

İTHALAT MATRAHININ DEĞİŞMESİ SONUCU FAZLA ve YERSİZ ÖDENEN KDV’NİN DURUMU

STATE OF VAT PAID EXCESSIVELY AND UNLAWFULLY
AS A RESULT OF A CHANGE IN IMPORT TAX BASE



Emrah TUNCER*

ÖZ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun (KDV) 1’inci maddesinde verginin konusuna giren işlemler arasında her türlü mal ve hizmet ithalinin katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. İthalatta vergiyi doğuran olay ise Kanun’un 10/ı maddesine göre, gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescil edildiği anda meydana gelir. Ticari hayatın getirdiği bazı sebeplerden dolayı ithalatta ilk başta ortaya çıkan katma değer vergisi matrahında değişimler olabilecektir. Söz konusu değişikliklerin kaynağının neler olabileceği ve bunun sonucunda vergisel açıdan yapılabilecek işlemlerin neler olduğu çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: İthalat, Mahrece İade, Ciro Primi, Düzeltme

JEL Sınıflandırması Kodları: F23, K34

ABSTRACT

According to Article 1 of Value Added Tax Law, no. 3065, delivery of every kind of goods and services is subject to value added tax. According to Article 10/ı of the Law, on the other hand, taxable event in imports occurs when a taxpayer has to pay customs tax, for those which are not subject to customs tax, the registration time of customs declaration is the beginning of being a taxpayer. Due to the nature of business life, there might be some changes regarding VAT base which was filed in the beginning for imports. This study deals with what these changes might be and how they should be treated from taxation point of view.

Keywords: Import, return to origin, turnover premium, adjustment

JEL Classification Codes: F23, K34

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, emrah.tuncer@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-9575-722X
Tuncer,E. (Şubat 2019). İthalat Matrahının Değişmesi Sonucu Fazla ve Yersiz Ödenen Kdv’nin Durumu, *Vergi Raporu*, 233, (130-135).

GİRİŞ

İthal edilen mal veya eşyaya ilişkin katma değer vergisi ilgili gümrük idarelerince tarh ve tahakkuk ettirilir. İlgili gümrük idaresi malın yurda girdiği yer gümrük idaresidir. İthalde alınan KDV, gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenecektir.¹ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayınlamış olduğu istatistiklere göre 2017 yılında ithalde alınan KDV tahsilatı yaklaşık olarak 100 milyar TL iken, toplam vergi gelirleri içerisindeki oranı ise % 16'dır.²

İthalata konu malların iadesi, geri gönderilmesi, bozuk çıkması, anlaşmanın bozulması, satıcı tarafından daha sonra ciro primi vb. isimlerle yapılan indirimler sonucu ithalat matrahında azalmalar olabilmektedir. Bu şekilde ortaya çıkan değişimler sonucu ithalat matrahının azalmasına müteakip ilk başta gümrük idaresine ödenen KDV, fazla ve yersiz ödenen KDV halini almaktadır. Dolayısıyla fazla ve yersiz ödenen KDV'nin iadesi veya gerekli düzeltme işlemlerinin yapılması gerekmektedir.

1- GENEL OLARAK FAZLA ve YERSİZ ÖDENEN KDV ve İADESİ

3065 sayılı Kanunun 8/2'nci maddesine göre, vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya KDV'yi fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde, düzenlediği bu tür vesikalarda KDV gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleflerdir. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla veya yersiz hesaplanan ve Hazineye ödenen vergi, Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usul ve esaslara göre işlemi yapan mükellefe iade edilir. Şu kadar ki söz konusu iadenin yapılabil-

mesi için işlemle ilgili beyanların düzeltilmesi ve fazla veya yersiz hesaplanan verginin satıcı tarafından alıcıya geri verilmesi şarttır.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yapılan açıklamalara göre; fazla veya yersiz hesaplanan ve Hazineye ödenen KDV'nin iadesi kural olarak, fazla veya yersiz hesaplanan vergi bulunması durumunda, gerek satıcı gerekse alıcı nezdinde işlemin KDV uygulanmadan önceki hale döndürülmesi esastır.

Fazla veya yersiz olarak hesaplanan vergi, öncelikle satıcı tarafından alıcıya iade edilecektir. Alıcının indirim hakkı bulunan mükellef olmaması durumunda, satıcının söz konusu fazla veya yersiz KDV tutarını alıcıya ödediğini gösterir bir belge ile vergi dairesine başvurması gerekmektedir. Alıcının indirim hakkı bulunan bir mükellef olması durumunda ise, satıcının fazla veya yersiz KDV tutarını alıcıya ödediğini gösterir belgeye ek olarak, alıcının fazla veya yersiz KDV tutarını indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle düzeltme yaptığının alıcının vergi dairesinden alınacak bir yazıyla tevsiki de istenecektir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla fazla ve yersiz uygulanan vergi, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından düzenlenecek yazıya istinaden vergi dairesi tarafından yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda alıcıya iade edilir. Söz konusu yazının genel bütçeli idarelerde söz konusu tutarın tahsil edildiği ve gelir hesaplarına aktarıldığı, diğer idare, kurum ve kuruluşlarda ise beyan edilerek vergi dairesine ödendiğini tevsik etmesi gerekir.

Satıcının, fazla veya yersiz olarak hesaplanan vergiyi alıcıya ödediğini gösterir belge ve indirim

¹ Gümrük vergisine tabi olmayan ithalat ve ikametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi yurt dışında bulunanlar tarafından motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılığa ait KDV, bu işlemlere ait özel beyannamelerin verilme süresi içinde ödenir.

² http://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_69.xls.htm

hakkı bulunan alıcıların düzeltmeyi yaptığını gösterir vergi dairesi yazısı ile birlikte, beyanlarını düzeltmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, fazla veya yersiz hesaplanan KDV tutarı, ilgili dönem beyannamesinden tenzil edilir ve sonraki dönemler de buna göre düzeltilir.

Fazla veya yersiz olarak ödendiği iddia edilen KDV'nin, satıcı tarafından iade olarak talep edilebilmesi için, KDV beyannamesinde hesaplanan KDV olarak beyan edilmesi ve beyana konu edildiği dönem ile iade talep edilen dönem arasında asgari söz konusu KDV tutarı kadar ödenecek KDV çıkması ve Hazineye ödenmesi gerekmektedir.

- Beyan edilen dönemle iade talep edilen dönem arasında, fazla veya yersiz uygulanan KDV tutarından daha düşük tutarda ödenecek KDV çıkması ve Hazineye ödenmesi durumunda, sadece bu tutar iadeye konu edilebilecektir.
- Beyan edilen dönemle iade talep edilen dönem arasında ödenecek KDV çıkmaması durumunda ise, Hazineye intikal eden herhangi bir vergi bulunmadığından sadece düzeltme yapılacak olup, iade söz konusu olmayacaktır.

Fazla veya yersiz olarak ödenen KDV'nin iadesine yönelik yukarıda yapılan açıklamalar, alıcı ve satıcının ikisinin de Türkiye sınırları içerisinde faaliyet göstermesi durumunda geçerli olacaktır. İlgili Tebliğ'de belirtildiği üzere fazla veya yersiz olarak ödenen KDV kural olarak satıcıya iade edilecektir. Ancak ithalat işlemlerinde satıcı Türkiye dışındadır ve bu işlemlerde verginin mükellefi ithalatı yapan alıcıdır. Dolayısıyla ithalatı yapan alıcı nezdinde yapılması gereken işlemler çalışmamızın ilerleyen kısımlarında açıklanacaktır.

2- İTHALAT MATRAHININ DEĞİŞİMİNE SEBEP OLAN İŞLEMLER

2.1- Mahrece İade Sonucu Matrahın Değişmesi

Mahreç kelimesinin sözlük anlamı çıkış yeri- dir. Gümrük işlemlerinde sıkça kullanılan mahrece iade, bir eşyanın geldiği yere (çıkış ülkesine/ ticaretin yapıldığı ülkeye) geri gönderilmesidir.³

Gümrük idarelerince gümrük mevzuatı uyarınca eşyanın geri gönderilmesine ilişkin yapılacak işlemlerde 2 seri No.lu Gümrük Genel Tebliği (Mahrece İade) hükümleri uygulanmaktadır.⁴

Söz konusu Tebliğ hükümlerine göre; serbest dolaşıma girmiş eşyanın kusurlu veya sözleşme hükümlerine aykırı çıkması nedeniyle, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 213'üncü maddesi hükümleri dikkate alınarak, vergilerin geri verilmesi veya kaldırılması ile eşyanın geri gönderilmesinin talep edilmiş olması halinde, söz konusu eşya mahrecine iade edilmek üzere gümrük idaresinin gözetimine alınır. Gümrük gözetimine alınan ve kullanılmamış olduğu (bir defa kullanılması ile tüketilen eşya hariç olmak üzere) gümrük idaresince tespit edilebilen eşya, ibraz edilen diğer bilgi ve belgelerle birlikte, idarece oluşturulacak heyet marifetiyle tam tespitinin yapılmasını müteakip, serbest dolaşıma girişine ilişkin gümrük beyannamesi ile çıkışına ilişkin gümrük beyannamesi ilişkilendirilerek çıkış beyannamesinin 44 numaralı sütununa "...../...../..... gün ve sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi ile ithali gerçekleştirilen eşyanın geri gönderilmesi" şerhi verilerek mahrecine iade edilir.

Kullanılmamış olduğu (bir defa kullanılması ile tüketilen eşya hariç olmak üzere) idarece tespit edilemeyen eşya, Ticaret ve Sanayi Odası veya Sanayi Odasının ekspertiz incelemesine tabi tutulur.

³ <http://www.ygs.com.tr/mahrece-iade-islemleri>. Erişim Tarihi: 01 Aralık 2018

⁴ 30.06.2002 tarih ve 24801 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Düzenlenecek ekspertiz raporu ile mahrece iadeye konu eşyanın kullanılmamış olduğunun tevsik edilmesini müteakip, serbest dolaşıma girişine ilişkin gümrük beyannamesi ile çıkışına ilişkin gümrük beyannamesi ilişkilendirilerek çıkış beyannamesinin 44 numaralı sütununa “...../...../..... gün ve sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi ile ithali gerçekleştirilen eşyanın geri gönderilmesi” şerhi verilerek mahrecine iade edilir.

Yukarıda açıklanan gümrük mevzuatı uyarınca mahrecine iade edilen eşya için KDV Kanuna göre gümrük idaresine ödenen KDV, fazla veya yersiz olarak ödenen KDV durumuna dönüşmektedir. Söz konusu KDV’nin mükellefe iade edilmesi gerekmektedir.

KDV Kanunu’nun 8/1-b maddesine göre mal ve hizmet ithal edenler KDV mükellefidir. Aynı Kanun’un 29 uncu maddesine göre de ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi, mükellefler tarafından yapılan vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilebilir.

İthal edilen eşyanın mahrecine iadesi sonucunda, gümrük idaresine ödenen KDV’nin iade-

si noktasında KDV Genel Uygulama Tebliği’nde mükellefin indirim hakkına sahip olup olmamasına göre farklı açıklamalar yapılmıştır.

Tebliğe göre; ithalat sırasında fazla veya yersiz uygulanan vergiler, 3065 sayılı Kanunun 48’inci maddesi hükmüne göre; indirim hakkına sahip olmayanlara Gümrük Kanunu’na göre iade olunacaktır.

İthalat sırasında fazla veya yersiz uygulanan verginin indirim hakkına sahip mükelleflere iadesi, mükellefin beyanlarının düzeltilmesi üzerine bağlı olduğu vergi dairesince gerçekleştirilecektir. Bunun için, indirim hakkına sahip mükellef, gümrük idaresine bir dilekçe ile başvurarak, gümrük idaresi fazla veya yersiz tahsil ettiği vergi tutarını mükellefin vergi dairesine doğrudan göndereceği bir yazı ile bildirir. Vergi dairesi bu yazı üzerine iade talebini sonuçlandırır.

İndirim hakkına sahip olan mükellefe yapılacak fazla veya yersiz olarak ödenen KDV’nin iadesine ilişkin olarak şu şekilde muhasebe kaydı yapılabilecektir.

İlk eşya ithalatı (İthalat ve gümrük vergileri ihmal edilmiştir):

		/		
25X. İlgili Hesaplar			100.000	
191. İndirilecek KDV			18.000	
102. Banka				118.000
		/		
Eşyanın mahrecine iadesi:				
		/		
120. Alıcılar			100.000	
136. Diğer Çeşitli Alacaklar			18.000	
01.Fazla veya yersiz olarak ödenen KDV				
25X. İlgili Hesaplar				100.000
191/392. İndirilecek/İlave KDV				18.000
		/		
Verginin İadesi				
		/		
102.Banka			18.000	
136. Diğer Çeşitli Alacaklar				18.000
		/		

Kayıtlar sonucunda görüldüğü üzere, ilk ithalat sırasında gümrük idaresine ödenen ve indirim konusu yapılan KDV indirim hesaplarından çıkarılmış olmaktadır. Mükellef tarafından yapılacak ve beyannamelerine yansıtılacak bu işlem sonucunda verginin iadesi, gümrük idaresi tarafından yapılacak bildirim üzerine vergi dairesi tarafından sonuçlandırılacaktır.

2.2- Ciro Primi, Credit Note vb. Nedenlerle Matrahın Değişmesi

Mükellefler tarafından yapılan işlemlerden sonra, özellikle yılsonlarında satıcılar tarafından çeşitli isimlerle fiyat indirimlerinin yapılması (ciro primi, credit note vb.) ticari hayatın olağan işlemlerinden birisidir. Bu gibi durumlarda KDV'nin matrahı değişmektedir. Konuya ilişkin olarak KDV Genel Uygulama Tebliği'nde şu açıklamalar da bulunulmuştur:

"Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yılsonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hâsılat primi, yılsonu iskontosu gibi adlarla) yapılan iskontolar esas itibarıyla, asıl işleme ilişkin KDV matrahının değişmesi sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla, KDV matrahında değişiklik vuku bulduğu bu gibi durumlarda 3065 sayılı Kanunun 35'inci maddesine göre düzeltme yapılması gerekmektedir.

Bu itibarla, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontolar nedeniyle KDV matrahında değişiklik vuku bulduğu hallerde düzeltme işlemi, alıcı tarafından satıcı adına bir fatura ve benzeri belge düzenlenmek ve bu amaçla düzenlenecek belgede, KDV matrahında değişikliğe neden olan iskonto tutarına ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlem için geçerli olan KDV oranı uygulanmak suretiyle yapılacaktır."

Ciro primine yönelik yukarıda yapılan açıklamalar işlemlerin Türkiye'de yapılması halinde uygulama alanı bulmaktadır. İthalat işleminden sonra ithalat matrahının azalmasına yol açan ciro primi, credit note vb. işlemlerinde uygulamanın nasıl yapılacağı 6 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'de⁵ açıklanmıştır. Söz konusu Tebliğ'den önce verilen özetlerde konu ile ilgili olarak aşağıdaki gibi açıklamalarda bulunulmuştur.

"...Buna göre, fiili ithal tarihinden sonra yurtdışındaki firmanın alış iskontosu nedeniyle tarafınıza göndereceği "debit note" belgesine istinaden lehinize bir fiyat indirimi yapılması durumunda, yapılan indirimler nedeniyle işlemin matrahında değişiklik vuku bulmakta olup, bu değişikliğin Kanunun 35'inci maddesi hükümlerine göre düzeltilmesi gerekmektedir.

Bu itibarla, söz konusu malların ithali sırasında ödenen KDV tutarlarının indirim konusu yapıldığı hususu da dikkate alınarak, mal bedelinde meydana gelen değişikliğe paralel olarak indirim tutarları da düzeltilecektir.

Bu düzeltme işlemi, matrahta değişikliğin vuku bulduğu vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinde fazladan indirilen tutar, "ilave edilecek KDV" satırında beyan edilmek suretiyle yapılacak olup, tarafınıza gönderilen "debit note" belgesine istinaden yurt dışındaki satıcı firmaya katma değer vergisi ihtiva etmeyen bir fatura düzenlemeniz ve bu faturayı da kayıtlarınıza intikal ettirmeniz gerekmektedir. Öte yandan, düzeltme sonucu "ilave edilecek KDV" satırında beyan edilen KDV tutarının indirim hesaplarına alınması mümkün bulunmaktadır."⁶

"...yurt dışında yerleşik firmanın alacağından vazgeçmesi, belli bir ciro aşıldığında yapılan iskonto mahiyetinde olması halinde KDV matrahında değişikliğe yol açacağından, kurumunuz

⁵ 21.05.2016 tarih ve 29718 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.02.2015 tarih ve KDV.1-293 sayılı özelgesi

tarafından yurt dışındaki firma adına fatura düzenlenerek KDV matrahında değişikliğe neden olan iskonto tutarına ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlem için geçerli olan KDV oranı uygulanmak suretiyle düzeltme işlemi yapılacaktır.”⁷

6 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile getirilen düzenleme hükmü ise şu şekildedir:

“İndirim hakkına sahip mükelleflerin ithalat matrahında, ithalat işleminden sonra meydana gelen azalmalar (transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığının tespit edildiği durumlar dâhil) nedeniyle fazla veya yersiz ödenen vergiler, bu mükellefler tarafından indirim hesaplarına alındığından iade edilmez. İthalat sırasında fazla veya yersiz ödenen bu vergiler ile ilgili olarak indirim hesaplarında herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Bu uygulama yurtdışından temin edilen hizmetlere (gayri maddi hak ödemeleri dâhil) ilişkin sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen vergiler için de geçerlidir.”

Söz konusu düzenleme için Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde yayınlanan bilgi notunda,⁸ “ Uluslararası şirketlerin karşılaştıkları ve ithalat matrahında ithalat işleminden sonra meydana gelen azalmalara bağlı olarak yaşanan indirim KDV sorunu çözüme kavuşturulmaktadır. Yapılan düzenleme ile mükellefler tarafından Hazineye intikal etmiş olan verginin indirim hesaplarına alınmasına izin verilmek suretiyle hem mükellefler nezdinde gereksiz tarhiyatlar önlenmekte, hem de fazla ödenen verginin iadesi, indirim yoluyla gerçekleştirilmektedir.” şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Söz konusu özelgelerden anlaşılacağı üzere konuya ilişkin olarak vergi idaresinin yorumu, it-

halat matrahının azalmasını gerektiren işlemlerin sonradan ortaya çıkması halinde gerekli düzeltmelerin yapılması gerektiği yönünde idi. Ancak 6 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile getirilen düzenleme ile konu ile ilgili olarak artık geçmişe dönük bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

SONUÇ

Katma değer vergisine esas matrahın sonradan değişmesi sonucunda yapılacak düzeltme işlemlerinde, ilk işlemin Türkiye’de veya Türkiye dışından yapılması önem arz etmektedir. Türkiye içinde yapılan işlemlere ilişkin matrahı değiştirici düzeltme işlemlerinde herhangi bir iade ortaya çıkmamaktadır.

İthalat matrahının tamamen değiştiren mahrece iade işleminde düzeltmeler sonrası iade söz konusu olmaktadır. Ancak ithalat matrahını azaltan yılsonu indirimlerinde (ciro primi. credit note vb.) 6 seri No.lu KDV Tebliği ile yapılan değişiklikle herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek kalmamıştır. Söz konusu Tebliğ’le yapılan düzenleme uzun zamandan beri süre gelen karmaşıklığı önlemiş ve mükellefler ile vergi idaresinin zaman kaybıyla uğraşmasına engel olmuştur.

KAYNAKÇA

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- KDV Genel Uygulama Tebliği
- 4458 sayılı Gümrük Kanunu
- 2 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliği
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 19.02.2015 tarih ve KDV.1-293 sayılı özeldesesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 14.04.2014 tarih ve 930 sayılı özeldesesi
- www.gib.gov.tr

⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 14.04.2014 tarih ve 930 sayılı özeldesesi

⁸ <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/6serinolukdvbilginotu.pdf>