

SOSYAL GÜVENLİK PRİM BORÇLARININ KDV İADE ALACAĞINDAN MAHSUBU

Akın ŞİMŞEK (*)

1 - GİRİŞ

İşverenlerin sosyal güvenlik prim borçlarının hak edecekleri katma değer vergisi iadesinden mahsup edilerek tahsil edilmesi esasen yeni bir uygulama olmayıp başlangıcı 2003 yılına kadar geriye gitmektedir.

Uygulamada öncelikle eski mevzuat olan 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun 80 inci maddesine Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında 4842 sayılı Kanunla¹ eklenen bir hükümle işverenlerin Sosyal Sigortalar Kurumuna olan borçlarının hak edecekleri katma değer vergisi iadesinden mahsup edilmesine imkân sağlanmıştır.

Sosyal güvenlik sisteminde köklü değişiklikler içeren ve kamuoyunda sosyal güvenlik reformu olarak adlandırılan 5510 sayılı Sosyal Sigortalar

ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun² 5754 sayılı Kanunla³ değişik 88 inci maddesinde de benzer bir düzenleme yapılmıştır. Bilindiği gibi 5510 sayılı Kanun genel olarak 1 Ekim 2008 tarihinde yürürlüğe girdi.

Katma Değer Vergisi Kanununa dayanılarak Maliye Bakanlığı tarafından yapılan düzenlemeler uyarınca, KDV iade alacaklarını Sosyal Güvenlik Kurumuna olan prim borçlarına mahsup edilmesini isteyebilecek olan 5510 sayılı Kanunun 4/a maddesi(eski SSK) kapsamında sigortalı çalıştıran işverenler bu düzenleme kapsamına alınmıştır.

Bu makalemizde 5510 sayılı SSGSS Kanunu ve Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nin ilgili hükümleri ile Sosyal Güvenlik Prim Borçlarının KDV İade Alacağından Mahsup Edilmesi Suretiyle Ödenmesi Hakkında Tebliğ⁵ düzenlemesini de dikkate alarak konuyu örneklerle değerlendireceğiz.

^(*) Rekabet Kurumu İdari ve Sosyal İşler Şefi

¹ 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² 16.06.2006 tarih ve 26200 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ 08.05.2008 tarih ve 26870 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ 26.08.2008 tarih ve 26981 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵ 22.10.2008 tarih ve 27032 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2- YASAL DÜZENLEMELER

Bu konuda esas yasal düzenleme 5510 sayılı Kanunun Primlerin Ödenmesi başlıklı 88 inci maddesinde bulunmaktadır. Bu düzenlemede, "Prim borçları katma değer vergisi iade alacağından mahsubu suretiyle de ödenebilir. Bu takdirde katma değer vergisi iade hakkı sahibi kendisinin, mal veya hizmet satın aldığı veya iştirak veya ortaklık ilişkisi içinde bulunduğu işverenlerin prim borçları için de mahsup talep edebilir. Bu işverenlerin mahsup talebinde buldukları ayda muaccel olan prim borçlarının birinci fıkrada belirtilen ödeme sürelerini izleyen on beş gün içinde mahsup suretiyle ödenmesi halinde, yasal süresi içinde ödendiği kabul edilir. Ancak prim borçlarının katma değer vergisi iade alacağından mahsup suretiyle ödenmesi talebinde bulunduğu halde, süresinde mahsup edilemeyen veya eksik mahsup edilen prim borçları için birinci fıkrada belirtilen ödeme sürelerini izleyen günden başlanarak gecikme cezası ve gecikme zammı uygulanır. Kurum, Maliye Bakanlığının uygun görüşü ile bu uygulamadan faydalanacak işverenleri; iştigal konusu, işletme türü ve işletme büyüklüğü itibarıyla belirlemeye ve lehine mahsup talebinde bulunulan işverenlerin prim borcu ödeme süresini otuz günü aşmamak üzere uzatmaya yetkilidir.",

Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği' nin Sigorta Primlerinin Ödenme Süresi Ve Erken Ödeme başlıklı 115. maddesinin 4. fıkrasında da "Cari aya ilişkin prim borçlarının katma değer vergisi alacağından mahsup suretiyle ödenmek istenilmesi hâlinde, Kurumca çıkarılan tebliğde belirtilecek ödeme sürelerinin bitim tarihinden itibaren on beş gün içinde yapılan mahsuplar süresi içinde yapılmış sayılır.", denilmek suretiyle konu hüküm altına alınmış, ayrıca konuya açıklık getirmek amacıyla Sosyal Güvenlik Prim

Borçlarının KDV İade Alacağından Mahsup Edilmesi Suretiyle Ödenmesi Hakkında Tebliğ yayımlanmıştır.

3- MAHSUPTAN YARARLANABİLECEK İŞVEREN ve İŞLETMELER

Uygulamada prim alacak tahsilatının kapsamının daraltılmaması için sosyal güvenlik prim borçlarının KDV iade alacağından mahsup edilmesi suretiyle ödenmesini talep edecek işverenler(mükellefler) arasında işletme türü, işletme büyüklüğü ve iştigal konusu itibarıyla herhangi bir ayrıma gidilmemiştir.

Böylece 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa dayanılarak Maliye Bakanlığı tarafından yapılan düzenlemeler uyarınca, KDV iade alacaklarını Sosyal Güvenlik Kurumuna olan prim borçlarına mahsup edilmesini isteyebilecek olan 5510 sayılı SSGSS Kanununun 4/a maddesi(eski SSK) kapsamında sigortalı çalıştıran işverenler anılan düzenleme kapsamına girmişlerdir.

Bu çerçevede Kamudan, özel sektöre, şahıs işletmesinden, limited, kolektif, anonim şirketlere, holdinglere, bakkaldan, markete kadar her türlü alanda faaliyet gösteren, küçük veya büyük, KDV Kanununa dayanılarak KDV iadesi isteyebilecek 4/a sigortalısı(eski SSK) işçi çalıştıran bütün işverenler(mükellefler) bu haktan yararlanabilecektir.

4- MAHSUP İŞLEMİNİN PRİM ÖDEME SÜRESİNE ETKİSİ

Uygulama ile işverenlere sosyal güvenlik prim borçlarının KDV iade alacaklarına mahsuplaşma yoluyla ödenmesinde Sosyal Güvenlik Kurumuna son prim ödeme süresine 15 günlük ilave bir süre verilmiş olmaktadır. İşverenlerin KDV iadelerine mahsup talebinde buldukları ayda ödeme günü gelmiş olan cari aylara ilişkin prim borçlarının KDV iade alacağından mahsup sure-

tiyle ödenme süresi normal prim ödeme sürelerinin sona erdiği tarihi izleyen 15 gündür.

Dolayısıyla sosyal güvenlik prim borçlarının KDV iade alacağından mahsup suretiyle ödenmesinin talep edilmesi durumunda, primin, en geç ödenmesi gereken yasal süre; 5510 sayılı Kanunun 4/a maddesi kapsamında(eski SSK) sigortalı çalıştıran işverenlerden;

- Sigortalılara ait ücretleri her ayın 1'i ile sonu arasına ilişkin olarak ödeyen özel sektör işverenleri yönünden, primin ilişkin olduğu ayı takip eden ayın sonu(vade) yerine, vadeyi izleyen on beşinci,
- Sigortalılara ait ücretlerin her ayın 15'inden, ertesini ayın 14'üne kadarki döneme ilişkin olarak ödendiği resmi sektör işverenleri yönünden ise, primin ilişkin olduğu dönemi takip eden dönemin sonu (vade) yerine, vadeyi takip eden on beşinci, gün olacaktır. On beşinci günün resmi tatile rastlaması ve bu nedenle prim borçlarının 15. günü takip eden ilk iş günü içinde mahsup edilmesi halinde de yine primler yasal süresi içinde ödenmiş kabul edilecektir.

Örnek 1- Resmi nitelikte olan ve 5510 sayılı Kanunun 4/a maddesi kapsamında sigortalı çalıştıran bir Kamu kurumunun

15.02.2009–14.03.2009 döneminde çalıştırmış olduğu sigortalıların primlerini en geç 14.04.2009 Salı gününe kadar ödemesi gerekmektedir. Ancak aynı Kamu kurumunca sigorta prim borcunun KDV iadesi alacağından mahsup suretiyle ödenmesinin talep edilmiş olması halinde, söz konusu sigorta primi iade tutarının ilgili vergi dairesince 29.04.2009 Çarşamba gününe kadar(bu gün dahil) Sosyal Güvenlik Kurumuna aktarılması halinde, bu döneme ait sigorta primleri yasal süresi içinde ödenmiş sayılacaktır.

Örnek 2 - Ücretlerin her ayın 1'i ile sonu arasında geçen süreye ilişkin ödendiği özel sektöre ait bir işyerinde çalıştırılan sigortalılara ilişkin bulunan 2009/Mart ayına ait prim borcunun 2009/Nisan ayı sonuna kadar yatırılması gerekmektedir.

Ancak bu işverenin sigorta prim borcunun KDV iadesi alacağından mahsup suretiyle ödenmesini talep etmesi halinde, söz konusu sigorta primine denk gelecek iade tutarının, ilgili vergi dairesince 15.05.2009 Cuma gününe kadar(bu gün dahil) Sosyal Güvenlik Kurumuna aktarılması halinde, bahse konu aya ait primler yasal süresi içinde ödenmiş kabul edilecektir.⁶

5- MAHSUP EDİLEN KDV İADE MİKTARININ PRİM BORCUNA YETMEMESİ

Sigorta prim borçlarının KDV iade alacaklarına mahsup edilmesini talep eden işverenlerin cari aya ilişkin prim borçlarının yasal ödeme süresinin sona erdiği tarihi izleyen 15 günlük süre içinde KDV iade alacağından mahsup suretiyle ödenmesi sırasında, mahsup edilen tutarın prim borcunun tamamını karşılamaması durumunda, mahsup edilen tutar kadar prim borcu yasal süresi içinde ödenmiş sayılacaktır.

Ancak kalan mahsup edilememiş kısım 15 günlük süre dikkate alınmaksızın, yasal ödeme süresinin sona erdiği tarihten ödemelerin yapılacağı tarihe kadar gecikme cezası ve gecikme zammı uygulanmak suretiyle tahsil edilecektir.

Örnek - Bir işverenin 5510 sayılı Kanunun 4/a maddesi kapsamında(eski SSK) çalıştırdığı işçileri nedeniyle Sosyal Güvenlik Kurumuna 2009/Mart ayı için toplam 12.000,00 TL prim

⁶ 15.05.2009 tarihi resmi tatile rastlasaydı bu nedenle prim borçlarının bu tarihi takip eden ilk iş günü içinde mahsup edilmesi halinde de yine primler yasal süresi içinde ödenmiş kabul edilecekti.

borcu bulunduğunu varsayarsak, bu borcun tamamının 2009/Nisan ayı sonuna kadar SGK' na ödenmesi gerekmektedir. Ancak aynı işverenin ödeme döneminde 8.000,00 TL KDV iade alacağı olduğunu ve mahsup talebinde bulunduğunu da varsayarsak. İşveren sigorta primlerini zamanında ödemeyip mahsup işlemi de 15.05.2009 Cuma gününe kadar yapılırsa 8.000,00 TL prim borcu silinecek ancak kalan 4.000,00 TL prim borcunu Sosyal Güvenlik Kurumu 15 günlük süreyi dikkate almadan 01.05.2009 tarihinden itibaren gecikme zammı ve faizi hesaplayarak tahsil edecektir.

6- MAHSUP İŞLEMİNİN YAPILAMAMASI

İşveren tarafından sosyal güvenlik prim borçlarının KDV iade alacağından mahsup suretiyle ödenmesi talebinde bulunduğu halde KDV iade miktarı yeterli olsa dahi süresinde mahsup işlemi yapılamazsa mahsup edilemeyen veya eksik mahsup edilen sigorta prim borçları primlerin normalde ödenmesi gereken süreyi izleyen günden başlanarak gecikme cezası ve gecikme zammı uygulanmaktadır.

Aynı şekilde KDV iade alacağının cari aya ilişkin prim borçlarının yasal ödeme süresinin sona erdiği tarihi izleyen 15 günlük süre geçirdikten sonra mahsup edilerek ödenmesi halinde de sözkonusu prim borçlarına, yine 15 günlük süre dikkate alınmaksızın primlerin Sosyal Güvenlik Kurumuna yasal ödeme süresinin sona erdiği tarihten ödemelerin yapılacağı tarihe kadar gecikme cezası ve gecikme zammı uygulanmaktadır.

7- DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Eski SSK uygulamasında olduğu gibi yeni düzenleme olan 5510 sayılı SSGSS Kanunu ile de sosyal güvenlik prim borçlarının KDV iadesi ala-

caklarından mahsubuna imkan sağlanmaya devam edilmiş ve KDV iade hakkı sahibi kendisi ile mal veya hizmet satın aldığı veya iştirak veya ortaklık ilişkisi içinde bulunduğu işverenlerin prim borçları için de mahsup talep edebilme imkan sağlanmış olmakla birlikte daha önce "konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığınca yayınlanan 106 seri No' lu KDV Genel Tebliği ile faaliyetleri indirimli KDV oranına tabi işlemlerden oluşan kolektif şirketler ile adi ortaklıklar(şirketler) adına ortaya çıkan KDV iade alacaklarının, 99 ve 101 Seri No' lu KDV Genel Tebliğlerinde belirtilen borçlarının yanı sıra, söz konusu şirket ortaklarının yalnızca vergi(ithalde alınanlar dahil) ve SSK prim borçlarına da mahsup edilmesi uygun görülmüş⁷⁷ olup yeni düzenlemeye ilişkin herhangi bir Genel tebliğ yayınlanmamıştır. Bu nedenle mükellefler ve Maliye Bakanlığı ilgili birimleri bu konuda ne yapacaklarına karar verememekteler ve tereddüde düşmektedirler. Maliye Bakanlığınca öncelikle bu konuda bir açıklama yapılmalı ve uygulamadaki tereddütler giderilmelidir.

Uygulama ile işverenlere bir kolaylık sağlanarak Sosyal Güvenlik Kurumu prim borçlarının hak edecekleri KDV iadesinden mahsubu suretiyle ödenmesine imkan sağlanmıştır. Bu şekilde mahsup işleminde özellikle işverenler açısından sosyal güvenlik prim borçlarının ödeme süresi 45 güne çıkarılarak, ödeme süresinde 15 günlük bir avantaj ortaya çıkmıştır.

Ancak bu haktan yararlanma talebinde bulunan işverenlerin özellikle vergi dairelerinde işlerini takip etmeleri ve mahsubun zamanında yapılmasını sağlamaları gerekiyor. Aksi takdirde zamanında mahsup işlemi yapılamazsa prim borçlarına gecikme faizi ve gecikme zammı uygulanması gibi kötü sürprizlerle karşılaşabilirler.

⁷⁷ Katma Değer Vergisi İade Rehberi, Mahmut VURAL,4. Baskı, HUD Yayınları, s.s. 363