



İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İadesi

Nurcan YILMAZ
Vergi Denetmen Yardımcısı

I. GİRİŞ

3065 sayılı KDVK'nun 28. maddesine göre, KDV oranı vergiye tabi her bir işlem için %10'dur. Bakanlar Kurulu bu oranı 4 katına artırmaya, %1'e kadar indirmeye bu oranlar dahilinde muhtelif hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili kılınmıştır.

Bizim KDV sistemimizde yer alan vergi oranları Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki dahilinde tespit edilmiştir. KDVK'da dört liste halinde sayılan mal teslimi ve hizmet ifalarına ilişkin KDV oranları (%1, %8, %26, %40) yanında, bu listelerde yer alanlar dışında kalan vergiye tabi işlemlerde de KDV oranı %18'dir.

Bu yazımızda Kanuni vergi oranı (%10) altında kalan yani indirimli orana tabi olan mal teslimi ve hizmet ifalarına ilişkin katma değer vergisinin indirimi ve indirimle giderilemeyen kısmın iadesinin nasıl gerçekleştiği ele alınacaktır.

II. İNDİRİMLİ ORANA TABİ MAL TESLİMİ VE HİZMET İFA- LARINDA KDV İNDİRİMİ VE İADE UYGULAMASI

KDVK'nun 29/2. maddesinin 1.1.1999 tarihinden önceki hali şöyledir; "Şu kadar ki 28. madde uyarınca B.K. tarafından vergi nispeti indirilen sadece temel gıda mad-

deleri ile ilgili olup indirilemeyen vergi iade olunur." şeklindeki sözkonusu madde 4369 sayılı kanunla 1.1.1999 tarihinden itibaren "Şu kadar ki 28 madde uyarınca B.K. tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup yılı içerisinde indirilemeyen ve tutarı BK'ca tespit edilecek sınırı aşan vergi iade olunur." şeklinde değiştirilmiştir.

Böylece KDVK'nun 29/2. maddesi 4369 sayılı kanunla değişmeden önceki halinde aylık olarak yapılan temel gıda teslimine ilişkin yüklenilen KDV iadelerini kapsamakta iken, 1.1.1999 tarihinden itibaren 4369 sayılı kanunla birlikte %1 ve %8 orana tabi mal teslimi ve hizmet ifaları ile ilgili olarak yüklenilip indirilemeyen KDV'nin yıllık olarak iadesine imkan tanınmıştır.

Yıllık iade uygulaması 1.1.1999 ve daha sonraki teslim ve ifalar için gerekli olup, bu tarihten önceki indirimli orana tabi işlemler yıllık iade hesabına dahil edilmeyecektir.

Bu anlatım çerçevesinde ilk yıllık iade 2000 yılında yapılmıştır.

KDVK'nun 29/2 md'ne göre iade yapılabilmesi için,

1- İndirimli orana tabi mal ve hizmetin teslim ve ifa edilmesi

2- Bu teslim ve hizmetle ilgili olarak yüklenilen KDV'nin iade talebinin yapıldığı döneme kadar indirilememiş olması

3- İndirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin yıllık bazda tutarının BK'ca belirlenen alt sınırı aşması (2000 yılı için 2 milyar) gerekmektedir.

III.İADE TUTARININ HESAPLANMASI

İade tutarı, vergilendirme dönemleri esas alınarak takvim yılı itibariyle hesaplanacaktır.

İndirimli orana tabi mal ve hizmet teslimlerinde ve ifasında tam ve kısmi istisna kapsamına giren teslim ve ifalar, bu istisnaların uygulanmasına ilişkin genel esaslara tabi olacaktır. İndirimli oranlara tabi işlemler kısmi istisna kapsamına giriyorsa, bu işlemler sırasında yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılmaması, tam istisna kapsamına giren işlemlere ait yüklenilen KDV'nin ise, indirim konusu yapılması indirilemeyen kısmın ise o istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslara göre iade olarak talep edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla indirimli orana tabi olup tam ve kısmi istisna kapsamına giren işlemler için yüklenilen verginin iadesi, indirimli orana tabi işlemlerin iade hesabına dahil edilmeyecektir.

2000 takvim yılında yapılan indirimli orana tabi mal teslimi ve hizmet ifalarına ilişkin olarak 2001 yılında yapılacak yıllık KDV iadesinin hesaplanması 74 ve 76 seri nolu KDV Genel Tebliğindeki açıklamalara göre yapılacağı 82 nolu KDV Genel Tebliğinde belirtilmiştir.

Buna göre,

- Yıllık iade tutarı vergilendirme dönemleri esas alınarak takvim yılı itibariyle hesaplanacaktır. 2000 takvim yılına ilişkin olarak iade edilecek vergi Ocak-Aralık ayları arasındaki 12 aylık vergilendirme dönemine ilişkin olarak hesaplanacaktır.

- İndirimli orana tabi mal teslimi ve hizmet ifalarında iade hakkı doğuran vergilerin hesabına genel imal ve idare giderleri ile amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen vergiler de dahildir.

ATİK'ler nedeni ile yüklenilen verginin istenilmesi halinde (sadece ATİK'lere özgü olarak) iade edilecek tutar, iade hakkı doğuran işlem bedeline genel vergi oranının (%18) uygulanması suretiyle bulunan tutarı aşamaz.

36 seri nolu KDV tebliğinde de genel imal ve genel idare giderlerinden mamule verilen payın hesabında hangi usul kullanılıyorsa bu giderler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin hesabında da aynı usulün kullanılacağı belirtilmektedir.

- iade edilecek tutarın hesabına 2000 yılının Ocak ayı itibariyle başlanacaktır.

Ancak hesaplama geçilmeden önce 2001 yılının Ocak ayından başlanarak iadenin talep edildiği aya kadar (Mart, Nisan, Mayıs, Haziran) verilen KDV beyannamelerine bakılacaktır. Eğer beyannamede herhangi bir ayda ödenecek KDV çıkmışsa, yüklenilen KDV'lerin indirimle giderildiği ve 2000 yılına ilişkin olarak iade hesabı yapmaya gerek kalmadığı anlaşılmaktadır.

Verilen beyannamelerde bu ayların tamamında devreden KDV varsa eğer, devreden KDV'nin (2000 yılı için) 2 milyar TL'i aşmışa bakılacaktır. Devreden KDV 2 milyar TL'nin altında kalıyorsa, 2 milyarın aşan kısmının iadesi mümkün olduğundan bu durumda iade hesabı yapılmayacaktır.

Beyanname üzerinde bu tespitler yapıldıktan sonra (2000 yılına ilişkin olarak) iade hesabı aşağıda açıklandığı şekilde yapılacaktır.

Ocak döneminde, mükellefler tarafından ilk olarak indirimli orana tabi iş-

lemlerin bünyesine giren vergiler ile indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla hesaplanan vergi, defter ve belgeler esas alınarak hesaplanacaktır. İndirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yüklenilen vergiden, hesaplanan vergi çıkarılıp ilk hesaplama yapılmış olacaktır. Bu ilk hesaplama aynı dönem beyannamesinde yer alan "sonraki döneme devreden vergi" ile karşılaştırılacaktır. Eğer beyannamede sonraki döneme devreden vergi yoksa, Ocak dönemi için iade tutarı hesaplanmayacak yani indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergi tutarı yıllık iade hesaplarına dahil edilmeyecektir. Beyannamede sonraki döneme devreden vergi varsa ve indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yüklenilen vergi ile hesaplanan katma değer vergisi arasındaki vergi farkını aşıyorsa bu vergi farkının tamamı, aşmıyor ise sonraki döneme devreden vergi tutarı "aylık iade edilebilir" vergi olarak kabul edilecektir.

- Bu hesaplama Şubat dönemi içinde yapılacaktır. Şubat döneminde varsa indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen vergi ile hesaplanan katma değer arasındaki vergi farkı, Ocak döneminde hesaplanan yıllık iade edilebilir vergi ile toplanacaktır. Eğer Şubat döneminde sonraki döneme devreden KDV yoksa ilk iki ay yıllık iade KDV hesabına dahil edilmeyecektir. Ama şubat döneminde sonraki döneme devreden KDV varsa bu tutarda yukarıda hesaplaması verilen toplamı aşıyorsa toplamın tamamı yıllık iade hesabına dahil edilecek eğer devreden vergi, hesaplaması yapılan toplamı aşmıyorsa devreden vergi tutarı ilk iki ay için "iade edilebilir vergi" olarak dikkate alınacaktır.

- Yukarıda yapılan hesaplamalar Aralık ayına kadar, diğer aylar için de aynen tekrarlanacaktır. Aralık ayında da diğer aylar gibi hesaplama yapılacak varsa sonraki döneme devreden vergi tutarı ile karşılaştırılacak devreden vergi yoksa 2000 yılına ilişkin olarak iade talep edilemeyecektir. Sonraki döneme devreden vergi varsa ve tutarı bu toplamı aşıyorsa bu toplam, aşmıyorsa aralık ayındaki sonraki döneme devreden vergi tutarı 2000 yılı için "iade edilebilir vergi" olarak dikkate alınacaktır.

Yukarıda yapılan anlatımlar aşağıdaki örnek üzerinde açıklanmaya çalışılmıştır.

ÖRNEK: (x) A.Ş.'nin 2000 yılı bütün aylar itibarıyla KDV beyannamesi, tam veya kısmi KDV istisnası kapsamına girmeyen ve indirimli orana tabi işlerden dolayı yüklendikleri ve hesapladıkları KDV tutarlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

2000	KDV BEYANNAMESİ			İND. ORANA TABİ İŞL.	
Aylar	Hesaplanan KDV	İndirilen KDV	Devir KDV	Yüklenilen KDV	Hesaplanan KDV
Ocak	4 milyar	8 milyar	4 milyar	3 milyar	1 milyar
Şubat	6 milyar	9 milyar	3 milyar	4 milyar	3 milyar
Mart	5 milyar	9 milyar	4 milyar	3,5 milyar	2 milyar
Nisan	8 milyar	14 milyar	6 milyar	3 milyar	5 milyar
Mayıs	12 milyar	15 milyar	3 milyar	3 milyar	1,5 milyar
Haziran	6 milyar	12 milyar	6 milyar	5,5 milyar	4 milyar
Temmuz	8 milyar	10 milyar	2 milyar	2 milyar	1,5 milyar
Ağustos	13 milyar	13,5 milyar	500 milyon	2 milyar	1,750 milyon
Eylül	10 milyar	5 milyar	Ödeme	2 milyar	1 milyar
Ekim	15 milyar	18 milyar	3 milyar	6 milyar	4 milyar
Kasım	6 milyar	7 milyar	1 milyar	4 milyar	4,5 milyar
Aralık	10 milyar	12,5 milyar	2,5 milyar	5 milyar	3 milyar

Aylar	İadesi istenebilecek KDV
Ocak	2 milyar
Şubat	3 milyar
Mart	4 milyar
Nisan	4 milyar
Mayıs	3 milyar
Haziran	4,5 milyar
Temmuz	2 milyar
Ağustos	500 milyon
Eylül	0
Ekim	2 milyar
Kasım	1 milyar
Aralık	2,5 milyar

Ocak ayında (x) A.Ş.'nin indirimli orana tabi işlemleri dolayısıyla üzerinde kalan KDV'si 2 milyar TL'dir. Bu tutar Ocak ayı devir KDV ile karşılaştırıldığında 74 seri nolu KDV tebliğinde yapılan açıklamalar doğrultusunda devir KDV'nin, indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yüklenilen KDV'den büyük olması nedeniyle, iade edilebilir KDV tutarı olarak 2 milyar TL dikkate alınacaktır.

Şubat ayında şirket üzerinde indirimli orana tabi işlemler nedeniyle (4 milyar - 3 milyar) = 1 milyar TL kaldığı görülmektedir. Bu tutara Ocak ayı için hesaplanan iade edilebilir KDV'nin ilave edilmesiyle bulunan (2 milyar + 1 milyar) = 3 milyar TL yıllık iade tutarı olarak dikkate alınacaktır. Bu rakam aynı zamanda Şubat ayı devir KDV ile aynıdır.

Mart ayında (3,5 milyar - 2 milyar) = 1,5 milyar TL indirimli orana tabi işlemler nedeniyle şirket üzerinde kalan KDV bulunmaktadır. Bu tutara Şubat ayının iade edilebilir vergisi (3 milyar TL) eklendiğinde 4,5 milyar TL'lik bir tutara ulaşılmaktadır. Mart ayındaki devir KDV tutarı ise 4 milyar TL olduğundan, ilk üç ay için hesaplanan iade edilebilir KDV tutarı 4 milyar TL olarak dikkate alınacaktır.

Nisan ayında şirket üzerinde kalan indirimli orana tabi işlemler nedeniyle herhangi bir vergi bulunmamaktadır. Devir KDV'nin 6 milyar olması sebebiyle, iade edilebilir KDV tutarı olarak Mart ayı sonu itibarıyla geçerli olan 4 milyar TL, iade edilebilir tutar olarak dikkate alınacaktır.

Mayıs ayında indirimli orana tabi işlemler nedeniyle (3 milyar - 1,5 milyar) = 1,5 milyar TL kalmıştır ve bu tutara ilk dört ayın ilavesiyle bulunan tutar (4 milyar + 1,5 milyar) = 5,5 milyar TL'dir. Mayıs ayında devir KDV tutarı 3 milyar TL olduğundan bu tutar (3 milyar) iade edilebilir vergi olarak dikkate alınacaktır.

Haziran ayında indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen KDV 1,5 milyar TL'dir. Önceki dönemlerden 3 milyar TL iade edilebilir KDV devrettiğinden toplam 4,5 milyar TL iade edilebilir KDV tutarı olarak dikkate alınacaktır, çünkü devir KDV tutarı 6 milyar TL'dir.

Temmuz ayında indirimli orana tabi işlemler nedeniyle 500 milyon TL şirket üzerinde kalmıştır. Önceki dönemden iade edilebilir KDV tutarı ile top-

landığında bulunan tutar (4,5 milyar + 500 milyon) = 5 milyardır. Ama devir KDV tutarı 2 milyar TL olduğundan bu tutar iade edilebilir tutar olarak dikkate alınacaktır.

Ağustos ayında yukarıdaki işlemler tekrarlandığında toplam (2 milyar + 250 milyon) = 2.250.000.000 TL iade edilebilir KDV hesaplanacaktır. Ancak devir KDV tutarı 500 milyon olduğunda ilk sekiz ayın iade edilebilir KDV tutarı 500 milyon olarak dikkate alınacaktır.

Eylül ayında şirketin ödenecek KDV'si çıkmıştır. Bundan dolayı şirketin ilk dokuz ay için indirimli orana tabi işlemleri nedeniyle iade talep edebileceği vergisi bulunmamaktadır.

Ekim ayında indirimli orana tabi işlemler nedeniyle 2 milyar TL yüklendiği görülmektedir ve iade edilebilir KDV olarak bu tutar dikkate alınacaktır.

Kasım ayında indirimli orana tabi işlemler nedeniyle hesaplanan KDV 500 milyon TL daha fazladır. Bu bakımdan önceki dönemden devreden iade rakamının aynen geçerli olması gerekecektir. Bu rakamı Kasım devir KDV'si ile kıyasladığımızda devir KDV'nin daha küçük olması nedeniyle bu tutarı (1 milyar TL) iade edilebilir KDV olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Aralık ayında yukarıda anlatılan hesaplamalar tekrarlandığında (1 milyar + 2 milyar) = 3 milyar TL iade edilebilir KDV olarak hesaplanmaktadır. Bu tutarın devir KDV ile karşılaştırıldığında devir KDV'nin (2,5 milyar) daha küçük olması nedeniyle iadesi istenebilecek vergi tutarı 2,5 milyar TL olacaktır.

- 72 seri nolu KDV Genel Tebliği gereğince, Aralık ayı sonu itibariyle hesaplanan 2,5 milyar TL iadesi istenebilecek vergi tutarı olmakla birlikte, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen alt sınır olan 2 milyar TL'nin (2000 yılı için) üzerinde olan kısmın yani 500 milyonun iadesi gerekmektedir.

- 82 seri nolu KDV Genel Tebliğinde yapılan açıklamada iadeye ilişkin hesaplamalarını Mart 2001 beyannamesinde tamamlayamamış mükelleflerin, Nisan, Mayıs, Haziran 2001 dönemlerine ilişkin beyannamelerine dayanarak iade talep edebilmeleri uygun görülmüştür.

- 2000 yılı için hesaplanan tutar, 2001 yılının iade talep edildiği ay beyannamesinde sonraki döneme devreden vergi ile mukayese edilecektir. 2001

yılının iade talep edileceği ay Mart olmakla birlikte 82 seri nolu tebliğ gereğince hesaplanmasını tamamlayamamış mükellefler için iade Nisan, Mayıs, Haziran aylarında da yapılabilir.

Eğer 2001 yılının Ocak döneminden iadenin talep edileceği döneme kadar verilen beyannamelerin herhangi birinde sonraki döneme devreden vergi yoksa yani ödenecek KDV varsa 2000 yılına ilişkin iade 2001 yılında yapılmayacaktır.

Ama bütün dönemlerde sonraki dönemlere devreden vergi varsa yani ödenecek KDV yoksa, ve devreden KDV'lerin tutarı 2000 yılı Aralık sonu itibariyle hesaplanan tutarı aşıyorsa, hesaplanan iade tutarının tamamı iade edilecek vergi olarak dikkate alınacaktır. Eğer vergi devreden vergi tutarları bazı dönemlerde hesaplanan iade tutarlarının altında kalıyorsa, devreden vergi tutarının en düşük olduğu tutar iade edilecektir. 2001 yılının aylara 2000 yılı iade hesabına dahil edilmeyecektir. 2000 yılına ait iade edilecek tutarın 2 milyarı aşması gerekmektedir, altında kalırsa iade yapılmayacaktır. Mükellefe de 2 milyarı aşan kısım iade edilecektir. İade alınan tutar 2001 yılının hangi ayında alınacaksa o ay beyannamesinde devreden vergi hesabından çıkarılmalıdır.

IV.İADE EDİLECEK VERGİNİN HESAPLANMASINDA ÖNCEKİ DÖNEMDEN DEVREDEN VERGİLERİN DURUMU

İndirimli orana tabi mal teslimi ve hizmet ifalarında yapılacak KDV iadelerinin yıllık olarak yapılması 1.1.1999 tarihinden sonra uygulanmaya başlamıştır. Buna göre de ilk yıllık iade 2000 yılında yapılmıştır.

2000 yılında yapılan KDV iadesi için, 1999 yılında yapılan ilk hesaplamada özellik arz eden noktalardan biri önceki dönemlerden devreden KDV nin yıllık hesaplamaya dahil edilip edilemeyeceğidir. Bu konuda yapılmış herhangi bir açıklama da bulunmamaktadır.

74 seri nolu KDV Genel Tebliğinde 1.1.1999 tarihinden itibaren iade tutarının hesaplanmasına ilişkin açıklamada iade tutarının hesaplanmasına her takvim yılının Ocak ayı itibariyle başlanacağı belirtilmiştir ve önceki dönemden devreden KDV'nin yıllık hesaplamaya dahil edilip edilemeyeceği konusunda herhangi bir hususa değinilmemiştir. Aynı zamanda vergi dairesi de yaptığı işlemlerde, 1999 yılına ilişkin KDV iadesi hesabına, 1998 yılından devreden KDV'yi dikkate almamıştır.

V. İADENİN NAKDEN VEYA MAHSUBEN YAPILMASI

- İadenin nakden veya mahsuben talep edilmesi mümkündür. 74 seri nolu tebliğde mükellefler mahsuben iade taleplerini sadece kendi vergi borçları için isteyebilirlerken, 82 seri nolu tebliğde mükellefler mahsuben iade taleplerini iade hakkı sahibi mükellefin kendisinin mal ya da hizmet satın aldığı kişinin vergi borçlarının yanı sıra ortaklarının vergi borçları ile kendilerinin, ortaklarının mal ve hizmet satın aldığı mükelleflerin SSK prim borçlarına mahsup edilmesini isteyebilmektedirler.

Mükelleflerin mahsuben iade talepleri miktara bakılmaksızın, inceleme ve teminat aranmadan yerine getirilecektir.

İadenin nakden talep edilmesi durumunda da, iade tutarının 2 milyarı aşmaması halinde iade talebi teminat ve inceleme aranılmadan yerine getirilecektir. Nakden iade talebinin 2 milyarı aşması halinde aşan kısım için teminat gösterilerek iade alınabilecek olup 2 milyar TL'si ise indirimli orana tabi mal ve hizmetlere ait alış ve satış faturalarının fotokopileri veya bunların dö-kümünü gösteren listenin ibrazı ile hemen iade olunacaktır.

Mahsuben iade talebinde de yukarıda sayılan belgelerin mahsup dilekçesi ekinde ibrazı gerekmektedir.

VI.SONUÇ

İndirimli orana tabi mal ve hizmetlerin teslimi ve ifasında iade edilecek verginin hesaplanması ilkeleri bu yazımızda açıklanmaya çalışıldı. KDV sisteminin özelliği dolayısıyla indirim imkanı olmayan bazı işlemleri iade yoluyla vergiden arındırılmaktadır. Bu bir teşvik uygulaması olmayıp sistemin özelliği gereğidir. İndirimli orana tabi mal teslimi ve hizmet ifaları sırasında düşük oranda (%1 veya %8) hesaplanan KDV'den, edinimleri sırasında ödenen yüksek oranda KDV'nin indirim mekanizmasıyla giderilemeyip aradaki farkın iade olarak istenmesi de bir vergiden arındırma olup, teşvik uygulaması değildir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

1. 74, 76 ve 82 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
2. Vergi ve Revizyon Rehberi - Mehmet ALTINDAĞ
3. Yaklaşım Yayınları Eylül 2001.