

İNDİRİMLİ ORANA TABİİ TESLİM ve HİZMETLERDEN KAYNAKLI KDV İADESİ TALEPLERİNDE MEVCUT SORUNLAR

Erol DELİKTAŞ*

1. GİRİŞ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-a maddesinde, ihracat teslimlerinin vergiden istisna olduğu düzenlenmiş; "Vergi İndirimi" başlıklı 29. maddesinin ikinci fıkrasında indirilecek verginin ne şekilde iade edilebileceği genel olarak düzenlenerek, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemek konusunda, maddenin dördüncü fıkrasında ise, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na, vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak gidermek ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemek konusunda yetki verilmiş; aynı Kanunun 32. maddesinde, bu Kanunun 11, 13, 14 ve 15. maddeleri ile 17. maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirileceği, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen katma değer vergisinin, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacağı hükme bağlanmış; bu düzenlemelere paralel şekilde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesinde, nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esasların Maliye Bakanlığı'nca belirleneceği hükmüne yer verilmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca, 213 ve 3065 sayılı Kanunların yukarıda alıntısına yer verilen maddelerinde öngörülen yetkiye dayanılarak, 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmak suretiyle 1 Mayıs 2014 tarihinden itibaren yürürlüğe giren ve yürürlük tarihinden itibaren 1 ila 123 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerini de yürürlükten kaldıran Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği hükümleriyle, katma değer

* YMM

vergisinin uygulamasına ilişkin düzenlemeler tek uygulama genel tebliği altında toplanarak, katma değer vergisi uygulamalarıyla ilgili geniş kapsamlı düzenleme ve açıklamalara yer verilen kapsamlı/temel bir düzenleyici işlem yürürlüğe konulmuştur.

Anılan Genel Tebliğde, öncelikle iade hakkı doğuran işlemlerle ilgili iade usul ve esasları, teslim türleri itibarıyla ayrı ayrı düzenlenmiş, tebliğin devam eden hükümleriyle de İndirimli Orana Tabii Teslimlerden Kaynaklı KDV İade Talepleri ile ilgili olarak da usul ve esaslara, izahat ve örneklerle yer verilmiştir. Ayrıca İndirimli Orana Tabii Teslimler sonucunda; aylık mahsuben ve/veya nakden iade talep türleri belirlenmiş ve bu kapsamdaki iade türleri için gerekli durumlar açıklanmış, yılı içinde mahsuben ve/veya nakden iade alınamayan KDV tutarı için yapılması gerekli olan iş ve işlemler ve bazı örneklerle yer verilmiştir.

Yazımız kapsamında; özellikle yılı içinde mahsuben ve/veya nakden iadesi gerçekleşmeyen kısımlar ile İndirimli Orana Tabii Teslimler sonucunda ortaya çıkan KDV İade Alacaklarına yönelik ortaya çıkan tereddütlü ve izaha muhtaç hususlar ile mevcut kısıtlamalar, belirsizlikler ve ikircikli durumlar ele alınıp, konuya yönelik naçizane tavsiyelerde bulunulmaya çalışılacaktır.

2. YASAL MEVZUAT

3065 Sayılı KDV Kanunu'nun; 28., 29/2, 32. maddeleri ile ilgili Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğ hükümleri.

3. İNDİRİMLİ ORANA TABİİ TESLİMLER SONUCUNDA YIL İÇİ ve/veya (ERTESİ YIL) YILLIK TALEPLİ NAKDEN VE/VEYA MAHSUBEN KDV İADE TALEPLERİNDE TEREDDÜTLÜ HUSUSLAR

1. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (III/B-3.) bölümünde açıklanan; indirimli orana tabi olan konut teslimleri ile 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün **28, 29 ve 31 inci sırası kapsamındaki malların** (tarım ve hayvancılıkta kullanılanlar ile bazı belirlenen makine ve teçhizatlar ile otogaz olarak kullanım haricindeki LPG teslimleri) teslimlerinden doğan KDV İade Taleplerinin (talep edilmesi halinde) **yılı içinde aylık dönemler halinde nakden iade** talep edebilme hakkı getirilmiştir.

2. 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında I ve II sayılı listelerde yer alan teslim ve hizmetler için yüklenen ve indirim yoluyla

giderilemeyen KDV tutarlarının, Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen sınırı (2020 takvim yılı için 17.300,00.-TL-2021 takvim yılı için 18.900,00.-TL) 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 mahsuben iade edilebilmektedir.

3. 01.01.2019 tarihinden itibaren yapılan İndirimli Orana Tabii Teslim ve Hizmetlere ilişkin KDV İade Taleplerine uygulanmak üzere; bir takım değişikliklere gidilmiştir. Bu değişikliklerin bir yansıması olarak bazı sorun ve tereddütler oluşmuş olup, bu minvalde sorun ve tereddütlere yönelik detaylara aşağıda yer verilmiştir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin B/3.bölümünde;

İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Uygulaması: “Mükelleflerin, indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade taleplerini, en geç indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin beyannamelerin (Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin yılın sonuna kadar verilen düzeltme beyannameleri dahil) herhangi birinde iadeye konu olan KDV alanında beyan etmeleri ve indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonuna kadar standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları zorunludur. Bu sürelere uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonundan itibaren altı ay içinde ibrazı zorunludur. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilir.” denilmiştir.

Yine Tebliğin; **IV/A- 8.1. İndirimli Orana Tabi İşlemlere İlişkin İade Talep Süresi** bölümünde;

“3065 sayılı Kanunun (29/2) nci maddesine göre, Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirim yoluyla giderilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan verginin iadesinin en geç izleyen yıl talep edilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede mükelleflerin, indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade taleplerini, en geç indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin beyannamelerin (yılın sonuna kadar verilen Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin verilen düzeltme beyannameleri dahil) herhangi birinde iadeye konu olan KDV

alanında beyan etmeleri ve indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonuna kadar standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvuruları zorunludur. Bu sürele uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonundan itibaren altı ay içinde ibrazı zorunludur. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilir. İade 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 edilmesi mümkün değildir. Ancak, Tebliğin ilgili bölümlerinde aranan belgeler süresinde ibraz edilmekle birlikte, bu belgelerin muhteviyatında eksiklikler bulunması halinde, eksikliklerin bu süreden sonra tamamlanabilmesi mümkündür.” denilmiştir.

01.01.2019 tarihinden itibaren yapılan indirimli orana tabii teslim ve hizmetlere yönelik; süre kısıtlaması durumu; diğer iade taleplerine yönelik 32’nci maddede yer almakta iken, indirimli orana tabii teslimler noktasındaki KDV İade Talepleri ile ilgili kısıtlama kanun maddesine yansıtılmamıştır.

İndirimli Orana Tabii Teslimlere ilişkin KDV İadelerine yönelik teslim yılının ertesi yılın son gününe kadar iade talep etme hakkı tanınması (1 yıllık süre) ve Tebliğ ile bu düzenlemenin yapılmış olması durumu; yasada yer almayan bir durumun Genel Tebliğ ile kısıtlanması anlamına gelmektedir. Her ne kadar Bakanlığın iadelerin usul ve esasları belirleme yetkisi olsa bile, kanunda yer almayan bir düzenleme ve kısıtlamanın, Tebliğ ile getirilmesi Vergide Kanunilik ilkesine ters düşmektedir. Bu durumun; hukuki tartışma açacağı sabit olduğundan, süre uygulamasına yönelik; KDV Kanunu’nun 29/2 maddesinde ve/veya 32 nci maddesinde; kısıtlayıcı bir hükmün işletilmesi gerekmektedir.

Bir dilekçenin belirlenen sürede verilmediğinden bahisle; mükelleflerin haklarının elinden alınması ve indirim haklarının elinden alınacak tarzda işlem tesisine yol açan bu düzenlemenin hukuka aykırı olduğu ve bu durumun hukuka uygun bir boyuta (kanun düzenlemesi yapılarak) taşınması gerekmektedir.

Aksi durum da ise; İdarenin Tebliğ ile belirlediği ve yön verdiği tüm iş ve işlemlerin, kısıtlamaların Yargı Mercilerince iptal edileceği ise şüphesizdir.

Ayrıca mevcut hal ile yaratılmış olan hukuksuz durum; KDV iade türleri açısından; süre, kısıtlama ve iade talepleri yönünden ayrımcılık taşıdığı da tartışmasıdır.

Ayrıca KDV Kanununun 29/3'de vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılının ertesi yılın sonuna kadar indirim hakkı tanınır iken, 29/2 kapsamındaki KDV iadelerinin 1 yıllık azami süre ile sınırlandırılması hususu da; KDV Kanunu'nun uygulanması anlamında da tutarsızlık oluşturduğu düşünülmektedir.

4. İndirimli Orana Tabii Teslimlere ilişkin KDV İade Taleplerine yönelik; 1 yıllık azami süre içinde kullan(a)mayan veya yılı içi KDV iade talepleri süresinde yapılamayan ve ertesi yılda süreyi kaçıran firmaların; talep ettikleri KDV İade Tutarlarının durum ve akıbetlerinin ne olacağı da Genel Tebliğ'de cevaplandırıl(a)mamıştır.

5. Özellikle Teminat Mektupları ile talep edilen iadelerde veya yıl içerisindeki Teminat Mektubu verilmeden YMM Raporu ile talep edilen nakden ve/veya mahsuben iade taleplerinde; aynı tebliğin IV./A- 4.1.bölümünde belirtilen YMM Raporlarına ek 6 aylık süre verilebilmesi hususu ile Teminat Mektubunun YMM Raporu ile çözümünde belirtilen 2+1+1 aylık süre hususu ile idarenin inceleme süresi hususları ihmal edilmiş durumdadır. Bu durum ise; Tebliğ hükümlerinin bazı bölümlerinin birbirleri ile çelişkili hükümler taşıdığını göstermektedir. Bunun bir sonucu olarak ise; özellikle yılı içerisindeki KDV İadesi taleplerinin yıl içerisinde yapılmaması sorununa da neden olmaktadır. Hatta yılı içerisinde ve özellikle yılın son aylarındaki dönemlerdeki nakit iade talep eden mükelleflerin taleplerinin yerine getiril(ebil)mesi; imkânsız hale bürünmektedir. Yılı içerisinde talep edilen, 5.000,00.-TL üstü İndirimli Orana Tabii KDV İadelerinin nakden ve/veya mahsuben iade edilmesinde, sorunlar yaşanmaktadır. Bu sorun ise; zamanında yani yıl içerisinde taleplerin yerine getirilememesine yönelik olmaktadır.

Konuya bir örnek üzerinden izah etmeye çalışır isek; Mayıs/2020 döneminde; KDV mükellefi olan (X) A.Ş., LPG Dağıtıcı Lisansına sahip olan firmadan yaptığı (otogaz olarak kullanılmayacak olan) LPG alımlarını, ilgili dönemde % 8 oranında KDV uygulayarak amacı kapsamında yurtiçi teslimlerini gerçekleştirmiştir. İlgili dönemde İndirimli Orana Tabii Teslimleri kapsamında; ilgili dönem KDV Beyannamesinde 100.000,00.-TL KDV İadesi talebinde bulunulmuş olsun. Mükellef bu iade alacağını, yılı içerisinde YMM Raporu ile Teminat Mektubu vermeden NAKİT olarak almak istemektedir. İlgili firma, iade talebine yönelik tüm bilgi ve belgeleri sisteme yüklemiştir. Nakit iade talebine yönelik ise; dilekçe ile talep girişinde bulunulmamıştır. (YMM Raporu ibraz edilmedikçe talep geçerli olamayacağından ötürü)

Rapor tanzim edip, vergi dairesine ibraz edecek olan YMM; yıl içerisinde Vergi Dairesinden ek süre talep etmesi durumunda; talebe istinaden Vergi Dairesince ek süre verilip/verilemeyeceği ile ilgili durum netlik taşımamaktadır. Ayrıca YMM Raporu'nun 31.12.2020 tarihinde verildiğini varsayar ise; iade talebi fiili olarak yıl içerisinde gerçekleştiril(e)mediğinde; nasıl bir işlem tesis edileceği, YMM Raporunun; İade Talep Dilekçesi yerine irade beyanı olarak kabul edilip/edilemeyeceği durumları belirsizlik taşımaktadır.

Tebliğin B/3.3. Bölümü kapsamında ifade bulan “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.” ifadesinden hareket edilerek;

2 kez YMM Raporu tanzimi, 2 kez sözleşme düzenlenmesi, KDV iade hesaplamalarının yeniden yapılması, sözleşme girişleri, KDV beyannamelerinin revize edilmesi, düzeltme beyannameleri verilmesi, sistem belge/bilgi yüklemeleri gibi tekrar eden işlemlerin yapılmasına neden olmaktadır. Bu durum ise; mükelleflere ve YMM'lere ilave iş yükü getirmektedir.

Tebliğin B/3.3. Bölümünün 10'uncu paragrafında belirtilen lafzi ifadenin; “yılı içerisinde mahsup edilemeyen” KDV'ler için hüküm ifade ettiğini düşünmekteyiz. Yıl içerisinde gerçekleşmeyen nakit kapsamındaki taleplerde ise; bu hükmün işletilmemesi gerektiği kanaatindeyiz. Bu görüşümüzün dayanağı ve doğruluğunu ise; iadesi talep edilen tutarların, iadenin talep edildiği dönemde zaten “devreden vergi” tutarından çıkartılmış olmasını ve lafzi ifadenin yorumlanmasını gerekçe olarak göstermekteyiz.

Ancak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları KDV - ÖTV Grup Müdürlüğü'nün 29.07.2020 tarih ve 39044742-010-E.364324 sayılı görüş yazısında;

“-Mükellef 2019/Nisan döneminde aylık indirimli orana tabi konut satışları nedeniyle yüklendiği ve indirim yolu ile gideremediği KDV'yi kanunun 29/2 maddesi kapsamında yılı içinde (406 İşlem türü kodu ile) süresinde verilen beyanname ile beyan ettiği ve iade alacağının bir kısmını teşkil eden bedeli (1.000.000,00.-TL) artırımlı teminat ile nakden iade almıştır. Kalan iade tutarı ve teminat çözümüne ilişkin YMM raporunun 26.03.2020 tarihinde ibraz

edildiği ve kalan iade rakamı olan (501.396,21.-TL) tutarı için 16.07.2020 tarihli mahsup/iade dilekçesi ile talep etmiştir.

İndirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan KDV iade taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esaslar KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/B-3) bölümünde belirtilmiş olup tebliğin;

(III/B-3.3.) bölümünde;.....

“-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, geçerlilik kazanır.

Yılı içerisinde mahsup edilmeyen 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.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde tarafından 2019/ Nisan dönemi aylık indirimli orana tabi satışları nedeniyle iadesi talep edilen KDV'nin yılı içinde beyannamede (406 işlem tür kodu ile) iade talebi, 26.03.2020 tarihinde ibraz edilen YMM raporuyla birlikte geçerlilik kazanacağından, indirimli orana tabi işlemlere ilişkin yılı içinde iade kapsamındaki usul ve esaslara göre iade yapılması mümkün bulunmamakta olup mükellefin yılı içinde iade talebinin düzeltilerek izleyen yıl iade talebinde bulunması kaydıyla nakden ve mahsuben KDV iade talebinin yerine getirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bu nedenle, mükellefin 2019/04 dönemine ait indirimli oranda vergiye tabi teslimlerin den doğan KDV iade talebine ilişkin teminat çözüm yazısı **onaylanmış** ancak “ Muhasebe İşlem Fişi” yukarıda bahsi geçen husus doğrultusunda değerlendirilmek üzere ilişikte iade edilmiştir.” şeklinde görüş verilmiştir.

Ancak verilen bu idari görüşe katılmak mümkün değildir. Şöyle ki; firmanın yıl içi indirimli orana tabi konut satışları nedeniyle 2019/Nisan döneminde 1.501.396,21.-TL'lik KDV İadesi talebinde bulunulmuş ve talep edilen kdv tutarı devir kdv'den çıkartılmıştır. Talep edilen KDV İade Tutarı % 120 oranında teminat verilerek yıl içi iade talep tutarının 1 milyonluk

kısmını nakdi olarak talep etmiş, geri kalan kısım için ise; YMM Raporu ile Teminat Çözümü aşamasında; (idarenin tetkik ve incelemeleri neticesinde cezai bir işleme maruz kalmamak, geriye ve ileriye dönük olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 121 nci maddesi kapsamında % 5'lik vergi indirim haklarına hanel gelmemesi ve ihtiyatlılık kavramı v.b. yönlerden; talep tutarının 2/3'lük kısmı nakden alınmış, kalan tutar için ise YMM Raporu kapsamında nakden ve/veya mahsuben ve Teminat Mektuplarının çözülmesi ve işlem tesis edilmesi yönünde iradi bir beyan ortaya koymuştur.

Verilen idari görüşten de görüleceği üzere; Tebliğin III/B-3.3. bölümü kapsamında; belge ve bilgiler ile artırılmış teminat mektubu tamamlandığı tarih itibari ile zaten geçerlilik kazanmıştır. YMM raporu da nakdi iadenin yapıldığı tarihten itibaren 6 ay içinde ibraz edilmekle beraber, sadece yıl içinde nakden ve/veya mahsuben iade talep edilmemiş tutar dikkate alınarak tekrar eden işlemlerin öngörülmesi ve mükellefin mahsup taleplerinin gecikme faizine maruz bırakılması gibi bir durum meydana getirmesi, Tebliğ'de böyle bir belirleme de yer almaması nedenlerinden ötürü verilen idari görüşe katılmak mümkün değildir.

Yukarıda yer verilen görüş, Gelir İdaresi Başkanlığı'na aktarılmadan verilmiş olmakla beraber, başka benzer bir konu özelinde Gelir İdaresi Başkanlığı'na aktarılan bir görüş talebi olup/olmadığı ile aktarılmış ise de; Gelir İdaresi Başkanlığı'nın konuya bakış açısının ne olduğu/olacağı bilinmemektedir.

6. Tebliğin IV/A- 8.1. İndirimli Orana Tabii İşlemlere İlişkin İade Talep Süresi bölümünde; “(teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil)” şeklinde yer almış olan parantez içi hüküm, iade taleplerinde sorun arz edebilir niteliktedir. Şöyle ki; 2020/Kasım Dönemi KDV Beyannamesinde; ertesi yıl kaynaklı İndirimli Orana Tabii Teslimler sonucunda iade talebinde bulunup, 31/12/2020 tarihine kadar sisteme tüm evrak ve belgeler yüklenilmiş, nakden ve/veya mahsuben iade talebinin de YMM Raporu ile alınmak istendiği bir durumda, 01.01.2021 tarihinden itibaren 6 aylık YMM Rapor ibraz süresi içerisinde; mükellefe vergi borcu tahakkuk ettiği veya firmanın nakde sıkıştığı bir durumda; % 100 veya % 120 kapsamında teminat mektubu vermek istemesi durumunda; Tebliğde yer alan hüküm dikkate alındığında mükellefin bu haklı talebinin (Devlete hiçbir şekilde zararı olmayacak olan) karşılık bulup/bulamayacağı hususu da belirsizdir. Ancak Tebliğin; IV/A-4 ve IV/A-5 ve 5.6. bölümleri kapsamında bu taleplerin karşılanması gerektiğini düşünmekle

beraber, bu durumda ise; genel 6 aylık YMM rapor ibraz süresinin; (ilk iadenin muhasebe işlem fişi ile yapıldığı tarihten itibaren) ve rapor için ek süre istenmesi durumunda 6 ay sınırının aşılp/aşılamayacağı ile ilgili sorular gündeme gelmektedir.

7. Tebliğin B/3.1.1. Bölümünde yer alan“İlk 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.” ifadesinin;

iade talep ve hesaplamalarına yönelik bir ifade mi olduğu, yoksa ödenecek kdv çıkan dönemden önceki dönemlerde yapılan kdv yüklenimlerinin, iade hesaplamalarına (yüklenilen kdv'ye dahil etme) dahil edilemeyeceği noktasında bir belirleme mi olduğu tam olarak belli değildir. Lafzi ifadenin; yıl içi kdv iade hesaplamalarına ve iade tutarlarının belirlenmesine yönelik bir ifade olduğunu düşünmekteyiz. (Aksi düşünülduğünde ise; bu kısıtlamanın İndirimli Oran kapsamındaki kdv iadelerine uygulanıp, diğer istisna türlerinde benzer mantığın uygulanmaması durumuna yol açacak, KDV İadelerinde iade türleri itibari ile negatif ayrımcılığa yol açacaktır. Böyle bir kısıtlamanın kdv iade taleplerinde doğru ve gerçek yüklenimlerin yapılması gerekliliğine ve mantığına da aykırılık teşkil eder.)

8. Tebliğde bir diğer belirsiz husus ise; yılı içerisinde indirimli orana tabii teslimler kapsamında talep edilebilecek nakit ve/veya mahsuben kdv iade taleplerinde; kümülatif kapsamda, belli dönem aralıkları ile veya toplu olarak; yıl içindeki kdv beyannamelerinde talep edilebilip/edilemeyeceği durumudur.

9. Konut teslimleri sonucunda talep edilen kdv iadelerinde; İdarece, apartman görevlilerine tahsis edilen/edilecek alanların, iade hesabına dahil edilmemesine müsaade edilmemesinin hiçbir mantıki ve hukuki bir gerekçesi bulunmamaktadır.

10. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin **3.1.3.4. bölümünde**; İndirimli orana tabii 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 tabii 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.” denilmiştir.

Yine aynı Tebliğin **3.4.4.Süresinden Sonra İade Talebinde Bulunulması Bölümünde** ise; “..... 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.**” denilmiştir.

Ancak bu belirlenmeler ise tezat hükümler içermektedir. Şöyle ki; Tebliğin 3.1.3.4. bölümü ile müspet bir düzenleme getirilmiş, izahatın YMM ve/veya Mükellefin gerekçesi ve açıklamasına itibar edilmekte iken; yine aynı tebliğin 3.4.4. bölümü ile bu kapsamda yapılacak kdv beyannamesi ile düzeltilmesi sonucunda; artan iade talep tutarının Vergi inceleme Raporu ile yerine getirilmesinin gerektiğinin belirtilmesi; tezat, manasız ve verimsiz bir uygulamadır.

Konuyu bir örnek özelinden açıklayacak olursak;

Bir inşaat firması 29.12.20.. tarihinde; 1 milyon bedelle bir konut teslim etmiş olsun. Konut teslimi sonrasında; % 1 oranında hesapladığı kdv tutarı 10 Bin TL olup, işleme yönelik yüklendiği kdv tutarı (direkt yüklenim, genel gider, ATİK kapsamı) 175.000,00.-TL olup, ertesi yılın Ocak dönemi KDV Beyannamesinde; yıllık $(175.000,00 - 10.000,00 - 17.300,00) = 147.700,00.-$ TL KDV İade talebinde bulunulmuştur. Firmanın ilgili dönem indirim kdv toplamları ve devir kdv'leri iade talep edilebilecek tutarlardadır.

Firma; konut teslimlerini ve tapu işlemlerini yaptıktan sonra; konutun içerisinde yer alan kombi, pvc'ler ve kapılarda yer alan arıza ve sorunlar nedeni ile alıcının talebi üzerine; 29.12.20.. tarihinde bu ürünler değiştirilmiş/yenilenmiş ve tamir ettirilmiştir. Bu işlemler fatura karşılığında başka bir firmaya yaptırılmıştır. Ancak faturalar; satıcı tarafından Aralık 20.. dönemi içerisinde düzenlenmiş olmasına rağmen, beyan verme süresinden sonra (27 Ocak 20.. tarihinde) konut teslimi yapan firmaya ulaşmıştır. Fatura bedelleri ise; 5.000,00.-TL + 900,00.-TL KDV olmak üzere 5.900,00.-TL'dir. Söz konusu faturalar; gelir/kurumlar ve kdv yönlerinden yasal defterlerine usulünce kayıt edilmiştir.

Firma; ertesi yılın Ocak dönemi KDV Beyannamesi verilme süresinden sonra, gelen bu faturalara ait yüklendiği 900,00.-TL'lik KDV; Ocak/20.. dönemi KDV Beyannamesine Düzeltme Beyannamesi verilmek sureti ile KDV İade Tutarları artırılabilir. Ancak bu tutarın nakden ve/veya mahsuben iadesi; Vergi İnceleme Raporu sonucunda yerine getirilecektir.

Bu husus ise; vergi inceleme elemanlarının iş yükü, maliyet, incelemenin

verimliliği, bürokratik işlemler ele alındığında, ayrıca önerilen bu durumun zaman kaybı, maliyet ve kırtasiyecilikten başka bir anlam ifade etmediğini düşünmekteyiz. Bu katı tutum ise; mükelleflerin İndirimli Oran Kapsamındaki KDV İade Talep Tutarlarına set çekmeden başka bir amaç taşımadığı görülmektedir. Kaldı ki; firmaların İndirimli Oran Kapsamındaki 5.000,00.-TL’lik tutarının üstündeki KDV İade talepleri; tercihe bağlı olarak YMM Raporu ile de yapılabildiğinden, İdarenin bu katı tutumunu esnetmesi yerinde olacaktır.

11. İlgili Tebliğin III/B- 3.4.8. bölümünde; Vergi İnceleme Raporuna Göre Mahsuben İade: “İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının, vergi inceleme raporuna göre Tebliğin (III/B-3.2.2.) bölümünde belirtilen borçlara mahsubunun talep edilmesi halinde, mahsup işlemi vergi inceleme raporu dışında kalan diğer belgelerin tamamlanmış olması şartıyla standart iade talep dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla teminat aranmadan yapılır. Vergi inceleme raporunda iadeye engel bir durumun tespit edilmemiş olması kaydıyla mahsuben iade talep edilen borcun vade tarihinden vergi inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihe kadar geçen süre için gecikme zammı hesaplanmaz.” denilmiştir. Ancak Vergi İncelemesi ile bu kapsamda mahsup işlemlerin herhangi bir tutar sınırlaması uygulanmadan, YMM Raporu ve Teminat Mektubu da aranmaksızın yerine getirilmesi; haksız iade kapsamında mahsuben iade yapılmasına neden olabilecek bir riski barındırdığını söyleyebiliriz. Her ne kadar; vergi incelemesine başlanılmadan mükellefin talebi üzerine YMM Raporu veya Teminat Mektubu kapsamında YMM Teminat Mektubu çözümü gerçekleştirilmesi imkan dahilinde ise de; yersiz iadenin önlenmesi “Atı alanın Üsküdar’ı geçmemesi” adına, verimsiz bu düzenlemenin kaldırılması gerektiğini düşünmekteyiz. Kaldı ki; Tebliğin bu hükmü ve uygulama imkanı; fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde uygulanmamaktadır. Bu durum ise; fason tekstil ve konfeksiyon işi yapan mükelleflere negatif ayrımcılık yapıldığı sonucunu göstermektedir.

Benzer uygulamanın YMM Raporunun geçerli olmadığı Kısmi Tevkifat kapsamındaki teslim ve hizmetler sonucunda oluşan; Mahsuben KDV İade Taleplerine de uygulanmasının da gerekli ve önemli olduğunu düşünmekteyiz.

Bir diğer taraftan; İndirimli Orana Tabii Teslimleri sonucunda; yılı içinde aylık dönemler halinde nakden iade talep edebilme hakkı olan bir mükellef; iade talebinin bir kısmını yılı içinde (yukarıdaki paragrafta belirtildiği üzere) mahsuben iadesini alıp, kalan bakiye kısım içinde; nakdi

olarak Vergi İnceleme Raporu sonucunda almak istemesi halinde; Vergi İncelemesine sevk işlemi süresi ile incelemeye başlama ve sonuçlandırılma sürelerini dikkate aldığımızda; fiilen yılı içerisinde mahsuben iade edilemeyip, sarkan yıl sonrası için iadesi talep edilen kalan bakiye tutarın; Vergi İnceleme Elemanınca nasıl bir pozisyon alması gerektiği de (yılı içi iade talebi olarak mı? yoksa yıl içerisinde mahsup edilemeyen iade talebi olarak mı?) belirsizlik arz etmektedir.

Konuya başka bir açıdan baktığımızda ise; yılı içerisinde 5.000,00.-TL üstü nakden ve/veya mahsuben iade talep eden mükellef; yıl içi süre kısıtlamasına takılmamak ve mükerrer işlemler ile ertesi yılda tekraren uğraşmamak adına; mahsuben iade talebini ilk önce III/B- 3.4.8. bölümü kapsamında Vergi İnceleme Raporu kapsamında talep edip, mahsup taleplerini yaptırıp, sonrasında ise YMM Raporu kapsamında işlemleri sonuçlandırmak isteyebilir. Bu durum ise; her ne kadar tercihe bağlı olsa bile, mükellefler arasında ayrıcalıklı ve farklı uygulamalara neden olabilecek bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

12. İlgili Tebliğin III/B- 3.5.3.Yılı İçerisinde Mahsup Edilemeyen Tutarların Beyannamede Gösterilmesi bölümünde ise; şu açıklamalar yapılmıştır.

“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 çıkarılıp 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 yüklediği 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” kulaklığı 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.” denilmiştir.

Ancak ilgili örnek'ten de görüleceği üzere; yılı içerisinde iadesi talep edilemeyen kdv tutarlarının en geç ertesi ayın Ocak döneminde 106 No.lu “İndirimli Orana Tabi İşlemlerle İlgili Mahsuben İadesi Gerçekleşmeyen KDV” satırına yazılmasını şart koşmuştur. Tebliğde yer alan bu açıklamanın mantığı ise; ertesi yıl içerisinde yapılacak yıllık iade hesaplamalarında mükelleflerin mağduriyetlerini önlemek ve yıl içi yapı(a)lmayan ve daha önce indirim kdv toplamlarından çıkartılan kısmın; yeniden indirim kdv'lere dahil edilmesini ve buna göre yıllık kdv iade hesaplamalarının doğru ve sağlıklı yapılabilmesini temin etme/öngörme amacı taşıdığı şüphesizdir. Ancak lafzi ifade ve örnek üzerinden; yılı içerisinde iadesi gerçekleşmeyen tutarın ertesi yılın Ocak KDV Dönemi ile sınırlandırılması mümkün değildir. Halbuki; indirimli orana tabi KDV iade alacaklarının; izleyen yılın Ocak ve Kasım aylarından herhangi birinde yıllık iade olarak talep edilmesi mümkündür.

Aksi düşünce ise; mükelleflerin ertesi yılda talep edecekleri yıllık indirimli orana tabi kdv iade alacakları için; Ocak döneminden başlamak üzere; tüm KDV Beyannameleri için Düzeltme Beyannamesi verilmesi zarureti doğurmaktadır. Bu durum ise; mükelleflere gereksiz yere düzeltme kaynaklı damga vergisi maliyeti getirmektedir. Bu nedenle mevcut kısıtlamanın esnetilmesi uygun olacaktır.

106 no'lu satır indiriminin tercihe bağlı olacak şekilde ve tercihe bağlı dönem bazında kullanılmasına olanak sağlanmalıdır. Beyanname düzenleme programında da; uygulama altyapısı zaten mevcut olup, fiilen kullanılabilmesinin önü açılmalıdır.

Bir diğer yönden ise; yılı içerisinde iadesi talep edilemeyen kdv tutarlarının ertesi yılda indirim konusu yap(a)mayan, ertesi yılda kdv iadesi talep etme tercihinde bulunmayan, ertesi yılın son gününe kadar talep, evrak ve belge süresini kaçıran mükellefler yönünden nasıl bir işlem yapılması gerektiği de bir başka sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

13. Tebliğin III/B-3.4.2 bölümünde; “İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Teslimleri” konusu açıklanmıştır. Bu bölüm kapsamında da şu hususlar ortaya çıkmaktadır.

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 yüklenimlerde Kanunun (29/2)’nci maddesine göre; talep edilmesi halinde, yılı içerisinde sadece mahsuben olmak üzere mükelleflere (alt sınır tutarı uygulanmadan) iade edilebilmektedir. Alt sınır uygulanmadan; yıl içerisinde (hesaplanan KDV’yi aşan kısım kaynaklı yüklenim farkları için) yüklenim farklarının yıl içi mahsuben iadesi olumlu bir yaklaşım iken, ancak nakdi iade alma hakkının verilmemesini de bir eksiklik olarak görmekteyiz.

Ayrıca; yıl içi mevcut bu hakkını kullanmayıp, yıllık olarak iade talep etmek isteyen mükelleflere ise; gerek alt tutar sınırı uygulanması ve gerekse de indirimli orana tabii ihraç kayıtlı teslimlerinde gösterilen ve beyan edilen KDV tutarının, İndirimli Oran hesaplama tablosuna (hesaplanan kdv alanına) dahil edilmesi gerektiğinden ve ayrıştırıcı bir hesaplama da izin verilmediğinden ötürü, bazı sektörlerde faaliyet gösteren mükelleflerin iade alabilme hakkı doğurmamaktadır. Bu durum ise, ödenecek kdv’si oluşmayan firmaların devir kdv yükü ve sorununu artırmaktadır.

14. Yıl içi ve ertesi yıl kaynaklı KDV İade Taleplerine yönelik düzenlenen YMM Raporlarında; Ödenecek KDV çıkan dönemler için ve İadenin Talep Edildiği Döneme Ait; İndirilecek KDV Listelerinin sisteme yüklenilmesinin istenilmesi ve bu kapsamda gerekli Karşıt İnceleme Tespit’lerinin de ayrıca yapılmasının istenilmesi durumu da haksız bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları KDV-ÖTV Grup Müdürlüğü’nün 21.02.2017 tarih ve 39044742-130-E.49488 sayılı görüş yazısı) Bu durum ise; mükelleflere ve YMM’lere ek iş yükü, verimsizlik ve zaman kaybı yaşatmaktadır.

15. Yıl içi ve yıllık İndirimli Orana Tabii Teslimler kaynaklı KDV İade

Taleplerinde; YMM Raporu ibraz edildikten sonra; mükellefin tercihi doğrultusunda Teminat Mektubu verilerek nakden ve/veya mahsuben iade işlemlerinin yapılmak istenmesi durumunda; Tebliğin IV-A-5.1. bölümü kapsamında izin verilmemesi durumu da anlaşılabilir değildir.

16. Benzer şekilde; mükellefler tarafından KDV İade Taleplerinin Teminat Kapsamında sonuçlandırılmasını istediklerinde; İdarenin 6183 sayılı Kanununun 10. Maddesi kapsamında sayılan nakit paranın teminat olarak kabul edilmemesini de anlayabilmek mümkün değildir. Halbuki; Tebliğ hükümlerine sıkı sıkıya bağlı olan ve bunu da uygulayan İdare; KDV Uygulama Genel Tebliğinin; IV-A-5.2. bölümü kapsamında yer alan bu hükmü fiilen uygulatmaması da anlaşılamamaktadır.

17. Yukarıda yer verilen ve yılı içerisinde gerçekleşmeyen kdv iade taleplerine yönelik mağduriyetlerin bir nebze olsa önlenmesi adına; mülga kdv tebliğlerinde yer verilmiş olan ancak KDV Uygulama Genel Tebliği'nde yer almayan; “mahsup edilebilecek vergilerin vadesinin izleyen yılın Ocak ayı sonuna kadar vade süresi tanınması” uygulamasının daha ileri bir tarihe taşınarak uygulanmasının uygun olacağını, bu uygulamanın Tebliğ düzenlemesine taşınması gerektiğini düşünmekteyiz.

4. SONUÇ

Yukarıda izah etmeye çalıştığımız hususlar çerçevesinde;

01.01.2019 tarihinden itibaren; İndirimli Orana Tabii Teslimler sonucu oluşan kdv iade taleplerine yönelik getirilen kısıtlamaya yönelik; yasal düzenleme ile KDV Kanunu'nun 29/2 maddesine veya 32 nci maddesine kısıtlayıcı hüküm işletilmesi gerekmektedir.

İndirimli Orana Tabii Teslimler Sonucunda talep edilen nakden ve/veya mahsuben iade taleplerinde; hali hazırda sorunlar mevcut olup, bu sorunların temelini ve büyük bir bölümünü ise; süre kaynaklı olarak yıl içi iade talepleri teşkil etmektedir. Ayrıca bu sorunlara KDV Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan çelişkili düzenlemeler ile ikircikli durumlardan kaynaklanmakta olup, Tebliğ'de bu kapsamda yeknesaklık olduğu söylenemez.

Bu nedenle; KDV Uygulama Genel Tebliği'nde sorunları ortadan kaldıracak düzenlemelerin yapılmasında fayda görmekteyiz.

KAYNAKÇA

3065 Sayılı KDV Kanunu (1984, 02 Kasım). Ankara : Resmi Gazete
(Sayı: 18563)

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları KDV-ÖTV Grup
Müdürlüğü(29.07.2020). *39044742-010-E.364324 sayılı görüş yazı.*

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları KDV-ÖTV Grup
Müdürlüğü (21.02.2017). *39044742-130-E.49488 sayılı görüş yazı.*