

İTHALAT SONRASI KDV DÜZELTMELERİNDE YENİ MİLAT

Eyyup İNCE*

ÖZ

İthalattan sonra yurtiçindeki ithalatçılar için ortaya çıkan olumlu fiyat değişimleri nedeniyle ortaya çıkan fazla veya yersiz ödenen KDV'nin düzeltilmesi işlemine, 21.05.2016 tarihi itibarıyla daha önceden indirim hesaplarında bulunması nedeniyle son verilmiştir. Dolayısıyla bu KDV'nin iadesine de son verilmiş olup mezkur kapsamdaki mükelleflerin faaliyetlerine son vermesi ve devreden KDV'nin varlığı halinde fazla veya yersiz ödenen KDV'nin iade edilmemesi mülkiyet hakkını olumsuz etkileyecektir.

Anahtar Sözcükler: İthalat, Fazla veya Yersiz Ödenen KDV, İade, Mülkiyet Hakkı.

1. GİRİŞ

İthalat işlemlerinin ardından söz konusu ithalatla ilgili yurt dışındaki ihracatçı firma aleyhine çeşitli nedenlerden dolayı fiyat (matrah) değişikliği ortaya çıkabilmekte olup ithalatçı firma ithalat işlemini gerçekleştirirken ilk fiyat üzerinden gümrükte KDV'yi ödemekte ve ilgili dönem beyannamesinde indirim konusu yapmaktadır. İthalat sonrasında yurt dışındaki firma aleyhine oluşan fiyat değişimi söz konusu olduğunda ithalattaki KDV matrahı esasında bu tutar kadar azalmaktadır. İthalatın yapılmasından sonra yapılan iskonto, fiyatların düşmesi veya yanlış işlem gibi hususlar dolayısıyla fazla ve yersiz ödenen KDV'nin bulunması halinde indirim hakkına sahip mükelleflerin ilgili KDV'yi düzeltilmesi işlemi, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan Genel Tebliğle (Maliye Bakanlığı 2016) 21.05.2016 tarihinden itibaren ortadan kaldırılmıştır. Buna bağlı olarak söz konusu KDV'nin iadesine de son verilmiştir.

2. İTHALATTA FAZLA VEYA YERSİZ ÖDENEN KDV'NİN DÜZELTİLMESİ

İthalatta fazla veya yersiz ödenen KDV'nin düzeltilmesinde iki durum söz konusudur. Bunlardan ilki ithalatın yapıldığı sırada diğeri ise ithalat işleminden sonra ortaya çıkan durumdur.

* Vergi Müfettişi, E. Gelirler Kontrolörü

İthalat sırasında fazla veya yersiz uygulanan vergiler,3065 sayılı Kanununun 48. maddesi hükmüne göre; indirim hakkına sahip olmayanlara Gümrük Kanununa göre iade olunacaktır.İthalat sırasında fazla veya yersiz uygulanan verginin indirim hakkına sahip mükelleflere iadesi, mükellefin beyanlarının düzeltilmesi üzerine bağlı olduğu vergi dairesince gerçekleştirilir. 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.(Maliye Bakanlığı 2014)

21.05.2016 tarihine kadar ithalat işleminden sonra ortaya çıkan işlemlerde şekli bir düzeltme söz konusuydu. Konuyla ilgili verilen özelgelerde, gerçekleştirilen bir ithalatla ilgili olarak yurtdışındaki ihracatçı firma aleyhine oluşan matrah değişikliğine ilişkin KDV; KDV beyannamesi üzerinde hem indirim olarak, hem de ilave edilecek KDV olarak beyan edilmesi gerektiği belirtilmekteydi. Aşağıda örnek özelgelere yer verilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 27.08.2013 tarih ve 29044742-KDV.1-1357 sayılı özelgesi;

“Fiili ithal tarihinden sonra yurtdışındaki firmanın alış iskontosu nedeniyle tarafınıza göndereceği “credit note” belgesine istinaden lehinize bir fiyat indirimi yapılması durumunda, yapılan indirimler nedeniyle işlemin matrahında değişiklik vuku bulmakta olup, bu değişikliğin Kanununun 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 yapılacağından, yurtdışındaki satıcı adına fatura düzenlenmesine ve indirim tutarı üzerinden KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Öte yandan, düzeltme sonucu «ilave edilecek KDV» satırında beyan edilen KDV tutarının indirim hesaplarına alınması mümkün bulunmaktadır.”

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 23.07.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.24- 2260 sayılı özelgesi;

“Buna göre, fiili ithal tarihinden sonra transfer fiyatlandırması düzeltilmesi çerçevesinde lehinize bir fiyat indirimi yapılması durumunda, yapılan

indirimler nedeniyle işlemin matrahında değişiklik vuku bulmakta olup, bu değişikliğin Kanununun 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 bulunduğu vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinde fazladan indirilen tutar, “ilave edilecek KDV” satırında beyan edilmek suretiyle yapılacağından, yurtdışındaki satıcı adına fatura düzenlenmesine ve indirim tutarı üzerinden KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.”

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 19.02.2015 tarih ve 39044742-KDV.1-293 sayılı özelgesi;

“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 bulunduğu 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.”

Yukarıda verilen özelgelere göre; ithalatta fazla veya yersiz ödenen KDV, hesaplanan KDV’ye ilave edip düzeltilecek sonrasında düzeltilen KDV tekrar indirilecek KDV hesaplarına alınacağı için yapılan düzeltmenin etkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla yapılan düzeltme, şekli bir hale dönüşmektedir.

21.05.2016 tarihinden geçerli olmak üzere, ithalatta ilgili olarak ihracatçı firma aleyhine oluşan matrah değişikliğine isabet eden KDV açısından herhangi bir işlem yapılmasına gerek olmayacaktır. Böylelikle beyannameye indirim ve ilave edilecek KDV gibi eklemeler de yapılmayacaktır. Buna göre; indirim 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. (Maliye Bakanlığı 2016)

Aslında çeşitli sebeplerden dolayı ithalat işleminden sonra ortaya çıkan fazla veya yersiz KDV'nin “*vergilendirmede gerçek mahiyet esastır ilkesi*” doğrultusunda ne indirim hesaplarında kalması ne de şekli bir düzeltmenin ötesinde iadesinin mümkün olması gerekmektedir.

3. KONUNUN FAALİYETİNE SON VEREN MÜKELLEFLERE AİT DEVREDEN KDV AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

KDV'nin en önemli özelliği, indirim müessesine sahip olmasıdır. Mükellefler mal veya hizmet alışları nedeniyle ödedikleri KDV'leri mal veya hizmet satışları nedeniyle hesapladıkları KDV'den mahsup etmektedirler. Hesaplanan KDV'nin fazla olması halinde ödenecek KDV, ödenen KDV'nin fazla olması halinde devreden KDV oluşmaktadır. Faaliyetine devam eden mükellefler, hesaplanan KDV'yi devreden KDV'den aylık vergilendirme dönemleri itibariye mahsup edilebilmektedir. Ancak, faaliyete son veren mükelleflerde devreden KDV bulunması halinde bu KDV, ilgili mükellef üzerinde bir yük olarak kalmaktadır. Çünkü, devreden KDV'nin iadesi veya tekrar işe başlanması halinde tekrar dikkate alınması söz konusu değildir. Konuyla ilgili özelgelere aşağıda yer verilmektedir.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 22.05.2014 tarih ve 45404237-130[I-14-80]]-163 sayılı özelgesi;

“Buna göre, 04/05/2012 tarihi itibariyle re'sen mükellefiyet terk işleminin gerçekleştirildiği, 11/11/2013 tarihinde müracaatınız üzerine yeni mükellefiyet tesis işleminin yapıldığı ve ara dönemde vergisel ödevlerin yerine getirilmediği dikkate alındığında, terk tarihi itibariyle mevcut bulunan “Sonraki Döneme Devreden KDV” nin, yeni mükellefiyete ilişkin verilecek ilk KDV Beyannamesinde “Önceki Dönemden Devreden KDV” olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.”

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 27.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-130 [2011-4-29-15]-128 sayılı özelgesi;

“İade hakkı doğuran işlemlerin bulunmaması halinde devreden KDV nin tamamının, iade hakkı doğuran işlemlerin bulunması halinde ise bu işlemlerin nedeniyle yüklenilmeyen kısmının tarafınıza iadesi veya vergi borçlarınıza

mahsubu mümkün olmayıp, indirilemeyen söz konusu vergilerin KDV Kanununun 58 inci maddesi uyarınca kurumlar vergisi matrahınızın tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmesi mümkün bulunmaktadır.”

İndirim hakkına sahip mükelleflerin ithalat matrahında, ithalat işleminden sonra meydana gelen azalmalar nedeniyle fazla veya yersiz ödenen KDV'nin daha önceden indirim hesaplarına alınması nedeniyle iade edilmesi söz konusu olmayacaktır. Bu mükelleflerin faaliyetlerine çeşitli nedenlerden dolayı sona erdirmesi ve ilgili KDV dolayısıyla devreden KDV'nin bulunması halindeyse hiçbir şekilde iade olmayacaktır. Bu durumdaki mükelleflerin mülkiyet hakları olumsuz etkilenecek olup Anayasanın 35. maddesine aykırılık söz konusu olacaktır.

4. SONUÇ

21.05.2016 tarihinden itibaren indirim 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 kapsamdaki mükelleflerin faaliyetlerine çeşitli nedenlerden dolayı sona erdirmesi halinde ve ilgili KDV dolayısıyla devreden KDV'nin bulunması durumunda hiçbir şekilde iade söz konusu olmayacaktır. Bu durumdaki mükelleflerin mülkiyet hakları olumsuz etkilenecek olup Anayasanın 35. maddesine aykırılık söz konusu olacaktır.

KAYNAKÇA

Maliye Bakanlığı (21.05.2016).6 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Genel Tebliğ. Ankara: Resmi Gazete (29718 Sayılı)

Maliye Bakanlığı (26.04.214).KDV Genel Uygulama Tebliği. Ankara: Resmi Gazete (28983 Sayılı)