

İNDİRİMLİ ORANA TABİ MAL TESLİM EDEN MÜKELLEFLERİN KDV İADE ÇİLESİ ¹

I- GİRİŞ

14 Şubat 2022 tarihinden geçerli olmak üzere yayımlanan 5189 sayılı Cumhurbaşkanı kararı ile ÖTV'ye tabi gıda maddeleri hariç, temel gıda maddelerinin tümü (ister toptan ister perakende olarak satılsın) KDV oranı %1'e indirilmiştir. Yapılan bu vergi indirimi ile gıda maddelerinde yaşanan yüksek fiyat artışlarının önüne geçilmesi hedeflenmiştir.

Temel gıda maddelerini %1 oranında KDV uygulayarak satan mükelleflerin söz konusu malların üretiminde veya tedarikinde yükledikleri KDV ise %1 ila %18 oranında KDV'ye tabi mal ve hizmetlerden meydana gelmektedir. Diğer bir ifade ile %1 oranında mal satan mükellefler söz konusu malları %1'den daha fazla KDV ödemekte, ancak %1 oranında KDV tahsil etmektedir. Örneğin, fırıncı un için %1, enerji için %18, nakliye için %18, muhasebe hizmeti için %18, poşet veya ambalaj için %18, fırın için gerekli araç ve gereçler ile tamir ve bakımlar için %18 oranında KDV ödemektedir. Özetle, yüklediği KDV tahsil ettiği KDV'den daha yüksektir. İşte bu durumda olan mükelleflere yükledikleri KDV ile tahsil ettikleri KDV arasındaki fark, KDV Kanununun 29/2 nci maddesine göre vergi dairesince iade edilmektedir. Böylelikle Devlet alması gereken verginin önemli bir kısmını almayarak, temel gıda maddesi satın alan tüketicilere dolaylı olarak sosyal yardımda bulunmuş, diğer bir ifade ile sübvansiyon uygulamış olmaktadır.

İndirimli orana tabi mal ve hizmet satın alanlar bu uygulamadan memnun olurken üreticiler ve alım satıma aracılık eden tacirler söz konusu KDV'nin bir kısmını veya tamamını uzun süre üzerlerinde mali bir yük olarak taşımak zorunda kalmaktadır. Yazımızın aşağıdaki bölümlerinde bu konunun detaylarına yer vereceğiz.

II- KDV İADE SÜRECİ NASIL İŞLEMEDİR?

Katma Değer Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin ikinci fıkrasına göre, *“Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanıca 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 % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Ancak mahsuben iade edilmeyen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebilir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. (.....) Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”*

İndirimli orana tabi işlem yapan mükelleflere yaklaşık 35 yıldan beri KDV iadesi yapılmaktadır. KDV iade talebi izleyen yılın sonuna kadar (en geç izleyen yılın Kasım ayı beyannamesinde gösterilmek suretiyle) talep edilmesi gerekmektedir. İade sürecinin sonuçlandırılması ve tamamlanması konusunda kanunda nihai bir süre bulunmamaktadır. İade talebine ilişkin bilgi ve belgelerin vergi dairesine tesliminde kısıtlayıcı bir sürenin öngörülmemesinden, bazı kötü niyetli mükelleflerin yararlanarak, zaman aşımı süresinin dolmasına az bir zaman kala iade talep ettiği, zamanaşımı süresi dolduğu için yeterli inceleme yapılmadan haksız vergi iadesi yapılmasına neden olduğu konusunda Mali İdarenin öteden beri rahatsızlık duyduğu bilinmekteydi. Kanun hükmünde bir değişiklik yapılmamakla birlikte, Gelir İdaresi Başkanlığı KDV Kanununun 29/2 nci maddesindeki *“Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin **usul ve esasları***

¹ Sakıp ŞEKER, Yeminli Mali Müşavir

belirleme yetkisini” kullanarak, 2019 yılından itibaren 23 Nolu KDV Genel Uygulama Tebliği ile bazı düzenlemeler yapmıştır.²

23 Nolu KDV Genel Uygulama Tebliği ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin “**İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Uygulaması**” başlıklı III-B/3. Bölümüne yapılan değişiklikle 2019 yılına ilişkin iade taleplerinden geçerli olmak üzere, mükelleflerin indirimli orana tabi işlemlerinden doğan iade taleplerini en geç indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın **Ocak-Kasım** vergilendirme dönemlerine ilişkin beyannamelerin herhangi birinde iadeye konu olan **KDV alanında beyan etmeleri** ve Tebliğin **ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle birlikte standart iade talep dilekçesiyle izleyen yılın sonuna kadar** vergi dairesine başvurularının zorunlu olduğu belirtildikten sonra, iade talebinin YMM KDV iadesi tasdik raporu ile talep edilmesi halinde, söz konusu YMM tasdik raporunun indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonundan itibaren **altı ay içinde** ibrazının zorunlu olduğu, bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebinin **ivedilikle incelemeye sevk edileceği** belirtilmiştir.

23 Nolu Tebliğ ile getirilen kuralları ve sınırlamaları şöyle özetleyebiliriz:

- 1- İndirimli orana tabi iade alacağının izleyen yıla ait Ocak/ Kasım KDV beyannamelerinin herhangi birinde gösterilmesi (Bu kural öteden beri vardı),
- 2- Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerin (indirilecek KDV listesi, yüklenilen KDV listesi, satış faturaları listesi, iadesi gereken KDV tablosu, teminat mektubu ile iade taleplerinde teminat mektubunun) izleyen yılın sonuna kadar vergi dairesine teslim edilmesi,
- 3- İzleyen yılın sonuna kadar standart iade talep dilekçesinin verilmesi,
- 4- İade alacağının YMM tasdik raporu ile alınmasının istenmesi halinde raporun izleyen ikinci yılın altıncı ayının sonuna kadar (Haziran ayı sonuna kadar) teslim edilmesi,

Tebliğde ayrıca, iade talep süresinin dolmasından sonra, geçmiş dönemler için düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle ve/veya standart iade talep dilekçesi ve ilgili belgeler ibraz edilmek suretiyle iade talep edilmesinin mümkün olmadığı, ancak, Tebliğin ilgili bölümlerinde aranan belgeler süresinde ibraz edilmekle birlikte, bu belgelerin muhteviyatında eksiklikler bulunması halinde, eksikliklerin bu süreden sonra tamamlanabilmesinin mümkün bulunduğu belirtilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin III/B-3.3. bölümünde ise, “ *iade talebinin; indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde iade edilmeyen kısmının, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak nakden veya mahsuben iade edileceği, nakden/mahsuben iadenin YMM Raporu ile talep edilmesi halinde, belgelerin tamamlanıp YMM raporunun eksiksiz olarak **ibraz edildiği tarihte geçerlik kazanacağı**” açıklamalarına yer verilmiştir.*

III- İHTİLAFLAR NEREDEN VE NEDEN DOĞUYOR?

23 Nolu Tebliğin yürürlüğe girmesi nedeniyle 2019 yılına ilişkin olarak indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan KDV iadesi talep eden mükelleflerin bir kısmı vergi mahkemelerinde adalet arayışı içindeler. Keza, vergi daireleri bazı mükelleflerin iade taleplerini veya mahsup taleplerini 23 Nolu Tebliğde yapılan açıklamalara aykırı davranıldığı gerekçesiyle reddetmektedir. Yaptığımız inceleme ve yargıya intikal eden olaylardan anlaşıldığı üzere üç konuda ihtilaf yaşanmaktadır:

- 1- İade talebi izleyen yılın Ocak/Kasım 2020 dönem beyannamelerinin herhangi birinde gösterilmiş olmakla birlikte, iade için gerekli belgelerin ve standart iade talep dilekçesinin vergi dairesine teslim edilmediği gerekçesiyle iade talebinin reddedilmesi,^{3, 4}

² 15.02.2019 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³ **Ankara 5. Vergi Mahkemesi E:2021/646; K:2021/1487 sayılı** kararında, KDV kanununda iade talep süresi dışında hangi belgelerin hangi sürede teslim edileceği hususunda herhangi bir süre sınırlandırması öngörülmediğinden, eksik bilgi ve belgelerin idare tarafından mükellefe her zaman tamamlattırılabilceğinin kabulünün zorunlu olduğu, davacı tarafından izleyen yıl içerisinde iade talebinde bulunulmasına rağmen eksik bilgi ve belgeler tamamlatılarak davacının iade talebi hakkında işlem tesis edilmesi gerekirken davacının iade

- 2- İade talebi izleyen yılın Ocak/Kasım 2020 dönem beyannamelerinin herhangi birinde gösterilmiş ve gerekli belgelerin tamamı vergi dairesine teslim edildiği halde, standart iade talep dilekçesinin verilmemiş olması nedeniyle mahsup talebinin reddedilmesi,^{5,6,7}
- 3- İade talebi izleyen yılın Ocak/Kasım 2020 dönem beyannamelerinin herhangi birinde gösterilmiş ve gerekli tüm belgelerin yanında standart iade talep dilekçesi ve YMM tasdik raporu vergi dairesine 2020 yılı sonuna kadar verilmemiş olmakla birlikte, iadesi gereken tutarın bir kısmı mükellefin vergi borçlarına mahsubu talep edildiği, ancak alacak tutarı fazla olduğu için kalan kısmın 2021 yılında doğan vergi borçlarına yapılan mahsup talebinin reddedilmesi,

Yukarıda belirtilen üç farklı olayda da mükellefler tüm yükümlülüklerini Tebliğde belirtilen nihai süreden önce tamamlamışlardır. Bu üç gruptaki mükellefler YMM tasdik raporlarını izleyen yılın sonuna kadar veya izleyen ikinci yılın altıncı ayından önce vergi dairesine teslim etmişler ve bu tarih itibarıyla KDV iadesi alacakları geçerlilik kazanmıştır. Özetle, söz konusu mükellefler “kötü niyetle değil, iyi niyetle” hareket etmişler, zaman aşımı süresini kötüye kullanmamışlardır.

talebinin KDV yüklenim listesini süresinde onaylamadığından bahisle reddedilmesinde hukuka uygunluk görülmemiş ve dava kabul edilmiştir.

⁴ **Balıkesir Vergi Mahkemesinin E:2021/371; K:2021/954 sayılı** Kararında, iade talep dilekçesinin 13.3.2021 tarihinde, YMM tasdik raporunun 15.3.2021 tarihinde davalı idareye ibraz edildiği, her ne kadar davalı idare tarafından davacının 13.3.2021 tarihinde verdiği standart iade talep dilekçesi ile süresinden sonra iade talebinde bulunduğu kabul edilerek iade talebi reddedilmişse de, davacının 2020/10 döneminde verdiği KDV beyannamesiyle iade edilmesi gereken KDV tutarını göstermek suretiyle iade talep ettiği anlaşıldığından, davacının iade talebini içeren dilekçeyi izleyen yıldan sonra idareye teslim ettiğinden söz edilerek, süresinde iade talebinde bulunulmadığı sonucuna ulaşılmasına hukuki olanak bulunmadığından dava konusu işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı belirtilmiştir.

⁵ **Ankara 1. Vergi Mahkemesi E:2021/1618 sayılı** Kararında, davacının iade beyanı ve iade işlemine ilişkin gerekli belgeleri belirtilen süreler içerisinde ibraz etmiş olması karşısında, davacının sadece standart iade talep dilekçesi olarak belirtilen dilekçeyi süresinden sonra vermiş olmasının süresinde iade talebinde bulunmadığı sonucunu doğurmayacağı, kanun düzenlemesinde de bu yönde bir sınırlama olmadığı, dolayısıyla Kanun düzenlemesinde yapılan düzenlemenin amacını aşacak şekilde uygulamaya yol açan işlemde hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna varılmıştır. **Ankara 3. Vergi Mahkemesinin E:2021/1645; K:2022/95 Sayılı** Kararı da aynı yöndedir.

⁶ **İstanbul 9. Vergi Mahkemesinin E:2021/996 sayılı** kararında, iade talebine ilişkin kanunda öngörülmeleyen bir sınırlandırma getiren Tebliğe istinaden 2019 yılında teslim gerçekleşen konut satışlarına istinaden indirim yoluyla giderilemeyen ve Şubat 2020 dönem KDV beyannamesi ile beyan edilmiş ve YMM tasdik raporu 22.09.2020 tarihinde teslim edilmiş olup, listelerin 31.12.2020 tarihine kadar onaylanmadığından ve standart iade talep dilekçesinin bu tarihe kadar verilmediğinden bahisle KDV'nin iadesine yönelik yapılan başvurunun idarece reddine ilişkin işlemde hukuka uyarlık görülmemiştir.

⁷ **Sakarya Vergi Mahkemesinin E:2021/298; K:2021/646 Sayılı** Kararında, davacının 2019 yılına ilişkin indirimli orana tabi iade alacağını 2020/Ocak dönem beyannamesi ile beyan ettiği, YMM tasdik raporunun 31.3.2020 tarihinde vergi dairesine teslim edildiği, ancak standart iade talep dilekçesinin süresi içerisinde sisteme girişi yapılmadığından bahisle iade isteminin reddedildiği, yasal düzenlemede iade alacağının ait olduğu dönemi izleyen yıl içinde mükellefçe bu yönde idareye başvuru şartına bağlanmış olup, izleyen yıl içinde verilen herhangi bir KDV beyannamesinde indirimli orana tabi teslimlerden dolayı iade talebi olan tutarın bildirilmiş olmasının yasada aranılan başvuru şartını sağlamak için yeterli olduğunun kabulü gerektiği, 2020/Ocak dönemine ilişkin olarak verilen beyanname ile iadeye konu olan KDV beyan edildiğinden bu beyanın iade talebi olarak değerlendirilmesi gerektiğinden, iade isteminin reddine yönelik dava konusu işlemde yasal isabet görülmemiştir.

3065 sayılı Kanununun 29'uncu maddesinin 2'inci fıkrasında, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmış ise de, söz konusu yetkinin, iade işlemlerinde gerekli olan indirilecek KDV listeleri, yüklenilen KDV listeleri ve hesaplama tabloları gibi doğrudan iadesi gereken verginin hesabına ilişkin teknik düzenlemelerle sınırlı olduğunun kabulü gerekmektedir. **Hakkın özüne dokunabilecek bir düzenlemenin tebliğ ile yapılması söz konusu olamaz.** Aksine bir düşünce; yani kanunla düzenlenmesi gereken bir konunun tebliğ ile düzenlenmesi, **kanunda öngörülmeven bir kuralın tebliğ ile getirilmesi**, kuvvetler ayrılığı ilkesine ters düşeceğinden fonksiyon gasbına da yol açar. Yapılan düzenlemeyi yürütme organının yasama organına ait yetkisine müdahale olarak değerlendirmek gerekmektedir. Özetle, kanunda öngörülmeven ve iade uygulamasında önemli bir rolü ve etkisi bulunmayan bir belgenin (beyannamenin yanında ayrı bir dilekçenin veya bazı listelerin) verilmediğinden bahisle **mülkiyet hakkı** gibi temel insan haklarından sayılan bir hakkın tebliğle ortadan kaldırılmasının mümkün olmadığı görüşündeyiz. Bilindiği gibi, **hak düşürücü süreler** ancak kanunla konulabilir.

Anayasamızın 35. Maddesine göre “**herkes mülkiyet hakkına sahiptir.** Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, **kanunla sınırlanabilir.**” Bu hüküm karşısında, idare tarafından genel tebliğle yapılan ve doğrudan vatandaşların mülkiyet hakkını ortadan kaldıran, hakkın özüne dokunan bir düzenleme hukuk devleti ilkesi ile de bağdaşmamaktadır.

Yargıya intikal eden olaylarda vergi mahkemeleri kararlarında mükelleflerin davalarını şu gerekçelerle kabul ettiği görülmektedir: KDV Kanununun 29/2 nci maddesindeki “**yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir**” hükmünden hareketle, 2019 yılına ilişkin iade alacağını 2020 yılına ait Ocak/Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin beyannamelerden herhangi birisinde gösterilmiş olmasının yeterli olduğu, iade alacağının geçerlik kazanabilmesi için; gerek tebliğde sayılan belgelerin gerekse standart iade talep dilekçesinin verileceğine ilişkin olarak kanunda bir hükme yer verilmediği, idari bir düzenleme ile mükelleflerin iade alacağının ortadan kaldırılamayacağı, vergilendirmeye ilişkin kuralların kanunla koyulup kaldırılacağı, aksine bir uygulamanın fonksiyon gasbına yol açacağı gerekçeleriyle mükelleflerin taleplerinin kabul edildiği ve söz konusu idari işlemlerin iptal edildiği görülmektedir.

Yukarıdaki **üçüncü sıradaki olay diğerlerinden farklılık** arz etmektedir. Şöyle ki, somut olayda mükellef 2020 yılı sonuna kadar iade için gerekli tüm bilgi ve belgeleri, YMM tasdik raporu dahil vergi dairesine teslim etmiş, iade alacağının bir kısmını 2020 yılında vadesi gelen vergi borçlarına mahsubunu talep etmiş, bu talebi uygun görülmüş, ancak **iade alacağı vergi borcundan daha fazla olduğu için** kalan alacak kısmını 2021 yılında vadesi gelen borçlarına yaptığı mahsup talebi sistem üzerinden önce kabul edilmiş, aradan 5-6 ay geçtikten sonra, mahsup taleplerinin geçersiz olduğu gerekçesiyle mahsup talepleri reddedilmiştir. Bu olayda Vergi İdaresi, mükellefin 2020 yılında doğan vergi iade alacağının tüketilmeyen kısmının sonraki yıla/yıllara devredilemeyeceği görüşündedir.

Gelir İdaresi Başkanlığınca 2021 yılında Standart İade Talep Dilekçesi formunda internet ortamında yaptığı değişiklikle, iade talep seçeneklerinin **MAHSUBEN İADE** bölümüne, 27.8.2021 tarihinde “**213 Sayılı Kanununun 114 ve 126 ncı Maddeleri Uyarınca Hesaplanan Zamanaşımı Süresi İçerisinde Tahakkuk Edecek/Ödenecek Borçlarına**” seçeneği eklenmiştir. Ancak, bu uygulamadan 27.8.2021 tarihinden sonra iade talep eden mükelleflerin yararlanabilecek, daha önceki tarihlerde iade talep eden mükellefler ise bu haktan yararlandırılmamaktadır.

Mükelleflerin hukuken doğan alacağının bir kısmını birkaç ay sonra doğacak vergi borçlarının mahsubunda kullanmak amacıyla, emanet hesapta tutmuş olması, Hazinesinin lehine bir durum olup, olayda kamunun zararı değil, menfaati vardır.

Özetle, KDV iadesi için gerekli tüm belgeleri ve yükümlülükleri izleyen yılın sonuna kadar yerine getiren bir mükellefin iadesi gereken tutarın tamamını izleyen yılın sonuna kadar vergi borçlarına mahsup etmek suretiyle tüketmediği veya nakden iadesini talep etmediği gerekçesiyle, mükelleflerin iade alacağına reddedilmesi gerek 23 nolu Tebliğin getiriliş amacına gerekse vergi uygulaması için de geçerli olan “kanunilik ilkesine” aykırıdır.

Vergi dairesine YMM KDV iadesi tasdik raporu dahil tüm belge ve beyannameler kanunda ve tebliğde belirtilen sürelerde verildiği halde, iade alacağına sadece dilekçe verilmediği veya alacak tutarının tamamının izleyen yılın sonuna kadar tüketilmediği gerekçesiyle mükelleflerin mahsuben iade taleplerinin reddedilmesi, onlarca vergi mahkemesi kararında da belirtildiği gibi hiçbir haklı ve hukuki gerekçesinin bulunmadığı ortaya konmuştur. Belirtilen nedenlerle 23 nolu Tebliğdeki standart iade talep dilekçesi konusu gözden geçirilmelidir.

IV- İNDİRİMLİ ORANA TABİ MAL TESLİM EDEN MÜKELLEFLERİN İADE ALACAKLARINDA KARŞILAŞTIKLARI DİĞER SORUNLAR

Yazımızın yukarıdaki birinci bölümünde indirimli orana tabi mal teslim eden mükelleflerin yüklendikleri KDV'nin bir kısmını veya tamamını uzun süre üzerlerinde mali bir yük olarak taşımak zorunda kaldıklarını belirtmiştim. Şimdi bu konuyu açıklayalım.

A- Alt Sınır Sorunu

KDV Kanununun 29/2 nci maddesinde “.....Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilemeyen ve **tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan verginin** mükelleflerin bazı kamu borçlarına mahsuben ödeneceği, mahsuben iade edilemeyen kısmın izleyen yılda mahsuben veya nakden ödeneceği belirtilmektedir. Buna göre indirimli orana tabi işlem yapan mükelleflerin KDV iadesi konusunda üç önemli sorunu daha vardır. Bunlardan birisi, Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan vergi mahsuben veya nakden iade edilebilmektedir. Cumhurbaşkanınca belirlenen alt sınır 2021 yılı için 18.900 TL, 2022 yılı için 25.700 TL'dir.

Buna göre bir mükellefin indirim mekanizması yoluyla gidermediği tutar Cumhurbaşkanınca belirlenen sınırın altında kalmış ise bu tutar hiçbir şekilde iade edilemeyecektir. İndirim mekanizması yoluyla giderilemeyen tutar belirlenen sınırın üzerinde ise Cumhurbaşkanınca belirlenen tutarın üzerindeki vergi iade edilebilecek, kalan kısım mükellefin beyannamesinde devreden KDV olarak kalacak ve mükellefin üzerinde uzun yıllar mali yük olarak kalacaktır. Söz konusu alt sınır uygulaması nedeniyle indirim yoluyla iade edilemeyen tutar bazı mükelleflerin sermayelerini aşabilmektedir. Mükelleflerin, üzerlerinde kalan söz konusu vergi yükünü malın fiyatına yansıtmanın dışında bir seçeneği yoktur. Bu nedenle indirimli orana tabi iade işleminde asgari iade tutarı uygulaması kaldırılmalı veya minimize edilmelidir. Keza, diğer iade hakkı doğuran işlemlerde iade alt sınırı yoktur.

B- Yılı İçinde Nakden İade Yasağı

KDV Kanununun 29/2 nci maddesinde, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin Maliye Bakanlığınca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebileceği hükmüne yer verilmiştir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini bugüne kadar sadece indirimli orana tabi **konut teslimi** yapan mükellefler ile bazı zirai makineler, iş makineleri ve

tezgahlarının ve LPG dağıtıcı lisansı sahibi mükelleflerin teslimlerinde kullanmıştır.⁸ İndirimli orana tabi mal satan diğer mükellef gruplarına yılı içinde nakden KDV iadesi yapılmamaktadır.

İade alacağı yüksek olan mükelleflerin yeterli vergi borcu yoksa kalan iade tutarlarını YMM tasdik raporu ile veya vergi inceleme raporu ile alabilmektedir. En erken iade talebi izleyen yılın Ocak dönemine ait beyannamede gösterilebilmektedir. Ocak ayı beyannamesinin izleyen yılın Şubat ayında verildiği dikkate alındığında, YMM tasdik raporunun düzenleme ve vergi dairesindeki işlemler de dikkate alındığında iade alacağının yaklaşık bir yıl sonra tahsili mümkün olmaktadır.

Bu durum özellikle %1 oranında mal teslim eden başta temel gıda maddesi imalatı veya ticareti ile uğraşan mükellefler için ciddi bir yüküdür. Temel gıda maddelerinin fiyatlarının makul düzeye düşürülebilmesi için indirimli oran tabi mükelleflere de yılı içinde nakden KDV iadesi yapılması gerekmektedir.

C- Raporsuz Mahsuben/ Nakden İade Alacak Tutarının 5.000 TL İle Sınırlandırılması

İndirimli orana tabi mal teslim eden mükelleflerin diğer bir sorunu da vergilendirme dönemleri itibarıyla 5.000 TL'yi aşan nakden veya mahsuben iade taleplerinin YMM raporu veya vergi inceleme raporu ile yerine getirilmesidir. Örneğin, ihracat işleminden doğan KDV iadelerinde vergi borçlarına mahsupta YMM tasdik raporu veya vergi inceleme raporu istenmediği halde, indirimli orana tabi iade işlemlerinde raporsuz iade tutarı, vergilendirme dönemleri itibarıyla 5.000 TL ile sınırlandırılmıştır.

D- Yılı İçinde Mahsup Edilemeyen İade Tutarından Kalan Kısım İçin İzleyen Yılda Yeniden YMM Raporu İstenmesi

İndirimli orana tabi mükelleflerin diğer bir sorunu ise, yılı içerisinde talep edildiği halde yeterli vergi borcu bulunmadığı durumlarda mahsup edilemeyen KDV tutarı için izleyen yıl içerisinde yapılacak nakden/mahsuben iade talebi için ayrıca bir YMM Raporu düzenlenmesi gerekmektedir. Örneğin, bir mükellef yılı içinde vergi borçlarına mahsup etmek amacıyla Haziran/Eylül dönemleri için 1 milyon TL tutarındaki KDV iade alacağı için YMM tasdik raporu düzenletmiş olsun. Mükellefin ilgili yılın sonuna kadar söz konusu iade alacağının 800 bin TL'lik kısmını vergi borçlarına mahsup edebildiği, kalan 200 bin TL'yi yeterli vergi borcu bulunmadığı için mahsup edemediğini kabul edelim. Bu durumda yılı içinde mahsup edilemeyen 200 bin TL için izleyen yılda yeniden YMM raporu istenmektedir. Aynı dönem için izleyen yılda ikinci kez YMM tasdik raporu istenmesinin hiçbir haklı yanının bulunmadığını burada belirtmek isteriz.

V- SONUÇ

Bu yazımızda indirimli orana tabi mükelleflerin KDV iade uygulamasında karşılaştıkları sorunlara ışık tutmaya çalıştık. KDV uygulamasında karşılaşılan sorunların başında KDV iadesi uygulaması gelmektedir. Türk KDV sisteminde devreden KDV sorunu iade hakkı olsun olmasın bütün mükellefler için temel bir sorundur. Özellikle iade hakkı doğuran işlemlerde KDV iade sürecinde yaşanan sorunlar her geçen gün daha da artmaktadır. Bu durumun esas nedeni Kanunda çok sayıda istisnaya ve indirime yer verilmiş olmasıdır. Temel gıda maddelerindeki KDV'nin %1'e indirilmesi ile vergi iadesi alacak mükellef sayısı daha da artacaktır. Devreden KDV konusu hariç yukarıda belirtilen sorunların tamamının idari düzenlemeler ile çözümlenmesi veya hafifletilmesi mümkün bulunmaktadır.

⁸ Bakınız; KDV Genel Uygulama Tebliğinin III/B-3. Bölümü. (II) Sayılı Listenin 28,29 ve 31. Sırasında belirtilen malların tesliminde yılı içinde nakden KDV iadesi yapılabilmektedir.