

YURT DIŞINDAKİ KURUMLARLA (DAR MÜKELLEFLER KURUMLAR) OLAN İLİŐKİLERDE KUR FARKLARININ VE AVANS ÖDEMELERİNİN KVK MD.24 (KURUMLAR VERGİSİ TEVKİFATI) VE KDVK MD.9 (KDV SORUMLULUĞU) AÇISINDAN İNCELENMESİ

YURT DIŞINDAKİ KURUMLARLA (DAR MÜKELLEFLER KURUMLAR) OLAN İLİŐKİLERDE KUR FARKLARININ VE AVANS ÖDEMELERİNİN KVK Md.24 (KURUMLAR VERGİSİ TEVKİFATI) VE KDVK Md. 9 (KDV SORUMLULUĞU) AÇISINDAN İNCELENMESİ

Yazar: Güray ÖĞREDİK
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
Mazars&Denge Denetim YMM A.Ő.
E-Yaklaşım / Kasım 2005 / Sayı: 28

1- GİRİŐ

Günümüz ekonomisinde ülkemiz işletmeleri yurt dışındaki işletmelerle sıkı bir iktisadi ilişki içerisinde. Bu ilişkiler ortaklık kurmak, hizmet almak, ticari veya teknik bilgi sağlamak, uluslar arası organizasyona sahip ortaklık ilişkisi içinde bazı masraf paylarına katılmak, borç kullanmak, Türkiye'deki faaliyetleri ya da yatırımları için aracılık yapmak ... ve diğer bir çok şekilde gerçekleşebilmektedir.

Bu iktisadi ilişkiler karşılığında Türkiye'deki işletmeler yurt dışındaki işletmelere ödemeler yapmakta, bu ödemelere ait faturalarda Türkiye'deki muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmektedir. Bu ödemeler bazen fatura gelmeden önce avans mahiyetinde de yapılabildiği gibi söz konusu fatura geldikten bir müddet sonra ya da çok daha sonrasında da olabilmektedir. Bu fatura bedelleri doğal olarak yabancı bir para birimine göre belirlendiği için Türkiye'deki muhasebe kayıtlarında kayıt tarihi ile ödeme tarihi arasında kur farkları oluşmaktadır.

Çalışmamız da söz konusu avans ödemelerini ve kur farklarını KVK md. 24 (Kurumlar Vergisi Tevkifatı) ve KDVK md. 9 (KDV Sorumluluğu) açısından incelemeye çalışacağız.

II- KVK MD. 24 KURUMLAR VERGİSİ TEVKİFATI AÇISINDAN KONUNUN İNCELENMESİ

A- AVANS ÖDEMELERİ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddesinde bu madde hükmünce yapılacak stopajı doğuran olay şöyle ifade edilmiştir.

".....bir ay içinde nakden veya hesaben ödedikleri veya tahakkuk ettirdikleri...."

Buna göre stopaj mükellefiyeti doğması için, stopaja tabi istihkakın;

- Ya nakden veya hesaben ödenmiş olması,

- Ya da tahakkuk ettirilmesi

gerekmektedir. Gelir Vergisi stopajlarını düzenleyen GVK'nın 94. maddesinde ise stopaj zamanı,

".....(avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada....."

şeklinde belirlenmiştir.

GVK'nın 94. maddesinde (avans olarak ödenenler dahil) ibaresinin yer almasına mukabil, KVK'nın 24. maddesinde avanslar hakkında bir belirleme bulunmayışı, KVK 24. madde kapsamındaki istihkaklara mahsuben yapılan avans ödemelerinin stopaj doğurucu işlem olup olmadığı konusunda tereddütlere yol açmaktadır.

Avans ödemesi yapılmasının KVK 24. madde hükmünce stopaj doğuran bir işlem olup olmadığı konusunda şu iki görüş ortaya çıkmaktadır.

1. Görüş:

KVK Md. 24 metninde avans ödemelerinin stopaja tabi tutulması gerektiği açıkça belirtilmediğine göre, avanslar üzerinden bu maddeye göre stopaj yapılmasına gerek yoktur. Avanslar prensip olarak stopaja konu olamazlar. Avanslar üzerinden stopaj yapılabilmesi için bu durumun madde metninde yer alması zaruridir. Çünkü avans, iş fiilen yapıp faturaya bağlanıncaya veya hukuken bedel talep edilebilir hale gelinceye kadar, taraflar arasında alelade borç-alacak mahiyetindedir. Halbuki stopajı

doğuran olay borç verme değil, stopaja tabi bir bedelin nakden veya hesaben ödenmesi yahut tahakkuk ettirilmesidir. Avans, bedel ödeme değil, borç verme mahiyetinde olduğu için stopaja konu edilemez.

2. Görüş:

Stopaj ödeme anında, ödemenin bir kısmını tevkif etmek suretiyle yapılır. Avans, stopaja tabi bir istihkaka mahsuben yapıldığına göre, buna alelade borç gözüyle bakılamaz ve avans ödemesi esnasında da ödenen paranın içinden stopaj tutarının ayrılıp Vergi Dairesi'ne yatırılması gerekir.

İstihkakın tamamı avans olarak verilip stopaj da yapılmamışsa, sonradan kesinti hangi ödeme üzerinden yapılacaktır? Avansın stopaja isabet eden kısmı karşı taraftan geri mi istenecektir? GVK Md. 94'deki parantez içi hüküm, zaten malum olan bir hususun vurgulanmasından ibarettir. Bu hüküm olmasa dahi stopajın genel esprisi ve işleyiş şekline göre stopaja tabi bir istihkaka mahsuben ödeme yapıldığında stopajın da yapılması zaruridir. Avans ödemeleri stopaj doğurucu işlem sayılmadığı takdirde mükelleflerin stopajı keyfi olarak geciktirmelerine fırsat verilmiş olur.

KVK'nın 24. maddesine göre stopaja tabi olan istihkaklara mahsuben avans olarak ödeme yapılmasının stopaj doğurucu işlem olduğunu savunan ikinci görüşe itibar edilmesi daha emin bir tatbikat olur. Çünkü bu tutum hem tenkit riskinden uzaktır, hem GVK'nın 94. maddesiyle paralellik arz eder, hem de dayandığı mantalite ve gerçekler daha sağlamdır. Ancak, avans üzerinden stopaj yapmayanlar hakkında tarh edilecek stopajların, Danıştay tarafından terkin edilmesi de, ihtimal dahilindedir.

Dolayısıyla, ya Kanun hükmü ile avans ödemeleri de stopaja tabi tutulmalı ya da KVK'nın 24. maddesi uygulaması bakımından, avans ödemesinin stopaj doğurmadığı yolunda Maliye Bakanlığı'nca açıklamada bulunulmalıdır [1].

Ancak burada şu hususta göz önünde bulundurulmalıdır. Avans ödemesi yapılan işlemde daha sonra vazgeçilmesi halinde ve verilen avansın geri alınca, avans ödemesi üzerinden stopaj hesaplanıp beyan edildi ve ödendiye, ödenen stopajın iadesi istenebilecek midir?

Bu durumda söz konusu işlem vergi hatası olarak kabul edilmeli ve vergi hatalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların düzeltme yoluyla idari aşamalarda çözümlenmesi kapsamında düzeltme hükümleri çerçevesinde mükellefe red ve iade edilmelidir. Red ve iade alınan stopaj kayıtlara gelir olarak kaydedilmeli ve böylece zamanında gider yazılan kayıt düzeltilmelidir.

VUK'un 116. maddesinde yer alan tanımlamaya göre. **"Vergi hatası vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden, haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır"**. Tanımın incelenmesinden de fark edileceği üzere, vergi hatası, **"haksız yere"**, **"fazla"** veya **"eksik"** vergi alınması sonucunu doğuran yanlış bir işlemdir. Yalnızca hesap hatasının ya da vergilendirme hatasının yapılmış olması hatanın düzeltilmesi için yeterli bir neden değildir. Aynı zamanda, bu hatalardan dolayı haksız yere **"fazla"** veya **"eksik"** vergi istenmesi veya alınması gerekmektedir. Vergi miktarını etkilemeyen hatalar, vergi hatası olarak nitelendirilemez. Buna göre, örneğin; Gelir Vergisi Kanunu uyarınca, **tevkifata tabi olmayan bir ödemeden, yanlışlıkla vergi tevkif edilmesi** vergi hatası olarak nitelendirilerek, düzeltme işlemi yapılması gerekir (Dn. 4. D'nin, 15.01.1987 tarih ve E. 1988/4992, K. 1987/155 sayılı Kararı) [2].

B- KUR FARKLARI

Kurumlar Vergisi stopajına tabi bir istihkak, tahakkuk veya hesaben ödeme nedeniyle stopaj beyanına konu edildikten sonra ödemenin gecikmesi sonucunda meydana gelen aleyhte kur farkı da stopaja tabidir (20.06.1983 tarih ve 22144-329 sayılı mukteza). Bu durumda aleyhte kur farklarının stopaja tabi olması resmen benimsendiğine göre kur farkı lehte olduğu takdirde de, bu farka ilişkin fazladan ödenmiş stopajın düzeltme yoluyla geri alınabilmesi gerekir [3].

Ödemelerin yabancı para cinsinden yapılacağına kararlaştırılması halinde VUK'un 280. maddesine göre yapılacak değerlendirme sonucunda bulunacak YTL'si üzerinden tevkifat gerçekleştirilecektir. Yabancı paranın yurt dışına transferinin yapılması sırasında transferin yapıldığı an ile ödeme mükellefiyetinin doğduğu an arasında kur farkı ortaya çıkarsa kur farkı da tevkifat matrahına dahil olacaktır [4].

Bu konuda tespit ettiğimiz bir Danıştay Kararı'da aşağıdaki gibidir [5].

“Yabancı bir bankadan temin edilen krediler için ödenen faiz tutarlarından, ödeme tarihinde yürürlükte olan kur üzerinden hesaplanacak matrah tutarına göre stopaj yapılması gerekir.”

Kur farkının stopaj konusu edilebilmesi için fiili ödeme yapılması şarttır. Başka bir anlatımla ay sonlarında veya yıl sonlarında yabancı kuruma ait cari hesabın değerlemeye tabi tutulması stopaj doğurucu bir olay değildir. Ancak, **Maliye İdaresi kur farkları üzerinden de stopaj hesaplanmasını istemektedir.** Maliye İdaresinin kur farklarında da stopaj aramasının nedeni Kurumlar Vergisi stopajını, Türk mükelleflerce yabancı kurumlara yapılan ödemelerin **gider veya maliyet kaydedilmesinin vergisel gereği** (bir manada bedeli) olarak görmesinden kaynaklanmaktadır [6].

Bilindiği üzere Maliye Bakanlığı 163 sıra numaralı [7] VUK Genel Tebliği ve 334 sıra numaralı [8] VUK Genel Tebliği’nde kur farklarının maliyet veya gider kaydı konusunda görüşlerini açıklamıştır. Buna göre ATİK’lerde kur farkları iktisadi kıymetin aktive alındığı yılın sonuna kadar aleyhte veya lehte olarak maliyet bedelinin tespitinde dikkate alınacaktır. Ayrıca Maliye Bakanlığı kur farklarının da KDV’ne tabi olduğu şeklindeki görüşünü bir defa daha 14. nolu KDV Sirküleri ile de [9]açıklamıştır. **Maliye İdaresi kur farklarını vergiye tabi her işlemde matraha dahil etme görüşündedir.**

Ancak, KVK md. 24 kapsamında stopaj matrahı tespit edilirken kur farklarını dikkate almak her zaman uygulanabilir olmayabilecektir. Örneğin; 10.02.2005 tarihinde kayıtlara alınan 10.000 USD bedelli bir faturanın ödemesi 10.07.2005’de yapılacaksa, arada geçen iki geçici vergi döneminde söz konusu 10.000 USD borç VUK gereği değerlemeye tabi tutulacaktır ve Maliye Görüşüne göre ortaya çıkan aleyhte kur farkı için stopaj hesaplanacaktır. Eğer 31.03.2005’de aleyhte ortaya çıkan kur farkı 30.06.2005’de ve ödeme gününde lehe kur farkına dönüşürse zamanında ödenen stopajlar iade alınabilecek midir? Yukarıda 2.1 numaralı kısımda izah ettiğimiz üzere düzeltme hükümleri kapsamında bu fazla ve yersiz ödenen stopajın mükellefe red ve iadesi gerekir. Red ve iade alınan stopaj ise kayıtlara elbette gelir olarak yansıtılmalı ve böylece zamanında gider yazılan kayıt düzeltilmelidir.

Ancak bizce bu konunun en doğru çözümü, kur farkları stopaja tabi tutulacaksa, stopaj matrahının **ödeme tarihindeki döviz kuruna** göre belirlenmesi, ara dönemlerdeki VUK hükümleri kapsamında yapılması zorunlu olan değerlemelere bağlı olarak ortaya çıkan kur farkları üzerinden stopaj hesaplanmaması yönünde Maliye Bakanlığı’nca bir açıklama yapılmasıdır.

III- KDVK MD. 9 KDV SORUMLULUĞU AÇISINDAN KONUNUN İNCELENMESİ

A- AVANS ÖDEMELERİ

İşlem bedeline mahsuben avans mahiyetinde ödemede bulunulması prensip olarak sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanmasını gerektirmez. (Halbuki GVK md. 94’e göre avanslar stopaja tabidir.) Buna mukabil henüz ödeme yapılmamış olsa bile, hizmetin ifası tamamlandığında (çoğu hallerde hizmet bedelinin tahakkuk ettirilmesine paralel olarak) sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanması gerekir.

Öte yandan avans ödemesi KDV doğurucu bir işlem olmamakla beraber bazı hallerde ödemenin avans olmadığı, tamamlanmış olan veya öyle sayılan bir hizmetin bedeli olduğu anlayışından hareketle, KDV sorumluluğunun, ödemenin ay itibariyle yerine getirilmesi istenebilir. Nitekim bir muktezada şu ifadeler yer verilmiştir:

“...firmanın satışları üzerinden 2,25 oranında hesaplanarak tahakkuk ettirilen lisans ücretleri transfer tarihini izleyen beyan döneminde firma tarafından bağlı olduğu vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Sorumlu sıfatıyla verilecek beyannamelerle, beyan edilecek bir işlem bulunmadığı dönemlerde, beyannamenin verilmesine gerek bulunmamaktadır. Bu işlemde vergi matrahı transfer edilen lisans ücreti olacaktır. Matrah üzerinden vergi hesaplanacaktır. Peşin lisans ödemelerinde KDV yukarıdaki açıklamalara göre beyan edilip ödenecektir.”

KDV sorumluluğunun ödemeye (transfere) bağlanması doğru değildir. KDV sorumluluğunun doğduğu ayın belirlenmesinde, KDVK’nın 10. maddesi ve ilgili belgenin tarihi göz önünde tutulmalıdır [10]

Ancak görüldüğü gibi Maliye İdaresi transfer tarihinde KDV sorumluluğunun doğduğunu düşünmektedir. Ayrıca, daha sonrasında faturanın geç gelmesi nedeniyle söz konusu avans

hesaplarının (VUK gereği geçerli bir belge olmadıkça gider kaydı yapılamaz) gider veya maliyet hesaplarına devrinde aleyhte bir kur farkı ortaya çıkarsa bu fark üzerinden de KDV isteyebilecektir.

B- KUR FARKLARI

Dar mükellefiyete tabi kurumlara, KVK'nın 24. maddesinde yazılı türden ödemede veya tahakkukta bulunanlar, bu maddeye göre stopaj yapmak ve eğer KDV mükellefiyetleri (KDV sorumluluğu gerektiren bir işlem) varsa, stopaj matrahı üzerinden (sorumlu sıfatı ile) KDV hesaplayıp ödemek zorundadırlar. KDV Kanunu'nun 9. maddesi kanuni veya iş merkezi yurtdışında bulunanlarca yapılan KDV'ye tabi işlemlere ilişkin KDV'nin bu işlemlere muhatap olan Türk KDV mükelleflerince sorumlu sıfatı ile (2 no.lu KDV beyannamesiyle) beyan edilip ödenmesini öngörmektedir. KVK'nın 24. maddesi kapsamındaki tüm işlemler KDV sorumluluğu gerektirmemektedir. KDV sorumluluğu sadece Kurumlar Vergisi stopajına tabi olan işlemlerden ibaret değildir, stopaj gerektirmeyen bazı işlemler de KDV sorumluluğunu gerektirmektedir.

KDVK'nın 1. maddesine göre Türkiye'de yapılan işlemler KDV'ye tabidir. Yine 1. maddenin 1. fıkrasına göre ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV'ye tabidir. KDVK'nın 6. maddesinde işlemlerin Türkiye'de yapılmasından ne anlaşılması gerektiği açıklanmıştır. Söz konusu maddeye göre işlemlerin Türkiye'de yapılması, malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını; **hizmetin ise Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade eder.** Yurt dışından gelen faturalarda KDV sorumluluğuna karar verilmesi aşamasında üzerinde en çok durulan işte bu ifadedir.

Sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanmasını gerektiren hizmet hangi tarihte ifa edilmişse, hesaplama ve beyanında bu tarihe göre yapılması gerekmektedir. Hizmet şeklindeki işlemlerde KDV'ni doğuran olay hizmetin ifa edilmesidir. Fakat hizmetin ne zaman ifa edildiğini tespit etmekte çoğu zaman güçlüklerle karşılaşılır. **Uygulamada, hizmetin ifa tarihini belirleyen ana unsur fatura veya hizmet bedelini belgeleyen fatura, makbuz, borç defter ve benzeri belgelerdir.** Yurt dışından sağlanan hizmetlerin bedelleri genellikle yabancı para olarak gösterilir. Söz konusu yabancı paranın YTL'ye çevrilmesinde hizmetin ifa tarihindeki cari kur (TCMB Döviz alış kuru) esas alınır. Ödemede gecikme dolayısıyla sonradan ortaya çıkan kur farkları KDV sorumluluğuna konu edilmemelidir [11].

14 numaralı KDV sirkülerinde Maliye Bakanlığı bugüne kadar olan kur farklarının KDV'ye tabi olduğu görüşünü dayandırdığı kanun maddelerini bir kez daha saymış ve kur farklarının lehte ve aleyhte gerçekleştiği durumlarda KDV'nin kim tarafından beyan edileceğini açıklamıştır. Söz konusu sirkülerde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“**Aynı Kanun'un;**

- **20. maddesinde, katma değer vergisi matrahının teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığını teşkil eden bedel olduğu; bedel deyiminin, alıcının ödediği veya borçlandığı para, mal ve diğer şekillerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği,**

- **24/c maddesinde, vade farkı, fiyat farkı, faiz vb. unsurların matrahına dahil bulunduğu,**

- **26. maddesinde, bedelin döviz ile hesaplanması halinde, dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceği,**

- **35. maddesinde ise matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellefin ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönemde düzeltereği**

hüküm altına alınmıştır.

3. Yurt İçi Döviz Endeksli Teslimlerde Aleyhe Oluşan Kur Farklarının Vergilendirilmesi:

Teslime konu mal yurt içinde katma değer vergisi uygulanmak suretiyle satın alınmışsa malı satın alan mükellef tarafından düzenlenecek faturada ;

- katma değer vergisi dahil toplam bedelin döviz endeksli olarak belirlenmesi durumunda vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan aleyhe kur farklarına ait katma değer vergisinin, kur farkı bedeline iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle,

- dövize endeksli toplam bedele katma değer vergisinin dahil edilmemesi durumunda vergiyi doğuran olay ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan aleyhte kur farkları üzerinden katma değer vergisi hesaplanarak

ilgili dönemde her iki mükellef tarafından genel usul ve esaslar çerçevesinde işlem yapılacaktır."

Maliye Bakanlığı daha önceden de ifade ettiğimiz üzere, kur farklarını vergiye tabi her işlemde matraha dahil etme görüşündedir. Bu sebeple KDV sorumluluğu gerektiren KVK md. 24 kapsamında stopaja tabi bir ödemeye ait kur farkında ilaveten stopaj arayan görüş mutlaka KDV'de arayacaktır.

C- VERGİYİ DOĞURAN OLAY MEYDANA GELMEDİĞİ HALDE VERGİNİN HESAPLANMIŞ OLMASI
Sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanan bir işlem daha sonra gerçekleşmemiş ve iptal edildiyse, örneğin, avans verilen bir işlem daha sonra iptal edildi ve avans da geri alındıysa ve bu avans ödemesinde vergisel risk almamak için zamanında gerekli vergisel yükümlülükler yerine getirildiyse veya çeşitli dönemlerde yapılan değerlendirme işlemleri sonucunda ortaya çıkan kur farkları üzerinden de sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanmış ancak ödeme aşamasında döviz kurlarında meydana gelen değişim nedeniyle aleyhte gerçekleşen kur farkları lehte kur farkına dönüşmüşse zamanında hesaplanan ve beyan edilen sorumlu sıfatıyla KDV'ler ne şekilde dikkate alınacaktır?

Bilindiği gibi 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenen sorumlu sıfatıyla KDV aynı zamanında indirim hakkı olan mükelleflerce 1 no.lu KDV beyannamesinde de indirim olarak dikkate alınmaktadır. Bilindiği üzere, işletmenin 1 no.lu KDV beyanında ödenecek KDV'si varsa sonuçta 1 ve 2 no.lu KDV beyanları ile toplamda ödeyeceği KDV'si değişmemektedir. Ancak, 1 no.lu KDV beyannamesinde devreden KDV'si varsa bu durumda sorumlu sıfatıyla KDV ödemesi işletme üzerinde bir finansman yükü oluşturmaktadır. İşletmenin devreden KDV'si sorumlu sıfatıyla ödediği vergi kadar artacaktır. 1 no.lu KDV beyannamesinde ödenecek KDV çıkacak döneme kadar bu finansman yükü devam edecek ve sorumlu sıfatıyla ödenen vergi bu tarihe kadar indirim yoluyla telafi edilemeyecektir.

Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla ödenen **Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usul ve esaslara göre** ilgililere iade edilir. (KDVK Md. 8/2)

KDV iadesinin söz konusu olduğu işlemlerden birisi de fazla veya yersiz ödenen KDV'dir. Daha önce sadece indirim hakkı olmayanlara fazla veya yersiz ödediği vergi iade edilirken , 5035 sayılı Kanunla KDVK 8/2'de değişiklik yapılarak, belli şartlarda indirim hakkına sahip olanların fazla veya yersiz ödediği vergilerin de iadesine imkan sağlanmıştır. Maliye Bakanlığı konu hakkındaki düzenlemeleri 91 seri numaralı KDV Genel Tebliği [12] ile yapmıştır. Söz konusu Tebliğ'in 1 numaralı kısmına göre;

5035 sayılı Kanun'un 6. maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin 2 numaralı fıkrasında değişiklik yapılarak, fazla veya yersiz ödenen vergilerin indirim hakkına sahip olmayanlar yanında sahip olanlara iadesine de imkan tanınmıştır.

Değişiklik hükmünün Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, fazla veya yersiz ödenen vergilerin indirim hakkına sahip olanlara nakden ve mahsuben iadesinin aşağıda belirtilen usul ve esaslara göre yerine getirilmesi uygun görülmüştür.

1. İade talebi en erken, fazla veya yersiz ödenen verginin indirim konusu yapıldığı dönemde yapılabilecektir. Verginin fazla veya yersiz mahiyette olduğunun daha sonra fark edilmesi veya ortaya çıkması halinde de iade talep edilebilecektir. İade talep edilebilmesi için fazla veya yersiz verginin indirim konusu yapıldığı dönemle iade talebinin yapıldığı dönem arasındaki dönem beyannamelerinin tamamında "Sonraki Dönemlere Devreden KDV" bulunması gerekmektedir. Herhangi bir dönemde devreden vergi bulunmaması halinde fazla veya yersiz ödenen verginin iadesi söz konusu olmayacaktır.

Bütün dönemlerde devreden vergi bulunması halinde devreden vergi tutarları ile fazla veya yersiz ödenen vergi tutarının mukayesesi yapılacaktır. Bu mukayese sonunda:

-Devreden vergi tutarları bütün dönemlerde fazla veya yersiz ödenen vergiden fazla ise fazla veya yersiz ödenen verginin tamamı iade olarak talep edilebilecektir.

-Devreden vergi tutarları bir veya bir kaç dönemde fazla veya yersiz ödenen vergi tutarından küçükse, en küçük olan devreden vergi tutarı kadar iade talep edilebilecektir.

-Fazla veya yersiz ödenen vergi iade hakkı doğuran "diğer" işlemlerle ilgili ise bu işlemlerle ilgili iade hesaplarına dahil edilmeyecektir. İade, bu bölümde düzenlendiği şekilde yapılacaktır. Aradaki dönemlerde iade hakkı doğuran diğer işlemlerle ilgili iade hesabına dahil edilmişse, dahil edilen kısım bu bölüme göre yapılacak iade hesabında dikkate alınmayacaktır.

Tebliğ'deki açıklamalara göre fazla veya yersiz ödenen KDV'nin, alıcı tarafından indirim konusu yapıldığı dönemde iadesi talep edilebilecektir. Bu durumda fazla veya yersiz ödenen KDV'nin fiilen indirilemeyen kısmının iadesi talep edilecektir. Örneğin; bir vergilendirme döneminde hesaplanan vergi 3 YTL, yüklenilen vergiler 10 YTL ise ve bunun 8 YTL'si fazla veya yersiz uygulanan vergiden oluşuyorsa, indirilemeyen vergi tutarı olan 7 YTL'nin iadesi talep edilebilecektir [13].

Konumuz gereği Tebliğ'in ayrıntısına çok girmemekle birlikte son olarak şu hususu da belirtmek isteriz. 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'ne göre iade talebi Tebliğ'in 4 numaralı ayrımında belirtilen haller dışında, yeminli mali müşavirlik tasdik raporu veya vergi inceleme raporu sonucu yerine getirilecektir. 4 no.lu ayrımında açıklandığı üzere, fazla veya yersiz vergi, bizzat mükellef tarafından **sorumlu sıfatıyla beyan edilmiş ve ödenmiş** ise inceleme raporu veya yeminli mali müşavirlik tasdik raporu ve teminat aranılmaksızın iade edilebilecektir. İade talebi Tebliğ'de bahsedildiği şekilde bir dilekçe ile yapılacak, dilekçeye ayrıca, verginin fazla ve yersiz ödendiğini gösteren belgenin ödemenin yapıldığı kurum ve kuruluş tarafından onaylanmış örneği eklenecektir. Vergi daireleri ilgili dönem defter ve belgeleri üzerinde gerekli incelemeyi yapmak suretiyle iade talebini sonuçlandıracaklardır.

IV- SONUÇ

Yurt dışındaki firmalarla ilişki içinde olan Türkiye'deki işletmelerin kayıtlarına alacakları belgelerde KDV sorumluluğu ve KV Stopajı açısından özellikli gördüğümüz noktaları açıklamaya çalıştık.

Maliye Bakanlığı söz konusu belgelerin ilk kayıt tarihi ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farklarını, söz konusu işlemin bir parçası, devamı olarak görmekte ve KDV sorumluluğu ile KV stopajı aramaktadır.

Ancak, Türkiye ekonomisinde uzun yıllar boyunca hakim olan kurların sürekli yükselmesi durumu artık tersine de dönmektedir. İşletmeler için bir işlemde sadece aleyhte kur farkı ya da sadece lehte kur farkı oluşması durumu yoktur. İşte bu gelişmeler sonrasında vergi uygulamamızda çok farklı boyutlar ortaya çıkmıştır. Mükellefler, vergisel bir riskle karşılaşmamak için kur farkları üzerinden KV stopajı ve sorumlu sıfatıyla KDV hesaplamaktadırlar. Bu durumda, söz konusu işlemle ilgili ödeme aşamasında olumlu bir kur farkı oluşması durumunda zamanında fazladan ve yersiz ödedikleri stopaj ve KDV'yi VUK kapsamında vergi hatalarının düzeltilmesi hükümleri çerçevesinde iade isteyebilmelidirler. Fazla ve yersiz ödenen sorumlu sıfatıyla KDV'nin iade talebinde ise çalışmamızda belirttiğimiz üzere 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği hükümleri dikkate alınmalıdır.

Ancak, bu gibi teferruatlı ve zaman alıcı işlemlerle gerek mükelleflerin gerekse vergi dairelerinin uğraşmaması için bizce, Maliye Bakanlığı kur farklarını ve avansa ödemelerini mutlaka stopaja ve KDV sorumluluğuna konu edecekse, söz konusu stopaj ve KDV matrahının tespiti ödeme aşamasında belirlenmelidir. VUK hükümleri kapsamında hesap dönemlerinde ya da işletme bünyesinde her ay sonunda yapılan değerlendirme işlemleri neticesinde oluşan kur farkları üzerinden KV stopajı ve/veya sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanması gerekmediği Maliye Bakanlığı'nca açıklanmalıdır.

Avans ödemelerinde ise yine çalışmamızda belirttiğimiz gibi Maliye Bakanlığı KV stopajı arayacaksa öncelikle KVK md. 24 metnine GVK md. 94'dekine benzer "**avans olarak yapılan ödemeler dahil**" şeklinde bir ifade eklemelidir. Avans ödemesi gerçekleştirilen bir işlemde daha sonra vazgeçilmesi halinde ise mükellefler elbette yine VUK kapsamında vergi hatalarının düzeltilmesi hükümleri çerçevesinde zamanında ödedikleri KV stopajını ve sorumlu sıfatıyla KDV'yi iade isteyebilmelidirler. Avans ödemelerinde sorumlu sıfatıyla KDV aranması ise söz konusu hizmet ifa edilmemişse kanuna aykırı olacaktır. Ayrıca burada döviz cinsi avansların değerlemeye tabi olup olmayacağı hususu da tartışma konusu yapılabilecektir. Bu nedenle Maliye Bakanlığı yurt dışındaki firmalardan alınacak hizmet karşılığında yapılan avans ödemelerinden KV stopajı ve sorumlu sıfatıyla

KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı hususlarını ve döviz cinsi avansların değerlemeye konu edilip edilmeyeceği konularında görüşlerini açıklamalıdır.

* **SMMM, Denge Denetim YMM A.Ş., Vergi Bölümü/Uzman Denetçi**

- [1] Mehmet MAÇ, **Kurumlar Vergisi**, Denet Yayıncılık A.Ş., 3. Baskı, 1999, s. 823-825
- [2] Şükrü KIZILOĞLU, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, 5. Baskı, 2003, s. 108-110
- [3] Mehmet MAÇ, age, s. 825
- [4] Doğan ŞENYÜZ, **Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayıncılık, 10. Baskı, 2004, s. 318
- [5] Hüseyin YALÇIN-Erkan GÜRBOĞA, **Gelir Vergisi Kurumlar Vergisi ve Kâr Dağıtımında Stopaj**, Kılavuz Yayınları, 2. Baskı, 2000, s. 622
- [6] Mehmet MAÇ, age, s. 828
- [7] 27.01.1985 tarih ve 18648 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [8] 05.05.2004 tarih ve 25452 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [9] 05.05.2004 tarihli KDVK-14/2004-14 no.lu KDV Sirküleri
- [10] Mehmet MAÇ, **KDV Uygulaması**, Denet Yayıncılık A.Ş., 4. Baskı, 1998, s. 9.6
- [11] Mehmet MAÇ, age, s. 9.5
- [12] 28.02.2004 tarih ve 25387 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [13] Kemal OKTAR, **KDV İstisnalar ve İadeler**, Maliye ve Hukuk Yayınları , 5. Baskı, 2005, s. 265