

## KISMİ TEVKİFAT UYGULAMASINDAN KAYNAKLANAN KDV İADE İŞLEMLERİNDE İADE HAKKININ KISMEN İADE, KISMEN İNDİRİM YOLUYLA KULLANILMASI MÜMKÜN MÜ?

Erol DELİKTAŞ\*

### 1. GİRİŞ

Bilindiği üzere; mükelleflerin KDV İadesi Talepleri; 26.04.2014 tarih ve 28983 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış ve tek tebliğ haline getirilmiş olan (Güncellenmiş) Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği kapsamında yer alan hususlara göre yerine getirilmekte ve uygulamaya yön verilmektedir.

3065 sayılı KDV Kanununun;

1/1'nci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu,

9/1'nci maddesinde, “mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği” hüküm altına alınmıştır.

KDV Uygulama Genel Tebliğinin 2.1.3 ve izleyen bölümü Kısmi Tevkifat uygulamasının kapsamını düzenlemektedir. Söz konusu düzenleme kapsamında tevkifat uygulanacak olan hizmetler ile teslimler aşağıda belirtilmiştir.

### Kısmi Tevkifat Uygulanacak Hizmetler

- 1- Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri
- 2- Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler
- 3- Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri
- 4- Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri
- 5- İşgücü Temin Hizmetleri
- 6- Yapı Denetim Hizmetleri
- 7- Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri

\* SMMM

- 8- Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma / Götürme Hizmetleri
- 9- Spor Kulüplerinin Yayın, Reklâm ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri
- 10- Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri
- 11- Servis Taşımacılığı Hizmeti
- 12- Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri
- 13- 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara ifa edilen ve yukarıda belirtilmeyen diğer bütün hizmetler

### **Kısmi Tevkifat Uygulanacak Teslimler**

- 1-Külçe Metal Teslimleri
- 2- Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi
- 3- Hurda ve Atık Teslimi
- 4-Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâğıt, Cam Hurda ve Atıklarından Elde Edilen Hammadde Teslimi
- 5- Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimleri
- 6- Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi

## **2. TEVKİFATA TABİ İŞLEMLERDE KDV İADESİ**

Kısmi tevkifat kapsamındaki KDV iade taleplerinin nakden ve/veya mahsuben hangi şartlar ve hangi belgeler kapsamında yerine getirileceği, nakden ve/veya mahsuben iade tutarları (teminat, YMM raporu, vergi inceleme raporu aranan-aranmayan haller, İTUS, ATU, YMM Tasdik Raporu sonradan ibraz edilmek üzere KDV İadesi Ön Kontrol Raporu, nakden ve/veya mahsuben iade tutarları sınırı, YMM Raporu geçerliliği/geçersizliği v.b. hususlar) ilgili tebliğde ayrıntılı olarak izah edilmiştir.

Kısmi tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının mükellefe iade edilebilmesi için, satıcının tevkifat uygulanmayan KDV tutarını 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmiş olması, alıcının da yaptığı tevkifatla ilgili 2 No.lu KDV Beyannamesini vergi dairesine vermiş olması zorunludur. İade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması şartı aranmayacaktır.

İade talep edilecek tutar, işlemin bünyesine giren KDV değil, tevkif edilen KDV esas alınarak belirlenecektir. İadesi istenilecek KDV, hiçbir surette tevkifata tabi tutulan KDV'den fazla olamayacaktır.

Genel bütçe kapsamındaki idarelere yapılan işlemlerde ise hak edişin harcama yetkilisince onaylanmış olması gerekir. Bunlara yapılan işlemlerde, ayrıca beyan ve ödeme aranmaz.

Bu nedenle kısmi tevkifat kapsamında iade taleplerinde yüklenilen KDV listesinin de ibraz edilmesine gerek bulunmamaktadır.

### 3. UYGULAMAYA YÖNELİK KARŞILAŞILAN SORUN

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin *IV. KDV İADESİNDE ORTAK HUSUSLAR*

*D. DİĞER HUSUSLAR 1. İade Hakkının İndirim Yoluyla Kullanılması bölümünde;*

İade hakkı doğuran işlemleri bulunan mükelleflerin bu işlemler dolayısıyla yükledikleri vergileri nakden veya mahsuben iade olarak talep etmek yerine indirim yoluyla giderme tercihinde bulunmaları mümkündür. Tercihini bu yönde kullanan mükellefler tarafından iade hakkı doğuran işlem bedelleri KDV Beyannamesinin “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” ve “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” tablolarında beyan edilir; ancak tabloların “Yüklenilen KDV” veya “İadeye Konu Olan KDV” sütunlarına “0” (sıfır) yazılır. Bu şekilde beyanda bulunan mükelleflerin, iade için istenenler hariç, iade hakkı doğuran işlemi tevsik eden belgeleri beyanname ekinde ibraz etmeleri gerekir. **Ancak, mükelleflerin iade hakkı doğuran işlemleri nedeniyle iadesini talep ettikleri tutarın bir kısmının iade alınıp kalan kısmının indirim yoluyla giderilmesi tercihinde bulunmaları mümkün değildir.**

KDV iade alacağını indirim yoluyla giderme tercihinde bulunan mükelleflerin daha sonra bu tercihten vazgeçerek nakden veya mahsuben iade talep etmeleri halinde aradaki dönemler için düzeltme beyannamesi vermeleri gerekir. Tercih değişikliğinin yapıldığı dönemde iade için istenilen belgeler de verilir.” denilmiştir.

Bu kapsamda; bir mükellef tarafından verilen KDV Beyannamesinde; birden fazla Kısmi Tevkifat Uygulaması kapsamında yapılan teslim ve hizmetlere ilişkin olarak;

Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt Proje Hizmetleri kapsamında yapılan teslimlere ilişkin olarak tevkif edilmiş olan KDV'nin iadesi amacı ile KDV Beyannamesinde KDV İadesi talebinde bulunulmuştur. (Bu teslimlere ilişkin olarak; Nakden ve/veya Mahsuben İade

Edilmesine yönelik; YMM KDV İadesi Tasdik Raporu geçerlidir. YMM KDV İadesi Tasdik Raporu da ilgili vergi dairesine ibraz edilmiştir.)

Aynı dönemde mükellefin “Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri” kapsamında gerçekleştirdiği teslimlere ilişkin olarak tevkif edilmiş olan KDV’nin iadesini istemediğinden ötürü KDV Beyannamesinde bu teslimle ilişkin KDV İadesi talebinde bulunmamıştır. İade talepli 0 (sıfır) olarak beyan edilmiştir. (YMM Raporu ibrazının geçerliliği olmadığından, nakit ve/veya mahsuben iade için; teminat mektubu vermesi gerektiğinden, teminat çözümü ve nakden ve mahsuben iade için vergi inceleme elemanının raporunu beklemesi gerektiğinden, mektup maliyeti, inceleme süresinin uzun olacağı, v.b. hususlara istinaden)

Kısaca mükellef bu teslimle ilişkin kdv iade alacağını indirim yolu ile giderme tercihinde bulunmuştur.

Ancak idare tarafından; KDV İadesi Talep Edilmemiş olan kısma yönelik; KDV Genel Uygulama Tebliğinin “IV/D-1. İade Hakkının İndirim Yoluyla Kullanılması” başlıklı bölümünde, mükelleflerin iade hakkı doğuran işlemleri nedeniyle iadesini talep ettikleri tutarın bir kısmının iade alınıp kalan kısmının indirim yoluyla giderilmesi tercihinde bulunmalarının mümkün olamayacağı gerekçesiyle mükellef kurumun KDV İadesi Tasdik Raporunu yazan YMM’sinden izahat istenmiş ve gerekli izahatlar idareye yapılmış ancak idare ve mükellef konu hakkında tereddütleri olması nedeni ile İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Kdv - Ötv Grup Müdürlüğü’nden görüş talep etmişlerdir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Kdv - Ötv Grup Müdürlüğü 24.10.2019 tarih ve 39.044.742-130[Diğer Müd. - Özelge]-E.597745 sayılı görüş cevabında;

### Özetle;

“Aynı Tebliğin, “IV/D-1. İade Hakkının İndirim Yoluyla Kullanılması” başlıklı bölümünde de; mükelleflerin iade hakkı doğuran işlemleri nedeniyle **iadesini talep ettikleri tutarın** bir kısmının iade alınıp kalan kısmının indirim yoluyla giderilmesi tercihinde bulunmalarının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Benzer bir konuda Gelir İdaresi Başkanlığı’ndan alınan 10.06.2015 tarihli ve 55657 sayılı yazıda ise;

“ ...

*Öte yandan, iadesi talep edilen tutarın VİR, teminat veya YMM raporu aranılmayan kısmının iadesinin istenilip bu tutarı aşan kısmın indirim yoluyla giderilmesi ya da aynı vergilendirme döneminde farklı tevkifat uygulamalarından kaynaklanan iadelerden bir kısmının iadesinin istenilip bu tutarı aşan kısmın indirim yoluyla giderilmesi yönünde bir tercihte bulunulması mümkün değildir.” denilmektedir.*

Buna göre; adı geçen Şirket tarafından aynı vergilendirme döneminde farklı tevkifat uygulamalarından kaynaklanan KDV iade alacağıının, bir kısmının iadesinin talep edilip kalan kısmının indirim yoluyla giderilmesi mümkün bulunmamaktadır.” şeklinde görüş bildirmiştir.

Bu nedenle mükellefe; iade talebinde bulunmadığı ve YMM Raporu geçerli olmayan “Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri” kapsamında gerçekleştirdiği teslimlere ilişkin olarak tevkif edilmiş olan KDV’nin iadesi de, düzeltme beyannameleri verdirilmek sureti ile idare tarafından alınmaya zorlanmıştır.

Bunun sonucunda mükellef; 5.000,00.-TL’nin altında olmayan nakden ve/veya mahsuben KDV İadesini alabilmek için YMM Raporu ibrazı kabul edilmediğinden ötürü; nakden iade talep etmesi halinde Teminat Mektubu vermesi gerekecek, (mükellefe finans maliyeti oluşturması muhakkak), Teminat Mektubu’nun Vergi İnceleme Elemanınca Vergi İnceleme Raporu ile çözülmesi beklenecek,

Veya teminat mektubu vermeyip, mahsuben iade talebinde bulunup, idarece mahsup işlemi yapılmasına müteakip, incelemeye sevk edilecektir. İnceleme Raporu geldiğinde rapora göre tekrar işlem tesis edilecektir.

Bir diğer olasılık ise; düzeltme beyannamesi sonucunda talep ettiği KDV İadesi Tutarı için nakden ve/veya Mahsuben hiç iade talebinde bulunmayıp, idarenin incelemeye sevk edilme işlemi yapmasının önüne geçecektir. Ancak bu durumda ise; tevkif edilen ve tahsil etmediği kdv tutarı mükellefin üzerinde bir yük olarak kalacaktır. [Çünkü kdv’yi iade olarak talep ettiğinden kdv indirimlerinde kullanamamakta, Nakden ve/veya mahsuben iade al(a)mama tercihinden ötürü, KDV Kanunu’nun 58. Maddesi kapsamında bu tutarı gider olarak da yazamadığından bu kdv çöpe atılmış olacaktır.]

Ancak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın vermiş olduğu bu görüşe katılmak mümkün değildir.

Şöyle ki;

3065 Sayılı KDV Kanununda ve KDV Uygulama Genel Tebliğlerinde bu tür olaylarla ilgili olarak iki farklı işlemde kaynaklanan KDV İade hakkının tüm kdv iade işlemleri için kullanılması gerektiği yönünde herhangi bir hüküm veya düzenleme bulunmadığı aşıkardır.

Yukarıda da belirtildiği üzere KDV Uygulama Tebliği'nin;

#### 4. KDV İADESİNDE ORTAK HUSUSLAR

##### D. DİĞER HUSUSLAR

1. İade Hakkının İndirim Yoluyla Kullanılması bölümünde; “İade hakkı doğuran işlemleri bulunan mükelleflerin bu işlemler dolayısıyla yükledikleri vergileri nakden veya mahsuben iade olarak talep etmek yerine indirim yoluyla giderme tercihinde bulunmaları mümkündür. Tercihini bu yönde kullanan mükellefler tarafından iade hakkı doğuran işlem bedelleri KDV Beyannamesinin “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” ve “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” tablolarında beyan edilir; ancak tabloların “Yüklenilen KDV” veya “İadeye Konu Olan KDV” sütunlarına “0” (sıfır) yazılır.”

Ayrıca diğer KDV İade talepleri noktasında da;

Yine KDV Uygulama Tebliği'nin;

##### II. İSTİSNALAR / İstisna Beyanı Bölümlerinde de

*“Bu işlem nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin iadesinin istenmemesi halinde, “Yüklenilen KDV” sütununa “0” yazılır.”* şeklinde açıklamalara yer verilmiş olması hususları idarenin görüşünün yanlışlığını destekler niteliktedir.

KDV İadesi Taleplerinde; iade talebinde bulunma veya KDV'yi indirim yolu ile giderme tercihi; mükelleflerin tasarrufunda olan bir tercihtir.

Mükellef indirim yolu ile gidermek istediği bir kdv'yi; 01.01.2019 tarihinden önce teslimi gerçekleşen KDV İadesine konu edilebilecek bir işlem için; zamanaşımı süresi içinde;

01.01.2019 dan sonra teslimi gerçekleşen bir işlem için; işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar; iade talebinde bulunma tercihi veya önce iade talebinde bulunup sonra indirim tercihi mükellef tasarrufunda olan işlemlerdir.

İdarenin mükellefleri iade talebinde bulunmaya veya bulunmamaya zorlama gibi bir görevi bulunmamaktadır.

İdare verdiği bu görüş ile mükellefe zorlama ve teşmil yapmaktadır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Kdv - Ötv Grup Müdürlüğü 24.10.2019 tarih ve 39.044.742-130[Diğer Müd. - Özelge]-E.597745 sayılı görüşüne **dayanak teşkil ettiği** Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan alınan 10/06/2015 tarihli ve 55657 sayılı yazı kapsamı içeriği; verilen görüş ile ilgi-alakası bulunmamakta ve konu kapsamı ile doğrudan illiyeti de bulunmamaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı verdiği görüşte; iadesi talep edilen tutarın mükelleflerin VİR, teminat veya YMM raporu aranılmayan kısmının iadesinin istenilip bu tutarı aşan kısmın indirim yoluyla giderilmesine; ya da aynı vergilendirme döneminde farklı tevkifat uygulamalarından kaynaklanan iadelerden bir kısmının iadesinin istenilip bu tutarı aşan kısmın indirim yoluyla giderilmesi yönünde bir tercihte bulunulmasını kabul etmemiştir.

Bizde bu görüşe katılmaktayız. Bu görüşün kendi içinde bir mantığı, amacı ve tutarlılığı bulunmaktadır.

Bir örnek vererek konuyu izah etmeye çalışalım. Örneğin; 2020/Mayıs döneminde Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri, çanta ve ayakkabı dikim işleri ve bu işlere aracılık hizmetleri kapsamında mükellefin 137.500,00.-TL'lik bir hizmet yapmış olsun. Bu teslimeye yönelik kısmi tevkifat oranı 5/10 olup, KDV Oranı % 8 olup, mükellefe ödenmeyip tevkif edilen KDV Tutarı ise:  $137.500,00.-TL * 0,08 * 5/10 = 5.500,00.-TL$  olacaktır. Mükellefin ilgili dönem KDV İndirimleri toplamı KDV İadesi talep edilecek tutarda olduğu, kendinin ve/veya mal alımında bulunduğu firmaların Özel Esas veya başka bir olumsuzluk bulunmadığı varsayımıyla; mükellefin 4.999,99.-TL'lik KDV İade Talebinde bulunarak bu kısmın iade talep edip, 500,01.-TL'lik kısmın iadesinin indirim yolu ile gidermesine Gelir İdaresi Başkanlığı cevaz vermemektedir. Çünkü bu sayede mükellefin nakden ve/veya mahsuben iade talebi vergi inceleme raporu ve teminat aranmadan yerine getirilecek olup, mükellef kurum bu sayede incelemeyi kurtulma amacı ile böyle bir talepte bulunduğu varsayımı ile Gelir İdaresi Başkanlığı konuya yaklaşmaktadır. Bunun için Gelir İdaresi Başkanlığı; mükellefin kdv iadesi talep edebileceği maksimum tutar olan 5.500,00.-TL'nin tamamının iade olarak talep edilmesini istemektedir.

Eğer mükellefin başka kısmi tevkifat kapsamında bir işlemi var ve bu işlem içinde yukarıdakine benzer bir şekilde inceleme ve teminat uygulamasını bypass edecek bir talepte bulunmak sureti ile mükelleflerce aynı işlem yapıldığı takdirde de yine aynı şekilde işlem yapılmasını istemektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın mükellefin KDV iade talep edip etmeme noktasındaki tercihinin müdahalede bulunma gibi bir görüşü söz konusu değildir.

## SONUÇ

İki farklı işlemde kaynaklanan vergi tevkifatı ve buna bağlı olarak ödevli firmanın iki ayrı KDV iadesi talep etme hakkının bulunduğu, veya birini talep edip diğerini talep etmeme hakkının olduğunu, ödevlinin bu hakkını birlikte veya ayrı ayrı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yazısı da dikkate alınmak sureti ile kullanabileceğini düşünmekteyiz.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları KDV - ÖTV Grup Müdürlüğü 24.10.2019 tarih ve 39.044.742-130[Diğer Müd. - Özelge]-E.597745 sayılı görüşüne katılmak mümkün olmadığı gibi, idarenin verdiği görüşte; zorlayıcı ve genişletici bir yorumda bulunmak sureti ile görüşünü açıklamıştır. Verilen görüşün hatalı olduğunu düşünmekteyiz.

Meslek mensuplarının mükelleflerin KDV İade Taleplerinde bulunur iken verilen bu görüşü dikkate alarak hareket etmeleri, ihtilafa düşmemek açısından faydalarına olacaktır.

Görüş kapsamında mükellefleri böyle bir tercihte bulunmaya zorlamak; vergi idaresinin ve vergi inceleme elemanlarının iş yükünü de artırmakta ve/veya artıracaktır.

Mükelleflere de finans yükü ve inceleme yükü de getireceği/getirdiği de aşıkardır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bu konu hakkında ayrıntılı bir görüş vermesinin uygun olacağı veya bu konuda KDV Uygulama Genel Tebliği'ne Tebliğ bazında bir ekleme yapmasının gerekliliği ortadadır.

## KAYNAKÇA

Gelir İdaresi Başkanlığı(10.06.2015)55657 sayılı yazı.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Kdv - Ötv Grup Müdürlüğü (24.10.2019) 39044742-130[Diğer Müd. - Özelge]-E.597745 sayılı Özelgesi

T.C. Yasalar (02.11.1984). 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. Ankara : Resmi Gazete (18563 sayılı)