

İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDEN DOĞAN KDV İADESİNDE ALT SINIR SORUNU¹

ÖZET

KDV Kanunu'nun 29/2'nci.maddesiyle Bakanlar Kuruluna verilen yetki uyarınca 2006/10379 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca indirimli orana tabi tutulan teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin 10.000.-TL'yi (2012 yılı için 15.800.-TL'yi) aşan kısmı yılı içinde mahsuben, izleyen yılda ise nakden veya mahsuben mükellefe iade edilebilmektedir. Bu kapsamda hesaplanan iade tutarının 4.000.-TL'ye kadar kısmı incelemesiz, aşan kısım ise vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu ile iade edilmektedir.

119 No'lu KDV Genel Tebliğinin 6.8. bölümünde Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen alt sınır uygulaması nedeniyle cari yılda iade hesabına dahil edilemeyen tutarın **devreden KDV hesabında muhafaza edileceği** ve dolayısıyla indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iadenin hesabında alt sınırın her yıl itibariyle ayrı ayrı uygulanacağı belirtilmiştir. Tebliğde yapılan açıklamaya göre, 100.000.-TL tutarındaki bir iade işlemi alt sınır uygulaması nedeniyle mükellefe iade edilemeyen KDV tutarı 2008-2012 yılları için 68.000.-TL'ye ulaşmaktadır. Söz konusu iade hakkının sınırlandırılması "mükellef hakkı ihlali", özü itibarıyla mülkiyet hakkı ihlali olarak değerlendirilmelidir. İndirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade hakkının alt sınır uygulaması nedeniyle sınırlandırılması, Anayasanın 73'ncü maddesinde ifade edilen verginin kanunilik ilkesi yanında, verginin mali güce göre alınması ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerini de doğrudan ihlal etmekte ve aynı işi yapan iki mükellef arasında izahı mümkün olmayacak derecede farklı vergi iade tutarı hesaplanması sonucunun ortaya çıkmasına yol açmaktadır.

Anahtar Sözcükler: İndirimli oranda KDV iade alt sınırı, yüklenilen KDV, devreden KDV, verginin kanuniliği ilkesi, mülkiyet hakkı ve mükellef hakkı.

Jel Sınıflandırması:

I-KANUN HÜKMÜ

KDV Kanununun 29'ncü maddesinin 2'nci fıkrasında, "Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamının, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki farkın sonraki dönemlere devrolunacağı ve iade edilmeyeceği, ancak 28'inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve **tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan verginin**, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim (.....) borçlarına mahsuben ödeneceği, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edileceği, Bakanlar Kurulunun vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortisman tabi iktisadi kıymetler

¹ Sakıp ŞEKER, Yeminli Mali Müşavir

dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya Maliye Bakanlığının, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili” olduğu hükümlerine yer verilmiştir.

II-BAKANLAR KURULU KARARI

Bakanlar Kurulu anılan kanun hükmündeki yetkisini kullanarak, indirimli orana tabi katma değer vergisine tabi işlemlerde iade alt sınırını 2006/10379 sayılı kararında aşağıdaki şekilde belirlemiştir.²

“ (1) 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin (2) numaralı fıkrasına göre Bakanlar Kurulunca indirimli vergi oranına tabi tutulan teslim ve hizmetler dolayısıyla **yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisinin 10 000 YTL'yi aşan kısmı yılı içinde mahsuben iade edilir.**

(2) 2007 ve izleyen takvim yılları için bu sınır, bir önceki yıldaki tutarın, Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle uygulanır. Bu şekilde yapılacak hesaplamada, 50 YTL ve daha düşük tutarlar dikkate alınmaz, 50 YTL'den fazla olan tutarlar ise 100 YTL'nin en yakın katına yükseltilir.”

Denilmektedir.

Maliye Bakanlığı 2006/10397 sayılı BKK tarafından verilen yetkiyi kullanarak KDV genel tebliğleri ile söz konusu alt sınırı yeniden değerlendirme oranları dikkate alınarak yıllar itibarıyla aşağıdaki şekilde belirlemiştir.

<u>Yıllar</u>	<u>Alt Sınır</u>	<u>Yıllar</u>	<u>Alt Sınır</u>
2006	10.000.-TL	2010	13.300.-TL
2007	10.800.-TL	2011	14.300.-TL
2008	11.600.-TL	2012	15.800.-TL
2009	13.000.-TL		

III-119 NOLU KDV GENEL TEBLİĞİ

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan katma değer vergisi iade işlemlerinin usul ve esasları 74, 76 ve 99 nolu KDV Genel Tebliğlerinde açıklanmış ancak, zaman içinde ortaya çıkan bazı sorun ve tereddütlerin giderilmesi amacıyla söz konusu tebliğler yürürlükten kaldırılarak 119 nolu KDV Genel Tebliği çıkarılmıştır.³ İndirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iade tutarının hesabında ortaya çıkan sorunlardan birisi de yıllık **asgari iade tutarına** ilişkindir. Diğer iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade tutarlarının hesabında böyle bir alt sınır öngörülmediği halde sadece indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade işlemlerinde alt sınır öngörülmesinin amacı açık olmamakla birlikte, amacın mükelleflerin çok az tutardaki iade talebi nedeni ile vergi dairesine olan müracaatların sayısını

² 2006/10379 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 6.5.2006 Tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³ 119 nolu KDV Genel Tebliği 23.06.2012 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

azaltarak vergi dairelerinin iş yükünü azaltmak ve dolayısı ile devletin yapacağı vergi iade tutarını azaltmak olmalıdır. Bu gerekçe mükellef hakkı yönünden kabul edilemez.

119 nolu Tebliğde, iade taleplerinde yüklenilen KDV tutarından ilgili yıl için Bakanlar Kurulunca belirlenen asgari tutar indirildikten sonra kalan tutarın iade edileceği, iade tutarının hesabının aylık dönemler itibarıyla yapılacağı belirtilmiş olup, Tebliğin, **“Önceki Yıllara Ait İade Edilemeyen Alt Sınır Tutarları”** başlıklı 6.8. bölümünde şu açıklamalara yer verilmiştir.

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

Genel tebliğde yapılan bu açıklama nedeniyle, indirimli orana tabi işlemlerinden dolayı her yıl KDV iadesi alan bir mükellef yüklediği KDV'nin BKK'nca belirlenen alt sınır tutarı kadar iade alacağından vazgeçmek durumunda kalmaktadır. Örneğin 2008 yılında iade alan bir mükellefin alt sınır uygulaması nedeniyle alamadığı 11.600 TL, 2009 yılına devreden KDV tutarı içinde devredilmektedir. 2009 yılına ilişkin iade tutarı Ocak/Aralık-2009 dönemlerindeki iade tutarı 2009 yılında satılan mal için yüklenilen katma değer vergisinden hareketle hesaplandığından 2009 yılında da bu defa alt sınır uygulaması nedeniyle 13.000 TL tutarındaki iadede vazgeçmek durumunda kalmaktadır. Bu şekilde devam eden mükellefin 2012 yılı sonunda stoklarında mal (satılacak daire) kalmadığı halde devreden KDV tutarı aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi 68.000.-TL olabilecektir. Bu hesaplama yöntemi nedeniyle KDV Kanununun 29 ncu maddesinin 2 nci fıkrasında ifade edilen, “Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve **tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan verginin,**” iade edileceğine ilişkin hüküm işlemez hale gelmektedir. Bu uygulama nedeniyle devletin sosyal nedenlerle indirimli oranlı KDV uyguladığı mal ve hizmetleri satan mükellefler devletin sosyal politikalarının finansörü haline gelmektedir. Diğer bir ifade ile devlet tarafından alıcıdan tahsil edilmeyen KDV işletmelerden uzun vadeli faizsiz borç olarak tahsil edilmiş olmaktadır. Bu durum özellikle münhasıran indirimli orana tabi mal satan mükelleflerin aleyhine sonuç doğurmaktadır. Bu durumdaki mükellefler indirimli orana tabi mallarının tamamını satsalar dahi devletten alacaklı olarak kalmakta, ancak söz konusu KDV nakden veya mahsuben iade edilmemektedir.

Kanun hükmünde Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen tutarı aşan mükelleflere iade yapılacağı belirtildiği halde, 119 nolu genel tebliğde yapılan açıklamaya göre, birbirini izleyen yıllarda iade alan mükelleflerin alabileceği iade tutarı önemli ölçüde azalmaktadır.

Örneğin, 2008 yılında inşaatını tamamladığı 150 m²'nin altındaki 10 adet konutun her yıl 2 adedini satan bir mükellefin her yıl alabileceği iade tutarı 119 nolu tebliğin 6.8 nci bölümündeki açıklamaya ve mevcut uygulamaya göre aşağıdaki gibi olmaktadır. Her bir konut için yüklenilen net KDV tutarı 10.000 TL kabul edilmiştir.

Yıllar	2008	2009	2010	2011	2012	TOPLAM
Yük.KDV	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000	100.000
Asgari Tutar	11.600	13.000	13.300	14.300	15.800	68.000
İade Tutarı (-)	8.400	7.000	6.700	5.700	4.200	32.000

119 nolu tebliğde “geçmiş yıllar için belirlenen alt sınırın cari yıla ilişkin iade hesabına dahil edilmeyeceği ve devreden KDV hesabında muhafaza edileceği” şeklindeki açıklama nedeniyle mükellef 5 yıl içinde toplam 100 bin TL KDV yüklendiği halde alabileceği iade tutarı sadece 32.000 TL olmaktadır. Aynı mükellef bütün daireleri 2012 yılında satmış olsaydı alabileceği iade tutarı (100.000-15.800)= 84.200.TL olacak iken, aynı daireleri farklı yıllarda (5 yılda) sattığı için iade alacağı yukarıdaki tabloda görüleceği üzere 32.000.TL’de kalmaktadır.

Kanun hükmünde yer alan ifadenin hatalı yorumlanması nedeniyle aynı işi yapan iki mükellef arasında farklı iade tutarı hesaplanması eşitlik ve adalet ilkesine aykırıdır. Söz konusu fark enflasyon farkından kaynaklanmamaktadır. Asgari iade tutarı uygulamasının herhangi bir eşitsizliğe meydan vermemesi için, söz konusu haksızlığın iki farklı yöntemle giderilmesi mümkündür.

1.YÖNTEM

Yılı içinde alınamayan asgari tutarın izleyen yılda yüklenen KDV tutarına ilave edilmesi yöntemi

2008 yılı yüklenen KDV tutarı	20.000.-
2008 yılı asgari tutar	(-)11.600.-
2008 yılında alınabilecek iade tutarı	8.400.-
2009 yılında yüklenen KDV tutarı	31.600.-
-Bu yıl içindeki satışlardan yüklenen KDV	20.000.-
-Geçen yıldan devredilen asgari tutar	11.600.-
2009 yılında uygulanan asgari tutar	(-)13.000.-
2009 yılında alınacak iade tutarı	18.600.-

Görüleceği üzere 1. Yönteme göre 2008 ve 2009 yıllarında alınabilecek iade tutarı (8.400+18.600)=27.000.-TL olmaktadır.

2.YÖNTEM

Asgari tutarın iadenin alındığı ilk yılda tam, izleyen yıllarda artış tutarı kadar artırılması.

2008 yılı yüklenen KDV tutarı	20.000.-
2008 yılı asgari tutar	(-)11.600.-

İade alınabilecek tutar	8.400.-
2009 yılında yüklenilen KDV tutarı	20.000.-
2009 yılında uygulanacak asgari tutar farkı (13.000-11.600)	(-1.400.-)
2009 yılında alınacak iade tutarı	18.600.-

119 nolu tebliğdeki açıklamaya göre mükellef 2008 ve 2009 yıllarında $(8.400+7.000)=15.400$ TL iade alabilecek iken yukarıda önerdiğimiz yöntemlere göre $(8.400+18.600)=27.000$ TL iade alabilecektir.

119 nolu tebliğde yapılan açıklamaya göre mükellefin alabileceği iade tutarı zaman içinde azalmakta ve kanun ile Bakanlar Kuruluna verilen söz konusu yetki amacını aşan bir sonuç doğurmaktadır. İşlemin sağlıklı yürütülebilmesi için ya devir içinde kalan söz konusu asgari tutarın izleyen yılda yüklenilen KDV olarak değerlendirilmesi ya da cari yıla ait asgari tutardan bir önceki yılda iade tutarından indirilen asgari tutarın mahsup edilmesi gerekmektedir. Bize göre sonuç aynı olmakla birlikte 1. Yöntem kanun hükmüne daha uygundur. Gerek kanun hükmü gerekse söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı asgari iade tutarı uygulaması nedeniyle yılı içinde iade edilmeyip devreden KDV tutarında muhafaza edilen tutarın izleyen yılda yüklenilen KDV hesabına dahil edilmesini engelleyen bir ifade içermemektedir.

IV-ALT SINIR UYGULAMASININ ANAYASAYA AYKIRILIĞI SORUNU

Vergi iade alacağının sınırlandırılması mülkiyet hakkı ihlali ile ilgili bir konudur. Mülkiyet hakkı temel haklardan olup devlet tarafından korunmayı gerektirir. (Anayasa, Md:35) Her ne kadar iade edilmeyen söz konusu tutarın mükellef tarafından katma değer vergisi sistemindeki indirim mekanizması yoluyla ilerde telafisi mümkünse de bu durum bütün mükellefler yönünden gerçekleşmeyebilmekte veya gerçekleşmesi uzun zaman alabilmektedir. Türk KDV uygulamasında devreden KDV işletmenin tasfiyesi sırasında da mükellefe iade edilmemekte, sadece kazancın tespitinde gider olarak değerlendirilmesine izin verilmektedir. Gider yazılmasına izin verilmesi kazanç üzerinden uygulanan vergi oranı kadar bir düzeltme sağlamakla birlikte, yeterli kazancı olmayan mükellefler yönünden gider yazma işlemi de hiçbir anlam ifade etmemektedir. Bu durumda alt sınır uygulaması nedeniyle iade edilmeyen tutar “**adı konmamış bir vergi mükellefiyetine**” dönüşmektedir

Anayasanın 73 ncü maddesinde vergi muafiyet, istisna ve indirimleri konusunda alt ve üst sınırın kanunda belirtilmesi halinde Bakanlar Kuruluna yetki verilebileceği belirtilmiştir. KDV Kanununun 29/2'nci maddesinde sözü edilen iade tutarının belirlenmesine ilişkin yetkide herhangi bir alt veya üst sınır tutarı öngörülmemiştir. ⁴ Bakanlar Kurulu söz konusu

⁴ Anayasa Mahkemesi 14.02.2012 tarih 28204 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 17.11.2011 tarih Esas:2010/11; Karar:2011/153 sayılı kararı ile Katma Değer Vergisi Kanun'un 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasının, 4.6.2008 günlü, 5766 sayılı Kanun'un 12. maddesinin birinci fıkrasının (c)

yetkiyi 2006 yılında 2006/10397 sayılı karar ile 10.000 TL olarak belirlemiş, izleyen yıllarda da bu yetkinin kullanımını yeniden değerlendirme oranı içinde kalmak koşulu ile Maliye Bakanlığına devretmiştir. Uygulama bu şekilde devam etmektedir. 2012 yılında söz konusu had 15.800 TL'ye ulaşarak pek çok küçük işletmenin öz sermayesinin üzerine çıkmıştır. İndirimli orana tabi iade alma hakkı olan, örneğin bir fırın işletmesi için 15.800.-TL önemli bir meblağdır. Bu oranın her yıl ayrı ayrı uygulanması nedeniyle iade edilmeyen tutar yukarıdaki bölümde belirtildiği gibi son beş yılda 68.000.-TL'ye ulaşmış bulunmaktadır.

Bize göre indirim mekanizmasıyla telafi edilemeyen tutarın işletme üzerinde uzun süre kalması veya tasfiye durumunda devreden KDV içinde kalan iade tutarının nihai bir vergiye dönüşmesi, iadesi gereken verginin şu veya bu nedenle mükellefe süresinde iade edilmeyerek ek bir mali yükümlülüğe dönüşmesine yol açılması, verginin kanunilik ilkesine açıkça aykırıdır. Belirtilen nedenlerle KDV Kanununun 29/2'nci maddesinde Bakanlar Kuruluna herhangi bir sınır belirtilmeksizin verilen söz konusu yetki, Anayasanın 73'ncü maddesinde belirtilen; *“vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirlediği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir”* hükmüne aykırıdır.

Söz konusu iade hakkının sınırlandırılması bazı mükellefler yönünden ise tamamen ortadan kaldırılmasına yönelik düzenlemeler, “mükellef hakkı ihlali” özü itibarıyla mülkiyet hakkı ihlali olarak değerlendirilmelidir. İndirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade hakkının alt sınır uygulaması nedeniyle sınırlandırılması; Anayasanın 73'ncü maddesinde ifade edilen verginin kanunilik ilkesi yanında, verginin mali güce göre alınması ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerini de doğrudan ilgilendirmektedir. 119 nolu Tebliğde yapılan düzenleme ise aynı işi yapan iki mükellef arasında izahı mümkün olmayacak farklı vergi iade tutarı hesaplanması sonucunun ortaya çıkmasına yol açtığından, eşitlik ve adalet ilkesini de zedelemektedir.

bendiyle değiştirilen son cümlesinin *“Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırmaya;”* bölümünü Anayasanın 73'ncü maddesine aykırı bularak 17.11.2011 gününde OYBİRLİĞİYLE iptal etmiştir. Burada açılan davanın amortisman tabi iktisadi kıymetler için yüklenen katma değer vergisinin kaldırılmasıyla ilgili olduğunu belirtmekte yarar bulunmaktadır.