



İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDE İADE TUTARININ HESAPLANMASINDA ÜST SINIR VAR MIDIR?

Serdar YÜCEL (*)

1 - GİRİŞ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin 2 numaralı fıkrasında indirimli orana tabi işlemlerle ilgili olup yılı içinde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca belirlenecek sınırı aşan verginin mükelleflere iade imkânı getirilmiş, bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasların tespiti konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Maliye Bakanlığınca ilgili Genel Tebliğlerle KDV iade uygulamasının usul ve esasları belirlenmiştir. Ancak indirimli orana tabi işlemler nedeniyle iade edilebilecek tutarda bir üst sınır olup olmadığı konusunda yasal mevzuatta net bir açıklama olmaması nedeniyle mükelleflerin tereddütler yaşaması ve idarenin uygulamalarının hangi yönde olduğunun merak edilmesi nedeniyle hazırlanan makale-

mizde bu konu irdelenmeye çalışılmıştır.

2- GENEL OLARAK İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDE İADE UYGULAMASI

İade uygulamasına Katma Değer Vergisi Kanununun 28 inci maddesine göre Bakanlar Kurulunca vergi oranları indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup yılı içinde indirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler girmektedir. İade edilecek vergi takvim yılının tamamı itibarıyla hesaplanacak, bu tutarın indirimle telafi edilemeyen kısmının Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca belirlenen tutarı¹ aşması halinde aşan kısım mükelleflere nakden veya mahsuben iade edilecektir.

İade tutarı vergilendirme dönemleri esas alınarak takvim yılı itibarıyla hesaplanacaktır. İade tutarının hesaplanmasına her takvim yılının ocak ayı itibarıyla başlanacaktır. Ocak döneminde varsa indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine

(*) Vergi Müfettişi

¹ 2006/10379 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, 2010 yılına ilişkin yeniden değerlendirme oranında (% 7,7) artırılarak 2011 yılı için 14.300 TL olarak uygulanacaktır.

giren vergiler ile indirimli orana tabi işlemler nedeniyle hesaplanan vergi, defter ve belgeler esas alınarak mükellefler tarafından hesaplanacaktır. İndirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen vergiden hesaplanan vergi çıkarılarak ilk hesaplama yapılacaktır. Bu ilk hesaplama aynı dönem beyannamesinde yer alan “sonraki döneme devreden vergi” tutarı ile karşılaştırılacaktır. Beyannamede sonraki döneme devreden vergi yer almıyorsa, ocak dönemi için indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergi tutarı yıllık iade hesabına dahil edilmeyecektir. Sonraki döneme devreden vergi mevcutsa ve indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergi ile bu işlemler nedeniyle hesaplanan katma değer vergisi arasındaki vergi farkını aşıyorsa, bu vergi farkının tamamı, aşmıyorsa devreden vergi tutarı “aylık iade edilebilir vergi” olarak kabul edilecektir. Bu hesaplama Şubat dönemi için de yapılarak, Şubat döneminde varsa indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergiler ve bu işlemlerle ilgili olarak hesaplanan katma değer vergisinin farkı hesaplanacak, bu fark Ocak dönemine ait iade edilebilir vergi ile toplanacak, bu toplam Şubat dönemi beyannamesinde yer alan sonraki döneme devreden vergi tutarı ile mukayese edilecektir. Sonraki döneme devreden vergi yoksa, ilk iki ay yıllık iade hesabına dahil edilmeyecektir. Devreden vergi mevcutsa ve yukarıda hesaplanması verilen toplamı aşıyorsa toplamın tamamı yıllık iade hesabına dahil edilecek, devreden vergi sözü edilen toplamı aşmıyorsa, Şubat dönemi beyannamesindeki devreden vergi tutarı ilk iki ay için “iade edilebilir vergi” olarak dikkate alınacaktır.²

İndirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergilerin hesabına, genel imal ve idare giderleri ile amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen vergiler dâhildir. Bu konuyla ilgili olarak önceki Genel Tebliğlerde yer alan açıklamalara uyulmak kaydıyla, indirimli orana tabi işlemlerde genel imal ve idare giderleri ile amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen vergilerden bu işlemlere isabet eden tutarlar, iade hesabına dâhil edilecektir.³

İndirimli orana tabi işlemlerde tam veya kısmi istisna kapsamına girenler bu istisnaların uygulanmasına ilişkin genel esaslara tabi olacaktır. İndirimli orana tabi işlemler kısmi istisna kapsamına giriyorsa, işlemlerin bünyesine giren verginin indirim konusu yapılmaması, tam istisna kapsamına giren işlemlere ait yüklenilen vergilerin ise indirim konusu yapılması, indirimle telafi edilememesi halinde, o istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iade olarak talep edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle indirimli orana tabi olup tam ve kısmi istisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenilen vergiler bu tebliğde belirtilen iade hesabına dâhil edilmeyecektir.

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan ve Bakanlar Kurulunca belirlenen miktarı aşan kısım, 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin I. bölümünde belirlenen genel esaslar çerçevesinde nakden veya mahsuben iade edilir. Sözü edilen Tebliğin (1.2.) bölümündeki incelemez ve teminatsız nakit iade yapılmasına ilişkin limit, 2005 yılındaki indirimli orana tabi işlemlerden doğan iadeler için 4 milyar lira olarak uygulanır. İndirimli orana tabi işlemlerden doğan

² 74 seri nolu KDV Genel Tebliği

³ 76 seri nolu KDV Genel Tebliği

iadeler için aynı Tebliğin (1.1.3.) bölümündeki mahsup talebinde aranılan belgeler yerine

- İlgili yıldaki alış ve satış faturaları listesi ve
- Yıllık iade tutarının hesaplanmasına ilişkin

tablo

aranır.⁴

İadenin nakden veya mahsuben talep edilmesi mümkündür. Mükelleflerin kendi vergi borçları için yapacakları mahsuben iade talepleri, miktarla bakılmaksızın, inceleme ve teminat aranmadan yerine getirilecektir. Nakden talep edilecek iade tutarının 4 milyar lirayı aşmaması halinde de talep, teminat ve inceleme aranılmadan yerine getirilecektir. Nakden iade talebinin 4 milyar lirayı aşması halinde aşan kısım için teminat gösterilerek iade alınabilecektir. İadenin yeminli mali müşavir tasdik raporu ile alınmak istenmesi halinde genel hükümlere göre işlem yapılacaktır.

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmı, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak, nakden veya mahsuben iade edilebilecektir. İade talebi en erken izleyen yılın Ocak dönemine ait olup Şubat ayı içinde verilecek, en geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı içinde verilecek KDV beyannameleri ile yapılabilir.⁵

KDV beyannamesinde indirimli orana tabi işlemlerin yanı sıra diğer işlemlerden doğan iade alacaklarının bulunması da mümkündür. Toplam iade alacağından öncelikle mükellefin ithalde alınanlar dışındaki kendi vergi borçlarına mahsup yapılacaktır. Bu mahsup işleminden sonra indirimli orana tabi işlemlere ait bir KDV alacağı-

nın kalması halinde kalan tutar, mükellefin isteğine bağlı olarak kendi SSK prim borçları ile doğalgaz/elektrik borçlarına mahsup edilecektir. İndirimli orana tabi işlemler dışındaki diğer iade hakkı doğuran işlemlerden doğan KDV alacaklarının doğalgaz/elektrik borçlarına mahsubu mümkün bulunmamaktadır.⁶

3- İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDE İADE ÜST SINIRINA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

İndirimli orana tabi işlemlerle ilgili iade üst sınırına ait idare tarafından aşağıdakine benzer özeldeler verilmektedir. 07.10.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.10.15.01-KDV-2010/107-1267/-19 sayılı özeldede özetle; “24 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (E) bölümünde, faaliyetleri kısmen veya tamamen “iade hakkı doğuran işlem”lerden oluşan mükelleflerin iade kapsamına mal ve hizmet alışları yanında genel giderler ve amortisman tabi iktisadi kıymetler (ATİK) için ödenen vergilerin de dâhil olduğu, ancak bir vergilendirme döneminde iade edilecek verginin, o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin genel vergi oranı ile (%18) çarpılması sonucu bulunacak miktardan fazla olamayacağı belirtilmiştir. Bu çerçevede, indirimli orana tabi işlemlerle ilgilendirilebilen normal alış ve giderler, genel imal ve genel idare giderleri ile amortisman tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen KDV’lerin indiriminin mümkün olmaması halinde genel hükümler çerçevesinde iadesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla iade edilecek vergi; o dönemde iade hakkı

⁴ 85 seri nolu KDV Genel Tebliği

⁵ 99 seri nolu KDV Genel Tebliği

⁶ 101 seri nolu KDV Genel Tebliği,

doğuran işlem bedelinin $(\%18 - \%1) = \%17$ veya $(\%18 - \%8) \%10$ ile çarpılması sonucu hesaplanan tutardan fazla olamayacaktır. Bir başka deyişle, indirimli orana tabi bir işlem dolayısıyla iade edilecek azami vergi tutarı; o dönemde iade hakkı doğuran işleme ait bedelin genel vergi oranı $(\%18)$ ile çarpılması sonucu bulunacak tutardan, işlem bedeli üzerinden işlemin tabi olduğu oran $(\%1$ veya $\%8)$ uygulanmak suretiyle bulunacak tutar düşüldükten sonra kalan tutardır" şeklinde bir değerlendirme yapılmıştır. Ancak bahsi geçen 24 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (E) bölümünde konu ile ilgili olarak geçen ifade; "Faaliyetleri kısmen veya tamamen "iade hakkı doğuran işlem"lerden oluşan mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymet için ödedikleri vergilerin iadesi mümkün bulunmaktadır. "İade hakkı doğuran işlemler" Katma Değer Vergisi Kanununun 32 nci maddesinde sayılan istisnalar ile değişik 29/2 nci maddesinde belirtilen temel gıda maddelerine ilişkin işlemlerdir. Bu işlemler dolayısıyla yüklenilen vergiler, indirimin mümkün olmaması halinde mükellefe iade edilebilmektedir. İade kapsamına mal ve hizmet alışları yanında genel giderler ve amortismanına tabi iktisadi kıymetler için ödenen vergiler de dahildir. Ancak, bir vergilendirme döneminde iade edilecek vergi, o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin $\% 10$ 'u olarak hesaplanan miktardan fazla olamayacaktır" şeklindedir.

Mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranları; Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere vergiye tabi işlemler için $\% 18$, Ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, $\% 1$, Ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, $\% 8$ olarak tespit

edilmiştir.⁷ Dolayısıyla Ekli listelerde yer alanlar hariç KDV'ye tabi mal ve hizmetlerde genel oran $\%18$ 'dir. **Bu nedenle 24 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde "iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin $\% 10$ 'u olarak hesaplanan miktardan fazla olamayacağı" ifadesi aslında iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin genel oran üzerinden hesaplanan miktardan fazla olamayacağı hususunu açıklamaya dönüktür.**

Normal indirim mekanizmasını sabote edecek şekilde indirimli orana tabi işlemler nedeniyle sınırsız bir iadenin yapılması KDV Kanununun özüne de ters düşmektedir. Bu nedenle indirimli orana tabi işlemler nedeniyle KDV iadesinde üst sınırın; o dönemde iade hakkı doğuran işlem bedelinin $(\%18 - \%1) = \%17$ veya $(\%18 - \%8) \%10$ ile çarpılması sonucu hesaplanan tutardan fazla olmamasını gerektirir.

Örnek; Mükellef Taha Ltd. Şti.'nin indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen $\%18$ KDV'si= 140, $\%8$ KDV oranıyla yapılan satışlara ait işlem bedeli (matrah)= 750 olursa;

Mükellef yüklenilen 140 TL KDV'den satışlar nedeniyle tahsil ettiği $750 \%8 = 60$ hesaplanan KDV'yi mahsup ederek $(140 - 60) = 80$ TL KDV iadesi alamaz. Çünkü mükellefe $750 \%10 = 75$ TL en fazla iade edilebilecek üst sınır tutarıdır. Üst sınır olduğu nokta 75 TL iade aslında şu anlama gelmektedir; Mükellefin yaptığı satışlara $\%18$ oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan KDV'den, $\%8$ oranıyla hesaplanan KDV arasındaki fark $(750 \%18 = 135 \text{ TL}) - (750 \%8 = 60) = 75$ TL'dir. Eğer mükellef $\%8$ KDV oranıyla değil $\%18$ oranıyla satışlarını gerçekleştirmiş olsa idi hesaplanan KDV'si $750 \%18 = 135$ TL olacaktı. Yüklenilen KDV'si 140 TL olduğu için normal in-

⁷ 30.12.2007 tarih ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.

dirim mekanizması içerisinde iade söz konusu olmadan 5 TL sonraki döneme devredecekti. Dolayısıyla indirimli orana tabi işlem değilmiş gibi yapılan hesaplama neticesinde bile 5 TL devreden KDV ortaya çıkıyor olması gösteriyor ki indirimli orana tabi işlemlerde KDV iadesinde bu üst sınırı aşan şekilde iade alınmasının mümkün olmadığını açıkça ispatlamaktadır.

4- SONUÇ

Katma Değer Vergisi, bir mal ve hizmetin üretiminden nihai tüketiciye ulaşana kadar geçen süreçte yaratılan katma değer üzerinden vergi alınmasını ve son olarak bu verginin nihai tüketiciye yansıtılmasını amaçlamaktadır. Bu sistemin sağlıklı bir şekilde yürümesini sağlamak adına malın nihai tüketiciye ulaşmasında aracı veya üretici konumunda olan mükelleflerin üzerinde KDV'nin ekonomik anlamda yük oluşturmaması oldukça önemlidir. İşte bu nedenle KDV'nin en önemli enstrümanlarından birisi de indirim mekanizmasıdır. Bu mekanizmanın sağlıklı olarak işlemesi için yapılan düzenlemelerden birisi de indirimli orana tabi işlemleri bulunan mükelleflere fazladan yüklendikleri KDV'nin mahsuben ya da nakden iade imkânının tanınmasıdır. Ancak indirimli orana tabi işlemler nedeniyle iade edilebilecek tutar konusunda yukarıda açıklandığı gibi KDV Kanunun 29/2. maddesinin özüne bakıldığında sınırsızca bir iadenin söz konusu olmayacağı aşikârdır. Dolayısıyla indirimli orana tabi işlemler nedeniyle KDV iadesinde bir üst sınır vardır ve bu üst sınır; o dönemde iade hakkı doğuran işlem bedelinin $(\%18 - \%1 =) \%17$ veya $(\%18 - \%8) \%10$ ile çarpılması sonucu hesaplanan tutardır.