

# İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDE KDV İADESİ

## I- GENEL AÇIKLAMALAR

KDV uygulamasında, genel olarak, bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, vergiye tabi işlemler dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamında fazla olduğu takdirde aradaki fark sonraki döneme devredilir, iade edilmez.(KDV Kanunu, Mad:29/2) Ancak, bu genel kuralın iki istisnası bulunmaktadır.

- 1) İstisnaya tabi işlemler,
- 2) İndirimli orana tabi işlemler

Katma Değer Vergisi Teorisine göre, mükelleflerin hesapladıkları KDV'nin yüksek olması halinde her ay vergi dairesine ödeme yaptıkları gibi vergi dairesinin de devreden katma değer vergisini her ay sonunda mükellefe iade etmesi gerekmektedir. Hiç olmazsa bu mahsuplaşma her hesap döneminde bir kez yapılmalıdır. Ancak, belge ve kayıt düzeninin tam olarak işletilemediği ekonomilerde bu yöntemin uygulanması imkansızdır.

Bu yazımızda, indirimli orana tabi işlemlerde KDV iadesi konusundaki görüş ve açıklamalarımıza yer verilecektir.

## B- İstisnaya Tabi İşlemlerde İade

KDV Kanunu'nun 11, 13, 14 ve 15.maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen katma değer vergisi Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre iade olunur. (KDV Kanunu, Md:32)

## C- İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade

Bakanlar Kurulunca vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup **yılı içerisinde indirilemeyen** ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan verginin iade edilmesi gerekir. (KDV Kanunu, Md:29/2) %1 ve %8 orana tabi mal ve hizmet satan işletmeler, indirimli orana tabi teslimleri nedeniyle KDV iadesi alabilirler.

4369 sayılı Kanunla değiştirilen ve 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 29/2.maddedeki hükümden önce Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen **sadece temel gıda maddeleri ile ilgili olup indirilemeyen vergi aylık** dönemlerde iade olunurken, 1.1.1999'dan itibaren temel gıda maddeleri dahil diğer indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilemeyen katma değer vergisi de **yıllık** olarak iade edilecektir. Kanunun yürürlüğe girdiği ilk halinde indirimli orana tabi bütün işlemlerde iade öngörüldüğü halde, 3099 sayılı Kanunla yapılan ve 20.6.1986 tarihinde yürürlüğe giren hüküm ile sadece temel gıda maddeleri ile ilgili olup indirilemeyen verginin iadesi öngörülmüş olup, bir anlamda 4369 sayılı Kanun değişikliği ile Kanunun ilk haline geri dönmüştür.

Bilindiği gibi, 1986-1998 dönemlerindeki uygulamada temel gıda maddeleri dışındaki indirimli orana tabi işlem yapan mükelleflere iade yapılmaması, bu durumdaki mükelleflerin haklı şikayetlerine neden olmuş ve 4369 sayılı Kanun ile söz konusu değişiklik yapılmıştır.

## II- İADESİ GEREKEN VERGİNİN HESABI

### A- Temel Gıda Maddeleri Teslimlerinden Doğan İşlemlerde KDV İadesi Uygulaması

1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren indirimli orana tabi işlemlerde KDV iadesi, esas itibariyle, daha önce uygulanan **temel gıda maddelerindeki iade** yönteminden farklı değildir. Daha önce iade **aylık dönemler itibariyle ve miktar sınırı olmaksızın** yapıldığı halde, yeni uygulamada kapsam genişletilerek iade dönemi yıllık olarak tespit edilmiş ve iade için bir alt sınır belirlenmiştir. Bu alt sınır her yıl Bakanlar Kurulunca belirlenmektedir.<sup>1</sup>

39 No'lu KDV Genel Tebliğinin (d) bölümünde aşağıdaki açıklama ve örnek verilmiştir.

*“Bilindiği üzere temel gıda maddesi teslimleri indirimli oranda vergiye tabidir. Bu teslimler dolayısıyla vergi hesaplanıp beyan edilmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/2.maddesine göre de; teslimin bünyesine giren vergilerin indiriminin mümkün olmaması halinde, mükellefe iadesi söz konusudur.*

***Temel gıda maddesi teslimlerinde iade edilecek vergi hesaplanırken; diğer indirimler dikkate alınmadan, teslimin bünyesine giren vergi ile teslim dolayısıyla hesaplanıp beyan edilen verginin mukayesesinin esas alınması söz konusu değildir. İade edilecek vergi yukardaki açıklamalara göre hesaplanacaktır.***

*Buna göre; mükellefin toplam hesaplanan vergisinden toplam indirilebilir vergisi düşülecek, indirilemeyen kısım kalmazsa iade yapılmayacaktır. İndirilemeyen kısım kalır ve miktar, Bildirimde beyan edilen iade hakkı doğuran işlemin bünyesine giren vergiden büyük olursa, bünyeye giren verginin tamamı iade edilecektir. Hesaplanan vergiden 49-54.satırlar arasında yapılan indirimin, stoktaki malların vergisine ait olduğu gibi gerekçeler, iadenin yapılmasına engel değildir.*

#### **ÖRNEK:**

*Beyaz peynir imalatçısı (A), Mart 1992 döneminde 100 Milyon liralık beyaz peynir tesliminde bulunmuştur. Mükellefin bu dönemde beyan ettiği toplam katma değer vergisi 6 milyon lira, toplam indirilebilir vergisi 17 Milyon Lira bu miktar içinde 100 Milyon liralık beyaz peynir tesliminin bünyesine giren vergi 4 Milyon liradır.*

***Beyannamenin bu bilgilerle düzenlenmesi sonucunda mükellefe Mart 1992 döneminde 4 milyon lira iade yapılması gerekmektedir. Beyaz peynir tesliminin bünyesine giren 4 milyon lira verginin, bu teslimler dolayısıyla hesaplanıp beyan edilen 6 Milyon liralık vergi ile mukayese edilip iadenin reddedilmesi yoluna gidilmeyecektir.”***

<sup>1</sup> 1999 yılı için 1 Milyar TL (2000/1074 sayılı B.K.K.)  
2000 yılı için 2 Milyar TL (2001/2185 sayılı B.K.K.)  
2001 yılı için 4 Milyar TL (2002/3606 sayılı B.K.K.)

## **B- İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Stokta Kalan Malın KDV'si İade Edilebilir Mi?**

İndirimli orana tabi işlemlerde iade edilecek KDV'nin yüklenilen KDV tutarı ile ilişkilendirilmesi stokta kalan mallar ile yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde (örneğin konut yapı kooperatiflerine yapılan teslimlerde) henüz hakediş raporuna bağlanmayan işlere ait KDV'nin iade edilecek KDV'nin hesabında dikkate alınıp alınmayacağı tartışmasını da gündeme getirmektedir.

İndirimli orana tabi işlemlerde iadesi gereken KDV'nin hesabında mükellefin bir yıl içindeki bütün indirimli orana tabi mal ve hizmet alımlarıyla, bu işlemlerle ilgili teslimlerden sağlanan (hesaplanan) KDV'nin karşılaştırılması sonucunda mükellefin mahsup edemediği ve üzerinde bir yük olarak kalan KDV'nin iadesidir. Bu konuyla ilgili sorun esas itibarıyla 39 no'lu KDV Genel Tebliği ile çözümlenmiştir. Bu Tebliğde de belirtildiği üzere, hesaplanan vergiden yapılan indirimin stoktaki malların vergisine ait olduğu veya henüz hakediş raporuna bağlanmayan harcamalar olduğu gerekçesiyle iadenin azaltılmasına veya yapılmamasına neden olunmamalıdır. Bununla birlikte, henüz satılmayan ve alıcısına teslim edilmeyen mal ve hizmetler nedeniyle ödenen KDV'nin indirimli oranlı olduğu gerekçesiyle mükellefe iade edilmesi söz konusu edilemez. Bazı mal veya hizmetin indirimli orana tabi olup olmadığı ancak onun teslimi ile yani fatura düzenlenmesi ile tespit edilebilir.

## **C- Hesaplama Yöntemi**

Yukardaki bölümdeki açıklamalarımızda belirtildiği üzere, indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerle ilgili olup **yılı içerisinde indirilemeyen vergi tutarı** iade edilebilecek iken, istisnaya tabi işlemlerde ise istisna edilmiş bulunan **işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin** hesaplanan katma değer vergisinden mahsup edilemeyen kısmı iade edilebilecektir.

İki iade yöntemi arasındaki en önemli fark, indirimli orana tabi işlemlerde mükellefe **yılı içerisinde indirilemeyen verginin tamamı** (Bakanlar Kurulunca tespit edilen sınırın üzerindeki tutar) iade edilecek, istisnaya tabi işlemlerde ise bu işlemlerle ilgili **fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinden** (yüklenilen KDV) mükellefçe hesaplanıp mahsup edilemeyen tutar iade edilecektir.

KDV Kanunu'nun 29/2.maddesinin ikinci cümlesinde; **“yılı içerisinde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi iade olunur”** hükmü yer aldığı halde ilgili Bakanlar Kurulu Kararlarında, **“indirimli orana tabi işlemlere ilişkin olarak yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen vergiden (.....) TL'yi aşan kısmın iade edilmesi”** kararlaştırılmıştır.

Kanun hükmünde “yılı içerisinde indirilemeyen verginin iade edilmesi” öngörüldüğü halde Bakanlar Kurulu Kararlarında “yüklenilen verginin iade edilmesi”, Tebliğlerde ise “indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergilerin iade edilmesi” gerektiği belirtilerek, bu konuda bir kavram kargaşası yaratılmıştır. Kanun hükmüne göre Bakanlar Kuruluna verilen yetki iade sınırını belirlemekle sınırlı olduğu halde, tanımlanmayan “yüklenilen vergi” ibaresi kullanılmış, örneğin 74 no'lu KDV Genel Tebliğinde ise “indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergi” kavramı yanında “yüklenilen vergi” kavramı da kullanılmıştır.

Özetle, indirimli orana tabi işlemlerde kanun hükmüne bağlı kalınarak “yüklenilen vergi” veya “bünyeye giren vergi” gibi kavramlar yerine, “indirilemeyen vergi” kavramı kullanılmalı idi. Yüklenilen vergi veya bünyeye giren vergi kavramları istisna işlemlerle ilgili ifadeler için doğru bir kavramdır. Farklı ifadeler, stoktaki mallar ile henüz hakediş raporuna bağlanmayan işlemlere isabet eden, ancak işletme tarafından yüklenilen KDV’nin iade edilip edilmeyeceği tartışmasını da gündeme getirmektedir.

İade uygulamasında yüklenilen veya bünyeye giren vergi kavramı henüz alıcısına teslim edilmeyen mala ait KDV’ni kapsamaz. Bakanlar Kurulu Kararındaki anlayış, indirimli orana tabi işlemlerdeki iade yöntemini istisna kapsamındaki işlemlerdeki KDV iade yöntemi ile aynı tutulduğunu göstermektedir.

74 No’lu KDV Genel Tebliğinde iade tutarının hesaplama şekli belirtilmiş olup, önceki yıldan devreden KDV’nin yüklenilen KDV’nin hesabında dikkate alınıp alınmayacağı belirtilmemiştir. Örneğin, mükellefin ilgili olduğu yılda iadeye konu edilmeyen, yani stokta kalan malın ertesi yıl satılması halinde, devreden KDV içindeki yüklenilen KDV’nin iadesi mümkün olmayacak mıdır? Aynı şekilde, henüz hiç gelir elde edilmeyen durumlarda stokta kalan mala isabet eden KDV’nin iadesinde duraksamaya düşülmektedir. Örneğin, konut yapı kooperatifine inşaat ve taahhüt işi yapan bir inşaat firması Aralık ayında yaptığı imalat ve ihrazat tutarını henüz hakedişe bağlayıp fatura düzenlememiş ise, bu iş nedeniyle yüklenilen KDV’nin de iadesinin yapılması gerektiği yönünde görüşler de bulunmaktadır. Tebliğde hesaplama yöntemi şöyle açıklanmıştır:

*“İade tutarının hesaplanmasına her takvim yılının Ocak ayı itibariyle başlanacaktır. Ocak döneminde varsa **indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergiler ile indirimli orana tabi işlemler nedeniyle hesaplanan vergi, defter ve belgeler esas alınarak mükellefler tarafından hesaplanacaktır. İndirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen vergiden hesaplanan vergi çıkarılarak ilk hesaplama yapılacaktır.** Bu ilk hesaplama aynı dönem beyannamesinde yer alan “sonraki döneme devreden vergi” tutarı ile karşılaştırılacaktır. Beynamede sonraki döneme devreden vergi yer almıyorsa, Ocak dönemi için indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergi tutarı yıllık iade hesabına dahil edilmeyecektir. Sonraki döneme devreden vergi mevcutsa ve indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergi ile bu işlemler nedeniyle hesaplanan katma değer vergisi arasındaki vergi farkını aşmıyorsa, bu vergi farkının tamamı, aşmıyorsa devreden vergi tutarı “aylık iade edilebilir vergi” olarak kabul edilecektir.*

*Bu hesaplama Şubat dönemi için de yapılarak, Şubat döneminde varsa indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergiler ve bu işlemlerle ilgili olarak hesaplanan katma değer vergisinin farkı hesaplanacak, bu fark Ocak dönemine ait iade edilebilir vergi ile toplanacak, bu toplam Şubat dönemi beyannamesinde yer alan sonraki döneme devreden vergi tutarı ile mukayese edilecektir. Sonraki döneme devreden vergi yoksa, ilk iki ay yıllık iade hesabına dahil edilmeyecektir. Devreden vergi mevcutsa ve yukarıda hesaplaması verilen toplamı aşmıyorsa toplamın tamamı yıllık iade hesabına dahil edilecek, devreden vergi sözü edilen toplamı aşmıyorsa, Şubat dönemi beyannamesindeki devreden vergi tutarı ilk iki ay için “iade edilebilir vergi” olarak dikkate alınacaktır.*

*Bu hesaplamalar Aralık ayına kadar diğer aylar için de yukarıdaki açıklamalara göre yapılacaktır.”*

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için aşağıdaki örnekleri inceleyelim.

**TABLO:1**  
**(İşlemlerinin Tamamı İndirimli Orana Tabi İşletme)**

Dönemler	1 Önceki Dönemden Devreden KDV	2 Bu Dönem İndirilecek KDV	3 Bu Dönem Teslim Edilen Mala Ait Yüklenilen KDV	4 Hesaplanan KDV	5 İade Edilebilir KDV (3=5)	6 Devreden KDV (1+2)-(4)	7 İadesi Gereken KDV (*) (6-5)
Ağustos	-	2.500	2.000	150	2.000	2.350	-
Eylül	2.350	650	2.600	200	2.600	2.800	-
Ekim	2.800	2.200	2.250	1.450	2.250	3.550	-
Kasım	3.550	950	4.000	3.800	4.000	700	-
Aralık	700	8.000	6.000	1.800	6.000	6.900 (4.900)	2000
		<b>14.300</b>		<b>7.400</b>			

(\*) Uygulamada bu iade izleyen yılda yapılmaktadır. 2001 yılı için asgari tutar 4 milyar lira olduğundan (6.900 – 2.000=) 4.900.-TL devreden KDV olarak dikkate alınacaktır.

Tablo:1'deki bilgilere göre mükellef dönem içinde indirimli orana tabi işlemler nedeniyle 14.300.-TL KDV ödemiş, buna karşılık 7.400.-TL KDV hesaplamıştır. Mahsup edilemeyen tutar (14.300 – 7.400=)6.900.-TL'dir. Bu tutarın 6.000.-TL'si yüklenilen KDV olup kalan 900.-TL ise henüz alıcısına teslim edilmeyen mala aittir. Bu malın indirimli oranda katma değer vergisine tabi tutulacağı Aralık ayı sonu itibariyle belli değildir. Bu nedenle henüz hakediş raporuna bağlanmayan veya faturası düzenlenmeyen mal ve hizmetlere ait KDV'nin iade hesabına alınması doğru bir yöntem olmayacaktır. Ancak, burada dikkate edilmesi gereken konu, iadesine izin verilmeyen tutar stokta kalan mala ait (8.700-6.000=)2.700.-TL KDV değil, tahsil edilen KDV'ne rağmen mahsup edilemeyen 900.-TL'dir.

Yukarıdaki örnekte işletmenin Aralık ayında indirimli orana tabi işlem nedeniyle yüklendiği KDV 6.000.-TL hesaplandığına göre, henüz teslim edilmeyen mala ait indirilecek KDV (8.700 –6.000=)1.700.-TL hesaplanmış demektir. Bu mükellefe yapılabilecek iade, teslim edilen indirimli orana tabi mala isabet eden KDV'ni aşamayacağı için, devreden KDV'nin 6.000.-TL'si iade edilecek, kalan 900.-TL ise gelecek yıla devredecektir. Ancak iade edilebilir tutarın hesabında ayrıca Bakanlar Kurulu Kararı ile ilgili yıl için belirlenen tutar da dikkate alınacaktır. 2001 yılı için belirlenen tutar 4 milyar TL'nin üzerinde olması gerektiğinden, mükellef (6.000 – 4.000=)2.000.-TL iade yapılacak, gelecek yıla 4.900.-TL devredecektir.

**TABLO:2**  
**(İşlemlerinin Bir Kısmı İndirimli Orana Tabi İşletme)**

Dönemler	1 Önceki Dönemden Devreden KDV	2 Bu Dönem İndirilecek KDV	3 Bu Dönem Teslim Edilen Mala Ait Yüklenilen KDV	4 İndirimli Oranlı Hesaplanan KDV	5 Diğer Hesaplanan KDV	6 Toplam Hesaplanan KDV (4+5)	7 İndirimli Oranlı İade Edilebilir KDV (3=7)	8 Devreden KDV [(1+2)- (6)]	9 İadesi Gereken KDV
Ağustos	-	2.500	2.000	150	50	200	2.000	2.300	-
Eylül	2.300	650	2.600	200	100	300	2.400	2.650	-
Ekim	2.650	2.200	2.250	1.450	170	1.620	2.250	3.230	-
Kasım	3.230	950	4.000	3.800	60	3.860	4.000	320	-
Aralık	320	8.000	6.000	1.800	1.500	3.300	6.000	5.020	1.020

								(4.000)	(5.020-4.000)
		14.300		7.400	1.880	9.280	16.650		

### D- İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Talep Süresi

KDV Kanunu'nun 29/2.maddesinde, mükelleflere bir yıl içinde indirim konusu edemediği KDV'nin izleyen yılın hangi döneminde iade edileceğine ilişkin bir belirleme yapılmamıştır. Maliye Bakanlığı da bu konuda bir süre tayin etmemiştir. Örneğin, 1999 yılına ait iade için 2000 yılının Ağustos ayına kadar süre verilmiştir,<sup>2</sup> daha sonra bu süre Kasım ayına kadar uzatılmıştır,<sup>3</sup> 2000 yılının iadesinde de Haziran 2001 dönemine sonuna kadar süre verilmiştir.<sup>4</sup> 2001 yılı için henüz bir süre belirlenmemiş olmakla birlikte mükellefler Ocak-2002 ayına ait beyannamede iade tutarını göstermek suretiyle iade talep edebilirler.<sup>5</sup>

Bir görüşe göre, Maliye Bakanlığınca iade talebinde bulunulacağı belirtilen dönemlere ait beyanname verme tarihleri **hak düşürücü süre** olup, bu tarihten sonra düzeltme beyannamesi ile iade talebinde bulunulması kabul edilmemektedir.<sup>6</sup> Bu görüşe katılmak mümkün değildir. Birincisi, vergi hukukunda sürelerin Kanunla belirlenmesi esastır. Kanunda ne Bakanlar Kuruluna ne de Maliye Bakanlığı'na süre tayin etme yetkisi verilmemiştir. Kanunla belirtilmeyen bir süre hak düşürücü süre olarak kabul edilemez. İkinci neden ise, Vergi Usul Kanunu'nun 126.maddesinde belirtilen "**düzeltilmede zaman aşımı**" süreleridir. Buna göre mükellefler 5 yıllık tarh zaman aşımı süresi içinde, vergi beyannamelerini düzeltebilirler. İadesi gereken bir verginin süresinde talep edilmeyip sonradan düzeltme hükümlerine göre 5 yıllık tarh zaman aşımını aynı zamanda düzeltme zaman aşımı süresi içinde talep edilmesi mümkündür. Vergi Dairesinin düzeltme hükümlerine göre verilen beyannameleri reddetme hakkı yoktur. Ancak bu tür beyannamelerin inceleme sonucuna göre sonuçlandırılması yoluna gidilebilir. Bununla birlikte yeminli mali müşavirlik tasdik raporu üzerine verilecek düzeltme katma değer vergisi beyannamelerinin işleme konulması gerekir.

### E- İndirimli Orana Tabi İşlemlerle Diğer İşlemleri Birlikte Yapan İşletmelerde İadenin Hesabı

Bütün teslim ve hizmetleri indirimli orana tabi olan işlemlerde iadesi gereken KDV'nin hesabında önemli bir zorluk olmamakla birlikte, indirimli orana tabi olan işlemleri yanında indirimli orana tabi olmayan teslim ve hizmetleri de bulunan işletmelerde, indirimli orana tabi işlemlere isabet eden KDV'nin ayrıştırılması gerekmektedir. Örneğin; ürettiği ekmeklerin tamamı %1 vergi oranına tabi bir fırın işletmesinde veya %8 oranında vergiye tabi tavukçuluk işletmesinde iadenin hesabında bir sorun yaşanmazken, teslimlerinin bir kısmı %8 bir kısmı %18 vergiye tabi bir tavukçuluk işletmesinde iade edilecek tutarın hesabında bazı güçlükler vardır. Girdileri ve üretim süreci aynı, ancak son işlemede farklı ürün elde edilen işletmelerde (örneğin, tavuk etinin hazır köfte olarak pazarlanması gibi) girdi KDV'leri birebir ayırmak mümkün değildir. Bu gibi durumlarda **satış hasılatını** bir ölçü olarak almak mümkündür. İndirimli oranlı mal teslimi ile normal oranlı mal teslimini birlikte gerçekleştiren bir tavukçuluk işletmesinde, indirimli oranlı teslimlere isabet eden indirilecek KDV'nin hesabında satış hasılatı oranı esas alınabilir. Ancak, indirimli oranlı işlemlerle ilgisi

<sup>2</sup> 74 No'lu KDV Genel Tebliği

<sup>3</sup> 76 No'lu KDV Genel Tebliği

<sup>4</sup> 82 No'lu KDV Genel Tebliği

<sup>5</sup> 2002/3606 Sayılı B.K.K.

<sup>6</sup> Kemal OKTAR "**KDV İstisnaları ve İadeler**" Maliye ve Hukuk Yayınları 4.Baskı Sayfa:139

bulunmayan diğler faaliyetlere ait indirilecek KDV'nin kesin olarak "iade edilebilir" KDV hesabında gösterilmemesi gerekir.

#### **F- B.K.K. ile Belirlenen Tutarın Altında Kalan KDV'nin İade Edilip Edilemeyeceđi**

Bakanlar Kurulu Kararıyla belirlenen limitin altında olduğu için iade edilemeyen tutarların sonraki dönemlerde indirim konusu yapılabileceği ancak bu tutarın gelecek yıla ait indirimli orana tabi işlemlere ilişkin indirilemeyen KDV tutarına, dolayısıyla gelecek yıla ait iade edilecek KDV rakamına dahil edilmesinin mümkün olmadığı yönünde görüşlere rastlanmaktadır.<sup>7</sup>

Böyle bir görüşün ne kanuni ne de haklı bir yönü yoktur. Gerek 39 gerekse 74 nolu Tebliğde iadesi gereken KDV mükellefçe yüklenilen KDV'dir. Bakanlar Kurulunca belirlenen limitin altındaki tutarın izleyen dönemde yüklenilen KDV olarak dikkate alınmasına engel bir düzenleme yoktur. İade için asgari **bir tutarın** tespit edilmesinin amacı vergi dairelerinin iş yükünü ve devletin iade nedeniyle uğrayacağı gelir kaybını önlemektir. Mükellefler yıl içerisinde iadeye konu edemediği KDV tutarını, izleyen yılda yüklenilen ve dolayısıyla iadesi gereken KDV olarak gösterebilmelidirler. Önceki dönemden devreden KDV'nin niteliğini araştırmak pratik olarak da mümkün değildir.

#### **G- Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler ve Genel Yönetim Giderleri Nedeniyle Yüklenilen Verginin İadesi**

Genel yönetim giderleri ile amortisman tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen KDV'nin iadesi de yukarıdaki esaslar doğrultusunda, indirimli orana tabi işlemlere isabet eden kısım sınırlı olmak üzere mümkün bulunmaktadır. Bütün işlemleri indirimli orana tabi olan işletmeler bu suretle yüklendikleri KDV'nin tamamını iade olarak talep edebilirler. Bu konuyla ilgili olarak 76 no'lu Tebliğde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

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

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerde iade uygulaması hakkında geniş açıklamalar 24 no'lu KDV Tebliğinin (E) bölümünde yapılmıştır. İndirimli orana tabi işlemleri yanında diğler işlemleri de bulunan işletmelerde, genel giderlerden indirimli oranlı teslimlere isabet eden KDV'nin hesabında da satış hasılatı ölçüsünden yararlanılabilir.

#### **H- KDV Oranları İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Doğmayacak Şekilde Yeniden Düzenlenmelidir.**

Bazı mal ve hizmetlerde indirimli oranlı KDV uygulaması ekonomik ve kültürel nedenlerle ilgilidir. Örneğin önemli bir gıda maddesi olan ekmekte %1, eğitim ve kültür hizmeti sağlayan gazetelerde %1, diğler temel gıda maddeleri ile eğitim, öğretim hizmetleri,

<sup>7</sup> Kemal OKTAR, A.g.e. Sy:138

kitap gibi teslim ve hizmet işlemlerinde %8 KDV uygulanmaktadır. KDV oranlarının düşük tutulması beraberinde iade sorununu da getirmekte ve indirimli oranda mal ve hizmet satan işletmeler zaman zaman yüksek miktarda KDV taşıyıcısı durumunda kalmaktadırlar. İade uygulamasının güçlükleri de dikkate alındığında mükellefler yönünden de iade uygulaması tercih edilen bir durum değildir. %18 girdili mal ve hizmet kullanıp %1 veya %8 oranı ile mal ve hizmet satan işletmeler yükledikleri KDV'ni uzun süre iade olarak alamadıkları için zor durumda kalmaktadırlar. Bu olumsuz durumu önlemenin iki yolu vardır.

- 1) İndirimli KDV oranları örneğin %8, %10'a; %1, %5'e yükseltilmeli, veya
- 2) Mükelleflere seçimlik hak tanınarak yıl sonunda indirim konusu edilemeyen KDV gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilmelidir.

Özellikle fırın işletmelerinde ve konut yapı kooperatiflerine inşaat ve taahhüt işi yapan işletmelerde "**Devreden KDV**" önemli bir maliyet unsurudur. KDV'nin işletme üzerinde uzun süre kalması KDV'nin işletmeler üzerindeki tarafsızlığı şeklindeki KDV teorisine de aykırıdır.