

KATMA DEĞER VERGİSİNDE İSTİSNA YERİNE SIFIR ORANLI VERGİ UYGULAMASININ OLASI SONUÇLARI

POSSIBLE RESULT OF IMPLEMENTATION OF ZERO RATIO TAX INSTEAD OF EXCEPTION IN VALUE ADDED TAX



Abdulkadir ÇALIŞ*

ÖZ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda oldukça ayrıntılı şekilde düzenlenmiş, çoğu sıkı şekil şartlarına bağlanmış; askeri, sosyal, kültürel ve ekonomik amaçlı ya da teşvik amaçlı birçok alanda istisna yer almaktadır. Tam istisna kapsamındaki işlemlerde yüklenilen katma değer vergileri, kanundaki genel esaslar çerçevesinde hesaplanan katma değer vergisinden indirilir ancak yüklenilen vergilerin hesaplanan vergilerden fazla olduğu durumlarda indirilemeyen kısım iade edilebilir. Kısmi istisna kapsamındaki işlemlerde yüklenilen katma değer vergileri hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez, indirilemeyen bu vergi gider veya maliyet olarak dikkate alınabilir. Bahsedilen KDV iadesi ve gider/maliyet olarak kabul edilebilme durumları esasen kanun koyucunun KDV'nin işleyişindeki aksamaları telafi etmesinin birer yoludur. Katma değer vergisinde istisna yerine sıfır oranlı vergi

ABSTRACT

In the Value Added Tax Law, there are many exceptions for military, social, cultural, economic or incentive purpose and these are regulated in great detail most of which bound to stringent requirement. Value added tax that is charged in transactions under full exception can be deducted from the value added tax calculated within the scope of the general principles in the law but can not be deducted if the incurred tax is more than the calculated tax, the nondeductible part can be returned. In the value added tax which is incurred under the case of transaction of partial exception can not be deducted from the calculated value added tax, this tax can be taken as expense or cost. Those VAT refunds that mentioned and the acceptability as expense / cost are primarily a way for the legislator to make up for the disruptions in the operation of VAT. The implementation of zero rate tax instead of exception in value added tax

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 25.10.2017 / M.K.T.: 22.11.2017

uygulanması da bu işleyiş aksamalarına bir alternatif olarak sunulabilir. Böyle bir uygulamadan etkilenecek yegâne aktörler ise katma değer vergisi mükellefleri, mali idare ve siyasi karar mekanizmalarıdır.

Anahtar Kelimeler: KDV, İstisna, Sıfır Oran, İade, Vergi İndirimi, Tek Tip İade.

may also be presented as an alternative to these operating disruptions. The only actors to be affected from such an implementation are the taxpayers of value added tax, the fiscal administration and the political decision mechanism.

Keywords: VAT, exception, zero ratio, refund, tax discount, single type refund

1- GİRİŞ

Katma değer vergisi farklılaştırılmış oranlarıyla, geniş vergi tabanı ve spesifik istisnalarıyla diğer vergi kanunlarına kıyasen kendine özgü bir profil çizmektedir. Nitekim 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28'inci maddesine göre katma değer vergisinin oranı %10 olmakla birlikte muhtelif Bakanlar Kurulu Kararları'yla bu oran %1, %8 ve %18 olarak değişmektedir. Ayrıca 2016 yılı Temmuz ayı itibarıyla gelir vergisi mükelleflerinin sayısı 1.815.201 kişi, kurumlar vergisi mükelleflerinin sayısı 715.135 kurum iken katma değer vergisi mükelleflerinin sayısı 2.477.315 kişi/kurum olarak yaklaşık olarak her iki gruptaki mükelleflerin toplamı kadardır.¹ Diğer yandan Katma Değer Vergisi Kanunu'nda oldukça ayrıntılı şekilde düzenlenmiş, çoğu sıkı şartlarına bağlanmış; askeri, sosyal, kültürel ve ekonomik amaçlı ya da teşvik amaçlı birçok alanda istisna yer almaktadır.

Yazımızda, mevcut durumda istisnaların Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki yerinin ve uygulamasının nasıl olduğuna dair açıklamalardan sonra adı geçen kanunda yer alan istisnalar yerine sıfır oranlı vergi uygulanması halinde ne gibi sonuçlar meydana geleceği irdelenecek, istisna yerine sıfır oranlı vergi uygulamasında hangi kesimin nasıl etkilenebileceği tartışılacak ve bu çerçevede çözüm önerileri sunulacaktır.

2- 3065 SAYILI KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNA GÖRE İSTİSNALAR

Katma değer vergisinde istisna yerine sıfır oranlı vergi uygulamasının olası sonuçlarını daha iyi açıklayabilmek için katma değer vergisinin işleyişi ile mevcut durumda istisnaların kanundaki yerinin ve uygulamasının nasıl olduğunun bilinmesi önem arz etmektedir.

Katma değer vergisi; genel olarak tüm mal ve hizmetleri vergi konusuna alan, üretim aşamasından nihai tüketime kadar tüm iktisadi aşamaları kapsayan çok aşamalı, iktisadi aşamaların her birinde yaratılan ya da eklenen değeri kendisine matrah kabul eden bir vergi olarak tanımlanabilir.² Böylelikle mükelleflerin her aşamada oluşturdukları katma değer vergilendirilmiş olmaktadır. "Katma değer" ise kabaca bir mal ve hizmetin alış bedeli ile satış bedeli arasındaki müspet farktır.³

İstisna; standart vergi yapısında esas itibarıyla vergilendirilmesi öngörülen bir konunun, gelirin, servetin, mal teslimi ve hizmet ifasının, kıymetin, evrakin ve işlemlerin kısmen ya da tamamen, de-

¹ Vergi Mükellef Sayısı Arttı. (01 Temmuz 2016) <https://www.dunya.com/ekonomi/vergi-mukellef-sayisi-artti-haberi-321662>. Erişim Tarihi: 16 Ekim 2017.

² Prof. Dr. Doğan Şenyüz, Türk Vergi Sistemi. Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2004, 10. B. S. 384.

³ Şerafettin Aksoy. Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. Filiz Kitabevi, İstanbul 1999, 5. B. S. 344.

vamlı ya da geçici bir şekilde vergi dışında tutulmasıdır.⁴ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda da verginin konusuna giren işlemlerin bir kısmı askeri, sosyal, kültürel ve ekonomik nedenlerle istisna tanınmak suretiyle vergi dışı bırakılmıştır.

Dolaylı bir vergi olan KDV uygulamasında, istisna hükmü gereğince yapılan teslim veya hizmet için vergi hesaplamamakla mükellefin işi bitmemektedir. Mükellef tarafından vergi alınmaksızın teslim edilen mal veya ifa edilen hizmetin meydana getirilebilmesi için satın alınan mal veya hizmetlere, genel giderlere, amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ödenen KDV'nin ne olacağı sorusu gündeme gelmektedir.⁵ Her ne kadar adı geçen kanunun özellikle 11 ve 18'inci maddeleri arasında çeşitli istisnalara yer verilmiş olsa da kanun lafzında *tam istisna* ya da *kısmi istisna* kavramları kullanılmamış ancak Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Uygulama Tebliğinde genel olarak bir istisnanın tam istisna mı yoksa kısmi istisna mı olduğuna ilgili kısımda yer verilmiştir. Peki, ortak özelliği yapılan işlem üzerinden vergi alınmaması olan istisnalarda *tam istisna* ve *kısmi istisna* kavramları arasındaki fark nedir, ne anlama gelmektedir?

Tam istisna kapsamındaki işlemlerde yüklenilen katma değer vergileri kanundaki genel esaslar çerçevesinde hesaplanan katma değer vergisinden indirilir. Ancak yüklenilen vergilerin hesaplanan vergilerden fazla olduğu durumlarda mükellefler, Maliye Bakanlığı'nca belirlenen esaslar çerçevesinde ve talepleri doğrultusunda indiremedikleri kısmı iade alabilirler.

Kısmi istisna kapsamındaki işlemlerde yüklenilen katma değer vergileri kanundaki genel esaslar çerçevesinde hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez. İndirilemeyen katma değer vergisi ise bir gider unsurundan kaynaklanıyorsa gider olarak, maliyet unsurundan kaynaklanıyorsa maliyet olarak dikkate alınabilir.

Diğer yandan *istisnai kısmi istisna* olarak adlandırılacak, kısmi istisna niteliğindeki işlemlerde ise yüklenilen katma değer vergileri kanundaki genel esaslar çerçevesinde hesaplanan katma değer vergisinden indirilir. Ancak yüklenilen vergilerin hesaplanan vergilerden fazla olduğu durumlarda fazla olan kısım sonraki dönemlere devrolunur, iade edilmez.

KDV Kanunumuzda 5 ayrı maddede (11, 13, 14, 15 ve 17/4-s) yer alan alt başlıklarıyla birlikte 26 adet "tam istisna"; kültür ve eğitim, sosyal ve askeri amaçlı 8 adet ve diğer istisnalarda ise 24 adet "kısmi istisna" bulunmaktadır. Geçici maddelerle düzenlenmiş olan 6 adet indirim ve iade hakkı tanıyan istisna ile 8 adet de diğer istisnayı da anmadan geçmeyelim.⁶

3- İSTISNA YERİNE SIFIR ORANLI VERGİ

Yazımızın önceki bölümünde açıklandığı üzere, katma değer vergisi indirim mekanizması marifetiyle üretimden nihai tüketime kadar alışlar ve satışlar arasındaki müspet farklardan alınan dolaylı bir vergidir. Dolayısıyla katma değer vergisinin kusursuz olarak işlemesi için alışta yüklenilen verginin indirilmesiyle birlikte satışta da vergi hesaplanabilmesi gerekmektedir. Ancak istisna olan işlemler için alışlarda yüklenilen KDV tutarlarının indirimi söz konusu olsa dahi satışlar için KDV hesaplanması

⁴ Vergi Harcamaları Raporu. (Eylül 2016) <http://www.gep.gov.tr/Web/GenelMudurlukDokuman.aspx?prmts=1594>. Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. Erişim Tarihi: 18 Ekim 2017.

⁵ Kemal Oktar, KDV – İstisnalar ve İadeler. Maliye ve Hukuk Yayınları. Ankara 2001. 4. B. S. 3.

⁶ Emrah Akın, KDV Reformunun Olmazsa Olmazları. (12 Ekim 2017) <http://www.businessht.com.tr/yorum/haber/1669512-kdv-reformunun-olmazsa-olmazlari>. Erişim Tarihi: 18 Ekim 2017

mümkün değildir. Bu sebeple, nihai tüketici olmamasına rağmen önceki aşamalarda oluşan katma değerlerin tüm vergisi istisnaya tabi işlemi gerçekleştiren KDV mükellefleri üzerinde kalmaktadır. Buradaki işleyiş aksaklığının giderilmesi ise tam istisna kapsamındaki işlemlerde yüklenilen verginin iade edilmesi yoluyla, kısmi istisna kapsamındaki işlemlerde yüklenilen verginin gider veya maliyet olarak kabul edilmesiyle telafi edilmeye çalışılmıştır. İşte tam da bu noktada *istisna yerine sıfır oranlı vergi uygulaması* bahsedilen işleyiş aksaklıklarına alternatif bir öneri olarak dikkate alınabilir.

İstisna yerine sıfır oranlı vergi uygulamasından teknik olarak etkilenecek yegâne aktörler katma değer vergisi mükellefleri, mali idare ve siyasi karar mekanizmalarıdır. Buna göre katma değer vergisinde istisna yerine sıfır oranlı vergi uygulamasının olası sonuçları aşağıdaki başlıklar halinde sıralanmıştır:

3. 1- KDV Mükellefleri Açısından İstisna Yerine Sıfır Oranlı Vergi Uygulamasının Olası Sonuçları

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin 1'inci fıkrasının a bendi hükmüncü mükelleflerin vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan mallarının teslimi ve hizmetlerinin ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi, vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez. İndirilemeyen bu tür katma değer vergileri *tam istisna* kapsamındaki işlemlerden kaynaklanıyorsa aynı kanunun 32'nci maddesindeki hükümlere istinaden mükelleflere iade edilebilir; *kısmi istisna* kapsamındaki işlemlerden kaynaklanıyorsa 58'inci maddesindeki hükmün mefhumu muhalifine istinaden gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde matrahtan gider olarak indirilebilir veya ilgili mal ya da hizmetin maliyeti olarak dikkate alınabilir.

Buna göre *tam istisna* kapsamında işlem gerçekleştiren mükelleflerin işlemlerinin istisna yerine sıfır oranlı vergi uygulamasına tabi olması durumunda; söz konusu işlemlerden kaynaklanan, 30'uncu madde hükmüncü indirilemeyen ve 32'nci madde hükmüncü iade alınabilen katma değer vergileri bundan böyle 29'uncu madde hükümlerine istinaden indirilebilecektir. Dolayısıyla istisna yerine sıfır oranlı vergi uygulanması durumunda mükelleflerin sonraki döneme devreden katma değer vergilerinde doğal ve sürekli bir artış meydana gelecektir. Bu durum sürekli olarak KDV yüklenen ancak satışlarında KDV hesaplayamayan mükellefler bakımından *indirimli orana tabi işlemlerde KDV iadesi* müessesesini gündeme getirecektir. Zira söz konusu uygulama sonucunda sıfır oranlı vergiyle malın satışını veya hizmetin ifasını gerçekleştiren mükellefler, bu işlemlerle ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisini yüklenmiş olacaktır ve bu KDV, kanunun 29'uncu maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca iade alınabilecektir.

Diğer yandan *kısmi istisna* kapsamında işlem gerçekleştiren mükelleflerin işlemlerinin istisna yerine sıfır oranlı vergi uygulamasına tabi olması durumunda; söz konusu işlemlerden kaynaklanan, 30'uncu madde hükmüncü indirilemeyen ve 58'inci madde hükmünün mefhumu muhalifine istinaden gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde matrahtan gider olarak indirilebilen veya ilgili mal ya da hizmetin maliyeti olarak dikkate alınabilen katma değer vergisi bundan böyle 29'uncu madde hükümlerine istinaden indirilebilecektir. Bu durumda yine kısmi istisna işlemlerde de tam istisna işlemlerdeki gibi sıfır oranlı vergi uygulanması halinde mükelleflerin sonraki döneme devreden katma değer vergilerinde doğal ve sürekli bir artış meydana gelecektir ve dolayısıyla yine *indirimli orana tabi işlemlerde KDV iadesi* müessesesini gündeme getirecektir. Tam istisna işlemlerdekinden farklı ola-

rak kısmi istisna işlemler, mevcut uygulamada indirmedikleri KDV tutarlarını iade alamamaktadırlar ancak bu uygulamayla birlikte iade söz konusu olacaktır. Ne var ki *kısmi istisna* kapsamında işlemlerin sıfır oranlı vergiye tabi olması durumunda yaşanacak gelişmeler, hem mükellefler için yeni ve verimsiz bir iade süreci doğuracak hem de mali idareye fazladan iş yükü oluşturacak ve aynı zamanda bu durum kanun koyucunun kısmi istisna müessesesini tesis etmesindeki amaçlarına ters düşecektir. Öte yandan kısmi istisnanın gerek mükelleflerin piyasadaki rekabet gücünü gerekse fiyatlara yansıtılan vergi tutarlarından dolayı nihai tüketicileri olumsuz etkilediği bilinen bir gerçektir. Zira yapılan akademik çalışmalara göre, kısmi istisna olarak bilinen istisnalar, mükellef üzerinde (kurumlar vergisi mükellefleri) yüklenen KDV'nin %80'i kadar ek bir maliyet getirmektedir.⁷ Bu sebeple kısmi istisna müessesesinin de yapılan düzenlemelerle birlikte kaldırılması ve onun yerine bu işlemlere düşük ve düz oranlı (Örneğin; %10 KDV oranı) katma değer vergisi uygulanması mükellefler bakımından daha tercih edilir bir uygulama doğuracaktır.

Peki, mükellefler için yukarıda bahsi geçen iade müesseselerinden hangisi daha elverişlidir? Bilindiği üzere indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade talepleri yılı içerisinde mahsuben yapılabilmektedir. Ayrıca Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde 03.02.2017 ve 05.05.2017 tarihlerinde yapılan değişikliklerle birlikte indirimli orana tabi bir kısım işlemlerden doğan KDV iadelerinin yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla talep edilmesi ve Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen sınırı aşması kaydıyla nakden yapılması uygun görülmüştür. Tam istisnadan kaynaklanan iade taleplerinin ise yılı içinde yerine getirilmesi öteden beri uygulamada yer almaktadır. Bahsedilen bu iki iade sisteminin temelinde "Devreden KDV"nin iadesi söz konusudur. Ayrıca her iki iade sisteminin de hesaplama yöntemleri ve iade süreçleri değişmektedir. Bu durum benzer sebeplerden kaynaklanan KDV iadelerinin farklı esaslara bağlanması gibi bir ikileme ve karmaşıklığa yol açmıştır.⁸

Konu hakkındaki ayrıntılı görüşlerimizi açıklamadan önce mevcut uygulamada tam istisna kapsamında sayılan ihracat işlemlerinden kaynaklanan iade tutarları ile -aynı şartlar altında- önerilen uygulamayla hesaplanacak iade tutarları bir örnek yardımıyla mukayese edilecektir.

Örneğimizde ele alınan mükellefin 2016 yılı Ağustos ve Aralık ayları aralığındaki -mevcut uygulamada tam istisna kapsamında bulunan- ihracat işlemleri değerlendirilmiştir.

⁷ Coşkun Çekiciler, Yücel Bostan, İstisnadan Vazgeçme Müessesesinin Değerlendirilmesi. Vergi Raporu Dergisi, Sayı 191, Ağustos 2015, s. 23.

⁸ Mehmet Maç, katma değer vergisi iadesinin KDV uygulamasındaki en karmaşık konu olduğunu belirtmiş ve bu karmaşıklığın nedenlerini şu şekilde sıralamıştır:

- Bazı mükelleflerin haksız yere KDV iadesi alabilmek için her türlü yola başvurmaları ve doğal olarak idarenin bu soygunu önleyebilmek için çok yönlü bürokratik tedbirler alması,
- Bu tedbirler haksız iadeleri önleme etkisi yanında iyi niyetli mükelleflerin haklı taleplerinin yerine getirilmesinde tıkanıklığa yol açtığı için iadeye ilişkin yöntem ve esaslarda sık sık değişiklikler yapılması,
- İadenin yalnızca, iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği ay KDV beyannamesi ile istenebilmesi ve iade tutarının çoğu halde bu işlem nedeniyle yüklenen KDV ile sınırlı oluşu (hesaplama güçlükleri)
- Bütün bu nedenlerle meydana gelen karmaşık ortamda gerek mükelleflerin gerekse idari elemanların ne yapacaklarını net olarak bilememeleri ve sıklıkla hataya düşmeleri veya hataya düşme endişeleri,
- İadenin mesuliyetini taşıyan maliye idaresi memurlarının bu mesuliyeti dolayısıyla çekimser davranabilmeleri. (Mehmet Maç. KDV-6 (e-Kitap). BDO Yayıncılık. <http://www.denet.com.tr/tr/kdv6.php>. Erişim Tarihi: 29 Kasım 2017)

3.1.1- İhracat İşlemlerinin Tam İstisna Olması Durumunda KDV İadesi (Mevcut Uygulama)

Mükellefin gerçekleştirmiş olduğu ihracat işlemlerinin yalnızca tabloda gösterilen aylardan ibaret olduğu, önceki dönemlerde iadesini talep etmediği tutar bulunmadığı ve mükellefin iade taleplerini zamanında ve eksiksiz yaptığı varsayılmıştır.

| 2016 | Tam İstisna İşlem İçin (İhracat) Yüklenilen KDV | İade Talep Tutarı Dikkate Alınmadan Önce "Sonraki Döneme Devreden KDV" |
|----------------|-------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|
| Ağustos | 110.000,00 | 200.000,00 |
| Eylül | 120.000,00 | 270.000,00 |
| Ekim | 90.000,00 | 0,00 |
| Kasım | 60.000,00 | 40.000,00 |
| Aralık | 130.000,00 | 200.000,00 |
| TOPLAM | 510.000,00 | |

Buna göre mükellefin ilgili dönemlerdeki KDV iade taleplerine ilişkin hesaplamalar aşağıdaki gibi olacaktır.

| İHRACAT İŞLEMLERİNİN TAM İSTISNA OLMASI DURUMUNDA (MEVCUT UYGULAMADA) | | | | |
|-----------------------------------------------------------------------|---------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|----------------------|---------------------------|
| 2016 | Tam İstisna İşlem İçin Yüklenilen KDV | İade Talep Tutarı Dikkate Alınmadan Önce "Sonraki Döneme Devreden KDV" | Ödenmesi Gereken KDV | İade Edilmesi Gereken KDV |
| Ağustos | 110.000,00 | 200.000,00 | 0,00 | 110.000,00 |
| Eylül | 120.000,00 | 270.000,00 | 0,00 | 120.000,00 |
| Ekim | 90.000,00 | 0,00 | 10.000,00 | 0,00 |
| Kasım | 60.000,00 | 40.000,00 | 0,00 | 40.000,00 |
| Aralık | 130.000,00 | 200.000,00 | 0,00 | 130.000,00 |
| | | | TOPLAM | 400.000,00 |

İhracat işlemleri mevcut uygulamada tam istisna kapsamında sayılmaktadır. Buna göre mükellef yukarıdaki tabloda gösterildiği gibi, ihracat teslimlerine istinaden yüklenmiş olduğu katma değer vergisini aylar itibariyle iadesini talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı ile kıyaslayarak söz konusu tutar ihracattan dolayı yüklenilen vergiden yüksek ise yüklenilen verginin tamamını, düşük ise o tutar kadarını iade alabilecektir. Devreden vergi bulunmuyor ise iade söz konusu olmayacaktır. Buna göre mükellefin 2016 yılında gerçekleştirmiş olduğu ihracat işlemlerinden dolayı iade alacağı KDV tutarı 400.000 TL olarak hesaplanmıştır.

3.1.2- İhracat İşlemlerinin Yüzde Sıfır Orana Tabi Olması Durumunda KDV İadesi (Önerilen Uygulama)

Mükellefin gerçekleştirmiş olduğu ihracat işlemlerinin yalnızca tabloda gösterilen aylardan ibaret olduğu, önceki dönemlerde iadesini talep etmediği tutar bulunmadığı ve mükellefin iade taleplerini zamanında ve eksiksiz yaptığı varsayılmıştır. Ayrıca örnekte (yazımızın takip eden kısımlarındaki önerilerimiz doğrultusunda) indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde alt sınırın bulunmadığı ve işlemin gerçekleştiği yıl içerisinde nakden iade alınabildiği varsayılmıştır.

| 2016 | İndirimli Oranlı İşlem İçin (İhracat) Yüklenilen KDV | İade Talep Tutarı Dikkate Alınmadan Önce "Sonraki Döneme Devreden KDV" |
|----------------|------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|
| Ağustos | 110.000,00 | 200.000,00 |
| Eylül | 120.000,00 | 270.000,00 |
| Ekim | 90.000,00 | 0,00 |
| Kasım | 60.000,00 | 40.000,00 |
| Aralık | 130.000,00 | 200.000,00 |
| TOPLAM | 510.000,00 | |

Buna göre mükellefin ilgili dönemlerdeki KDV iade taleplerine ilişkin hesaplamalar aşağıdaki gibi olacaktır.

| İHRACAT İŞLEMLERİNİN "0" ORANLI VERGİYE TABİ OLMASI DURUMUNDA (ÖNERİLEN UYGULAMADA) | | | | | |
|-------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|------------------------|----------------------|---------------------|
| 2016 | İndirimli Oranlı İşlem İçin Yüklenilen KDV | İade Talep Tutarı Dikkate Alınmadan Önce "Sonraki Döneme Devreden KDV" | İadeye Esas KDV Tutarı | Ödenmesi Gereken KDV | İade Edilebilir KDV |
| Ağustos | 110.000,00 | 200.000,00 | 110.000,00 | 0,00 | 110.000,00 |
| Eylül | 120.000,00 | 270.000,00 | 120.000,00 | 0,00 | 120.000,00 |
| Ekim | 90.000,00 | 0,00 | 90.000,00 | 10.000,00 | 0,00 |
| Kasım | 60.000,00 | 40.000,00 | 60.000,00 | 0,00 | 40.000,00 |
| Aralık | 130.000,00 | 200.000,00 | 130.000,00 | 0,00 | 130.000,00 |
| | | | TOPLAM | 400.000,00 | |

İhracat işlemlerinin sıfır oranlı vergiye tabi olması durumunda yani önerilen uygulamada mükellef yukarıdaki tabloda gösterildiği gibi, ihracat teslimlerine istinaden yüklenmiş olduğu katma değer vergisini aylar itibarıyla iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı ile kıyaslayarak; devreden vergi tutarı ihracattan dolayı yüklenilen vergiden yüksek ise yüklenilen verginin tamamını, devreden vergi tutarı yüklenilen vergiden düşük ise o tutar kadarını iade alabilecektir. Devreden vergi bulunmuyor ise iade söz konusu olmayacaktır. Buna göre mükellefin aylar itibarıyla iade hesabı şu şekilde olacaktır:

- Ağustos ayında, iade talep tutarı dikkate alınmadan önce hesaplanmış olan sonraki döneme devreden KDV tutarının (200.000 TL) mükellefin ihracattan dolayı yüklediği KDV tutarından (110.000 TL) yüksek olmasından dolayı mükellef iade talep ettiği tutarın (110.000 TL) tamamını iade alabilecektir.⁹

⁹ KDV Genel Uygulama Tebliğinde indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde hesaplamaların nasıl yapılacağına ilişkin açıklamalarda "Hesaplamaya her yılın Ocak ayı itibarıyla başlanır. Ay içindeki 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." ifadesi yer almaktadır. Ancak, tarafımızca önerilen uygulama kapsamında yapılan işlemlerde (% 0) oranı uygulanacağından "İadeye esas KDV" tutarı aynı zamanda işlemin bünyesine giren KDV (Yüklenilen KDV) olacaktır.

- Eylül ayında iade talep tutarı dikkate alınmadan önce hesaplanmış olan sonraki döneme devreden KDV tutarının (270.000 TL) mükellefin ihracattan dolayı yüklediği KDV tutarından (120.000 TL) yüksek olmasından dolayı mükellef iade talep ettiği tutarın (120.000 TL) tamamını iade alabilecektir.¹⁰
- Ekim ayında iade talep tutarı dikkate alınmadan önce hesaplanmış olan sonraki döneme devreden KDV tutarının bulunmaması, bir başka deyişle ilgili dönemde mükellefin ödenecek vergisi çıkmasından dolayı iade söz konusu olmayacaktır. Ayrıca indirim yoluyla tamamı giderilen 90.000 TL'lik yüklenilen KDV tutarının sonraki dönemlerdeki iade hesabında dikkate alınması da mümkün değildir¹¹
- Kasım ayında iade talep tutarı dikkate alınmadan önce hesaplanmış olan sonraki döneme devreden KDV tutarının (40.000 TL) mükellefin ihracattan dolayı yüklediği KDV tutarından (60.000 TL) düşük olmasından dolayı mükellef iade talep ettiği tutarın 40.000 TL'lik kısmını iade alabilecektir. Ayrıca yüklenilen KDV tutarından geri kalan ve indirim yoluyla giderilen 20.000 TL'lik kısmın ise sonraki dönemlerdeki iade hesabında dikkate alınması da mümkün değildir.¹²
- Aralık ayında iade talep tutarı dikkate alınmadan önce hesaplanmış olan sonraki döneme devreden KDV tutarının (200.000 TL) mükellefin ihracattan dolayı yüklediği KDV tutarından (130.000 TL) yüksek olmasından dolayı mükellef iade talep ettiği tutarın (130.000 TL) tamamını iade alabilecektir.

Buna göre önerilen uygulamada mükellefin 2016 yılında gerçekleştirmiş olduğu ihracat işleminden dolayı iade alacağı KDV tutarı 400.000 TL olarak hesaplanmıştır.

¹⁰ Mezkûr tebliğde indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde hesaplamanın nasıl yapılacağına ilişkin açıklamalarda "Şubat ayında indirimli orana tabi işlemin bünyesine giren vergiden, işlem dolayısıyla hesaplanan vergi düşülerek Ocak ayında yapıldığı gibi ay içi iadeye esas KDV tutarına ulaşılır. Bu tutar, Ocak sonu iade edilebilir KDV tutarı ile toplanır ve toplam Şubat sonu devreden vergisi ile karşılaştırılır. Karşılaştırmada devreden vergi tutarı olarak, şayet aynı dönemde iade talep edilmiş ise iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı dikkate alınır. Karşılaştırma Ocak ayındaki gibi yapılarak, Şubat sonu "İade Edilebilir KDV" tutarına ulaşılır. Bu tutar, iadeye hak kazanılan iki aylık kümülatif KDV tutarıdır." İfadesi yer almaktadır. Ayrıca aynı tebliğde söz konusu uygulamaya ilişkin verilen örnekte "Bu tutarın ... yılı için belirlenen alt sınırı aşan kısmı olan ... TL Şubat dönemi devreden KDV tutarı (iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki tutar) ile karşılaştırılır. Şubat vergilendirme dönemi devreden KDV tutarı, alt sınırı aşan tutarın üzerinde olduğundan, alt sınırı aşan tutarın tamamı talebi doğrultusunda mükellefe mahsuben iade edilmiştir." açıklamasına yer verilmiştir. Ancak, tarafımızca önerilen uygulama kapsamında yapılan işlemlerde iade alt sınırının kaldırılması gerektiği önerildiğinden mükellefin ilgili dönemdeki devreden KDV tutarı elverdiği ölçüde iade talebi yerine getirilecektir. Dolayısıyla kümülatif KDV tutarının hesaplanmasına ihtiyaç kalmayacaktır.

¹¹ Mezkûr tebliğde söz konusu uygulamaya ilişkin verilen örnekte "Bu dönem itibarıyla devreden KDV tutarı "0" olduğu için mükellefin ... TL'nin iadesini talep etmesi söz konusu değildir. Ayrıca indirim yoluyla tamamı giderilen ... TL'lik tutarın kümülatif iade hesabında dikkate alınması da mümkün değildir." Açıklaması yer almaktadır. Dolayısıyla örneğimizde Ekim ayında devreden KDV tutarı "0" olduğundan iade söz konusu olmayacaktır. Ayrıca iade alınamayan bu tutarın daha sonraki dönemlerde dikkate alınması mümkün değildir.

¹² Mezkûr tebliğde indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde hesaplamanın nasıl yapılacağına ilişkin açıklamalarda "Sonraki döneme devreden vergi mevcutsa ve iadeye esas KDV tutarını aşılırsa iadeye esas KDV tutarı, aşmıyorsa devreden vergi tutarı "İade Edilebilir KDV" olarak kabul edilir." Açıklamasında bulunulmuştur. Dolayısıyla örneğimizde de "İadeye Esas KDV Tutarı" 60.000 TL olmasına karşın "İade edilebilir KDV" tutarı devreden vergi tutarı olan 40.000 TL kadar olacaktır.

Görüldüğü üzere ihracat işlemi üzerinden örneklendirilen ve ilk kısımda ihracatın tam istisna ikinci kısımda ise sıfır oranlı vergiye tabi olması durumunda mükellefin alabileceği iade tutarı değişmektedir. Bu durumun temel nedeni önerdiğimiz uygulamada indirimli orandan kaynaklanan iade taleplerinde iade alt sınırının bulunmadığının varsayılmasıdır.

Halihazırda indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde; yüklenilen vergi ile hesaplanan verginin karşılaştırılması, iadesi talep edilen tutar çıkması halinde bunun devreden KDV tutarı ile karşılaştırılarak ortaya çıkan çeşitli ihtimallere göre iadeye esas kümülatif tutarın tespiti, kümülatif iade tutarından önceki dönemden mahsup edilen tutarlarla Bakanlar Kurulu'nca belirlenen alt sınırın tenzili ile iade edilebilir KDV tutarına ulaşılması ve daha bir çok unsuru dikkate alarak yılın bütün dönemleri için yapılan içerisinden çıkılmayacak düzeyde, oldukça karmaşık bir hesaplama yöntemi uygulanmaktadır.¹³

İndirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde iade alt sınırının varlığı mükelleflerin her dönemde (iade alt sınırı kadar) yükledikleri ancak iade alamadıkları bir tutar yaratmaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin söz konusu sınır kadar kaynağı her dönemde atıl vaziyette kalmaktadır.¹⁴ Ayrıca tam istisna kapsamındaki işlemlerin sıfır oranlı vergiye tabi olması ve bu kapsamda iade talep edilmesi halinde iade tutarlarının hesaplanması iade alt sınırının kaldırılması ile birlikte oldukça pratik ve uygulanabilir bir hale gelecektir. Bu sebeple yukarıda yapılan hesaplamalar neticesinde indirimli orana tabi işlemlerin tümünde olduğu gibi, tam istisna kapsamında sayılan işlemlerin sıfır oranlı vergiye tabi olması halinde de iade alt sınırının yapılacak düzenlemelerle ortadan kaldırılması hem mükelleflerin söz konusu işlemlerden kaynaklanan iade hesaplamalarını daha kolay yapmasını hem de mevcut uygulamayla alabilecekleri toplam iade tutarının aynı olmasını sağlayacaktır.

Diğer yandan bu önerilen uygulamayla birlikte yılı içerisinde bütün indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin aylar itibarıyla yapılabilmesi durumunda mükelleflerin herhangi bir kaybı olmayacaktır.

Buna göre söz konusu iade müesseselerinin (Tam istisnadan veya indirimli orandan kaynaklanan) esasta birbirinden çok farklı olmadığı, var olan farklılıkların da mevzuatta yapılacak düzenlemelerle ortadan kaldırılabileceği görünmektedir. Açıklanan durum, mükellefler bakımından farklı esas ve prosedürlere göre iade talep etmek yerine tek bir yöntem ile iade talep edilebilmesini ve bu doğrultuda meslek mensuplarının da daha sade bir iade mevzuatı ile iade sürecine dâhil olmalarını sağlayacaktır.

3. 2 - Mali İdare Açısından İstisna Yerine Sıfır Oranlı Vergi Uygulamasının Olası Sonuçları Mevcut uygulamada tam istisnadan kaynaklanan KDV iadeleri KDV Genel Uygulama Tebliği çer-

¹³ Dr. Yusuf İleri, İndirimli Oranlı KDV İşlemleri İle İadesi Arasındaki Doku Uyuşmazlığı, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 418, Haziran 2016, S.54.

¹⁴ Bunun (İndirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde alt sınır uygulamasının) vergi tekniği içindeki mantığı olsa olsa uygulanan %8 veya %1 KDV oranı için bir ihtiyat payının bırakılması olarak düşünülebilir. Ancak bu durumda %8 orana tabi işlemler için ayrı, %1 orana tabi işlemler için ayrı bir tutarın belirlenmesi ve %1 oranı için alt sınırın oldukça düşük tutulması doğru bir yöntem olarak ortaya çıkmaktadır. Ne var ki Bakanlar Kurulunca böyle bir ayırım yapılmadan alt sınır belirlenmektedir. Bu şekilde 2014 yılı için belirlenen alt tutar 17.700,-TL'dir. Yasa "teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme dönemi" vurgusunu yaptığı için bu tutar aylık bazda geçerlidir. Bu verilere göre her ay iadeye hak kazanan bir mükellefe yıllık (17.700 *12 =) 212.400,-TL tutarındaki bir meblağın iadesi yapılmayacaktır. (Dr. Yusuf İLERİ, İndirimli Oranlı KDV İşlemleri İle İadesi Arasındaki Doku Uyuşmazlığı, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 418, Haziran 2016, S.54.)

çevesinde yapılmaktadır. Yukarıda açıkladığımız üzere istisna yerine sıfır oranlı vergi uygulaması durumunda hem tam istisnadan kaynaklanan hem de kısmi istisnadan kaynaklanan işlemlerin tamamı *indirimli orana tabi işlemlere dönüşecek ve yüklenen vergilerin iadesi de bu esaslara göre yerine getirilecektir.* İade konularının ve dolayısıyla tutarlarının tek bir başlık altında toplanması mali idarenin iş gücünü, sorumluluğunu ve koordinasyonu da etkin ve verimli bir biçimde kullanmasına yol açacaktır. Ayrıca iadeye ilişkin mevzuatın sadeleştirilmesi ve uygulamanın karmaşık iade sisteminden tek tip iade sistemine geçmesi, mükellef ile idarenin ve mükellef ile inceleme elamanlarının daha uyumlu bir iade süreci yürütmesine zemin hazırlayacaktır.

Öte yandan yüzde 0 KDV oranı, ayrıca kayıt dışılığın yüksek olduğu sektörleri kayıt altına almak için de önemli bir araç olarak kullanılabilir. Şöyle ki; kayıt dışılığın yüksek olduğu sektörler 1-3-5 yıllık süreler itibarıyla yüzde 0 KDV oranına tabi tutularak belge düzenin yerleşmesi sağlanabilecek; akabinde bu sektörler yüzde 8 indirimli veya yüzde 18 genel oran tatbik edilebilecektir.¹⁵ Her ne kadar kayıt dışılığın tek nedeni KDV yükümlülüğü olmasa bile yüzde sıfır KDV oranı bir kısım mükellefleri kayıtlı çalışmaya teşvik edebilecek niteliktedir.

3. 3- Siyasi Karar Mekanizmaları Açısından İstisna Yerine Sıfır Oranlı Vergi Uygulamasının Olası Sonuçları

Bilindiği üzere 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesine göre katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu kanuna hüküm eklenmek veya bu kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Diğer yandan aynı kanunun 28'inci maddesi hükmüne katma değer vergisi oranlarının belirlenmesi hususunda yetki Bakanlar Kurulu'ndadır. Dolayısıyla istisna yerine sıfır oranlı vergi uygulaması sonucunda kanun maddesi yerine oran değişiklikleri yoluyla ekonomik ve mali kararlar Bakanlar Kurulu eliyle daha hızlı bir şekilde alınacak; maliye politikası, kanun yapma süreciyle hantal bir politika olmaktan çıkıp Bakanlar Kurulu Kararları'yla etkin bir politika haline dönüşecektir.

Diğer taraftan istisna uygulaması dışına alınan teslim ve hizmetler "vergi harcaması" olarak da değerlendirilmeyecekleri için Bütçe bağlamında kıymetli sonuçlar doğacağını söyleyebiliriz.¹⁶ Zira 2015 yılı toplam vergi harcamasının tespit edilebilen gerçekleşme rakamlarının genel bütçe vergi gelirlerine oranı %19,5'e ulaşmaktadır.¹⁷ Katma değer vergisinin ise söz konusu oran içerisindeki payı yaklaşık % 25 oranındadır. Dolayısıyla katma değer vergisinde istisna yerine sıfır oranlı vergi uygulamaları bütçede KDV'ye düşen vergi harcamaları yükünü de hafifletecektir.

4- SONUÇ

Son zamanlarda sıkça dile getirilen "Katma Değer Vergisinde Reform" başlıklı vergisel tartışmalardaki ana konulardan biri olan *istisna yerine sıfır oranlı vergi uygulaması*, hem mükellefler hem mali idare hem de siyasi karar mekanizmaları için avantajlar barındıran; sadeliğe ve uygulama birliğine katkı sağlayabilecek nitelikte görünen bir uygulamadır.

¹⁵ Emrah Akın, KDV Reformunun Olmazsa Olmazları. (12 Ekim 2017) <http://www.businessht.com.tr/yorum/haber/1669512-kdv-reformunun-olmazsa-olmazlari>. Erişim Tarihi: 18 Ekim 2017

¹⁶ A.g.e.

¹⁷ Vergi Harcamaları Raporu. (Eylül 2016) <http://www.gep.gov.tr/Web/GenelMudurlukDokuman.aspx?prmts=1594>. Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. Erişim Tarihi: 18 Ekim 2017.

Bu bağlamda kısmi istisna yerine sıfır oranlı vergi uygulamasının tesis edilmesi etkili bir değişiklik yaratmayacak, yapılan düzenlemelerle birlikte kısmi istisna hükümlerinin kaldırılması ve onun yerine bu işlemlere düşük ve düz oranlı katma değer vergisi uygulanması, daha etkili ve tercih edilebilir bir yöntem olacaktır.

Diğer yandan tam istisna yerine sıfır oranlı vergi uygulanmasıyla birlikte gerek mükellefler gerekse meslek mensupları farklı iade sistemleri yerine tek tip iade sistemi ile iade sürecine daha çok hâkim olacaktır. (Bu bağlamda indirimli orana tabi bütün işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin yılı içerisinde de nakden yerine getirilebilmesi ve iade alt sınırının kaldırılması önerilen uygulamanın pratik ve verimli olmasına büyük katkı sağlayacaktır.) Mali İdare iş gücünü, sorumluluğunu ve koordinasyonunu etkin ve verimli bir biçimde kullanacak ve aynı zamanda mükelleflerle daha uyumlu bir iade süreci yürütecektir. İstisna yerine sıfır oranlı vergi uygulamaları bütçede KDV'ye düşen vergi harcamaları yükünü de hafifleteceğinden ve istisnaların kanunla, oranların ise Bakanlar Kurulu Kararları'yla değişikliğe tabi tutulabilmesinden dolayı bahsi geçen uygulama siyasi karar mekanizmalarının da bu hususta etkin bir politika yürütebilmelerine olanak sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.
- AKIN, E. KDV Reformunun Olmazsa Olmazları. (12 Ekim 2017) <http://www.businessht.com.tr/yorum/haber/1669512-kdv-reformunun-olmazsa-olmazlari>.
- AKSOY, Ş. Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. Filiz Kitabevi. İstanbul 1999, 5. B.
- ÇEKİCİLER, C., BOSTAN, Y. İstisnadan Vazgeçme Müessesesinin Değerlendirilmesi. Vergi Raporu Dergisi, Sayı 191, Ağustos 2015.
- Dr. İLERİ, Y. İndirimli Oranlı KDV İşlemleri İle İadesi Arasındaki Doku Uyuşmazlığı. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 418, Haziran 2016.
- Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği
- MAÇ, M. KDV-6 (e-Kitap). BDO Yayıncılık. <http://www.denet.com.tr/tr/kdv6.php>. Erişim Tarihi: 29 Kasım 2017
- OKTAR, K. KDV – İstisnalar ve İadeler. Maliye ve Hukuk Yayınları. Ankara 2001. 4. B. S. 3.
- Prof. Dr. ŞENYÜZ, D. Türk Vergi Sistemi. Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2004, 10. B. S. 384.
- Vergi Harcamaları Raporu. (Eylül 2016) <http://www.gep.gov.tr/Web/GenelMudurlukDokuman.aspx?prmts=1594>. Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü.
- Vergi Mükellef Sayısı Arttı. (01 Temmuz 2016) <https://www.dunya.com/ekonomi/vergi-mukellef-sayisi-artti-haberi-321662>.