

STOK AFFINDAN KAYNAKLI KDV TARHİYATLARINDA DÜZELTME İŞLEMLERİ

I-GİRİŞ

Kriz ortamında yeni tartışmalar hiç eksik olmuyor. Ummadığımız şekilde taraflar karşı karşıya geliyor. Boşluk varsa yeni hukuk kuralları icat ediliyor. Vergi alanında bunlardan biri de KDV de indirim önceliği icadı. KDV beyannamesinde indirimler toplamı; KDV 2, af kapsamında...vb ödemeler, devir gelen ve ilgili dönem deftere kaydedilen harcama belgelerinden oluşur. İndirimler toplanır ve mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden düşülür, kalan kısım sonraki döneme devreder. KDV indiriminde LIFO, FIFO gibi yöntemler olmadığından, devir içinde hangi unsurların olacağı ihtiyaç halinde matematik biliminden yararlanır ve orantı yapılır. Yoksa indirim tutarının içeriği ayrıştırılarak, şunlar önce indirildi, devreden için de şunlar var diyemeyiz.

Bağlantılı konumuz, 7440 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinin 1'inci fıkrasının c bendinde yer alan "Emtia üzerinden (KDV oranının yarısı kadar) ödenen vergi genel esaslara göre indirilir, ancak iadeye konu edilmez" hükmüdür. Kısaca stok affı KDV'si olarak nitelendirilen bu düzenlemede;

Mükellefler, yasal olarak indirim konusu yaptıkları KDV'yi, iade talep ederken doğrudan hesaplamalarına dahil etmemiş, ancak dolaylı olarak ne şekilde hesaplama yapacağına ait alt düzenleme olmadığından uygulamada farklı farklı hareket etmişlerdir.

Bu husus bakanlığa bağlı iki köklü kurumu keskin bir şekilde karşı karşıya getirmiştir. İdare, "Doğrudan yüklenim olarak iade hesabında dikkate alınmayacağı, ancak yüklenilen KDV'nin

iadesinin yapılmadığı kısmi tevkiyat kapsamındaki işlemler ile ihraç kayıtlı teslimler nedeniyle iade edilecek tutardan düşülemeyeceği “şeklinde yetkisi dahilinde çözüm üretmiştir. İnceleme birimi bunu kabul etmeyerek stok affı KDV’leri indirimlerden çıkarıp devir KDV’ye eklemek suretiyle indirim dönemini ötelemiş ve yeniden iade hesaplamaları sonucu haksız tarhiyatlar yapmıştır. Halbuki KDV beyannamelerinde hesaplanan vergiden, hangi vergilerin öncelikle indirildiği, hangilerinin devir KDV içinde olduğu yönünde mevzuatta bir düzenleme bulunmamaktadır.

Yapılan tarhiyatlar kesinleştiğinde, olayın düzeltme yönünü de bir o kadar önemli bulduğumuzdan, konu hakkındaki görüşlerimizi düzeltme işlemlerinden hareketle aşağıda açıkladık.

II- DÜZELTME İŞLEMLERİ

Vergi incelemelerinde, iade taleplerinin stok affı KDV’si olmadan (indirimlerden çıkarılarak devir KDV’ye eklenmesi suretiyle) yeniden hesaplanması yönteminde, takip eden dönemlerin düzeltilmesi önem arz etmektedir.

Stok affı KDV’sine yönelik tarhiyat yapılmış ve kesinleşmiş ise (ödeme, uzlaşma, davanın kaybedilmesi gibi) farklı beyannameler verilmiş olsa bile dikkat edilecek noktalar bulunmaktadır. Konu aşağıda üç başlık halinde ele alınmıştır.

A-İdealize Edilmiş Düzeltme İşlemi

Bazı tartışmalı konuları uç örneklerle idealize etme yöntemi ile anlama çabası, bana kamudaki güzide kurumumdan kaldı. Yöntem bir nevi İktisat teorisindeki her şeyin mükemmel olduğu (Ceteris Paribus) piyasa koşullarında olayları kavrama ile benzeşmektedir. Aşağıdaki örnekte bu yöntemi kullandım.

İdealize edilen beyannameler ve yapılan düzeltmeler şu şekilde olsun.

	Mükellefin Temmuz 2023 Beyanı	Düzeltilen Temmuz 2023	Mükellefin Ağustos 2023 Beyanı	Düzeltilen Ağustos 2023
<i>İhraç Kayıtlı Teslim Matrahı</i>	800.000	800.000	0	0
<i>Diğer Matrah</i>	0	0	800.000	800.000
<i>Hesaplanan KDV [(800.000+0) X %20]</i>	160.000	160.000	160.000	160.000
<i>Stok Affından Kaynaklı İndirim (KDV'nin Yarısı %10)</i>	80.000	0	0	0
<i>Diğer İndirim KDV</i>	0	0	80.000	80.000
<i>Önc. Dön. Devir İndirim</i>	0	0	0	80.000
<i>Toplam Vergi İndirimi</i>	80.000	0	80.000	160.000
<i>Ödenmesi Gereken KDV</i>	80.000	160.000	80.000	0
<i>Tecil Edilebilir KDV (800.000 X %20)</i>	160.000	160.000	0	0
<i>Tecil Edilecek KDV</i>	80.000	160.000	0	0
<i>İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV</i>	80.000	0	0	0
<i>Ödenecek KDV</i>	0	0	80.000	0

<i>Sonraki Döneme Devreden KDV</i>	0	80.000	0	0
<i>Mahsup/Ödeme Dönemi</i>	1.10.2023		28.09.2023	

Mükellef Tarafından Yapılan İşlemler:

Mükellef, Temmuz 2023 döneminde, rayiç bedeli 800.000 TL, KDV Oranı %20 olan emtia beyan etmiştir. Emtia teslimi KDV'den müstesna ve nihai ürün olmayan, mükellef tarafından imal edilen cinstendir.

Mükellef, KDV oranının yarısı kadar olan 80.000 TL KDV'yi aynı dönem ödemiş ve indirim konusu yapmıştır. Yine aynı dönemde tamamını ihraç kayıtlı teslim etmiştir. Böylece indirim yoluyla telafi edemediği 80.000 TL'yi Ekim 2023 de mahsuben talep etmiş, ay içinde iade düzeltme fişi ile iade gerçekleşmiştir.

Diğer taraftan Mükellefin, Ağustos 2023 döneminde, 80.000 TL ödemesi çıkmıştır. Bu dönem iade konusu işlemi bulunmamaktadır.

İnceleme Sonucu Yapılan İşlemler:

Temmuz 2023 döneminde, indirim konusu yapılan stok beyanı KDV'si 80.000 TL indirimlerden çıkartılmış, böylece tecil edilecek KDV 160.000 TL olmuş aynı zamanda 80.000 TL devir KDV olarak dikkate alınmıştır. Haksız İade alınan tutar 80.000 TL bir kat cezalı geri istenmektedir.

Ağustos 2023 döneminde, mükellef tarafından ödenmiş olan verginin mükellefe geri iade edileceği belirtilmiştir. Çünkü, temmuz döneminden gelen devir KDV ile mükellef artık fuzulen vergi ödemiş olmaktadır.

Sonuç olarak, ekim döneminde mahsuben alınan iade ile eylül döneminde fuzulen ödenen vergi eşit tutarlıdır. Mükellefin burada faiz avantajı bulunmaktadır. Ancak bir kat ceza ile

karşı karşıyadır.

Çelişkiler

Mükellef, yasaya aykırı olarak indirim yoluyla telafi edemediği stok affı KDV'sinin iadesini talep etmiştir.

İnceleme birimi, yasaya aykırı olarak indirim reddi yapmıştır. Devir KDV olarak dikkate alması önem arz etmemektedir. KDV de her dönem kendi içinde değerlendirilmek zorundadır.

İkinci olarak, önceden ödenen verginin geri iadesi, sonradan düzeltme fişi ile iade alınan verginin ise cezalı olarak istenmesi söz konusudur. İşlemden vergi ziyayı olmakla birlikte çelişki arz etmektedir.

İdare, mükellef tarafından yapılan işlem doğrudur şeklinde görüş vermiştir. Gerekçesi ise ihraç kayıtlı satışlarda doğrudan yüklenim olmaması olarak belirtmiştir.

Konuyla ilgili görebildiğimiz tablo budur. Üç taraf da yasaya aykırı hareket etmiştir. Çözüm önerimiz olan "indirimlerde orantı yöntemi" yazı sonunda sunulmuştur. Şimdi gerçek hayatta uygulama örneklerine yer verelim.

B- Ödenecek KDV Olması Halinde Düzeltme İşlemi

Konu ile ilgili yapılan tarhiyatların gerisindeki mantık "*Stok beyanı sonrası en az KDV'si kadar ödeme çıkması gerekir.*" şeklinde özetlenebilir. Şayet ödeme yoksa KDV sonsuza kadar yük olarak durur.

Şimdi bu durumu örneklendirelim.

Birinci sütun açıklaması; Mükellef %20 KDV oranına tabi emtiayı 7440 sayılı Kanun'un 6/1-c maddesi kapsamında Temmuz 2023 döneminde beyan etmiş ay içinde ödenen 60.000 TL KDV Temmuz 2023 dönemi KDV beyannamesinde indirim konusu yapılmıştır. İhraç Kayıtlı Teslimlerinden dolayı 40.000 TL iade edilecek KDV hesaplanmıştır. Temmuz 2023- Ağustos 2024

arası iade talebi ve KDV ödemesi bulunmamaktadır.

	Mükellefin Temmuz 2023 Beyanı	Stok KDV Olmasaydı Temmuz 2023	Rapor ile Düzeltilen Temmuz 2023	Mükellefin Ağustos 2024 Beyanı	Düzeltilme Beyannamesi Ağustos 2024
<i>İhraç Kayıtlı Teslim Matrahı</i>	800.000	800.000	800.000	0	0
<i>Diğer Matrah</i>	300.000	300.000	300.000	450.000	450.000
<i>Hesaplanan KDV [(800.000+300.000) x %20]</i>	220.000	220.000	220.000	90.000	90.000
<i>Stok Affından Kaynaklı İndirim (KDV'nin Yarısı %10)</i>	60.000		0		
<i>Dönem İçi İndirim KDV</i>	40.000	40.000	40.000	6.000	6.000
<i>Önc. Dön. Devir İndirim</i>	0	0	0	0	40.000
<i>Toplam Vergi İndirimi</i>	100.000	40.000	40.000	6.000	46.000
<i>Ödenmesi Gereken KDV</i>	120.000	180.000	180.000	84.000	44.000
<i>Tecil Edilebilir KDV (800.000 x %20)</i>	160.000	160.000	160.000	0	0
<i>Tecil Edilecek KDV</i>	120.000	160.000	160.000	0	0
<i>İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV</i>	40.000	0	0	0	0
<i>Ödenecek KDV</i>	0	20.000	0	84.000	44.000
<i>Sonraki Döneme Devreden KDV</i>	0	0	40.000	0	0

İkinci sütun açıklaması; şayet 7440 sayılı Kanun'un 6/1-c maddesi kapsamında beyan olmasaydı (60.000 TL KDV indirimlerde yer almasaydı) ödenmesi gereken KDV ihraç kayıtlı satışlara ait KDV'den fazla olduğundan, iade edilecek vergi olmadığı

gibi 20.000 TL vergi ödemesi çıkacaktı.

Üçüncü sütun açıklaması; Yapılan incelemede, 60.000 TL indirim KDV dikkate alınmadan 40.000 TL haksız iade cezalı olarak istenmiştir. Ödenmesi gereken 20.000 TL indirim hakkı olduğundan ödenmeyecek kalan 40.000 TL indirim hakkı sonraki döneme devredecektir.

Dördüncü sütun açıklaması; Mükellef Ağustos 2024 döneminde 84.000 TL KDV zamanında ödemiştir.

Beşinci sütun açıklaması; Mükellef Ağustos 2024 dönemine düzeltme beyannamesi vermek suretiyle devir gelen 40.000 TL dikkate alındığında ödemesi gereken vergisi 44.000 TL olmaktadır. Dolayısıyla 40.000 TL'yi iade isteyecektir.

Sonuç olarak, Stok beyanı döneminde veya sonraki dönemlerde indirim konusu yapılan tutar kadar ödeme yapılması beklenmektedir. Bu gerçekleştiğinde konu kapanacaktır. Ödeme çıkan dönemlere düzeltme beyannamesi vermek suretiyle iade talep edilmesi icap eder. Ya da ileride ödenecek KDV çıkarsa indirime o dönem eklenmesi gerekir.

C- Devir KDV Olması Halinde Düzeltme İşlemi

Stok affı KDV'si kadar tarhiyat yapılmış ve kesinleşmiş, cari döneme kadar KDV ödemesi çıkmıyor ise, indirimleri fazlalaştırmak suretiyle düzeltme beyannamesi vermenizi önermem. Zira ara/cari dönem indirim KDV'yi stok affı KDV'si kadar artırırsak tekrar başa dönülme riski olur. Halk tabiri ile yoğurdu üfleyerek yemek gerekir. O nedenle sadece KDV ödemesi çıktığı dönemlere düzeltme beyannamesi vermeyi öneririm.

Aslında stok affı KDV'si kadar haksız iade hesaplanmış ise artık takip eden dönemlerde genel kanının aksine bu konuyla ilgili ikinci bir haksız iade hesaplanamaz. Yoksa mükerrerlik olur.

Yukarıdaki örneğimizde Aralık 2023 döneminde mükellefin beyanına göre devir KDV'si 9.800 TL olsun. Raporda ayrıca 40.000 TL devir KDV hesaplanmıştı;

-2024 ve takip eden dönemlerde stok affından kaynaklı iade reddi olmayacaktır. Çünkü, iade hesaplaması yapılırken kendi beyanına göre sonraki döneme devreden KDV olarak 9.800 TL esas alınmıştır. Cari döneme kadar tüm dönemlerde devir KDV olması durumunda düzeltme beyanı vermeye gerek bulunmamaktadır.

-2024 ve takip eden dönemlerde Tecil/Terkin edilecek KDV tutarı sonrası veya iade talep edilmeyen dönemlerde; ödenmesi gereken KDV ortaya çıkması durumunda sonraki döneme devreden KDV tutarının (9.800 +40.000 =) 49.800 TL olarak dikkate alınması gerekeceğinden düzeltme beyannamesi verilmesi gerekir.

III- ÖNERİLERİMİZ İNDİRİMDE ORANTI YAPILAMASI

İnceleme biriminin, stok affı KDV'lerini indirimlerden çıkarıp devir KDV'ye eklemek suretiyle hesaplama yapması, beyannamede hesaplanan KDV'den öncelikle diğer indirimlerin indirildiği varsayımına dayanmaktadır.

Halbuki KDV beyannamelerinde hesaplanan vergiden, hangi vergilerin öncelikle indirildiği hangilerinin devir KDV içinde olduğu yönünde doğal olarak bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu konuda Ankara YMM odası, indirim önceliğinin stok affı KDV'si olduğunun kabul edilmesi şeklinde önemli bir karar almıştır.[\[i\]](#) Bize göre en adil olan orantı yöntemidir. Bu durumların sonuçları aşağıda gösterilmiştir.

	Mükellefin Beyanı	İnceleme Birimi	Ankara YMM Odası	Orantı Yöntemi	İndirim Oranı
<i>İhraç Kayıtlı Teslim Matrahı</i>	300.000	300.000	300.000	300.000	
<i>Diğer Matrah</i>	700.000	700.000	700.000	700.000	

<i>Hesaplanan KDV [(700.000+300.000) x %20]</i>	200.000	200.000	200.000	200.000	
<i>Stok Affından Kaynaklı İndirim (KDV'nin Yarısı %10)</i>	60.000	0	60.000	60.000	0,20
<i>Dönem İçi İndirim KDV</i>	190.000	190.000	190.000	190.000	0,63
<i>Önc. Dön. Devir İndirim</i>	50.000	50.000	50.000	50.000	0,17
<i>Toplam Vergi İndirimi</i>	300.000	240.000	300.000	300.000	
<i>Ödenmesi Gereken KDV</i>	0	0	0	0	
<i>Tecil Edilebilir KDV (300.000 x %20)</i>	60.000	60.000	60.000	60.000	
<i>İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV</i>	60.000	0	60.000	40.000	
<i>Ödenecek KDV</i>	0	0	0	0	
<i>Sonraki Döneme Devreden KDV</i>	100.000	100.000	100.000	100.000	
<i>Sonraki Döneme Devreden Stok KDV</i>	0	60.000	0	20.000	

Yukarıdaki hesaplamada, inceleme birimi stok affı KDV'sinin tamamının devir olduğunu, Oda indirimle giderildiğinden devir olmadığını ifade etmiştir. Tarafımızca devrin %20 si kadar stok affı KDV'si olduğu hesaplamıştır. Ancak %20 oranının, iade tutarına da uygulanabileceği tabidir.

IV- SONUÇ

7440 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinin 1'inci fıkrasının c bendinde yer alan "Emtia üzerinden (KDV oranının yarısı kadar) ödenen vergi genel esaslara göre indirilir, ancak iadeye konu edilmez" düzenlemesi kapsamında tartışmalar devam etmektedir. Bildiğimiz kadarı ile yargı kararı henüz oluşmadığından, sonuç merakla beklenmektedir. Biz olayın önemini ortaya koymak için düzeltme kapsamında görüşlerimizi açıkladık. Çözüm önerimizi sunduk. Yararlı olması dileklerimizle.

[\[i\]](#) ANKARA YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI BAŞKANLIĞI, Mevzuat İzleme ve Değerlendirme Komisyonu Kararı, Karar Tarihi: 08.08.2024, Karar Sayısı: 2024/254-03