

KDV TEVKİFATINA TABİ MAL VE HİZMETLERDE ALIŞ İADE VE İNDİRİMLERİNE İLİŞKİN İŞLEMLER

Sakıp ŞEKER *

I- Genel Açıklamalar

KDV Kanunu'nun 9.maddesinde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini bazı mal ve hizmet alımlarında alıcıya KDV tevkifatı yaptırmak ve yapılan bu tevkifatı vergi dairesine sorumlu sıfatıyla ödenmesini sağlamak şeklinde muhtelif KDV Genel Tebliği ile kullanmıştır.

Başlangıçta sorumlu sıfatıyla KDV uygulaması hizmet ithali ve kiralanması gibi bazı zorunluluklardan kaynaklanan arızı bir nitelik taşıdığı halde, son zamanlarda KDV sistemimizin temel bir unsuru haline geldiğini, 20'ye yakın mal ve hizmet türünde KDV tevkifatı yapıldığını, sistemin gittikçe karmaşık bir hal aldığı görülmektedir. Tevkifat uygulamasına kısaca bir göz attığımızda KDV sistemimizin giderek tevkifat yönteminin etkisine girdiği anlaşılmaktadır. KDV tevkifatını iki grupta toplamak mümkündür.

1- Kamu Kurum Ve Kuruluşları ile Bazı Kurumlara Yapılan Teslim ve Hizmetler¹ (89 ve 91 no'lu KDV Genel Tebliği)

- Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik, mimarlık ve etüd proje hizmetleri,
- Temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri,
- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
- Yemek servisi hizmetleri,
- Danışmanlık ve denetim hizmetleri

2- Kamu Kurum ve Kuruluşları Dahil, Bütün KDV Mükelleflerince Tevkifat Kapsamına Alınan Mal Ve Hizmetler (Bazı Satıcılardan Yapılan Alımlar Hariç)²

- Hizmet ithallerinde sorumluluk (15 No'lu KDV Genel Tebliği)
- Kiralama işlemlerinde sorumluluk (30 No'lu KDV Genel Tebliği)
- Reklam verme işlemlerinde sorumluluk (30 No'lu KDV Genel Tebliği)
- Tekstil ve konfeksiyon sektöründe tevkifat uygulaması (51 No'lu KDV Genel Tebliği)

* Yeminli Mali Müşavir

¹ Bu kapsamdaki kurum ve kuruluşlar şunlardır:

-Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler, (5018 sayılı Kanun ile kamu idarelerinin bütçeleri, genel bütçe, özel bütçe, düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, sosyal güvenlik kurumu bütçesi ve mahalli idare bütçesi olarak adlandırılmıştır.)

-Döner sermayeli kuruluşlar,

-Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,

-Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,

-Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç),

-Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,

-Bankalar ve özel finans kurumları,

-Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),

-Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar

-Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,

- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler.

-Hisse senetleri İMKB kote edilmiş şirketler (yapım işleri, temizlik çevre ve bahçe bakım hizmetler, özel güvenlik hizmetleri ile yemek servis hizmetleriyle sınırlı)

² 91 no'lu KDV Genel Tebliğinde belirtilen kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan teslim ve hizmetler ile bakır, çinko ve alüminyum ve bunların alaşımlarından mamul bazı malların **ilk üreticilerinden** (cevherden üretim yapanlar) tevkifat yapılmayacaktır.

- Hurda metal alımlarında tevkifat uygulaması (51 No’lu Tebliğle getirilen uygulama KDV Kanunu’nun 17/4 (g) maddesinde yapılan değişiklikle 2.1.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kalktı. İstisnadan vazgeçenler hariç) (91 ve 97 no’lu KDV Genel Tebliği)
- Çanta ve ayakkabı dışında deriden mamul giyim eşyasının fason işlerinde tevkifat uygulaması (53 No’lu KDV Genel Tebliği)
- Akaryakıt bayiliği bulunmayanlardan akaryakıt alınmasında KDV tevkifatı (68 ve 85 No’lu KDV Genel Tebliği)
- Atık kağıt ve hurda plastik malzeme teslimlerinde KDV tevkifatı³ (81, 86 ve 97 no’lu KDV Genel Tebliği)
- Kamu kurum ve kuruluşlarına karşı taahhüt edilen yapım işlerinde, taşeronlarda tevkifat uygulaması (91 no’lu KDV Genel Tebliği)
- Bakır külçelerin tesliminde KDV tevkifatı (95 no’lu KDV Genel Tebliği)
- İşgücü hizmetlerinde tevkifat uygulaması (96 no’lu KDV Genel Tebliği)
- Bakır ürünlerinde tevkifat uygulaması (izoleli iletkenler hariç) (96 ve 97 no’lu KDV Genel Tebliği)
- Yapı denetim hizmetlerinde tevkifat uygulaması (93 ve 99 no’lu KDV Genel Tebliği)
- Çinko ve alüminyum mamullerinde tevkifat uygulaması (104 no’lu KDV Genel Tebliği)⁴
- Özel güvenlik hizmetlerinde tevkifat uygulaması (91 ve 104 no’lu KDV Genel Tebliği)

Sorumlu sıfatıyla hesaplanan veya satıcıdan tevkif edilen KDV (2) no’lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmekte olup, beyan edilen bu KDV aynı dönem içerisinde (1) no’lu KDV beyannamesinde indirim konusu edilmektedir. Bu yönüyle bakıldığında KDV’nin indirim mekanizması korunmaktadır. Mükellefin devreden KDV’si doğması halinde tevkif edilen KDV tutarını aşmamak üzere tevkif edilen KDV’nin iadesi mümkün bulunmaktadır. Ancak bazı teslim ve hizmetlerde iade YMM/Vergi İnceleme raporuyla, bazılarında ise **münhasıran vergi inceleme raporu** ile yapılabilmektedir.

II- KDV Tevkifatına Tabi Mal ve Hizmetlerde İade ve Fiyat İndirimi

KDV Kanunu’nun “**Matrah ve İndirim Miktarının Değişmesi**” başlıklı 35.maddesi aşağıdaki gibidir.

*“**Madde: 35 - Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vukubulduğu 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 vukubulduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır.**”*

Konuyla ilgili olarak 58 no’lu KDV Genel Tebliğinde, tevkifata tabi malların iade edilmesi halinde düzeltme işleminin **tevkifata tabi tutulmayan kısım** üzerinden yapılacağı, **“tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilen ve indirim konusu yapılan tutar için düzeltme kaydı yapılmayacağı”** belirtilmiştir. Ayrıca, malların kısmen iade edilmesi, hizmetin bir kısmının tamamlanması, hizmetin sözleşmede belirtilen evsafa uymaması ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi işlem bedelinde sonradan bir azalma meydana gelmişse, azalma miktarı üzerinden mal iadelerinde olduğu şekilde işlem yapılacağı, tevkifata tabi mal ve hizmetlerin sonradan fiyatlarında; fiyat farkı, kur farkı ve benzeri nedenlerle artış olması halinde de bu artışla ilgili olarak düzenlenecek faturalarda KDV hesaplaması ve hesaplanan katma değer vergisi üzerinden alıcı tarafından genel esaslara göre tevkifat yapılması gerektiği belirtilmiştir.

³ Plastik hurda ve atıklarının çeşitli işlemlerden geçirilip işlenmesi sonucunda elde edilen ve genellikle plastik esaslı malzeme imalatında hammadde olarak kullanılan pet kırıkları, plastik çapak, plastik granül ve benzeri ürünler hurda ve atık niteliğini kaybederek imalat sektöründe hammadde olarak kullanılan bir mamul haline gelmeleri nedeniyle bunların teslimleri KDV’nden istisna edilmemiştir.(97 no’lu KDV Tebliği)

⁴ Bakır, çinko ve alüminyum mamullerinden maksat imalatta kullanılmak üzere ham ve yarı mamul olarak satın alınan anot, katot, her çeşit takoz, slab, platina, kütük, granül, filmaşın, levha, boru, prinç çubuk, lama, her türlü tel ve benzerleridir. Söz konusu metaller ve bunların alaşımlarından yapılmış nihai ürünler (mutfak eşyası, kapı kolu v.b.) tevkifat kapsamında olmamalıdır.

III- İade ve İndirim İşleminin Aynı Vergilendirme Döneminde Gerçekleşmesi

A- Hasılatın Düzeltilmesi

Satılan bir malın alıcı tarafından herhangi bir nedenle hesap dönemi içerisinde iade edilmesi halinde işletmenin o malın satış hasılatında ve alıcı ile olan cari hesabında bir düzeltme yapılması gerekir. Tekdüzen Hesap Planında 61-Satış İndirimleri hesap grubu içindeki 610-Satıştan İadeler hesabı bu tür işlemler için öngörülmüştür. Mal iadesi dışındaki indirim, iskonto ve iade işlemleri için de 611-Satış İskontoları ve 612-Diğer İndirim hesaplarının kullanılması gerekmektedir. Hesap dönemi kapandıktan sonra yapılan iade ve indirimlerde ise yeni bir mal veya hizmet alımı gibi işlem yapılması diğer bir ifade ile hasılat düzeltilmesinin yapılmaması gerekir.

B- Katma Değer Vergisinin Düzeltilmesi

Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay, mal teslimi veya hizmet ifası hallerinde, “malın teslimi veya hizmetin yapılması” anında meydana gelir. Satın alınan malın herhangi bir nedenle satıcısına iade işleminde ise bu defa alıcı yönünden KDV Kanunu’nun 2/1.maddesi çerçevesinde bir “teslim” sayılıp sayılmayacağı tartışmalıdır. Malın tasarruf hakkının tekrar satıcısına devri bir “teslim” sayılabilir.

Satılan bir malın alıcısı tarafından herhangi bir şekilde iade edilmesi halinde iade işleminin fatura veya benzeri belge ile yapılması gerekir. Her ne kadar Vergi Usul Kanununda iade işlemlerinde ne şekilde işlem yapılacağı ve hangi belgelerin düzenleneceği belirtilmemiş ise de, uygulamada iade işlemleri için fatura ve sevk irsaliyesi düzenlenmektedir. Bize göre başka türlü bir çözüm yolu da yoktur. KDV indiriminin fatura ve benzeri belgede gösteriminin zorunlu olması ve muhasebe işlemlerinin mutlaka bir belgeye bağlanması gerekliliği “iade faturası”nın yerleşmesinde etkili olmuştur. İade faturasının düzenlenmesinde Vergi Usul Kanunu’nun 230-232.maddesine aykırı bir durumdan da söz edilemez. Keza, iade işlemi ile alacak ve borç meblağı değişmektedir. İade işleminin hukuki bir belgeye bağlanması ticari alacak/borç ilişkisi yönünden de gereklidir. İade işlemi bir teslim sayılmakla birlikte, yeni bir satış işlemi de değildir. Örneğin KDV oranı değişen bir malın iadesinde uygulanacak KDV oranı satıcının faturasında gösterilen eski oran olmalıdır.

İade işlemlerinin iade faturası ile yapılmasında yasal bir zorunluluk yoktur. Kamu idareleri ve bankalar gibi fatura düzenleme yetkisi bulunmayan kurumlar tarafından yapılan iade işlemlerinin bir yazı veya tutanağa bağlanması yeterlidir. Tüketiciler tarafından yapılan iade işlemlerinde ise vergi idaresi gider pusulası düzenlemesi yönünde bir yönlendirme yapmıştır. Ancak, gider pusulası düzenlenmeden yapılan iade işlemleri nedeniyle mükellefe ceza kesilmesi de yasal olarak mümkün değildir. Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleme yasal dayanaktan ziyade bir ihtiyacı karşılamaktan ibarettir.

İade işlemi sonucunda satış bedeli ile alıcı hesabının düzeltilmesi yanında, daha önce hesaplanıp beyan edilen KDV’nin de KDV beyannamesinin 34.satırında indirilecek KDV olarak düzeltilmesi gerekir. Alıcı ise, iade edilen mal veya hizmete ait daha önce indirdiği KDV’ni, beyannamenin 30.satırında “İlave Edilecek KDV” satırında gösterecek, bu arada ticari mal hesabı ile satıcı hesabını da düzeltecektir.

1- Hesap Dönemi Geçtikten Sonra Yapılan İade İşlemlerinde

Aylık KDV beyannamesi veren işletmeler yönünden hesap dönemi yılın her bir ayıdır. Aylık hesap dönemi içerisindeki iade işlemleri genellikle faturanın iptali şeklinde yapılmakta, hesap dönemi kapandıktan sonra yapılan iade işlemleri ise mutlaka muhasebe kurallarına göre yapılmalıdır.

Örnek:

(A) işletmesinin 5 Mayıs 2007 tarihinde 10.000.-YTL bedelle sattığı 2 adet (x) malının bir adedi alıcı tarafından 30 Haziran 2007 tarihinde **iade faturası** ile satıcısına iade edilmiştir.

a) KDV Tevkifatına Tabi Olmayan İşlemlerde İade Uygulaması

Satıcının Kaydı:

05.05.2007	
120-ALICILAR	11.800.-
600-YURTIÇİ SATIŞLAR	10.000.-
391-HESAPLANAN KDV	1.800.-
/	

Satıcının Satış İade Kaydı

30.06.2007	
610-SATIŞTAN İADELER	5.000.-
191-İNDİRİLECEK KDV	900.-
120-ALICILAR	5.900.-
/	

Alıcının Kaydı :

05.05.2007	
153-TİCARİ MALLAR	10.000.-
191-İNDİRİLECEK KDV	1.800.-
320-SATICILAR	11.800.-
30.06.2007	

Alıcının İade Kaydı:

30.06.2007	
320-SATICILAR	5.900.-
153-TİCARİ MALLAR	5.000.-
391-HESAPLANAN KDV	900.-
/	

b) KDV Tevkifatına Tabi Olan İşlemlerde İade Uygulaması

(A) işletmesinin sattığı malın **tevkifat kapsamındaki alüminyum levha olduğunu** ve satılan malın ½'sinin iade edildiğini kabul ettiğimizde alıcı ve satıcının muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi yapılmalıdır. (Alüminyum levhada KDV tevkifatı % 90)

1) Satıcının Kaydı:

05.05.2007	
120-ALICILAR	10.180.-
600-YURTIÇİ SATIŞLAR	10.000.-
391-HESAPLANAN KDV	180.-
/	

2) Alıcının Kaydı :

05.05.2007	
153-TİCARİ MALLAR	10.000.-
191-İNDİRİLECEK KDV	1.800.-
320-SATICILAR	10.180.-
360-SORUMLU SIFATIYLA	1.620.-
ÖDEN.KDV (1800 x %90)	
/	

3) Satıcının Geri Alış Kaydı

30.06.2007	
610-SATIŞTAN İADELER	5.000.-
191-İNDİRİLECEK KDV	90.-
120-ALICILAR	5.090.-
/	

4) Alıcının İade Kaydı:

30.06.2007	
320-SATICILAR	5.090.-
153-TİCARİ MALLAR	5.000.-
391-HESAPLANAN KDV	90.-
/	

Görüleceği gibi alıcı hesap dönemi geçtikten sonra iade işlemi yaptığı için sorumlu sıfatıyla ödediği KDV konusunda herhangi bir düzeltme yapmamıştır. **KDV tevkifatına tabi bir malın iade edilmesi halinde tekrar KDV tevkifatı yapılmaz.** Sonuç itibariyle yapılan işlem bir düzeltme işlemidir.

2- KDV Tevkifatına Tabi İşlemlerde Aynı Hesap Dönemi İçerisindeki İadelerde Düzeltme

58 no'lu KDV Genel Tebliğinde iade işlemlerinde düzeltme işleminin **tevkif edilen kısım üzerinden yapılmaması gerektiği** belirtilirken verilen örneklerde iade işleminin aynı hesap dönemi içerisinde yapılmadığı kabul edilmiştir. Genel olarak aynı ay içerisinde yapılan iade işlemlerinde iadeler fatura iptali şeklinde yapılmaktadır. Ancak bu yöntemin bazı sakıncaları vardır. Bu nedenle aynı hesap (ay) dönemi içerisindeki iade işlemleri de muhasebe kuralları içerisinde yapılmalıdır.

Yukarıdaki örnekte söz konusu KDV tevkifatına tabi malın Mayıs ayı içerisinde iade edilmesi halinde, alıcı sorumlu sıfatıyla KDV'ni henüz beyan etmediğinden sorumlu sıfatıyla ödenmesi gereken KDV'nin de aşağıdaki şekilde düzeltilmesi gerektiği görüşümdedir.

Alıcının İade Kaydı:

<hr/>	
320-SATICILAR	5.090.-
360-SORUMLU SIFATIYLA ÖDENECEK KDV	810.-
<hr/>	
153-TİCARİ MALLAR	5.000.-
391-HESAPLANAN KDV	900.-
<hr/>	

Satıcının Geri Alış Kaydı

<hr/>	
610-SATIŞ İADELERİ	5.000.-
191-İNDİRİLECEK KDV	90.-
<hr/>	
120-ALICILAR	5.090.-
<hr/>	

Görülebileceği üzere, yapılan iade işlemiyle satıcı kaydettiği 5.000.-YTL geliri satıştan iade kaydıyla, hesapladığı 90.-YTL KDV'ni ise indirilecek KDV hesabını kullanarak, Alıcılar hesabındaki alacak tutarını da 5.090.-YTL azaltarak düzelterektedir. Alıcı tevkif ettiği KDV'ni henüz beyan etmediği için beyan edilmeyen bu KDV'ni muhasebe kuralları içerisinde düzeltmelidir. Aksi takdirde satılmayan malın KDV peşin olarak ödenmiş olur. Sorumlu sıfatıyla hesaplanan KDV'nin düzeltilmemesi halinde kayıt aşağıdaki gibi yapılacaktır.

Alıcının İade Kaydı:

<hr/>	
320-SATICILAR	5.900.-
153-TİCARİ MALLAR	5.000.-
391-HESAPLANAN KDV	900.-
<hr/>	

Satıcının Geri Alış Kaydı

<hr/>	
610-SATIŞ İADELERİ	5.000.-
191-İNDİRİLECEK KDV	900.-
<hr/>	
120-ALICILAR	5.900.-
<hr/>	

Böyle bir uygulamada alıcının devreden KDV'nin yüksek olması halinde, satın almadığı malın KDV'ni ödeyip devreden KDV artacaktır. Bu uygulama devreden KDV'si yüksek olan mükelleflerin aleyhine olacaktır.

IV- Tevkifata Tabi Mal ve Hizmet İşlemlerinde Tevkifat Kapsamına Girmeyen Alım Tutarı

KDV tevkifatına tabi işlemlerde, faturada gösterilen işlem bedelinin **hesaplanan KDV ile birlikte** Vergi Usul Kanunu'nun 232'nci maddesine göre belirlenen fatura düzenleme sınırının altında olması halinde (2007 yılı için bu tutar **KDV dahil 560 YTL'dir**) tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak,

aynı satıcıdan yapılan ve fatura düzenleme sınırını aşan alımların tevkifat zorunluluğundan kaçınmak amacıyla, birden fazla fatura düzenlemek suretiyle parçalara bölünmemesi gerekir.

V- Tevkifata Tabi Olmadığı Halde Tevkifat Uygulanan veya Fazla Tevkifat Yapılan KDV'nin Düzeltilmesi

Fazla ve yersiz ödenen vergilerin **indirim hakkına sahip olanlara iadesine** ilişkin işlemler 91 no'lu KDV Genel Tebliğinin (I) bölümünde yer almıştır. Fazla ve yersiz olarak ödenen vergilerin düzeltilmesi Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme hükümleri ve KDV Kanunu'nun 8.maddesi çerçevesinde düzeltilmelidir. 93 no'lu Tebliğde ise tevkifata tabi işlemlerdeki düzeltme ve iade işlemleri açıklanmıştır. Uygulamada;

- Tevkifata tabi olmadığı halde tevkifat yapıldığı,
 - Tevkifat oranının yüksek uygulandığı,
 - Tevkifat kapsamında olan bir işlemde alıcı tevkifat uyguladığı halde satıcının hesapladığı KDV'nin tamamını beyan ettiği,
- söz konusu olabilmektedir.

Bu gibi durumlarda hatalı işlemlerin aşağıdaki şekilde düzeltilmesi gerekir.

1) Tevkifata tabi olmayan işlemlerle ilgili olarak, mükellef tarafından hesaplanan verginin tamamının beyan edildiğinin vergi dairesince tespit edilmesi üzerine, alıcı tarafından fazla veya yersiz tevkif edilip vergi dairesine ödenen vergi, vergi dairesince mükellefe (satıcıya) iade edilecektir.

2) Tevkifata tabi olmakla birlikte alıcı tarafından yüksek oranda tevkifat uygulanan işlemlerde de iade mükellefe yapılacaktır.

3) Tevkifata tabi olduğu halde satıcının satış bedeli üzerinden hesapladığı KDV'nin tamamını beyan etmesi halinde vergi dairesi gerekli düzeltme işlemini yapacaktır. Mükellefin fazladan ödediği vergi varsa mükellefe iade edilecek, devreden KDV varsa KDV beyannamesinde devreden KDV azaltılacaktır. Tevkifat yapan sorumlu yönünden herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır.

4) Tevkifata tabi bir işlemde, satıcı tarafından hesaplanan KDV'nin noksan beyan edilmesine rağmen alıcının KDV tevkifatını fazla yapması halinde fazla tevkif edilen vergi satıcıya iade edilecek, ancak satıcı eksik beyan ettiği tutarı iadenin yapıldığı dönemde "İlave Edilecek KDV" satırında beyan edecektir. 93 no'lu KDV Genel Tebliğinde yapılan açıklamaya göre satıcı için **ceza ve gecikme faizi** uygulanmayacaktır. Örneğin, temizlik işlerinde satıcı KDV tevkifatının 2/3 olduğu düşüncesiyle hesaplanan KDV'ni 1/3 olarak beyan etmiş, buna karşılık alıcı KDV tevkifatının %90 olduğu düşüncesiyle fazla tevkifat yapmış olsun. Bu durumda satıcı 1/2 oranında vergi hesaplanması gerektiği halde 1/3 oranında vergi hesaplamış, alıcı da 1/2 oranında tevkifat yapması gerekirken %90 oranında tevkifat yaparak fazla vergi ödemiştir. Tebliğe göre fazla tevkif edilen (%40) kısım satıcının talebi üzerine vergi dairesince ödenecek, ancak, satıcı bu tutarın bir kısmı (1/2-1/3) iadenin yapıldığı dönemde kendi beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına yazarak beyan edecektir.

Vergi İdaresi toplam olarak Devletin vergi kaybının bulunmadığı hatta fazla vergi ödendiği gerekçesiyle alıcı hakkında vergi ziyai cezası kesilmemesi yönünde uygulamayı yönlendirmiştir. Böyle bir olayda teknik olarak satıcı yönünden "vergi ziyai" vardır. Ancak alıcı tarafından beyan edilip ödenen vergi satıcıya ait bir vergi olduğundan vergi ziyai cezası kesilmemesi Kanunun amacına uygundur.

VI- SONUÇ

KDV sistemimizde sorumlu sıfatıyla KDV beyannamesi verilmesi uygulaması bir vergi güvenlik müessesesi olarak Kanunda yer almıştır. Ancak, son yıllarda bazı mal ve hizmet işlemlerindeki KDV tevkifatı yaygınlaştırılarak sistemin önemli bir unsuru haline getirilmiştir. Belge ve kayıt düzeninin yerleşmediği ekonomilerde mahsup esasına dayanan yayılı işlem vergilerinin uygulanmasında büyük güçlükler olduğu bir gerçektir. Ancak, yapılan bu uygulamaların sonuçlarının ölçülerek kamuoyu ile paylaşılmasında büyük yarar vardır. Diğer bir ifade ile tevkifat yönteminin vergi gelirlerine katkısının ne olduğu kamuoyu ile paylaşılmalıdır. **KDV tevkifatının yaygınlaştırılması mükelleflere olan güvensizliğin bir sonucudur. Bu güvensizlik ortamı iyileştirilmeden tevkifat esasına göre vergi tahsili iyi niyetli mükelleflerin aleyhine olmakta, bu defa alıcılar tarafından satıcıya ödenmeyen vergi satıcılar tarafından vergi dairesinden iade yoluyla talep edilmektedir. İade sürecinin uzun zaman alması mükelleflerin finansman maliyetlerini, muhasebecilerin ise iş yükünü önemli ölçüde artırmaktadır. KDV sistemimizi içinden çıkılmaz bir hale getiren tevkifat yönteminin özellikle mal teslimlerinde daha da yaygınlaştırılmasından vazgeçilmelidir.**

KDV tevkifatına tabi malların iade edilmesi veya hizmet ifalarında hizmet bedelinin değişmesi halinde düzeltme işleminin **tevkifata tabi olmayan kısım üzerinden** yapılması, diğer bir ifade ile tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilen ve indirim konusu yapılan tutar için düzeltme yapılmaması gerekmekte, ancak **aynı vergilendirme dönemi içerisindeki** mal iadesi ve fiyat indirimlerinde alıcılar tevkif ettikleri KDV'ni henüz beyan etmedikleri için tevkif edilen kısmın da muhasebe kayıtlarında düzeltilmesi gerektiği görüşündeyim.

KDV TEVKİFATINA TABİ MAL VE HİZMETLERE İLİŞKİN ÖZET TABLO

Teslim ve Hizmetin Konusu (KDVK.Mad:9)	İlgili Olduğu G.Tebliğ No	Tevkifat Oranı	Vergi İnceleme Raporuyla İadenin Mümkün Olup Olmadığı	YMM Raporu ile İade Mümkün mü?
Yurtdışından Sağlanan ve Türkiye’de Yararlanılan Hizmetler (Hizmet İthali)	15	% 100	Hayır	Hayır
Kiralama ve Reklam Verme İşlemleri	30	% 100	Hayır	Hayır
Hurda, Metal, Cam, Plastik Teslimlerinde (Sadece İstisnadan Vazgeçenler)	51	% 90	Evet	Evet
Fason Tekstil ve Konfeksiyon İşleri	51	2/3	Evet	Evet
Fason Deriden Mamul Giyim Eşyası	53	2/3	Evet	Evet
Akaryakıt Teslimleri (KDV ödemeksizin Türkiye’ye getirilenler)	68-85	% 90	Hayır	Hayır
Metal, Cam, Plastik, Kağıt, Hurda ve Atıklarında Plastiklerin Teslimi (İstisnadan vazgeçenler)	81	% 90	Evet	Evet
Yapım İşleri ve Bu İşlere İlişkin Müh. Mim. Etüd Proje Hizmetleri	91	1/6	Evet	Evet
Yapım İşinden Bağımsız Mimarlık, Mühendislik, Etüd, Proje, Harita ve Kadastro ve İmar Uygulama ve İmar Planı Hizmetleri	91	%50	Evet	Hayır
Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri	91	% 50	Evet	Hayır
Özel Güvenlik Hizmetleri	91-104	% 80	Evet	Hayır
Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtların Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri	91	1/3	Evet	Hayır
Yemek Servisleri	91	%50	Evet	Hayır
Danışmanlık ve Denetim Hizmetleri (Eğitim ve gözetim dahil)	91	% 50	Evet	Hayır
Külçe Bakır ve Bakır Ürünlerinin Teslimi (Üreticiler ve bazı kurumlar hariç)	95-96-97	% 90	Evet	Evet
İşgücü Hizmetlerinde	96	% 90	Evet	Hayır
Yapı Denetim Hizmetlerinde	93-99	% 50	Evet	Hayır
Külçe Çinko ve Alüminyum ile Bunların Ürünlerinin Teslimlerinde (Üreticiler ve bazı kurumlar hariç)	104	% 90	Evet	Evet