

KATMA DEĞER VERGİSİ İADELERİNDE LİMITLER ve ÖZEL ESASLAR

Selman KİLO (*) Olcay DOĞAN (**)

1 - GİRİŞ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun en önemli özelliği indirim mekanizmasına sahip olmasıdır. Üretim safhasından nihai tüketiciye kadar her safhada hesaplanan KDV'den bir önceki safhada ödenen KDV indirilmek suretiyle mal ve hizmet üzerindeki vergi yükü, o mal veya hizmeti tüketen nihai tüketiciye yansıtılmaktadır.

KDV sisteminde KDV'den istisna edilen, indirimli oranda vergilendirilen veya vergi tevkifatı uygulanan işlemler nedeniyle bu işlemlere konu olan mal ve hizmetlerin edinimleri veya üretimleri safhalarında ödenen vergiler, mükellef üzerinde vergi yükü oluşturmakta, mükelleflerin vergi yükünden arındırılabilmesi ise bu vergilerin iadeye konu edilmesiyle mümkün olmaktadır. Katma değer vergisi iadelerine ilişkin usul ve esaslar, KDV Kanununun 8/2, 29/2 ve 32. maddeleri ile Vergi Usul Kanununun 120. maddesine 5035 sayılı

kanunla eklenen 3. fıkrasının vermiş olduğu yetkiye istinaden, Maliye Bakanlığınca belirlenmektedir. Maliye Bakanlığınca belirlenmektedir. Maliye Bakanlığı bu yetkisine istinaden yayınlamış olduğu tebliğlerle KDV alacaklarının iadesine ilişkin usul ve esasları belirlemiştir. KDV iade alacakları, mükelleflerin isteğine bağlı olarak nakden veya mahsuben iade edilmektedir. İlgili Genel Tebliğler ile yapılan düzenlemelere göre, nakden veya mahsuben iade uygulamaları farklı usul ve esaslara tabidir.

Katma değer vergisi alacaklarının iadesi genel esaslar ve özel esaslar olmak üzere iki ayrı usul çerçevesinde yerine getirilmektedir. Biz bu çalışmamızda ilk önce genel esaslara göre yerine getirilecek KDV iadelerini ve Maliye Bakanlığınca ilan edilen tebliğlerle iade hakkı doğuran işlemlere göre nakden ve mahsuben iadelere ilişkin limitleri daha sonrada özel esas çerçevesinde yerine getirilecek KDV iadelerini açıklayacağız.

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

(**) Vergi Denetmen Yardımcısı

2- GENEL ESASLARA GÖRE YERİNE GETİLECEK KDV İADELERİNDE LİMİTLER

Genel esaslara göre KDV iadesine ilişkin açıklamalara geçmeden önce KDV Kanununa göre iade hakkı doğuran işlemlerin neler olduğunu açıklamak gerekecektir.

2.1- KDV Kanununa Göre İade Hakkı

Doğuran İşlemler

KDV Kanununa göre iade hakkı doğuran işlemleri 4 başlık altında inceleyebiliriz. Bunlar;

2.1.1- KDV'den istisna edilen işlemlerle

ilgili iadeler:

- Mal İhracı,
- Hizmet İhracı,
- Yolcu Beraberi Eşya İhracı,
- Bavul Ticareti,
- Türkiye'de İkametgahı, İşyeri, Kanuni ve İş Merkezi Bulunmayanların Taşımacılık, Fuar, Panayır ve Sergilere Katılmaları Nedeniyle Mal ve Hizmet Alımları,
- İhraç Kayıtlı Satış,
- Deniz Hava ve Demir Yolu Taşıma Araçları ile İlgili İstisnalar,
- Petrol Arama Faaliyetlerinde İstisna,
- Altın, Gümüş veya Platin Arama Faaliyetlerinde İstisna,
- Rafinaj Faaliyetlerinde İstisna,
- Teşvik Belgeli Makine ve Teçhizat Teslimlerinde İstisna,
- Liman ve Hava Meydanlarının İnşası Yenilenmesi ve Genişletilmesi,
- Ulusal Güvenlik,
- Uluslararası Taşımacılık,
- Diplomatik İstisna,
- Uluslararası Antlaşmalar,
- Özürlülerin Kullanımına Mahsus Araç ve Gereçlerin Tesliminde İstisna,

2.1.2- Vergi Alacağıın Emniyet Altına Alınması Amacıyla Tevkifat Uygulanan İşlemlerle İlgili İadeler:

- Bakır, Alüminyum, Çinko Ürünleri ve Külçelerinin Teslimleri,
- Fason Yapılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri,
- Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimleri,
- Büyük ve Küçükbaş Hayvanların Etlerinin Teslimleri,
- 91, 95, 96, 99 ve 104 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile Getirilen Tevkifatlar,
- Turizm Hizmetlerinde Tevkifat Uygulaması,

2.1.3- Vergi Oranları İndirilen Mal ve Hizmetlerle İlgili İadeler:

- Tekstil - Gıda - Sağlık - Eğitim - İnşaat - Turizm gibi sektörlerde indirimli orana tabi işlemlerle ilgili olup, işlemin gerçekleştiği dönemde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca belirlenecek sınırı aşan verginin iadesi.

2.1.4- Geçici Maddeler ve Türkiye-AB Çerçeve Antlaşmalarından Kaynaklanan İadeler:

- Geçici 17. Madde Kapsamında Yapılan İşlemlerde İade,
- 1 ve 2 Seri No'lu Çerçeve Antlaşmaları Kapsamında Yapılan İşlemlerde İade,

2.2- Genel Esaslara Göre KDV İadesi

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunmayan mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

KDV iade alacakları, mükelleflerin isteğine bağlı olarak nakden veya mahsuben iade edilmektedir. Nakden iadeleri dört guruba ayırmak mümkündür:

- Belirli sınırın altında olduğu için teminat ve inceleme raporu aranmayan iadeler,

- Yeminli Mali Müşavir Raporu ile yapılan iadeler,

- Teminat karşılığı iadeler,

- Vergi İnceleme Raporu ile yapılan iadeler,

Katma değer vergisi iade alacağının hak sahibi mükellefin kendisinin, adi, kollektif ve komandit şirketlerde ortaklık payı ile orantılı olmak üzere ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) vergi borçlarına, ithalat sırasında uygulanan vergilere, SSK prim borçlarına mahsubu talepleri miktarına bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

İade alacağı öncelikle mükellefin ithalde alınanlar dışındaki vergi borçlarına mahsup edilir. Artan bir miktar olursa mükellefin isteğine bağlı olarak; kendisinin ve yukarıda belirtilen ortakların ithalde alınanlar dahil vergi borçlarına veya SSK prim borçlarına mahsup yapılır.

Maliye Bakanlığınca ilan edilen tebliğlerle iade hakkı doğuran işlemlere göre nakden ve mahsuben iadelere ilişkin limitler belirlenmiştir. Bir vergilendirme döneminde bu limitlerin altında kalan nakden iade talepleri, teminat ve rapor aranmaksızın yerine getirilir. Bu limitin üstünde ise teminat veya rapor aranacaktır. Limiti aşan ve YMM tasdik raporu ibraz edilmeyen nakden iade taleplerinde belirlenen şekilde teminat gösterilmesi halinde iade yapılır. Teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna dayanılarak çözülür. İndirimli ve yükseltilmiş teminat uygulamasına tabi olmayan tüm mükellefler normal teminat uygulamasına tabidir. Normal teminat uygulaması kapsamındaki mükellefler, talep ettikleri iade miktarının belirlenen limiti aşması durumunda aşan kısmının tamamı için teminat verirler. İndirimli oranda teminat uygulamasından

faydalanabilmek için mükelleflerin sahip olması gereken şartlar aşağıdaki gibidir;

- Haklarında SMIYB düzenlediği veya kullandığı konusunda rapor bulunmaması,

- Son 5 yıl içinde adlarına tahakkuk eden gelir, kurumlar ve katma değer vergilerini ödemiş olması

- İade hakkı doğuran işlemlerin bulunduğu birbirini izleyen son 5 vergilendirme döneminde hakkında olumlu rapor yazılmış olması,

İndirimli Teminat Uygulaması :

İndirimli teminat uygulamasında teminat, ilgili genel tebliğlerce belirlenen sınırı aşan kısmın % 4'ü veya % 8'i olarak verilir.

- Teminat Oranı % 4 Olarak Uygulanacak Mükellefler :

- Haklarında SMIYB düzenlediği veya kullandığı konusunda rapor bulunmayan,

- Son 5 yıl içinde adlarına tahakkuk eden gelir, kurumlar ve katma değer vergilerini ödeyen (Vergilerin tecil edilmesi bu şartın ihlali sayılmaz. Faaliyetleri 5 yıldan az olan mükelleflerde, faaliyette bulunulan süre içinde tahakkuk etmiş söz konusu vergi borçlarının ödenmiş olması halinde bu şart yerine getirilmiş sayılır.),

- İade hakkı doğuran işlemlerin bulunduğu birbirini izleyen son 5 vergilendirme döneminde hakkında olumlu rapor yazılmış bulunan, dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri nakit olarak talep ettikleri iade miktarının genel tebliğlerce belirlenen sınırı aşan kısmının % 4'ü kadar teminat verirler.

- Teminat Oranı % 8 Olarak Uygulanacak Mükellefler:

i- Özel Finans Kurumları:

Yukarıda belirtilen genel şartları taşıyan özel finans kurumları, nakit olarak talep ettikleri iade miktarının 4.000.-YTL'yi aşan kısmının % 8'i kadar teminat veririler

ii- İmalatçılar ve İmalatçı-İhracatçılar:

İmalatçılar ve imalatçı-ihracatçılar aşağıda sayılan şartlara da sahip olmaları halinde %8 oranında teminat uygulamasından yararlanabileceklerdir;

- Sanayi siciline kayıtlı olması,
- Ödenmiş sermayelerinin veya son bilançolarında kayıtlı amortisman tabi iktisadi kıymetlerinin (gayrimenkuller hariç) amortisman düşülmeden önceki toplam tutarı 80.000 YTL'yi aşması (Söz konusu amortisman tabi iktisadi kıymetlerin ve bunların üzerinden ayrılan amortismanların Vergi Usul Kanunu'nun 189 uncu maddesinde belirtildiği şekilde "özel bir amortisman defteri" veya "envanter defteri"nde açıkça gösterilmiş olması zorunludur.),

- İşletmenin sahip olduğu amortisman tabi iktisadi kıymetler ve bu kıymetlerin kayıtlı olduğu defterlerin noter onayları ve numaraları ile kaç yıldır amortisman tabi tutuldukları kapasite raporlarında açıkça belirtilmesi (Raporda bu hususların yer almaması halinde, mükellefin üretim kapasitesi ile bu kapasitenin gerektirdiği iktisadi kıymetlere sahip olup olmadığı ve amortisman ile ilgili hususların vergi inceleme elemanlarınca veya bir vergi dairesi müdür yardımcısı başkanlığında oluşturulacak yoklama grubu tarafından düzenlenecek bir tutanakla tespit edilmesi halinde indirimli teminat uygulamasından faydalandırılır.),

- İmalat işinde 20 veya daha fazla işçi çalıştırması (İşçi sayısının tespitinde bizzat imalat işinde

çalışan işçiler dikkate alınır. Bunlar dışında kalan yönetici, büro personeli ve muhasebeci gibi personel dikkate alınmaz. Mevsimlik dalgalanmaların olduğu durumda hesap dönemi ortalaması esas alınır.),

iii-Diğer İhracatçılar:

İndirimli teminat uygulamasından faydalanmak için gereken genel şartları taşıyan ihracatçılardan;

- Son üç takvim yılı itibarıyla ihracatları her bir yıl için beş milyon ABD Dolarını veya
- Son beş takvim yılı itibarıyla ihracatları her bir yıl için bir milyon ABD Dolarını, geçenler, burada öngörülen ihracat tutarını gerçekleştirdikleri son yılı izleyen takvim yılı başından itibaren % 8 oranında teminat uygulamasından yararlanabilirler.

Yükseltilmiş Teminat Uygulaması:

SMİYB düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflere yükseltilmiş teminat oranı uygulanır.

Normal veya indirimli teminat uygulaması kapsamında verilen teminat mektupları inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna istinaden iade edilir.

Aşağıdaki tabloda belirtilen limitlerin altında kalan nakden ve mahsuben iade talepleri, teminat ve rapor aranmaksızın yerine getirilir. Bu limitlerin üzerindeki iade taleplerinde teminat ve rapor aranacağı aşıkardır.

İade hakkı doğuran işlem	Teminatsız ve raporsuz nakden iade sınırı (2008)	Kendi borçlarına mahsup sınırı
Türkiye'de İkametgahı, İşyeri, Kanuni ve İş Merkezi Bulunmayanların Taşımacılık, Fuar, Panayır ve Sergilere Katılmaları Nedeniyle Mal ve Hizmet Alımları (11/1-b)	1.000,00 YTL	Yok

Deniz Hava ve Demir Yolu Taşıma Araçları İle İlgili İstisnalar (13/a)	200,00 YTL	Sınırsız
Petrol Arama Faaliyetleri (13/c)	200,00 YTL	Sınırsız
Altın, Gümüş veya Platin Arama Faaliyetleri (13/c)	Miktarına bakılmaksızın teminat mektubu, inceleme raporu veya YMM raporu	Miktarına bakılmaksızın teminat mektubu, inceleme raporu veya YMM raporu
Uluslararası Taşımacılık (14)	1.000,00 YTL	Sınırsız
Diplomatik İstisna (15/1-a)	200,00 YTL	Sınırsız
Uluslararası Antlaşmalar (13/1-b)	200,00 YTL	Sınırsız
Bakır Aliminyum Çinko Ürünleri ve Külçelerinin Teslimlerinde Tevkifat Uygulaması	2.000,00 YTL	2.000,00 YTL
Fason Yapılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri,	Miktarına bakılmaksızın sadece inceleme raporu	Miktarına bakılmaksızın sadece inceleme raporu
91, 95, 96, 99 ve 104 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile getirilen Tevkifatlar	Miktarına bakılmaksızın teminat mektubu, inceleme raporu (yapım işlerinde 1.000,00 YTL'yi aşan iadelerde YMM raporu	1.000. YTL'yi aşan kısım teminat mektubu ve inceleme raporu
Turizm Hizmetlerinde Tevkifat Uygulaması	Miktarına bakılmaksızın teminat mektubu, inceleme raporu veya YMM raporu	Miktarına bakılmaksızın teminat mektubu, inceleme raporu veya YMM raporu
İndirimli Oran (Aylık)	Yok	4.000,00 YTL
İndirimli Orana Tabi Malların İhraç amaçlı teslimi	Yok	Sınırsız
İndirimli Oran (Tekstil Konfeksiyon İşlerinde fason hizmet)	Miktarına bakılmaksızın sadece inceleme raporu	Miktarına bakılmaksızın sadece inceleme raporu
Diğer lade hakkı doğuran işlemler	4.000,00 YTL	Sınırsız

Yeminli Mali Müşavir tam tasdik sözleşmesi yapan mükelleflerin KDV iadesi, herhangi bir üst sınır olmaksızın yerine getirilir. YMM tam tasdik sözleşmesi olmayan mükellefler için iade taleplerinde bir üst sınır bulunmaktadır. Bu üst sınırlar aşağıdaki tabloda özetlendiği gibidir. 37 seri no.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci

Mali Müşavirlik ve Yeminli Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği ile YMM'ler tarafından düzenlenecek tasdik raporları ile ilgili olarak hadler belirlenmiş ve bu Genel Tebliğde yer alan parasal hadlerin her yıl bir önceki yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılacağı belirtilmiştir.

YMM Tasdik Raporu İle İade Edebilecek KDV Tutarlarında Üst Sınırlar			
YIL	Bavul Ticareti ve Yolcu Beraberi Eşya İhracı	İndirimli Oran Tabi İşlemler	İhracat ve Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler
2008	68.000 YTL	534.000 YTL	267.000 YTL
Tam Tasdik Sözleşmesi Olan Mükelleflerde üst sınır dikkate alınmamaktadır.			

3- ÖZEL ESASLARA GÖRE YERİNE GETİRİLECEK KDV İADELERİ

84 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin nakden veya mahsuben iade taleplerinin özel esaslara göre yerine getirileceği belirtilmiştir.

Ancak 87 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile eklenen paragrafta bu kapsama giren iade hakkı sahibi mükelleflerin kendilerine ait vergi ve SSK prim borçları için yapacakları mahsup taleplerinin genel esaslara göre yerine getirileceği belirtilmiştir. SSK prim borçlarına mahsup işlemleri, iade için gereken belgelerin ibrazından sonra, en geç 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun 80 inci maddesine 4842 sayılı Kanunla eklenen 2 nci fıkra hükmünün verdiği yetkiye dayanılarak lehine mahsup talep edilenler için belirlenecek prim borcu vade tarihinden önce tamamlanır.

Ancak bu değişiklik 87 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin yayımından önceki mahsup taleplerinde geçerli olmadığından, bu tarihten önceki mahsup talepleri özel esaslara göre yerine getirilmektedir.

84 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde iade talepleri özel esaslara göre yerine getirilecek mükellefler şu şekilde sıralanmıştır;

- SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları konusunda haklarında rapor bulunan mükellefler, bu

mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları ve kanuni temsilcileri ile bunların kurdukları veya ortak oldukları şirketler ve rapor bulunanlardan mal alanlar,

- Haklarında rapor olmamakla birlikte olumsuz tespit bulunan [SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları, adreslerinde bulunmadıkları, mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle defter ve belgelerini ibraz etmedikleri veya birden fazla döneme ilişkin olarak katma değer vergisi beyannamesini (süresinden sonra verilenler hariç) vermedikleri hususunda tespit bulunanlar] veya bu tespitler nedeniyle incelenmesi istenilenler ile bunlardan mal alanlar,

- Kendileri hakkında katma değer vergisi açısından ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanlar,

- İşletme kapasitesi ile iş hacmi arasında bariz nispetsizlik bulunanlar.

Özel esas usulünde KDV iadesinde bir takım kavramların tanımının yapılması gerekmektedir. Buna göre:

a) Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge:

Sahte belge gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Bu itibarla; bir mal hareketi veya hizmet ifası söz konusu olmaksızın düzenlenen belgeler sahte belge olarak kabul edilecektir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler ise gerçek bir

muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgelerdir. Buna göre;

- mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden az veya çok gösteren,

- alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası tahrif edilmiş,

- mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçek olduğu ancak belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen veya adına belge düzenlenmesi gereken kişi yerine başkası adına düzenlenmiş belgeler (bu belge kullanıcı açısından muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı, düzenleyen açısından sahte belge olarak kabul edilecektir.) muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerdir.

b) Olumsuz Rapor:

Mükellefler hakkında SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları konusunda belirlemelerin yer aldığı inceleme raporları "olumsuz rapor" sayılır. Bunlar, iade taleplerinin genel esaslar yerine özel esaslara göre, bir başka ifade ile yükseltilmiş teminat karşılığında veya münhasıran inceleme raporuna göre yerine getirilmesine yol açan raporlardır.

SMİYB kullanıldığı konusunda belirlemelerin yer aldığı raporlarda, raporun ait olduğu her bir vergilendirme döneminde SMİYB kullanılması nedeniyle reddedilen katma değer vergisi iade alacağının, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen verginin (ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin, iade hakkı doğuran işlemi bulunmayan mükelleflerde ilgili dönemdeki toplam vergi indiriminin) % 5'ini aşması halinde bu rapor olumsuz rapor sayılır.

SMİYB düzenlendiği konusunda belirlemelerin yer aldığı raporlar başka bir şart aranmaksızın olumsuz rapor sayılır.

c) Olumlu Rapor:

Katma değer vergisi iade uygulamaları bakımından bir raporun "olumlu rapor" sayılabilmesi için;

- İade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin (ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin) % 90 veya daha fazlasının onaylanmış olması,

- Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeler nedeniyle reddedilen bir kısım varsa bu kısmın, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin (ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin, iade hakkı doğuran işlemi bulunmayan mükelleflerde ilgili dönemdeki toplam vergi indiriminin) % 5'ini aşmaması gerekmektedir.

YMM tasdik raporları da olumlu rapor olarak kabul edilir. Ancak raporlarda;

- İade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin doğruluğunun onaylanma oranı ile SMİYB olduğu gerekçesi ile reddedilen bir kısım varsa, belgelerin düzenleyicileri, tarih ve numaraları, toplam tutarları, bu tutarın toplam iade talebi içindeki payı ve belgelerin SMİYB addedilme nedenlerinin,

- SMİYB dışındaki nedenlerle reddedilen bir kısım varsa, ilgili mevzuat hükümlerine de atıf yapılarak red gerekçelerinin, bu nedenlerle reddedilen tutarlar ve bu tutarların toplam iade talebi içindeki paylarına da yer verilmek suretiyle açıkça belirtilmesi gerekir.

İade hakkı doğuran işlemler dolayısıyla düzenlenen olumlu raporlar, teminat miktarının azaltılmasına veya genel esaslara göre iade yapılmasına dönüşü sağlamaktadır.

d) Olumsuz Tespit:

Aşağıda belirtilen durumlar olumsuz tespit sayılır;

- Belge düzenleyen veya kullanan mükellef

nezdinde yapılmakta olan incelemede veya bu mükellefin ticari ilişkide bulunduğu diğer kişi veya kurumların incelenmesi sırasında yahut yetkili makamların yazıyla bildirmesi üzerine SMİYB düzenlendiği veya kullanıldığı vergi dairesinin ittilana girmesi,

- Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle ilgili dönem defter ve belgelerinin ibraz edilmemesi veya birden fazla döneme ilişkin olarak katma değer vergisi beyannamesinin (süresinden sonra verilenler hariç) verilmemesi,

- Yapılan yoklama ve araştırmalarda mükellefin bilinen adreslerinde bulunamaması, (bu durumda olan mükelleflerden iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönem itibarıyla vergiye müteallik ödevlerini yerine getirdiği tespit edilenlerin işi bıraktığına ilişkin bildirimde bulunmamış olmaları olumsuz tespit sayılmaz).

- Mükelleflerin işletmelerinin sermaye tutarı, kullandıkları kredi miktarı, üretim tesisi olanlarda tesisin kapasitesi, verimliliği, istihdam ettikleri işçi sayısı gibi unsurlar ile iş hacmi arasında bariz bir nispetsizlik bulunması. Şu kadar ki, bu tespitin en az vergi dairesi müdür yardımcısı başkanlığında oluşan üç kişilik bir komisyon tarafından mükellefin iş yerinde yapılacak bir yoklama ile tutanağa bağlanmış olması gerekir.

e) Kendileri Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanlar İle İlgili KDV İadeleri:

Haklarında SMİYB düzenlediği konusunda rapor bulunanların, raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış nakden veya mahsuben iade talepleri 4 kat teminat karşılığında, teminat gösterilmemesi halinde münhasıran vergi inceleme sonucuna göre yerine getirilir. Raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da vergi inceleme raporu ile çözülür.

Ancak mükelleflerin SMİYB düzenleme raporları üzerine yapılan tarhiyatları (kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizi dahil) ödemeleri ya da tamamına teminat göstermeleri halinde raporun vergi dairesine intikalinden sonraki nakden ve mahsuben iade talepleri, indirimli teminat uygulamasından yararlananlarda % 100, diğerlerinde % 200 teminat karşılığında yerine getirilir.

Haklarında SMİYB kullanma raporu bulunan mükelleflerin raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış nakden veya mahsuben iade talepleri dört kat teminat karşılığında, teminat gösterilmemesi halinde münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. İade talepleri hakkında bu bölüme göre işlem yapılabilmesi için SMİYB kullanma nedeniyle iadesi reddedilen verginin iade hakkı doğuran işlem dolaşısıyla yüklenilen verginin % 5'ini aşması gerekir. Bu oranın aşılmaması halinde genel esaslara göre iade yapılacağı tabiidir.

Haklarında SMİYB kullanma raporu bulunan mükelleflerle ilgili olarak aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde bunların katma değer vergisi iadeleri Genel Esaslara göre yerine getirilir.

1. SMİYB kullanma raporlarında tarihi öngörülen vergi ve buna ilişkin olarak hesaplanacak gecikme faizi ile kesilmesi istenen cezanın ödenmesi veya bunların tamamı için teminat gösterilmesi.

2. Yukarıda belirtildiği şekilde ödeme yapılmaz veya teminat gösterilmezse, SMİYB kullanma raporundan sonra, vergi dairesine olumlu bir vergi inceleme raporunun intikal etmesi. (Olumlu rapor, raporun ilgili olduğu vergilendirme döneminden itibaren hüküm ifade eder.)

3. Kullanma raporları üzerine yapılan tarhiyatın % 95 ve daha fazlasının nihai yargı kararlarıyla terkin edilmesi.

İncelemeye sevk edilmiş olsun olmasının hakkında SMİYB düzenlediği konusunda tespit bulunan mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri; tespit bulunan dönemler için münhasıran vergi inceleme raporuna göre, diğer dönemler için dört kat teminat karşılığında yerine getirilir. Teminat gösterilmemişse vergi inceleme raporuna göre iade yapılır. Teminat gösterilmişse, teminatlar vergi inceleme sonucuna göre çözülür.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği tespit edilen dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketlerinin, bu belgelere dayanarak iadesini istedikleri verginin aynı dönemde iadesini talep ettikleri toplam verginin % 4'ünü aşmaması ve bu kısma dört kat teminat gösterilmesi halinde iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

İncelemeye sevk edilmiş olsun olmasının SMİYB kullandığı konusunda hakkında tespit bulunanların, tespitin ilgili olduğu döneme ilişkin iade talepleri bu tespite konu alışlara isabet eden kısma dört kat teminat gösterilmesi veya bu alışlara isabet eden kısmın iade talebinden çıkarılması halinde, kalan kısma ve diğer dönemlere ilişkin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Tespitin bulunduğu dönemler için teminat gösterilmemişse, iade işlemi vergi inceleme raporuna göre gerçekleştirilir.

Adreslerinde bulunmadıkları, mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle defter ve belgelerini ibraz etmedikleri veya birden fazla döneme ilişkin olarak katma değer vergisi beyannamesini (süresinden sonra verilenler hariç) vermedikleri konusunda tespit bulunanların iade talepleri münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

İade talebinde bulunan mükelleflerin işletmelerinin sermaye tutarı, kullandıkları kredi miktarı,

üretim tesisi bulunması halinde tesisin kapasitesi, verimliliği, istihdam ettiği işçi sayısı gibi unsurlar ile iş hacmi arasında bariz bir nispetsizlik bulunduğu tespit edilmesi halinde, bu mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri münhasıran inceleme raporuna göre yerine getirilir.

f) Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükellefler Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanlar :

Kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayanların mal veya hizmet satın aldığı mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunması halinde, bu mükelleflerden yapılan (haklarında olumsuz tespit bulunanlardan sadece olumsuz tespit yapıldığı dönemlerdeki) alışlara isabet eden kısma dört kat teminat gösterilmesi veya bu alışlara isabet eden kısmın iade talebinden çıkarılması halinde, kalan kısma ve diğer dönemlere ilişkin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Hakkında olumsuz rapor bulunanlardan alınan kısma isabet eden vergiye ilişkin teminat iade talebinde bulunan nezdindeki, olumsuz tespit bulundan alınan kısma isabet eden vergiye ilişkin teminat ise hakkında olumsuz tespit bulunan mükellefle ilgili, incelemenin sonucuna göre çözülür.

g) Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Safhadan Önceki Safhalarda Yer Alanlar Hakkında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunanlar:

Doğrudan mal ya da hizmet temin ettiği safhadan önceki safhalardaki mükellefler hakkında olumsuz rapor bulunan ancak kendileri veya doğrudan mal ya da hizmet temin ettiği mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayan mükelleflerin iade talepleri, olumsuz raporlarda iade talebinde bulunanlarla ilgili olarak

bir sorumluluk öngörülmemesi halinde genel esaslara göre yerine getirilir. Aksi halde raporda belirtildiği şekilde işlem yapılır

Doğrudan mal ya da hizmet temin ettiği safhadan önceki safhalardaki mükellefler hakkında olumsuz tespit bulunan ancak kendileri veya doğrudan mal ya da hizmet temin ettiği mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayan mükelleflerin iade talepleri, olumsuz tespite konu alışlar için 4 kat teminat gösterilmesi halinde genel esaslara göre yerine getirilir. Bu nedenle gösterilen teminat, olumsuz tespit bulunan mükellefle ilgili olarak yapılacak inceleme sonucuna göre çözümlenir.

ğ) İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz Uygulanan Mükellefler:

İade talebinde bulunan mükellefler hakkında katma değer vergisi yönünden ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanması halinde, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haczi istenen miktar kadar teminat gösterilmesi şartıyla bu mükelleflerin diğer dönemlere ilişkin iade ve mahsup talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

4- HIZLANDIRILMIŞ KDV İADE SİSTEMİ (HİS) UYGULAMASINA GÖRE İADE TALEPLERİNİN YERİNE GETİRİLMESİ

109 seri nolu KDV Genel Tebliği ile belirtilen şartları sağlayan mükelleflerin katma değer vergisi iade talepleri Hızlandırılmış KDV İade Sistemi (HİS) çerçevesinde yerine getirileceği belirtilmiştir. Aşağıdaki şartları taşıyan mükelleflere bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık tarafından HİS sertifikası verileceği belirtilmiştir. Buna göre;

1. Başvuru tarihinden önceki son 5 tam yıl itibarıyla vergi mükellefiyetinin bulunması,
2. Başvuru tarihinden önce vergi dairesine

vermiş olduğu son yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde yer alan bilançoya göre en az;

- a) aktif toplamının 400.000.000 YTL,
- b) maddi duran varlıkları toplamının 100.000.000 YTL,

- c) öz sermaye tutarının 200.000.000 YTL,
- d) net satışlarının 500.000.000 YTL olması,

3. Başvurudan önceki takvim yılında vergi dairesine vermiş olduğu muhtasar beyannamelere göre aylık ortalama çalıştırılan kişi sayısının 750 ve daha fazla olması,

4. Başvuru tarihinden önceki son 5 yıl içinde;

a) mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle, defter ve belgelerin ibrazından imtina edilmemiş olması,

b) farklı vergilerin her birine ait beyanname verme ödevinin birden fazla dönem için aksatılmamış olması (süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler hariç),

c) sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle hakkında olumsuz rapor düzenlenmemiş olması, (Raporun, son 5 yıl içindeki vergilendirme dönemleri ile ilgili ve öngördüğü tarhiyatın tamamının nihai kararıyla iptal edilmemiş olması gerekmektedir.)

5. Başvuru tarihi itibarıyla;

a) KDV iade taleplerinde özel esaslara tabi olmayı gerektiren bir durumunun bulunmaması,

b) ödenmesi gereken vergi borcunun bulunmaması (vergilerin tecil edilmiş olması bu şartın ihlali sayılmaz).

gerekmektedir.

Bu şartları birlikte taşıyan mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesi başkanlığına/defterdarlığa bir dilekçe ile başvurması halinde yukarıdaki şartları taşıdığı anlaşılanlara başvuru tarihini izleyen 15 gün içinde HİS Sertifikası verilecektir.

HİS sertifikası sahibi mükelleflerin nakden ve/veya mahsuben iade talepleri tutarına bakıl-

maksızın, teminat, inceleme raporu veya YMM tasdik raporu aranılmadan yerine getirilecektir.

5- SONUÇ

Katma değer vergisi alacaklarının iadesi genel esaslar ve özel esaslar olmak üzere iki ayrı usul çerçevesinde yerine getirilmektedir. Katma değer vergisi iadelerine ilişkin usul ve esaslar, KDV Kanununun 8/2, 29/2 ve 32. maddeleri ile Vergi Usul Kanununun 120. maddesine 5035 sayılı kanunla eklenen 3. fıkrasının vermiş olduğu yetkiye istinaden, Maliye Bakanlığınca belirlenmektedir. Maliye Bakanlığı bu yetkisine istinaden yayınlamış olduğu tebliğlerle KDV alacaklarının iadesine ilişkin usul ve esasları belirlemiştir. 84 Seri nolu KDV Genel Tebliğinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunmayan mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri genel esaslara göre yerine getirileceği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin nakden veya mahsuben iade taleplerinin özel esaslara göre yerine getirileceği belirtilmiştir. Genel esaslara yerine getirilecek KDV iadelerinde tebliğlerle alt ve üst limitler belirlenmiş, özel esaslara göre yerine getirilecek KDV iadelerinde daha yüksek teminat oranları veya vergi inceleme raporuna göre iade sistemi belirlenmiştir. Ayrıca 109 Seri nolu KDV Genel Tebliğinde belirtilen şartları sağlayan mükelleflerin katma değer vergisi iade talepleri Hızlandırılmış KDV İade Sistemi (HİS) çerçevesinde yerine getirileceği belirtilmiştir. HİS sertifikası sahibi mükelleflerin nakden ve/veya mahsuben iade talepleri tutarına bakılmaksızın, teminat, inceleme raporu veya YMM tasdik raporu aranılmadan yerine getirilecektir.

KAYNAKÇA:

1. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
3. 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği
4. 87 Seri Nolu KDV Genel Tebliği
5. 109 seri nolu KDV Genel Tebliği
6. 37 seri nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği
7. KDV İade-Mahsup İşlemlerinde Aranılan Belgeler (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı kitapçığı)
8. KDV ders notları (Vergi Denetmeni Beşir ATMACA-Ahmet GEZGİN)