

KATMA DEĞER VERGİSİ MATRAHINDA DEĞİŞİKLİK VE MALLARIN İADESİ HALİNDE YAPILAN TEVKİFATIN DURUMU

Serdar AYTEKİN*

Giriş

Ülkemizde genel bütçe vergi gelirleri içindeki payı son yıllarda önemli ölçüde artan Katma Değer Vergisi (KDV) harcamalar üzerinden alınan en önemli vergi kalemlerinden biridir.

Katma değer vergisinin belli başlı özelliği indirim mekanizmasına sahip olmasıdır. İndirim mekanizmasında, nihai tüketiciye kadar olan tüm aşamalarda katma değer vergisi alınmakta, fakat her bir aşamada hesaplanan katma değer vergisinden bir önceki aşamanın vergisi düşülmekte, kalan değer Devlet Hazinesine intikal ettirilmektedir. İndirim mekanizmasına sahip olması sayesinde bir mal veya hizmet üzerindeki vergi yükü el değiştirme safhalarının sayısından etkilenmemektedir. Nihai tüketicide kalan vergi yükü, intikal ettirilen bedel ile vergi oranının çarpımı kadar olmaktadır. Bu sayede vergiden vergi alınması önlenmektedir. Her aşamada alınan verginin mal ve hizmetin bünyesinde kalması sağlanmaktadır. Bu olay mal veya hizmet üzerine ağır bir vergi yükü yüklenmesini önlemektedir. Bu sayede aynı tip mal ve hizmetlerin aynı vergi yükünü taşıması sağlanmaktadır.

Katma değer vergisinde uygulanan indirim mekanizması sayesinde mal ve hizmet üreticileri ile bu mal ve hizmetleri pazarlayanların verginin ödenmesi bakımından sorumluluğu bulunmamaktadır. Ancak Maliye Bakanlığı verginin ödenmesini emniyet altına almak amacıyla bu indirim mekanizmasına çeşitli şekillerde müdahale etmektedir. Bu müdahalenin en önemlileri sorumluluk ve tevkifat uygulamalarıdır. (İzmir YMM, 2006/10)

* Vergi Denetmeni

Katma değer vergisinde sorumluluk ve tevkifat müessesesi söz konusu kanunun 9'uncu madde metni uyarınca uygulanmaktadır. Sorumluluk ve Tevkifat müessesinin uygulanışı bakımından özellik arzeden konular Katma Değer Vergisi genel tebliğlerinde açıklığa kavuşturulmaktadır. Katma değer vergisinin tahsili bakımından genel uygulamadan ayrılan sorumluluk ve tevkifat müessesinin uygulanış amacı vergi alacağını emniyet altına almaktır. Sorumlu sıfatıyla ödenen Katma Değer Vergisinin veya Tevkifat uygulanmış mal ve hizmetlerin alımında ödenen Katma Değer Vergisi matrahının değişmesi veya malların iadesi durumunda yapılan Katma Değer Vergisinin durumunu açıklığa kavuşturmak bu yazının konusunu oluşturmaktadır. Bu amaç doğrultusunda öncelikle sorumluluk ve tevkifat müessesinin açıklığa kavuşturulması.

I. KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK VE TEVKİFAT UYGULAMASI

Katma Değer Vergisi Kanununun (KDVK) 9'uncu maddesi Maliye Bakanlığına, mükellefin Türkiye içinde **ikametgâhının, iş yerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin** bulunmaması hâllerinde ve **gerekli görülen diğer hâllerde** vergi alacağını emniyet altına almak amacıyla vergiye tâbi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilme yetkisi vermiştir.

Kanun metninde de belirtildiği üzere ".....işleme taraf olanlar" verginin tam olarak ödenmesinden ve bununla ilgili ödevleri yerine getirmekten sorumlu olmaktadır.

Maddede belirtilen "işlemlere taraf olanlar" tabiri (1 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde) açıklanmıştır. Tebliğe göre mükellefin temsilcisi, vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir kimse veya kendisine mal teslim edilen yahut hizmet ifa edilen kişi işlemin tarafı olmaktadır. Bu durumda belirtilen bu kişiler, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumlu olmaktadır.

Kanun hükmü uyarınca sorumluluk ve tevkifat uygulaması üç ana temel üzerine kurulmuş olup söz konusu koşulları aşağıda yer aldığı gibi sıralayabiliriz;

İlk olarak tevkifat uygulaması, mükellefin Türkiye içinde **ikametgâhının, iş yerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin** bulunmaması durumunda ortaya çıkmaktadır. Bu durum özellikle yurt dışından sağlanan hizmetlerde ortaya çıkmakta ve vergiye tâbi **işlemlere taraf olanları** verginin ödenmesinden sorumlu tutmaktadır. Katma Değer Vergisi genel olarak Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetler üzerinden alınmaktadır. KDVK'nun 6/b maddesinde Türkiye'de yapılan veya

faýdalanılan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı belirtilmiştir. Bu durumda yurt dışındaki firmalara, Türkiye'de faydalanılan veya yaptırılan hizmetleri bu kapsama girmekte ve vergiye tabi tutulmaktadır. Bu gibi hizmet ifalarında **mükellef** esas olarak yurt dışındaki firma olmakla birlikte, firmanın **Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde** vergi, sözü edilen Kanununun 9 uncu maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki **muhatap (işleme taraf olan)** tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmektedir. Türkiye'de bu **teslim ve hizmetlerden yararlanan mükellefler**, bu teslim ve hizmetlere ait katma değer vergisini, 2 numaralı KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edip vergi dairesine ödediği vergiyi (1 No.lu KDV Beyannamesinde) indirim konusu yapabilmektedir.

İkinci olarak tevkifat uygulaması, fiili veya kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurduğu veya belgesiz hizmet satın aldığı tesbit edilenler, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisinden sorumlu olmaktadır. Bu durumda katma değer vergisinden **belgesiz mal bulunduran veya hizmeti satın alan** sorumlu olmaktadır.

Üçüncü olarak gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması ama-

cıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilmektedir. **Gerekli görülen diğer hallerin** neler olduğu kanun metninde net bir şekilde açıklanmamış Maliye Bakanlığına bu konuda tam bir yetki verilmiştir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini kullanarak gerekli gördüğü konularda sorumluluk ihdas etmiş ve bunları KDVK'nun genel tebliğlerinde açıklığa kavuşturmuştur.

Katma Değer Vergisi Kanununda yer alan sorumluluk müessesini, tam ve kısmi sorumluluk olmak üzere iki grupta incelenmektedir. Tam sorumlulukta, mükellefin ödemesi gereken verginin tamamı sorumlu tarafından beyan edilerek ödenmektedir. Yurt dışından sağlanan hizmetler, kira, reklam işleri ve telif kazançlarındaki sorumluluk uygulaması bu niteliktedir. Tam sorumluluk kapsamı dışında kalan diğer sorumluluk konuları ise kısmi sorumluluk kapsamındadır. (Şimşek ve Tolu, 2002, 154) Kısmi sorumlulukta ise mükellef tarafından ödemesi gereken verginin bir kısmı sorumlu olan alıcı tarafından, alıcının sorumluluğu dışında kalan vergi ise genel esaslara göre satıcı tarafından beyan edilerek ödenmektedir. Katma değer vergisinde sorumluluğa ve tevkifata ilişkin durumları KDVK'nun ilgili genel tebliğleri ve kanun hükmü uyarınca aşağıda yer alan başlıklar altında toplayabiliriz.

- Yurt Dışından Sağlanan Hizmetlerde Sorumluluk, KDVK'nun 15 Seri Nolu Genel Tebliği,

- Belgesiz Mal Bulunduranların Sorumluluğu, 4008 sayılı kanunla maddeye eklenmiştir,

- Maliye Bakanlığına gerekli görülen diğer hallerde yetki verilmiş ve bakanlık bu yetkisini kullanarak çıkardığı tebliğlerle, hatta bazen mukteza ile bazı KDV sorumlulukları ihdas etmiştir. Aşağıda tebliğlerle öngörülen sorumluluk türleri kısaca açıklanmıştır.

Telif Ödemelerinde KDV Sorumluluğu 15 sıra Nolu KDVK'nun Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

Kiralama İşlemlerinde KDV Sorumluluğu 30 ve 31 sıra Nolu KDVK'nun Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

Reklam Verme İşlerinde KDV Sorumluluğu 31 sıra Nolu KDVK'nun Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Reklam verme işlerinde, reklam alanlar KDV mükellefi değilse ve reklam verenler katma değer vergisi mükellefi ise söz konusu olmaktadır. Bu koşulların birlikte bulunması durumunda sorumluluk reklamı verenlerde bulunmaktadır.

Akaryakıt Alımlarında KDV Sorumluluğu; 68 Sıra Nolu KDVK'nun Genel Tebliğinde açıklanmış olup bu sorumluluğu mutad depo kapsamında, taşıt araçlarının kendi depoları ile yurt dışından akaryakıt getirilmesini örnek

olarak verebiliriz. Bu şekilde yurda getirilen akaryakıt alanların katma değer vergisi sorumluluğu bulunmaktadır. 1998/5 sayılı Uygulama İç Genelgesinde, mutad depo kapsamında yurda getirilen akaryakıt için gümrükçe uygulanan uygunluk belgesinin bu akaryakıtın alış faturası yerine geçeceği belirtilmiştir. (Maç, 2005, 32)

Hurda Metal, Atık Kağıt, Hurda Plastik ve Hurda Cam Alımında KDV Sorumluluğu hakkında ilk düzenleme 51 Sıra Numaralı KDV Genel Tebliği ile yapılmış, daha sonra 53, 58, 70, 81, 85, 86 ve 89 sıra numaralı tebliğlerde ilave açıklamalara yer verilmiştir. 5228 sayılı Kanunla Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-g maddesinde hurda ve atıklar KDV'den istisna edilmiştir. Yapılan bu değişiklik uyarınca hurda veya atık maddelere ilişkin katma değer vergisi üzerinden yapılan tevkifat sona ermiş bulunmaktadır. İstisnadan yararlanmak istemeyen mükellefler için tevkifat uygulaması ise devam etmektedir.

Fason Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde Sorumluluk Uygulaması KDV Kanununun 9 uncu maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak 51, 53, 58, 72, 77 ve 95 Sıra Nolu KDVK Genel Tebliğlerinde ve 1996/1 sıra nolu Katma Değer Vergisi İç genelgesinde açıklanmıştır. Katma Değer Vergisi Kanununun 105 Seri Nolu Tebliğinde 30.06.2007 tarihini izleyen ay başın-

dan geçerli olmak üzere fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde sorumluluk uygulamasının kaldırıldığı belirtilmiştir. Bu nedenle 2007 yılı Temmuz ayından itibaren ifa edilecek fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

Maliye Bakanlığı en son olarak 107 Sıra Nolu genel tebliğ taslağında fason tekstil ve konfeksiyon işleri ile ilgili olarak açıklamalarda bulunmuştur. Söz konusu tebliğe göre, faturası 107 Sıra Nolu tebliğin **yayımlandığı tarihten** sonra düzenlenecek fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri kapsamında verilen **dikim, trikotaj örgü ve nakış hizmetlerinde, fason hizmet bedeline ait KDV'nin %50 oranında tevkifat uygulanarak** alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi uygun görülmüştür. Söz konusu bu tebliğ (04.01.2008 tarihinde resmi gazetede) yayınlanmış ve bu tebliğle 105 Seri Nolu Tebliğin sorumluluğu kaldırılan (A/l) bölümü bu tebliğle kaldırılmış ve yeniden sorumluluk getirilmiştir. Tebliğde açıklandığı üzere 51, 53 ve 58 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde kapsamı ile uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlenen fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde (1/2) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır. Tevkifat uygulaması, 04.01.2008 tarihini izleyen günden itibaren düzenlenecek fatura-

lara konu işlemler için geçerli olacaktır.

Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde tevkifat uygulaması bu tarihe kadar yayımlanan genel tebliğlerde yer verilen açıklamalar doğrultusunda yapılacaktır. Ancak 107 Sıra Nolu genel tebliğde yer alan açıklamalara uymayan hususlar yürürlükten kalkacaktır.

Kamusal Nitelikli Kurum ve Kuruluşlara, Bankalara, Özel Finans Kurumlarına ve Halka Açık Şirketlere Yapılan bir Kısım Teslim ve Hizmetlere Ait Sorumluluk ve Tevkifat uygulaması 89, 91 93, 99 ve 104 Sıra No'lu KDV genel tebliğleri ile açıklanmıştır. Söz konusu tebliğlerde, hem sorumlu tayin edilen ve tevkifat yapacak olan kurum ve kuruluşlar, hem de tevkifata tabi tutulacak hizmetler ve tevkifat oranlarında önemli ölçüde değişiklikler yapılmıştır.

İşgücü Alımlarında Sorumluluk ile ilgili olarak 96 ve 97 Sıra Nolu KDV Genel Tebliğlerinde konu ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

Konumuz açısından tevkifat yapılacak hizmet ve teslim bedellerinin içeriği, tevkifatın uygulanışı, tevkifat oranları büyük bir öneme sahip olmadığından tevkifat yapılacak teslim ve hizmetleri ana başlıkları ve tebliğ numaraları ile açıkladık.

II. KATMA DEĞER VERGİSİ MATRAHININ DEĞİŞMESİ

KDV Kanunu'nun 35. madde metni şu şekildedir; **malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi, bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyanname gösterilmiş olması şarttır.**

KDVK'nun 35.madde metninde "**Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyanname gösterilmesi şarttır.**" hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre, **matrahta değişikliğin vuku bulunduğu tarihte işlemin tabi olduğu KDV oranının değişmiş olması** halinde düzeltme işleminin, **ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan KDV oranı** esas alınmak suretiyle yapılması gerekmektedir. Bu durumda 105 Sıra Nolu KDVK genel tebliğinde açıklandığı üzere KDVK'nun 35 maddesinde yer alan durumların gerçekleşmesi durumunda **düzeltilme ilk işlemlerde uygulanan oran** üzerinden yapılacaktır.

Katma değer vergisinin matrahında ve indirim miktarlarında meydana gelecek değişiklikler nedeniyle düzeltme yapılabilecek durumları 35. madde metnine göre şu şekilde sıralayabiliriz;

- Vergiye tabi malların iade edilmesi,
- Vergiye tabi işlemin gerçekleşmemesi,
- Vergiye tabi işlemde vazgeçilmesi,
- Ve Sair sebeplerin bulunması durumunda katma değer vergisinin matrahında düzeltme yapılması gerekmektedir.

Vergiye tabi malların iade edilmesi halinde düzeltme yapılabilmesi için iade edilen malların; satıcıya geri gönderilmiş ve fiilen işletmeye girmiş olması istenmektedir ki bununla yapılmak istenen gerçek bir mal iadesi olmadığı halde iade yapılmış gibi matrahta değişiklik yapılmasını önlemektir. Ayrıca girişin defter kayıtları ile KDV beyannamesinin ilgili satırlarında gösterilmiş bulunması gerekir. Her iki koşul mükellefin stok revizyonu yapmak amacıyla gerçekte var olmayan iadelerin gerçekmiş gibi işlem yapılmasına engel olmaktadır. Bu koşulların yerine getirilmemesi durumunda ise satıcının iade edilen mallar nedeniyle düzeltme yapması mümkün olmamaktadır.

Malı iade eden alıcı ise, düzeltme işlemini, iadenin yapıldığı dönem içinde gerçekleştirmek durumundadır.

İthal edilen malın herhangi bir nedenle iade edilmesi halinde de belgeye

dayalı olarak düzeltme yapılacaktır. Bu nedenle, iade işlemlerinde yalnızca düzeltme yapılması gerekmekte olup, iade edilen mallar için ayrıca KDV uygulanması söz konusu değildir.(Oktar, 1990, 66)

Vergiye tabi işlemin gerçekleşmemesi durumunda aslında katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmediğinden düzeltmede söz konusu olmayacaktır. Ancak özellikle vadeli satışlarda mal tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi ve daha sonra vergiye tabi işlemin gerçekleşmemesi durumunda düzeltmeye konu olabilecektir.

Alıcı ve satıcının karşılıklı anlaşması veya tek taraflı olarak çeşitli nedenlerle işlemden vazgeçilebilir. Bu gibi hallerde duruma göre gerekli düzeltmenin yapılması gerekir. Yukarıda yer alan durumlar dışında da matrahta değişiklik olması durumu ise sair sebepleri oluşturmakta olup kanunun genel hükümleri uyarınca düzeltmeye tabi olmaktadır.

III.KATMA DEĞER VERGİSİ MATRAHINDA DEĞİŞİKLİK VE MAL İADELERİNDE TEVKİFAT UYGULAMASI

Tevkifata tabi olan işlemlerde,tevkifat oranları yapılan hizmet ve teslim türlerine göre farklılıklar göstermekte alıcılar Maliye Bakanlığının belirledi-

ği oranlar veya kesirler üzerinden tevkifat yapmaktadır.

Mal iadelerinde ve matrahta değişiklik halinde tevkifatı tam olarak açıklığa kavuşturmak amacıyla tevkifata tabi mal ve hizmet teslimi örneği üzerinde duracağız. Konuyu tam olarak açıklayabilmek amacıyla örnek olarak ele aldığımız mal ve hizmet teslimlerinde tevkifat oranını ve uygulamasını kısaca açıklayalım. Aşağıda yer alan örneklerde mal ve hizmet teslimlerinde alıcılar mal ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin 2/3'ünü sorumlu sıfatıyla beyan edilmek üzere tevkifata tabi tutmaktadır. Hesaplanan verginin 1/3'ünü ise mal ve hizmet teslimini gerçekleştiren üreticilere ödemektedir.(Güzel, 2005, 33) Dolayısıyla bu işlemlerde 35. maddede belirtilen nedenlerle matrahta değişiklik olması halinde, düzeltme işleminin, hesaplanan verginin tevkifata tabi tutulmayan kısmını teşkil eden (1/3) üzerinden yapılması gerekmektedir.

Bu açıklamalar ışığında tevkifat kapsamına alınan teslimlerde ortaya çıkan mal iadeleri ve matrah değişiklikleri ile ilgili olarak aşağıdaki şekilde işlem yapılması gerekmektedir.

1. Mal İadeleri

Mal iadesi veya hizmet alımından vazgeçilmesi durumunda, hesaplanan verginin tevkifata tabi tutulan kısmı

alıcılar (Mal ve hizmeti alanlar) tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip indirildiğinden, bu tutarın düzeltilmesine gerek yoktur. Düzeltme, işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tevkifata tabi tutulmayan kısmı üzerinden gerçekleştirilecektir. (Vural, 1998, 21)

ÖRNEK

Mal ve Hizmet üreticisi bir kuruluş (S Ltd. Şti), 2005/Mart döneminde organize sanayi bölgesinde bulunan bir kuruluş olan (E) Ltd. Şti.'ne 10.000 YTL'lik mal ve hizmet teslimi yapmıştır. Organize sanayi bölgesindeki kuruluş (E) Ltd. Şti. mal ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan 1.800 YTL hesaplanan katma değer vergisinin (1/3)'ünü 600 YTL'sini mal ve hizmet üreticisi S Ltd. Şti'ne ödemiş ve bu tutar S tarafından beyan edilmiştir. 1.200 YTL'lik kısmını ise 2 nolu beyanname ile sorumlu sıfatıyla beyan etmiştir. Organize Sanayi Bölgesinde Kuruluş (E), S' Ltd. Şti'ne ödediği 600 YTL ile sorumlu sıfatıyla beyan ettiği 1.200 YTL'yi ilgili dönemlerde indirim konusu yapmıştır.

Söz konusu teslim Mart ayının sonunda mal ve hizmet teslimini yapan S Ltd. Şti'ne çeşitli olumsuzluklar nedeniyle iade edilmiştir. Bu durumda organize sanayi bölgesindeki kuruluş olan E Ltd. Şti., S Ltd. Şti.'den 10.600 YTL'yi geri alacaktır. Alıcı kuruluş (E) Ltd. Şti. iadenin gerçekleştiği dönemde, 600 YTL'yi 1 No'lu KDV be-

yannamesi ile beyan edecektir. Mal ve Hizmet teslimini gerçekleştiren S Ltd. Şti., aynı dönemde 600 YTL'yi 1 No'lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapacaktır. Bu işlemler nedeniyle defter kayıtlarında katma değer vergisinin sadece tevkifata tabi tutulmayan 600 YTL'lik kısmı için düzeltme işlemi yapılmış olacaktır. Tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilen ve indirim konusu yapılan tutarlar için düzeltme kaydına gerek olmadığından herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

2.Matrahta Değişiklik :

Tevkifata tabi işlemin bedelinde fiyat farkı, kur farkı ve benzeri nedenlerle sonradan bir artış ortaya çıkması halinde, bu artış ile ilgili olarak fatura düzenlenerek katma değer vergisi hesaplanması ve hesaplanan katma değer vergisi üzerinden tevkifat uygulanması gerekmektedir.(Vural, 1998, 21)

Malların kısmen iade edilmesi, hizmetin bir kısmının tamamlanması, hizmetin sözleşmede belirtilen koşullara uymaması ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi işlem bedelinde sonradan bir azalma meydana gelmişse, azalan miktar üzerinden K.D.V.K.'nin 35.maddesine göre yukarıda açıklandığı şekilde işlem yapılacaktır.

Tevkifata tabi işlemlerde KDV yönünden alıcı-satıcı arasındaki borç ilişkisi, hesaplanan verginin tevkifata tabi tutulmayan kısmı için doğmakta

olup düzeltme işlemlerinde bu tutar üzerinden yapılması gerekmektedir. Öte yandan, kurlardaki değişimler, malların bir kısmının iadesi vb. nedenlerle tevkifata tabi işlem bedellerinde azalma olduğu durumlarda da, Katma Değer Vergisi Kanunu' nun 35. maddesine göre yapılacak düzeltme işleminin, yine hesaplanan verginin tevkifata tabi tutulmayan miktarına isabet eden kısım sınırlı kalmak suretiyle yapılması uygun olacaktır. Aksi bir düşünce düzeltme işleminin mantığına da aykırı olacaktır. (Kızılot, 2000, 543)

ÖRNEK

(X) kuruluşu, tevkifata tabi 20.000 YTL değerinde mal ve hizmet teslimi almıştır. Söz konusu mal ve hizmet teslimini gerçekleştiren (Y), 2006/Ocak döneminde bu işle ilgili olarak 20.000 YTL'lik fatura düzenlemiştir. Mal ve hizmeti teslim alan (X) kuruluşu faturada gösterilen 3.600 YTL katma değer vergisinin 1.200 YTL'sini mal ve hizmet teslimini gerçekleştiren (Y) kuruluşuna, 2.400 YTL'lik kısmını ise tevkifata tabi tutarak 2 Nolu beyanname ile sorumlu sıfatıyla beyan etmiştir. Mal ve Hizmet Teslimini gerçekleştiren (Y) kuruluşu bu siparişin bir kısmını zamanında teslim edemediğinden bedelde 1.000 YTL'lik liralık bir azalma meydana gelmiştir. 2006/Mart döneminde ortaya çıkan bu değişiklik ne-

deniyle tarafların karşılıklı düzeltme yapması gerekmektedir.

Buna göre mal ve hizmeti teslim eden (Y), alıcı (X) kuruluşuna 1.000 YTL ile birlikte bu tutara ait 180 YTL katma değer vergisinin tevkifata tabi tutulmayan 60 YTL'sini (toplam 1.060 YTL) iade edecek, 2006/Ocak döneminde beyan ettiği 60 YTL'yi 2006/Mart dönemine ait 1 No'lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.

Alıcı (X) ise 2006/Ocak döneminde indirim konusu yaptığı 60 YTL'yi 2006/Mart döneminde 1 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edecektir. Alıcının bu sipariş nedeniyle tevkifata tabi tutarak beyan ettiği verginin, 1.000 liraya isabet eden kısmı olan 120 YTL'si aynı zamanda indirim konusu yapıldığından, bir düzeltme işlemine konu olmayacaktır.

IV.SONUÇ

Katma değer vergisi sisteminde yer alan oto-kontrol mekanizması sayesinde vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması sağlanmaktadır. Katma değer vergisi sisteminde yer alan sorumluluk ve tevkifat müessesesi ise, mal ve hizmet teslimlerinde, teslimi yapanlara ve özellikle mal ve hizmet alıcılarına verginin ödenmesi konusunda sorumluluklar yüklemekte ve verginin kaynağa kesilerek ödenmesini sağlamaktadır.

Vergi idaresi, kanunlarla vergi alaca-

ğını emniyet altına almayı amaçlarken mükelleflere birtakım vergi avantajı ve olanakları sunmaktadır. Matrahta değişiklik veya malların iade edilmesini vergi kanunlarının kabul etmesi bu anlamda bir olanaktır. Mükellefe tanınan söz konusu bu ticari olanaklardan faydalanmak için mükellefin, kanun metnine uygun işlem yapması, yapılan işlemin şekil hatası içermemesi ve bunu muhasebe kayıtları ile tevsik etmesi zorunludur. Bu nedenle mükellefin bu konuda gerekli özeni göstermesi ve kanuna uygun hareket etmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Güzel,Ahmet.(2005) **Katma Değer Vergisi Beyanname Düzenleme Esasları 2**, Ankara: Nobel Kitapevi

İzmir YMM Odası Danışma Komisyonu Görüşü (2006), Sayı,2006/10

KDV,GVK Kanunları ve Genel Tebliğleri www.gib.gov.tr veri tabanından faydalanılmıştır.

Kızılot, Şükrü.(2000) **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması** [y.y.] : [yayl.y]

Maç, Mehmet. (2005), “KDV uygulamaları”, Denet Yayınları, İSMMMO veri tabanından faydalanılmıştır. (Erişim: 30.02.2006)

Oktar, Kemal.(1990) “KDV Uygulamasında Ortaya Çıkan Sorunlar”, **Maliye Postası**, 227 (1990): 66.

Şimşek, V.Arif ve Abdullah Tolu, (2002), **Katma Değer Vergisinde İndirim**, Ankara

Vural, Mahmut. (1998) **Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Uygulaması** [y.y.] HUD Yayınları