

İNDİRİMLİ ORANA TABİ TESLİM VE HİZMETLERDE KDV İLAVESİ

Ali Dağlıoğlu*

I. GİRİŞ

Katma Değer Vergisi, bir mal veya hizmete üretim ve dağıtımın her aşamasında ilave olunan "katma değeri" vergilendirmeye yöneliktir. Fiyatlar yoluyla alıcılara yansıtılan vergi üretim-dağıtım zincirinin son aşamasında nihai tüketiciler üzerinde kalmaktadır. İndirim mekanizması sayesinde satış sırasında hesaplanan vergiden alış ve üretim sırasında yüklenilen vergiler düşülmektedir. Hesaplanan verginin indirilecek vergiden fazla olması durumunda aradaki fark, ödenecek vergi olarak beyan edilmektedir. Bu şekilde o safhadaki katma değer vergilendirilmektedir. İndirilecek verginin hesaplanan vergiden fazla olması durumunda ise; indirilemeyen KDV daha sonraki dönemlerde indirilmek üzere devrolunur, iade edilmez. Ancak; indirim hakkının yanısıra iade hakkı da tanınmış olan işlemlerde indirilemeyen KDV, Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslara göre mükelleflere nakden veya mahsuben iade edilebilmektedir. İşte bu imkâna sahip olan işlemlerden biri de indirimli orana tabi mal teslimi ve hizmet ifalarıdır.

1. Yasal Düzenleme

1.1.1999'dan önceki uygulamada; vergi nispeti indirilmiş teslim ve hizmetlerden sadece temel gıda maddeleri ile ilgili olup indirilemeyen vergiler bir sınırı aşma şartı olmadan aylık dönemler halinde mükelleflere iade edilmekteydi. 4369 sayılı kanunla(1) 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere KDVK'nun 29/2 nci maddesinde yapılan değişiklikle; temel gıda maddeleri teslimlerinin yanısıra indirimli orana tabi diğer teslim ve hizmetlerle ilgili olup yıl içerisinde indirilemeyen ve Bakanlar Kurulunca belirlenecek sınırın üzerinde kalan verginin iadesine imkan sağlanmaktadır. Bu sınır Bakanlar Kurulunun 2000/1074 sayılı kararı(2) ile 1 milyar lira olarak belirlenmiştir. İade uygulamasının usul ve esasları ise 74(3) ve 76(4) seri numaralı KDV Genel Tebliği ile açıklanmıştır.

Madde metninde yapılan değişiklik eski düzenlemeye göre;

i. Kapsamı genişletmiştir. Önceden indirimli orana tabi işlemlerden sadece

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

temel gıda maddeleri teslimlerinde indirilemeyen vergiler iade edilmekteydi. Bu değişiklikle, sadece temel gıda maddeleri teslimlerinde değil, indirimli orana tabi tüm teslim ve hizmet ifalarında indirilemeyen vergiler iade kapsamına alınmıştır.

ii. Belli bir sınırı aşma şartı getirmiştir. Önceden temel gıda maddeleri teslimlerinde indirilemeyen vergiler için bir sınır belirlenmemiştir. Ancak bu değişiklik sonucunda, indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren ve indirimle telafi edilemeyen vergilerin 1 milyar lirayı aşması halinde iade sözkonusu olacaktır.

iii. İade dönemini takvim yılı olarak belirlemiştir. Eski uygulamada temel gıda maddeleri teslimleri için aylık dönemler halinde iade sözkonusu ol-maktaydı. Ancak bu değişiklik, vergilendirme dönemlerinden farklı olarak iade dönemini takvim yılı şeklinde tespit etmiştir.

2. Gerekçe

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/2 nci maddesindeki bu değişikliğin yapılma gerekçesi "*İndirimli oranda vergilendirilen malların teslimi ve hizmetlerin ifası ile uğraşan mükelleflerin, bu teslim ve hizmetler nedeniyle yaptıkları mal ve hizmet alımlarının (amortismanı tabi iktisadi kıymet, genel gider, nakliye, basım v.s.) genel oranda vergiye tabi olması, bu mükellef açısından in-*

dirilemeyen vergi sorununa yol açmakta ve bu tutar artarak devam etmektedir. Yapılan düzenleme ile, indirimli oranda vergiye tabi malların teslimi ve bu hizmetlerin ifası için yüklenilen katma değer vergisinin 1 yıl içinde indirilememesi halinde, indirilemeyen katma değer vergisinden yıl içindeki bu teslim ve hizmetler bünyesine giren kısmın iadesine imkan sağlanmaktadır." şeklinde ifade edilmiştir.

Genel orana tabi girdi kullanıp indirimli orana tabi teslim ve hizmet ifası yapan mükellefler, hesaplanan verginin yüklenilen vergiden az olması nedeniyle indirilemeyen vergi sorunuyla karşılaşmaktadır. İndirimle telafi edilemeyen bu vergiler sonraki döneme devreden KDV tutarının sürekli bir şekilde artmasına yol açmıştır. Döneminde indirilemeyen ve uzun süre devreden vergilerin mükelleflerin indirim hakkı açısından reel değeri; yüksek enflasyon nedeniyle giderek azalmıştır.

Yazımıza başlarken belirttiğimiz üzere, her safhada yaratılan katma değer vergiye tabi tutulmakta, satış sırasında hesaplanan vergilerden alış ve üretim sırasında yüklenilen vergiler düşülmekte, önceki safhalarda ödenmiş olan vergiler fiyatlar yoluyla alıcılara yansıtılmakta, vergi son aşamada nihai tüketiciler üzerinde kalmaktadır. Ancak düşük vergi oranına tabi işlemlerde indirim mekanizması tam anlamıyla iş-

lememekte, bu işlemler nedeniyle sürekli devreden vergiler için nihai tüketicilerde olduğu gibi indirim hakkından yoksun kalınmaktadır. Kanunen indirim hakkı tanınmış olmasına rağmen fiilen indirilemeyen bu vergiler, 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikler öncesinde gider olarak dikkate alınmadığı ya da iade olarak talep edilemediği için, önceki safhalarda ödenmiş olan vergilerin bir kısmı bu mükellefler üzerinde yerleşmekteydi. Mükelleflere mali yük getiren bu olumsuzlukların telafi edilmesine yönelik olarak 4369 sayılı kanunla 2 yönde düzenleme yapılmıştır.

2.1. İndirilemeyen Vergilerin Gider Olarak Dikkate Alınması

Katma Değer Vergisi Kanununa 4369 sayılı kanunla eklenen geçici 16 ncı madde ile indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren ve 1998 Ağustos ayı sonuna kadar indirilemeyen vergilerin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması imkanı getirilmiştir. İndirilemeyen bu tür vergilerin gider yazılması uygulaması ihtiyaridir. Geçici 16 ncı maddenin yürürlük tarihi 1.1.1999 olarak belirlendiğinden 1998 Ağustos ayı sonuna kadar indirimle telafi edilemeyen vergiler 1999 takvim yılı kazançlarının tespitinde gider olarak dikkate alınmıştır. 1.9.1998 - 31.12.1998 tarihleri arasındaki indirimli orana tabi teslim ve hizmetlere

ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergisinin ise gider yazılmasına izin verilmemiştir. (5)

2.2. İndirilemeyen Vergilerin İade Edilmesi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 ncü maddesinin 2 nci fıkrasında 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonucunda 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere indirimli orana tabi işlemlerde iade uygulaması getirilmiştir. Yazımızın konusunu oluşturan bu uygulamanın ayrıntılarına ilerleyen bölümlerde yer verilmiştir.

II. İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDE İADE UYGULAMASI

1. İadenin Kapsamı

İade uygulamasının kapsamına, Bakanlar Kurulunca vergi oranları indirilen (%1-%8 oranlarına tabi olan) teslim ve hizmetlerle(6) ilgili olup yıl içinde indirimle telafi edilemeyen vergiler girmektedir. Stoklarda bulunan indirimli orana tabi mallar için yüklenilmiş olan vergiler teslim gerçekleşmediği için kapsam dışındadır. Yıllık iade uygulaması 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere düzenlendiği için, bu tarihten önce gerçekleşen indirimli orana tabi işlemler yıllık iade hesaplamasına dahil edilmeyecektir. Zaten geçici 16 ncı madde ile 1998 yılı Ağustos dönemi sonuna kadar indirilemeyen vergilerin 1999 yılı kazançlarının tes-

pitinde gider yazılmasına izin verilmiştir. Bu yasal hakkını kullanmayan mükellefler, 1999 öncesinde indirimle telafi edemediği vergileri iade hesaplamasına dahil edemeyeceklerdir.

1.1. Tam ve Kısmi İstisna Kapsamına Girenler

İndirimli orana tabi olup tam ve kısmi istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen vergiler KDVK'nun 29 ncu maddesinin 2 nci fıkrasında belirtilen yıllık iade uygulamasında, iade tutarı hesaplamasına dahil edilmeyecektir. Çünkü; tam istisna olunan işlemlere ilişkin olarak yüklenilen vergilerin indirimle giderilemeyen kısmı, 29 ncu maddenin 2 nci fıkrasına göre değil, 32 nci madde hükmüne ve Bakanlıkça o istisna için belirlenen esaslara göre iade olarak talep edilmektedir. Kısmi istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen katma değer vergileri ise indirim konusu yapılamamakta, kazancın tespiti sırasında gider yazılmakta veya maliyete intikal ettirilmektedir. Bu nedenle tam ve kısmi istisna kapsamında gerçekleşen indirimli orana tabi işlemlerin bu istisnalar için belirlenmiş olan usul ve esaslar çerçevesinde değerlendirilmesi gerekir.

1.2. İade Talep Edebilecek Olanlar

Gerekli şartları taşımaları halinde iade uygulamasından yararlanma

imkânına sahip olan mükellefleri şu şekilde sıralayabiliriz;

1) Temel gıda maddeleri teslimi yapanlar,

2) Finansal kiralama şirketlerine finansal kiralamaya konu malların teslimini yapanlar,

3) Gazete, dergi, kitap ve benzeri yayınların basım ve teslimini yapanlar,

4) Net alanı 150 m²'ye kadar olan konutların teslimini yapan müteahhitler,

5) 29.7.1998 tarihinden sonra bina inşaat ruhsatı alınmış olan inşaatlara ilişkin olarak;

a) Konut yapı kooperatiflerine inşaat taahhüt işi yapan müteahhitler,

b) Sadece 150 m²'yi aşmayan konutlara münhasır olmak üzere kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ile belediyelere inşaat taahhüt işi yapan müteahhitler,

6) Üniversite ve yüksekokullar ile 625 sayılı kanun hükümlerine göre ilgili Bakanlıktan faaliyette bulunma izni alan özel okullar ve kreşlerde eğitim ve öğretim hizmeti veren mükellefler,

2. Dikkate Alınacak KDV Yüklenimleri

İade tutarı vergilendirme dönemleri esas alınarak takvim yılının

tamamı itibariyle hesaplanacaktır. İade edilecek tutar hesaplamasına, vergi oranı indirilmiş teslim ve hizmetlerle ilgili olup yılı içinde indirimle telafi edilememiş direkt KDV yüklenimlerinin yanısıra, istenmesi halinde bu teslim ve hizmetlerin bünyesine giren genel imal ve idare giderleri ile amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen vergiler de dahil edilebilecektir. Buradaki direkt KDV yüklenimleri; alım sırasında ya da imal ve inşa için doğrudan kullanılan girdiler nedeniyle yüklenilmiş olan ve sözkonusu işlemlerin bünyesine giren vergilerdir. İndirimli orana tabi işlemlere ilişkin olarak değişik zamanlarda farklı be-
dellerle yapılan mal ve girdi alımları nedeniyle yüklenilen vergilerin teslim veya ifa sırasında tam olarak tespiti, bu farklılaşma nedeniyle zorlaşmaktadır. Henüz teslimi yapılmamış-stoklarda yer alan indirimli orana tabi mallar için yüklenilmiş olan vergilerin iadesi sözkonusu değildir.

Genel imal ve genel idare giderleri gibi dolaylı maliyet unsurları için yüklenilen ve indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergiler iade hesabına dahil edilmek istenirse, VUK'nun 275 nci maddesi hükmü gözönünde bulundurulacaktır. Buna göre genel imal ve genel idare giderlerinden mamüle düşen payın hesabında hangi usul kullanılıyor ise, bu giderler dolayısıyla yüklenilen ve indirimli orana tabi işlemlerin bün-

yesine giren vergilerin hesaplanmasında da aynı usul kullanılacaktır. Amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin olarak yüklenilen vergilerin iade hesaplamasına dahil edilmesi durumunda, bu kıymetlerin iktisabında yüklenilen verginin iade konusu işlemlere isabet eden kısmı dikkate alınacaktır. İade hakkı doğurmayan işlemlerde kullanılan kıymetlere ait vergilerin iade hesaplamasına dahil edilmemesi gerekir.(7)

2.1. İndirimli Orana Tabi Yurt İçi ve Yurt Dışı Teslimi Olanlar

Mükellefler iade hakkı doğuran işlemlerle ilgili olarak yükledikleri vergileri doğru olarak hesaplamak zorundadırlar. Bu nedenle iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin olarak yüklenilen vergiler ile diğer işlemler nedeniyle yüklenilmiş olan vergilerin ayırdedilmesi gerekir. Bununla birlikte bazı mükellefler açısından iade hakkı doğuran işlemler için yüklenilen vergilerin de kendi içinde bir ayrıma tabi tutulması gerekecektir. Zira, indirimli orana tabi teslimlerin bir kısmını yurt içine, diğer kısmını yurt dışına yapan mükellefler iki ayrı iade uygulaması ile karşı karşıyadırlar. İhracatla ilgili olup indirilememiş vergiler ihracatın gerçekleştiği dönemde iade olarak talep edilebilecektir. Yurt içi teslimler nedeniyle yüklenilen vergilerin indirimle telafi edilemeyen kısmı her ay iade edilebilir vergi hesaplamasında dikkate alınacak,

ancak takvim yılının tamamı itibariyle yapılacak hesaplamalar sonucunda iade sözkonusu olabilecektir.

Bu yüzden hem yurt içine hem de yurt dışına teslimi yapılan indirimli orana tabi malların bünyesine giren indirimle telafi edilememiş vergilerin ne kadarının yurt için teslimlerine, ne kadarının dış satıma ilişkin olduğunun tespit edilmesi gerekecektir. Hesaplamaların doğru olarak yapılması gerekse de, indirimli orana tabi yurt içi ve yurt dışı teslimleri bulunan mükelleflerin ve özellikle de imalatçı-ihracatçı firmaların teslimlerinin bünyesine giren KDV yüklenimlerini kesin bir şekilde tespit etmelerinin zorluğu da ortadadır.

3. 1999 Yılı İade Tutarının Hesaplanması

İade kapsamında olan mükellefler talep edecekleri iade tutarını takvim yılının tamamı itibariyle hesaplayacaklardır.

3.1. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Vergi Farkının Tespiti

İndirimli orana tabi teslim ve hizmet ifalarının yapıldığı dönemlerde, indirimli orana tabi işlemler için hesaplanan vergiler ile bu işlemlerin bünyesine giren vergiler defter ve belgeler üzerinden tespit edilecektir. İndirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen vergiden indirimli orana tabi işlemler için hesaplanan vergi çıkarılmak suretiyle "vergi farkı"(8) tespit edilecektir.

3.2. Yıllık İade Edilebilir Vergi Tutarının Tespiti

- i. Bütün dönemlerde sonraki döneme devreden vergi varsa hesaplamalara Ocak ayından başlanacaktır.
- ii. Yıl içinde bir veya birkaç dönemde sonraki döneme devreden vergi yoksa, ödenecek vergi beyan edilen en son ayı izleyen aydan itibaren hesaplamalara başlanacaktır.
- iii. Hesaplamalara başlanılan ayda indirimli orana tabi işlemler nedeniyle oluşan vergi farkı, sonraki döneme devreden vergi ile kıyaslanacak, küçük olan tutar "aylık iade edilebilir vergi" olarak izleyen aya aktarılacaktır.
- iv. İzleyen dönemde indirimli orana tabi işlemlerde oluşan vergi farkı, önceki aydan gelen iade edilebilir tutar ile toplanacak. Bu toplam döneme ait beyannamede yer alan sonraki döneme devreden vergi ile kıyaslanacak, küçük olan tutar iade edilebilir vergi olarak izleyen aya aktarılacaktır. Bu şekilde Aralık ayına kadar hesaplamalara devam edilecektir.
- v. Aralık ayında indirimli orana tabi işlemlerde oluşan vergi farkı ile Kasım ayından gelen iade edilebilir verginin toplamı, Aralık beyannamesinde yer alan sonraki döneme devreden vergi ile kar-

şılaştırılacak, küçük olan tutar "yıllık iade edilebilir vergi" olarak dikkate alınacaktır. Aralık ayında sonraki döneme devreden vergi yoksa 1999 yılı için iade sözkonusu olmayacaktır.

3.3. Örnek İade Hesaplaması

İade tutarına ilişkin hesaplamaların sayısal olarak gösterilmesi amacıyla, aşağıda yer alan tablo örnek olarak sunulmuştur.

bulunmadığı için; 1.800 liralık vergi farkı yıllık iade hesaplamasına dahil edilmeyecektir.

- Şubat ayında indirimli orana tabi teslimler nedeniyle 2.760 TL vergi farkı hesaplanmış, Ocak ayından gelen iade edilebilir vergi bulunmadığı için bu tutar sonraki döneme devreden vergi (2.000 TL) ile karşılaştırılmış, küçük tutar olan 2.000 TL iade edilebilir vergi olarak dikkate alınmıştır.

X 1.000.000

Örnek Hesaplama	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran
1 Sonraki Döneme Devreden Vergi	-	2.000	6.000	-	10.000	13.000
2 Önceki Aylar İtibariyle İade Edilebilir Vergi(9)	-	-	2.000	2.000	-	4.800
3 İndirimli Orana Tabi İşlemler Nedeniyle Yüklenebilir Vergi	3.000	4.600	*	10.000	8.000	15.000
4 İndirimli Orana Tabi İşlemler İçin Hesaplanan Vergi	1.200	1.840	*	4.500	3.200	6.000
5 Yüklenebilir-Hesaplanan Vergi Farkı(3-4)	1.800	2.760	-	5.500	4.800	9.000
6 Devreden Vergi ile Kıyaslanacak Tutar (2+5)	1.800	2.760	2.000	7.500	4.800	13.800
7 Aylık İade Edilebilir Vergi						
(1) = 0 ise 0	-	-	-	-	-	-
(1)>0 ve (6):(1) ise (1)	-	2.000	-	-	-	13.000
(1)>0 ve (6)<(1) ise (6)	-	-	2.000	-	4.800	-

3.4. Örnek İade Hesaplaması ile İlgili Açıklamalar

- Ocak ayında indirimli orana tabi teslim yapılmış olmasına rağmen, sonraki döneme devreden vergi bu-

- Mart ayında indirimli orana tabi teslimler için vergi farkı oluşmamıştır. Bu durum iki nedenden kaynaklanmış olabilir.

i. Mart ayında indirimli orana tabi

işlem yapılmamıştır.

ii. İndirimli orana tabi işlem yapılmış, ancak negatif değerli vergi farkı çıkmıştır.(10)

Bu durumda Şubat ayından gelen 2.000 liralık iade edilebilir tutar, Mart ayındaki sonraki döneme devreden vergi (6.000 TL) ile karşılaştırılmış, küçük tutar olan 2.000 TL iade edilebilir vergi olarak Nisan ayına aktarılmıştır.(11)

- Nisan ayında indirimli orana tabi teslim bulunmasına rağmen sonraki döneme devreden vergi olmadığı için; Mart ayından gelen 2.000 liralık iade edilebilir vergi ile bu döneme ilişkin 5.500 liralık vergi farkının toplamı olan 7.500 TL'lik tutar, indirimle telafi edilmiş durumdadır. Bu yüzden ilk dört ay itibariyle iade edilebilir vergi bulunmamaktadır.

- Mayıs ayında indirimli orana tabi teslimler nedeniyle 4.800 TL. vergi farkı hesaplanmış, Nisan ayından gelen iade edilebilir vergi bulunmadığı için bu tutar sonraki döneme devreden vergi (10.000 TL) ile karşılaştırılmış, küçük olan tutar (4.800 TL) iade edilebilir vergi olarak dikkate alınmıştır.

- Haziran ayında indirimli orana tabi işlemler nedeniyle 9.000 TL vergi farkı hesaplanmış, bu tutar Mayıs ayından gelen 4.800 liralık iade edilebilir vergi ile toplanarak sonraki döneme devreden vergi (13.000 TL) ile

karşılaştırılmış, küçük tutar olan 13.000 TL yılın ilk yarısı itibariyle iade edilebilir vergi olarak hesaplanmıştır.

Görülebileceği üzere; Ocak ve Nisan aylarında sonraki döneme devreden vergi tutarı bulunmamaktadır. Haziran ayını izleyen dönemlerin hepsinde sonraki döneme devreden vergi tutarının bulunması durumunda; hesaplamalara Mayıs ayından itibaren başlanıp Aralık ayına kadar devam edilecektir.

4. 1999 Yılı İade Tutarının Talep Edilme Şartları

4.1. İadenin Talep Edileceği Dönem

İndirimli orana tabi işlemlerde indirimle telafi edilemeyen vergilerin iadesine imkân sağlayan madde hükmü 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Alt sınırı tespit eden Bakanlar Kurulu Kararının beklenmesi nedeniyle uygulamanın usul ve esaslarını belirleyen tebliğler ancak 2000 yılı Eylül ayında çıkarılabilmektedir. 14 Eylül 2000 tarihinde yayımlanan 74 seri numaralı tebliğle, 1999 yılına ilişkin iade taleplerinde Ağustos 2000 dönemi beyannamesinin esas alınacağı açıklanmıştır. Ağustos dönemine ilişkin beyannamenin 25 Eylül 2000 tarihine kadar verilmesi gerektiğinden, iade hesaplamalarını tamamlamaları için mükelleflerin önlerinde 11 günlük bir süre bulunmaktaydı. Yeni bir uygulama için tanınan bu süre ye-

23 Eylül 2000 tarihinde yayımlanan 76 seri numaralı tebliğle sadece Ağustos dönemine değil; Eylül, Ekim veya Kasım dönemlerinden birine ait beyannameye dayanılarak da 1999 yılı için iade talep edilebilmesi uygun görülmüştür.(12)

4.2. 2000 Yılında İadenin Talep Edileceği Döneme Kadar Yapılacak Kıyaslama

Tebliğlerin Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihte 2000 yılının ilk 7 ayına ilişkin beyannameler verilmiş durumdaydı. Bu süre zarfında 1999 Aralık sonu itibariyle hesaplanan iade tutarı tamamen veya kısmen indirime tabi tutulmuş olabileceğinden, 2000 yılında iade talebinin yapıldığı döneme kadar verilen beyannamelerin gözönünde bulundurulması gerekecektir. Buna göre 1999 Aralık sonu itibariyle hesaplanan vergi tutarı 2000 yılının Ocak ayından iade işleminin talep edileceği döneme kadar verilmiş olan beyannamelerdeki sonraki döneme devreden vergi tutarları ile karşılaştırılacaktır. Bu dönemlerin herhangi birisinde veya iade işleminin talep edildiği dönemde sonraki döneme devreden vergi bulunmuyorsa 1999 yılı için iade yapılmayacaktır. (Bkz. 4.3.i)

Bütün dönemlerde devreden vergi yer alıyor ve tutarları 1999 Aralık sonu itibariyle hesaplanan iade tutarını geçiyorsa, Aralık sonu itibariyle hesaplanan tutarın tamamı 1999 yılı için iade edilebilir vergi olarak dikkate alınacaktır. (Bkz. 4.3.ii) Sonraki döneme devreden vergi tutarları bazı dönemlerde 1999 Aralık sonu itibariyle hesaplanan iade tutarının altında kalıyorsa, en düşük tutarlı devreden vergi 1999 yılı iadesine esas alınacaktır. (Bkz. 4.3.iii) Ancak iadenin yapılabilmesi için iade edilebilir tutarın 1 milyar lirayı aşması gerekmektedir. İade edilebilir tutarın 1 milyar lirayı aşması halinde ise, 1 milyarın üzerinde kalan kısmı iade edilecektir. Bu şekilde tespit edilen iade edilecek tutar, iade işleminin talep edildiği dönemin beyannamesinde devreden vergi hesabından çıkarılacaktır.

4.3. Örnek Karşılaştırmalar :

Mükellef 1999 Aralık sonu itibariyle yıllık iade edilebilir vergi tutarını 19 milyar TL. olarak hesaplamış ve iadenin talep edileceği dönem olarak Eylül / 2000 dönemini seçmiştir.

Mayıs / 2000 döneminde sonraki döneme devreden vergi bulunmadığı

i.

x 1.000.000 TL

2000 Yılında Sonraki Döneme Devreden Vergi Tutarları					
Ocak	=	20.000	Nisan	=	2.900
Şubat	=	12.000	Mayıs	=	—
Mart	=	7.200	Haziran	=	1.500
			Eylül	=	14.000

için 1999 Aralık sonu itibariyle hesaplanan 19 milyar liralık iade edilebilir tutar indirimle telafi edilmiş sayılacağından, 1999 yılı için iade talep edilmeyecektir.

Bütün dönemlerde, sonraki döneme devreden vergi yer alıyor ve ii.

x 1.000.000 TL

2000 Yılında Sonraki Döneme Devreden Vergi Tutarları					
Ocak	= 20.000	Nisan	= 32.400	Temmuz	= 29.000
Şubat	= 22.500	Mayıs	= 30.000	Ağustos	= 34.900
Mart	= 26.000	Haziran	= 25.000	Eylül	= 40.000

tutarları 1999 Aralık sonu itibariyle hesaplanan 19 milyar liralık yıllık iade edilebilir tutarı aşıyor. Bu durumda 1999 yılı için 19 milyar lira indirimle giderilemeyen vergi olarak dikkate alınacak ve bu tutarın 1 milyar liranın üzerinde kalan 18 milyar lirası iade edilecektir. Ayrıca Eylül / 2000 dönemine ait beyannamede yer alan sonraki döneme devreden vergi tutarı da 18 milyar TL. azaltılacaktır.

Sonraki döneme devreden vergi tutarları Nisan, Mayıs ve Haziran dönemi.

nemindeki 10 milyar liradır. Bu durumda 1999 yılı için 10 milyar lira indirimle giderilemeyen vergi olarak dikkate alınacak ve bu tutarın 1 milyar liranın üzerinde kalan 9 milyar lirası iade edilecektir. Ayrıca Eylül / 2000 dönemine ait beyannamede yer

alan sonraki döneme devreden vergi tutarı da 9 milyar TL. azaltılacaktır.

4.4. İadenin Şekli

İade nakden veya mahsuben talep edilebilecektir. 2 milyar lirayı aşmayan nakden iade talepleri için teminat ve inceleme raporu aranmayacaktır. 2 milyarın üzerindeki nakden iade taleplerinde ise bu tutarı aşan kısım için teminat gösterilmesi veya inceleme sonucunun beklenmesi gerekecektir. Mükelleflerin kendi vergi borçları için yapacakları

x 1.000.000 TL

2000 Yılında Sonraki Döneme Devreden Vergi Tutarları					
Ocak	= 20.000	Nisan	= 15.000	Temmuz	= 19.500
Şubat	= 24.500	Mayıs	= 12.000	Ağustos	= 21.000
Mart	= 22.600	Haziran	= 10.000	Eylül	= 27.000

nemlerinde 1999 Aralık sonu itibariyle hesaplanan 19 milyar liranın altında kalıyor. Bu üç ay içerisinde sonraki döneme devreden en düşük tutarlı vergi Haziran/2000 dönemi.

mahsuben iade talepleri miktarına bakılmadan, teminat ve inceleme aranmadan yerine getirilecektir. İadenin yeminli mali müşavir tasdik raporu ile alınmak istenmesi halinde

genel hükümlere göre hareket edilecektir.

III-SONUÇ

İndirimli orana tabi işlemler için getirilen bu yeni düzenleme vergi adaletini sağlamaya yöneliktir. "Vergi adaleti" ile "vergi kanunlarının açık ve anlaşılır olması" prensipleri arasındaki mâlum çatışma indirimli orana tabi işlemlerde de yaşanmaktadır. Bir taraftan indirimli orana tabi işlemlerde indirim mekanizması tam anlamıyla işleyemediği için adaletsiz bir durum oluşmakta, diğer taraftan bu adaletsizliği gidermek amacıyla getirilen yasal düzenlemeler karmaşık hesaplamaların yapılmasını gerektirmektedir. Adil bir vergileme isteyen mükellefler bu hesaplamaları yapmak durumundadır. Kaldı ki; bu düzenleme sadece mükelleflerin değil, idarenin de iş yükünü artır- laştırmakta, haksız iade taleplerinin önüne geçilmesi için mükellefler tarafından yapılan hesaplama ve kıyaslama işlemlerinin doğruluğunun tespit edilmesi gerekmektedir. Burada üzerinde durulması gereken önemli bir husus da, indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade uygulamasında vergilendirme dönemlerinin birbirleriyle irtibatlandırılmalıdır. Birbiriyle irtibatlı bu dönemlere ilişkin beyanlarda tespit edilecek bir yanlışlık, hem bu tespit yapıldığı dönemleri hem de iade olarak talep edilen tutarı et-

kileyebileceğinden, mükellefler ağır bir sorumlulukla karşı karşıya kalabilirler. Bu yüzden mükellefler beyanlarının doğruluğuna her zamankinden daha fazla dikkat etmelidirler.

NOTLAR

- 1) 29.7.1998 tarihli ve 23417 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- 2) 23.8.2000 tarihli ve 24149 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- 3) 14.9.2000 tarihli ve 24170 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- 4) 23.9.2000 tarihli ve 24179 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- 5) Daha fazla bilgi için bkz. 71 seri no.lu KDV Genel Tebliği
- 6) Bkz. KDVK'nun 28 nci maddesine ekli I ve II sayılı listeler.
- 7) Daha fazla bilgi için bkz. 24, 26 ve 36 seri no.lu KDV Genel Tebliği.
- 8) İade edilebilir verginin söz konusu olabilmesi için; indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen vergi > indirimli orana tabi işlemler için hesaplanan vergi durumunun gerçekleşmesi, yani vergi farkının (vergi farkı = yüklenilen - hesaplanan) pozitif değerde olması gerekir.
- 9) 2 no.lu satırda yer alan rakamlar bir önceki ayın 7 no.lu satırlarından gelmektedir.
- 10) Sadece satışları değil, alışları da indirimli orana tabi olan, aldığı malı iş-

lemeden kârlı olarak satan, genel idare giderleri ile amortismanına tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklendiği vergilerden pay vermeyen mükelleflerin "indirimli orana tabi işlemlerinde hesapladıkları vergi > yükledikleri vergi durumuyla karşılaştırılabilir, yani vergi farkı (vergi farkı = yüklenilen - hesaplanan) negatif değerde olabilir. Bu durumda indirimli orana tabi işlemler için yüklenilmiş olan vergiler indirime tabi tutulmuş bulunmaktadır.

- 11) Eğer bu iki tutardan (Şubat ayından gelen 2.000 liralık iade edilebilir vergisi veya Mart ayındaki sonraki döneme devreden 6.000 liralık vergi tutarından) herhangi biri olmasaydı; Ocak, Şubat ve Mart ayları için iade

edilebilir tutar sözkonusu olmayacaktı.

- 12) 25 Eylül 2000 tarihine kadar verilmesi gereken Ağustos / 2000 dönemi KDV beyannamesine veya

25 Ekim 2000 tarihine kadar verilmesi gereken Eylül / 2000 dönemi KDV beyannamesine veya

25 Kasım 2000 tarihine kadar verilmesi gereken Ekim / 2000 dönemi KDV beyannamesine veya

25 Aralık 2000 tarihine kadar verilmesi gereken Kasım / 2000 dönemi KDV beyannamesine dayanılarak iade talep edilebilecektir.