

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM İNDİRİM

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

MADDE METNİ :

" Vergi İndirimi :

Madde 29-

1. Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler :

a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,

b) İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi,

c) (3297 sayılı kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen bent) Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,

2. (5035 sayılı kanunun 9'uncu maddesiyle değişen fıkra. Geçerlilik; 01.01.2004, Yürürlük; 02.01.2004) Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilemez. Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği verilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 5'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler (5615 sayılı Kanun'un 13 üncü maddesi ile eklenen ibare) ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. (5838 sayılı Kanunun 12'nci maddesi ile değiştirilen cümle. Yürürlük 28.02.2009) Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

3. (3297 sayılı kanunun 9'uncu maddesiyle eklenen fıkra) İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

4. (3297 sayılı Kanunun 9'uncu maddesiyle 3'üncü fıkra 4'üncü fıkra oluşmuştur) Maliye ve Gümrük Bakanlığı vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkilidir."

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

KDV Kanunu ile ilgili ve halen geçerli genel tebliğ 01.05.2014 tarihi ile yürürlüğe giren KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ'dir. (Bu Tebliğ ile daha önceki 123 adet tebliğ iptal edilmiştir.)

Bu Tebliğde 29 uncu madde uygulamasıyla ilgili bir değişiklik getirilmemiştir.

Madde ile ilgili olan ve bu tarihten öncesi için geçerli KDV Genel Tebliğleri için KDV 5 isimli e-kitabımıza bakınız.

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. GENEL AÇIKLAMA :

KDV de indirim konusu, Kanunun 29-36'ncı maddelerinde yer almaktadır. İndirim hükmü esas itibarıyla 29 uncu maddede düzenlenmiş olup, bunu izleyen 7 madde yine indirimle ilişkin bazı özel hükümleri içermektedir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin III/C-1 bölümünde, KDV indirimi ile ilgili olarak şu açıklamalar yapılmıştır:

"C. İNDİRİM

1. Vergi İndirimi

3065 sayılı Kanunun (29/1) inci maddesine göre mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, faaliyetlerine ilişkin olarak, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi veyahut ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri KDV'yi indirebilirler.

Mükellef, işi ile ilgili olarak satın aldığı veya ithal ettiği mallar veyahut yaptırdığı hizmetler dolayısıyla hesaplanan vergiyi, teslim ettiği mallar veya yaptığı hizmetler dolayısıyla hesaplanan KDV'den indirir ve aradaki farkı vergi dairesine yatırır. Mükellefin indirim konusu yaptığı vergi ise daha önceki safhada vergi dairesine intikal ettirilmiştir.

Örnek: KDV'ye tabi mal teslimi ve hizmet ifası ile iştigal eden (A) Anonim Şirketi'nin, bir vergilendirme dönemi içindeki, mal ve hizmet alımlarının tutarı 10.000 TL, bu alışırları dolayısıyla düzenlenen faturalarda gösterilen KDV ise 1.800 TL'dir. Söz konusu şirket tarafından aynı vergilendirme döneminde gerçekleştirilen 13.000 TL tutarındaki mal teslimi dolayısıyla düzenlenmiş bulunan faturalarda 2.340 TL tutarında KDV hesaplanmıştır. Bu durumda, 2.340 TL tutarındaki hesaplanan KDV'den, alış faturalarında gösterilen 1.800 TL tutarındaki KDV indirilecek, kalan (2.340 – 1.800) 540 TL tutarındaki vergi ise vergilendirme dönemini takip eden ayın 24 üncü günü akşamına kadar beyan edilecek ve 26 ncı günü akşamına ödenecektir.

Vergi indirimi, vergilendirme dönemleri itibarıyla olur. Mükellefler bir vergilendirme döneminde teslim ettiği mallar dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından, sadece o malların alışında hesaplanan vergiyi değil, aynı vergilendirme döneminde satın aldığı diğer mallar dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi de indirebilirler. Bunun doğal sonucu olarak bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olabilir. Bu takdirde, aradaki fark bir sonraki vergilendirme dönemine devredilerek, o döneme ait indirilecek vergi tutarına eklenir.

Örnek: (A) Anonim Şirketi'nin bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV 1.000 TL, aynı vergilendirme dönemindeki mal ve hizmet alımları dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV toplamı 1.500 TL ise, aradaki fark olan (1.500 – 1.000 =) 500 TL tutarındaki indirilemeyen KDV, bir sonraki döneme devrolunacak ve iade konusu yapılmayacaktır.

İktisap edilen amortismanı tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen vergiler genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılır.

Öte yandan, işletmede kullanılmak üzere imal ve inşa edilen amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin aktive alınması veya kullanılmaya başlanması halinde, vergi hesaplanıp beyan edilmez. İşletmede kullanılmak üzere imal veya inşa edilen amortismanı tabi iktisadi kıymetlerle ilgili mal ve hizmet alımları nedeniyle yüklenilen vergiler, ait oldukları dönemde (harcamaların yapıldığı dönemlerde) genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılabilir."

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

2. İNDİRİMİN MAHİYETİ VE ÖNEMİ :

KDV bir tüketim (muamele) vergisi türüdür ve KDV'nin asıl hedefi nihai tüketicidir. Başka bir anlatımla, ithalatçı, imalatçı, toptancı, perakendeci durumundaki kimselerin ödedikleri KDV, zaman faktörünü bir kenara bırakırsak, bu kimselerin mal varlığında azalmaya neden olmamaktadır. Her mükellef kendi müşterisinden, satış bedeli yanı sıra tahsil ettiği KDV den, alımları dolayısıyla yüklendiği KDV yi indirip aradaki farkı vergi dairesine ödemekte yani vezne görevi ifa etmektedir. Bir mal ve hizmet, nihai tüketiciye ulaşıncaya kadar Devletin KDV gelirini elde etmesi aşamalar halinde gerçekleşmektedir.

Mekanizmayı basit bir örnekle açıklayalım :

ÖRNEK :

İthalatçı, bir radyoyu gümrükte 16 TL KDV ödeyerek ithal edip, toptancıya satmış ve bu satışta 20 TL KDV tahsil etmiştir. Toptancı perakendeciye satışta 21 TL. teslim KDV si hesaplamış, perakendeci ise bu malı nihai tüketiciye 26 TL. KDV tahsil etmek suretiyle teslim etmiştir.

Bu örnekte Devlet ;

- | | |
|-----------------------------------|--------|
| • İthalat aşamasında | 16 TL. |
| • Toptancıya satışta (20 - 16) | 4 TL. |
| • Perakendeciye satışta (21 - 20) | 1 TL. |
| • Tüketiciye satışta (26 - 21) | 5 TL. |

olmak üzere dört kademede toplam 26 TL. KDV tahsil etmiş olup, bu meblağ nihai tüketici tarafından ödenen ve onun üzerinde kalan KDV tutarına eşittir. İthalatçı, toptancı ve perakendeci alışı KDV ödemekle beraber, bunu satışta tahsil ettikleri KDV den indirdikleri için gerçek manada KDV ödeyicisi değildirlir (Ancak girdi KDV nin ödenişi ile, teslim KDV sinin tahsili arasında geçen aleyhte süreler nedeniyle KDV yüzünden para bağlanması gereği ve finansman yönünden uğranan kayıplar söz konusudur).

Görüldüğü gibi indirim mekanizması sayesinde ve mükelleflerin yardımıyla, mal ve hizmet hareketi en başından kavranmakta, zincirleme şekilde nihai tüketiciye ulaşıncaya kadar izlenmekte ve her bir aşamada yaratılan katma değer üzerinden yaygın ve emniyetli şekilde vergileme yapılmaktadır. Dolayısıyla indirim, KDV uygulamasındaki en önemli faktörlerden biridir.

3. İNDİRİME İLİŞKİN ŞART VE ÖZELLİKLER :

3.1. KDV İndirimi Yapılması İçin Gerekli Şartlar :

İndirim yapılabilmesi için aşağıdaki 4 şartın topluca sağlanması gereklidir.

3.1.1. KDV Kanunu'nda İndirimi Yasaklayan Bir Hüküm Olmaması :

KDV indirimi yapılabilmesi için ilk şart Kanunda bu indirimi engelleyen bir hükmün bulunmamasıdır. İndirimin yasaklandığı haller, Kanun'un 30 uncu maddesinde düzenlenmiş olup söz konusu maddeye ilişkin bölümde açıklanmıştır.

3.1.2 Yüklenen KDV nin Faaliyete İlişkin Olması :

KDV indirimi yapılabilmesi için, bu KDV nin mükellefin gerçek usulde KDV ye tabi ticari, sınai zirai veya mesleki faaliyeti ile ilgili olması gerekir. Mesela şahsi işletmesinde inşaat malzemesi alım satımı yapan bir tüccar, evinde kullanmak üzere satın aldığı yatak odası takımına ilişkin KDV yi indiremez. Fakat bu tüccar, satmak amacıyla satın aldığı inşaat malzemelerinin KDV sini ve bu ticaretini sürdürebilmek amacıyla yüklendiği diğer tüm KDV leri indirebilir.

Bir başka örnek verelim. Belediyeler KDV ye tabi olan ve olmayan birçok teslim ve hizmetlerde bulunmaktadırlar (1 inci maddedeki 4.7.7. no.lu bölüme bakınız) Belediyeler, ancak KDV ye tabi

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

işlemleri ile ilgili olarak yüklendikleri KDV leri indirebilirler. KDV ye tabi olmayan teslim ve hizmetleri ile ilgili olarak yüklendikleri KDV leri indiremezler.

Kanunen kabul edilemeyen giderlerle ilgili olarak yüklenilen KDV indirilemez (Md.30/d) Çünkü kanunen kabul edilmeyen gider çoğu halde işle ilgili olmayan, mükellefin vergi sonrası kazancı ile karşılanması istenen giderlerdir.

3.1.3. KDV nin Fatura (kağıt ortamında veya elektronik) ve Benzeri Belge Üzerinde Yahut Gümrük Makbuzu Üzerinde Gösterilmiş Olması :

KDV indirimi yapılabilmesi için, bu indirimin yasal şekilde belgelendirilmesi gerekmektedir. İndirimin nasıl belgeleneceği 34 üncü maddede düzenlenmiş olup belgeleme konusundaki açıklamalarımız söz konusu maddede yer almaktadır.

3.1.4. İndirime Dayanak Teşkil Eden Belgenin Yasal Defterlere İşlenmiş ve Bu Konuda Gecikilmemiş Olması :

KDV nin indirilmesi için, KDV beyannamesinin verildiği esnada, KDV yüklenimine konu işleme ilişkin fatura ve benzeri vesikanın, mükellefin YASAL DEFTERLERİNE İŞLENMİŞ OLMASI gerekir. Deftere işlenmesi yıl aşacak şekilde gecikmiş olan vesikalardaki KDV indirilemez. (Bu konu 34 üncü maddeye ilişkin bölümde ve aşağıdaki 3.9 nolu bölümde açıklanmıştır).

3.2. İndirimin Hangi Dönemde Yapılacağı ve KDV İndiriminde Yılın Aşılması Esası :

İndirim esas itibarıyla, mal veya hizmet alımına ilişkin fatura ve benzeri belgenin yahut gümrük makbuzunun yasal defterlere işlendiği ayın KDV beyannamesinde yer alır. Yani indirim yapılabilmesi için, satın alınan malın satışının beklenmesi söz konusu değildir. Keza işletme bünyesinde kullanılmak yahut satılmak amacıyla imal veya inşa olunan mallara ilişkin olarak yüklenilen KDV, ilgili belgenin kayda geçirildiği ay beyannamesinde indirilir. Daha genel bir ifadeyle, belgeye dayandırılmış ve kayda geçmiş KDV yüklenimleri, herhangi bir yasal engel bulunmadığı takdirde, kaydın yapıldığı ay KDV beyannamesinin 33 üncü satırındaki tutarın içinde yer alır. Bunun doğal sonucu olarak, indirilen KDV tutarı o dönemdeki teslim KDV sinden fazla olabilir. Bu takdirde aradaki fark iade edilmez, sonraki dönemlerde indirilmek üzere devrolunur. Şayet o ayda iade hakkı doğuran işlem varsa (Md.11, 13, 14, 15, 29/2 gibi) bu işlemlerle ilgili olarak yüklenilmiş olan kısım mükellefin talebine bağlı olarak devrolunmayıp iade edilir (Md.32).

İndirim ancak ilgili belgenin düzenlendiği yıl itibarı ile yapılabilir. (3.9 no.lu bölüme bakınız).

Alınan mal veya hizmet bedelinin satıcıya ne zaman ödendiği önemli değildir. Bedel ne zaman ödenmiş olursa olsun ;

- Satıcı vergiyi doğuran olayın meydana geldiği ayda teslim KDV sini
- Alıcı ise, belgeyi kayıtlarına geçtiği ayda KDV indirimini beyannamesinde göstermek durumundadır.

KDV yüklenimine konu hizmetin geleceğe yönelik olması da indirim zamanını etkilemez. Mesela üç yıllık kira tutarı ödenip faturası kestirildiğinde, kiraların ilgili oldukları yıllarda gider kaydedilmesine mukabil KDV nin tamamı kira faturasının kayda geçirildiği ayda indirilir.

Malın henüz teslim alınmamış olması da KDV indirimini etkilemez, fatura ve benzeri belgenin kayda alınmış olması yeterlidir.

Peşin ödenen giderlere ilişkin olarak yüklenilen KDV, giderin ait olduğu döneme bakılmaksızın, giderle ilişkin belgenin yasal defterlere kaydedildiği dönemde indirilir. (Bu konuda Sayın İlhan KIRIKTAŞ'ın, Yaklaşım Dergisinin Aralık 1996 sayısındaki yazısına bakınız.)

3.3. İşletmede Kullanılmak Üzere İmal veya İnşa Edilen Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerde İmal ve İnşa Nedeniyle Yüklenilen KDV lerin İndirilmesi :

KDV Genel Uygulama Tebliğinin III/C-1 no.lu bölümünde şu açıklamalar yapılmıştır:

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

“Öte yandan, işletmede kullanılmak üzere imal ve inşa edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin aktife alınması veya kullanılmaya başlanması halinde, vergi hesaplanıp beyan edilmez. İşletmede kullanılmak üzere imal veya inşa edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlerle ilgili mal ve hizmet alımları nedeniyle yüklenen vergiler, ait oldukları dönemde (harcamaların yapıldığı dönemlerde) genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılabilir.”

- Ayrıca hatırlatmak isteriz ki;

A.T.İ.K.'in firma bünyesinde işle ilgili olarak kullanılmak, kiraya verilmek yahut satılmak amacıyla imal veya inşa ediliyor olması gerekir. İşletme sahibinin zatî ikameti amacıyla ev yapılması ve benzeri özel nedenlerle yapılan imal ve inşaya ilişkin KDV indirilemez.

- Bağışlanmak amacıyla imal ve inşa olunan menkul veya gayrimenkul mallarda ;
 - Bu bağış Md.17/2-b uyarınca istisnaya konu edilecekse KDV indirimi yapılamaz, bu amaçla yüklenen KDV ler bağış maliyetine dahil edilir. Bu malın bağışlanması durumu, imal ve inşa sırasında veya daha sonra ortaya çıkarsa, indirilmiş olan KDV ler KDV beyannamesinin 30 uncu satırında indirim iptaline tabi tutulur.
 - Bağış, teslim KDV si hesaplamasına konu olacaksa (istisna kapsamında değilse) buna ilişkin KDV ler biriktirilmeksizin ilgili oldukları dönemlerde indirilir. Çünkü bağış yapıldığından KDV hesaplanacaktır.
- İade hakkı doğuran bir işlemde (Md.11, 13, 14, 15, 29/2) kullanılmak üzere imal veya inşa olunan A.T.İ.K.lerle ilgili KDV ler indirilmekle beraber, imal veya inşa süresince iade talebine konu edilemezler. Çünkü bir sabit kıymet henüz yapım aşamasında iken iade hakkı doğuran işleme yönelik fonksiyon icra edemez. İmal ve inşa bittiğinde 11 inci maddeye ilişkin 2.2.3.2. nolu bölümde açıkladığımız sınır ile esaslar uyarınca iade talebine konu edilebilir (Bu konuda ayrıca 31 inci maddeye bakınız).

3.4. Götürü Usulden Gerçek Usule Geçen Mükelleflerin Stoklarına İlişkin KDV nin İndirilmesi:

29 uncu maddenin 1 inci fıkrasına eklenen (c) bendi ile götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi iken gerçek usulde vergilendirilmeye başlanan mükelleflerin, çıkarılacak envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarında gösterilen katma değer vergisini indirim konusu yapabilecekleri hükme bağlanmıştır.

Buna göre, götürü usulde vergilendirilmekte iken, şartları kaybedip gerçek usule geçen mükellefler geçiş tarihi itibarıyla stoklarında bulunan emtiayı bir ay içinde ilgili vergi dairesine bildireceklerdir.

Stok bildirimi herhangi bir şekle tabi olmayacak, ancak mükellefler stok bildiriminde vergi sicil numarası başta olmak üzere hüviyetlerine ilişkin bilgiler ile stok olarak beyan edilen malın cinsi, miktarı, birim fiyatı, tutarı, katma değer vergisi ve ilgili fatura tarih ve numarasını gösterecekler ayrıca tarih koymak suretiyle imzalayacaklardır (23 nolu Tebliğin H bölümü).

Not : Telafi edici vergilendirme uygulaması 1.1.1986 tarihinden itibaren götürü vergileme (Md.38) ise 1.1.1999 dan itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

3.5. İndirimin Mükellef Bazında Yapılması Esası :

Bir mükellefin ne kadar çok ve farklı alanlarda faaliyet gösteren işletmesi olursa olsun bu mükellefin KDV beyannamesi tekdır ve indirilmesi mümkün olan KDV nin tamamı bu beyannamede gösterilir. (Kimlerin KDV mükellefi olduğu 8 inci maddeye ilişkin bölümde açıklanmıştır).

3.6. İndirimle Giderilemeyen KDV nin Devrolunması ve Devrolan KDV nin Kısmen veya Tamamen İade Edilebileceği Haller :

Üretim girdilerine, alışlara ve giderlere ilişkin KDV nin, teslim beklenmeksizin ve biriktirilmeksizin hemen indirilmesi, bazı teslimlerin KDV den istisna edilmiş yahut KDV oranının düşürülmüş olması nedenleriyle, bir dönemdeki indirilen KDV, teslim KDV sinden fazla olabilmektedir. Bu fazlalık prensip olarak iade edilemez, müteakip ayda indirilmek üzere devrolunur.

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

Ancak indirimle giderilemeyen KDV çıkan ayda, İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEM yapılmış ise bu işleme ilişkin olarak yüklenilmiş olan KDV, indirimle giderilemeyen KDV tutarını geçmemek kaydıyla ve mükellef isterse iade edilebilir.

İade hakkı doğuran işlemler, Kanun'un 11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri ile istisna edilmiş olan işlemler (Md.32) ve düşük orana tabi mal teslimleri ve hizmet ifalarıdır. (Md.29/2) Geçici maddelerle istisna edilmiş olanların bazılarında da indirim hakkı, hatta iade hakkı vardır.

İstisnalar nedeniyle doğan KDV iadeleri ilgili maddelerinde, iadeler düşük KDV oranına tabi teslim ve hizmetler ile ilgili ise aşağıdaki 4 nolu bölümde açıklanmıştır.

İadesi mümkün olmayan devir KDV daha sonra verilecek KDV beyannamelerinde, önceki dönemden devren gelen KDV indirim hakkı olarak dikkate alınabilir.

3.7. Birleşme, Devir, Nevi Değişikliği veya Tam Bölünme Suretiyle Ortadan Kalkan Şirketin yahut Sona Eren Adi Ortaklığın Son Beyannamesindeki Devrolan KDV'nin Akıbeti :

Birleşme, devir veya nevi değişikliği suretiyle ortadan kalkacak olan şirketin çıkaracağı son bilanço, bu şirket tarafından son olarak verilen KDV beyannamesinin tahakkukunu da içerir. Küllî halefiyet gereği tüm borç ve alacaklar devralan, birleşilen veya yeni neve dönen şirkete geçtiğine göre bu şirket, söz konusu işlemin gerçekleştiği aya ait olarak vereceği KDV beyannamesinde, devraldığı şirketin son KDV beyannamesindeki devrolan KDV yi indirebilmektedir.

Birleşme, devir veya nevi değişikliği nedeniyle ortadan kalkan şirketin infisah öncesinde verdiği iade talepli KDV beyannamelerindeki alınmamış KDV iadeleri küllî halef durumundaki devralan şirket veya yeni nev'e dönen şirket lehine sonuçlandırılır. Hatta bu şirket, yıl geçmemek kaydıyla, münfesiş şirket adına düzenlenmiş belgelerdeki KDV leri indirebilir.

Birleşme ve devir işlemlerinin KDV karşısındaki durumu konusunda, 17 nci maddedeki 5.3 no.lu bölüme bakınız.

Tam bölünme yoluyla ortadan kalkan şirketin son KDV beyannamesindeki devrolan KDV, bölünen şirketi devralan şirketler tarafından bölünme planındaki hesap ayırımına paralel olarak indirilebilir. Keza tam bölünerek ortadan kalkan şirketin sonuçlanmamış KDV iade hakları yine bölünme planına paralel olarak devralan şirketlerce kullanılabilir.

Geçmişte muhtelif muktezalara konu olan yukarıdaki hususlar KDV Kanunu'nun 17/4-c bölümüne eklenen hükümle yasal dayanak kazanmıştır. Buna göre devir ve bölünme işlemlerinde KDV hesaplanmayacağı, indirim yasağı (KDV Kanunu'nun 30/a maddesi) tatbik edilmeyeceği gibi devrolunan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce indirilemeyen (devrolan) KDV bu işletme veya kurumları devralan mükellefler tarafından indirilebilmektedir.

Sona eren adi ortaklığın son KDV beyannamesindeki devrolan KDV'nin akıbeti konusundaki görüşlerimiz Vergi Dünyası Dergisi'nin Ağustos 2008 sayısında yayınlanan makalemizde açıklanmıştır. Söz konusu makalemizin aşağıda sunduğumuz bölümünde belirttiğimiz gibi Maliye İdaresi bu devrolan KDV'nin gider kaydedileceğini ileri sürmekte, buna mukabil bizim görüşümüz söz konusu devrolan KDV'nin adi ortaklık ortakları tarafından payları oranında indirim konusu yapılabileceği yönündedir.

Bahsi geçen makalemizin konu ile ilgili bölümü aşağıda sunulmuştur :

"1. ADİ ORTAKLIKLARIN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU:

Adi ortaklıklar 818 sayılı Borçlar Kanunu'nun "Adi şirket" başlıklı 23'üncü bölümünde (520-541'nci maddelerde) düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre adi ortaklıkların tüzel kişiliği yoktur. Adi ortaklıkların tüm malları, hakları, alacakları, borçları hisseleri oranında ortaklara aittir. Bir anlamda adi şirketler, ortakların hisseleri nispetinde sahip oldukları müşterek işyeri niteliği taşımakta olup el birliği ile ticari faaliyet yapıp bu faaliyetten sağlanan karı hisseler oranında paylaşmayı amaçlamaktadır.

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

Adi ortaklıkların gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetleri yoktur. Adi ortaklıklar, hesapladıkları karı veya zararı ortaklarına bildirirler. Ortaklar ortaklıktaki hisseleri nispetinde bu karı veya zararı kendi gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde gösterirler.

Adi ortaklığın tüzel kişiliği olmadığı için, normal olarak hesapladığı ve yüklediği KDV'leri de ortaklara bildirmesi ve bu KDV rakamlarının ortaklarca hisseleri oranında kendi KDV beyannamelerinde gösterilmesi gerekir.

Ancak, KDV rakamlarının bu şekilde parçalanması, vergi tekniği açısından uygun görülmediği için uygulamada adi ortaklıklara da KDV açısından vergi numarası verilmekte ve adi ortaklık, esasen hisseleri oranında ortaklara ait olan KDV rakamlarını, adi ortaklık adına verdiği KDV beyannamesi ile topluca beyan etmektedir.

Başka bir anlatımla adi ortaklığın KDV beyannamesi vermesi vergi tekniği açısından gerekli görülmüş bir uygulamadan ibaret olup, adi ortaklığın KDV beyannamesindeki tüm rakamlar aslında hisseleri oranında ortaklara ait rakamlardır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bahsi geçen iş ortaklıkları da birer adi şirket olup bunların özelliği, diğer adi ortaklıkların gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamasına karşın, iş ortaklığı hüviyeti taşıyan adi ortaklığın kurumlar vergisi mükellefi sayılmasıdır. İş ortaklıkları da birer adi şirket olduğu için aşağıdaki açıklamalarımız iş ortaklıkları bakımından da geçerlidir.

2. ADİ ORTAKLIKLARIN DEVROLAN KDV'SİNİN MAHİYETİ:

Adi şirketin verdiği KDV beyannamesinde ödenecek KDV çıktığında, adi ortaklık adına ve aslında ortaklar hesabına beyan edilerek ödenmektedir.

Bilindiği üzere KDV Kanunu'nun 29/2'nci maddesine göre, KDV mükelleflerince yüklenen KDV'nin hesaplanan KDV'den fazla olduğu durumda bu fazlalık, özel haller dışında iade edilmemekte, izleyen aya devredilmektedir. (Bu vesile ile, devrolan KDV'nin periyodik olarak iade edilmesi, hiç olmazsa devrolan KDV içindeki yatırım harcamalarından kaynaklanan kısmın iadesi yönündeki görüş ve önerimizi tekrarlıyoruz.)

Adi ortaklıkların KDV beyannamelerinde devrolan KDV çıkmış ise, bu devrolan KDV de hisseleri oranında adi ortaklığın ortaklarına ait KDV indirim hakkı niteliğindedir. Ancak adi ortaklık devam ettiği sürece bu müşterek hak, adi ortaklık tarafından verilen KDV beyannamesi üzerinde devrolan KDV olarak gösterilmeye devam olunmaktadır.

Adi ortaklıkta KDV iadesi çıkarsa bu KDV, adi ortaklığa ve dolaylı olarak hisseleri oranında ortaklara iade edilmektedir.

3. FESH OLUNAN ADİ ORTAKLIĞIN SON KDV BEYANNAMESİNDE GÖRÜLEN DEVROLAN KDV'NİN VE İADE EDİLMEMİŞ KDV'LERİN AKİBETİ:

Adi ortaklıklar Borçlar Kanunu'nun 535'nci maddesinde yazılı nedenlerle sona erebilmektedir.

Sona eren adi ortaklıkların vergisel mükellefiyet açısından yapmaları gereken işlem, borçlarını ödemek, mallarını üçüncü kişilere satmak veya emsal bedelleri üzerinden ortaklara fatura etmek, alacaklarını tahsil etmek veya tahsil edemezse bu alacakları payları oranında ortaklara devretmektir.

Fesh olunan adi ortaklıkların son KDV beyannamesindeki devrolan KDV'nin akıbeti ve adi ortaklık talep edilen ancak ortaklığın sona ermesine kadar sonuçlanmayan KDV iadeleri hakkında ne işlem yapılacağını belirleyen hiçbir yasal düzenleme mevcut değildir.

Bizim anlayışımıza göre, adi ortaklığın son KDV beyannamesindeki devrolan KDV ile sonuçlanmamış KDV iade talepleri de alacak hükmündedir. Bu alacaklar adi ortaklığın sona erdiği gün itibarıyla tahsil edilememiş alacak niteliğinde olduğuna göre payları oranında ortaklara devredilmeli ve ortaklarca mahiyetlerine göre kayda alınmalıdır.

Adi ortaklığın son KDV beyannamesindeki devrolan KDV, adi ortaklığın ortaklara yapacağı bildirimde istinaden ortaklarca 191 no.lu hesaba kaydedilmek suretiyle indirim konusu yapılabilmelidir.

Bu indirimde hiç tereddüt olmamalıdır. Çünkü sona eren adi ortaklığın bildirdiği devrolan KDV'nin oluşumunda yasaya aykırı bir durum tespit edilirse adi ortaklık adına inceleme raporu yazılacak, bu rapora istinaden ortaklarca indirilen KDV reddedilerek ortaklar adına da KDV raporu düzenlenebilecektir.

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

Keza adi ortaklık tarafından talep edilmiş ve sonuçlanmamış KDV iadeleri, payları oranında ortaklara bildirilmeli, ortaklar bu meblağları iade alınacak KDV hesabına kaydetmeli ve yine payları oranında nakden veya mahsup yoluyla iade alabilmelidirler.

4. ADİ ORTAKLIKLARIN SON KDV BEYANNAMELERİNDEKİ DEVROLAN KDV HAKKINDA MUKTEZA :

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'na yapılan bir başvuruda, fesh edilen bir adi ortaklığın indirimle gideremediği KDV'lerin hangi işleme tabi tutulacağı sorulmuş olup, bu soruya cevaben verilen 15.1.2008 tarih ve 444 sayılı muktezanın sonuç bölümünde şöyle denilmiştir.

“

Buna göre, fesh edilecek adi ortaklığın stoklarının işi terkten önce satış vb. yollarla tasfiye edilmesi halinde teslim bedeli üzerinden, stoklar tasfiye edilmemiş ise stok malların işletmeden çekilen değer olarak KDV Kanunu'nun 3/a maddesi gereğince emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanarak dönem beyannamesinde beyan edilmesi gerekmekte olup, indirim konusu yapılamayan Katma Değer Vergisi sonraki döneme devrolunacak KDV olarak kalacak, iade talep edilmesi veya ortaklar tarafından kendi adlarına verilecek KDV beyannamesinde “indirilecek KDV” olarak beyan edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak adi ortaklık olarak mükellefiyetinizin terkin edildiği tarih itibarıyla indirim yoluyla giderilemeyen vergi, kurumlar vergisi matrahının tesbitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.”

Görüldüğü gibi İdare, adi ortaklığın indirim konusu yapamadığı devrolan KDV'nin ortaklar tarafından indirilemeyeceğini ileri sürmekte olup, yukarıda açıkladığımız nedenlerle bu görüşe katılmıyoruz. Böyle bir görüş adi ortaklığın mahiyetine ve KDV Kanunu'nun ana ilkelerine aykırıdır. Adi ortaklık, vergi tekniği açısından ve pratik nedenlerle KDV mükellefi sayılmakla birlikte, ortaklığın her bir mal varlığı, alacağı (bu arada KDV alacağı) ve borçları payları oranında ortaklara aittir. Adi ortaklık sona erdiğinde ortaklığın bilançosundaki devrolan KDV'nin, ortaklar açısından fesih tarihinde yüklenilmiş ve indirim hakkına konu KDV olduğunun kabulü gerekir.

Fesh olunan adi ortaklığın son KDV beyannamesinde ödenecek KDV çıksaydı, bu KDV'nin vergi dairesine ödenmesi gerekecek, ödenmemesi halinde ortaklardan istenecekti. Adi ortaklığın son KDV beyannamesinde devrolan KDV çıktığında da bu devrolan KDV'nin payları oranında ortaklarca indirim konusu yapılması mantık, hakkaniyet ve yasa gereğidir.

3.8. İşİ Terk Eden Mükelleflerin Son KDV Beyannamesindeki Devrolan KDV nin Durumu :

Konuya ilişkin olarak verilen bir muktezada şu açıklamalar yer almaktadır.

“Bilindiği gibi, Katma Değer Vergisi Kanununun 29/2 maddesi : “Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilemez” hükmündedir.

İşİ bırakma halinde mükelleflerin stoklarını terkten önce satış v.b. yollarla tasfiye ettikleri takdirde teslim bedeli üzerinden, stoklar tasfiye edilmemişse işletmeden çekiş gösterilerek Katma Değer Vergisi Kanununun 3/a maddesi gereğince maliyet bedeli () üzerinden vergi hesaplayıp beyan etmek zorundadırlar. Hesaplanan bu vergilere rağmen indirilemeyen kısım kalırsa iade söz konusu olmayacaktır.”*

(*) Buradaki maliyet tabirini emsal bedeli olarak anlamak lazımdır.

Kanun metninde, böyle bir durumda iade yapılabileceğine dair açık bir hüküm yoktur. Nitekim Danıştay, işİ bırakan bir mükellefin devrolan KDV iadesi yolundaki talebini, bu konuda hüküm bulunmadığı gerekçesiyle reddetmiştir (Danıştay 7. Dairesi'nin 2.11.1988 gün ve E:1986/3568 K: 1988/2450 sayılı Kararı). Danıştay Vergi Davaları Genel Kurulu'nun 30.4.1993 tarih ve E:1992/296; K:1993/68 sayılı Kararı da bu yöndedir.

Fakat 29 uncu maddenin 4 nolu fıkrasında Bakanlık, vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları Kanun'un ana ilkelerine uygun olarak gidermeye yetkili kılınmıştır. Teorik açıdan İdarenin bu konuda olumlu yönde yetki kullanması gerekir. Çünkü KDV nin asıl hedefi nihai tüketicidir ve işİ ilgili olarak mükelleflerce yüklenilen KDV nin, er veya geç, şu veya bu tarzda mükellefin sırtından kaldırılması KDV nin ana ilkelerinden biridir. Tahminimizce Bakanlığın, işİ bırakma nedeniyle devrolan KDV nin iade edilmesi konusunda yetki kullanmamasının nedeni, böyle bir imkanın istismar edileceği endişesine dayanmakta, yani Hazinesinin kötü niyetli mükelleften korunması saikiyle iyi niyetli mükellefin hakkı haleldar edilmektedir.

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

Bir mükellef, işi terk ettiğini, yıl içinde yaptığı düşük oranlı teslim ve hizmetler nedeniyle KDV iadesi hakkının bulunduğunu, 2000 yılı için geçerli alt limit Bakanlar Kurulunca henüz tespit edilmediği için bu iade hakkını kullanamadığını belirterek ne yapması gerektiğini sormuş, Bakanlık ise işini terk eden mükelleflerin indirim yoluyla gideremedikleri KDV nin (son KDV beyannamesinde devrolan KDV olarak görünen rakamın) işi terk dönemi itibarıyla gider olarak dikkate alınabileceği şeklinde görüş vermiştir. (Yaklaşım Dergisi Mart 2002 sayısı)

3.9. Kayıta Gecikmenin KDV İndirimine Etkisi :

3.9.1. Kanun ve Tebliğ Hükümleri :

Bilindiği üzere KDV uygulamasında vergilendirme dönemi takvim yılının üçer aylık dönemleridir. (Md.39) Fakat Bakanlık KDV beyan dönemini takvim ayı olarak belirlemiştir. Bu itibarla belli bir ay ile ilgili girdi KDV nin indirim konusu yapılabilmesi için, o ayda teslim alınan bir mal ve hizmet ile ilgili olması gerekir. Alış faturalarının çoğu zaman geç gelmesi dolayısıyla indirim açısından dönemsellik ilkesinin uygulanmasında müşkülât ve imkansızlıklarla karşılaşmaktadır.

KDV nin uygulandığı ilk aylarda bu sorun bariz şekilde hissedildi. Mesela bir mükellef Eylül KDV beyanını hesaplarken 15 Ağustos tarihini taşıyan bir faturada yazılı KDV yi indirimler arasına dahil etmişse, indirim Eylül'e ait olmadığı gerekçesiyle reddediliyor, indirim tutarı (vergi aslı) kaçakçılık (veya kusur) cezası ve gecikme zammı ile birlikte isteniyordu. Eğer mükellef talepte bulunursa Ağustos KDV beyanı düzeltme işlemine tabi tutuluyor, uzun inceleme ve formalitelerden sonra Eylül açısından reddedilen indirim (vergi aslı) Ağustos açısından iade ediliyordu.

Bazı alış faturalarının şu veya bu nedenle, KDV beyan süresi içinde ele geçirilememiş olması dolayısıyla ortaya çıkan bu riskli ve sıkıntılı durum, 20.6.1986 tarih ve 19140 numaralı Resmî Gazetede yayınlanan 3297 Sayılı Kanun ile KDV Kanunu'nun 29 uncu maddesine,

"İndirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanunî defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir."

Hükmü eklenerek büyük ölçüde giderilmiştir.

3297 sayılı Kanun'un gereğesindeki bu hükümle ilgili olarak şu açıklamalar yer almaktadır.

"Katma Değer Vergisi Kanununa göre mükellefler yükledikleri vergileri belgelerde ayrıca gösterilmiş olmak ve kanunî defterlere kaydedilmiş bulunmak kaydıyla indirim konusu yapabilmektedirler. Kanunda indirimin zamanı konusunda açık bir hüküm bulunmamakla beraber, genel hükümler çerçevesinde indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu dönemde kullanılması gerekmektedir."

Ancak çeşitli sebeplerle belgelerin işletmeye geç intikal etmesi halinde mükellefler indirim hakkını dönem kayması nedeniyle kaybedebilmektedirler. Vergilendirme süresinin 1 ay olarak belirlenmiş olması dönem kaymalarının daha sık olarak ortaya çıkmasına yol açmaktadır. İndirim hakkının geç kullanılmasının mükelleflerin lehine olmadığı açıktır. Elde olmayan sebeplerle bu hakkın hiç kullanılamaması ise katma değer vergisinin temel müessesesi olan indirim mekanizmasını zedeleyecektir. Bu bakımdan 29/3 üncü maddede yapılan bu değişiklikle, indirim hakkının daha geç kullanılabilmesine imkân tanınmıştır. Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamaları ile paralellik sağlamak bakımından hakkın kullanımı ilgili takvim yılı ile sınırlanmıştır."

KDV Genel Uygulama Tebliğinin konuya ilişkin III/C-5.6. bölümü ise şöyledir :

"5.6. İndirimin Zamanı

3065 sayılı Kanunun (29/3) üncü maddesihükmüne göre indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanununun kayıt nizamına ilişkin 219 uncu maddesinin "a" bendinde; "Muamelelerin, işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir" hükmü yer almaktadır. Aynı Kanunun (352/1-6)ncü maddelerinde ise bu hükme aykırı hareket edilmesi halinde, 1 inci derece usulsüzlük cezası uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

Buna göre, fatura ve benzeri vesikalar 10 gün içinde defterlere kaydedilebilecek, indirim hakkı ise vesikaların kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. Ancak bu indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı içinde kullanılması, yılın aşılmaması gerekir.

Öte yandan Kanunun (11/1-c) ve geçici 17'nci maddeleri uyarınca satıcı tarafından ihraç kayıtlı teslim kapsamında teslimi gerçekleştirilen mallara ilişkin KDV, alıcı tarafından malın teslimi anında indirilecek KDV hesaplarına intikal ettirilmemektedir. Alıcı tarafından söz konusu alım nedeniyle yüklenilen KDV, süresi içinde ihracatın gerçekleşmemesi durumunda indirilecek KDV olarak kayıtlara intikal ettirilebilmektedir. Dolayısıyla bu durumda alıcının ihracat için verilen sürenin son gününü izleyen gün itibarıyla indirim imkanı doğan vergiyi, bu günü içine alan takvim yılı aşılmamak kaydıyla indirim konusu yapması mümkündür.

Örnek: 28 Ağustos 2012 tarihli alış faturasının 10 günlük süreyi aşmayacak şekilde 5 Eylül 2012 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde faturada gösterilen KDV 5 Eylül 2012 dönemi işlemlerine dahil edilerek indirim konusu yapılabilir.

Mükelleflerin alış ve giderlerine ilişkin vesikaların, kendi iradeleri dışındaki sebeplerle işletmeye kayıt süresi geçtikten sonra intikal etmesi halinde, mücbir sebep olarak kabul edilmesi ve ispat edilmesi şartıyla vesikaların kayıt süresinden sonra kayda alınması mümkündür.

Mükellefler bu suretle belgeleri kanuni sürenin geçmesinden sonra defter kayıtlarına almaları halinde de fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilen KDV'yi bu belgelerin kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde indirim konusu yapabilir.

Örnek: Yukarıda örnekte yer alan 28 Ağustos 2012 tarihli faturanın 16 Ekim 2012 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde Ekim/2012, 4 Kasım 2012 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde de Kasım/2012 vergilendirme dönemlerinde indirim konusu yapılabilir. Ancak her halükarda 2012 yılının içinde kesilen faturanın o yıl defterine kayıt edilip, yine o yılda indirim konusu yapılması gerekmekte olup, yukarıdaki örnekte belirtilen faturada yer alan verginin Ocak/2013 veya müteakip vergilendirme dönemlerinde indirimi söz konusu olamayacaktır. Ancak Vergi Usul Kanununun kayıt nizamı hükümlerine uyulmaması halinde anılan Kanunda belirtilen müeyyidelerin uygulanacağı tabiidir."

3.9.2. Takvim Yılı Aşılarak İndirim Yapılamayacağı Hükmü Konusundaki Görüşlerimiz :

- KDV Kanunu'nun 29/3 üncü maddesi şöyledir:

"İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu TAKVİM YILI AŞILMAMAK ŞARTIYLA, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir."

- Buradaki takvim yılı tabirini özel hesap dönemi uygulayan firmalar açısından hesap yılı olarak yorumlamak gerektiği düşüncesindeyiz. Öteden beri dile getirmekte olduğumuz bu görüşümüz, 15 nolu KDV Sirküleri ile Maliye İdaresi'nce de kabul edilmiştir.
- KDV Kanunu'nun 29 uncu maddesinde 3 numaralı bendi ekleyen 3297 Sayılı Kanun'un gerekçesinde, takvim yılı ile sınırlama hükmünün, gelir ve kurumlar vergisi ile paralellik sağlamak için konduğu belirtilmektedir. Halbuki bu hüküm, paralellik sağlamak şöyle dursun, KDV tatbikatının gelir ve kurumlar vergisi uygulamasına ters düşmesine, yol açmaktadır. Çünkü mükelleflere, yıllık hesaplarını toparlamaları için gelir vergisi bakımından uzun süreler tanınmıştır. Halbuki aylık dönemlere tabi olan KDV bakımından yıl aşılacak hukuken, bu dönemleri 20 güne indirmekte ve tabir yerindeyse mükelleflerin iki ayağını bir pabuca sokmaktadır.

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

KDV İNDİRİMİNDE TAKVİM YILI AŞILMAMASI ŞARTIYLA İLGİLİ OLARAK BİR SİVİL TOPLUM ÖRGÜTÜNÜN MALİYE İDARESİNE VERDİĞİ ÖNERGE YAZISI :

"İstanbul, 19 Mart 2014

Sayın Mehmet KİLCİ
Başkan
Gelir İdaresi Başkanlığı
Ankara

Sayın Mehmet KİLCİ,

Malumunuz olduğu üzere, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun 29 ve 34 üncü maddeleri gereğince, mükellefler yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak yükledikleri katma değer vergisini indirebilmektedirler.

Kanun'un 29 uncu maddesinin 3 üncü fıkrası uyarınca indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. Bu fıkra 3297 sayılı Kanun'un 9 uncu maddesiyle eklenmiştir. Bu fıkranın konuluş gerekçesi aynen aşağıdaki gibidir:

"Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre mükellefler yükledikleri vergileri belgelerde ayrıca gösterilmiş olmak ve kanuni defterlere kaydedilmiş bulunmak kaydıyla indirim konusu yapabilmektedirler.

Kanun'da indirimin zamanı konusunda açık bir hüküm bulunmamakla beraber, genel hükümler çerçevesinde indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu dönemde kullanılması gerekmektedir.

Ancak çeşitli sebeplerle belgelerin işletmeye geç intikal etmesi halinde mükellefler indirim hakkını dönem kayması nedeniyle kaybedebilmektedirler. Vergilendirme süresinin 1 ay olarak belirlenmiş olması, dönem kaymalarının daha sık olarak ortaya çıkmasına yol açmaktadır, **indirim hakkının geç kullanılması mükelleflerin lehine olmadığı açıktır. Elde olmayan sebeplerle bu hakkın hiç kullanılmaması ise katma değer vergisinin temel müessesesi olan indirim mekanizmasını zedeleyecektir.** Bu bakımdan 29/3 üncü maddede yapılan bu değişiklikle, indirim hakkının daha geç kullanılabilmesine imkân tanınmıştır. Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamaları ile paralellik sağlamak bakımından hakları kullanımı ilgili takvim yılı ile sınırlanmıştır."

Görüldüğü üzere 3297 sayılı Kanun'la yapılan düzenleme, indirim mekanizmasının sağlıklı bir şekilde işleyişini temin etmek amacıyla yapılmıştır. Bu yönüyle mükellef lehinedir. KDV Kanunu'nun 9 uncu maddesi gereğince sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisinin de, diğer yüklenen katma değer vergileri gibi indirilebilmesi mümkündür. Nitekim 20.07.1995 tarih ve 22349 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 49 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nin (B) bölümünde, sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisinin 2 no.lu katma değer vergisi beyannamelerine dayanılarak indirim konusu yapılmasının mümkün bulunduğu açıklanmıştır. Bu Tebliğin yayımlandığı tarihte KDV Kanunu'nun 29 uncu maddesinin 3297 sayılı Kanunla değiştirilmiş hali yürürlüktedir.

Tebliğin (B) bölümünde ayrıca,

- Sorumlu sıfatıyla beyanın hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine bu vergilerin ikmalen veya re'sen tarhedilmesi halinde de tarhedilen vergi aslının indirim konusu yapılabileceği,
- İndirimin, ikmalen veya re'sen tarhedilen vergi aslının vergi dairesine ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılının aşılmaması şartıyla kanuni defterlere kaydedildiği dönemde, 1 numaralı katma değer vergisi beyannamesi ile yapılacağı belirtilmiştir.

49 seri no.lu KDV Tebliği'nin (B) bölümü, 117 seri no.lu KDV Tebliği ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Yapılan bu değişiklik, sorumlu sıfatıyla beyanı gereken katma değer vergisinin beyan edilmemiş veya eksik beyan edilmiş olması halinde eksikliğin pişmanlık yoluyla veya tarhiyat üzerine giderilmesi (yani sorumlu sıfatıyla zamanında ödenmemiş bulunan vergilerin sonradan ödenmesi) durumunda indirimin ne şekilde ve ne zaman yapılacağı konusunda tereddütlere sebebiyet vermiştir.

49 seri no.lu Tebliğin ilgili bölümünün yürürlükten kaldırılmış olması nedeniyle indirimin sonradan pişmanlık veya tarhiyat üzerine yapılamayacağı, KDV Kanunu'nun 29 uncu maddesi çerçevesinde (genel hükümler dairesinde)

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşmamak şartıyla indirim hakkının kullanılabilmesi ileri sürülmektedir. Bu görüş paralelinde uygulamalar yapılmaktadır. Tatbikatta pişmanlık veya tarhiyat aşaması, vergiyi doğuran olayın ilgili olduğu dönemden çok sonra ve çoğu halde takvim yılı aşıldıktan sonra gerçekleştiğinden, indirim hakkının kullanılabilmesi fiilen mümkün olamamaktadır. Çünkü takvim yılı aşılmadan defterlere kayıt yapılmış olması şartı sağlanamamaktadır. Bu durum KDV sistemindeki temel müessese olan indirim mekanizmasının zedelenmesine ve mağduriyetlere neden olmaktadır.

Aynı sorun, alıcının rücu yoluyla sonradan satıcıya ödediği KDV'nin indiriminde de yaşanmaktadır.

Geçmiş yıllara ilişkin defterlerin sonraki yıllarda yeniden açılarak KDV indirimine dayanak teşkil edecek kayıtların yapılıp yapılamayacağı ve böylece indirim hakkının sonradan yapılan bu kayıtlara dayanarak düzeltme yoluyla kullanılıp kullanılamayacağı belirsizdir.

Yukarıda açıklanan konu, yurt dışından hizmet alımının çok yoğun olduğu günümüzde çok sayıda mükellefi ilgilendiren önemli bir sorundur. Bu nedenle, 49 seri no.lu Tebliğin 117 seri no.lu Tebliğ ile kaldırılmış bulunan, sorumlu sıfatıyla ödenen vergilerin indirimine ilişkin (B) bölümünün yeniden yürürlüğe konulmasına (sonradan rücu yoluyla ödenen KDV'lerin de indirilebileceğinin belirtilmesine) acilen ihtiyaç vardır.

Diğer taraftan, KDV Kanunu'nun 29/3 üncü maddesinde yer alan ve indirim hakkını takvim yılı ile sınırlayan hükmün de bugün için geçerliliğinin kalmadığı düşünülmektedir. Çünkü indirim hakkına işlerlik kazandırmak amacıyla ihdas edilen ve mükellef lehine olan bir hükmün bugün mükellef aleyhine uygulamalara dayanak teşkil ettiği üzülmektedir. Bu nedenle, ilgili fıkra da yer alan hükmün, vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde indirim hakkının kullanılabilmesi yönünde değiştirilmesi isabetli olacaktır.

İndirim hakkının geç kullanılması açıkça mükellefin aleyhine bir durumdur. Herhangi bir sebeple bu hakkını geç kullanan mükellef zaten gecikmeden dolayı mağdur olmaktadır. Usule ilişkin düzenlemelerle bu hakkın tamamen kullanılamaz hale getirilmesi savunulamaz. Günümüzde gelir ve kurumlar vergileri ile paralelliği sağlamanın da anlamı kalmamıştır.

İndirim için konulmuş olan zaman sınırının mantığı yoktur. Normalde sınırın düzeltme zamanaşımı olarak algılanması gerekir. Kaldı ki mevcut zaman sınırlamasına göre Ocak ayı açısından indirim için tanınan ek süre 11 ay iken, Aralık ayı için tanınan ek süre SIFIR'dır. Bu nedenle madde metninde yer alan, "vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşmamak şartıyla," ibaresinin metinden çıkarılması suretiyle maddenin değiştirilmesi indirim mekanizmasının işlerliğini sağlayacaktır.

Bu çerçevede, yukarıda arz edilen hususların, kanun değişikliği ve tebliğ hazırlıkları sırasında dikkate alınması hususunu değerlendirmelerinize sunarız.

Saygılarımla,"

Yukarıdaki öneriye aynen katılıyorum.

- Hernekadar Danıştay 9 uncu Dairesi'nin 11.01.1996 tarihli kararında (Mali Çözüm Dergisi Sayı : 73) Aralık ayına ait faturadaki KDV nin Ocak ayında indirilebileceği oyçokluğu ile kabul edilmiş ise de, bu karara bel bağlamak doğru değildir ve KDV indiriminin yıl geçmeden yapılmasına, bunun için belge temini konusunda özellikle yıl kapanışında titiz olunmasına gerek vardır (Şükrü KIZILOĞLU, Danıştay Kararları ve özetler 1998-1545)
- Kapanan yılın Aralık ayına ait KDV beyannamesi verildikten sonra ele geçirilen geçmiş yıla ait fatura ve benzeri belgelerdeki indirim hakkının, bu belgelerin kapanan yılın son günü itibariyle kapanan yıl defterlerine kaydedilmesi ve Aralık ayı KDV beyannamesi düzeltilerek indirim tutarının yükseltilmesi suretiyle bu indirim hakkının ziyan edilmesinin önlenmesi bize göre mümkündür. Aşağıdaki 3.19. no.lu bölümde belirttiğimiz özeldede Maliye İdaresi bu uygulamayı kabul etmemektedir. Bu düzeltme Hazine aleyhine bir düzeltme olduğundan, düzeltme beyannamesinin incelemeye sevk edilmesi söz konusu olacaktır. Şayet firma tam tasdik yaptırmakta ise, bu düzeltme tam tasdiki yapan YMM tarafından bir rapora bağlanırsa incelemeye sevk gereğinin ortadan kalkması gerekir. (3568 sayılı Kanun'a ilişkin 20 no.lu Tebliğ)

Bir mükellef 2012 yılı tarihini taşıyan bir yurtdışı hizmet faturasını geç teslim aldığı için, bu faturayı kapanan 2012 yılı defterine 31.12.2012 tarihi ile kaydederek KDV indirimi yapmıştır. Buna istinaden Aralık 2012 ayı KDV Beyannamesini değiştirerek, indirimin artması nedeniyle doğan KDV alacağının vergi borçlarına mahsubunu istemiştir. (2012 yılı karı küçüldüğü için Kurumlar Vergisi Beyannamesini de düzeltmiş ve buradan doğan alacağı için de mahsup talebinde bulunmuştur.)

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

Vergi Dairesi bu mahsup talebini reddetmiştir.

Mükellefin yargıya yaptığı başvuru üzerine İstanbul 9. Vergi Mahkemesi geçmiş yıl defterlerine kayıt yapılabileceği, buna istinaden düzeltme beyannamesi verilerek iade istenebileceği gerekçeleriyle mükellefin bu talebini kabul etmiştir. (31.10.2013 tarih ve E.2013/1894 , K.2013/2719 sayılı karar)

Vergi Mahkemesinin bu kararına aynen katılıyoruz.

- Maliye İdaresi, sonradan pişmanlık yoluyla veya İdare tarafından tarhiyat yapılmak suretiyle yüklenilen KDV'lerin geçmiş yolda doğmuş olan bir işlemle ilgili olduğu gerekçesiyle, ödeyen veya muhatabı tarafından indirilmesine izin vermemektedir.

Bir mükellef 2011 yılında yerine getirmedeği KDV sorumluluğu nedeniyle tarhiyata uğramıştır. Uzlaşma yoluyla 11.03.2014 tarihinde ödediği bu KDV'yi, Mart 2014 ayında indirmeyerek bu aya ait 1 no.lu KDV beyannamesini ihtirazi kayıtlı vermiş ve dava açmıştır. Olayı inceleyen Kocaeli 1 inci Vergi Mahkemesi davayı kabul ederek 2014 yılında tahakkuk etmiş ve ödenmiş olan KDV'nin, yine 2014 yılında indirilebileceğini hükme bağlamıştır.

Bu konu KDV'nin eksik hesaplandığının sonradan anlaşılmasının üzerine incelemeyle veya pişmanlık yoluyla ödenen KDV'nin, işleme muhatab olan alıcıdan rücu yoluyla talep edildiğinde, alıcının satıcıya yapacağı KDV ödemesinin indirilip indirilemeyeceği ile de ilgili bir konudur. Konu hakkındaki görüşlerimiz aşağıdaki 3.17. bölümde açıklanmıştır.

3.9.3. Kayıta Gecikme Konusunda Danıştay'ın ve Yazarların Görüşleri :

Vergi yargı organlarının genel görüşü ;

Defterlerin geç yazılmasının KDV indirimine engel olamayacağı, çünkü KDV indiriminin mükellefiyete bağlı bir görev ve hak olduğu, sadece belgelerin defterlere geç yazılmasının, mükelleflere kanunen tanınan bu hakkın ortadan kaldırılmasına neden olamayacağı yönündedir. Ancak, indirimde dayanak teşkil eden fatura veya benzeri belgelerin ibraz edilmesi, bu belgelerin doğru ve gerçek olması aranmaktadır.

Danıştay 9 uncu Dairesi, aynı hesap dönemi içinde olmak kaydıyla, KDV indirimine dayanak teşkil eden belgelerin gecikmeli olarak ve vergi incelemesinden sonra yasal defterlere kaydedilmiş olmasının KDV indirimi hakkını ortadan kaldırmayacağına karar vermiştir. (21.4.1993 tarih ve E:1992/4186, K:1993/1825 sayılı karar)

Aynı Dairenin 9.5.1994 tarih ve E:1993/2348, 1994/2262 sayılı kararının sonuç bölümü şöyledir:

".... olayda, ihtilaflı dönem katma değer vergisi beyannamesinde, vergisi indirim konusu yapılan alış faturası ve benzeri belgelerin mevcut olduğu, bu belgelerdeki bilgilerin deftere kaydedilmek üzere bilgisayar disketine depo edildiği, katma değer vergisinde vergi indirimi, mükellefiyete bağlı bir görev ve hak olduğundan sadece belgelerin defterlere geç yazılmasının mükelleflere kanunen tanınan bu hakkın ortadan kaldırılmasına neden olamayacağı, ayrıca 1992/Ocak dönemine ait katma değer vergisi beyannamesi 25.2.1992 tarihine kadar verilebileceğinden beyanname verme tarihine kadarki sürede deftere kaydedilmediği konusunda idarece yapılmış bir tesbit olmadığından, kaçakçılık cezası katma değer vergisini kaldırır, usulsüzlük cezasını onayan vergi mahkemesi kararının alış faturaları ve benzeri belgelerde gösterilen vergilerin, ancak söz konusu belgelerin yasal deftere kaydedildiği dönemde indirim konusu yapılabileceği ileri sürülerek bozulması isteminin reddine karar verilmiştir."

Yine Danıştay 9 uncu Dairesi'nin 9.3.1994 tarih ve E:1993/3448, K:1994/1397 sayılı kararında daha da esnek bir yaklaşım göze çarpmaktadır. Kararın konuya ilişkin bölümü şöyledir:

"3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin 1/a bendinde; mükelleflerin yaptığı vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden bu kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri, aynı kanunun 34.maddesinin 1. bendinde, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği hüküm altına alınmıştır."

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

Bu hükümler karşısında katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için, indirim konusu yapılacak verginin fatura veya benzeri belgeler ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi ve söz konusu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmiş olması gerekmektedir.

Olayda 25.9.1992 tarihli inceleme raporuyla yükümlülerin 1990 yılı, yevmiye, defteri kebir ve envanter defterlerinin yazılmamış olduğunun tesbiti olması karşısında vergi matrahının tamamen veya kısmen maddi delillere dayanılarak saptanması imkanı ortadan kalktığından re'sen takdir nedeninin kabulü zorunlu hale gelmiştir.

Öte yandan, defterlerin yazılı olmaması yukarıda belirtilen ispat ve ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldırmaya dayanak sayılabilecek hukuki bir neden olarak düşünülemez. Dolayısıyla akaryakıt ve madeni yağ satışıyla uğraşan yükümlülerin ibraz ettikleri fatura ve benzeri vesikalara ilişkin katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi, aksi halde indirimlerin kabul edilmemesi gerekir.

Diğer taraftan inceleme elemanına ihtilaflı dönemde matrah farkı tesbit edilirken dönem içindeki mal alışlarının toplam tutarının inceleme elemanınca 3.522.033.052 lira olarak dikkate alındığı anlaşılmakta olup, yükümlü ise dava ve temyiz dilekçelerinde aynı dönemdeki toplam alışların 2.453.578.886 TL olduğunu iddia etmektedir.

Bu bakımdan, yükümüyle verilecek belli bir sürede temin edip ibraz edeceği mal ve hizmet alışlarına ait fatura ve benzeri vesikalarının indirim konusu yaptığı katma değer vergisinin tamamını karşılayıp karşılamadığı hususunun belirlenmesi ve tesbit edilmiş olan matrah farkının, ibraz edilecek alış faturaları ve dönem sonu stokları da dikkate alınarak yeniden irdelenip belirlenmesi için bilirkişi incelemesi yaptırıldıktan sonra bir karar verilmesi gerekirken yazılı gerekçeyle verilen kararda isabet görülmemiştir."

Sayın Tayfun BEŞE'nin, Yaklaşım Dergisinin 24 üncü (Aralık 1994) sayısında yer alan "SADECE BİLGİSAYAR DİSKETİNE KAYDEDİLEN ALIŞ BELGELERİNDE GÖSTERİLEN KDV İNDİRİLEBİLİR Mİ?" başlıklı yazısının sonuç bölümü şöyledir:

"Yukarıdaki açıklamalardan da farkedileceği üzere idarenin, Türkiye'de muhasebe işlemlerinin çoğunlukla bilgisayar kullanımı yolu ile yürütüldüğü varsayımından hareketle yeni düzenlemeler yapması, bilgisayar kayıtları için yeni kurallar koyması gerekmektedir. Çünkü gerek kayıtların bilgisayar belleğine alınması ve gerekse bu kayıtlardan defterlere yapılan geçişler uygulamada bazı sorunları ve duraksamaları beraberinde getirebilmektedir

Muhasebelerini bilgisayarla tutan mükelleflerin hergün disketteki kayıtları yasal defterlere geçirmelerini çok zor olduğu hususunu gözönüne alarak, bilgisayara kaydedip yasal defterlere geçirilmeyen belgelerde gösterilen KDV nin, belgenin diskete kaydedildiği dönemde indirimi kabul etmek yerinde olacaktır. Diğer bir ifade ile, VUK ve KDV Kanunu'nda yapılacak değişikliklerle, diskete yapılan kayıt, yasal defterlere yapılmış gibi değerlendirilmelidir.

Bu arada gözönüne alınması gereken bir diğer husus da, kayıt süresi ile ilgilidir. Defterlere yapılan kayıtların en fazla 10 güne kadar geciktirilebilmesine ilişkin VUK'un 219.maddesi, muhasebe işlemlerinin bilgisayarla yürütülmediği döneme ilişkin bir düzenlemedir. Artık günümüzde, işletmelerin çoğu muhasebe işlemlerini bilgisayarla yürütmektedir. Her 10 günde bir bilgisayar rulolarının takılıp çıkartılması ve bilgisayardan döküm alınması çok zordur. Hiç değilse, muhasebelerini bilgisayarla yürüten işletmelerde, defterlere kayıt süresi daha uzun örneğin 3 ya da 4 ay olarak belirlenebilir.

Kanun değişikliği yapıncaya kadar ise, sadece bilgisayara kaydedilen belgelerdeki KDV'nin indirimi, vergi incelemesine bağlanabilir. İnceleme sonucunda belgelerin gerek olduğu tespit edilirse, belgelerde gösterilen KDV'nin, belgesinin diskete kaydedildiği dönemde indirimi kabul edilmelidir. Bu anlayış hem KDV'nin 29-34, VUK'un 134. madde hükümlerine hem de Yargı Organı kararlarına da uygun olacaktır."

"YASAL DEFTERLERİ GEÇ YAZMANIN AĞIR SONUÇLARI" başlıklı 1999/78 sayılı DENET Sirküleri ve 34 üncü maddedeki 2.9 no.lu bölüm konu hakkında detaylı bilgiler içermektedir.

3.10. Sehven İndirilmeyen veya İndirilmesi Unutulan KDV nin Durumu :

Yüklenilen KDV nin eksik şekilde kayda alınması, toplam hatası yapılması veya sair nedenle, o dönemde indirim olarak gösterilmesi gereken KDV den daha düşük bir meblağ beyannamenin indirime ilişkin satırlarında yer almışsa bu hatanın düzeltilmesi ancak V.U.K. nun, vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin 116-126 ncı maddeleri uyarınca mümkündür. Mükellef böyle bir düzeltme talebiyle başvuruda bulunduğu anda söz konusu talep incelemeye sevk edilmekte ve inceleme sonucuna göre işlem yapılmaktadır.

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

Bize göre bu gibi durumlarda mükellefin, hatayı farketmediği ayda, daha önce sehven indirilmemiş olan KDV yi re'sen indirilebilmesine imkan veren bir düzenleme yapılmalıdır. Böyle bir çözüm şekli hem İdarenin iş yükünü azaltacak, hem de mükellefi rahatlatacaktır.

Bu konuda, 34 üncü maddedeki 2.24 no.lu bölüme bakınız.

3.11. Hal Komisyoncularının KDV İndirimi Bakımından Durumu :

Bakanlık hal komisyoncuları hakkında, belge düzeni ve KDV açısından Genelge ile düzenlemede bulunmuş, bu Genelgede indirilebilen ve indirilemeyen KDV leri açıklamıştır.

Söz konusu Genelge metni 1 inci maddedeki 6.26. nolu bölümde mevcuttur.

3.12. Teslim KDV sinin Tahsilinin İmkansız Hale Gelmesi Bunun İndirilmesini Gerektirmez :

Teslim ve hizmetlere ilişkin olarak doğan KDV nin KDV beyannamesinde gösterilmesi için bu KDV nin alıcıdan fiilen tahsil edilmiş olması gerekmez. Beyannameye intikal işlemi vergiyi doğuran olayın (Md.10) meydana geldiği ayda yapılır. Bu şekilde beyana konu edilen teslim KDV sinin müşteriden tahsilinin imkansız hale gelmesi, söz konusu KDV nin indirilmesini gerektirmez. Alacağını tahsil edemeyen satıcı, işlem bedelinin yanı sıra, KDV yi indiremediği için de zarara uğramış olur.

İstanbul Defterdarlığının 29.4.2002 tarih ve 2329 sayılı Muktezasında ;

"... Firmanızca satışı yapılan bilgisayarların alıcıya teslimi anında vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olduğundan, satış bedelinin tahsil edilememesi veya alıcının bulunamaması gibi sebepler vergiyi doğuran olayı etkilemeyecek, satış bedeli üzerinden hesaplanan ve beyan edilerek ödenen KDV nin indirim konusu yapılması mümkün olmayacaktır."

denilmiştir.

KDV yi de ihtiva eden şüpheli alacaklar ve değersiz alacaklar, Vergi Usul Kanunu'nun 322 ve 323 üncü maddeleri uyarınca gider yazılır. Şüpheli alacak niteliği arzeden KDV nin de, karşılık yoluyla gider yazılıp yazılamayacağı uzun süre tartışma konusu olmuş, sonunda Maliye İdaresi, şüpheli alacak konumundaki KDV nin yani şüpheli alacağın KDV ye tekabül eden kısmının da, şüpheli alacak karşılığı yoluyla gider yazılabileceğini kabul etmiştir. (334 no.lu VUK Genel Tebliği) Tabiatıyla KDV yi de içeren alacak veya sadece KDV alacağı değersiz alacak konumunda ise bu KDV nin de değersiz alacak olarak gider kaydedilmesi mümkündür.

Tahsili şüpheli olan veya imkansız olan KDV gider yazılabilmekle beraber, bu KDV nin mükellef üzerinde yük olarak bırakılması şeklindeki yasal durumun isabetliliği tartışılmaya müsaittir. Gelir veya kurumlar vergisi açısından şüpheli alacak veya değersiz alacak gider yazılmak suretiyle mükellef üzerinde vergisel etki bırakmazken, tahsili şüpheli veya imkansız olan KDV de bu anlayışın geçerli olmaması çelişki teşkil etmektedir.

3.13. İndirilmesi Mümkün Olan KDV Mutlaka İndirilmelidir, Gider Yazılamaz :

İndirilmesi konusunda herhangi bir engel bulunmayan alış KDV lerinin mutlaka indirilmesi gerekir. Bunların gider yazılabilmesi mümkün değildir. (Md.58) Bu hükme rağmen gider yazılan indirimli kabul KDV, kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilir.

3.14. İndirilmesi Mümkün Olmayan KDV'nin Akıbeti :

İndirim yasağı bulunması (Md.30), kayıta gecikme, belge yetersizliği gibi nedenlerle indirilmesi imkansız olan KDV ler duruma göre;

- Gider
- Maliyet veya
- Kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınır. (Bu konuda 30 ve 58 inci maddelere bakınız.)

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

3.15. KDV İndiriminde Mütteselsil Sorumluluk :

KDV uygulamasında indirimin haklı sayılabilmesi için indirilen KDV nin, satıcı tarafından veya daha alt kademelerdeki mükelleflerce beyan ve ödemeye konu edilmiş olması, başka bir ifade ile Hazine'ye intikali konusunda aksama bulunmaması gerektiği şeklindeki idari anlayış yoğun tartışmalara konu olmuştur.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin konu ile ilgili VI/B-2 no.lu bölümü şöyledir:

“2. Mütteselsil Sorumluluk

2.1. Kapsam

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinde, mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hisımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar mütteselsilen sorumludurlar hükmü yer almaktadır.

Buna göre, mal teslimlerinde alım-satıma taraf olanlar, hizmet ifalarında hizmetten yararlananlar, bu safhadaki işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV ile sınırlı olmak üzere, Hazine'ye intikal etmeyen KDV'den aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde mütteselsilen sorumludur.

2.1.1. İşleme Doğrudan Taraf Olanlar

Mal veya hizmet alım-satımında satıcının KDV'yi Hazine'ye intikal ettirmediğinin tespit edilmesi halinde, bu satıcı tarafından doğrudan mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen mükellefler, işlem bedeli üzerinden hesaplanan vergi ile sınırlı olmak üzere, Hazine'ye intikal etmeyen vergide Tebliğin (IV/E-3.2) bölümünde belirtilen usul ve esaslara göre satıcı ile birlikte mütteselsilen sorumlu olurlar.

Ancak alıcılar, KDV dahil toplam işlem bedelini;

- 5411 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar vasıtasıyla ödemeleri ve bankaya yapılacak ödeme sırasında düzenlenecek belgede satıcının (veya adına hareket edenlerin) adı-soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile bankadaki hesap numarasını ve vergi kimlik numarasını doğru olarak yazdırmaları,

- Ödemenin çekle yapılmış olması halinde çekin Türk Ticaret Kanununun 785 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında düzenlenmiş olması,

- Ödemenin kredi kartı (iade talebinde bulunan kişi veya kuruma ait), tapu devri, kamu kurum ve kuruluşları aracılığıyla (ön ödeme avansı şeklinde kamu kurum ve kuruluşlarının veznesine ödeme gibi) yapılması,

- Ödemenin PTT yoluyla yapılması halinde, ödeme sırasında düzenlenecek belgenin ibrazı (satıcının veya adına hareket edenlerin adı- soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka hesap numarası ve vergi kimlik numarası doğru olarak yazdırılmak kaydıyla)

halinde mütteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmazlar. Bu çerçevede herhangi bir hesaba bağlı olmaksızın, örneğin kasadan ödeme yapılması şeklinde gönderilen havaleler sorumluluğu kaldırmaz. Ayrıca dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri gibi ihracata aracılık eden mükelleflerin bu uygulamadan yararlanabilmeleri için ihracatına aracılık ettikleri mükelleflerin de ödemelerini yukarıda belirtilen şekilde tevsik etmeleri gerekir.

Ancak alıcı ile satıcı arasında muvazaaya dayanan bir işlem yapıldığının veya menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hisımlık, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin bulunduğu vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarla tespit edilmesi halinde ödeme yukarıdaki şekilde tevsik edilmiş olsa bile mütteselsil sorumluluk kalkmaz.

Öte yandan 3065 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin birinci fıkrasında sayılan (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç) kurum ve kuruluşlar ile sermayelerinin (% 51) veya daha fazlası söz konusu kurum ve kuruluşlara ait iktisadi işletmelerin mal teslimi veya hizmet ifalarında taraf olduğu alım-satım işlemlerinde mütteselsil sorumluluk uygulanmaz. Buna göre;

- Yukarıda sayılan kuruluşların mal ya da hizmet satın aldıkları mükelleflerin bu alışlarla ilgili vergiyi,

- Bu kuruluşlardan mal ya da hizmet satın alanların ise sözü edilen kuruluşların bu satışlarıyla ilgili vergiyi,

Hazine'ye intikal ettirmemeleri nedeniyle mütteselsil sorumluluk kapsamında işlem yapılmaz.

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

2.1.2. İşleme Doğrudan Taraf Olmayanlar

Bir mükellefin, mal veya hizmet temin ettiği safhalardan daha önceki safhalarda, bu mal veya hizmetle ilgili KDV'nin Hazine'ye intikal ettirilmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulabilmesi için, sözü edilen mükellef ile vergiyi Hazine'ye intikal ettirmeyenler arasında; menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hısımlık, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin mevcudiyetinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarda açıkça belirtilmiş olması zorunludur.

2.2. Uygulama

Müteselsil sorumluluk uygulaması aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

a) Vergi, mükellef adına tarh ve tahakkuk ettirilir ve öncelikle mükelleften aranır.

b) Müteselsil sorumluluk satın alınan mal ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı ile sınırlıdır. Cezalar sorumluluk kapsamı dışındadır.

c) Mükellef dışındaki kişilerden (müteselsil sorumludan) yapılacak takibe ödeme emri tebliği suretiyle başlanır.

ç) Bu esaslar dikkate alınarak mükellef tarafından beyan edilen ancak, ödenmeyen vergi ile ilgili olarak;

- Mükellefe, bilinen adreslerinde bulunamadığından ödeme emri tebliğ edilememiş olması veya

- Kendisine ödeme emri tebliğ edilen mükellefin mal beyanında bulunmamış, vergi dairesince de mali tespit olunamamış veya beyan edilen veya vergi dairesince tespit olunan malların amme alacağını karıştılamayacağını anlaşılmış olması,

hallerinde vergi aslı, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı için mükellef dışındaki müteselsil sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe başlanır.

d) Mükellef tarafından noksan beyan edilen veya hiç beyan edilmeyen vergi için yapılacak tarhiyat üzerine tahsil edilebilir hale gelen vergi ve gecikme faizi, yukarıda belirtilen şartlara göre müteselsil sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe alınır."

TEBLİĞ HÜKÜMLERİ BÖYLE OLMAKLA BERABER;

Uygulamada KDV'yi aksattığı görülen satıcının düzenlediği belgeye dayalı indirim yapmış olanlar, yukarıdaki usullerle takibe alınmak yerine, söz konusu satıcının belgelerine dayalı KDV indirimlerini iptal etmek sureti ile KDV beyannamelerini düzeltmeye zorlanmaktadır.

Ödemelerini usulüne uygun şekilde bankalar vasıtasıyla veya KDV sorumluluğundan kurtaran diğer usullerle yapmış olan alıcılar çoğu zaman bu zorlamadan kurtulabilmektedirler.

Özellikle KDV iade taleplerinde iade isteyenler bu şekilde beyanname düzeltmeye zorlanmakta, yine çoğu halde ödemenin ispatı suretiyle düzeltme gereği ortadan kaldırılabilir.

Geçmişteki bir ay beyannamesi bu şekilde değiştirildiğinde, devrolan KDV'de değişiklik olursa, bu durum zincirleme olarak izleyen KDV beyannamelerini ödenecek KDV çıkıncaya kadar düzeltmeyi gerektirmektedir. Şayet düzeltilen aydan sonra sürekli devrolan KDV varsa ve yapılacak düzeltme hiçbir ayda devrolan KDV'yi ödenecek KDV'ye dönüştürmüyorsa, sadece ilgili ay KDV beyanının düzeltilmesi ve verilecek yeni KDV beyannamesinde düzeltilmiş devir rakamının kullanılması suretiyle aradaki aylar için düzeltme yapmaktan kurtulunabilmektedir.

NOT:

Yukarıdaki Tebliğ bölümünün 2.1.1. no.lu kısmında, Tebliğin IV/E-3.2. numaralı başlığına atıf yapılmıştır. Ancak bu başlıkta konuyla ilgisi olmayan düzenlemeler bulunmaktadır. Gerçekte hangi başlığa atıf yapıldığı anlaşılamamıştır.

3.16. Satılan Malın Müşteri Tarafından İade Edilmesi :

KDV mükelleflerince bir mal teslim edilip fatura ve benzeri belgesi de düzenlendikten sonra, malın müşteri tarafından muhtelif nedenlerle iade edilmesi halinde, malı geri almak zorunda kalan mükellefin yapması gereken işlemler şöyle özetlenebilir:

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

3.16.1. Fatura ve Benzeri Belgenin İptali :

Fatura ve benzeri belgenin iptali mal iadesinin belgelenmesinde uygulanabilecek yöntemlerden biridir.

İster KDV mükellefi, ister nihai tüketici olsun iade edeceği mal ile birlikte, bu mala ait fatura veya perakende satış vesikası, aslını yahut yazarkasa fişini satıcıya teslim eder, ödediği KDV dahil bedeli geri alır.

- Satıcı bu satışı henüz kayda almamışsa, belge orijinaline dayanarak bu kaydı hiç yapmayabilir.
- Satış kaydı yapılmışsa veya yazarkasa fişi düzenlendiği için toplam olarak yapılma zorunluluğu varsa, yine belge orijinaline dayanarak, satış kaydını ters kayıtlı iptal edebilir. Bu şekilde iptal olunan satışlara ilişkin KDV tutarı, KDV beyannamesinin 34 üncü satırında gösterilerek indirim konusu yapılır. Tabiatıyla bu yöntem, malın kısmen iade edildiği hallerde uygulanamaz ve iade işlemi aşağıdaki yöntemlerden biri uygulanarak belgelenir.

3.16.2. İade Faturası :

Alıcı fatura ve benzeri belge düzenleyebilecek durumda ise, iade işlemi iade faturası ile de belgelenebilir. Bize göre bu yöntem uygulandığında iade faturası, iade eden tarafından herhangi bir satış gibi malı geri alan tarafından da herhangi bir alış gibi, kayda konu edilmelidir. Zaten VUK da "iade faturası" şeklinde bir belge türü düzenlenmiş değildir. Uygulamada mal iadesi amacıyla düzenlenen faturalara iade faturası adı verilmekte olup, yasal açıdan bu faturanın, herhangi bir faturadan farkı yoktur. VUK nun 232 nci maddesi uyarınca fatura verilmesi mecburiyeti olmayan hallerde iade işlemi, perakende satış vesikası ile veya yazar kasa fişi ile de belgelenebilir. (Bu konuda 35 inci maddeye ilişkin 2 ve 3 no.lu bölümlere bakınız.)

3.16.3. İade İşleminin Gider Pusulası İle Belgelenmesi :

Şayet alıcı, fatura veremeyecek durumda ise (mesela nihai tüketici ise veya resmi kurum ise), belge orijinalinin mal ile birlikte geri verilmesi yöntemi herhangi bir nedenle uygulanamıyorsa satıcı geri gelen bu mal için gider pusulası (VUK Md. 234) düzenler bu pusulada, iadeyi yapanın adını, soyadını veya ünvanını, adresini, iade olunan malın cinsini satış bedelini, KDV sini gösterir, iade eden taraf bu pusulaya KDV dahil bedeli geri aldığına dair imza koyar. Pusulanın bir örneği iade edene verilir. Satıcı bu pusulaya dayanarak, geri aldığı malı stoklarına dahil eder ve KDV yi indirir.

İstanbul Defterdarlığı'nın 26.8.1993 tarih ve 6002 sayılı muktezası şöyledir:

"Bakanlık Makamına verdiğiniz 21.5.1993 tarihli dilekçenize alınan cevabi yazıda;

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/4. maddesi ile Maliye Bakanlığının vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu yetkiye dayanılarak gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmayan Sosyal Sigortalar Kurumu'nun satıcı firmalara yapacakları ilaç ve diğer mal iadelerinin gider pusulası ile gerçekleştirilmesi ve vergi indiriminin de bu pusulaya dayanılarak yapılması uygun görülmüştür.

Buna göre, Sosyal Sigortalar Kurumu'nun iade ettiği ilaçlar dolayısıyla satıcı firmanın düzenleyip kuruma onaylatacağı gider pusulaları kullanılacak bu gider pusulalarında bedel vergi dahil olarak ifade edilecek, ayrıca pusulanın iade ile ilgili olarak düzenlendiği ve bedele verginin dahil olduğu şerh olarak yer alacaktır.

Satıcı firmaların iade edilen ilaçlarla ilgili vergiyi pusuladaki bedele iç yüzde uygulayarak hesaplamaları ve pusulanın düzenlendiği dönemde indirim konusu yapmaları mümkündür" denilmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim."

(Bu mukteza ile beliren görüş, daha sonra 54 no.lu Tebliğe yansımış olup, konu hakkında 35 inci maddeye bakınız.)

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

3.16.4. Satılan Mal Geri Alınabilir :

Çoğu dükkan ve mağazada "SATILAN MAL GERİ ALINMAZ" şeklinde levha asıldığı, bir mal iade edilmek istendiğinde satıcının bunu reddettiği görülmektedir. Hatta kimi satıcılar iade işleminin yasal açıdan mümkün olmadığını veya kayıt ve belgeleme yönünden güçlükler bulunduğunu ileri sürerek malı geri almaktan kaçınmaktaydı. Günümüzde hala sattığı malı geri almaktan bu gerekçelerle kaçırarak mükelleflere az da olsa rastlanmaktadır.

Yukarıda izah ettiğimiz gibi satılan malın geri alınması mümkündür ve bunun gerek vergisel gerekse muhasebesel açıdan zorluğu veya imkansızlığı söz konusu değildir. Ortada bir kötü niyet veya istismar olmadığı sürece ve malın tekrar satışını güçleştirecek bir durum söz konusu değilse, malın iade edilebilmesi alıcının en tabii hakkıdır. Böyle bir durumda türlü bahaneler ileri sürerek, sattığı malı geri almaktan kaçınmak ise ticari ahlaka uygun olmayan bir davranıştır. (Konu hakkında, 35 inci maddedeki açıklamalarımıza bakınız)

3.17. Sonradan (Rucü yoluyla) Ortaya Çıkan KDV nin İndirilmesi :

Bir mal veya hizmet alımı yapıp, buna ilişkin belge kayda alındıktan sonra, bu işleme ilişkin olarak hesaplanan KDV nin noksan olduğu anlaşılırsa ve karşı taraf, tarhiyata uğrayarak yahut pişmanlık yoluyla veya beyannamesine dahil ederek bu noksanlığı giderirse, söz konusu fark KDV yi alıcıdan talep edebilir. Alıcı bu şekilde yani satıcının rucü etmesi nedeniyle yüklendiği KDV yi yüklenimin gerçekleştiği ayda indirebilir. Hatta, bu KDV yi iade hakkı doğuran bir işlem için yüklenmişse iadesini isteyebilir. İndirim yapabilmesi için rucü yoluyla sonradan yüklenim olayının belgelenmesi gerekir.

Belgeleme işlemi şu şekilde yapılır:

- Şayet satıcı, beyan dönemi geçmeden önce KDV eksikliğinin farkına varmış ve fark KDV yi alıcıdan istemişse, ya hatalı fatura orijinalini geri alıp yerine doğru KDV tutarını gösteren fatura keser, ya da sadece fark KDV tutarını içeren izahlı bir ek fatura düzenler.
- Eğer KDV eksikliği sonradan fark edilerek satıcı KDV tarhiyatına uğramış veya fark KDV yi pişmanlıkla ödemişse, ödeme belgelerinin örneklerini bir yazı ekinde alıcıya göndererek KDV aslını talep edebilir, alıcı da bu belgelere istinaden KDV indirimi yaparak KDV yi satıcıya ödeyebilir veya borçlanabilir. (Bu halde dahi, sadece fark KDV yi içeren bir fatura düzenlenmesi mümkün ve yararlıdır.)

Bu konuda 11 inci maddeye ilişkin 3.13 nolu bölüme bakınız.

Antalya Defterdarlığı'nın, 13.3.1991 tarihli yazısına Bakanlığın verdiği cevapta,

"..... firması adına, rapor uyarınca tarh edilen verginin vergi dairesine yatırıldığı ve bu vergininA.Ş. tarafından da ilgili firmaya ödendiğinin tespiti şartıyla rucü yoluyla ödenen söz konusu verginin, ödemenin yapıldığı dönem hesaplarıyla bağlantı kurularak, aynı dönem beyannamesinde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılması uygun görülmüştür."

denilmiş olması, yukarıdaki görüşlerimizi doğrulamaktadır.

Konu hakkında detaylı görüşlerimizin yer aldığı makalemizin metni aşağıda sunulmuştur. (Lebib Yalkın Dergisi – Haziran/2009 sayısı)

"EKSİK OLDUĞU SONRADAN ANLAŞILAN VE SATICI TARAFINDAN TAMAMLANAN SATIŞ KDV'Sİ İÇİN ALICIYA RUCU EDİLMESİ VE ALICININ BU KDV'Yİ SATICIYA ÖDEYİP İNDİRMESİ İMKÂNI"

1. GENEL AÇIKLAMA:

KDV'ye tabi mal teslimlerinde veya hizmet ifalarında;

- Fatura düzenlenmemesi,
- Düzenlenen faturada yersiz istisna uygulanması,
- Olması gereken orana göre düşük oran üzerinden KDV hesaplanması,

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

- İhraç kaydıyla teslimi mümkün olmayan mal için ihraç kayıtlı teslim faturası düzenlenmesi

gibi nedenlerle satış KDV'lerinin eksik hesaplandığı veya hiç hesaplanmadığı hallerle karşılaşılmaktadır.

Bu gibi hallerde satıcı, hatasını fark ederek pişmanlık yoluyla eksik KDV'yi beyan edebilir, düzeltme beyannamesi vererek devrolan KDV'sini azaltabilir veya bu hata vergi inceleme elemanlarında tespit edilerek rapora bağlanabilir.

Alıcıdan eksik tahsil edildiği anlaşılan ve pişmanlık yoluyla, tarhiyata uğramak veya devrolan KDV azaltılmak suretiyle tamamlanan bu KDV'nin, duruma göre alıcıdan rücu yoluyla talep edilmesi mümkündür.

Alıcının bu suretle ödeyeceği KDV veya ek KDV'yi indirme, indirim suretiyle giderilememe ve iade hakkının mevcudiyeti halinde iadesini isteme imkanı vardır.

KDV Kanunu'nda ve KDV Tebliğlerinde açıkça düzenlenmemiş olan bu hususlar uygulamada mukteza ve yargı kararlarıyla açıklığa kavuşmuş olup konu hakkındaki bilgiler ve görüşlerimiz aşağıda sunulmuştur:

2. SATIŞ KDV'Sİ EKSİKLİĞİNİ TAMAMLAYAN SATICININ ALICIYA RÜCU HAKKI:

KDV Kanunu'na göre KDV'nin mükellefi KDV'ye tabi işlemi (mal teslimini veya hizmet ifasını) yapandır. Kanunen, işlemi yapan şahıs, şirket veya işletme mükellef olarak tayin edilmiş olmakla beraber, (KDV Kanunu Md. 8/1-a) KDV'nin ödeyicisi alıcıdır. Yani alıcılar aldıkları mal ve hizmetin bedeline ilaveten veya bu bedelin bünyesinde KDV tutarını satıcıya ödemek durumundadır.

Şayet satıcı sehven KDV hesaplamamışsa veya KDV'yi düşük oran üzerinden yahut eksik hesaplamışsa ve satış, "bedel + KDV" bazlı olarak yapılmışsa, alıcı satıcıya eksik KDV kadar noksan ödeme yapmış demektir.

Yani satıcının eksik KDV tutarını alıcıdan talep edebilmesi için, satış işleminin KDV dahil bedel belirlenmek suretiyle değil, KDV'nin bedele ilaveten ödenmesi suretiyle yapılmış olması şarttır.

Rücu için şartlar müsait olsa bile satıcı rücu hakkını prensip olarak sadece KDV aslı için kullanabilir. Eksik KDV'nin pişmanlıkla tamamlandığı durumda normal olarak pişmanlık zammı, tarhiyata uğranmak suretiyle tamamlandığı durumda ceza ve gecikme faizi için alıcıya rücu edilemez. Ancak taraflar olayın özelliğine göre isterlerse cezanın ve/veya gecikme faizinin de kısmen veya tamamen alıcı tarafından karşılanacağını kararlaştırabilirler.

Satıcının sonradan KDV talep ettiği hallerde alıcı, alım işlemini "KDV dahil" esasta yaptığını ileri sürerek bu talebi reddedebilmektedir. Satıcının iddiası ise satımın "bedel + KDV" esaslı olduğu yönünde ise taraflar arasında ihtilaf çıkabilmektedir.

Bu ihtilaflar yazımızın konusu dışında olup konu hakkındaki görüşlerimiz, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisinin Ağustos 2001 sayısında yer alan "KDV'NİN BEDELE DAHİL OLUP OLMADIĞI KONUSUNDAKİ İHTİLAFLAR" başlıklı yazımızda ifade edilmiştir.

Aşağıdaki bölümlerde alıcının rızaen veya yargı yoluyla satıcıya sonradan ödediği KDV'yi indirme ve hatta şartlar mevcutsa iadesini isteme hakkı açıklanmıştır:

3. ALICININ RÜCU SONUCU SATICIYA ÖDEDİĞİ KDV'Yİ ÖDEMEYİ YAPTIĞI AYDA İNDİRMESİ İMKÂNI:

Alıcının daha önce eksik KDV ödeyerek aldığı mal veya hizmetin KDV'sini tamamlamak amacıyla satıcıya yaptığı ödeme, ödemenin yapıldığı ayda alıcı tarafından indirilebilmektedir.

Bu yönde çok sayıda mukteza mevcuttur.

Örnek vermek gerekirse son olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca verilmiş olup arşivimizde bulunan 08.05.2009 tarih ve 4695 sayılı muktezaya konu olan olayda muktezayı alan firma, müşterisinin cari hesabına yürüttüğü faizleri dekontla belgeleyip KDV hesabına konu etmemiş, bu durumun tespiti sonucu talep edilen KDV aslını, cezasını ve gecikme faizini uzlaşma yoluyla ödemiş ve KDV aslını müşterisinden talep etmiştir. Söz konusu muktezanın son paragrafı şöyledir:

"Buna göre, firmanızda uzlaşma suretiyle tahakkuk eden ve V.U.K hükümleri çerçevesinde ödenen verginin muhatap firmalara rücu edilmesi halinde, rücu yoluyla ilgili firmalarca ödenen vergilerin ödemenin yapıldığı dönem hesaplarıyla bağlantı kurularak aynı dönem beyannamesinde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır."

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

Görüldüğü gibi eksik KDV ödeyerek mal veya hizmet alan KDV mükellefi bu KDV eksikliğini tamamlamak amacıyla satıcıya sonradan ödediği KDV'yi, yıl geçmiş olsa bile, ödemeyi yaptığı ayda indirebilmektedir.

Aynı görüşleri taşıyan başka muktezalar da mevcuttur. Örnek vermek gerekirse; Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 18.02.1992 tarih ve 14676 sayılı muktezası aynı anlayışla verilmiştir. (Şükrü KIZILOĞLU, KDV Kanunu ve Uygulaması, Sahife 1532 – 1533)

KDV eksikliği, ihrac kaydı ile teslim edilmesi mümkün olmayan malların, ihrac kaydıyla teslim edilmesi nedeniyle de doğabilirmekte olup, bu durumda da satıcının söz konusu mal için KDV ödemesi veya iade hakkından vazgeçmesi nedeniyle alıcıdan KDV talep etmesi sonucunda alıcı, sonradan satıcıya ödediği bu KDV'yi, ödemeyi yaptığı ayda indirebilmektedir. Bu konuda da çok sayıda mukteza vardır. Örnek olarak www.bdodenet.com.tr adresli web sahifemizde yer alan KDV kitabımızın 11 nci maddeye ilişkin 3.13. no.lu bölümünde belirttiğimiz ve aşağıdaki 5 no.lu bölümde metnini sunduğumuz Dış Ticaret Vergi Dairesi'nce verilen 3.2.1995 tarih ve 311412 no.lu mukteza'yı gösterebiliriz.

Her ne kadar KDV Kanunu'nda KDV indiriminin alış faturasına dayandırılması esas var ise de, işle ilgili olarak yüklenilmiş ve Hazineye intikal etmiş olan KDV'lerin, indirimi engelleyen özel bir durum veya hüküm olmadığı sürece indirilebilmesi gerektiği açıktır. Bu nedenle yukarıda belirtilen muktezalar isabetlidir. Nitekim geçmiş dönemle ilgili olarak sonradan pişmanlıkla veya tarhiyata uğramak suretiyle sorumlu sıfatıyla ödenen veya belgesiz mal bulundurulduğu gerekçesiyle KDV Kanunu'nun 9/2 nci maddesi uyarınca ödenen KDV'lerin ödemenin yapıldığı ayda indirilebileceği, yolunda muktezalar mevcuttur. (Bu konuda Sayın Özgür BİYAN'ın E-Yaklaşım Dergisi'nin Şubat 2006 sayısındaki yazısında, sırasıyla 20.04.1995 tarih ve 21596; 29.06.1995 tarih ve 35424 sayılı Maliye Bakanlığı Muktezalarına işaret edilmiştir.)

4. İNDİRİMİN DAYANDIRILACAĞI BELGE:

Alıcının, rücu yoluyla sonradan satıcıya ödediği KDV'yi indirmesine dayanak teşkil edecek belgenin ne olduğu konusundaki görüşlerimiz şöyledir:

Alıcı bu indirimi, satıcının KDV'yi talep eden yazısına, bu yazı ekindeki satıcının KDV'yi tamamladığına dair tahakkuk ve ödeme belgelerine yahut düzeltme tahakkukuna, satıcıya müstakilen yapacağı KDV tutarı kadar ödemeye ilişkin belgeye dayandırabilir.

Bu para alışverişi için fatura düzenlenmesi gerektiği yönünde yeterli açıklık yoktur. İşlem sadece para alışverişi olduğundan fatura kesilmesi bize göre gerekmez. Ancak daha önce kesilen faturada eksik KDV tutarı kadar meblağ noksanlığı bulunduğu ve bu noksanlığın eksik KDV tutarını içeren fatura kesilmek suretiyle giderilmesi gerektiği şeklinde bir iddiaya maruz kalmamak adına satıcının rücu ettiği KDV tutarı kadar alıcıya izahlı ve bir fatura kesmesi ihtiyat açısından uygun olacaktır. Böylelikle KDV indiriminin faturaya dayandırılması gereği de yerine getirilmiş olur.

Satıcının devrolan KDV'si varsa, eksik hesaplanan KDV nedeniyle ödeme çıkmayacak, devrolan KDV azalacaktır. Satıcı devrolan KDV eksikliğine istinaden, rücu yoluyla bu KDV'yi alıcıdan isteyebilir. Çünkü satıcının devrolan KDV'sinin düzeltme beyanı veya inceleme raporuyla azaltılması, azalan meblağ kadar Hazine'ye KDV intikal etmesi demektir. Alıcı da satıcıya yapacağı ödemeye ve satıcının devrolan KDV'sinin azalmasına istinaden indirim hakkını kullanabilir.

Alıcının eksik KDV yi indirim konusu yapabilmesi için satıcıya ödemeyi nakden yapmasının şart olmadığını, ödeme işleminin hesaba ödeme (Cari hesaba satıcı lehine kayıt yapma ve dekont düzenleme) suretiyle de yapılabileceğini düşünüyoruz. Zaten burada önemli olan husus, alıcının yaptığı alımla ilgili olarak Hazine'ye KDV intikal etmesidir.

5. RÜCU YOLUYLA ÖDENİP İNDİRİLEN KDV'NİN İADESİ İMKÂNI:

Alıcının rücu yoluyla ödeyip indirdiği KDV, iade hakkı doğuran bir işlemle ilgili olarak (sonradan da olsa) yüklenilmiş ve yüklenimin (nakden veya hesaba ödemenin) gerçekleştiği ayda indirimle giderilemeyen KDV durumu varsa, alıcı indirdiği bu KDV'nin iadesini talep etme hakkına sahiptir. Nitekim www.bdodenet.com.tr adresli web sahifemizde yer alan KDV kitabımızın 11 nci maddeye ilişkin 3.13. no.lu bölümünde belirttiğimiz Dış Ticaret Vergi Dairesi Başkanlığı'na verilen 3.2.1995 tarih ve 311412 nolu mukteza şöyledir:

"İlgide kayıtlı dilekçenizle 28.10.1994 tarih, 32.952, 22.11.1994 tarih 33155, 14.11.1994 tarih 33093 sayılı faturalar ile A.Ş.'de tecil - terkin kapsamında mal olarak ihrac ettiğiniz ancak adı geçen firmanın bağlı bulunduğu vergi dairesi tecil - terkin kapsamında satış yapılan malların imalatçısı olmadıkları gerekçesiyle tecil - terkin talepleri yerine getirilmediğinden imalatçı firmaya ödeyeceğiniz katma değer vergisinin iadesini talep edip edemeyeceğinin bildirilmesi talep olunmaktadır.

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

.....
Olayımızda iseA.Ş. tarafından imalatçı firma olmadığı halde, imalatçı gibi hareket edilerek, teslim edilen mallara ilişkin olarak düzenlenen faturalara "ihraç kaydıyla tanzim edildiği için KDV, tahsil edilmemiştir." İbaresini yazılarak Katma Değer Vergisi tahsil edilmemiş ve dolayısıyla vergi dairesine ödenmemiştir.

Buna göre, söz konusu: dönemlerle ilgili olarak tecil edilen verginin imalatçı firma tarafından Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde ödenmesi halinde ihracatçı firma olarak mal aldığınız firmaya ödeyeceğiniz katma değer vergilerini ödemeyi yaptığınız dönem beyannamesinde indirim konusu yapmanız indirimle giderilmeyen kısmın ise genel hükümler çerçevesinde iadesini talep etmeniz mümkündür.

Ancak imalatçı firmanın vergi dairesine ödemiş olduğu katma değer vergisini indirim konusu yapması veya iade talep etmesi mümkün değildir."

Görüldüğü gibi bu muktezaya konu olayda ihracatçı, ihraç kaydıyla (KDV yüklenmeksizin) temin ettiği malı ihraç etmiş, bu malın ihraç kaydıyla alınamayacağını anlaşılmaması üzerine satıcıya sonradan ödediği KDV'yi indirip, ihracatın gerçekleşmesi nedeni ile iadesini isteyebilmiştir. (Bu yönde başka muktezalar da mevcuttur. Örnek olarak Sayın Özgür BİLYAN'ın yukarıda bahsi geçen yazısında belirtilen İstanbul Defterdarlığı 12.11.2003 tarih ve 6350; 17.07.2003 tarih ve 4309 sayılı muktezaları gösterilebilir.)

6. KONU HAKKINDAKİ VERGİ YARGISI GÖRÜŞÜ:

Konuyla ilgili olarak rastladığımız Danıştay 11 nci Dairesi'nce verilmiş 11.10.2000 tarih ve 1999/E:1769 K:200/3815 sayılı karara konu olaydaki mükellef KDV ödemeksizin satın aldığı malı iade hakkı doğuracak şekilde KDV'siz teslim etmiş, sonradan bu alımın KDV'li olması gerektiği anlaşılmış olup alıcı rücu yoluyla ödemek zorunda kaldığı KDV'yi indirip iadesini istemiştir. İade istemi reddedilmekle beraber red gerekçesi bu şekilde KDV indirilemeyeceği veya iade istenemeyeceği değil, iade isteyen firmanın alt firmalarında görülen sorundur. Söz konusu Danıştay kararında alt firmada tespit edilen olumsuzluğun iadeye engel teşkil etmediği görüşü ile mükellefin talebi kabul edilmiştir. (Bu kararın metni Sayın Özgür BİLYAN'ın yukarıda belirttiğimiz yazısında mevcuttur.) Yani Danıştay da, satıcıya sonradan ödenen KDV'nin nakden veya hesaben ödemeyi yaptığınız ayda indirilebileceği, iade hakkının varlığı ve indirimle giderilememesi halinde mevcudiyeti halinde iade istenebileceği görüşünü benimsemiştir.

7. SATICININ ALICIYA RÜCU EDEMESİ VEYA RÜCU ETMEKLE BERABER BU RÜCU İLE DOĞAN ALACAĞININ ŞÜPHELİ OLMASI:

Şayet;

- Satışın "KDV dahil" esasta yapılmış olması,
- Alıcı sayısının çokluğu,
- Fark KDV tutarının küçük oluşu,
- Alıcının bulunamaması,

gibi nedenlerle satıcı, tamamladığı eksik KDV için alıcıya rücu edemeyip bu KDV'yi yüklenmek zorunda kalırsa, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almak zorundadır. Çünkü KDV Kanunu'nun 58 nci maddesinde teslim KDV'sinin vergisel açıdan kabul edilemez gider olduğu hükme bağlanmıştır.

Ancak satıcı, sonradan tamamladığı satış KDV'si için alıcıya rücu ederek, kayıtlarında alıcıdan alacaklı hale gelmişse, alıcı bu borcu ödemeyi reddetmişse ve söz konusu alacak için şüpheli alacak şartları oluşmuşsa, satıcı VUK'nın 323 ncü maddesi uyarınca şüpheli alacak karşılığı ayırmak suretiyle bu KDV'yi gelir veya kurumlar vergisi matrahından indirebilir. Çünkü KDV kökenli de olsa bir alacak mevcuttur. Ve bu alacak şüpheli durumdadır.

Maliye İdaresi bir süre KDV kökenli alacakların şüpheli alacak gerekçesi ile giderleştirilemeyeceği görüşünde olmuş ise de, 334 no.lu VUK Genel Tebliğ ile bu görüşünden vazgeçmiştir. Söz konusu Tebliğin konumuz ile ilgili bölümü şöyledir:

"V. KATMA DEĞER VERGİSİ İÇİN ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI AYRILMASI

Bakanlığımıza yansıyan olaylardan, kredili mal veya hizmet satışları üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin tahsilinin şüpheli hale geldiği durumda karşılık ayrılıp ayrılamayacağı hususunda tereddüde düşüldüğü görülmüştür.

Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesinde bir alacağın şüpheli alacak olarak değerlendirilmesinde aranılan şartlar gösterilmiştir.

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

Katma değer vergisi, ekonomik faaliyetlerin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan ve işletmenin alışları sırasında ödediği, işletme alacaklarının bir unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya mal (veya hizmet) tesliminden (veya ifasından) kaynaklanan bir alacaktır. Bu itibarla, katma değer vergisinden kaynaklanan alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi; yukarıdaki madde hükmünde yer alan şartların mevcut olması, alacağın ilgili dönemin kayıtlarına girmesi ve katma değer vergisi beyannamelerinde beyan edilmesi halinde mümkün olacaktır."

8. SONUÇ:

Satıcı, KDV ye tabi mal tesliminde veya hizmet ifasında KDV hesaplamamış veya eksik hesaplamışsa, bu eksikliğin sonradan giderilmesi halinde ve işlemin "bedel + KDV" esaslı olarak yapılmış olması durumunda, tamamladığı KDV tutarı için alıcıya rücu edebilir.

Bu talep KDV tutarını içeren izahlı bir fatura ve KDV eksikliğinin tamamlandığına dair belgelerle yapılmalıdır.

Alıcı, bu şekilde nakden veya hesaben ödediği KDV'yi ödemeyi yaptığı ayda indirebilir. İade hakkı mevcutsa ve indirim yapıldığı ayda indirimle giderilemeyen KDV söz konusu ise, indirimle giderilemeyen ile sınırlı olarak bu KDV'nin iadesini isteyebilir."

ANCAK MALİYE İDARESİ HALEN **TAKVİM YILI GEÇMİŞ İSE**, RÜCU YOLUYLA ÖDENEN KDV'NİN İNDİRİMİNE İZİN VERMEMEKTEDİR.

3.18. İndirimin, Muvazaalı Olduğu Gerekçesiyle Reddedilmesi :

Yakın irtibat halinde olan ve birinde devrolan KDV sorunu var iken diğeri sürekli KDV ödeyen firmaların, fatura kesimi suretiyle ilk firmada KDV yarattıkları ve ikinci firmada bunu indirerek ödenecek KDV tutarını azalttıkları görülmektedir.

Bilhassa aynı gruba dahil şirketler arasında cereyan eden bu gibi olaylar tenkit edilmemelidir.

Çünkü ;

- KDV uygulayan çoğu ülkede, KDV yüklenimi ağır basıyorsa bu fark hemen mükellefe iade edilmektedir. Halbuki ülkemizde KDV yüklenim fazlalığı iade edilmediğinden, devrolan KDV sorunu ortaya çıkmakta ve enflasyon nedeniyle devrolan KDV taşıyan firma büyük zarara uğramakta, Devlet ise bu mükellefe ait parayı faizsiz kullanmaktadır.

Dolayısıyla devrolan KDV sorunu bulunan bir firmanın bundan kurtulmak istemesi doğaldır.

- Firma böyle bir amaçla da olsa, sahip olduğu malı satmışsa, bu satışın muvazaa ürünü olduğunu iddia ederek, alıcı firmanın KDV indirimini reddetmek hukukî açıdan mümkün değildir.

Nitekim Yaklaşım Dergisi'nin 55'inci sayısında yayınlanan Danıştay 11 inci Dairesi'nin 14.11.1996 tarih ve E:1995/4810, K:1996/42/6 sayılı kararında şu ifadeler yer almıştır.

"..... Yükümlü şirketçe 1992 yılında (B) A.Ş. den satın alınan 3 adet iş makinasının alımında muvazaa olduğu buna isabet eden katma değer vergisinin üçte birinin haksız yere indirildiği gerekçesiyle Mart 1992 dönemine ilişkin kusur cezalı katma değer vergisi tarhedilmiştir. Vergi Mahkemesi kararıyla, inceleme elemanınca muvazaa iddiasının yükümlü şirkete makinaları satan şirketle yükümlü ortaklarının aynı kişilerden oluşması ve aynı işyerinde faaliyette bulunmaları nedeniyle gerçekte ayrı firma olmadıkları varsayımına dayandırıldığı, ancak birbirinden bağımsız tüzel kişiliği olan iki firmanın ticari ilişkisini yasaklayan kanun hükmü mevcut olmadığı gibi, sadece ortaklarının bir kısmının aynı olmasının muvazaanın varlığına delil olmayacağı, bu nedenle gerçekten satın alınan iş makinaları nedeniyle buna isabet eden katma değer vergisinin indirim konusu yapılmasında yasal isabetsizlik bulunmadığı gerekçesiyle cezalı tarhiyatı terkin etmiştir. Davalı idarece, olayda muvazaanın varlığı açık olduğundan tarhedilen cezalı vergide yasal isabetsizlik bulunmadığı ileri sürülerek kararın bozulması istenilmektedir.

Karar: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.

Bu nedenle temyiz isteminin reddine, Vergi Mahkemesi kararının onanmasına oybirliğiyle karar verildi."

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

Bu vesile ile belirtmek isteriz ki, devrolan KDV sorunu, çözüm bekleyen önemli bir sorundur. Gerekli vergi güvenliği tedbirleri alınarak hiç olmazsa belli bir meblağı aşan devrolan KDV ler, yıllık bazda ve mahsup yoluyla iade edilmelidir.

3.19. İndirim Konusunda Birkaç Özelge :

- **Personele ücret olarak ve ilişkide bulunan kişilere temsil ağırlama kapsamında maç biletlerinin alımında yüklenilen KDV'nin** indirilebileceği yolunda özelge verilmiştir. (14.07.2011 tarih ve 20 no.lu özelge)

Maç biletinin personele ücret unsuru olarak verilmesi halinde KDV indirimi yapılabileceği görüşüne katılmıyoruz. Diğer ayın ücret unsurlarında olduğu gibi ayın temininde yüklenilen KDV indirilmeyip, ayın KDV dahil maliyetinin net ücret olarak kabul edilip brütleştirme işlemi yapılması gerekir.

Şayet maç bileti temsil ve ağırlama unsuru olarak veriliyorsa ve bu gider mali açıdan kabul görüyorsa, verilen maç biletinin temininde yüklenilen KDV'nin indirilebileceği tabidir.

- İthalat esnasında ithal maliyetinin üzerinde (emsal) matrah üzerinden ödenen KDV'nin indirilebileceği, bu KDV indirimli orana tabi işlemlerle ilgili olarak yüklenilmiş ise, iade hesabına dahil edilebileceği ancak iade tutarının yasal limiti (%1 orana tabi olanlar bakımından %17'lik, %8'e tabi olanlar açısından %10'luk tavanı) aşamayacağı yönünde özelge mevcuttur. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.09.2011 tarih ve 1457 sayılı özelgesi)
- 2010 yılında düzenlenen faturanın reddedilmesi nedeniyle alıcı tarafından 2010 yılında kayda geçirilmemesi, söz konusu faturanın 2011 yılında sağlanan mutabakat sonucu kabul edilmesi durumunda, bu faturanın 2010 yılına kaydedilemeyeceği, (2011 yılında kaydedilmesi gerektiği) ve yıl geçmiş olması dolayısıyla faturadaki KDV'nin 2011 ve izleyen yıllarda indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığı yönünde özelge verilmiştir. (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.08.2012 tarih ve 827 sayılı özelgesi)

Görüldüğü gibi bu özalgede alış faturasını ilgili yılında kaydetmeyen mükellefe sonradan kapanan yıla kayıt imkanı verilmediği için ilgili yıl beyannamesini düzelterek KDV indirimi imkanı elde etmesi önlenmektedir. Aynı mükellef kayıt işlemini faturayı kabul ettiği izleyen yılda yapmaya zorlanmakta ve yıl geçtiği gerekçesiyle yine KDV indirimi yapılması engellenmektedir.

Bizim anlayışımıza göre, kapanan yılın defterine yılın son günü itibari ile sonradan kayıt girilmesine yasal engel yoktur. Aynı şekilde mükelleflerin akla gelebilecek her konuda düzeltme talep etme hakları vardır. (Vergi Usul Kanunu'un 116-126 ncı maddeleri). Dolayısıyla Maliye İdaresinin geçmiş yıl defterine kayıt izni vermemesini düzeltme beyanı kabul etmemesini doğru bulmuyoruz. Bu tutum KDV'nin temel unsuru olan indirim hakkını zedelemekte, haksızlığa yol açmakta ve yasalara aykırı düşmektedir.

3.20. Maliye Bakanlığı'nın İndirim Konusundaki Düzenleme Yetkisi :

29 uncu maddenin 4 üncü fıkrasında Maliye Bakanlığı, vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu kanunun ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkili kılınmıştır.

Bu yetkiden de anlaşılacağı üzere indirim konusu son derece karmaşık ve aksamaya müsait bir yapıya sahiptir. Bakanlık bu fıkraya dayalı olarak yetki kullanırken fıkradaki şartlara uygun düzenlemede bulunması gereği yanı sıra, söz konusu fıkrayı ilgilendiren düzenlemeleri mukteza veya iç genelge bazında değil, Tebliğle duyurması ve Tebliğin yayınından itibaren yürürlüğe koyması icabeder.

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

4. VERGİ NİSBETİ DÜŞÜRÜLEN (% 1 VEYA % 8 ORANA TABİ) MAL VE HİZMETLERİN TÜMÜ İÇİN YILLIK BAZDA İADE HAKKI ÖNGÖRÜLMÜŞ, DAHA SONRA MAHSUPLA SINIRLI OLMAK ÜZERE AYLIK İADE İMKANI DA GETİRİLMİŞTİR :

4363 sayılı Kanun'un 61 inci maddesi ile 29 uncu maddede yer alan ;

"..... Şu kadar ki 28 inci madde uyarınca, Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen sadece temel gıda maddeleri ile ilgili olup indirilemeyen vergi iade olunur."

ifadesi ;

"..... Şu kadar ki 28 'inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup yılı içerisinde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi iade olunur. Maliye Bakanlığı bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir."

haline getirilmiş ve bu değişikliğin 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülmüştür.

Daha sonra 29 uncu maddenin aynı fıkrası 2004 başından geçerli olmak üzere 5035 sayılı Kanunla yukarıdaki madde metninde görüldüğü şekilde değiştirilerek mahsupla sınırlı olmak üzere aylık iade imkanı da getirilmiştir.

KDV uygulanmasındaki en önemli sorunlardan biri de, bazı mal ve hizmetlerde KDV oranının düşürülmesidir.

KDV oranı düşünce, mükellefin KDV tahsilatı da düşmekte, şayet mükellef bu faaliyeti sürdürebilmek için tahsil ettiğinden daha fazla KDV yüklenmek zorunda kalıyorsa, giderek büyüyen devrolan KDV sorunu doğmakta ve KDV iade alma ihtiyacı baş göstermektedir. Uzun yıllar sadece temel gıda maddeleri için iade suretiyle çözüm sağlanmış, bunun dışındaki düşük oranlı mal ve hizmet işi ile uğraşanlar kaderlerine terk edilmiştir.

Örnek vermek gerekirse 1991-92 yıllarında yaklaşık 14 ay süre ile "gübre" KDV oranı % 1 olarak uygulanmış, gübre imalinde kullanılan hammadde ve diğer üretim girdileri % 15 KDV yüklenerek alınabildiği için aradaki farkı sürekli finanse etmek zorunda kalan gübre fabrikaları, batma noktasına doğru sürüklenmişlerdir.

Yukarıda belirtilen yasa değişiklikleri bu sorunun çözümü için önemli adımlardır.

5. İNDİRİMLİ ORANA TABİ TESLİM VE HİZMETLER İLE İLGİLİ KDV MAHSUP VE İADELERİ :

5.1. Genel Açıklama :

KDV Kanunu'nun 29/2 nci maddesinde, KDV oranı indirilmiş olan teslim ve hizmetler de bulunan tüm mükelleflerine, indirimli oran nedeniyle eksik hesapladıkları KDV'yi telafi amacıyla iade hakkı tanınmıştır.

Söz konusu iade ile ilgili olarak daha önce çıkarılan Tebliğlerin aşağıdaki bölümleri, 119 no.lu KDV Genel Tebliği ile yürürlükten kaldırılarak ve bazı değişiklikler de getirilmek suretiyle, bahsi geçen iade uygulaması yeniden ve topluca tanzim edilmiş ve 119 no.lu Tebliğdeki tüm hususlar KDV Genel Uygulama Tebliğine yansımıştır. (Tebliğ III/B-3 no.lu bölümü)

Halen, indirimli oran gerekçeli iadeler hakkında bakılacak tek mevzuat budur.

Aşağıdaki bölümlerde, söz konusu Tebliğ hükümleri açıklanmış, devamında Tebliğin bu bölümüne yer verilmiştir.

5.2. İadesi İstenebilecek KDV'nin Hesabına İlişkin Değişiklikler:

5.2.1. İade Talebinin İndirimli Orana Tabi Tüm İşlemleri Kapsaması Gerektiği:

Tebliğ III/B-3.1.1. no.lu bölümünde, iade talebinin her bir vergilendirme dönemindeki indirimli orana tabi tüm işlemleri kapsaması gerektiği ifade edilmiştir.

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

Ancak aynı ay içinde KDV iade hakkı veren başka işlemler var ise, bu işlemlerle ilgili iade talep edip etmemek mükellefin tercihindedir.

Örnek olarak bir mükellef belli bir ayda hem yurt içine %8 e tabi tekstil ürünü satmış, hem %1 orana tabi konut teslim etmiş, hem de ihracat yapmışsa ve indirimli orana tabi teslimleri nedeniyle KDV iadesi talep etmek tercihinde bulunmuşsa, iade talebini yurt içine sattığı tekstil ürünlerini ve konut teslimlerini kapsayacak şekilde yapmak zorundadır. Sadece tekstil ürünü satışı için veya sadece konut teslimi için iade talep edemez. Fakat ihracattan kaynaklanan iade hakkını kullanıp kullanmamakta serbesttir.

Aynı ay içindeki birden fazla indirimli orana tabi işlem türü için KDV iadesi istenmesi, iade hacminin azalmasına yol açabilir. Yukarıdaki örneğimizdeki mükellef %1 orana tabi konutlar için yüklendiği KDV ile bu konutlar için hesapladığı KDV arasındaki fark pozitif çıktığı için bu farka göre iade isteyebilecekken, yurt içine sattığı tekstil ürünlerinde yüklenilen KDV hesaplanan KDV nin altında kaldığı için ortaya çıkan negatif fark, konut teslimi ile ilgili iade tutarını azaltabilecektir.

5.2.2. Aylardan Bazılarında Yüklenilen KDV'nin Hesaplanan KDV'den Az Çıkması Halinde Bunun Diğer Aylardaki İade Haklarını Azaltacağı Görüşü Benimsenmiştir:

Bilindiği üzere, aylardan bazılarında indirimli orandaki işlemler üzerinden hesaplanan KDV nin, bu işlemler için yüklenilen KDV den yüksek olması (negatif fark çıkması) durumunda, bunun diğer aylardaki iade haklarını azaltıp azaltmayacağı uzun süredir tartışılmaktaydı.

Tebliğin III/B-3.1.1. no.lu bölümünde,

"..... indirimli orana tabi işlemler üzerinden hesaplanan verginin bu işlemler nedeniyle yüklenilen vergiden yüksek olduğu dönemlerdeki tutarlar arasındaki fark, cari dönem sonu iade edilebilir KDV tutarından düşülür."

açıklamasına yer verilmiştir. Bu görüşün ortaya çıkaracağı sonuçlar, Tebliğin ekindeki örneklerin incelenmesiyle de anlaşılmaktadır.

Negatif fark çıkan aylardaki bu farkın, kümülatif KDV İade tutarını azaltacağı yönündeki bu görüşe katılmıyoruz. Farkın negatif çıkmasının yaratacağı sonuç iade hacmini azaltmak değil devrolan KDV'yi azaltmak veya ödenecek KDV'ye sebebiyet vermektir ibaret olmalıdır.

5.2.3. İade Edilebilir KDV'nin Azami Tutarı:

İndirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan KDV iadesinin gerekçesi, bu işlemlerdeki KDV oranının indirilmiş olması sonucunda, mükellefin KDV yi genel orana göre hesaplamasına engel olunmasıdır.

Örnek vermek gerekirse, tekstil ürünlerinde KDV oranı %8 olarak belirlenmiş, böylelikle 100 TL. 100 TL. bir işlemde mükellef 18 TL. KDV hesaplayabilecekken, indirimli oran nedeniyle hesaplayabileceği KDV 8 TL. ye düşürülmüştür. Dolayısıyla iade edilebilecek KDV nin $(18-8)=10$ TL. olması gerekir.

Fakat Maliye İdaresi KDV iadelerinde, istisna hükümleri veya oran indirimleri nedeniyle mükellefin hesaplamaktan mahrum kaldığı KDV tutarını ölçü almayarak, bunun yerine yüklendiği KDV tutarını ölçü almaktadır. (Bize göre doğrusu, tüm iadelerde hesaplamaktan mahrum kalınan KDV nin ölçü alınmasıdır.)

Maliye İdaresi öteden beri indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen KDV tutarı işlem bedelinin %18 ini aşsa dahi, yüklenim tutarının işlem bedelinin %18 i ile sınırlı olacağı görüşünü benimsemiştir. İndirimli orana tabi işlemler açısından bu görüş doğrudur.

Tebliğde iadesi istenebilecek KDV'nin

%8 orana tabi işlemler açısından işlem bedelinin $(\%18 - \%8=) \%10$ unu,
%1 orana tabi işlemler açısından işlem bedelinin $(\%18 - \%1=) \%17$ sini

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

aşamayacağı kuralı tekrarlanmakla beraber, ay bazında aşım olabileceği fakat kümülasyonda aşım izin verilmeyeceği ifade edilmiştir. (III/B-3.1.1.)

Tebliğ ekindeki 2 no. lu tabloda Haziran ayındaki işlem bedeli 100.000 TL. iken bu işlemle ilgili KDV yüklenimi, %18 i aşacak şekilde (24.400 TL. olarak) beyan edilmiştir. Ay itibarıyla yüklenildiği beyan edilen KDV işlem bedelinin %18 ini aşmakla beraber, kümülasyonda böyle bir aşım olmadığı için Haziran ayı yüklenim beyanı kabul edilmiştir.

Kümülatif anlamda aşım olup olmadığını görmek için tabloda yer alan tüm aylara ait bedeller toplamının hesaplanıp, bunun %18'i ile, yüklenilen KDV ler toplamını mukayese etmek gerekmektedir.

Ancak Tebliğde "..... işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalara ilişkin olarak yüklenilen verginin, azami iade tutarını aşması halinde, mükellefin iade talebi, aşan kısım için münhasıran vergi inceleme raporuna göre yerine getirilecektir." denilmiştir.

Tebliğ ekindeki 2 no.lu tabloda Haziran ayında işlem bedelinin %24,4 ü olan yüklenim tutarı kümülasyonda azami iade tutarı aşılmadığı için kabul edilmekle beraber, şayet söz konusu 24.400 TL. 1ık yüklenim içindeki "işlemin bünyesine doğrudan giren" harcamalarla ilgili kısım %18 sınırını aşıyorsa, aşan kısım için vergi inceleme raporu gerekecektir. Bunun anlamı böyle bir aşım içeren talep yapılmasının incelemeye sevk sonucu doğuracağıdır.

5.2.4. Konaklama Tesisleri Tarafından Yapılacak İade Taleplerinde ATİK KDV'lerinin İade Hesabına Dahil Edilmemesini Öngören ve Halen Yürürlükten Kalkmış Bulunan Kararname :

Halen yürürlükten kalkmış olmakla ve 119 no.lu Tebliğ'de bahsi geçmemekle beraber bu Kararname hakkında kısa bilgi verilmesinde yarar görüyoruz.

Bakanlar Kurulunun, 29 uncu maddenin sonundaki yetkiye dayanarak çıkardığı, 2008/13903 Sayılı Kararname (R.G. 19.07.2008/26941) ile

Otel, motel, pansiyon, tatil köyü vb. konaklama tesislerini işleten mükelleflerin, bu işletmecilikte uyguladıkları düşük (%8) oranlı işlemleri nedeniyle iadesini isteyecekleri KDV'nin hesabına, amortismanı tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yükledikleri KDV'lerin dahil edilmemesi öngörülmüştür.

KDV ilkelerine aykırılığı, sektör ayrımı yapıyor olması ve hakkaniyete uygun olmaması yönleriyle büyük tepki alan bu Kararname'nin iptali için açılan davada Danıştay, **21.10.2009 tarihli kararı ile bu Kararname'nin yürütmesini durdurmuştur** ve konuyu Anayasa Mahkemesi'ne intikal ettirmiştir.

Anayasa Mahkemesi **14.02.2012 tarihli RG' de yayımlanan kararı ile, 2008/13903 sayılı Kararname'nin dayanağı olan kanun hükmünü iptal etmiştir.**

Bu defa 05.08.2012 tarih ve 28375 sayılı RG' de yayımlanan 2012/3481 sayılı Kararname ile;

2008/13903 sayılı Kararname 14.02.2012 tarihinden (yani Anayasa Mahkemesi kararının yayımından) geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.

2012/3481 sayılı Kararname'nin ortaya çıkaracağı sonuçlar, tarihler itibarıyla şöyle özetlenebilir :

19.07.2008 ile 21.10.2009 TARİHLERİ ARASINDA;

2008/13903 sayılı Kararname ve bu Kararname'nin dayandığı yasa hükmü yürürlükte dir. Dolayısıyla turizm işletmeleri, söz konusu tarih aralığındaki yaklaşık 15 aylık süre ile ilgili

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

KDV beyannamelerinde, indirimli oranda yaptıkları hizmetler ile ilgili KDV iadesi hesabına, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (ATİK) alımı, yapımı veya ithali nedeniyle yüklendikleri KDV leri dahil edemezler.

22.10.2009 ile 14.02.2012 TARİHLERİ ARASINDA;

2008/13903 sayılı Kararname yürütmesi durmuş haldedir. Bu Kararname 14.02.2012 tarihinden geçerli olmak üzere ortadan kalktığı için, bunun öncesindeki yürütmenin durduğu dönemde bu Kararname yürütülemez durumdadır. Dolayısıyla turizm işletmeleri, söz konusu tarih aralığında bulunan 28 aylık süre ait KDV beyannamelerinde ATİK KDV yüklenimlerini iade hesabına dahil edebilirler. Bu beyannamelerdeki iade tutarları ATİK KDV leri dikkate alınmaksızın gönderilmiş ise ve güncel devrolan KDV tutarının yettiği ölçüde düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle iade tutarı yükseltilebilir ve talep edilebilir. Ancak Maliye İdaresi'nin bu düzeltme taleplerini kabul etmemesi muhtemeldir. İdare'nin bu konudaki olumsuz tavrı vergi yargısına götürülebilir ve yargının bu iade talebini uygun görmesi ihtimali çok yüksektir.

14.02.2012'den SONRASI BAKIMINDAN;

Kararname yürürlükten kalkmış durumdadır. Bu tarihten sonraki dönemler için verilmiş KDV beyannameleri düzeltilmek suretiyle iade talepleri yapılabilir veya talep tutarları yükseltilebilir. Yeni verilecek KDV beyannamelerinde iade hesabına ATİK yüklenimleri dahil edilebilir. Bu müracaatların Maliye İdaresi'nce kabul göreceğini düşünüyoruz.

5.3. %1 Orana Tabi Konut Teslimlerinde İade Hesabı İle İlgili Özellikler:

5.3.1. Ankastre Ürünlü veya Mobilyalı Olarak Satılan Konutlardaki Ürün veya Mobilyaların Konut Tesliminden Bağımsız Teslimler Olduğu:

Tebliğin III/B-3.1.3.1. no.lu bölümünde %1 orana tabi konutun ankastre ürünlerle birlikte veya mobilyalı olarak satılması halinde, bunların kendi tabi oldukları KDV ler hesaplanarak ayrıca fatura edilmesi gerektiği belirtilmektedir. Buna göre konut fiyatının içinde bulunsu dahi, konut alıcısına konutla birlikte teslim edilen buzdolabı, fırın, davlumbaz, bulaşık makinesi, mobilya, vestiyer, televizyon **ve benzeri** eşyalar konut alıcıları tarafından sökülüp tekrar kurularak kullanılabilecek eklenti niteliği taşıdığı için bunların bağımsız bir teslim olarak değerlendirileceği (kendi tabi olduğu oranlar ve emsal bedelleri üzerinden KDV hesaplanmak suretiyle ayrıca fatura edilmesi gerektiği) belirtilmiştir.

Tebliğde *"sökülüp taşınarak tekrar kurulup kullanılabilecek (ekleniti)"* niteliği ve eşya vasfı ölçü olarak konulmuş, *"ve benzeri"* ifadesine yer verilmek suretiyle, konut bedeline dahil edilmeyerek ayrıca faturalanması istenen eşya türlerinin artırılmasına müsait bir düzenleme yapılmıştır.

Benzer anlayış, uygulamada uzun süredir devam etmekteydi. Bu konuda halen var olan tereddüt ve tartışmaların devam edeceği anlaşılmaktadır.

Örnek vermek gerekirse uygulamada banyo küvetleri ile ilgili KDV yüklenimleri iade hesabına dahil edilebiliyor, fakat jakuzi ile ilgili yüklenimlerin, indirim hesaplarında tutulmakla beraber iade tutarından çıkarılması isteniyordu. Halbuki jakuzi küvetin motor takılmış halidir ve konutun bünyesine dahil bir unsurdur. Klozet, lavabo ve küvet ne ise jakuzi de odur. Ancak uygulamada farklı görüşlerin ortaya çıkması muhtemeldir.

Aynı şekilde şofben veya kombi, sökülüp başka yerde kullanılabilen bir cihaz olmakla beraber, konutun su tesisatına dahil bir unsurdur, müstakil bir eşya olarak kabul edilemez. Dolayısıyla sökülüp başka yerde kullanılabilecek olma faktörü tek başına dikkate alınmamalı, bununla birlikte konutun bünyesine mi dahil olduğu yoksa konutun tefrişine mi yönelik olduğu (müstakil bir eşya mı olduğu) da dikkate alınmalıdır.

Şayet konut satıcısı, tek bir rakamla ifade edilen bedel karşılığında, hem konutu hem de konut kavramına dahil olmayan eşyaları satıyorsa, bu toplam bedelin konuta ve eşyaların her birine tekabül eden kısımların ayrıştırılması ve eşyaların kendi tabi oldukları KDV oranı

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

uygulanmak suretiyle faturada ayrı ayrı gösterilerek satışa konu edilmesi dolayısıyla ayrıca satışa konu bu eşyalar için yüklenilen KDV'nin konutla ilgili KDV yüklenimlerine dahil edilmemesi normaldir.

Ancak, Tebliğde bahsi geçmemekle beraber, “KONUT ALANA EŞYA BEDAVA” uygulaması ile konut alanlara eşyanın hediye edildiği durumlarda 50 no.lu KDV Genel Tebliğindeki anlayış devreye girecektir. Çünkü bu anlayış, bir malın yanı sıra başka bir malın bedava verildiği durumları düzenlemekte ve halen geçerli bulunmaktadır.

Uygulamada konut satışlarının ekseriyetinde konuta yönelik bir fiyat belirlenmekte, teslim şartları sıralanırken konutla birlikte teslim edilecek eşyalar listelenmektedir. Bunun anlamı konut alana bu eşyaların bedava verileceğidir.

50 no.lu Tebliğe göre, bir malı alana başka bir malın bedelsiz olarak verildiği durumlarda, bedelsiz verilecek malın satın alınmasına ilişkin KDV'nin indirilmesi, bedelli satılan mal indirimli orana tabi ise bu malın faturası kesildiğinde, bedava verilecek olan mal için yüklenilen KDV'nin indirimli oranı aşan kısmının KDV beyannamesinin “*ilave edilecek KDV*” satırında gösterilmesi suretiyle, bu meblağın gider veya maliyet hesabına alınması gerekmektedir.

Örnek vermek gerekirse, %1 orana tabi konutu KDV dahil 200.000 TL bedelle alana, maliyeti KDV hariç 1.000 TL olan bir adet buzdolabının hediye edilmesi şeklindeki işlemde, konut satıcısı buzdolabı alımının yapıldığı ayda bunun KDV'si olan 180 TL'yi indirecek, konutun teslim edildiği ayda bu KDV'nin (180:18x17=) 170 TL tutarındaki kısmını, konutun teslim edildiği aya ait KDV beyannamesinin ilave edilecek KDV satırında gösterip bu 170 TL'yi konutun maliyetine alacaktır.

Söz konusu konutla ilgili iade talebinde yüklenim KDV listesi hazırlanırken, listede bu buzdolabı da yer alacak fakat hizasındaki KDV yüklenimi 180 TL değil, (180-170=) 10 TL olarak gösterilecektir.

Ancak Tebliğde, 50 no.lu Tebliğ ile düzenlenmiş olan bu uygulamadan söz edilmediği için, söz konusu uygulamanın yapılmasının, KDV iadelerinde sorun çıkmasına yol açabileceği unutulmamalıdır.

5.3.2. Konutlara İlişkin Yüklenilen KDV Hesabına Dahil Edilmesi Kabul Edilen veya Edilmeyen Harcamalar:

Tebliğe göre “*konutun inşasına yönelik*”

-arsa bedeli dahil inşaat harcamalarına,

-genel yönetim giderlerine,

-ve inşaatla kullanılan ATİK bedellerine

ait KDV yüklenimleri bilinen usullerle iade hesabına dahil edilecektir.

Yine konutların bulunduğu bina için yapılan istinat duvarı, perde duvar, site çevre duvarları, site içi zemin sertleştirme ve benzeri işler nedeniyle yüklenilen KDV ler iade hesabına dahil edilebilecektir.

Ancak apartman veya sitede ortak kullanıma ait olan sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere düzenlenmiş çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı, alışveriş merkezi gibi alanlara ilişkin (konutun yapımı için zorunlu olmayan) harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV iade hesabına dahil edilmeyecektir.

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

5.4. İndirimli Orana Tabi İşlemin Gerçekleştiği Dönemden Önceki veya Sonraki Aylarda Yüklenilen KDV lerin İade Hesabına Etkisi:

Tebliğde indirimli orana tabi işlemle ilgili olmak şartıyla gerek işlemin yapıldığı ayda gerekse daha önceki aylarda yüklenilmiş olan KDV lerin iade hesabına dahil edilebileceği yönündeki mevcut uygulama teyit edilmiştir.

İade hakkı doğuran işlemin yapıldığı aydan sonraki aylarda faturaya bağlanan veya faturanın geç gelmesi gibi nedenlerle KDV indirim işleminde gecikilen yüklenimlerin de yıl aşılmamak şartıyla ve YMM raporunda izah edilmek suretiyle iade hesabına dahil edilebileceği ifade edilmiştir. Hatta sonradan ortaya çıkan bu yüklenimlerin, düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle iade tutarına eklenebileceği belirtilmiştir.

Bu konudaki idari anlayış, iade talebine konu edilecek KDV yüklenimi ile ilgili mal teslimi veya hizmet ifasının mutlaka indirimli orana tabi işlemin yapıldığı ayda veya daha önceki ayda gerçekleşmiş olmasıdır. Bu nedenle Tebliğ'in söz konusu bölümünün, uygulamada büyük sorun oluşturan ciro primi, aktivite primi gibi, iade hakkı doğuran işlemle ilgili olmakla beraber bu işlemden sonra tahakkuk eden maliyet unsurlarına çözüm teşkil etmediği anlaşılmaktadır.

Örnek vermek gerekirse belli bir takvim yılı içinde gerçekleşen satış hacmine göre yıl sonunda ciro primi verilmesi uygulamasının yapıldığı bir işletmede, aylık iadeler açısından, daha önceki aylara ait Aralık ayında tahakkuk etmiş ve faturaya bağlanmış olan ciro primi için yüklenilen KDV'nin aylık KDV mahsubu hesabına dahil edilmemesi normal karşılanabilir. Çünkü Aralık ayına kadar böyle bir KDV yüklenimi (tahakkuku) yoktur. Aralık ayında yer alan ciro primi faturası sadece bir kısmı Aralık ile ilgili olan, ancak büyük bir kısmı önceki aylar ile ilgili bulunan bir unsurdur.

Ancak aylık KDV mahsupları açısından bu nedenlerle dikkate alınmayan **ciro primi KDV'lerinin yıllık iade talebinde mutlaka dikkate alınması gerektiği görüşündeyiz.**

Çünkü;

- Yıllık iade yılın bütününe kavrayan bir yapıya sahiptir. Söz konusu ciro primi bu yıla ait bir yüklenim olduğuna göre yine bu yıla ait yıllık iade hesabında dikkate alınabilmelidir. Başka bir anlatımla ciro primi aylık KDV mahsupları açısından aidiyet sorunu ve sonradan tahakkuk nedenleriyle dikkate alınmamakla beraber, yine ciro primleri ilgili yılında faturalanmış olmak kaydıyla ne aidiyet yönünden ne de tahakkuk bulunmayışı yönünden sorun taşımamakta ve yıllık KDV iadesi hesabına dahil edilmemesi için hiçbir sebep kalmamaktadır.
- Tebliğin III/B-3.4.5. no.lu bölümünde geri gelen malın sonraki bir ayda daha düşük fiyatla satılması durumunda iade tutarının artacağı hususu kabul edilmiştir. Bu kabule göre, yıl içinde satılan tüm mallar, ciro priminin tahakkuk ettiği Aralık ayında geri gelmiş olsa ve aynı mallar aynı alıcıya ciro primi kadar düşük fiyat üzerinden satılmış olsa, yıllık iade tutarı ciro primi KDV si kadar artış gösterecektir. Malların geri gelip daha düşük fiyatla satılması ile satılan mallar için ciro primi verilmesi, ekonomik sonuçları itibarıyla aynıdır. Geri gelen malın düşük fiyatla satılmasında iade artıyorsa, ciro primi verilmesi nedeniyle de iade tutarı artmalıdır.
- Tebliğin III/B-3.1.1. no.lu bölümünde indirimli orana tabi işlem için yüklenilen KDV tutarının bu işlem bedelinin %18 ini aşması durumunda aylık açıdan iade hesabının etkilenmeyeceği, ancak kümülatif anlamda böyle bir aşımaya izin verilmeyeceği ifade edilmektedir. Örnek vermek gerekirse, Aralık ayında fatura edilen ciro priminin çok yüksek meblağda olması nedeniyle bu ciro primi nedeniyle yüklenilen KDV nin, tablonun Aralık satırına dahil edilmesi sonucunda bahsi geçen %18 lik sınırın aşılması sorun teşkil etmeyecek, bu aşımın yıllık toplamda olup olmadığına bakılacaktır. Bu durum Maliye İdaresinin de indirimli orana tabi işlemler nedeniyle oluşan iadelerde yıl bütününe veya belli bir aya kadar olan kümülasyonun önem taşıdığı, yüklenimler arasındaki ay kaymalarının sorun edilmediği görüşünde olduğunu göstermektedir. Ciro primlerinin yıllık

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

bazda da iade hesabına dahil ettirilmemesi halinde, 119 no.lu Tebliğin 2.1. no.lu bölümündeki anlayışa da aykırı hareket edilmiş olur.

- KDV Kanununun 29/4. maddesinde, Maliye Bakanlığı'na bu madde ile ilgili usul ve esasları düzenleme yetkisi verilmiş, ancak Bakanlığın bu düzenlemeyi yaparken "..... Kanunun ana ilkelerine uygun" şeklinde hareket etmesi emredilmiştir. Şayet indirimli orana tabi işlemlerle ilgili ciro primi nedeniyle yüklenilen KDV ler, indirimle engel bulunmamasına rağmen iade hesabına dahil ettirilmezse, bu KDV ler ilanihaye KDV mükellefinin üzerinde kalır. Halbuki KDV nin mükellef üzerinde yük teşkil etmemesi (mükellefe KDV nin ödeyicisi değil, KDV nin alınıp Hazineye intikal ettirilmesinde vezne görevi verilmiş olduğu) hususu KDV nin ana ilkesi olup, ciro primlerinin KDV iade hesabı dışında tutulması bu ana ilkeye aykırı düşer.

İndirimli orana tabi işlemlerle ilgili KDV iadelerinde ciro primleri büyük sorun yaratmış ve bu sorunlar Gelir İdaresi'ne yoğun şekilde aksetmiş olmasına rağmen, bu iadeleri topluca yeniden düzenleyen 119 no.lu Tebliğ'de ciro primleri ve benzerleri için yüklenilen KDV'lerin iade hesabına girip girmeyeceği veya hangi şartlarla gireceği konusunda hiçbir açıklamaya yer verilmemiştir. Konu hakkında, yukarıdaki görüşlerimize paralel şekilde bir idari açıklama yapılmasının isabetli olacağını düşünüyoruz.

5.5. İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kayıtlı Teslimlerinde, Hesaplanan KDV Tutarını Aşan Yüklenimlerin İadesinde, İndirimli Orana Tabi İşlemlere Ait KDV İadesi İle İlgili Usul Ve Esasların Geçerli Olacağı Ve İade Talebinin İhracatların Gerçekleşmesine Paralel Olarak Beyan Edileceği:

Tebliğin III/B-3.4.2. no.lu bölümünde, KDV Kanunu'nun 11/1-c ve Geçici 17. maddeleri kapsamında ihraç kaydıyla teslim edilen malın indirimli orana tabi bir mal olması halinde hesaplanan KDV tutarını aşan yüklenimlerin, Kanunun 29/2. maddesine göre (indirimli orana tabi işlemlerin yurt içinde yapılması konulu KDV iadesi kurallarına tabi olarak) iade edilebileceği belirtilmiştir.

Örnek vermek gerekirse, kimyevi madde kullanarak ürettiği tekstil hammaddesini (elyafı) ihraç kayıtlı olarak teslim eden bir mükellefin ihraç kayıtlı teslim tutarı 1.000.000 TL. dir. Bu teslim için mükellefin yüklediği KDV tutarının 170.000 TL. olduğunu varsayarsak, bunun $1.000.000 \times 0,08 = 80.000$ TL. lık kısmı ihracatta KDV iadesi esaslarına tabi olacak, bakiye 90.000 TL. lık kısım, indirimli orana tabi işlemlere ait kurallara tabi olacaktır.

Eskiden böyle bir ayırım olmaksızın iadenin tamamı ihraç kayıtlı teslim kurallarına tabi tutulmaktaydı.

Örneğimizdeki mükellef %8 üzerinden hesaplanan ve ihracatçıdan alınmayan KDV tutarını aşan iade kısmını (90.000 TL. nı) yıl içinde sadece mahsup talebine konu edebilecek, (nakit iade hakkını yıl kapandıktan sonra kullanabilecek), bu mahsup için YMM raporu düzenlemek zorunda kalacak, ihracat açısından hakkı olan indirimli teminat uygulamasından bu aşım için yararlanamayacaktır.

Bizim anlayışımıza göre, bu uygulama haksızdır. Hesap şekli ne olursa olsun iade ihraç kayıtlı teslimden kaynaklandığına göre iadenin tümü için aynı kuralların (ihracatta KDV iadesi kurallarının) uygulanmaya devam edilmesi doğru olurdu. KDV Kanunu'nun 29/2 maddesi lafız olarak indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimini de kavramakla beraber, ihraç kayıtlı teslimlerde, ağır basan vasıf ihracattır. Başka bir anlatımla ihraç kayıtlı teslim ihracat yapma şekillerinden biridir.

Nasıl ki direkt ihracat yapanlar ihraç malına ait tüm KDV yüklenimini ihracat kurallarına göre iade almaktaysa, ihraç kayıtlı teslim yapanlar da bu işlem nedeniyle hak ettikleri KDV iadesini, öteden beri olduğu gibi ayırım yapılmaksızın ihracat kurallarına göre almaya devam edebilmelidirler.

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

5.6. Fason Tekstil Ve Konfeksiyon İşlerinde İade Uygulamasına İlişkin Özel Kural:

Fason tekstil ve konfeksiyon işleri hem indirimli (%8) orana tabi olduğu için, hem de 5/10 oranında KDV tevkifatına konu olduğu için iki açıdan iade talebine konu edilebilmektedir.

Örnek vermek gerekirse,

Bir tekstil ve konfeksiyon fasoncusu Temmuz 2015 ayında toplam 50.000 TL. tutarlı fason iş faturası kesmiştir. Bu faturalarda görünen hesaplanan KDV tutarı 4.000 TL. dir. Bunun 5/10 u tevkifata tabi tutulmuş ve fasoncunun eline geçen KDV (4.000 – 2.000=)2.000 TL. olmuştur. Fasoncunun bu iş için yüklendiği KDV tutarı 4.800 TL. dir.

Bu durumda fasoncunun iki açıdan iade hakkı çıkmaktadır:

-KDV tevkifatına uğramış olmaktan doğan iade hakkı $4.000 - 2.000 = 2.000$ TL. olduğundan ve bu rakam 2.000 TL. lik limitin içinde kaldığından bu iade mahsup suretiyle ve inceleme veya YMM raporu aranmaksızın yerine getirilir. Aynı iade hakkı nakit olarak istenirse, YMM raporu geçerli değildir, nakit iade sadece olumlu inceleme raporunun vergi dairesine gelmesinden sonra alınabilir.

-KDV nin indirimli oranla hesaplanmış olması gerekçesiyle iadesi istenebilecek KDV tutarı $(4.800 - 4.000 =) 800$ TL. dir. Temmuz 2015 sonuna kadar oluşan kümüle iade tutarı, 2015 yılına ait limiti (19.500 TL. yi) aşmadığı takdirde Temmuz için de iade çıkmayacaktır. Temmuz öncesi aylarda oluşan kümüle iade tutarının bu haddi aştığını varsayarsak, Temmuz'a ait olan 800 TL. lik iade hakkı mahsup suretiyle ve YMM yahut inceleme raporu aranmaksızın yerine getirilecektir. Mükellef bu mahsubu yaptırmaksızın yıl kapanırsa, izleyen yılda söz konusu 800 TL. nin nakit olarak iadesi münhasıran teminat ve/veya vergi inceleme raporu ile mümkün olabilecektir.

5.7. İade Talebinin Süresinden Sonra (Düzeltilme Beyannamesi İle) Yapılması Veya İade Tutarının Düzeltme Yoluyla Arttırılması:

Tebliğin III/B-3.4.4. no.lu bölümünde iade alacağının ait olduğu aylık dönemde mahsuben iadesinin talep edilmesinin ihtiyari olduğu belirtilerek, belli bir aya ait olan ve ilgili ayda iade talebine konu edilmemiş bulunan iade hakkının aynı yılın sonraki aylarında (kümülyasyona dahil edilerek) kullanılabileceği, bu ay için düzeltme beyannamesi verilemeyeceği belirtilmiştir.

Bir mükellef Ocak 2015 ayında indirimli orana tabi 2.000.000 TL. tutarında işlem yapmış ve bu işlem nedeniyle yüklendiği 300.000 TL. tutarındaki KDV den hesapladığı 160.000 TL. tutarındaki KDV yi indirerek bulduğu 140.000 TL. den 19.500 TL. lik limiti de indirerek, bu aydaki indirimli orana tabi işlem gerekçeli iade tutarını 120.500 TL. olarak tespit etmiştir. Ancak 2015 Ocak KDV beyannamesinde şu veya bu nedenle bu iade hakkını göstermemiştir.

Söz konusu mükellef Ocak 2015 ayı için düzeltme beyannamesi vererek bu iade hakkını ileri süremeyecektir. Mükellef Ocak 2015 ile ilgili bu hakkını 2015 yılının daha sonraki herhangi bir KDV beyannamesinde göstererek ve yılın başından bu beyannameye ait ayın sonuna kadar olan aylar için tablo hazırlamak, (Ocak'tan sonraki aylara ait devrolan KDV leri de göz önünde tutmak) suretiyle Ocak 2015 KDV iadesini talep konusu yapabilir.

İzleyen yılın Ocak – Kasım aylarından herhangi birinde kapanan yılla ilgili iade talebinde bulunmak mümkündür.

Yıl kapandıktan sonra yapılan iade talepleri düzeltme beyannamesi verilerek artırılabilir. Ancak böyle bir talep halinde artırılan kısmın iadesi sadece vergi inceleme raporuna göre mümkün olacaktır. Başka bir anlatımla indirimli orana tabi işlemin yapıldığı yılı izleyen yılda iade tutarını artırıcı düzeltme talepleri incelemeye sevk sebebidir.

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

Yukarıdaki örneğimizdeki mükellef Ocak 2015 de doğan iade hakkını 2015 yılı içinde hiç kullanmazsa 2016'nın Ocak-Kasım aylarından herhangi birinin beyannamesinde bu hakkını göstermek, yıllık tablo hazırlamak ve iade talebini gösterdiği aya kadar olan devrolan KDV leri de göz önünde tutmak suretiyle nakden veya mahsuben iade talebinde bulunabilir.

İzleyen yıl da kapandıktan sonra, düzeltme beyannamesi verilerek iade tutarının artırılması mümkün değildir.

5.8. İade İşlemi Sonuçlandırıldıktan Sonra İndirimli Orana Tabi İşleme Konu Malın Satıcıya İade Edilmesi Durumunda Ne İşlem Yapılacağı:

İndirimli orana tabi olduğu gerekçesiyle KDV iadesi talebi yerine getirilen mal kısmen veya tamamen satıcıya iade edilirse, geri gelen mala isabet eden KDV iadesi haksız alınmış iade durumuna düşecektir. (III/B-3.4.5.)

Bu farkın mükellefçe kendiliğinden iadesi halinde gecikme faizi ve vergi ziyai cezası uygulanmaksızın bu fark vergi dairesince tahsil edilecektir. Söz konusu fark mükellefçe kendiliğinden geri verilmezse, (bu durum İdare'ce tespit edilirse) gecikme faizi uygulanarak vergi ziyai cezasıyla birlikte mükelleften tahsil edilecektir.

Geri gelen malın aynı ayda ve aynı bedelle tekrar satışı halinde iade tutarı değişmeyecek ve malın geri gelmesi nedeniyle iadenin geri verilmesi söz konusu olmayacaktır. Ancak yeniden satışta uygulanan fiyat ilk fiyata göre daha yüksek ise, hesaplanan KDV büyüdüğünden iade tutarı azalacak, bu fiyat farkına tekabül eden KDV haksız alınmış iade durumunda olduğu için mükellefçe geri verilmesi gerekecektir. Yeniden satışta uygulanan fiyat ilk satışa göre daha düşükse, hesaplanan KDV azalacağı için iade hakkı yükselecek ve mükellef aradaki farka ait KDV nin iadesini talep edebilecektir.

Tebliğde bu konular çok detaylı açıklandığı ve örneklendiği için yukarıdaki izahatla yetiniyoruz. Ancak Tebliğde öngörülen uygulamaların KDV beyannamesine yansımada, geri verilecek fark iadenin tahakkukunda, ilave KDV iadesine ilişkin tahakkukta sorunlar yaşanabileceği, bu konularda mükellefçe yapılacak müracaatların vergi dairelerince anlaşılmasında güçlükler yaşanacağı görülmektedir.

Uygulamacıların, yukarıdaki izahatımız yanında aşağıdaki Tebliğ hükümlerini göz önünde tutmaları gerekmektedir. (III/B-3)

“3. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Uygulaması

3065 sayılı Kanunun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulunca vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının, Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen sınırı aşan kısmı, Tebliğin (III/B-3.2.2.) bölümünde belirtilen borçlara yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla mahsuben, izleyen yıl içerisinde talep edilmesi kaydıyla nakden ya da söz konusu borçlara mahsuben iade edilebilir.

İndirimli oran kapsamında yer almakla birlikte verginin konusuna girmeyen veya KDV'den istisna edilen işlemler dolayısıyla yüklenilen vergiler bu bölüm kapsamında değerlendirilmez.

Buna göre indirimli oran kapsamındaki işlemlerden;

- KDV'nin konusuna girmeyenler KDV beyannamesine dâhil edilmez,

- Kısmi istisna kapsamına girenler dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirim ve iadesi söz konusu olmadığından, yüklenilen bu vergiler işin mahiyetine göre gider veya maliyet olarak dikkate alınır,

- Tam istisna kapsamına girenler (ihraç kaydıyla teslimler hariç) dolayısıyla yüklenilen vergilerden indirim yoluyla telafi edilemeyenler ise ilgili işleme ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iade edilir.

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

3.1. İade Tutarının Hesaplanması

3.1.1. Yılı İçinde Talep Edilen Mahsuben İade Tutarlarının Hesaplanması

İndirimli orana tabi işlemleri bulunan mükellefler, bu işlemleri nedeniyle yüklendikleri ve indirim yoluyla telafi edemedikleri için yılı içinde mahsuben iadesini talep edecekleri KDV tutarını aylar itibarıyla ve kümülatif olarak hesaplarlar. İade talebinin, ilgili vergilendirme dönemleri itibarıyla indirimli orana tabi tüm işlemleri kapsamaması gerekmekte olup, işlemlerin ayrıştırılıp sadece bir kısmına yönelik hesaplama yapılması ve bu şekilde iade talep edilmesi mümkün değildir.

Hesaplama aşağıdaki şekilde yapılacaktır:

-Hesaplamaya her yılın Ocak ayı itibarıyla başlanır. Ay içindeki iade hakkı doğuran işlemin bünyesine giren vergiden, işlem dolayısıyla (% 1) veya (% 8) oranı uygulanarak hesaplanan KDV düşülür ve ay içi itibarıyla "iadeye esas KDV" tutarına ulaşılır. Bu tutar Ocak ayı devreden KDV tutarı ile karşılaştırılır. Karşılaştırmada devreden vergi tutarı olarak, şayet aynı dönemde iade talep edilmiş ise iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı dikkate alınır. Beyannamede sonraki döneme devreden vergi yer almıyorsa o dönem için dönem sonu iade hesabı "sıfır" kabul edilir. Sonraki döneme devreden vergi mevcutsa ve iadeye esas KDV tutarını (yüklenilen KDV - hesaplanan KDV farkı) aşıyorsa iadeye esas KDV tutarı, aşmıyorsa devreden vergi tutarı "İade Edilebilir KDV" olarak kabul edilir. Bu tutar ilk ay sonu itibarıyla iade edilebilir KDV tutarıdır.

-Ocak ayında indirimli orana tabi işlem yoksa iade edilebilir KDV "sıfır" olarak dikkate alınır.

-Şubat ayında indirimli orana tabi işlemin bünyesine giren vergiden, işlem dolayısıyla hesaplanan vergi düşülerek Ocak ayında yapıldığı gibi ay içi iadeye esas KDV tutarına ulaşılır. Bu tutar, Ocak sonu iade edilebilir KDV tutarı ile toplanır ve toplam Şubat sonu devreden vergisi ile karşılaştırılır. Karşılaştırmada devreden vergi tutarı olarak, şayet aynı dönemde iade talep edilmiş ise iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı dikkate alınır. Karşılaştırma Ocak ayındaki gibi yapılarak, Şubat sonu "İade Edilebilir KDV" tutarına ulaşılır. Bu tutar, iadeye hak kazanılan iki aylık kümülatif KDV tutarıdır.

Şubat ayında indirimli orana tabi işlem yoksa Şubat içi iadeye esas KDV de olmayacağından devreden vergi ile karşılaştırma Ocak sonu iade edilebilir KDV esas alınarak yapılır.

Yıl içerisinde yapılacak tüm iade taleplerinde, önceki dönemlerde iade talebinde bulunulup bulunulmadığına bakılmaksızın, ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve iadesi talep edilen tutarlar dikkate alınmadan iadenin talep edildiği her bir döneme kadar yukarıda belirtildiği şekilde kümülatif bir hesaplama yapılması gerekmektedir.

İlk iade talebinden sonraki dönemlerde yapılacak iade taleplerinde, kümülatif iade edilebilir tutardan ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve önceki dönemlerde mahsuben iadesi talep edilen tutar düşüldükten sonra kalan tutar, iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı ile karşılaştırılır, beyannamede gösterilen devreden vergi tutarı, bulunan tutardan fazla ise bulunan tutarın tamamı, altında ise söz konusu satırda yazan tutar iade olarak talep edilebilir. Devreden vergi tutarı "0" (bir başka deyişle ilgili dönemde mükellefin ödenecek vergisi çıkmış) ise iade talebinde bulunulamayacağı tabiidir. Ödeme çıkan vergilendirme döneminden önceki iade tutarları ile ilgili bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak hesaplama ödeme çıkan vergilendirme döneminden itibaren yeniden başlanır.

Öte yandan, ilk defa iade talebinde bulunulduğu dönemden önceki dönemlerden herhangi birinde ödenecek verginin bulunması durumunda ödenecek vergi çıkan bu dönemden önceki dönemlere ilişkin olarak herhangi bir iade talebinde bulunulamaz.

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

İndirimli orana tabi işlemlerde iade tutarı, indirimli orana tabi teslim veya hizmetle ilgili olarak yüklenilen vergi ile söz konusu işlemler üzerinden hesaplanan vergi arasındaki farkın sonraki döneme devreden KDV ile karşılaştırılması sonucu belirlenmektedir. Bu hesaplama yapılırken, indirimli orana tabi işlemler üzerinden hesaplanan verginin bu işlemler nedeniyle yüklenilen vergiden yüksek olduğu dönemlerdeki tutarlar arasındaki fark, cari dönem sonu iade edilebilir KDV tutarından düşülür.

Diğer taraftan indirimli orana tabi teslim veya hizmetle ilgili olarak yüklenilen vergi ile söz konusu işlemler üzerinden hesaplanan vergi arasındaki farkın, (% 1) oranına tabi işlemler için işlem bedelinin (% 17)'sini, (% 8)'e tabi işlemler için ise işlem bedelinin (% 10)'unu aşan kısmı, iade hesabına dahil edilmez. Azami iade tutarının belirlenmesinde iade talebinde bulunulan döneme kadar yapılan toplam işlem bedeli dikkate alınır, ay içi hesaplamalarda azami iade edilebilir tutarın aşılması bu durumu değiştirmez. Ancak işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalara ilişkin olarak yüklenilen verginin, azami iade tutarını aşması halinde, mükellefin iade talebi, aşan kısım için münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Konu ile ilgili örneklerle Tebliğin (III/B-3.6.) bölümünde yer verilmiştir.

3.1.2. İzleyen Yıl İçerisinde Talep Edilen Nakden/Mahsuben İade Tutarlarının Hesaplanması

İzleyen yıl içerisinde nakden veya mahsuben iadesi talep edilecek tutar, bir önceki takvim yılının bütün vergilendirme dönemleri için Tebliğin (III/B-3.1.1.) bölümündeki açıklamalara göre hesaplanır.

Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin izleyen yıl içinde nakden veya Tebliğin (III/B-3.2.2.) bölümünde belirtilen borçlara mahsuben iadesinde, yılı içinde mahsuben iade edilen tutarlar dikkate alınmadan aylar itibarıyla kümülatif hesaplama yapılır, bulunan tutardan yılı içinde mahsuben iadeler düşülür, kalan tutarın işlemin yapıldığı yıl için belirlenen iade edilmeyecek alt sınırı aşan kısmının nakden veya mahsuben iadesi, izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin KDV beyannameleri ile talep edilebilir.

İadesi talep edilebilir tutar, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar verilen beyannamelerde yer alan devreden vergi tutarları ile karşılaştırılır. İadenin talep edildiği döneme ait karşılaştırmada devreden vergi tutarı olarak iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı dikkate alınır.

Buna göre;

-Devreden vergi tutarı, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar bütün dönemlerde iadesi talep edilen tutarı aşmıyorsa, talep edilen tutarın tamamı iade edilebilir.

-Devreden vergi tutarı, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar herhangi bir dönemde iadesi talep edilebilir tutarı aşmıyorsa, iadenin talep edildiği döneme kadar verilen beyannamelerde yer alan en düşük devreden vergi tutarı iade edilebilir tutar olarak dikkate alınır.

-İzleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar aradaki dönemlerden herhangi birisinde ödenecek vergi çıkması halinde, iade talep edilemez.

Yıllık iadelerde azami iade tutarının belirlenmesinde, iade talebinde bulunulan yıldaki toplam işlem bedeli esas alınır, ay içi hesaplamalarda azami iade edilebilir tutarın aşılması bu durumu değiştirmez.

İzleyen yıl içerisinde iade talebinde bulunulabilmesi için işlemin yapıldığı yıl içerisinde hiç iade talebinde bulunulmamış ya da iade talep edilmekle birlikte talep edilen

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

tutarların iadesi gerçekleşmemiş olmalıdır. İndirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade tutarlarının tamamının yılı içerisinde iadesinin alınması (bir başka deyişle izleyen yıl içerisinde talep edilebilecek bir tutarın kalmaması) durumunda bu bölüm kapsamında iade talebinde bulunulması söz konusu değildir.

Konu ile ilgili örneğe Tebliğin (III/B-3.6.) bölümünde yer verilmiştir.

3.1.3.İade Hesabına Dahil Edilebilecek Yüklenilen KDV

3.1.3.1.Genel Olarak

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler dikkate alınır, daha sonra ilgili dönem genel yönetim giderleri için yüklenilen vergilerden pay verilir. Bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir vergi tutarının altında kalması halinde, en fazla aradaki farka isabet eden tutar kadar amortismanına tabi iktisadi kıymetler (ATİK) dolayısıyla yüklenilen vergilerden iade hesabına pay verilebilir.

İndirimli orana tabi olmayan teslim ve hizmetler ile indirimli orana tabi işlemlerle ilgisi bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilmez.

Örnek 1:Ankastre ürünlerle birlikte veya mobilyalı olarak satılan 150 m²'nin altındaki bir konut tesliminden kaynaklanan iade talebinde; buzdolabı, fırın, davlumbaz, bulaşık makinesi, mobilya, vestiyer, televizyon ve benzeri eşyalar, konut sahibi kişilerce sökülüp taşınarak tekrar kurulup kullanılabilir (eklenti) mahiyette olup, bunların teslimi konut tesliminden bağımsız bir teslim olarak değerlendirilecektir.

Dolayısıyla söz konusu eşyaların teslimi için bu eşyaların tabi olduğu KDV oranı uygulanacak ve konut ile birlikte teslim edilen söz konusu eşyaların temininde yüklenilen KDV, genel esaslara göre indirim konusu yapılacak, ancak iade hesabına dâhil edilemeyecektir.

Örnek 2: 150 m²'nin altındaki bir konutun inşasına yönelik olarak yapılan harcamalar (arsa bedeli dâhil), genel yönetim giderleri (akaryakıt, büro malzemeleri, reklam, komisyon, temizlik malzemeleri ve benzeri) ve ATİK'lerden işleme isabet eden paya ilişkin olarak yüklenilen KDV, işlemin bünyesine giren vergiler kapsamında değerlendirilecektir.

150 m²'nin altındaki konut teslimlerine yönelik iade taleplerinde, konutun yapımıyla ilgili harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilebilecek, konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilmeyecektir.

Dolayısıyla bir arada bulunan konutların ortak kullanımına ait olan sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere düzenlenmiş çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı, alışveriş merkezi gibi alanlara ilişkin konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV iade hesabına dâhil edilemeyecektir.

Ancak arazinin yapısından dolayı yapılması zorunlu olan site içi çevre düzenlemeleri (istinat duvarı, perde duvarı, site çevre duvarları, site içi zemin sertleştirme ve benzeri işler) nedeniyle yüklenilen vergilerin iade hesabına dâhil edilmesi mümkündür.

3.1.3.2.Stoklarda Yer Alan Mallar

Stoklarda yer alan mallarla ilgili olarak yüklenilen vergilerin, gerçekleşen indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade hesabına dahil edilmesi mümkün değildir. Stoklarda yer alan mallar nedeniyle yüklenilen vergiler, ancak söz konusu malların satış işleminin gerçekleştirildiği vergilendirme dönemine ait iade hesabında dikkate alınabilir.

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

3.1.3.3. Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetler

Amortismanına tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen vergilerden, söz konusu iktisadi kıymetlerin indirimli orana tabi işlemlerde kullanılması kaydıyla, iade hesabına pay verilmesi mümkündür.

Söz konusu iktisadi kıymetlerin bizzat mükellef tarafından imal ve inşa edilmesi halinde, imal ve inşa sırasında yüklenilen vergilerden, bu kıymetlerin aktive alındığı ve indirimli orana tabi işlemlerde fiilen kullanılmaya başlandığı dönemden itibaren iade hesabına pay verilebilecektir.

3.1.3.4. Sonradan Düzenlenen veya Temin Edilen Belgeler

İndirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği dönem içinde veya öncesinde bu işlemle ilgili olarak yapılan mal ve hizmet alımlarına ait fatura ve benzeri belgelerin, belge düzenleme süresi içerisinde olmakla birlikte, indirimli orana tabi işlem gerçekleştikten sonra düzenlenmesi veya zamanında düzenlenen belgenin işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminden sonra temin edilmesi halinde, bu belgelerde yer alan KDV tutarları, işlemin gerçekleştiği vergilendirme dönemi iade hesabına düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle dahil edilebilir.

Bu durumda iade, KDV İadesi YMM Tasdik Raporu (YMM Raporu) ile talep edilmişse söz konusu YMM Raporunda gerekçeleriyle birlikte açıklanır. İade YMM Raporu ile talep edilmemiş ise mükelleften yazılı bir izahat istenir, izahatın yeterli görülmesi halinde bu tutarlar da genel esaslar çerçevesinde iade edilir.

Ancak, 3065 sayılı Kanunun (29/3) üçüncü maddesine göre indirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceğinden, sonradan temin edilen belgelerde yer alan KDV tutarlarının iade hesabına dâhil edilmesinde de bu hususa dikkat edilecektir. Bir başka deyişle vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı içerisinde kanuni defterlere kaydedilmeyen fatura ve benzeri belgelerde yer alan KDV tutarlarının indirimi ve iade hesabına dahil edilmesi mümkün değildir.

3.2. Yılı İçerisindeki Mahsup Taleplerinin Yerine Getirilmesi

3.2.1. Genel Olarak

Mahsuben iade talebi, 429 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen standart iade talep dilekçesi kullanılmak suretiyle yapılır ve bu dilekçeye aşağıdaki belgeler eklenir:

a) Takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar yapılan alışlara ilişkin fatura ve benzeri belgeler ile aynı dönemde yapılan indirimli orana tabi satışlara ilişkin fatura ve benzeri belgelerin listesi.

b) Takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar iade edilecek vergi tutarının hesaplanmasına ilişkin olarak dönemler itibarıyla hazırlanacak tablo.

c) Cari yıl içerisinde bir iade talebi sonuçlandırıldıktan sonra yapılacak iade taleplerinde, iade hakkı doğuran işlemin ait olduğu dönemden iadenin talep edildiği döneme kadar aradaki dönemlere ilişkin olarak indirilecek KDV listesi, indirimli orana tabi işlemlere ait satış faturaları veya bu faturaların dökümünü gösteren liste ile yüklenilen KDV listesi ve tablosu.

Kollektif şirketler ile adi ortaklıklar adına ortaya çıkan KDV iade alacaklarının ortakların borçlarına yönelik mahsup taleplerinde mahsup talep dilekçesine, yukarıda sayılan belgelerin yanı sıra, diğer ortakların mahsup yapılmasına izin verdiğini gösteren noter tarafından onaylanmış bir belge de eklenir.

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

Vergilendirme dönemleri itibarıyla 5.000 TL'yi aşmayan mahsup talepleri vergi inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir, talep belgelerin tamamlandığı tarih itibarıyla geçerlik kazanır. Söz konusu belgelerin veya belgelerde yer alması gereken bilgilerin eksikliği durumunda Tebliğin (IV/A-2.1.2.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde hareket edilir.

5.000 TL ve üstündeki mahsup talepleri, vergi inceleme raporu veya YMM Raporuna göre yerine getirilir. Talep tutarının 5.000 TL'yi aşan kısmı kadar teminat gösterilmesi halinde ilgili belgelerin tamamlanıp teminatın verildiği tarih itibarıyla mahsup talebi geçerlik kazanır ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM Raporu ile çözülebilir. YMM Raporlarında, iadenin talep edildiği yıl için belirlenen limitler geçerli olur. Örneğin; 2013 yılında gerçekleşen işlemlerle ilgili olarak 2014 yılı içerisinde yapılacak iade taleplerinde 2014 yılı için YMM Raporu ile azami alınabilecek iade tutarına ilişkin limitler uygulanır.

İade talebi; mahsuben iadenin vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılması durumunda iade talep dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla, YMM Raporu ile talep edilmesi halinde ise YMM Raporunun ibraz edildiği tarih itibarıyla geçerlik kazanır.

Tebliğin (IV/D-3) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşların bu kapsamdaki mahsuben iade talepleri, yukarıda yer alan belgelerin ibrazı üzerine miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM Raporu veya teminat aranmadan yerine getirilir.

Örnek:Mükellef (A) vergilendirme dönemleri itibarıyla, kümülatif iade tutarını aşağıdaki gibi hesaplamıştır.

Ocak 2011	5.600
Şubat 2011	6.900
Mart 2011	8.700
Nisan 2011	10.800
Mayıs 2011	13.200
Haziran 2011	15.800
Temmuz 2011	16.800
Ağustos 2011	18.200
Eylül 2011	24.800

Bu mükellefe ilgili yıl (2011) için belirlenen alt sınırın aşıldığı Haziran döneminde (15.800–14.300=) 1.500 TL mahsuben iade edilebilecektir. Mahsup talebi Haziran dönemi beyannamesi ve mahsup talep dilekçesinin verilmesinden sonra bu bölümün (a) ve (b) alt ayrımındaki belgelerin tamamlandığı tarihte geçerlik kazanacaktır. Belgeler Ocak-Haziran döneminin bütününe kapsayacak şekilde hazırlanacaktır. Haziran döneminden önce 14.300 TL tutarındaki limitin aşılmamış olması nedeniyle mahsup talebinde bulunulamayacağından belge ibraz etmeye de gerek bulunmamaktadır.

Haziran döneminden sonraki dönemlerde yapılacak iade taleplerinde de iade tutarının kümülatif olarak hesaplanmasına devam edilecek, bu hesaplama sonucu bulunan tutardan ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve önceki dönemlerde mahsuben iadesi talep edilen tutarlar çıkarılacak ve varsa kalan tutarın mahsuben iadesi talep edilecektir.

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

Bu mükellefe, vergilendirme dönemleri itibarıyla ilgili yılda geçerli olan 4.000 TL'yi aşmadığı için;

- Haziran dönemi iade tutarı olan $(15.800-14.300=) 1.500$ TL
- Temmuz dönemi iade tutarı olan $[16.800-(14.300+1.500)] = 1.000$ TL
- Ağustos dönemi iade tutarı olan $[18.200-(14.300+1.500+1.000)] = 1.400$ TL

vergi inceleme raporu, YMM Raporu veya teminat aranmaksızın iade edilecektir. Mahsuben iade talebi, bu bölümde sayılan mahsuben iade için gerekli belgelerin tamamlandığı tarihte geçerlik kazanacaktır.

Mükellef, Eylül dönemi iade tutarını $[24.800-(14.300+1500+1000+1400)]=6.600$ TL olarak hesaplamıştır. Mükellef mahsuben iadenin teminat karşılığında yapılmasını isterse $(6.600-4.000=) 2.600$ TL için teminat göstermesi gerekmektedir. Mahsup talebi, Eylül beyannamesi ve mahsup talep dilekçesinin verilmesinden sonra Eylül ayına ilişkin olarak bu bölümde sayılan belgelerin tamamlanması şartıyla teminatın gösterildiği tarih itibarıyla geçerlik kazanacaktır.

3.2.2. Mahsubu Talep Edilebilecek Borçlar

Mükellefler, indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacaklarının, Tebliğin (IV/A-2.1.1.) bölümünde belirtilen borçlara mahsubunu talep edebilirler. Ayrıca mükelleflerin iade alacaklarının, (%51) veya daha fazla hissesi kamuya ait kuruluşlardan temin ettikleri elektrik ve doğalgaz borçlarına mahsubu da mümkündür.

Faaliyetleri indirimli oranda KDV'ye tabi işlemlerden oluşan kollektifşirketler ile adi ortaklıklar adına ortaya çıkan KDV iade alacakları, söz konusu şirket ortaklarının yukarıda belirtilen borçlarına (elektrik ve doğalgaz borçları hariç) da mahsup edilebilecektir. Öte yandan Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergi dairesine iş ortaklığı olarak mükellefiyet tesis ettiren işletmelerin, diğer kurumlar vergisi mükelleflerinde olduğu gibi ortaklarının vergi ve sigorta prim borçlarına bu uygulama kapsamında mahsup yapılması mümkün bulunmamaktadır.

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iade alacaklarının mükelleflerin kendi elektrik ve doğalgaz borçlarına mahsubu ise aşağıda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilir.

Elektrik ve doğalgazı, (% 51) veya daha fazla hissesi kamuya ait kuruluşlardan temin eden iade hakkı sahipleri, bu kuruluşlara başvurarak fatura bedellerini KDV iade alacaklarına mahsup suretiyle ödemek istediklerini belirtecekler ve bağlı oldukları vergi dairesine ibraz etmek üzere fatura bedellerinin yatırılacağı bir banka hesap numarası talep edeceklerdir.

Satıcı kuruluşlar, (% 51) veya daha fazla hisselerinin kamuya ait olduklarını da belirtmek suretiyle fatura bedellerinin yatırılacağı banka hesap numarasını gösteren yazıyı mükellefe vereceklerdir. Mükellefler, satıcılardan alacakları yazı veya yazıları, bir defaya mahsus olmak üzere, bir dilekçe ekinde bağlı oldukları vergi dairesine verecekler, dilekçede indirimli orana tabi işlemlerinden doğan iade alacaklarını doğalgaz ve/veya elektrik borçlarına mahsup suretiyle ödemek istediklerini belirteceklerdir. Dilekçe ve eki, vergi dairesince doğalgaz/elektrik satıcısı işletmeden alınacak teyit sonrasında geçerlik kazanacaktır. Dilekçede yer alan bilgilerde değişiklik olması halinde, mükellefler tarafından değişiklikler gecikmeden vergi dairesine bildirilecektir.

Mahsup talebi, KDV beyannamesinin verilmesinden sonra bir dilekçe ile yapılır. Dilekçeye, bu Tebliğin (III/B-3.2.1.) bölümünde belirtilen belgelerin yanı sıra doğalgaz/elektrik faturasının iadeyi talep eden firma yetkililerince aslına uygunluğu kaşe ve imza tatbik edilmek suretiyle onaylanmış fotokopisi eklenir. Bu faturada yer alacak ceza, faiz ve benzeri unsurlar da mahsuba esas tutara dâhildir.

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

Mahsup talebi için fatura örneğinin ibrazı zorunludur. Satıcı kuruluş yetkililerince onaylanmış da olsa borcun miktarını gösteren fatura dışındaki belge veya yazılara dayanılarak mahsup yapılamaz. Mahsup dilekçesinde doğalgaz/elektrik dağıtıcısı kuruluşun banka hesap numarası da belirtilir.

3.2.3. İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Amaçlı Teslimlerinde Mahsuben İade

İndirimli orana tabi malların oldukları gibi ihraç edilmeleri şartıyla mükellefler tarafından;

- Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine,
- Sektörel Dış Ticaret Şirketlerine,
- Yarıdan Fazla Hissesine Sahip Oldukları Şirketlere,
- Kendi Hisselerinin Yarisından Fazlasına Sahip Olan Şirketlere,

tesliminden doğan yılı içindeki mahsup talepleri, miktara bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM Raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

İncelemesiz/teminatsız mahsuben iade uygulaması aşağıdaki şekilde yürütülür:

a) 3065 sayılı Kanunagöre tecil-terkin uygulanan ihraç kaydıyla teslimler bu düzenleme dışındadır. Bu bölümdeki düzenleme, yukarıda belirtilen mükelleflere KDV uygulanarak yapılan indirimli orana tabi teslimlerden doğan yılı içindeki mahsup taleplerine ilişkindir.

b) Uygulamadan faydalanılabilmesi için malların oldukları gibi ihraç edilmeleri zorunludur. Bir başka deyişle satışı yapılan indirimli orana tabi malın, ihraç edilen nihai ürün olması gerekmektedir.

c) İncelemesiz/teminatsız mahsup uygulaması, indirimli orana tabi işlemlerden, yukarıda kapsamı belirtilen teslimlere isabet eden kısım için geçerlidir.

İade hakkı önceki bölümlerde de belirtildiği üzere Bakanlar Kurulunca belirlenen alt sınırın aşıldığı dönemde doğmakta, bu dönemde alt sınırı aşan kısmın mahsuben iadesi talep edilebilmektedir.

Yılın başından sınırın aşıldığı döneme kadar (bu dönem dahil) yapılan ve incelemesiz/teminatsız iade kapsamına giren teslim bedelleri toplamı, aynı dönemdeki indirimli orana tabi bütün işlem bedelleri toplamına oranlanır, bu oran sınırı aşan iade tutarına uygulanarak incelemesiz/teminatsız mahsup edilebilir tutar hesaplanır.

Alt sınırın aşıldığı dönemden sonra ise sadece o dönemdeki işlemler için aynı oranlama yapılarak incelemesiz/teminatsız mahsup tutarı hesaplanır.

d) İade uygulaması bu Tebliğin (III/B-3.2.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde yürütülür. Ancak iade talep dilekçesine yukarıda belirtilen belgelerin yanı sıra,

-İhracatı gerçekleştiren mükelleften bu Tebliğin (II/A-8.13.) bölümüne göre alınan yazı,

-Yılın başından cari döneme kadar aylar itibarıyla ve kümülatif sütunlara da yer verilmek suretiyle, incelemesiz/teminatsız mahsup kapsamına giren teslim bedelleri, bunlar dışındaki indirimli orana tabi diğer işlem bedelleri (birden fazla işlem varsa toplamaları alınarak tek tutar olarak ifade edilecektir) ve her ikisinin toplamını gösteren bir tablo, eklenir.

3.2.4. Mahsup İşlemi

Tebliğin (III/B-3.2.1.) ve (III/B-3.2.3.) bölümlerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde mahsuben iade taleplerinde aşağıdaki şekilde hareket edilir:

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

a) Ayrım yapılmaksızın indirimli orana tabi bütün işlemlere ait iade tutarı önceki bölümlerdeki açıklamalara uygun olarak belirlenir.

b) Tutarın 5.000 TL'yi aşmaması halinde mahsup talepleri, ilgili belgelerin tamamlanması şartıyla inceleme raporuna ve teminat yerine getirilir.

c) İade tutarının 5.000 TL'yi aşması ve teminat gösterilmesi halinde;

-İncelemesiz/teminatsız mahsup talepleri, ihracatın gerçekleşmesi beklenilmeden Tebliğin (III/B-3.2.1.) bölümündeki belgelerin tamamlanıp teminatın gösterildiği tarihte geçerlik kazanır, alınan teminat ihracatın gerçekleşip Tebliğin (III/B-3.2.3.) bölümündeki belgelerin ibrazı üzerine iade edilir.

-İncelemesiz/teminatsız mahsuba konu işlemler dışındaki mahsuben iade talepleri Tebliğin (III/B-3.2.1.) bölümündeki belgelerin tamamlanıp teminat gösterildiği tarihte geçerlik kazanır, teminat vergi inceleme raporu ya da YMM Raporunun ibrazı üzerine iade edilir.

d) İade tutarının 5.000 TL'yi aşması ve teminat gösterilmemesi halinde,

- Tebliğin (III/B-3.2.3.) bölümündeki işlemlerden kaynaklanan kısımla ilgili mahsuben iade talebi, vergi inceleme raporu ve teminat aranmaksızın ihracatın gerçekleşip ilgili belgelerin tamamlandığı tarih itibarıyla,

- Diğer kısma ilişkin mahsup talepleri ise; mahsuben iadenin vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılması durumunda iade talep dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla, YMM Raporu ile talep edilmesi halinde ise YMM Raporunun ibraz edildiği tarih itibarıyla, geçerlik kazanır.

3.3.Yılı İçinde Mahsup Edilemeyen Vergilerin İadesi

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmı, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak nakden veya mahsuben iade edilebilir. İadenin mahsuben talep edilmesi durumunda mahsuben iade bu bölümdeki açıklamalara göre yerine getirilir.

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 yapılabilecektir. Üç aylık vergilendirme dönemine tabi olan mükelleflerde iade talebi en erken izleyen yılın ilk üç aylık, en geç üçüncü üç aylık vergilendirme dönemlerine ait beyannamelerle yapılabilecektir.

İndirimli orana tabi işlemlere ilişkin olup indirim yoluyla telafi edilemeyen yüklenilen vergi tutarları, yılı içinde mahsup edilen vergiler dikkate alınmadan, Tebliğin (III/B-3.1.2.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde işlemlerin yapıldığı yılın tamamı için yıllık olarak ve Aralık dönemi sonu itibarıyla hesaplanır.

Bu tutardan, yılı içinde mahsup edilen vergiler düşüldükten sonra kalan kısmın işlemin gerçekleştiği yıl için belirlenen alt sınırı (2006 yılı için 10.000 TL, 2007 yılı için 10.800 TL, 2008 yılı için 11.600 TL, 2009 yılı için 13.000 TL, 2010 yılı için 13.300 TL, 2011 yılı için 14.300 TL, 2012 yılı için 15.800 TL, 2013 yılı için 17.000 TL ve 2014 yılı için 17.700 TL'yi) aşan kısmı "İade Edilebilir KDV" olarak hesaplanır. Bu tutar, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği vergilendirme dönemine kadar aradaki dönemlere ait devreden vergi tutarları ile karşılaştırılmak suretiyle "iade edilecek KDV tutarı" belirlenir.

Bu şekilde hesaplanan KDV alacağının 5.000 TL'yi aşmaması halinde nakden ve/veya mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, teminat ve YMM Raporu aranılmadan yerine getirilir, talep bu bölümün sonunda belirtilen belgelerin tamamlandığı tarih itibarıyla geçerlik kazanır. Söz konusu belgelerin veya belgelerde yer alması gereken

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

bilgilerin eksikliği durumunda Tebliğin (IV/A-2.1.2.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde işlem yapılır.

İade talebinin 5.000 TL ve üstünde olması halinde 5.000 TL'yi aşan kısmın nakden ve/veya mahsuben iadesi vergi inceleme raporu, YMM Raporu veya teminat karşılığında yerine getirilir. İade talebi;

-Vergi inceleme raporu sonucuna göre talep edilmiş ise mahsuben iade taleplerinde vergi inceleme raporu dışındaki diğer belgelerin tamamlanmış olması koşuluyla iade talep dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla; nakden iade taleplerinde vergi inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihte,

-Nakden/mahsuben iadenin YMM Raporu ile talep edilmesi halinde, belgelerin tamamlanıp YMM Raporunun eksiksiz olarak ibraz edildiği tarihte,

-Nakden/mahsuben iadenin teminat karşılığı talep edilmesi halinde ise teminatın gösterilip belgelerin tamamlandığı tarihte,

geçerlik kazanır.

Vergi inceleme raporu sonucuna göre yapılan mahsuben iade taleplerinde, diğer belgelerin tamamlanması koşuluyla vergi inceleme raporu beklenmeksizin iade yapılır ve vergi inceleme raporunda iadeye engel bir durumun tespit edilmemiş olması kaydıyla mahsuben iade talep edilen vergi borcunun vade tarihinden vergi inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihe kadar geçen süre için gecikme zammı hesaplanmaz.

Yılı içerisinde mahsup edilemeyen KDV'nin iadesi için bu bölümdeki açıklamalara göre izleyen yılda ayrıca bir iade talebinde bulunulması gerektiğinden yılı içinde mahsuben iadeye yönelik olarak düzenlenen YMM Raporunun izleyen yıl talep edilecek nakden/mahsuben iade için geçerliliği bulunmamaktadır. İzleyen yıl içerisinde yapılacak nakden/mahsuben iade talebi için ayrıca bir YMM Raporu düzenlenmesi gerekmektedir.

5.000 TL'yi aşan tutarlar için teminat gösterilmesi halinde teminatın gösterilip belgelerin tamamlanmasından sonra nakden ve/veya mahsuben iade talepleri yerine getirilir, teminat vergi inceleme raporu veya YMM Raporu ile çözülür. YMM Raporlarında, iadenin talep edildiği yıl için belirlenen limitler geçerli olur. Örneğin; 2012 yılında gerçekleşen işlemlerle ilgili olarak 2013 yılı içerisinde yapılacak iade taleplerinde 2013 yılı için YMM Raporu ile azami alınabilecek iade tutarına ilişkin limitler geçerli olacaktır.

Tebliğin (IV/D-3) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşların bu kapsamdaki nakden/mahsuben iade talepleri, yukarıda yer alan belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM Raporu veya teminat aranmadan yerine getirilir.

İade talebi, 429 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen standart iade talep dilekçesi kullanılmak suretiyle yapılır ve bu dilekçeye aşağıdaki belgeler eklenir:

- İndirimli orana tabi işlemlerin yapıldığı yılda söz konusu işlemlere ait alış ve satış faturaları ve benzeri belgelerin listesi

- Yıllık iade tutarının hesaplanmasına ilişkin tablo

- Yılı içinde mahsup edilen tutarları aylık olarak gösteren tablo (Bu tabloda yılı içinde mahsubu gerçekleşen tutarların toplamı da tek satırda gösterilecektir.)

- İadenin talep edildiği izleyen yılın ilk döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar aylar itibarıyla devreden KDV tutarlarını gösteren tablo

Örnek:Mükellef (A) ya, 2010 takvim yılında iade alacağının 13.300 TL'yi aşan kısmı olan 10.000 TL mahsuben iade edilmiştir.

Mükellef 2010 yılının tamamı için iade tutarını 13.300 TL'lik alt sınırı ve yılı içinde mahsuben iade edilen kısmı dikkate almadan, Tebliğin (III/B-3.1.2.)bölümüne göre 26.700

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

TL olarak hesaplamıştır. Bu mükellefe 2011 yılında nakden veya mahsuben iade edilebilecek azami tutar $[26.700 - (10.000 + 13.300)] = 3.400$ TL'dir.

Bu mükellef iade alacağını Mayıs 2011 dönemi beyannamesinde yaptığı beyan ile talep etmektedir.

Mükellefin 2011 yılının Ocak-Mayıs arasındaki dönemlere ait beyannamelerindeki devreden vergi tutarları aşağıdaki gibidir:

Ocak 2011	14.300
Şubat 2011	14.200
Mart 2011	13.600
Nisan 2011	2.900
Mayıs 2011	4.800

Bu mükellefe yapılacak iade tutarı, devreden verginin en düşük olduğu Nisan 2011 dönemindeki 2.900 TL ile sınırlıdır.

3.4.Diğer Hususlar

3.4.1. İndirimli Orana Tabi İşlemleriyle Birlikte Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemleri Bulunan Mükellefler

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 mahsubu yapılır. Bu mahsup işleminden sonra indirimli orana tabi işlemlere ait bir KDV alacağının kalması halinde kalan tutar, mükellefin isteğine bağlı olarak sigorta prim borçları ile Tebliğin (III/B-3.2.2.) bölümünde sayılan diğer borçlarına mahsup edilebilir. İndirimli orana tabi işlemler dışındaki diğer iade hakkı doğuran işlemlerden doğan KDV alacaklarının mal ve hizmet alımlarına ilişkin borçlara mahsubu mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle mahsup dilekçesinde;

-İade alacağının, indirimli orana tabi işlemler dâhil, iade hakkı doğuran işlem türleri itibarıyla tutarları,

-Muaccel hale gelmiş kendi vergi borçlarının toplam tutarı,

-Bu borç tutarının, iade hakkı doğuran işlemlerden hangilerine ilişkin alacağa mahsup edileceği,

-Bu mahsuptan sonra, indirimli orana tabi işlemlerden kalacak iade tutarı (A),

-Varsa indirimli orana tabi işlemlere ait olup geçmiş dönemlerde mahsup edilemeyen iade alacağı (B),

-(A + B) toplamından mal ve hizmet alımlarına ilişkin borçlara ve/veya sigorta prim borçlarına mahsubu talep edilen tutar,

-İndirimli orana tabi işlemlere ait iade alacağından bu dönemde mahsup edilemeyen ve gelecek döneme aktarılan iade tutarı,

bir tablo halinde yer alır.

İndirimli orana tabi mal ve hizmetlerin aynı zamanda tam istisna kapsamında teslim ve ifa edildiği durumlarda yüklenen vergilerden indirim yoluyla telafi edilemeyenlerin ilgili işleme ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iade edilmesi gerekmektedir.

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

Buna göre indirimli orana tabi mal ve hizmetleri aynı dönemde hem vergiye tabi hem de tam istisna kapsamında teslim veya ifa eden mükelleflerin, bu işlemlerle ilgili yüklendikleri vergilerin, iadenin talep edildiği vergilendirme dönemine ait devreden vergi tutarını aşması halinde indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade tutarı, işlemlerin toplam iade miktarı içindeki payı dikkate alınarak hesaplanır.

Örnek: Bir mükellefin Eylül/2011 vergilendirme dönemindeki iade hakkı doğuran işlemleri ihracat ve indirimli orana tabi teslimlerden oluşmaktadır. Mükellef, ihracat teslimlerinin bünyesine giren vergiyi 120.000 TL, indirimli orana tabi teslimlerin bünyesine giren vergiyi 80.000 TL olarak hesaplamıştır.

Buna göre ilgili dönemde iade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren toplam vergi tutarı içinde indirimli orana tabi işlemlerin payı $[(80/200) \times 100 = 40]$ yüzde 40, ihracat istisnası kapsamındaki işlemlerin payı ise $[(120/200) \times 100 = 60]$ yüzde 60 olacaktır. Bu paylar dikkate alınarak Eylül/2011 vergilendirme döneminde devreden 100.000 TL KDV'nin yüzde 40'ı olan 40.000 TL'si indirimli orana tabi işlemlere ilişkin yılı içinde mahsuben iade esaslarına göre iade edilecektir.

3.4.2. İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Teslimi

3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17 nci maddeleri kapsamında ihraç kaydıyla teslim edilen malların ihracı üzerine ihraç kaydıyla teslim faturasında hesaplanan ancak tahsil edilmeyen ve tecil de edilemeyen KDV mükellefe iade edilmektedir. Bu işlem indirimli orana tabi bir teslim ise hesaplanan KDV tutarını aşan yüklenimleri de Kanunun (29/2) nci maddesine göre mükellefe iade edilebilir. Bu teslim nedeniyle tecil edilecek KDV çıkması halinde yüklenilen KDV indirim yoluyla telafi edildiğinden mükellefe Kanunun (29/2) nci maddesine göre iade yapılmaz.

İndirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimleri ve beyanına ilişkin açıklamalara bu Tebliğin (II/A-8.12.) bölümünde yer verilmiştir.

Örnek: Konfeksiyon imalatçısı (A), ürettiği 100 adet elbiseyi adedi 100 TL den ihracatçı (B)'ye ihraç kayıtlı teslim etmiştir. Bu teslim için imalatçının düzenlediği faturada 10.000 TL bedel üzerinden 800 TL KDV hesaplanarak beyan edilecek ancak ihracatçı tarafından bu KDV tutarı ödenmeyecektir.

(A) nın önceki dönemden devreden KDV tutarı 1.500 TL, bu dönemde indirilecek KDV tutarı 1.200 TL olup sadece bu teslim (100 adet elbise) ilişkin yüklenim KDV tutarı ise 950 TL'dir.

Buna göre (A), (B) tarafından elbiselerin ihraç edildiğinde ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesapladığı ve tecil edemediği 800 TL'nin iadesini ihraç kaydıyla teslimlerden kaynaklanan KDV tutarları için belirlenen iade esaslarına göre 150 TL'sini de indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade esaslarına göre talep edecektir.

3.4.3. Fason Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde İade Uygulaması

Tekstil ve konfeksiyon sektöründe indirimli orana tabi fason işlerden doğan KDV iade alacaklarının yılı içerisinde mahsuben iadesini talep eden mükelleflerin 5.000 TL'yi aşmayan mahsup talepleri vergi inceleme raporu, YMM Raporu ve teminat aranmaksızın, 5.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri ise teminat ve/veya vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Bu kapsamda işlemleri bulunan mükelleflerin izleyen yıl içerisinde nakden iade talebinde bulunmaları halinde ise nakden iade talepleri münhasıran teminat ve/veya vergi inceleme raporu ile yerine getirilir.

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

Mükelleflerin, KDV iade alacağının tamamı için teminat göstermeleri halinde iade talebi, önceki bölümlerde belirtilen belgelerin ibraz edilmiş olması şartıyla teminatın gösterildiği tarih itibarıyla geçerlik kazanır, teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

Vergi inceleme raporu sonucuna göre yapılacak iadelerde; mahsuben iade talepleri mahsup talep dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla, nakden iade talepleri ise vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibarıyla geçerlik kazanır.

3.4.4. Süresinden Sonra İade Talebinde Bulunulması

İade alacağının ait olduğu aylık dönemde mahsuben iadesinin talep edilmesi ihtiyaridir. Bu sebeple indirimli orana tabi işlemleri bulunan mükellefler hak kazandıkları iade miktarını cari yılın sonraki dönemlerinde mahsuba konu edebilecekleri gibi, bir sonraki yılda da Tebliğin (III/B-3.2.) bölümündeki açıklamalara göre talep etmeleri şartıyla nakden veya mahsuben geri alabilirler.

Ancak süresinde iade hakkını kullanmayan mükelleflerin, daha sonra düzeltme beyannameleri ile iade talebinde bulunmaları mümkün değildir.

İzleyen yılın Ocak-Kasım dönemlerinde usulüne uygun olarak iade talebinde bulunan mükelleflerin de talep edilen iade tutarını artırmak amacıyla, sonraki yıllarda bu dönemlere ilişkin düzeltme beyannamesi vermek suretiyle iade talebinde bulunmaları söz konusu değildir. Ancak izleyen yıl içerisinde talep edilen iade tutarının, aynı yıl içerisinde düzeltme beyannamesi ile artırılması mümkün olup bu şekilde artırılan kısmın iadesi münhasıran vergi inceleme raporuna göre yerine getirilir.

3.4.5. İade İşlemi Sonuçlandırıldıktan Sonra İndirimli Orana Tabi İşlemlerin Matrahında Meydana Gelen Değişiklikler

3065 sayılı Kanunun 35 inci maddesinde, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemden vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beynamede gösterilmesi kaydıyla, düzeltebilecekleri hükme bağlanmıştır.

İndirimli orana tabi teslim veya hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminden sonra malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemden vazgeçilmesi veya sair sebeplerle işlem matrahının değişmesi durumunda bir düzeltme yapılması gerekmektedir.

Bu düzeltme defter kayıtları ve beyanname üzerinde yapılır. Dolayısıyla vergiye tabi işlemi gerçekleştiren mükellef, hesapladığı vergiyi, matrahta değişikliğin vuku bulduğu döneme ait beyannamenin "İndirimler" kulakçığı altındaki "103" kodlu "Satıştan İade Edilen, İşlemi Gerçekleşmeyen veya İşlemden Vazgeçilen Mal ve Hizmetler Nedeniyle İndirilmesi Gereken KDV" satırına yazmak suretiyle tekrar indirim hesaplarına alarak düzeltir.

Bu çerçevede, indirimli orana tabi bir işleme ait iade talebi sonuçlandırıldıktan sonra KDV iadesini ortaya çıkaran işlemten vazgeçilmesi veya satılan malların bir kısmının geri gelmesi durumunda aşağıdaki şekilde hareket edilir:

a) Matrahta değişikliğin vuku bulduğu vergilendirme döneminde, yukarıda belirtildiği şekilde defter kaydı ve beyanname üzerinde gerekli düzeltmeyi yapan mükellefin vergi dairesine yazılı olarak müracaat edip, daha önce iadesini aldığı tutarı iade etmesi halinde bu tutar, gecikme faizi ve vergi ziyai cezası uygulanmaksızın mükelleften geri alınır.

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

b) Mükellefin, matrahta değişikliğin vuku bulduğu dönemde düzeltme işlemini yapmaması halinde; indirimli orana tabi işlem nedeniyle iade edilen KDV, matrahta değişikliğin vuku bulduğu dönemden düzeltmenin yapıldığı döneme kadar gecikme faizi uygulanarak vergi ziyai cezası ile birlikte mükelleften aranır.

Öte yandan matrahta değişikliğin indirimli orana tabi malların iade edilmesinden kaynaklanması durumunda;

c) İade edilen malların, iadenin gerçekleştiği vergilendirme döneminde yeniden satışa konu edilmesi halinde satış daha düşük fiyattan gerçekleşmişse (iade tutarı artacağından) mahsup işlemi yapılarak aradaki fark, iadeye konu edilebilir. Satış daha yüksek fiyattan gerçekleşmişse (iade tutarı azalacağından) mahsup işlemi yapılarak aradaki fark mükelleften tahsil edilir.

d) İade edilen malların daha sonraki bir vergilendirme döneminde satışa konu edilmesi halinde daha önce iade edilen tutar (a) veya (b) bölümündeki açıklamalara göre mükelleften tahsil edilir. Mükellef yeni işlem nedeniyle genel esaslara göre iade talebinde bulunur.

e) Malların indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yıl içerisinde iade edilmesi durumunda, mükellefe iade edilen tutar, işlemin gerçekleştiği yıl içerisinde mahsuben iade alınıp alınmadığı hususu da göz önünde bulundurularak;

-İzleyen yıl içerisinde Tebliğin (III/B-3.3.) bölümüne göre iade talebinde bulunulmuş ancak henüz iade gerçekleşmemişse iadesi talep edilen tutardan düşülmek suretiyle tahsil edilir.

-İzleyen yıl içerisinde iade gerçekleşmiş ya da iade talebinde bulunulmamışsa (a) veya (b) bölümlerindeki açıklamalara göre hareket edilir.

f) İade edilen malların bir daha satışa konu olmayacak şekilde zayi olması halinde daha önce iade edilen tutar, (a) veya (b) bölümüne göre mükelleften tahsil edilir.

Diğer taraftan 3065 sayılı Kanunun (30/c) maddesi uyarınca zayı olan mallar nedeniyle yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılması mümkün bulunmadığından daha önce indirim hesaplarına alınan tutarlar indirim hesaplarından çıkarılır.

Örnek: Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan ilaçların ticaretini yapan mükellef (E), Ocak/2011 vergilendirme döneminde KDV hariç 200.000 TL tutarında indirimli orana tabi ilaç tesliminde bulunmuştur. Bu satış işlemine ilişkin olarak 16.000 TL KDV hesaplamıştır. Bu işlemle ilgili olarak mükellefin yüklediği KDV tutarı 40.300 TL olup, işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirim yoluyla telafi edilemeyen 24.300 TL, 2011 yılı için Bakanlar Kurulunca belirlenen alt sınırı (14.300 TL) aştığından, mükellef 10.000 TL'nin iadesini talep etmiş, iade talebi mükellefin kendisine ait vergi borçlarına mahsup edilmek suretiyle gerçekleştirilmiştir.

Söz konusu satışa konu malların 100.000 TL'lik kısmı Nisan/2011 vergilendirme döneminde mükellefe iade edilmiştir.

-Malların bir kısmının iade edildiği Nisan 2011 vergilendirme döneminde, Ocak-Nisan 2011 arasındaki dönemlerde gerçekleşen diğer indirimli orana tabi işlemler de dikkate alınarak mal iadeleri düşüldükten sonra iadeye hak kazanılan tutar hesaplanacak ve Bakanlar Kurulunca belirlenen sınırın aşılıp aşılmamasına göre gerekli düzeltme yapılacaktır.

Buna göre Ocak-Nisan 2011 arasındaki dönemlerde mükellefin indirimli orana tabi başka tesliminin olmaması durumunda, 100.000 TL + 8.000 TL KDV mal iadesi düşüldükten sonra indirimli orana tabi teslim tutarı 200.000 TL +16.000 TL KDV tutarından 100.000 TL + 8.000 TL KDV tutarına düşecektir. İndirimli orana tabi teslimle ilgili olarak yüklenilen vergi de 40.300 TL'den 20.150 TL'ye düşecektir. İndirim yoluyla telafi

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

edilemeyen vergi ise $(20.150 - 8.000 =) 12.150$ TL'ye düşecektir. Bu tutar da Bakanlar Kurulunca 2011 yılı için belirlenen 14.300 TL'nin altında kaldığından, Ocak 2011 döneminde iade alınan 10.000 TL'nin tamamının Nisan 2011 döneminde düzeltilmesi ve gecikme faizi ve ceza uygulanmaksızın tahsili gerekecektir.

-Mükellef, Nisan 2011 vergilendirme döneminde iade edilen mallarla ilgili olarak bu dönemde önceden alınan tutarın iadesi için müracaat etmeyip, Haziran/2011 vergilendirme döneminde vergi dairesine müracaat etmişse ya da bu durum Haziran/2011 vergilendirme döneminde tespit edilmişse Ocak vergilendirme döneminde mahsuben iade edilen tutar, Nisan ayından Haziran ayına kadar gecikme faizi uygulanarak vergi ziyai cezasıyla birlikte mükelleften tahsil edilecektir.

-İade alınan mallar, Nisan/2011 vergilendirme döneminde 80.000 TL + 6.400 TL KDV'ye satılmışsa, iade tutarı yeniden hesaplanacak, satış fiyatının Ocak 2011 dönemindeki satış fiyatından düşük olması nedeniyle indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV, satış fiyatındaki azalma nispetinde azalacaktır. Buna göre $100.000 \text{ TL} + 8.000 \text{ TL}$ KDV tutarı $80.000 \text{ TL} + 6.400 \text{ TL}$ KDV'ye düşeceğinden, iadeye hak kazanılan tutar (indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV) 1.600 TL artacaktır. Yapılan yeni hesaplama neticesinde, Ocak 2011 döneminde iade alınan 10.000 TL'ye ek olarak, iadeye hak kazanılan 1.600 TL Nisan 2011 döneminde iadeye konu edilebilecektir.

-İade alınan malların Nisan 2011 vergilendirme döneminde $150.000 \text{ TL} + 12.000 \text{ TL}$ KDV'ye satılması durumunda, indirim yoluyla telafi edilebilecek vergi Ocak 2011'deki satış fiyatıyla Nisan 2011 dönemindeki satış fiyatı arasında oluşan 50.000 TL olumlu fark nispetinde, $(50.000 \times \%8 =) 4.000 \text{ TL}$ artacaktır. Ocak- Nisan 2011 arasında mükellefin başka indirimli orana tabi tesliminin olmadığını varsayarsak toplamda hesaplanan vergi tutarı $(250.000 \times \%8 =) 20.000 \text{ TL}$ 'ye yükselecek, indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV tutarı ise $(40.300 - 20.000 =) 20.300 \text{ TL}$ 'ye düşecektir. Bu durumda iade alınabilecek tutar Bakanlar Kurulunca belirlenen alt sınır dikkate alındıktan sonra $(20.300 - 14.300 =) 6.000 \text{ TL}$ 'ye düşecektir. Dolayısıyla indirimli orana tabi teslim nedeniyle iadeye hak kazanılan tutar, indirim yoluyla telafi edilen tutar kadar azalacak ve $(10.000 - 6.000 =) 4.000 \text{ TL}$ KDV tutarı Nisan 2011 döneminde gecikme faizi ve vergi ziyai cezası uygulanmaksızın geri alınacaktır.

Nisan 2011 vergilendirme döneminde iade alınan ilaçların kullanım sürelerinin dolması nedeniyle tekrar satışa konu edilemeyerek zayi olması durumunda, Ocak-Nisan 2011 döneminde indirimli orana tabi başka bir teslim bulunmuyorsa iade hesaplaması tekrar yapılacak, indirimli orana tabi teslim tutarı $100.000 \text{ TL} + 8.000 \text{ TL}$ KDV'ye, bu teslimle ilişkin yüklenilen vergi tutarı da 20.150 TL'ye düşecek, dolayısıyla indirim yoluyla telafi edilemeyen vergi de $(20.150 - 8.000 =) 12.150 \text{ TL}$ 'ye düşecektir. Bu tutar da Bakanlar Kurulunca belirlenen sınırın altında kaldığından Ocak 2011 döneminde iade edilen 10.000 TL'nin tamamı, Nisan 2011 döneminde gecikme faizi ve vergi ziyai cezası uygulanmaksızın geri alınacaktır. 12.150 TL tutarındaki indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV ise kümülatif hesaplamada sonraki dönemlerde dikkate alınacaktır.

Ayrıca kullanım süreleri dolduğundan zayi olan söz konusu mallar nedeniyle yüklenilen vergiler de 3065 sayılı Kanunun (30/c) maddesi uyarınca indirim hesaplarından çıkarılmak suretiyle düzeltililecektir.

3.4.6.Özel Hesap Dönemi Tayin Edilen Mükelleflerin İade Talepleri

Kazancın tespiti yönünden kendilerine özel hesap dönemi tayin olunan gelir ya da kurumlar vergisi mükelleflerince, indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen ancak işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirim yoluyla giderilemeyen ve yılı içinde de mahsubu yapılamayan vergilerin bu mükelleflere nakden iadesi, takvim yılı esasına göre yerine getirilecektir.

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

3.4.7.Önceki Yıllara Ait İade Edilmeyen Alt Sınır Tutarları

İndirimli orana tabi işlemlere ilişkin olarak geçmiş yıllar için belirlenen alt sınırlar, doğrudan cari yıla ilişkin iade hesabına dâhil edilmez, devreden KDV hesabında muhafaza edilir. Dolayısıyla indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade hesabında alt sınır olarak yalnızca cari yıl için belirlenen tutarın dikkate alınması gerekmektedir.

3.5. İade Taleplerinin Beyannamede Gösterilmesi

3.5.1. Yılı İçinde İade Taleplerinin Beyannamede Gösterilmesi

Yılı içindeki mahsuben iade taleplerinde "İstisnalar ve Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığındaki "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosundan 406 kodlu satır seçilecek, satırın "Teslim ve Hizmet Bedeli" sütunu ile "İadeye Konu Olan KDV" sütununa Tebliğin (III/B-3.1.1.) bölümüne göre belirlenen iade tutarı yazılır.

3.5.2. Yıllık İade Taleplerinin Beyannamede Gösterilmesi

Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergiler için izleyen yılda yapılacak iade taleplerinde, "İstisnalar ve Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığındaki "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosundan 439 kodlu satır seçilecek ve bu satırın "Teslim ve Hizmet Bedeli" sütununa önceki yıldaki toplam işlem bedeli, "İadeye Konu Olan KDV" sütununa Tebliğin (III/B-3.1.2.) bölümündeki açıklamalara göre belirlenen iade tutarı yazılır.

3.5.3. Yılı İçerisinde Mahsup Edilemeyen Tutarların Beyannamede Gösterilmesi

İadesi talep edilen tutarlar, iadenin talep edildiği dönemde "devreden vergi" tutarından çıkarılır. İndirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yıl içerisinde mahsuben iadesi talep edilen tutarların da iadenin talep edildiği vergilendirme döneminde devreden vergi tutarından çıkarılması gerekmektedir. Bu şekilde devreden vergi tutarından çıkartılıp mahsuben iadesi talep edilen tutarlardan iadesi gerçekleşmeyen tutarlar, en erken izleyen vergilendirme dönemine; en geç izleyen yılın Ocak vergilendirme dönemine ait beyannamede, "İndirimler" kulakçığı altında bu amaçla ihdas edilen 106 No.lu "İndirimli Orana Tabi İşlemlerle İlgili Mahsuben İadesi Gerçekleşmeyen KDV" satırına yazılmak suretiyle yeniden devreden KDV tutarlarına dahil edilir ve daha sonraki iade taleplerinin hesaplanmasında dikkate alınır. Bu şekilde iadesi gerçekleşmeyen tutarların devreden KDV hesabına dâhil edilmesi, söz konusu tutarlar itibarıyla iade talebinden vazgeçildiğini gösterir.

Örnek: Müteahhitlik faaliyetinde bulunan (M) firması, 2011 yılının Haziran ve Ağustos vergilendirme dönemlerinde 150 m²'nin altında konut teslimlerinde bulunmuştur. İndirimli orana tabi söz konusu teslimleri nedeniyle yüklendiği ancak indirim yoluyla telafi edemediği tutarı, bu bölümdeki açıklamalara göre hesaplamış ve 2011 yılı için belirlenen alt sınır olan 14.300 TL'yi düşükten sonra kalan 190.000 TL'lik tutarın mahsuben iadesini Ağustos/2011 vergilendirme döneminde talep etmiştir. Bu tutarın 152.000 TL lik kısmı, Eylül 2011 döneminde vergi borçlarına mahsuben iade edilmiştir.

Dolayısıyla mükellefin yılı içinde mahsuben iadesini talep ettiği 190.000 TL, iadenin talep edildiği Ağustos/2011 vergilendirme döneminde devreden vergi tutarından çıkarılmıştır. Bu durumda mahsuben iadesi talep edilip devreden vergi tutarından çıkarılmakla beraber mahsuben iadesi gerçekleşmeyen 38.000 TL'lik tutar, en erken Eylül/2011 dönemine, en geç 2012 yılının Ocak vergilendirme dönemine ait beyannamenin "İndirimler" kulakçığı altındaki 106 No.lu "İndirimli Orana Tabi İşlemlerle İlgili Mahsuben İadesi Gerçekleşmeyen KDV" satırına yazılmak suretiyle izleyen vergilendirme dönemlerine ilişkin iade hesaplarında dikkate alınmak üzere yeniden devreden KDV tutarlarına dâhil edilecektir.

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

3.6.Açıklamalı Örnek

Tarım aletlerinin ticaretini yapan mükellef (Z) 'nin, 2012 yılında yapmış olduğu indirimli orana tabi teslimleriyle ilgili bilgiler aşağıdadır:

1. Mükellefin Ocak/2012 vergilendirme döneminde devreden vergisi 50.000 TL dir.

2. Şubat/2012 vergilendirme döneminde 2012 yılı için belirlenen alt sınır olan 15.800 TL 'lik tutar aşılmış ve mükellef, bu tutarı aşan 4.200 TL 'nin iadesini talep etmiştir. Şubat/2012 vergilendirme döneminde iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden KDV tutarı 60.000 TL 'dir. İadesi talep edilen 4.200 TL 'nin tamamı mükellefin kendisine ait vergi borçlarına mahsuben iade edilmiştir.

Mükellef yukarıda belirtilen bilgiler çerçevesinde Şubat/2012 vergilendirme dönemi iade talebi için aşağıdaki tabloyu hazırlayacaktır.

Tablo 1:

DÖNEM	İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEM			FARK (4-3)	ÖNCEKİ DÖNEM SONU İADE EDİLEBİLİR KDV TUTARI	İADEYE ESAS KDV TUTARI (Kümülatif)(5+6)	İADE EDİLEBİLİR KDV TUTARI	DEVREDEN KDV	MAHSUBU GERÇEKLEŞEN KDV
	BEDEL	HESAPLANAN KDV	YÜKLENİLEN KDV						
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
OCAK	50.000	4.000	6.000	2.000	0	2.000	0	50.000	0
ŞUBAT	200.000	16.000	34.000	18.000	2.000	20.000	4.200	60.000	4.200

Tablo ile ilgili açıklamalar aşağıdadır:

a) Mükellefin Ocak ayındaki indirimli orana tabi teslimlerine ilişkin KDV hariç bedel 50.000 TL, işlemin bünyesine giren KDV 6.000 TL, bu teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV 4.000 TL, yüklenilen ve hesaplanan tutarlar arasındaki fark 2.000 TL 'dir. Bu tutar, Ocak vergilendirme dönemi sonu itibarıyla "İadeye Esas KDV Tutarı"dır. Ancak devreden vergi tutarı elverişli olmasına rağmen ilgili yıl için belirlenen alt sınır aşılmadığından bu tutarın iade olarak talep edilmesi söz konusu olmayıp, "İade Edilebilir KDV Tutarı" sütununa "0" yazılır.

b) Şubat ayında yüklenilen ve hesaplanan KDV farkı 18.000 TL 'dir. Bu tutarın "Ocak Sonu Kümülatif İade Edilebilir KDV" tutarı ile toplanması sonucu bulunan 20.000 TL, Şubat vergilendirme dönemi sonu itibarıyla "İadeye Esas KDV Tutarı"dır. Bu tutarın 2012 yılı için belirlenen alt sınırı aşan kısmı olan (20.000-15.800)= 4.200 TL Şubat dönemi devreden KDV tutarı (iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki tutar) ile karşılaştırılır. Şubat vergilendirme dönemi devreden KDV tutarı(60.000TL), 4.200 TL 'nin üzerinde olduğundan, 4.200 TL 'nin tamamı talebi doğrultusunda mükellefe mahsuben iade edilmiştir. İadesi talep edilen bu tutar tablonun mahsubu gerçekleşen KDV sütununa yazılır.

3. Mükellef, Mart ve Nisan/2012 vergilendirme dönemlerinde indirimli orana tabi herhangi bir teslimde bulunmamıştır. Dolayısıyla bu dönemlerde iade talebinde bulunulması mümkün değildir.

4. Mükellefin Mayıs/2012 vergilendirme döneminde indirimli orana tabi 20.000 TL 'lik teslimleri üzerinden hesapladığı KDV 1.600 TL, bu işlemleri nedeniyle yüklendiği KDV 900 TL olup aradaki 700 TL 'lik negatif fark, Mayıs vergilendirme dönemi sonu iadeye esas KDV tutarına (-) olarak yansıtılmış ve bu tutar 19.300 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutar, ilgili yıl için belirlenen alt sınır (15.800 TL) ve Şubat/2012 döneminde mahsuben iadesi gerçekleşen

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

(4.200 TL) tutar toplamının (20.000 TL) altında kaldığı için mükellefin iade talebinde bulunması söz konusu değildir.

5. Mükellef, Haziran/2012 vergilendirme döneminde 100.000 TL indirimli orana tabi teslimde bulunmuş, 15.700 TL iade talep etmiştir.

Mükellef, Haziran/2012 vergilendirme dönemindeki iade talebine yönelik olarak aşağıdaki tabloyu hazırlayacaktır:

Tablo 2:

DÖNEM	İNDİRİMLİ ORANA TABİİŞLEM			FARK (4-3)	ÖNCEKİ DÖNEM SONU İADE EDİLEBİLİR KDV TUTARI	İADEYE ESAS KDV TUTARI (Kümülatif)(5+6)	İADE EDİLEBİLİR KDV TUTARI	DEVREDEN KDV	MAHSUBU GERÇEK- LEŞEN KDV
	BEDEL	HESAP- LANAN KDV	YÜKLE- NİLEN KDV						
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
OCAK	50.000	4.000	6.000	2.000	0	2.000	0	50.000	0
ŞUBAT	200.000	16.000	34.000	18.000	2.000	20.000	4.200	60.000	4.200
MART	0	0	0	0	20.000	20.000	0	55.800	0
NİSAN	0	0	0	0	20.000	20.000	0	75.000	0
MAYIS	20.000	1.600	900	-700	20.000	19.300	0	60.000	0
HAZİRAN	100.000	8.000	24.400	16.400	19.300	35.700	15.700	80.000	15.700

Tablo ile ilgili açıklamalar aşağıdadır:

c) Mart ve Nisan vergilendirme dönemlerinde mükellefin indirimli orana tabi işlemleri bulunmadığı için iade talebinde bulunabilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, her iki dönem itibarıyla dönem sonu iadeye esas KDV tutarı olarak Şubat vergilendirme dönemi sonu iadeye esas KDV tutarı olan 20.000 TL yazılmıştır.

ç) Mayıs vergilendirme dönemindeki indirimli orana tabi teslimlere ilişkin KDV hariç bedel 20.000 TL, işlemin bünyesine giren KDV 900 TL, bu teslimler üzerinden hesaplanan KDV 1.600 TL, yüklenilen ve hesaplanan tutarlar arasındaki fark eksi 700 TL'dir. Bu tutar önceki dönem sonu itibarıyla iade edilebilir KDV tutarından (20.000 TL) düşülmüş ve Mayıs vergilendirme dönemi sonu iadeye esas tutar 19.300 TL olarak hesaplanmıştır. Mayıs vergilendirme döneminde devreden KDV tutarı (60.000 TL) iade edilebilir KDV tutarının üstünde olmasına rağmen iadeye esas kümülatif tutar (19.300 TL) ilgili yıl için belirlenen alt sınır (15.800 TL) ve Şubat/2012 döneminde mahsuben iadesi gerçekleşen (4.200 TL) tutar toplamını (20.000 TL) aşmadığı için mükellefin iade talebinde bulunması mümkün değildir.

d) Mükellefin, Haziran vergilendirme dönemindeki indirimli orana tabi teslimlerine ilişkin KDV hariç bedel 100.000 TL, işlemin bünyesine giren KDV 24.400 TL, teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV 8.000 TL, yüklenilen ve hesaplanan tutarlar arasındaki fark 16.400 TL'dir. Bu dönemde, iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden KDV tutarı 80.000 TL'dir.

Bu döneme ilişkin olarak hesaplanan 16.400 TL'lik tutar Mayıs vergilendirme dönemi sonu itibarıyla iadeye esas KDV tutarı olan 19.300 TL ile toplanmış ve Haziran vergilendirme dönemi sonu iadeye esas KDV tutarı 35.700 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutar kümülatif tutar olup bu tutardan ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve daha önce mahsuben iadesi alınan tutar toplamı düşülerek $[35.700 - (15.800 + 4.200)] = 15.700$ TL rakamına ulaşılmıştır. Bu tutar (15.700 TL), iadenin talep edildiği dönem beyannamesine göre iade tutarı (15.700 TL) düşülmeden önceki "devreden KDV tutarı" olan 80.000 TL'nin

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

altında kaldığından 15.700 TL'lik tutarın mahsuben iadesi talep edilmiş ve bu tutarın tamamı mükellefin kendisine ait vergi borçlarına mahsuben iade edilmiştir.

Ayrıca Haziran döneminde iadesi talep edilen tutar, işlem bedelinin (% 10)'unu aşmakla birlikte Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği bu döneme kadar azami iade tutarı aşılmadığından iadenin vergi inceleme raporuna göre yerine getirilmesine gerek bulunmamaktadır.

6. Mükellefin Temmuz ve Ağustos vergilendirme dönemlerinde indirimli orana tabi işlemleri bulunmakla beraber diğer işlemleri üzerinden hesaplanan KDV nedeniyle "Ödenecek Vergisi" çıkmıştır. Dolayısıyla Temmuz vergilendirme döneminden itibaren hesaplamaya yeniden başlanılacaktır. Temmuz vergilendirme döneminde 150.000 TL'lik indirimli orana tabi işlem yapılmış ve 12.000 TL KDV hesaplanmıştır. İşlemin bünyesine giren vergi 18.000 TL olduğundan Temmuz dönemi yüklenim farkı 6.000 TL'dir.

Ancak bu dönem itibarıyla devreden KDV tutarı "0" olduğu için mükellefin 6.000 TL'nin iadesini talep etmesi söz konusu değildir. Ayrıca indirim yoluyla tamamı giderilen 6.000 TL'lik tutarın kümülatif iade hesabında dikkate alınması da mümkün değildir.

7. Mükellef, Ağustos vergilendirme döneminde 120.000 TL'lik indirimli orana tabi teslimde bulunmuş olup işlem bedeli üzerinden 9.600 TL KDV hesaplamıştır. Mükellefin bu işlemle ilgili olarak yüklendiği vergi ise 14.600 TL'dir. Dolayısıyla bu aya ait yüklenim farkı 5.000 TL olarak hesaplanmıştır. Önceki dönemden herhangi bir tutar aktarılmadığı için iadeye esas kümülatif tutar 5.000 TL'dir.

Ancak bu dönem itibarıyla devreden KDV tutarı "0" olduğu için mükellefin 5.000 TL'nin iadesini talep etmesi söz konusu değildir. Ayrıca indirim yoluyla tamamı giderilen 5.000 TL'lik tutarın kümülatif iade hesabında dikkate alınması da mümkün değildir.

Dolayısıyla mükellef tarafından bu dönemlerdeki işlemlerine yönelik olarak iade talebinde bulunulamayacaktır.

8. Eylül vergilendirme dönemi sonu itibarıyla kümülatif iadeye esas tutar 12.000 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutar ilgili yıl için belirlenen alt sınır olan 15.800 TL'nin altında kaldığından, mükellefin bu dönemde iade talebinde bulunması söz konusu değildir.

9. Mükellefin, Ekim vergilendirme döneminde KDV hariç 180.000 TL indirimli orana tabi işlemi bulunmakta olup, Ekim vergilendirme dönemi sonu itibarıyla iadeye esas tutar 27.600 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutardan ilgili yıl için belirlenen alt sınır düşüldükten sonra $(27.600 - 15.800) = 11.800$ TL'lik iade edilebilir tutara ulaşılmıştır. Mükellefin Ekim/2012 dönemine ait KDV beyannamesindeki devreden KDV tutarı 27.600 TL'dir. Mükellefin bu dönem itibarıyla devreden vergi tutarının altında kalan 11.800 TL'nin iadesini talep etme hakkı vardır. Ancak mükellef bu dönemde iade talebinde bulunmamıştır.

10. Mükellefin Kasım vergilendirme döneminde KDV hariç 200.000 TL'lik satışı vardır. Kasım vergilendirme dönemi sonu itibarıyla iadeye esas kümülatif KDV tutarı 31.600 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutardan, daha önceki dönemde iade talep edilmediği için yalnızca ilgili yıl için belirlenen alt sınır düşüldükten sonra $(31.600 - 15.800) = 15.800$ TL'lik iade edilebilir tutara ulaşılmıştır. Ancak mükellef bu dönemde de iade talebinde bulunmamıştır.

11. Mükellefin, Aralık/2012 vergilendirme döneminde KDV hariç 50.000 TL indirimli orana tabi teslimi bulunmakta olup, mükellef Aralık vergilendirme döneminde mahsuben iade talebinde bulunmamış 2012 yılındaki işlemlerine yönelik olarak 2013 yılının Şubat vergilendirme döneminde nakden iade talep etmiştir.

Mükellefin Ocak/2013 vergilendirme döneminde 60.000 TL, Şubat/2013 vergilendirme döneminde de 75.000 TL devreden vergisi bulunmaktadır.

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

Mükellef, Şubat/2013 vergilendirme döneminde yapacağı başvuruda aşağıdaki tabloyu hazırlayacaktır:

Tablo 3:

DÖNEM	İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEM			FARK (4-3)	ÖNCEKİ DÖNEM SONU İADE EDİLEBİLİR KDV TUTARI	İADEYE ESAS KDV TUTARI (Kümülatif) (5+6)	İADE EDİLEBİLİR KDV TUTARI	DEVREDEN KDV	MAHSUBU GERÇEK- LEŞEN KDV
	BEDEL	HESAPLA- NAN KDV	YÜKLE- NİLEN KDV						
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
OCAK	50.000	4.000	6.000	2.000	0	2.000	0	50.000	0
ŞUBAT	200.000	16.000	34.000	18.000	2.000	20.000	4.200	60.000	4.200
MART	0	0	0	0	20.000	20.000	0	55.800	0
NİSAN	0	0	0	0	20.000	20.000	0	75.000	0
MAYIS	20.000	1.600	900	-700	20.000	19.300	0	60.000	0
HAZİRAN	100.000	8.000	24.400	16.400	19.300	35.700	15.700	80.000	15.700
TEMMUZ	150.000	12.000	18.000	6.000	0	6.000	0	0	0
AĞUSTOS	120.000	9.600	14.600	5.000	0	5.000	0	0	0
EYLÜL	150.000	12.000	24.000	12.000	0	12.000	0	12.000	0
EKİM	180.000	14.400	30.000	15.600	12.000	27.600	11.800	27.600	0
KASIM	200.000	16.000	20.000	4.000	27.600	31.600	15.800	31.600	0
ARALIK	50.000	4.000	13.400	9.400	31.600	41.000	10.200	41.000	0
YIL İÇERİSİNDE MAHSUBU GERÇEKLEŞEN TOPLAM İADE TUTARI									19.900

Tablo ile ilgili açıklamalar aşağıdadır:

e) Mükellefin Temmuz ve Ağustos vergilendirme dönemlerinde indirimli orana tabi işlemleri bulunmakla birlikte diğer işlemleri nedeniyle ödenecek vergisi çıktığından bu dönemlere ait dönem sonu iade edilebilir KDV tutarı bulunmamaktadır.

f) Mükellef, Eylül vergilendirme döneminde iadeye esas tutar ilgili yıl için belirlenen 15.800 TL'yi aşmadığı için iade talep edememiştir.

g) Ekim vergilendirme döneminde ise hak kazandığı 11.800 TL'lik tutarın iadesini talep etmemiştir.

ğ) Mükellef, Kasım vergilendirme döneminde KDV hariç 200.000 TL'lik indirimli orana tabi teslimde bulunmuştur. Bu işlemin bünyesine giren KDV 20.000 TL, teslimler üzerinden hesaplanan KDV 16.000 TL, yüklenilen ve hesaplanan tutarlar arasındaki fark 4.000 TL'dir. Bu tutar Ekim vergilendirme dönemi sonu itibarıyla kümülatif iadeye esas tutar olan 27.600 TL ile toplanmış ve Kasım vergilendirme dönemi sonu itibarıyla iadeye esas tutar 31.600 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutardan, daha önceki dönemde iade talep edilmediği için yalnızca ilgili yıl için belirlenen alt sınır düşüldükten sonra (31.600-15.800)=15.800 TL'lik iade edilebilir tutara ulaşılmıştır.

Ancak, mükellef bu dönemde de iade talebinde bulunmamıştır.

h) Aralık vergilendirme dönemindeki indirimli orana tabi teslimlere ilişkin KDV hariç bedel 50.000 TL, işlemin bünyesine giren KDV 13.400 TL, teslim bedelleri üzerinden

MADDE 29 : VERGİ İNDİRİMİ

hesaplanan KDV 4.000 TL, yüklenilen ve hesaplanan tutarlar arasındaki fark 9.400 TL'dir. Bu tutar, Kasım vergilendirme dönemi sonu itibarıyla kümülatif iadeye esas KDV tutarı olan 31.600 TL ile toplanmış ve Aralık vergilendirme dönemi sonu itibarıyla iadeye esas toplam tutar 41.000 TL olarak hesaplanmıştır.

Bu tutardan ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve yıl içerisinde mahsuben iadesi gerçekleşen tutarlar düşülmek suretiyle iade tutarı, $[41.000 - (15.800 + 4.200 + 15.700)] = 5.300$ TL olarak hesaplanacaktır. Bu tutar, Ocak/2013 ve Şubat/2013 vergilendirme dönemlerindeki devreden KDV tutarlarından düşük olduğundan iadesi talep edilen tutarın tamamı, talebi doğrultusunda mükellefe nakden iade edilecektir."

5.9. İndirimli Oran Gerekçeli KDV İadeleri İle İlgili Birkaç Özelge :

- İzlenen yılın Kasım ayı beyannamesinde de talep edilmeyen indirimli oran gerekçeli iade hakkının, sonradan düzeltme beyannamesi verilerek kullanılmasının mümkün olmadığı yönünde özelge verilmiştir. (Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.12.2010 tarih ve 52 sayılı özelgesi)

Bu özelgeye iki açıdan katılmıyoruz. Öncelikle iade talep hakkının, düzeltme zaman aşımı içindeki herhangi bir zamanda kullanılabilmesi gerekir. Kullanım süresi tahdit edilebilse bile, bu süreyi kaçıran mükelleflerin düzeltme beyannamesi vererek belirlenen süreye ait beyannameyi değiştirip, iade talepli hale getirmeleri engellenmemelidir. Böyle bir engel Vergi Usul Kanunu'nun 116-126 ncı maddelerine aykırı düşer.

- İndirimli orana tabi teslim ve hizmetlerle ilgili olarak iadesi istenecek KDV'ye, bu mal ve hizmetler ile ilgili pazarlama, satış ve dağıtım giderlerine ilişkin KDV'lerin dahil edilebileceği yönünde özelge mevcuttur. (Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.04.2011 tarih ve 26 sayılı özelgesi)

Maliye İdaresi, indirimli orana tabi mal ve hizmetlerin pazarlanması ile ilgili KDV yüklenimlerinin iade hesabına dahil edilmesi gerektiğini kabul etmekle beraber bu yüklenimlerin zamanlaması konusunda ciddi sorun vardır. Özellikle satıcı firmalara satış sonrasında yapılan CİRO PRİMİ ve benzeri ödemelere ait KDV yüklenimleri, sonradan yüklenildiği gerekçesiyle iade hesabına dahil ettirilmemektedir. Nitekim, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 04.04.2012 tarih ve 1197 sayılı özelgede yer alan şu ifade sorunu ortaya koymaktadır:

"Buna göre, ciro primi, aktivasyon bedeli, hizmet bedeli ve diğer genel giderlerin doğrudan indirimli orana tabi işlemle bağlantılı olması ve indirimli orana tabi teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde ortaya çıkması halinde, bu işlemler nedeniyle yüklenilen KDV nin iade hesabına dahil edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, söz konusu yüklenilen KDV ler, indirimli orana tabi işlemin gerçekleştirildiği vergilendirme döneminden sonra ortaya çıkması halinde iade hesabına dahil edilemeyecektir."

Bu görüşe katılmıyoruz.

- Teslimatı 2009 yılında yapılarak faturası kesilen ancak yapı kullanma izni 2010 yılında alınan %1 orana tabi konutlarla ilgili KDV iadesinin, teslimata bağlı olarak (2009 itibarı ile) istenebilmesinin mümkün olduğu, iade hakkının doğabilmesi için konutun fiziken tamamlanmış olmasını ve fiilen alıcının kullanımına terkedilmiş olmasının yeterli görüldüğü yönünde özelge verilmiştir. (Niğde Defterdarlığı'nın 03.05.2011 tarih 3 no.lu özelgesi)

6. KDV İNDİRİMİ İLE İLGİLİ DİĞER HUSUSLAR :

KDV indiriminin NASIL BELGELENECEĞİ, KDV Kanununun 34 üncü maddesinde düzenlendiğinden, indirimle ilgili belgelemeyi konu alan hususlar 34 üncü maddeye ilişkin bölümde ele alınmıştır.