



## İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERE İLİŞKİN HUKUKA AYKIRI DÜZENLEMELER

*REGULATIONS OF REDUCED TAX RATE THAT  
ARE NOT IN COMPLIANCE WITH THE LAW*

Necmettin GÜNDÜZ<sup>(\*)</sup>

### ÖZ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergi oranları düşürülen teslim ve hizmetlerle ilgili yüklenilen vergiler, indirim mekanizması ile giderilemediği zaman; mükelleflere iade edilebilmektedir. Bu çalışmamızda indirimli orana tabi işlemlere ilişkin olarak yapılan idari düzenlemelerin Anayasa ve ilgili kanun hükümlerine uygun olup olmadığı değerlendirilecektir.

**Anahtar Kelimeler:** Alt sınır, eksi bakiye, indirimli oran, iade edilecek KDV

### ABSTRACT

According to the second paragraph of Article 29 of Value Added Tax Law, taxes that have been paid for goods and services subject to reduced rates are refunded to taxpayers if they cannot be offset through VAT deduction mechanism. This study evaluates whether the administrative regulations applied to transactions subject to reduced VAT rates are in compliance with the Constitution and related law.

**Keywords:** Lower limit, negative balance, reduced rate, refundable VAT

**Jel Classification:** H20, H21, H29

### 1- Giriş

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesinin ikinci fıkrası hükmü uyarınca; aynı Kanun'un 28. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulunca vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının, Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen sınırı aşan kısmı, iadeye konu olabilmektedir. İndirim yolu ile giderilemediği için iadeye konu olan bu KDV tutarları, Devlete ait olup vergi dairelerince takip edilen tüm am-

<sup>(\*)</sup> Vergi Müfettişi

me alacaklarına, ithalde alınan vergilere ve SGK prim borçlarına yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla mahsuben, izleyen yıl içerisinde talep edilmesi kaydıyla nakden ya da söz konusu borçlara mahsuben iade edilebilmektedir.

İndirimli orana tabi teslimlere ilişkin iade düzenlemesi yalnızca gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin yararlanabileceği bir düzenleme olup; mükelleflerin bilanço usulüne veya işletme hesabı esasına göre defter tutmalarının iade uygulaması açısından önemi bulunmamaktadır. Diğer taraftan Gelir Vergisi yönünden basit usulde vergilendirilmekle birlikte, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinin birinci fıkrası uyarınca istisnadan vazgeçerek isteğe bağlı mükellefiyet tesis ettiren mükelleflerde indirimli orana tabi işlemde doğan; fakat indirim yoluyla gideremedikleri vergiyi iade olarak talep edebileceklerdir.

Mükellefler indirimli oran kapsamındaki mal ve hizmet satışlarını yapmış ve yıl içinde yüklenilen vergileri yıl içinde indirememiş olması koşulu ile iadeye hak kazanacaklardır. Yapılacak iade talebinin, ilgili vergilendirme dönemleri itibarıyla indirimli orana tabi tüm işlemleri kapsamaması gerekmekte olup, işlemlerin ayrıştırılıp sadece bir kısmına yönelik hesaplama yapılması ve bu şekilde iade talep edilmesi mümkün değildir. İade talebinde takvim yılı geçerli olup, kendilerine özel hesap dönemi tayin olunanlarda takvim yılına göre iade talebinde bulunacaklardır.

## 2- İNDİRİMLİ ORAN KAPSAMINA GİRMEYEN İŞLEMLER

İndirimli oran kapsamında yer almakla birlikte verginin konusuna girmeyen veya KDV'den istisna edilen işlemler dolayısıyla yüklenilen vergiler bu bölüm kapsamında değerlendirilmez. Buna göre indirimli oran kapsamındaki işlemlerden;

- KDV'nin konusuna girmeyenler KDV beyannamesine dâhil edilmeyecektir.
- Kısmi istisna kapsamına girenler dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirim ve iadesi söz konusu olmadığından, yüklenilen bu vergiler için mahiyetine göre gider veya maliyet olarak dikkate alınacaktır.
- Tam istisna kapsamına girenler (ihraç kaydıyla teslimler hariç) dolayısıyla yüklenilen vergilerden indirim yoluyla telafi edilemeyenler ise ilgili işleme ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iade edilecektir.

## 3- İNDİRİMLİ ORAN MEKANİZMASININ İŞLEYİŞİ

İndirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisinin iadeye konu edilmesi durumunda, iade tutarı vergilendirme dönemleri itibarıyla ve kümülatif olarak hesaplanacaktır. Buna göre; ilk olarak indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılın Ocak ayı içinde iade hakkı doğuran işlemin bünyesine giren vergiden, işlem dolayısıyla (%1) veya (%8) oranı uygulanarak hesaplanan KDV düşülür ve ay içi itibarıyla "iadeye esas KDV" tutarına ulaşılır. Bu tutar Ocak ayı "devreden KDV" tutarı ile karşılaştırılır.<sup>1</sup> Beynamede sonraki döneme devreden vergi yer almıyorsa o dönem için dönem sonu iade hesabı "sıfır" kabul edilir. Sonraki döneme devreden vergi mevcutsa ve iadeye esas KDV tutarını (yüklenilen KDV - hesaplanan KDV farkı) aşıyorsa iadeye esas

<sup>1</sup> Karşılaştırmada devreden vergi tutarı olarak, şayet aynı dönemde iade talep edilmiş ise iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı dikkate alınır.

KDV tutarı, aşmıyorsa devreden vergi tutarı "iade Edilebilir KDV" olarak kabul edilir. Bu tutar ilk ay sonu itibarıyla iade edilebilir KDV tutarıdır. Şubat'ta da ilk önce yukarıda anlatıldığı gibi "iadeye esas KDV" tutarı bulunur. Bu tutarla Ocak ayında tespit edilen "iade edilebilir KDV tutarı" toplanır. Ocak ayında yapılan hesaplama benzer şekilde yapılacak toplama sonucu bulunan tutar, Şubat ayının sonraki döneme devreden KDV tutarı ile karşılaştırılarak "şubat ayı iade edilebilir KDV tutarı" bulunur. Bu şekilde bulunan tutar iadeye hak kazanılan iki aylık kümülatif KDV tutardır.

İade talebi ister yılı içinde mahsuben isterse de izleyen yıl içerisinde nakden veya mahsuben talep edilmiş olsun; yukarıda ifade edilen hesaplama önceki dönemlerde iade talebinde bulunulup bulunulmadığına bakılmaksızın, ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve iadesi talep edilen tutarlar dikkate alınmadan iadenin talep edildiği her bir döneme kadar yapılacaktır. Bu şekilde yapılacak kümülatif hesaplama sonucunda;

- Yılı içerisinde mahsuben iade talep edilmişse; ilk iade talebinden sonraki dönemlerde yapılacak iade taleplerinde, kümülatif iade edilebilir tutardan, ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve önceki dönemlerde mahsuben iadesi talep edilen tutar düşüldükten sonra kalan tutar, iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı ile karşılaştırılır, beyannamede gösterilen devreden vergi tutarı, bulunan tutardan fazla ise bulunan tutarın tamamı, altında ise söz konusu satırda yazan tutar iade olarak talep edilebilir. Devreden vergi tutarı "sıfır" (bir başka deyişle ilgili dönemde mükellefin ödenecek vergisi çıkmış) ise iade talebinde bulunulamayacağı tabiidir. Ödeme çıkan vergilendirme döneminden önceki iade tutarları ile ilgili bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak hesaplama ödeme çıkan vergilendirme döneminden itibaren yeniden başlanacaktır.
- İzleyen yıl içerisinde nakden veya mahsuben talep edilmişse; bulunan tutardan yılı içinde mahsuben iadeler düşülür, kalan tutarın işlemin yapıldığı yıl için belirlenen iade edilmeyecek alt sınırını aşan kısmı izleyen yıl için iadesi talep edilebilir KDV tutarı olacaktır. Bu şekilde bulunacak "iadesi talep edilebilir KDV" tutarı, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar verilen beyannamelerde yer alan devreden vergi tutarları ile karşılaştırılacaktır.<sup>2</sup> Buna göre;
- İadesi talep edilebilir KDV tutarı, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar bütün dönemlerdeki devreden vergi tutarının altında kalıyorsa, iadesi talep edilebilir KDV tutarının tamamı en geç izleyen yılın Kasım KDV beyannamesi ile iade olarak talep edilebilecektir.
- Devreden vergi tutarı, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar herhangi bir dönemde iadesi talep edilebilir tutarı aşmıyorsa, iadenin talep edildiği döneme kadar verilen beyannamelerde yer alan en düşük devreden vergi tutarı iade edilebilir tutar olarak dikkate alınacak ve en geç izleyen yılın Kasım KDV beyannamesi ile iade olarak talep edilebilecektir.
- İzleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar aradaki dönemlerden herhangi birisinde ödenecek vergi çıkması halinde, iade talep edilemeyecektir.

<sup>2</sup> İadenin talep edildiği döneme ait karşılaştırmada devreden vergi tutarı olarak iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı dikkate alınır.

Diğer taraftan indirimli orana tabi teslim veya hizmetle ilgili olarak yüklenilen vergi ile söz konusu işlemler üzerinden hesaplanan vergi arasındaki farkın, (%1) oranına tabi işlemler için işlem bedelinin (%17)'sini, (%8)'e tabi işlemler için ise işlem bedelinin (%10)'unu aşan kısmı, iade hesabına dahil edilmez. Azami iade tutarının belirlenmesinde iade talebinde bulunulan döneme kadar yapılan toplam işlem bedeli dikkate alınır, ay içi hesaplamalarda azami iade edilebilir tutarın aşılması bu durumu değiştirmez. Ancak işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalara ilişkin olarak yüklenilen verginin, azami iade tutarını aşması halinde, mükellefin iade talebi, aşan kısım için münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilecektir.

#### 4- İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERE İLİŞKİN İDARİ DÜZENLEMELERDEKİ HUKUKA AYKIRI BÖLÜMLER

##### 4.1- İade Alacağının Talep Süresinin Sınırlandırılması

Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalara göre; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulunca vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarının ilgili yıl için tespit edilen alt sınırını (2015 takvim yılı için 19.500,00 TL'dir.) aşan kısmı mükellef tarafından;

- Devlete ait olup vergi dairelerince takip edilen tüm amme alacaklarına,
- İthalde Alınan Vergilere,
- SGK Prim Borçlarına,

yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla mahsuben, izleyen yıl içerisinde talep edilmesi kaydıyla nakden ya da söz konusu borçlara mahsuben iade edilebilecektir. Ayrıca mükelleflerin ifade edilen iade alacağının; (%51) veya daha fazla hissesi kamuya ait kuruluşlardan temin ettikleri elektrik ve doğalgaz borçlarına mahsubu da mümkündür.

Diğer taraftan Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nde iade talebinin en erken izleyen yılın Ocak dönemine ait olup Şubat ayı içinde verilecek, en geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı içinde verilecek KDV beyannameleri ile yapılabileceği belirtilmiştir. Üç aylık vergilendirme dönemine tabi olan mükelleflerde ise iade talebi en erken izleyen yılın ilk üç aylık, en geç üçüncü üç aylık vergilendirme dönemlerine ait beyannamelerle yapılabilecektir.

Buna karşılık Anayasa'nın Vergi Ödevi başlıklı 73. maddesi hükmüne göre;

"Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin ikinci fıkrası hükmüne göre;

"...Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

Yukarıda yer alan yasal düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade hakkı ile ilgili olarak süre sınırlaması ancak ilgili kanunda buna ilişkin bir hükmün bulunması

veya ilgili kanun hükmünün Bakanlar Kuruluna bu konuda düzenleme yapma yetkisi vermesi durumunda, kanun hükmünde yer alan sınırlar dahilinde Bakanlar Kurulunca yapılabilecektir. Dolayısıyla Maliye Bakanlığının indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade hakkı ile ilgili olarak süre sınırlaması Anayasa'ya aykırı bulunmaktadır. Kaldı ki; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin ikinci fıkrası da Maliye Bakanlığına bu konuda yetki vermemiştir.

Nitekim Danıştay 4. Dairesinin 14.06.2007 tarih ve E. 2006/4956, K. 2007/2034 sayılı Kararında; "...Tebliğle getirilen ve iade talebinin 2001/Haziran dönem beyannamesi ile talep edilmesi gerektiği yolundaki düzenlemenin hukuka aykırı ve Kanunla verilen iade hakkını engelleyici nitelikte olduğu.." kararına varılmıştır.

Dolayısıyla Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan, iade talebinin en erken izleyen yılın Ocak dönemine ait olup Şubat ayı içinde verilecek, en geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı içinde verilecek KDV beyannameleri ile yapılabileceğine ilişkin düzenlemesi açık bir şekilde Anayasa'ya aykırıdır. Bu nedenle söz konusu sınırlamanın Tebliğ metninden çıkarılması gerekmektedir.

#### 4.2- İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İlgili Yıl İçin Belirlenen Alt Sınır Sorunu

İndirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade talepleri ile ilgili usul ve esasları belirleyen Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalara göre; indirimli orana tabi işlemlere ilişkin olarak geçmiş yıllar için belirlenen alt sınırlar, doğrudan cari yıla ilişkin iade hesabına dâhil edilememekte, "Devreden KDV" hesabında muhafaza edilebilecektir. Konuyla ilgili olarak İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün vermiş olduğu 18/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-632 Sayılı özelgede de indirimli orana tabi işlemlerden doğan iadeler için uygulanan alt limite, geçmiş yıllara ait alt limitlerin dahil edilmesinin mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

Öte yandan, faaliyet konusu yalnızca indirimli orana tabi işlemlerle sınırlı bir mükellefin iade alamadığı alt sınır tutarını (2015 yılı için 19.500,00 TL) indirim mekanizması ile gidermesi mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle indirim mekanizması yolu ile gideremediği bu alt sınır tutarı gelecek dönemlere taşınacaktır. Sonraki dönemlerde yapılacak indirimli orana tabi işlemlerde de durum böyle olacak ve iade edilemeyen alt sınır tutarları kümülatif olarak birikecektir. Bu durum ise mükellefi ağır bir yük altında bırakacaktır.

Diğer taraftan mükellefin iade alamadığı alt sınır tutarları mükellefin indirim hesaplarında muhafaza edildiği için Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Verginin Gider Kaydedilemeyeceği" başlığını taşıyan 58. maddesi uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde de gider olarak kabul edilemeyecektir.

Konu ile ilgili olarak Adana 2. Vergi Mahkemesinin 29.09.2010 günlü ve E:2010/871, K:2006/1677 sayılı kararında; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesinin 2. bendinde, mükelleflerin yapacakları indirimli orana tabi mal teslimleri ve hizmet ifaları dolayısıyla yüklenip indiremedikleri Katma Değer Vergisi tutarının Bakanlar Kurulunca belirlenecek iade sınırını aşması halinde yıllık iade şeklinde alabilecekleri, ancak gerek yasada gerek genel tebliğlerde iade dışı bırakılan miktarın bir sonraki dönemde nasıl kullanılacağı konusunda bir açıklama bulunmamakla birlikte, iade dışı bırakılan miktarın bir sonraki dönemde dikkate alınmamasının mükelleflerin üzerinde her yıl artan oranda

bir yük olarak kalması sonucunu doğuracağı, bu nedenle indirilemeyen katma değer vergisi tutarının Bakanlar Kurulunca belirlenen iade sınırını aşan kısmın iade edileceği, aşmayan kısmın ise müteakip dönemlerde indirilmek üzere devredilmesi gerektiğine karar vermiştir. Adana Vergi Dairesi Başkanlığı söz konusu karara ilişkin temyiz talebi ise Danıştay 3. Dairesi tarafından 2010/7351 E. , 2012/2154 K. ile karara bağlanmış olup; vergi mahkemesinin kararının hukuka uygun olduğuna ve temyiz talebinin reddedilmesine oy birliği ile karar verilmiştir.

Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere Bakanlığın alt sınır tutarını izleyen dönemlerde iade hesabında dikkate alınmamasına yönelik düzenlemesi yasal bir dayanağa sahip değildir. Bu nedenle Bakanlığın oluşabilecek mağduriyetleri dikkate alarak konu ile ilgili düzenlemesini gözden geçirmesi gerekmektedir.

#### 4.3- İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Eksi Bakiye Sorunu

İndirimli oran mekanizması, indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yolu ile telafi edilemeyen vergilerin aylar itibarıyla kümülatif olarak hesaplanması suretiyle işlemektedir. Nitekim söz konusu mekanizmanın yasal dayanağı olan Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin ikinci fıkrasında da;

“...28 inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin %51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir.” denilerek indirimli oran mekanizmasının işleyiş biçimi genel hatları ile açıklanmıştır.

Bununla birlikte Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nde, indirimli orana tabi işlemlerde iade tutarı hesaplanırken, indirimli orana tabi işlemler üzerinden hesaplanan verginin bu işlemler nedeniyle yüklenilen vergiden yüksek olduğu dönemlerdeki tutarlar arasındaki farkın, cari dönem sonu iade edilebilir KDV tutarından düşüleceği ifade edilmiştir.

Katma Değer Vergisi'nde yüklenilen vergi esas itibarıyla fiyat mekanizması yoluyla nihai tüketiciye yansıtılmakta ve bu suretle müteşebbis yönünden ekonomik kaynakların dağılımına önemli bir etkisi olmamaktadır. Bu özellik, uygulamada mükellef yönünden verginin zaman faktörü bir yana, nötr (etkisiz) ya da tarafsız olması olarak isimlendirilmektedir.<sup>3</sup> Ancak Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nde, hesaplanan verginin yüklenilen vergiden yüksek olduğu dönemlerdeki tutarlar arasındaki farkın, cari dönem sonu iade edilebilir KDV tutarından düşüleceğine yönelik ifadesi, Katma Değer Vergisi'nin tarafsızlığının ortadan kaldırmakta ve söz konusu verginin mükellef üzerinde kalmasına yol açmaktadır. Söz konusu hususun bir örnek vasıtasıyla daha iyi anlaşılacağını düşünmekteyiz.

<sup>3</sup> Reşat Ebiri, “İndirimli Oran Kapsamındaki KDV İade İşlemlerinde Önemli Bir Sorun Eksi (-) Fark Uygulaması-II”, Yaklaşım, Temmuz 2013, Sayı: 247

## Örnek:

İşlemlerinin tamamı %8 KDV'ye tabi olan ve indirimli orana tabi teslimleri dışında başka bir faaliyeti bulunmayan bir mükellefin 2015 takvim yılına ilişkin indirimli orana tabi teslimlerine ilişkin olarak düzenlenen hesaplama tablosu aşağıda gösterilmektedir:

Dönemi 2015	İNDİRİMLİ ORANA TABİ TESLİMLER			Fark (4-3)	Önceki Dönem Sonu İade Edilebilir KDV Tutarı	Toplam (5+6)	Devreden KDV	Cari Dönem Sonu İade Edilebilir KDV Tutarı	Mahsup Edilecek KDV
	Bedel	Hesaplanan KDV	Yüklenilen KDV						
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
Ocak	645.000,00	51.600,00	15.000,00	-36.600,00	0,00	-36.600,00	72.000,00	-36.600,00	0,00
Şubat	242.000,00	19.360,00	24.200,00	4.840,00	-36.600,00	-31.760,00	76.840,00	-31.760,00	0,00
Mart	462.500,00	37.000,00	46.300,00	9.300,00	-31.760,00	-22.460,00	86.140,00	-22.460,00	0,00
Nisan	364.100,00	29.128,00	32.150,00	3.022,00	-22.460,00	-19.438,00	89.162,00	-19.438,00	0,00
Mayıs	146.800,00	11.744,00	21.400,00	9.656,00	-19.438,00	-9.782,00	98.818,00	-9.782,00	0,00
Haziran	0,00	0,00	0,00	0,00	-9.782,00	-9.782,00	98.818,00	-9.782,00	0,00
Temmuz	0,00	0,00	0,00	0,00	-9.782,00	-9.782,00	98.818,00	-9.782,00	0,00
Ağustos	81.200,00	6.496,00	6.750,00	254,00	-9.782,00	-9.528,00	99.072,00	-9.528,00	0,00
Eylül	75.430,00	6.034,40	8.300,00	2.265,60	-9.528,00	-7.262,40	101.337,60	-7.262,40	0,00
Ekim	58.460,00	4.676,80	6.310,00	1.633,20	-7.262,40	-5.629,20	102.970,80	-5.629,20	0,00
Kasım	68.250,00	5.460,00	7.714,00	2.254,00	-5.629,20	-3.375,20	105.224,80	-3.375,20	0,00
Aralık	96.450,00	7.716,00	8.540,00	824,00	-3.375,20	-2.551,20	106.048,80	-2.551,20	0,00
<b>YIL İÇERİSİNDE MAHSUBEN TALEP EDİLECEK TOPLAM İADE TUTARI</b>									<b>0,00</b>

Yukarıda yer alan tabloda görüleceği üzere mükellefin 2014/Aralık döneminden devreden KDV tutarının da etkisiyle 2015 takvim yılı boyunca devreden KDV tutarları yüksek seyretmiştir. Bunun anlamı mükellefin 2015 takvim yılı boyunca devlete KDV borcunun bulunmadığıdır. Ancak KDV Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan açıklamadan dolayı mükellef 2015/Ocak vergilendirme döneminde (Hesaplanan KDV-Yüklenilen KDV) farkı olan -36.600,00 TL'yi izleyen vergilendirme dönemlerinde de hesaplamada dikkate almış;bu nedenle de mükellefin herhangi bir iade alacağı doğmamıştır.

Diğer taraftan 2015/Ocak vergilendirme dönemine ilişkin -36.600,00 TL fark tutarı izleyen vergilendirme dönemlerinde dikkate alınmasaydı mükellefin hesaplama tablosu aşağıdaki gibi olacaktı:

Dönemi 2015	İNDİRİMLİ ORANA			Fark (4-3)	Önceki Dönem Sonu lade Edilebilir KDV Tutarı	Toplam (5+6)	Devreden KDV	Cari Dönem Sonu lade Edilebilir KDV Tutarı	Mahsup Edilecek KDV
	Bedel	Hesaplanan KDV	Yüklenilen KDV						
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
Ocak	645.000,00	51.600,00	15.000,00	-36.600,00	0,00	-36.600,00	72.000,00	0,00	0,00
Şubat	242.000,00	19.360,00	24.200,00	4.840,00	0,00	4.840,00	76.840,00	4.840,00	0,00
Mart	462.500,00	37.000,00	46.300,00	9.300,00	4.840,00	14.140,00	86.140,00	14.140,00	0,00
Nisan	364.100,00	29.128,00	32.150,00	3.022,00	14.140,00	17.162,00	89.162,00	17.162,00	0,00
Mayıs	146.800,00	11.744,00	21.400,00	9.656,00	17.162,00	26.818,00	98.818,00	26.818,00	7.318,00
Haziran	0,00	0,00	0,00	0,00	26.818,00	26.818,00	98.818,00	26.818,00	0,00
Temmuz	0,00	0,00	0,00	0,00	26.818,00	26.818,00	98.818,00	26.818,00	0,00
Ağustos	81.200,00	6.496,00	6.750,00	254,00	26.818,00	27.072,00	99.072,00	27.072,00	254,00
Eylül	75.430,00	6.034,40	8.300,00	2.265,60	27.072,00	29.337,60	101.337,60	29.337,60	2.265,60
Ekim	58.460,00	4.676,80	6.310,00	1.633,20	29.337,60	30.970,80	102.970,80	30.970,80	1.633,20
Kasım	68.250,00	5.460,00	7.714,00	2.254,00	30.970,80	33.224,80	105.224,80	33.224,80	2.254,00
Aralık	96.450,00	7.716,00	8.540,00	824,00	33.224,80	34.048,80	106.048,80	34.048,80	824,00
<b>YIL İÇERİSİNDE MAHSUBEN TALEP EDİLECEK TOPLAM İADE TUTARI</b>									<b>14.548,80</b>

Tablodan da görüleceği üzere 2015/Ocak vergilendirme döneminde (Hesaplanan KDV-Yüklenilen KDV) farkı olan -36.600,00 TL'nin izleyen vergilendirme dönemlerinde iadeye esas KDV tutarının hesaplamasında dikkate alınmayarak yalnızca Devreden KDV hesabında dikkate alınmıştır. Bu şekilde yapılan hesaplama sonucunda mükellef 14.548,00 TL tutarında iadeye hak kazanmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin ikinci fıkrası hükmü gereğince mükellefler, indirim yoluyla telafi edemediği KDV tutarının ilgili yıl için belirlenmiş alt sınırı aşan kısmını iade olarak alabilecektir. Söz konusu kanun hükmünde aksi bir durumun iade tutarını etkileyeceğine dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle hesaplanan vergi tutarının yüklenilen vergi tutarını aştığı durumlarda ortaya çıkan eksi tutarların izleyen vergilendirme dönemlerine ilişkin iade hesaplamalarında dikkate alınmaması, yalnızca sonraki döneme devreden KDV hesaplamasında dikkate alınması gerekmektedir.

## 5- SONUÇ

Katma Değer Vergisi'nin yapısı gereği mükellefler, yükledikleri Katma Değer Vergisi'ni fiyat mekanizması yoluyla nihai tüketiciye yansıtabilmektedirler. Bu açıdan bakıldığında söz konusu verginin esas yüklenicisi nihai tüketicilerdir. Bununla birlikte Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28. maddesinin Bakanlar Kurulu'na verdiği yetki çerçevesinde vergi oranları düşürülen teslim ve hizmetleri gerçekleştiren mükellefler yükledikleri verginin tamamını nihai tüketiciye aktaramamaktadırlar. Katma Değer Vergisi'nin tarafsızlığı ilkesini zedeleyen bu husus mükelleflerin aktaramadıkları vergi tutarlarını iade olarak almasını sağlayan yasal ve idari düzenlemeler ile ortadan kaldırılmak istenmiştir. Ancak yapılan



düzenlemeler mükelleflerin bu mağduriyetlerini tamamen giderememiş; hatta belirli süreler dahilinde iade taleplerinin yapılmaması durumunda söz konusu yasal haklarını da ortadan kaldırmıştır. Dahası, konu hakkındaki yasal ve idari düzenlemeler dikkatlice irdelendiği vakit; yapılan düzenlemelerin bir kısmının hem Anayasa'ya hem de kanunlara aykırı olduğu görülecektir. Yazımızda ifade edildiği üzere;iade talebine ilişkin süre kısıtlaması,ilgili yılda öngörülen alt sınırın izleyen yıllarda iadeye konu edilememesi ve eksi bakiyelerin iade talebinde dikkate alınmasına ilişkin idari düzenlemeler açık bir şekilde hukuka aykırı bulunmaktadır. Söz konusu hukuka aykırı konuların en kısa sürede yeniden düzenlenerek yaşanan ve yaşanabilecek mağduriyetlerin ortadan kaldırılması gerekmektedir.

**KAYNAKÇA**

- 2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- Adana 2.Vergi Mahkemesi 29.9.2010 günlü ve E:2010/871, K:2006/1677 Sayılı Kararı
- Danıştay 4. Dairesinin 14.06.2007 tarih ve E. 2006/4956, K. 2007/2034 sayılı Kararı
- Danıştay 3. Dairesi tarafından 2010/7351 E., 2012/2154 K. Sayılı Kararı
- EBİRİ, R. "İndirimli Oran Kapsamındaki KDV İade İşlemlerinde Önemli Bir Sorun Eksi (-) Fark Uygulaması-II", Yaklaşım, Temmuz 2013, Sayı: 247
- GÜNDÜZ, N. " İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Eksi Bakiye Sorunu" Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Şubat 2015, Sayı 134
- GÜNDÜZ, N. " İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Alt Sınır Sorunu" Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat 2015, Sayı 127
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğünün vermiş olduğu 18/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-632 Sayılı Özelge
- Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği
- KIRIKTAŞ, İ. "119 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde Düzeltmesi Gereken Hususlar" Vergi Dünyası, Ekim 2012, Sayı: 374
- TOLU, A. "İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Yılı İçinde Mahsuben İade Edilemeyen KDV'nin İzleyen Yılda İadesinde Talep Süresi Sınırlandırılabilir mi?" Yaklaşım, Kasım 2008, Sayı: 191