

İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDE KDV İADESİ UYGULAMA REHBERİ

M. Aykut KELECİOĞLU
Gelirler Başkontrolörü

TÜRMOB YAYINLARI- 314
Sirküler Rapor Serisi
Seri No: 2007 - 8

TÜRMOB Adına Sahibi
Mehmet TİMUR

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Yayın Türü

Yaygın Süreli

Baskı

Fersa Matbaası

İstanbul Yolu 12. Km. Dökmeci Sanayi Sit. 10. Cad. No:5/8 Şaşmaz/ANKARA
(0.312) 278 43 56

Baskı Tarihi

30 Temmuz 2007

TÜRMOB Basın Yayın Dağıtım İşletmesi tarafından yayınlanmaktadır.
TÜRMOB - Gençlik Cad. No:107 Anıttepe/ANKARA

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayınıcı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

ÖNSÖZ

Bilgi ve iletişimin ön plana çıktığı bir çağı yaşıyoruz. Muhasebecilik, Mali Müşavirlik mesleği doğası gereği bilgiye ve bilgininde sürekli güncel olmasına dayanmaktadır. Bu yapısı itibarıyla mesleğimiz çağımızın en önemli mesleklerinden birisi haline gelmiştir. TÜRMOB ve Odalarımız, meslektaşlarımızın ihtiyaç duyduğu bilgi ve eğitimi karşılaması temel öncelikleri arasındadır.

Meslektaşlarımızın ve aday meslek mensuplarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye, en kolay şekilde ulaşmalarını sağlamak, TÜRMOB'un temel hedeflerinden birisidir. Geniş bir yayın yelpazesi ile bu eğitim ve bilgilenmeye yönelik ihtiyacı karşılamaya çalışıyoruz. **Sirküler Rapor** yayınımla mevzuatta meydana gelen değişiklikleri ve uygulamaya yönelik bilgilendirmeyi sağlama gayreti içindeyiz.

Sirküler kitaplarımız, bir plan doğrultusunda hazırlanarak, her ay bir kitap olarak sizlere ulaştırılmaktadır. Kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2007-8 Seri Numaralı bu kitabı; Gelirler Başkontrolörü M.Aykut Kelecioğlu tarafından hazırlanan **“İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İadesi Uygulama Rehberi”** isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum.

Nail SANLI
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

1.	Genel Olarak İndirim Mekanizması ve İndirimli Orana Tabi İşlemler	1
2.	İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Tarihsel Süreç	5
	2.1. 3297 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme	5
	2.2. 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme	5
	2.3. 5035 Sayılı Kanunla İle Yapılan Düzenleme (99 Seri Numaralı Tebliğ Kadar	6
	2.3.1. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Yıllık Bazda Yapılacak Hesaplama Sonucu İadenin Yapılması	8
	2.3.2. Dikkat Edilmesi Gereken Diğer Husular (99 Seri Numaralı Tebliğ Kadar)	12
3.	İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Cari Uygulama : 99 Seri Numaralı Tebliğ Sonrası Düzenleme	13
	3.1. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İadenin Aylık Olarak Mahsuben Alınması	16
	3.1.1. Mahsuben İade Tutarının Hesabı	16
	3.1.2. İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Amaçlı Teslimlerinde Mahsuben İade Uygulaması - İncelemesiz ve teminatsız Mahsup Uygulaması	23
	3.1.2.1. Uygulamanın Kapsamı	23
	3.1.2.2. Uygulamanın Sınırı	25
	3.1.2.3. Diğer Hususlar	28
	3.1.3. İndirimli Orana Tabi İşlemlerden Doğan KDV İade Alacaklarının Elektrik ve Doğalgaz Borçlarına Mahsubu	29
	3.1.4. Aylık Mahsup Taleplerinde İhtiyarılık	34
	3.2. Yıl İçinde Mahsup Edilmeyen Vergilerin İadesi	35
	3.3 Aylık ve Yıllık İade Taleplerinin Beynamede Gösterilmesi	38

4.	İndirimli Orana Tabi İşlemlere Ait Yüklenilen KDV'nin Belirlenmesi . . .	40
4.1.	Genel Ayrım	40
4.2.	Genel İmal ve İdare Giderlerinin Durumu	41
4.3.	Atık'ler Dolayısıyla Yüklenilen KDV'lerin Durumu	42
4.4.	Tam ve Kısmi İstisna Kapsamında İşlemlerin Varlığı Halinde Yüklenilen Vergilerin Durumu	45
4.5.	YMM KDV İadesi Tasdik Raporu Ücretlerinin Durumu	47
5.	İndirimli Orana Tabi İşlemler Nedeniyle Doğan İade Alacağı İçin Süresinde Talepte Bulunmayıp Daha Sonra Düzeltme Beyanamesi İle İade Talebinde Bulunan Mükelleflerin Durumu	47
6.	Yıl İçinde İşin Bırakılması Halinde Nakit İade	48
7.	5615 Sayılı Kanunla KDVK'nun 29'uncu Maddesinin 2 Numaralı Fıkrasında Yapılan Değişiklik	48
8.	KDV Oranlarını İndiren Bakanlar Kurulu Kararı Sonrasında Otel, Motel, Pansiyon, Tatil Köyü ve Benzeri Konaklama Tesislerinde Sunulan Geceleme Hizmetlerinde İade Talep Edilip Edilmeyeceği	50
9.	Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde İndirimli Oran ve KDV İade Uygulaması	53
10.	İndirimli Orana Tabi İşlemler Nedeniyle Doğan KDV İadesinde Tartışmalı Konular	57
10.1.	İndirimli Orana Tabi İşlemlerden Doğan KDV İadesinin Ne Zaman Yapılacağı Sorunu	57
10.2.	Bakanlar Kurulu Kararı İle Getirilen Sınırlamaya İlişkin Tartışmalar	62
10.3.	İndirimli Orana Tabi İşlemlerle 91 Seri Numaralı Tebliğ Kapsamındaki İşlemlerin Bir Arada Yapılması Sonucunda Doğan Katma Değer Vergisi İadesinde Mükerrerlik Sorunu	66

10.3.1. 91 Seri Numaralı Tebliğ Kapsamında Tevkif Edilen Vergilerin İadesi67
10.3.2. Örnek Üzerinde Karşılaştırma ve Değerlendirme68
11. İndirimli Orana Tabi İşlemlere İlişkin Pratik Bilgiler73
12. İndirimli Orana Tabi İşlemlere İlişkin Örnek Yargı Kararı ve Bakanlık Görüşleri79
Yararlanılan Kaynaklar87

1. GENEL OLARAK İNDİRİM MEKANİZMASI VE İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLER

Katma Değer Vergisi (KDV)'ni toplu muamele vergilerinden ayıran temel özellik, bu vergide bulunan indirim mekanizmasıdır. Nihai tüketiciye kadar olan bütün safhalarda bu vergi alınmakta, ancak her bir safhada hesaplanan KDV'den bir evvelki safhanın vergisi düşülerek kalan bakiye vergi hazineye intikal ettirilmektedir. Bu şekilde fiilen sadece o safhada eklenen değer vergiye tabi tutulmuş olmaktadır. Bu vergiye KDV adı verilmesinin sebebi de budur. İndirim mekanizması sayesinde, bir mal ve hizmet üzerindeki vergi yükü, o mal ve hizmetin nihai tüketiciye intikal ettirildiği bedel ile vergi nispetinin çarpımı kadar olmaktadır. Bu sayede vergiden vergi alınması önlenmiştir

Bütün bu hususlar dikkate alınarak 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) 'nun 29'uncu maddesi düzenlenmiştir. Madde nin yürürlükte bulunan hali aşağıdaki gibidir.

“Madde 29

1. Mükellefler vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi'nden bu kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler;

a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi,

b) İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen Katma Değer Vergisi,

c) (3297 sayılı Kanununun 9'uncu maddesiyle eklenen bent) Götürü

veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi,

2. (5035 Sayılı Kanununun 9 uncu maddesiyle değişen fıkra, Yürürlük: 2.1.2004, Geçerlilik: 1.1.2004) Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi 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 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 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 işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi nakden iade edilir. Maliye Bakanlığı bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.

3. (3297 sayılı Kanununun 9'uncu maddesiyle eklenen fıkra) İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

4. (3297 sayılı Kanununun 9'uncu maddesiyle 3'üncü fıkra 4'üncü fıkra olmuştur.) Maliye Bakanlığı vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerreriğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun ola-

rak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkilidir. “

Bu madde hükmüne göre; mükellefler yaptıkları teslim ve hizmet ifaları üzerinden hesaplayacakları KDV’nden, kendilerine yapılan teslim ve hizmet ifaları ile ilgili KDV’ni indirebileceklerdir. Yani mükellef işi ile ilgili olarak satın aldığı veya ithal ettiği mallar veya yaptığı hizmetler dolayısıyla borçlandığı veya ödediği vergiyi, teslim ettiği mallar veya ifa ettiği hizmetler dolayısıyla müşteriden aldığı (veya alacaklı olduğu) KDV’ni mahsup edecek ve aradaki farkı vergi dairesine yatıracaktır. Mükellefin indirim konusu yaptığı vergi ise zaten daha önceki safhada vergi dairesine intikal ettirilmiş olacaktır.

KDV’nde indirim mekanizmasını bu şekilde düzenlenirken, “indirimli orana tabi işlemlerde” özel bir takım belirlemeler yapılması ihtiyacı hasıl olmuştur. 2 Kasım 1984 tarihinde yürürlüğe giren 3065 sayılı KDVK’nda¹ yer almayan “indirimli orana tabi işlemlere” ilişkin düzenleme bu kanunda değişiklik yapan 3099 sayılı kanunla KDV mevzuatına girmiştir². 3099 sayılı Kanunun 3’üncü maddesi ile yürürlüğe giren bu uygulamanın gerekçesi şu şekildedir.

“ KDV’nin konusu katma değerlerdir. Her imalatçı ve satıcı katma değer yaratacağından vergi ödemesi ve dolayısıyla bu malları satın alırken ödediği vergiler nedeniyle istisnalar dışında Hazineye alacaklı olmaması gerekir.

Bu nedenle KDVK’nun 17’nci maddesinin 2’nci fıkrasında % 10

¹ Kanun 2.11.1984 Tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

² Kanun 15 Aralık 1984 gün ve 18606 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

oranına göre alınıp satılan maddeler için istisnai hallerde doğabilecek bu alacakların iade edilmemesi hükme bağlanmaktadır.

Ancak, anılan kanunun 28'nci maddesi hükmünün verdiği yetkiye istinaden Bakanlar Kurlunca vergi oranları indirilen maddelerin imalatçı ve satıcıları devamlı Hazine'den alacaklı olacak ve alacak miktarları devamlı artmasına rağmen bu alacaklar iade edilmeyecektir.

Bu madde ile mükellefin haklı olarak doğacak alacaklarının iade edilmesi öngörülmektedir. “

KDVK'nun 29'uncu maddesinde vergi indiriminin temel prensibi belirlenmiştir. Buna göre; bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki döneme devrolunur ve iade edilmez.

Bu kuralın istisnasını, KDVK'nda tanımlanmamış olmakla beraber, literatürde “tam istisna” olarak adlandırılan uygulama teşkil eder. KDVK'nun 32'nci maddesine göre; bu kanunun 11,13,14 ve 15'inci maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV'den indirilir, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV, bu işlemleri yapanlara iade olunur. Böyle bir düzenleme yapılmasının amacı, işlemin vergiden istisna edilmiş olması nedeniyle hesaplanan verginin olmaması, buna karşılık istisna edilmiş işlemlerle ilgili yüklenilen vergilerin bulunması ve bu vergilerin indirilememesi durumunda mükellef bünyesinde oluşan vergi yükünün iade mekanizması ile arındırılmasıdır.

Tam istisna kapsamında olmamakla birlikte, indirimli orana tabi işlemlerde de benzer bir durum söz konusudur. Mal ve hizmet alımlarının yüksek oranda KDV'ne tabi olması, buna karşın mal ve hizmet satışlarının düşük oranda KDV oranına tabi olması durumunda mükellef bünyesinde indirim mekanizması yoluyla giderilemeyen bir KDV oluşacaktır. Bu durumu berteraf etmek amacıyla KDVK'nun 29'ucu maddesinin 2 numaralı fıkrasında yukarıda belirtilen düzenleme yapılmıştır.

2. İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDE TARİHSEL SÜREÇ

2.1. 3297 SAYILI KANUNLA YAPILAN DÜZENLEME

3297 Sayılı Kanun³, sadece “ temel gıda maddesi teslimlerini” indirimli orana tabi işlemlerden doğan ve iade edilecek KDV teslimleri saymaktaydı. Bakanlar Kurulunca vergi nispeti indirilen bunun dışındaki işlemler için bir iade mekanizması söz konusu değildi. Anılan düzenleme şu şekildeydi.

“Bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki döneme devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki 28'inci madde uyarınca, Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen sadece temel gıda maddeleri ile ilgili olup indirilemeyen vergi iade olunur”

2.2. 4369 SAYILI KANUNLA YAPILAN DÜZENLEME

4369 Sayılı Kanun⁴, yukarıda yer alan düzenlemenin kapsamını 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere genişletmiştir. Buna göre ;

³ 20.06.1986 tarih ve 19410 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ 29.07.1998 tarih 23417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

“ Bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki döneme devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28’inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup yılı içersinde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi iade olunur. Maliye Bakanlığı bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.”

Yapılan düzenleme ile, indirimli oranda vergiye tabi malların teslim ve hizmetlerin ifası için yüklenilen KDV’nin bir yıl içinde indirilememesi halinde, indirilemeyen KDV’den yıl içindeki bu teslim ve hizmetlerin bünyesine giren kısmın iadesine imkan tanınmaktadır. İade için asli şart, indirimli orandaki mal ve hizmet satışlarının yapılmış ve bu işlemler için yüklenilen vergilerin yıl içinde indirilememiş olmasıdır.⁵

2.3. 5035 SAYILI KANUN İLE YAPILAN DÜZENLEME (99 SERİ NUMARALI TEBLİĞE KADAR)

5035 Sayılı Kanun öncesinde KDVK’nun 29’uncu maddesinde sadece indirimli orana tabi işlemleri bulunan mükelleflere yüklenip indiremedikleri verginin Bakanlar Kurulunca belirlenecek sınırı aşan kısmının yıl sonunda iadesine imkan tanınmaktaydı. Bu Kanun⁶ ile 29’uncu maddede yapılan düzenleme sonrası vergi borcu, SSK prim borcu, kamu mallarından mal ve hizmet teminine ilişkin borcu bulunan mükelleflere **yıl içinde de** iade imkanı tanınmaktadır. Mahsup edilecek vergisi veya borcu bulunmayan ya da nakit iade tale-

⁵ Bir Reformun Anatomisi, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara:1988, s.455.

⁶ 02.01.2004 tarih ve 25334 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

binde bulunan mükelleflere ancak yıl sonunda iade yapılabilecektir. Bir başka ifadeyle sonraki bölümde açıklanacağı üzere; indirimli orana tabi işlemlerden doğan iadelerde iade yıllık olarak hesaplanmakta iken, yapılan düzenleme sonrası iadenin belirtilen borçlara mahsubunun talep edilmesi durumunda iadenin aylık olarak yapılması söz konusudur. 5035 sayılı Kanun ile yapılan ve 1.1.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren düzenleme şu şekildedir.

“Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi 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 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 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 işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi nakden iade edilir. Maliye Bakanlığı bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.”

KDVK’nun 29’uncu maddesinde 5035 Sayılı Kanunla yapılan düzenleme sonrasında; 28’inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olan ve teslim ve hizmetin gerçekleştiği dönemde indirilemeyen ve Bakanlar Kurulunca belirlenen tutarı aşan tutarı vergi **öncelikle**;

a. Mükellefin vergi ve sosyal sigorta prim borçlarına,

- b. Genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına,
- c. Döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsup edilir.

Yıl içinde mahsuben iade edilemeyen (mahsup edilecek vergisi ve-ya borcu olmayan) vergi nakden iade edilir.

2.3.1. İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDE YILLIK BAZDA YAPILACAK HESAPLAMA SONUCU İADENİN YAPILMASI

5035 Sayılı Kanunla yapılan düzenleme sonrası, indirimli orana tabi işlemler nedeniyle mükelleflerin aylık mahsuben iade hakkı olmasına rağmen, 99 seri numaralı tebliğe kadar aylık mahsuben iadenin ne şekilde gerçekleşeceğine ilişkin düzenlemenin yapılmamış olması, nedeniyle 2004 ve 2005 yıllarında aylık mahsuben iade yapılmamıştır.⁷

⁷ Bununla birlikte gerçek usulde vergilendirilen mükellefler için Aralık 2004 vergilendirme döneminden itibaren kullanılmaya başlanılan yeni katma değer vergisi beyannamesine ilişkin 24 numaralı KDV Sirkülerinde aylık mahsuben iadeye ilişkin beyannamenin nasıl doldurulacağı açıklanmıştır. Buna göre; indirimli orana tabi işlemlerle ilgili aylık mahsuben iade talep eden mükellefler beyannamenin “diğer iade hakkı doğuran işlemlerle” ilgili 9 numaralı tablosunu dolduracaklardır. İndirimli orana tabi işlemler Tablo 13 aracılığıyla Tablo 9’a aktarılırken “teslim ve hizmet bedeli “ sütununa iadesi talep edilen indirimli orana tabi işlemlere ait bedel, “iadeye konu olan KDV” sütununa ise ilgili Genel Tebliğlere göre belirlenecek aylık mahsuben iade tutarı yazılacaktır. Bu işlemler dolayısıyla iade almak istemeyenler “iadeye konu olan KDV” sütununa -0- yazacaklardır.

2004 yılına ilişkin olmak üzere Bakanlık indirimli katma değer vergisi oranına tabi mal teslimi ve hizmet ifası bulunan mükelleflerin, KDVK'nun 29/2'nci maddesine göre 2004 yılı sonu itibariyle indirmedikleri katma değer vergisinin iadesini talep edip edemeyecekleri konusunda 7 Seri Numaralı KDV Sirküleri⁸ yayımlamıştır. Buna göre ; 2004 yılı içinde katma değer vergisi oranı indirilen mal ve hizmetlere ilişkin aylık mahsuben iade uygulaması gerçekleştirilmediğinden indirimli orana tabi mal ve hizmetlerin teslim veya ifası ile iştigal eden mükelleflerin 2004 yılında yüklenerek indirmedikleri ve mahsup yoluyla geri alamadıkları vergilerin iadesini 74⁹,76¹⁰ ve 85¹¹ Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerindeki esaslar çerçevesinde yıllık olarak talep etmeleri mümkün bulunmaktadır. Kapsama giren mükellefler, 2004 yılı sonu itibariyle indirim yoluyla gideremedikleri vergileri 2005 yılı Ocak dönemine ilişkin olarak verecekleri beyannamelerinde iade talep edebileceklerdir. Bu işlem Kasım dönemine kadar (bu dönem dahil) verilecek beyannamelerin herhangi birisinde de yapılabilecektir.

Bu bağlamda 99 seri numaralı tebliğ kadar, aylık mahsuben iade imkanının olmadığını sadece yıllık iadenin olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Aşağıda 2004 ve 2005 yıllarında indirimli orana tabi işlemler nedeniyle doğan KDV iade alacağının nasıl alınacağı kısaca açıklanmıştır. **Söz konusu iade yöntemi 99 seri numaralı tebliğ sonrası geçerliliğini yitirmiş olmakla birlikte, hem konunun**

8 17.02.2005 tarihinde yayımlanmıştır.

9 14.09.2000 tarih ve 24170 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

10 23.09.2000 tarih ve 24719 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

11 19.03.2002 tarih ve 24700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

daha iyi kavranabilmesi hem de yeni uygulama ile karşılaştırma yapabilmek bağlamında aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

Yukarıdaki bölümde aktarılan düzenlemelerden hareketle indirimli orana tabi işlemlerde mahsup imkanının bulunmaması durumunda talep edilecek iade aşağıdaki aşamalardan geçerek hesaplanmalıdır

1. ADIM: OCAK AYI

- Ocak ayı indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen vergiden , bu işlemlere ilişkin hesaplanan vergi çıkarılır.

- Bu vergi farkı beyannamedeki sonraki döneme devredilen KDV ile kıyaslanır.

- Sonraki döneme devreden KDV yoksa indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergi yıllık iade hesabında dahil edilmez.

- Sonraki döneme devreden KDV, bu vergi fark tutarını aşıyorsa; bu vergi farkının tamamı “aylık iade edilebilir KDV” olarak alınır.

- Sonraki döneme devreden KDV, bu vergi farkını aşmıyorsa sonraki döneme devreden KDV tutarı “aylık iade edilebilir KDV” olarak alınır.

2. ADIM: ŞUBAT AYI

- Şubat ayı indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen vergiden , bu işlemlere ilişkin hesaplanan vergi çıkarılır.

- Bu vergi farkı ile Ocak ayına ilişkin “iade edilebilir KDV” toplanır.

- Bu tutar (vergi farkı + ocak ayı iade edilebilir KDV) Şubat ayı sonraki döneme devreden KDV ile kıyaslanır.
- Sonraki döneme devreden KDV yoksa ilk iki ay yıllık iade hesabında dikkate alınmayacaktır.
- Sonraki döneme devreden KDV, Vergi farkı + ocak ayı iade edilebilir KDV tutarı toplamını aşyorsa, toplamın tamamı yıllık iade hesabına dahil edilir.
- Sonraki döneme devreden KDV, Vergi farkı + ocak ayı iade edilebilir KDV toplamını aşmıyorsa Şubat ayı sonraki döneme devreden KDV tutarı ilk iki ay için “iade edilebilir” vergi olarak alınır.

3. ADIM: DİĞER AYLAR VE ARALIK AYI:

- Bu hesaplamalar diğer aylar ve Aralık ayı içinde yapılır.
- Aralık ayında Şubat ayında olduğu gibi gerekli mukayese işlemi yapılır. Yani Aralık ayında indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergiler ile bu işlemlerle ilgili olarak hesaplanan vergi arasındaki fark, Kasım sonu itibarıyla hesaplanan iade edilebilir vergi ile toplanacak ve bu toplam Aralık ayı devreden vergi ile mukayese edilecektir.
- Devreden vergi yoksa iade talep edilmeyecektir.
- Devreden vergi varsa ve yukarıda belirtilen toplamı aşyorsa bu toplam “yıllık iade edilebilir vergi”olarak alınır.
- Devreden vergi varsa ve yukarıda belirtilen toplamı aşmıyorsa Aralık ayı devreden vergi tutarı “yıllık iade edilebilir vergi” olarak alınır.

4. ADIM : İADE EDİLECEK VERGİNİN HESABI:

-Yıllık iade tutarı yıllık iade edilebilir vergi tutarının, izleyen yılın Kasım dönemine kadar verilecek (bu ay dahil) beyannamelerin herhangi birisinde sonraki döneme devreden KDV tutarından çıkarılması suretiyle talep edilir.

- İadenin yapılabilmesi için iade tutarının 2004 yılı için 9.100 YTL'den az olmaması gerekmektedir. Mükellefe bu tutarı aşan kısım iade edilecektir.

2.3.2. DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN DİĞER HUSUSLAR (99 SERİ NUMARALI TEBLİĞE KADAR)

İndirimli orana tabi işlemlerde tam veya kısmi istisna kapsamına girenler bu istisnaların uygulanmasına ilişkin genel esaslara tabi olacaktırlar. İndirimli orana tabi işlemler kısmi istisna kapsamına giriyorsa, işlemlerin bünyesine giren verginin indirim konusu yapılmaması gerekmektedir. Tam istisna kapsamına giren işlemlere ait yüklenilen vergilerin ise indirim konusu yapılması, indirimle telafi edilememesi halinde, o istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar dahilinde iade olarak talep edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle indirimli orana tabi olup tam ve kısmi istisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenilen vergiler KDVK'nun 29/2'inci maddesi kapsamında iade hesabına dahil edilmeyecektir.

İndirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergilerin hesabına, genel imal ve idare giderleri ile amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen vergiler dahildir. İndirimli orana tabi işlemlerde genel imal ve idare giderleri ile amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen vergilerden bu işlemlere isabet eden tutarlar iade hesabına dahil edilecektir.

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan ve Bakanlar Kurulunca belirlenen miktarı aşan kısım, 84 Seri No.lu KDVK Genel Tebliğinde¹² belirlenen genel esaslar çerçevesinde nakden veya mahsuben iade edilir. İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iadeler için söz konusu tebliğde belirtilen mahsup talebinde aranılan belgeler yerine;

- İlgili yıldaki alış ve satış faturaları listesi ile
 - Yıllık iade tutarının hesaplanmasına ilişkin tablo
- aranır.

İlgili yılın Ocak-Kasım arasındaki dönemlerde verilecek beyannamelerde iade hakkını kullanmayıp yüklendiği vergileri indirim konusu yapmayı tercih eden mükelleflerin, daha sonra düzeltme beyannameleri ile iade talebinde bulunmaları söz konusu değildir.

3. İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDE CARİ UYGULAMA: 99 SERİ NUMARALI TEBLİĞ SONRASI DÜZENLEME

Daha önce belirtildiği üzere , KDVK'nun 29'uncu maddesinde 5035 Sayılı Kanunla yapılan düzenleme sonrasında; 28'inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olan ve teslim ve hizmetin gerçekleştiği dönemde indirilemeyen ve Bakanlar Kurulunca belirlenen tutarı aşan tutarı vergi **öncelikle;**

- Mükellefin vergi ve sosyal sigorta prim borçlarına,

¹² 23.11.2001 tarih ve 24592 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına,
- Döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına,

mahsup edilir.

Yıl içinde mahsuben iade edilemeyen vergi **nakden iade** edilir. Bir başka ifadeyle kanunen mükelleflerin indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iade alacağını alabilmeleri için öncelikle aylık mahsuben iadenin gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılacak, akabinde yıllık iade (nakden veya mahsuben) yapılacaktır. Aylık mahsuben iade şartlarının olup olmadığına bakılmadan yıllık iade yapılamamaktadır.

Ancak daha önce belirtildiği gibi, 5035 sayılı Kanun ile indirimli orana tabi işlemlerde iadenin vergi ve SSK primi gibi borçlara mahsubuna ilişkin işlemlerin ne şekilde yürütüleceğine ilişkin yakın zamana kadar tebliğ bazında bir düzenleme yapılmamıştı. Gerek 2006/10379 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı¹³ ve gerekse 99 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği¹⁴ yayımlana kadar, kanun lafzında yer almasına rağmen gerekli yasal düzenlemeler yapılmadığı için mükelleflere aylık mahsuben iade imkanı tanınmamış ve yıllık iade şartları oluşmadan (aylık mahsuben iade imkanı olup olmadığı tespit edilmeden yıllık iade yapılamaz) iade yapılmıştır. Kanımızca hatalı olan ve mükellefleri mağdur eden bu uygulama yukarıda belirttiğimiz yasal düzenlemeler yapılarak çözülmüştür.

¹³ 06.05.2006 tarih ve 26160 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁴ 11.07.2006 tarih ve 26225 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının, Bakanlar Kurulunca 2006/10379 sayılı Kararname ile belirlenen sınırı aşan kısmı,

- Mükellefin kendisine ait ithalde alınanlar da dahil vergi borçlarına
- SSK prim borçlarına,
- Elektrik ve doğalgaz borçlarına

yılı içinde vergilendirme dönemleri itibariyle mahsup edilecektir.

Bir başka ifadeyle 99 seri numaralı KDV Genel Tebliğinin yürürlüğe girdiği tarih olan 11 Temmuz 2006 tarihinden itibaren 2006 Ocak ve izleyen vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV alacakları mükellefin kendisine ait ithalde alınanlar da dahil olmak üzere vergi borçlarına ve SSK prim borçlarına mahsup edilebilecektir.¹⁵ Bu alacakların 01.10.2006 tarihinden itibaren elektrik ve doğalgaz borçlarına da mahsubu yapılabilecektir. 01.10.2006 tarihinden önce indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV alacaklarının elektrik ve doğalgaz borçlarına mahsubu mümkün değildir.

Söz konusu sınır 2006 yılında 10.000 YTL olarak belirlenmiştir. 2007 ve izleyen yıllarda bu sınır, yeniden değerlendirilme oranında artırılmak suretiyle uygulanacaktır.¹⁶ 2007 yılında gerçekleştirilecek in-

¹⁵ 99 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nin bazı bölümlerinde 30.06.2007 tarihinden çıkarılan 105 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile değişiklikler yapılmıştır.

¹⁶ 2005 yılında gerçekleştirilen indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacakları içinde yıllık iade alt sınırı 10.000 YTL olarak uygulanacaktır. (99 seri numaralı KDV Genel Tebliği)

dirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iadelerine ilişkin alt sınır, 2006 yılı için belirlenen yeniden değerlendirme oranı (%7,8) esas alınmak suretiyle 10.800 YTL olarak uygulanacaktır.¹⁷

3.1. İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDE İADENİN AYLIK OLARAK MAHSUBEN ALINMASI

3.1.1. MAHSUBEN İADE TUTARININ HESABI

Yılı içinde mahsuben iade edilecek KDV tutarlarının hesaplanması na ilgili yılın Ocak döneminden itibaren başlanacaktır. Hesaplama da aşağıdaki yöntem izlenecektir.

1. ADIM: OCAK AYINDA YAPILACAK HESAPLAMA

- Ocak ayı indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen vergiden , bu işlemlere ilişkin hesaplanan vergi çıkarılır.

- Bu vergi farkı beyannamedeki sonraki döneme devredilen KDV ile kıyaslanır.

- Sonraki döneme devreden KDV yoksa indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergi iade hesabına dahil edilmez.

- Sonraki döneme devreden KDV, bu vergi fark tutarını aşıyorsa; bu vergi farkının tamamı “aylık iade edilebilir KDV” olarak alınır.

-Sonraki döneme devreden KDV, bu vergi farkını aşmıyorsa sonraki döneme devreden KDV tutarı “Ocak ayı sonu iade edilebilir KDV” olarak alınır.

¹⁷ 102 seri numaralı KDV Genel Tebliği (Tebliğ, 20.12.2006 tarih ve 26382 sayılı Resim Gazete’de yayımlanmıştır.)

2. ADIM: ŞUBAT AYINDA YAPILACAK HESAPLAMA

- Şubat ayı indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen vergiden , bu işlemlere ilişkin hesaplanan vergi çıkarılır.
- Bu vergi farkı ile Ocak ayına ilişkin “Ocak ayı sonu iade edilebilir KDV” ile toplanır.
- Bu tutar (vergi farkı + ocak ayı sonu iade edilebilir KDV) Şubat ayı sonraki döneme devreden KDV ile kıyaslanır.
- Sonraki döneme devreden KDV yoksa ilk iki ay iade hesabında dikkate alınmayacaktır.
- Sonraki döneme devreden KDV, Vergi farkı + ocak ayı sonu iade edilebilir KDV tutarını aşılıyorsa, bu toplamın tamamı “Şubat ayı sonu iade edilebilir KDV” olarak dikkate alınır.
- Sonraki döneme devreden KDV, Vergi farkı + ocak ayı sonu iade edilebilir KDV toplamını aşmıyorsa Şubat ayı sonraki döneme devreden KDV tutarı “Şubat ayı sonu iade edilebilir KDV” olacaktır.
- “Şubat ayı sonu iade edilebilir KDV” tutarı kümülatif tutardır. Ocak ve Şubat aylarını kapsayan 2 aylık dönem için hesaplanan toplam iade edilebilir KDV tutarını vermektedir.

3. ADIM: BAKANLAR KURULUNCA BELİRLENEN LİMİTİN AŞILDIĞI AYA KADAR YAPILACAK HESAPLAMA

- Bu hesaplamalar Bakanlar Kurulunca belirlenen iade limitinin (2006 yılı için 10.000 YTL) aşıldığı aya kadar yapılır. Mükellefin aylık mahsuben iade hakkı söz konusu ayda (Bakanlar Kurulunca belirlenen limitin aşıldığı ayda) doğar. Mükellefe bu ayda mahsuben iade edilecek kısım söz konusu limiti aşan kısmıdır.

4. ADIM: BAKANLAR KURULUNCA BELİRLENEN LİMİTİN AŞILDIĞI AYDAN YIL SONUNA KADAR YAPILACAK HESAPLAMA

İzleyen dönemlerde ise **önceki aylar ile ilişki kurulmaksızın** yukarıdaki gibi hesaplanan iade tutarının **tamamı**, mahsuben iade edilecektir. Yani bu aydan sonra iade hesabı **aylık olarak** yapılacak, yüklenilen – hesaplanan KDV farkı doğrudan o dönemin devreden vergisi ile karşılaştırılarak iade tutarı hesaplanacaktır. Eğer sonraki aylarda yüklenilen-hesaplanan KDV farkı aynı ayın devreden vergisinden küçük ise tamamı, değilse devreden KDV kadarki kısmı mahsuben iade olarak talep edilebilecektir. Yılın kalan ayları varsa Aralık ayına kadar iade tutarı bu şekilde hesaplanacaktır.

Konuyu örnek üzerinde inceleyecek olursak; % 8 oranına tabi işlemleri de bulunan bir mükellefin, bu işlemlerle ilgili yılı içindeki mahsup taleplerine konu olacak KDV alacağının hesaplanması aşağıdaki gibi olmalıdır.

Dönem	İndirimli Orana Tabi İşlem			Fark (4-3)	Önceki Dönem Sonu İade Tutarı (6)	Toplam (5+6)	Devreden KDV	Cari Dönem Sonu İade Tutarı (9)	Mahsuben İade Edilecek KDV
	Bedel	Hesaplanan KDV	Yüklenilen KDV						
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
Ocak	20.000	1.600	2.500	900	0	900	1400	900	-
Şubat	25.000	2.000	3.100	1.100	900	2.000	3.700	2.000	-
Mart	15.000	1.200	1.700	500	2.000	2.500	2.300	2.300	-
Nisan	50.000	4.000	5.600	1.600	2.300	3.900	5.200	3.900	-
Mayıs	80.000	6.400	9.600	3.200	3.900	7.100	8.400	7.100	-
Haziran	110.000	8.800	12.600	3.800	7.100	10.900	17.600	10.900	900
Temmuz	90.000	7.200	12.000	4.800	0	4.800	7.300	4.800	4.800
Ağustos	25.000	2.000	3.000	1.000	0	1.000	1.850	1.000	1.000
Eylül	40.000	3.200	4.200	1.000	0	1.000	850	850	850
Ekim	60.000	4.800	6.500	1.700	0	1.700	2.200	1.700	1.700
Kasım	50.000	4.000	6.000	2.000	0	2.000	1.450	1.450	1.450
Aralık	45.000	3.600	5.700	2.100	0	2.100	2.250	2.100	2.100

Görüleceği üzere; bu mükellefe Haziran döneminde (10.900-10.000=) 900 YTL mahsuben iade edilebilecektir. Temmuz döneminden sonra iade tutarı kümülatif olarak değil sadece ilgili vergilendirme dönemi için hesaplanmış, bu nedenle de önceki dönem sonu iade tutarına - 0 - yazılmıştır.

İade alacağıının doğduğu dönemde, alacağın tamamının mahsup olarak kullanılamaması halinde kullanılamayan tutar, gelecek dönemlerdeki mahsup taleplerinde dikkate alınabilecektir. 3 aylık vergilendirme dönemine tabi olup indirimli oran kapsamında işlemleri bulunan mükelleflerde hesaplamaya takvim yılının ilk 3 aylık dönemi (Ocak-Şubat-Mart) ile başlanacak ve izleyen üçer aylık dönemler itibariyle devam edilecektir.

Mahsup talebi bir dilekçe ile yapılacaktır. Dilekçeye aşağıdaki belgeler eklenecektir:

a) Takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar yapılan alışlara ilişkin fatura ve benzeri belgeler ile aynı dönemde yapılan indirimli orana tabi satışlara ilişkin fatura ve benzeri belgelerin listesi. (bu listelerde fatura düzenleme haddinin altında kalan alış ve satış tutarları ile aynı mükelleften yapılan alış veya aynı mükellefe yapılan satışların toplamı tek tutar olarak belirtilebilecektir.),

b) Takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar iade edilecek vergi tutarının hesaplanmasına ilişkin olarak dönemler itibariyle hazırlanacak tablo.

c) Mahsup hakkının doğduğu dönemden itibaren **sadece** mahsup talep edilen vergilendirme dönemine ait olmak üzere; indirilecek KDV listesi, indirimli orana tabi işlemlere ait satış faturaları ve yüklenilen KDV tablosu.

99 Seri Numaralı Tebliğ'e göre; vergilendirme dönemleri itibariyle 4.000 YTL' yi aşmayan mahsup talepleri inceleme raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilecek, talep belgelerinin tamamlandığı tarih itibariyle geçerlik kazanacaktır. 4.000 YTL ve üstündeki mahsup talepleri vergi inceleme veya YMM tasdik raporu karşılığında yerine getirilecektir.

Talep tutarının 4.000 YTL' yi aşan kısmı kadar teminat gösterilmesi halinde ilgili belgelerin tamamlanıp teminatın verildiği tarih itibariyle mahsup talebi geçerlik kazanacak, teminat vergi inceleme veya YMM tasdik raporu ile çözülebilecektir.

Yukarıdaki örneğimizde Haziran dönemine ilişkin mahsup talebi, Haziran dönemi beyannamesi ve mahsup dilekçesinin verilmesinden sonra tebliğde belirtilen belgelerin¹⁸ tamamlandığı tarihte geçerlik kazanacaktır.(Belgeler Ocak-Haziran döneminin bütününi kapsayacak şekilde hazırlanacaktır) Mükellefin Temmuz dönemi iade tutarını 4.800 YTL olarak hesaplandığından bu döneme ilişkin mahsup talebi ise vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporunun ibraz edildiği tarih itibariyle geçerlik kazanacaktır. Mükellef mahsuben iadenin teminat karşılığında yapılmasını isterse (4.800-4.000=) 800 YTL için teminat göstermesi gerekmektedir. Mahsup talebi de Temmuz beyannamesi ve mahsup dilekçesinin verilmesinden sonra Temmuz ayına ilişkin olarak 99 Seri Nolu Tebliğde belir-

¹⁸ Bu belgeler şunlardır. a) Takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar yapılan alışlara ilişkin fatura ve benzeri belgeler ile aynı dönemde yapılan indirimli orana tabi satışlara ilişkin fatura ve benzeri belgelerin listesi. (bu listelerde fatura düzenleme haddinin altında kalan alış ve satış tutarları ile aynı mükelleften yapılan alış veya aynı mükellefe yapılan satışların toplamı tek tutar olarak belirtilebilecektir.),b) Takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar iade edilecek vergi tutarının hesaplanmasına ilişkin olarak dönemler itibariyle hazırlanacak tablo.

tilen belgelerin¹⁹ tamamlanması şartıyla teminatın gösterildiği tarih itibariyle geçerlik kazanacaktır.

YMM tasdik raporlarında ihracat istisnasından doğan KDV alacaklarının iadesi ile ilgili limitler uygulanacaktır.²⁰ Ancak 2006 yılı içindeki indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade taleplerinde, tam tasdik sözleşmesinin bulunmaması halinde de miktara bakılmaksızın mahsuben iade işlemi yapılabilecektir.

Sermayelerinin % 51 veya daha fazlası genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, köylere, belediyelere ve bunların teşkil ettikleri birliklere, döner sermayeli kuruluşlara, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları ile Devlet eliyle kurulan üniversitelere, kanunla kurulan emekli ve yardım sandıklarına ait mükelleflerin; bu kapsamdaki mahsuben iade talepleri, yukarıda yer alan belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu, YMM tasdik raporu veya teminat aranmadan yerine getirilecektir.

İndirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan mahsuben (yıl içinde) iade taleplerinde 84 seri numaralı KDV Genel Tebliğinde yer alan ve 99 seri numaralı tebliğe aykırı olmayan açıklamalar geçerli olacaktır.

¹⁹ Bu belgeler şunlardır: Mahsup hakkının doğduğu dönemden itibaren **sadece** mahsup talep edilen vergilendirme dönemine ait olmak üzere; indirilecek KDV listesi, indirimli orana tabi işlemlere ait satış faturaları ve yüklenilen KDV tablosu.

²⁰ 37 Seri Numaralı SM, SMMM ve YMM Genel Tebliğine (03.03.2005 Tarih ve 25744 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.) göre 2005 yılı için 210.000 YTL, 2006 yılı için 231.000 YTL ve 2007 yılı için 249.000 YTL’dir.

3.1.2. İNDİRİMLİ ORANA TABİ MALLARIN İHRAÇ AMAÇLI TESLİMLERİNDE MAHSUBEN İADE UYGULAMASI - İNCELEMESİZ VE TEMİNATSIZ MAHSUP UYGULAMASI

99 seri numaralı KDV Genel Tebliği'ne göre, indirimli orana tabi malların oldukları gibi ihraç edilmeleri şartıyla;

- Dış ticaret sermaye şirketlerine,
- Sektörel dış ticaret şirketlerine,
- Yarıdan fazla hissesine sahip oldukları şirketlere,
- Kendi hisselerinin yarısından fazlasına sahip olan mükelleflere,

tesliminden doğan yılı içindeki mahsup talepleri, **miktara bakılmaksızın inceleme raporu, yeminli mali müşavir tasdik raporu ve teminat aranılmadan** yerine getirilecektir. Mahsuben iadenin incelemesiz ve teminatsız gerçekleştirilmesi için şu hususlara dikkat etmek gerekir.

3.1.2.1. UYGULAMANIN KAPSAMI

KDVK' na göre tecil – terkin uygulanan ihraç kaydıyla teslimler bu düzenleme dışındadır. KDVK'nun 11/1-c ve geçici 17 nci maddelerinde düzenlenen tecil- terkin uygulamasından doğan iade talepleri bu işlemlere ilişkin esaslara göre yürütülecektir. İncelemesiz ve teminatsız mahsuben iade uygulaması, yukarıda belirtilen mükelleflere KDV uygulanarak yapılan indirimli orana tabi teslimlerden doğan yılı içindeki mahsup taleplerine ilişkindir.

Bilindiği üzere KDVK'nun 11/1-c maddesinde düzenlenen ve tecil terkin sistemi olarak adlandırılan uygulama ihtiyari olup, ihracatçıya mal teslim eden imalatçılar isterlerse 11/1-c kapsamında işlem

yapmayabilirler. Mükellefler ihrac kaydıyla indirimli orana tabi malların tesliminde KDVK'nun 11/1-c maddesindeki özel düzenlemeden faydalanmayarak, gerçekleştirdikleri teslimler için KDV tahsil ederek aşağıda belirtilecek olan esaslar dahilinde incelemesiz ve teminatsız mahsuben KDV iadesi imkanından faydalanabilirler.

Ayrıca bu uygulamadan faydalanılabilmesi için malların oldukları gibi ihrac edilmeleri zorunludur. Başka bir anlatımla, satışı yapılan indirimli orana tabi malın, ihrac edilen nihai ürün olması gerekmektedir.

27²¹, 87²² ve 91²³ seri numaralı KDV Genel Tebliği ile yapılan düzenlemelere göre KDVK'nun 11/1-c kapsamında gerçekleştirilen satışlarda ihracatçının ihrac kaydıyla aldığı malı değiştirmeden, başka bir deyişle imalatçının teslim ettiği şekilde ihrac etmesi gerekmektedir. Ancak, ihrac edilecek mal ile bu malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliğindeki malların ihrac kaydıyla teslim edilmesi ve bunların ihracının tek bir mal olarak gerçekleştirilmesi halinde, asıl malın yanı sıra eklenti veya ayrılmaz parça niteliğindeki malların yurt dışındaki müşteriye kesilen faturada ve gümrük beyannamesinde ayrıca yer almasına bağlı olarak tecil-terkin sistemi kapsamında işlem yapılması mümkündür. Bu uygulama çerçevesinde; tecil-terkin sistemi kapsamında teslim alınan malların ihracında ambalaj maddesi veya malzemesi olarak kullanılan ve ihracat faturası ile gümrük beyannamesinde yer alan veya beyanname eklerinde gümrük makamlarınca doğruluğu konusunda meşruhat verilen mallar KDVK'nun 11/1-c maddesi kapsamında işlem görebileceklerdir.

²¹ 05.03.1988 tarih ve 19745 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²² 19.06.2003 tarih ve 25142 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²³ 28.02.2004 tarih ve 25387 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

99 Seri numaralı tebliğde bir belirleme yapılmamakla birlikte , ihraç edilen malın nihai ürün olması gerektiğine ilişkin yukarıda belirtilen açıklamaların indirimli orana tabi malları ihraç kaydıyla satan ve KDVK'nun 11/1-c maddesi hükmünden faydalanmayanlar için de geçerli olması gerektiğini düşünüyoruz.

3.1.2.2. UYGULAMANIN SINIRI

İncelemesiz / teminatsız mahsup uygulaması indirimli orana tabi işlemlerden, yukarıda kapsamı belirtilen teslimlere isabet eden kısım için geçerlidir. Bu hesaplama aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

İade hakkı yukarıda belirtildiği gibi Bakanlar Kurulunca belirlenen alt limitin aşıldığı dönemde doğmakta, bu dönemde limiti aşan kısmın mahsuben iadesi talep edilebilmektedir.

Yılın başından limitin aşıldığı döneme kadar (bu dönem dahil) yapılan ve incelemesiz / teminatsız iade kapsamına giren teslim bedelleri toplamı, aynı dönemdeki indirimli orana tabi bütün işlem bedelleri toplamına oranlanacak, bu oran limiti aşan iade tutarına uygulanarak incelemesiz / teminatsız mahsup edilebilecek tutar hesaplanacaktır.

Örneğin; mükellefin indirimli orana tabi ve ihraç amaçlı olarak gerçekleştirdiği teslimlerinin aşağıdaki bedellerde olduğunu kabul edelim. Bu mükellefin düzenlemesi gereken mahsuben iade tablosu aşağıdaki gibi olacaktır.

Dönem	İndirimli Orana Tabi İşlem/ İhraç Kayıtlı Teslim			Fark (4-3)	Önceki Dönem Sonu İade Tutarı (6)	Toplam (5+6) (7)	Devreden KDV (8)	Cari Dönem Sonu İade Tutarı (9)	Mahsuben İade Edilecek KDV (10)
	Bedel (2)	Hesaplanan KDV (3)	Yüklenilen KDV (4)						
(1)				(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
Ocak	10.000	800	1.700	900	0	900	1000	900	-
Şubat	25.000	2.000	3.100	1.100	900	2.000	3.700	2.000	-
Mart	15.000	1.200	1.700	500	2.000	2.500	2.300	2.300	-
Nisan	5.000	400	560	160	2.300	2.460	5.200	2.460	-
Mayıs	200.000	16.000	24.000	8.000	2.460	10.460	12.000	10.460	-

Mükellefin yılın başından Bakanlar Kurulunca belirlenen limitin aşıldığı döneme kadar incelemesiz ve teminatsız iade kapsamına giren teslim bedeli toplamı 255.000 YTL'dir. Bu mükellefin Mayıs 2006 döneminde incelemesiz ve teminatsız iade kapsamına giren teslimler dahil, **toplam** indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla gerçekleştirdiği teslim tutarının 510.000 YTL olduğunu varsayıldığında; mükellefin alacağı iade tutarı $(10.460-10.000) \times (255.000/510.000) = 230$ YTL olacaktır.

Limitin aşıldığı dönemden sonra ise sadece o dönemdeki işlemler için aynı oranlama yapılarak incelemesiz / teminatsız mahsup tutarı hesaplanacaktır.

İade uygulaması yukarıda 3.1.1. bölümündeki açıklamalar çerçevesinde yürütülecektir. Ancak iade talep dilekçesine yukarıda belirtilen belgelerin yanı sıra,

- 99 Seri numaralı Tebliğin "İhraç Kayıtlı Teslimlerde Gümrük Beynamesinde Yer Alması Gereken İmalatçı Bilgileri" bölümündeki açıklamalara uygun olarak ihracatı gerçekleştiren mükelleften alınacak yazı,

- Yılın başından cari döneme kadar, aylar itibariyle ve kümülatif sütunlara da yer verilmek suretiyle, incelemesiz / teminatsız mahsup kapsamına giren teslim bedelleri, bunlar dışındaki indirimli orana tabi diğer işlem bedelleri (birden fazla işlem varsa toplamaları alınarak tek tutar olarak ifade edilecektir) ve her ikisinin toplamını gösteren bir tablo,

eklenecektir.

3.1.2.3. DİĞER HUSUSLAR

İndirimli orana tabi işlemlerle ilgili mahsuben iade uygulaması ve indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla satılması halinde mahsuben iade uygulaması bölümlerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, indirimli orana tabi işlemlerle ilgili mahsuben iade taleplerinde aşağıdaki şekilde hareket edilecektir.

1. Ayırım yapılmaksızın indirimli orana tabi bütün işlemlere ait iade tutarı yukarıdaki açıklamalara uygun olarak belirlenecektir.

2. Tutarın 4.000 YTL' yi aşmaması halinde mahsup talepleri, ilgili belgelerin tamamlanması şartıyla incelemesiz ve teminatsız yerine getirilecektir.

3. İade tutarının 4.000 YTL' yi aşması ve teminat gösterilmemesi halinde incelemesiz / teminatsız mahsuba konu kısım ile ilgili mahsup talebi ihracatın gerçekleşip ilgili belgelerin tamamlandığı tarihte, diğer kısma ilişkin mahsup talepleri ise vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibarıyla geçerlik kazanacaktır.

4. İade tutarının 4.000 YTL'yi aşması ve teminat gösterilmesi halinde ;

a) İncelemesiz / teminatsız mahsup talepleri, ihracatın gerçekleşmesi beklenilmeden genel indirimli orana tabi işlemler nedeniyle do-

ğan mahsuben iade ile ilgili belgelerin²⁴ tamamlanıp teminatın gösterildiği tarihte geçerlilik kazanacaktır. Alınan teminat ihracatın gerçekleşip, indirimli orana tabi malların ihraç amacıyla teslimlerinde mahsuben iadede aranılan belgelerin²⁵ ibrazı üzerine iade edilecektir.

b) İncelemesiz / teminatsız mahsuba konu işlemler dışındaki mahsuben iade talepleri genel indirimli orana tabi işlemler nedeniyle doğan mahsuben iade ile ilgili belgelerin tamamlanıp teminat gösterildiği tarihte geçerlilik kazanacak, teminat vergi inceleme raporu ya da YMM tasdik raporunun ibrazı üzerine iade edilecektir.

3.1.3. İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDEN DOĞAN KDV İADE ALACAKLARININ ELEKTRİK VE DOĞALGAZ BORÇLARINA MAHSUBU

KDVK'nun 29/2 nci maddesinde; Bakanlar Kurulunca vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup, bu işlemlerin gerçekleştiği dönemde indirim yoluyla telafi edilemeyen ve tutarı Bakanlar

²⁴ Takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar yapılan alışlara ilişkin fatura ve benzeri belgeler ile aynı dönemde yapılan indirimli orana tabi satışlara ilişkin fatura ve benzeri belgelerin listesi ,takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar iade edilecek vergi tutarının hesaplanmasına ilişkin olarak dönemler itibariyle hazırlanacak tablo, Mahsup hakkının doğduğu dönemden itibaren **sadece** mahsup talep edilen vergilendirme dönemine ait olmak üzere; indirilecek KDV listesi, indirimli orana tabi işlemlere ait satış faturaları ve yüklenilen KDV tablosu

²⁵ İhracatı gerçekleştiren mükelleften alınacak yazı, yılın başından cari döneme kadar, aylar itibariyle ve kümülatif sütunlara da yer verilmek suretiyle inceleme/siz/teminatsız mahsup kapsamına giren teslim bedelleri, bunlar dışındaki indirimli orana tabi diğer işlem bedelleri (birden fazla işlem varsa toplamları alınarak tek tutar olarak ifade edilecektir) ve her ikisinin toplamını gösteren tablo

Kurulunca belirlenen sınırı aşan verginin, 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 işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödeneceği, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin nakden iade edileceği, Maliye Bakanlığının bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iade alacaklarının, yılı içinde ithalde alınanlar dahil kendi vergi borçları ile SSK prim borçlarına mahsuben iadesine ilişkin usul ve esaslar 99 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde düzenlenmiş, aynı Tebliğde bu alacakların 1/10/2006 tarihinden itibaren elektrik ve doğalgaz borçlarına mahsubunun da talep edilebileceği açıklanmıştır.

101 seri numaralı KDV Genel Tebliği'ne²⁶ göre, indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iade alacaklarının mükelleflerin kendi elektrik ve doğalgaz borçlarına mahsubu, aşağıda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilecektir.

Elektrik ve doğalgazı, %51 veya daha fazla hissesi kamuya ait kuruluşlardan temin eden iade hakkı sahipleri, bu kuruluşlara başvurarak fatura bedellerini KDV iade alacaklarına mahsup suretiyle ödemek istediklerini belirtecekler ve bağlı oldukları vergi dairesine ibraz etmek üzere fatura bedellerinin yatırılacağı bir banka hesap numarası talep edeceklerdir.

²⁶ 15.11.2006 tarih ve 26347 sayılı Resim Gazete'de yayımlanmıştır.

Satıcı kuruluşlar, %51 ve daha fazla hisselerinin kamuya ait olduklarını da belirtmek suretiyle fatura bedellerinin yatırılacağı banka hesap numarasını gösteren yazıyı mükellefe vereceklerdir. Mükellefler, satıcılardan alacakları yazı veya yazıları, bir defaya mahsus olmak üzere, bir dilekçe ekinde bağlı oldukları vergi dairesine verecekler; dilekçede, indirimli orana tabi işlemlerinden doğan iade alacaklarının doğalgaz ve/veya elektrik borçlarına mahsup suretiyle ödemek istediklerini belirteceklerdir. Dilekçe ve eki, vergi dairesince doğalgaz/elektrik satıcısı işletmeden alınacak teyit sonrasında geçerlik kazanacaktır. Dilekçede yer alan bilgilerde değişiklik olması halinde, mükellefler tarafından değişiklikler gecikmeden vergi dairesine bildirilecektir.

Mahsup uygulamasına, 2006/Ekim dönemine ait olup Kasım ayında verilecek KDV beyannamesinin verildiği tarihten sonra muaccel hâle gelecek elektrik ve doğalgaz borçları ile başlanacaktır.

Mahsup talebi, KDV beyannamesinin verilmesinden sonra bir dilekçe ile yapılacaktır. Dilekçeye, 99 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (1.5) bölümünde belirtilen belgelerin²⁷ yanı sıra, doğalgaz/elektrik faturasının iadeyi talep eden firma yetkililerince aslına uygunluğu kaşe ve imza tatbik edilmek suretiyle onaylanmış fotokopisi eklenecektir. Bu faturada yer alacak ceza, faiz vb. unsurlar da mahsuba esas tutara dahil olacaktır.

Mahsup talebi için fatura örneğinin ibrazı zorunludur. Satıcı kuruluş

²⁷ İndirimli orana tabi işlemlerin yapıldığı yıla ait alış ve satış faturalarının listesi, yıllık iade tutarının hesaplanmasına ilişkin tablo, yılı içinde mahsup edilen tutarları aylık olarak gösteren tablo, iadenin talep edildiği yılın ilk döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar aylar itibarıyla devreden KDV tutarlarını gösteren tablo

yetkililerince onaylanmış da olsa, borcun miktarını gösteren fatura dışındaki belge veya yazılara dayanılarak mahsup yapılmayacaktır. Mahsup dilekçesinde doğalgaz/elektrik dağıtıcısı kuruluşun banka hesap numarası da belirtilecektir.

KDV beyannamesinde indirimli orana tabi işlemlerin yanı sıra diğer işlemlerden doğan iade alacaklarının bulunması da mümkündür. Toplam iade alacağından öncelikle mükellefin ithalde alınanlar dışındaki kendi vergi borçlarına mahsup yapılacaktır. Bu mahsup işleminden sonra indirimli orana tabi işlemlere ait bir KDV alacağının kalması halinde kalan tutar, mükellefin isteğine bağlı olarak kendi SSK prim borçları ile doğalgaz/elektrik borçlarına mahsup edilecektir. İndirimli orana tabi işlemler dışındaki diğer iade hakkı doğuran işlemlerden doğan KDV alacaklarının doğalgaz/elektrik borçlarına mahsubu mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle mahsup dilekçesinde;

- İade alacağının, indirimli orana tabi işlemler dahil, iade hakkı doğuran işlem türleri itibariyle tutarları,
- Muaccel hale gelmiş kendi vergi borçlarının toplam tutarı,
- Bu borç tutarının, iade hakkı doğuran işlemlerden hangilerine ilişkin alacağı mahsup edileceği,
- Bu mahsuptan sonra, indirimli orana tabi işlemlerden kalacak iade tutarı (A),
- Varsa, indirimli orana tabi işlemlere ait olup geçmiş dönemlerde mahsup edilemeyen iade alacağı (B),
- (A + B) toplamından doğalgaz/elektrik borçları ve/veya SSK prim borçlarına mahsubu talep edilen tutar,

- İndirimli orana tabi işlemlere ait iade alacağından bu dönemde mahsup edilemeyen ve gelecek döneme aktarılan iade tutarı, bir tablo halinde yer alacaktır.

Mahsubun yapılabilmesi için mahsup dilekçesi ve eklerinin en geç fatura son ödeme (vade) tarihinden 10 gün önce vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi gerekir. Dilekçe, fatura örneği ve diğer eklerin bu tarihten sonra verilmesi halinde mahsup talebi yerine getirilmeyecektir.

Mahsup talebinin usulüne uygun olarak yapılmasından sonra mahsup tutarı, vergi dairesi tarafından faturayı düzenleyen kuruluşun banka hesap numarasına vade tarihine kadar aktarılacaktır. Herhangi bir nedenle faturadaki tutardan fazla bir aktarma yapılmışsa fark, faturayı düzenleyen kuruluş tarafından gecikmeden vergi dairesine iade edilecektir. Bu farkın faturayı düzenleyen kuruluş tarafından, borçluya nakden veya daha sonraki fatura bedellerinden mahsup suretiyle iadesi mümkün değildir.

Mahsup talebinin usulüne uygun olarak yerine getirilmemesi, belgelerin eksik ya da hatalı olması gibi nedenlerle mahsup işleminin faturanın vadesine kadar yapılamaması halinde, faturayı düzenleyen kuruluşun fatura borcunu, adına fatura düzenlenen alıcıdan talep edeceği hususunun mükelleflerce göz önünde bulundurulması gerekir. Ayrıca, mahsup tutarının fatura bedelini karşılamaması halinde, mahsup sonrasında kalan fatura borcunun faturayı düzenleyen kuruluş tarafından adına fatura düzenlenen mükelleften aranacağı tabiidir.

3.1.4. AYLIK MAHSUP TALEPLERİNDE İHTİYARİLİK

99 Seri No.lu KDV Genel Tebliği uyarınca 2006/Ocak ve izleyen vergilendirme dönemlerine ilişkin indirimli orana tabi işlemlerden doğan katma değer vergisi iade alacaklarının, mükellefin kendisine ait ithalde alınanlar da dahil vergi borçlarına, SSK prim borçlarına ve 01.10.2006 tarihinden itibaren de elektrik ve doğalgaz borçlarına mahsubu talep edilebilecektir.

KDV beyannamelerinin 2005 yılı vergilendirme dönemi kurumlar vergisi beyannamesinin verilme dönemine rastlamış olması nedeniyle aylık vergilendirme dönemine tabi olan mükelleflerin Mart 2006 dönemine, üç aylık vergilendirme dönemine tabi mükelleflerin yılın (Ocak-Şubat-Mart) aylarını kapsayan döneme ait katma değer vergisi beyannamelerinin verilme süresi Vergi Usul Kanununun 17. maddesinin Bakanlığa verdiği yetkiye dayanılarak 24/04/2006 günü mesai saati sonuna kadar uzatılmıştır.

41 seri numaralı KDV Sirkülerine²⁸ göre; bu kapsamdaki iade alacağının ait olduğu aylık dönemde mahsubunun talep edilmesi ihtiyaridir. Bu sebeple, indirimli orana tabi işlemleri bulunan mükellefler hak kazandıkları iade miktarını cari yılın sonraki dönemlerinde mahsuba konu edebilecekleri gibi, bir sonraki yılda da “Yılı İçinde Mahsup Edilemeyen Vergilerin İadesi” başlıklı bölümdeki açıklamalara göre nakden veya mahsuben geri alabileceklerdir.

²⁸ 3.8.2006 tarihinde yayımlanmıştır.

3.2. YIL İÇİNDE MAHSUP EDİLEMİYEN VERGİLERİN İADESİ

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmı, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak, nakden veya mahsuben iade edilebilecektir. İade talebi en erken izleyen yılın Ocak dönemine ait olup Şubat ayı içinde verilecek, en geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı içinde verilecek KDV beyannameleri ile yapılabilecektir. 3 aylık vergilendirme dönemine tabi olan mükelleflerde iade talebi en erken izleyen yılın ilk 3 aylık, en geç üçüncü 3 aylık vergilendirme dönemlerine ait beyannamelerle yapılabilecektir. Bu şekilde iade edilecek vergiler aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

İndirimli orana tabi işlemlere ilişkin olup indirim yoluyla telafi edilemeyen yüklenilen vergi tutarları, **yılı içinde mahsup edilen vergiler dikkate alınmadan**, 74 ve 76 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerindeki açıklamalar çerçevesinde²⁹ işlemlerin yapıldığı yılın tamamı için yıllık olarak ve Aralık dönemi sonu itibarıyla hesaplanacaktır. Bu tutardan yılı içinde mahsup edilen vergiler düşüldükten sonra kalan kısmın 10.000 YTL' yi aşan kısmı “İade Edilebilecek KDV” olarak hesaplanacaktır.

İzleyen yılın Ocak dönemi ile iade talebinin yapıldığı dönem arasındaki bütün dönem beyannamelerinde devreden vergi yer alıyor ve **her dönemde** devreden vergi tutarları “İade Edilebilecek KDV” tutarını geçiyorsa, iade edilebilecek KDV tutarının tamamı iade edilecektir. **Bazı dönemlerde** devreden vergi tutarları “İade Edilebilecek

²⁹ Bu konudaki ayrıntılı açıklamalar için çalışmamızın 2 numaralı bölümüne bakınız.

KDV” tutarının **altında** kalıyorsa, devreden vergi tutarının en küçük olduğu tutar iadeye esas alınacaktır. Aradaki dönemlerden herhangi birisinde devreden vergi yer almıyorsa iade yapılmayacaktır.³⁰

Bu şekilde hesaplanan KDV alacağının 4.000 YTL’ yi aşmaması halinde nakden ve/veya mahsuben iade talepleri inceleme raporu, teminat ve YMM tasdik raporu aranılmadan yerine getirilecek, talep tebliğde belirtilen belgelerin tamamlandığı tarih itibariyle geçerlik kazanacaktır. İade talebinin 4.000 YTL ve üstünde olması halinde 4.000 YTL’ yi aşan kısmın nakden ve/veya mahsuben iadesi için vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu ibraz edilmesi gerekmektedir. Talepler bu raporların ibraz edildiği tarihte geçerlik kazanacaktır.

4.000 YTL’ yi aşan tutarlar için teminat gösterilmesi halinde, teminatın gösterilip belgelerin tamamlanmasından sonra nakden ve/veya mahsuben iade talepleri yerine getirilecek, teminat vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu ile çözülecektir.

İade talebi bir dilekçe ile yapılacak, bu dilekçeye;

- İndirimli orana tabi işlemlerin yapıldığı yıla ait alış ve satış faturalarının listesi (bu listelerde fatura düzenleme haddinin altında kalan alış ve satış tutarları ile aynı mükelleften yapılan alış veya aynı mükellefe yapılan satışların toplamı tek tutar olarak belirtilebilecektir.)

- Yıllık iade tutarının hesaplanmasına ilişkin tablo,

³⁰ 99 Seri Nolu KDV tebliği öncesinde; yıllık iade tutarı yıllık iade edilebilir vergi tutarının, izleyen yılın Kasım dönemine kadar verilecek (bu ay dahil) beyannamelerin herhangi birisinde sonraki döneme devreden KDV tutarından çıkarılması suretiyle talep ediliyordu. Ayrıntılı bilgi için bkz. M. Aykut KELECİOĞLU, “İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İadesi Uygulaması, Yaklaşım, Nisan 2005, Sayı: 148.

- Yılı içinde mahsup edilen tutarları aylık olarak gösteren tablo (bu tabloda yılı içinde mahsup edilemeyen tutar da tek satır olarak gösterilecektir),

- İadenin talep edildiği yılın ilk döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar aylar itibariyle devreden KDV tutarlarını gösteren tablo,

eklenecektir.

Bu kapsamdaki nakden ve mahsuben iade taleplerinde 84 seri numaralı KDV Genel Tebliğinde yer alan ve 99 seri numaralı KDV Genel Tebliğine aykırı olmayan açıklamalar geçerli olacaktır.

84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin I/1.4 bölümünde; "Sermayelerinin % 51 veya daha fazlası genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, köylere, belediyelere ve bunların teşkil ettikleri birliklere, döner sermayeli kuruluşlara, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları ile Devlet eliyle kurulan üniversitelere, kanunla kurulan emekli ve yardım sandıklarına ait mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri, 84 numaralı tebliğin "mahsup talebinde aranılan belgeler" bölümünde belirtilen belgelerin (nakden iade talep edilmesi halinde buna ilişkin dilekçe) ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir." açıklaması yer almaktadır. Buna göre, 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin I/1.4 bölümünde sayılan kurum ve kuruluşların, Katma Değer Vergisi Kanununun 29/2'nci maddesi çerçevesinde doğan alacaklarının nakden iadesinde inceleme raporu ve teminat aranılmadan işlem yapılması mümkün bulunmaktadır.(48 seri numaralı KDV Sirküleri)

Konuyu örnek üzerinde somutlaştıracak olursak; mükellef (A)'ya, 2006 takvim yılında iade alacağının 10.000 YTL' yi aşan kısmı olan

8.000 YTL mahsuben iade edilmiştir. Mükellef 2006 yılının tamamı için iade tutarını 10.000 YTL'lik alt sınırı ve yılı içinde mahsuben iade edilen kısmı dikkate almadan, 74 Seri No.lu KDV Genel Tebliği-ne göre, 21.000 YTL olarak hesaplamıştır. Bu mükellefe 2007 yılında nakden veya mahsuben iade edilebilecek azami tutar (21.000 – 8.000 – 10.000 =) 3.000 YTL'dir. Bu mükellef iade alacağını Mayıs 2007 dönemi beyannamesinde yaptığı beyan ile talep etmektedir. Mükellefin 2007 yılının Ocak – Mayıs arasındaki dönemlere ait beyannamelerindeki devreden vergi tutarları aşağıdaki gibidir.

Ocak 2007	4.300
Şubat 2007	1.200
Mart 2007	3.600
Nisan 2007	2.900
Mayıs 2007	1.800

Bu mükellefe 1.200 YTL nakden ve/veya mahsuben iade edilebilecektir. Mayıs 2007 beyannamesinde de iade tutarı olarak 1.200 YTL gösterilecektir.

3.3. AYLIK VE YILLIK İADE TALEPLERİNİN BEYANAME-DE GÖSTERİLMESİ

Aylık mahsuben iade talepleri, **kağıt ortamındaki KDV beyannamesinin** 9 numaralı tablosunda 406 kodlu satır aracılığıyla beyan edilecektir.

Bu satıra kümülatif iade tutarı Bakanlar Kurulunca yıllık olarak belirlenen limiti aşınca kadar kayıt yapılmayacaktır.

Limitin aşıldığı dönemde, 406 kodla açılan satırın “Teslim ve Hizmet Bedeli” sütununa yılın başından limitin aşıldığı döneme kadar (bu dönem dahil) indirimli oran kapsamında gerçekleştirilen ve bu kapsamdaki işlem bedellerinin KDV hariç toplamı, “İadeye Konu Olan KDV” sütununa ise 3.1.1. numaralı bölümde açıkladığımız mahsuben iade tutarı yazılacaktır.

Limit aşıldıktan sonraki dönemlerde, “Teslim ve Hizmet Bedeli” sütununa sadece o dönemde gerçekleşen indirimli orana tabi işlem bedelleri, “İadeye Konu Olan KDV” sütununa ise 3.1.1. numaralı bölümde açıkladığımız mahsuben iade tutarı yazılacaktır.

Yılı içinde mahsup edilemeyen vergilerin izleyen yılda nakden veya mahsuben talep edilmesi halinde, talebin yapıldığı dönem beyannamesinin 9 numaralı tablosuna 450 kodla bir satır açılacak, bu satırın “Teslim ve Hizmet Bedeli” sütununa önceki yıldaki toplam işlem bedeli, “İadeye Konu Olan KDV” sütununa 3.2. numaralı bölümde açıkladığımız iade tutarı yazılacaktır.

İnternet ortamında verilecek beyannamelerde ise; yıl içindeki mahsuben iade taleplerinde “İstisnalar” kulakçığındaki “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” tablosunda 406 kodlu satır seçilecek, satırın “Teslim ve Hizmet Bedeli” sütunu ile “İadeye Konu Olan KDV” sütununa yukarıdaki gibi kayıt yapılacaktır.

Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergiler için izleyen yılda yapılacak iade taleplerinde ise aynı tabloda 450 kodla bir satır açılacak ve kağıt ortamında verilen beyannamelerde olduğu gibi kayıt yapılacaktır.

4. İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERE AİT YÜKLENİLEN KDV'NİN BELİRLENMESİ

İndirimli orana tabi işlemler nedeniyle doğan KDV iade alacağıının gerek mahsuben gerekse nakden iade edilebilmesi için; Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle **ilgili olan** ve teslim ve hizmetin gerçekleştiği dönemde indirilemeyen yüklenilen KDV'lerinin belirlenmesi gerekmektedir.

İşlemleri sadece indirimli orana tabi mal teslimi ve hizmet ifalarından oluşan mükellefler için, indirimli orana tabi işlemin bünyesine giren yüklenilen vergilerin hesaplanmasında herhangi bir problem gözükmemektedir. Ancak indirimli orana tabi işlemlerin yanı sıra , normal orana mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan veya, bu işlemlerin yanı sıra tam ve/veya kısmi istisna kapsamında teslim ve ifada bulunan mükelleflerin bu hesaplamayı yaparken bir takım hususlara dikkat etmesi gerekmektedir. Ayrıca genel giderlere ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlere (ATİK), ilişkin yüklenilen KDV'nin ayırımı özellik arz etmektedir.

4.1. GENEL AYRIM

Mükellefler öncelikle iadenin hesaplandığı dönemde indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergiler ile indirimli orana tabi işlemler nedeniyle hesaplanan vergiyi , defter ve belgelerini esas alarak belirleyeceklerdir.

Şüphesiz böyle bir belirlemenin yapılabilmesi için; mükelleflerin KDVK'nun 54'üncü maddesinde belirtilen usule uygun olacak şekilde defter kayıtlarını tutmuş olması gerekmektedir.

Burada önemli olan husus, indirimli orana tabi teslim ve hizmet ifaları ile ilgili olan yüklenilen KDV'nin ayırımıdır. Söz konusu yükle-

nilen KDV'nin indirimli orana tabi teslim ve hizmetin gerçekleştiği dönemde yüklenilmesi zorunluluğu yoktur. Bu yklenimler, indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerin gerçekleştiği dönemde olabileceği gibi , önceki dönemlerde ve/veya yıllarda da olabilir. nemli olan söz konusu KDV yklenimlerinin indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerle olan bağlantısıdır.

Bakanlık görüşü de bu yöndedir.³¹

4.2. GENEL İMAL VE İDARE GİDERLERİNİN DURUMU

39 seri numaralı KDV Genel Tebliđine³² göre; iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin yüklenilen vergilerin hesabına, iade hakkı doğuran işlemlerle ilgilendirilebilen normal alış ve giderlerin yanı sıra genel imal ve genel iade giderleri için yapılan harcamalara ilişkin vergiler girmektedir.

76 seri numaralı KDV Genel Tebliği de benzer bir anlayışla indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergilerin hesabına, genel imal ve idare giderleri dolayısıyla yüklenilen vergilerin dahil olduğunu belirtmiştir. İndirimli orana tabi işlemlerde genel imal ve idare giderleri dolayısıyla yüklenilen vergilerden bu işlemlere isabet eden tutarlar iade hesabına dahil edilecektir.

Tebliğde belirtilmemiş olmasına rağmen uygulamada indirimli orana tabi işlemler nedeniyle KDV iadesi hesaplanırken; genel imal ve idare giderlerinin dışında ARGE giderlerine ve pazarlama satış dağıtım giderlerine ait KDV, indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergilerin hesabında dikkate alınmaktadır.

³¹ Mahmut VURAL, KDV İade Rehberi, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 3.Baskı, Eylül 2004, s.530.

³² 12.3.1992 tarih ve 21169 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

4.3. ATİK'LER DOLAYISIYLA YÜKLENİLEN KDV'LERİN DURUMU

39 seri numaralı KDV Genel Tebliğinde, iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin yüklenilen vergilerin hesabına, sadece iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin giderleri değil bu işlemlerle ilgilendirilebilen, ATİK için yapılan harcamalara ilişkin vergilerin de dahil olduğunu belirtmiştir.

76 seri numaralı KDV Genel Tebliği de indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergilerin hesabına, ATİK'ler dolayısıyla yüklenilen vergilerin de dahil olduğunu belirtmiştir. İndirimli orana tabi işlemlerde amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen vergilerden bu işlemlere isabet eden tutarlar iade hesabına dahil edilecektir.

24 seri numaralı KDV Genel Tebliği³³ ATİK'lere ait KDV iade uygulamasına ilişkin usul ve esasları açıklamıştır. Buna göre "İade hakkı doğuran işlemler" KDVK'nun 32 nci maddesinde sayılan istisnalar ile değişik 29/2'nci maddesinde belirtilen işlemlerdir. Bu işlemler dolayısıyla yüklenilen vergiler, indirimin mümkün olmaması halinde mükellefe iade edilebilmektedir. İade kapsamına mal ve hizmet alışları yanında genel giderler ve amortisman tabi iktisadi kıymetler için ödenen vergiler de dahildir. Ancak, bir vergilendirme döneminde iade edilecek vergi, o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin % 10'u³⁴ olarak hesaplanan miktardan fazla olmayacaktır.

³³ 22.11.1986 Tarih ve 19289 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁴ Bu oran tebliğin yayımı tarihinde geçerli oran genel KDV oranıdır. Dolayısıyla hesaplamalarda bugün itibarıyla geçerli olan % 18 genel KDV oranı esas alınmalıdır.

Vergiye tabi işlemlerle iade hakkı doğuran işlemleri birlikte yapan mükellefler, yükledikleri vergilerin tamamını vergiye tabi faaliyetleri üzerinden hesaplanan vergilerden indireceklerdir. İndirimle giderilmeyen vergilerden bu mükelleflere ancak iade hakkı doğuran işlemlere isabet eden kısım iade edilebilecektir. Mükellefler mal ve hizmet alışları ile genel giderlere ait olan vergilerden her iki işlem grubuna ait kısmı ayırmak zorundadırlar.

İktisadi kıymet vergiye tabi olan işlemler ile iade hakkı doğuran işlemlerde ortaklaşa kullanılıyorsa, amortisman tabi iktisadi kıymete ait olup indirimle giderilmeyen katma değer vergisi yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, istisna kapsamına giren işlemlere isabet eden katma değer vergisi kadar iade konusu olacaktır.

ATİK'ler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin durumu belirlenirken, işletme bünyesinde imal ve inşa edilen ATİK'lerin durumu da irdelenmelidir.

İşletme bünyesinde imal ve inşa edilerek aktife alınan ATİK için alış ve gider faturalarında yer alan KDV'nin ilgili bulunduğu dönemde indirim konusu yapılmasında herhangi bir sorun bulunmamaktadır. Burada sorun fiilen kullanılmayan veya aktife alınmayan ATİK için yüklenilen ancak indirim konusu yapılamayan KDV'nin mükellef tarafından istenmesidir. Aktife alınmayan ve kullanılmaya başlanmayan ATİK için ödenen KDV sadece indirim konusu yapılabilir. Ancak aktife alınma veya kullanmanın söz konusu olmaması durumunda ise yüklenilen KDV'nin iadesi mümkün bulunmamaktadır.³⁵

³⁵ Fethi AYGÜN, Atiklerde Yüklenilen KDV'nin Durumu, Vergi Sorunları Dergisi, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Mayıs:2006, Sayı:212, s.53.

Uygulamada tartışılan konulardan birisi de devam etmekte olan inşaat nedeniyle yüklenilen KDV'nin, indirimli orana tabi teslim veya hizmetler nedeniyle iade edilecek KDV tutarına dahil edilip edilmeyeceğidir.

74 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen vergiden hesaplanan vergi çıkarılmak suretiyle ilk hesaplamanın yapılacağı belirtilmiştir. Devam etmekte olan bir inşaatla henüz bir mal teslimi veya hizmet sunulmadığı için bu inşaatlar nedeniyle yüklenilen KDV'ler indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilmiş kabul edilemez. 76 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere ATİK'ler dolayısıyla yüklenilen vergilerden bu işlemlere isabet eden tutarlar, iade hesabına dahil edilecektir. **Dolayısıyla devam eden bir inşaat henüz amortismanına tabi bir iktisadi kıymet değildir. İnşaat tamamlanıp, aktifleştirilip kullanılabilir durumda gelmesi halinde artık bir bina olarak amortismanına tabi iktisadi kıymet olacaktır ve bu dönemden itibaren yüklenilen vergilerden iade hesabına pay verilebilecektir.** 24 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere amortismanına tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen KDV'lerden iade hesabına verilebilecek pay, o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait belinin genel oran ile çarpımı olarak hesaplanan miktardan fazla olmayacaktır.³⁶

Bu konuda son olarak bir hususu daha belirtmekte fayda görüyoruz. ATİK'ler için ödediği vergilerin, bir vergilendirme döneminde iade edilecek kısmının, o dönemdeki iade hakkını doğuran işlemlere ait

³⁶ Hali İbrahim ÖZDEMİR, Devam Etmekte Olan İnşaat Nedeniyle Yüklenilen KDV, İndirimli Orana Tabi Teslim veya Hizmetler Nedeniyle İade Edilecek KDV Tutarına Dahil Edilebilir Mi?, Yaklaşım, Ağustos 2005, Sayı:152.

bedelin genel vergi oranı ile çarpılması suretiyle bulunan miktardan fazla olamayacağı şeklindeki açıklama sadece iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılan ATİK'lere ait KDV'nin iade konusu yapılacak kısmının hesaplanması ile ilgilidir. Bu çerçevede KDVK'nun 29/2'nci maddesi gereğince yapılacak KDV iadesindeki üst sınırı, o yıl hesaplanacak "iade edilebilir vergi" miktarı oluşturmaktadır. Dolayısıyla iade hakkı doğuran işlem bedeline herhangi bir oranın uygulanması sonucu bulunan miktar iade işlemlerinde üst sınır sayılmayacaktır.³⁷

4.4. TAM VE KİSMİ İSTİSNA KAPSAMINDA İŞLEMLERİN VARLIĞI HALİNDE YÜKLENİLEN VERGİLERİN DURUMU

KDVK'nun 28'inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulunca vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının, 2006/10379 sayılı Kararname ile belirlenen sınırı aşan kısmı, 99 seri numaralı tebliğde belirtilen borçlara yılı içinde vergilendirme dönemleri itibariyle mahsup edilecektir.

Ancak indirimli oran kapsamında yer almakla birlikte verginin konusuna girmeyen veya istisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenilen vergiler bu tebliğ kapsamında değerlendirilmeyecektir. İndirimli orana tabi işlemlerden;

- Katma değer vergisinin konusuna girmeyenler KDV beyannamesine dahil edilmeyecek,

³⁷ Maliye Bakanlığı'nın 1.9.2003 tarih ve 55/5529-686/36094 sayılı muktezası, VURAL, a.g.e.s. 531.

- Kısmi istisna kapsamına girenler dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirim ve iadesi söz konusu olmadığından, yüklenilen bu vergiler işin mahiyetine göre, gider, maliyet veya kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacak

- İhraç kayıtlı teslimler dahil tam istisna kapsamına girenler dolayısıyla yüklenilen vergilerden indirim yoluyla telafi edilemeyenler ise ilgili işleme ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iade edilecektir.

41 seri numaralı KDV Sirkülerine göre, indirimli orana tabi malları aynı dönemde hem vergiye tabi hem de tam istisna kapsamında teslim eden mükelleflerin bu işlemlerle ilgili yükledikleri vergilerin iadesinde toplam iade miktarı içindeki payın dikkate alınması gerekmektedir.

Örneğin; bir mükellefin Ağustos/2006 vergilendirme dönemindeki iade talebinin **8 bin YTL**'si indirimli orana tabi işlemlerden, **12 bin YTL**'si ihracat istisnasından oluşmaktadır. Bu mükellefin aynı dönemde devreden katma değer vergisi ise **10 bin YTL**'dir. Buna göre, ilgili dönemde toplam iade tutarı içinde indirimli orana tabi işlemlerin $[(8/20) \times 100 = 40]$ yüzde 40, ihracat istisnasının ise $[(12/20) \times 100 = 60]$ yüzde 60'lık payı bulunmaktadır. Bu paylar dikkate alınarak Ağustos 2006 vergilendirme döneminde **devreden 10 bin YTL** katma değer vergisinin yüzde 40'ı olan **4 bin YTL**'si indirimli orana tabi işlemlere ilişkin aylık mahsuben iade prosedürüne, kalan **6 bin YTL** ise ihracat istisnasına yönelik iade sistemi içinde geri verilebilecektir.

4.5. YMM KDV İADESİ TASDİK RAPORU ÜCRETLERİNİN DURUMU

105 seri numaralı KDV Genel Tebliği³⁸, iade hakkı doğuran işlemler nedeniyle yüklenilen ve iade konusu yapılabilecek KDV'nin kapsamı ile ilgili açıklamaların yer aldığı yukarıda yer alan 24 ve 39 seri numaralı KDV Genel Tebliğlerine gönderme yaparak, YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ücretlerinin de , iade hakkı doğuran işlemle ilgili bir gider olduğu belirtilmiştir.

Bu nedenle, KDV iadeleri dolayısıyla düzenlenen Tasdik Raporları dolayısıyla yüklenilen katma değer vergilerinin indirimin mümkün olmaması halinde iade konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

5. İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLER NEDENİYLE DOĞAN İADE ALACAĞI İÇİN SÜRESİNDE TALEPTE BULUNMAYIP DAHA SONRA DÜZELTME BEYANNAMESİ İLE İADE TALEBİNDE BULUNAN MÜKELLEFLERİN DURUMU

39 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (D) bölümünde de açıklandığı üzere, iade hakkı doğuran işlemleri bulunan mükelleflerin bu işlemler dolayısıyla yüklendikleri vergileri nakden veya mahsuben iade olarak talep etmek yerine indirim yoluyla giderme tercihinde bulunmaları mümkündür.

Öte yandan, katma değer vergisi alacağını indirim yoluyla giderme tercihinde bulunan mükelleflerin daha sonra bu tercihinden vazgeçerek nakden veya mahsuben iade talep etmeleri halinde aradaki dönemler için düzeltme beyannameleri vermeleri gerekmektedir. Ter-

³⁸ 30.06.2007 tarih ve 26568 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

cih değişikliğinin yapıldığı dönemde iade için istenilen belgelerin de beyannameye ekleneceği tabidir.

Ancak, 96 seri numaralı KDV Genel Tebliği'ne göre, indirimli orana tabi işlemlerle ilgili katma değer vergisi alacakları için süresinde iade talebinde bulunmayan mükelleflerin daha sonra düzeltme beyannameleri vererek iade talebinde bulunmaları mümkün değildir.³⁹

6. YIL İÇİNDE İŞİN BIRAKILMASI HALİNDE NAKİT İADE

Yıl içinde işi terk eden mükelleflerin indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iadesini, işin bırakıldığı döneme ait KDV beyannameğinde beyan etmek suretiyle (izleyen yılı beklemeksizin) talep etmeleri mümkündür. Konuyla ilgili olarak Gelir İdaresince verilen bir özeltede, yıl içinde işini bırakan mükelleflerin izleyen yılı bekleme durumları olmadığından, işin terk edildiği tarihte iade talepleri için geçerli olan tutar (2007 yılında işi bırakanlar için 10.800 YTL) esas alınmak suretiyle iade talebinde bulunabilecekleri, ancak iade işleminin, mükellefin işi terk tarihi itibariyle stoklarında yer alan mallar için KDV beyan edip etmediği hususu göz önüne alınmak suretiyle gerekli işlemlerin yapılabileceği belirtilmiştir.⁴⁰

7. 5615 SAYILI KANUNLA KDVK'NUN 29'UNCU MADDESİNİN 2 NUMARALI FIKRASINDA YAPILAN DEğİŞİKLİK

1.4.2007 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 5615 Sayılı

³⁹ 18.11.2005 tarih ve 25997 sayılı Resim Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁰ Kemal OKTAR, KDV İstisnalar ve İadeler, Maliye ve Hukuk Yayınları, 7. Baskı, Ocak 2007, s.338.

Kanun'un⁴¹ 13'üncü maddesi indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iade alacağıının belirlendiği KDVK'nun 29'uncu maddesinin 2 numaralı fıkrasında değişiklik yapmıştır. Yapılan değişiklik sonrası maddenin son hali aşağıdaki gibidir.

*“Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi 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 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 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. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi nakden iade edilir. Maliye Bakanlığı bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.”*

Yapılan değişiklik, indirimli orana tabi işlemlerde aylık mahsuben iade uygulamasında mahsup edilebilecek borçlarla ilgilidir. Eski düzenlemeden farklı olarak 1.4.2007 tarihinden sonra mükelleflerin teslim ve hizmetlerin gerçekleştiği dönemde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca belirlenen sınırı aşan vergisi, organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına da mahsup edilebilecektir.

⁴¹ 4.4.2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

8. KDV ORANLARINI İNDİREN BAKANLAR KURULU KARARI SONRASINDA OTEL, MOTEL, PANSİYON, TATİL KÖYÜ VE BENZERİ KONAKLAMA TESİSLERİNDE SUNULAN GECELEME HİZMETLERİNDE İADE TALEP EDİLİP EDİLMEYECEĞİ

KDVK'nun 28 ve 36'ncı maddelerine göre 2007/12143 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı⁴² ile bazı mal ve hizmetlerde uygulanacak olan KDV oranlarında değişiklik yapılmıştır. Bu değişikliklerden biriside 01.01.2008 tarihinden itibaren otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmetlerinde KDV oranının % 8 'e indirilmesidir.

Anılan Bakanlar Kurulu Kararının 7'inci maddesi aşağıdaki gibidir.

MADDE 7 - 17/7/2002 tarihli ve 2002/4480 sayılı Kararnamenin eki II sayılı listenin "B) DİĞER MAL VE HİZMETLER" bölümünün sonuna aşağıdaki 24 üncü sıra eklenmiştir.

"24 - Otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmeti (Konaklama tesislerinde geceleme hizmetinden yararlanmayanlara verilen tüm hizmetler ile geceleme hizmetiyle beraber verilen ancak ayrıca belgelendirilen ya da geceleme hizmetine ait belgede ayrıca fiyatlandırılan hizmetler bu sıra kapsamında yer almamaktadır. Ancak geceleme hizmeti kapsamında verilmesi ve geceleme bedeline dahil edilmesi mutad olan diğer hizmetler bu sıra kapsamında yer almakla birlikte bu şekilde belirlenen geceleme bedeli içinde sunulan alkollü içeceklere ilişkin

⁴² 30.05.2007 tarih ve 20070530 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yüklenilen katma değer vergisi tutarları, hizmeti sunanlar tarafından indirim konusu yapılamaz.),”

Söz konusu maddenin incelemesinden anlaşılacağı üzere otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmetleri % 8 oranında, yani indirimli oranda KDV’ne tabidir. Ancak bu hizmetlerden;

a. Konaklama tesislerinde geceleme hizmetinden yararlanmayanlara verilen tüm hizmetler ve

b. Geceleme hizmetiyle beraber verilen ancak ayrıca belgelendirilen ya da geceleme hizmetine ait belgede ayrıca fiyatlandırılan hizmetler

için % 8’lik KDV oranı **uygulanmayacaktır.**

Geceleme hizmeti kapsamında verilmesi ve geceleme bedeline dahil edilmesi mutad olan diğer hizmetler için indirimli oranda KDV oranı, yani 8’lik oran uygulanacaktır. (Geceleme hizmeti bu işletmelerde oda veya yer tahsis edilmek suretiyle verilen, tesiste günlük yatma-barınma-kalma hizmetidir.)

İşte bu noktada geceleme hizmeti kapsamında verilmesi ve geceleme bedeline dahil edilmesi mutad olan diğer hizmetleri veren işletmelerin; bu hizmetleri için % 8 oranında KDV hesaplaması, buna karşın hizmeti yerine getirebilmesi için mal ve hizmet alımlarında % 18 oranındaki KDV yüklenmesi karşısında, indirim mekanizması yoluyla giderilemeyen KDV yükünün KDVK’nun 29’uncu maddesi çerçevesinde mükellefe iade edilmesi gerektiği sonucu çıkmaktadır.

Ancak Bakanlar Kurulu KDVK’nun 36’ncı maddesinin kendisine

verdiği yetkiyi kullanarak bu noktada bir sınırlama getirmiştir. Buna göre; geceleme hizmeti kapsamında verilmesi ve geceleme bedeline dahil edilmesi mutad olan diğer hizmetleri veren işletmelerin geceleme bedeli içinde sundukları alkollü içeceklere ilişkin yüklenilen KDV tutarlarının indirimine izin verilmemiştir. Örneğin, konaklama tesisleri tarafından verilen ve her şey dahil olarak sistem olarak bilinen hizmet türünde, tek bir fatura düzenlenmekte ve bu bedel içerisinde müşteri konaklama tesisinde verilen hizmetin tamamından veya pek çoğundan oda fiyatı kapsamında mutad olarak yararlanabilmektedir. Böyle bir durumda, müşteriye verilen hizmete uygulanan KDV oranı % 8 olacak, ancak bu hizmetlere isabet eden alkollü içeceklere ilişkin yüklenilen KDV tutarları konaklama tesisleri tarafından indirim konusu yapılmayacaktır.

Durum böyle olunca geceleme hizmeti kapsamında verilmesi veya geceleme bedeline dahil edilmesi mutad olan diğer hizmetleri veren işletmelerin, bu hizmetin içerisinde sunulan alkollü içecek teslimleri nedeniyle yükledikleri katma değer vergilerinin indirim konusu yapmaları ve dolayısıyla indirimli orana tabi işlemler nedeniyle doğan KDV iadesi hesabında dikkate almaları mümkün bulunmamaktadır.

Geceleme hizmeti kapsamında verilmesi veya geceleme bedeline dahil edilmesi mutad olan diğer hizmetleri veren işletmelerin; alkollü içecekler dışında bu hizmetlerin içinde yer alan hizmetleri (örn, yemek, kuru temizleme, fitness, sauna, masaj, su sporları hizmetleri) için, bu hizmetleri sunabilmek amacıyla yüklenilen KDV'lerinin indirimi mümkün olduğundan, indirim mekanizması yoluyla giderilemeyen KDV'nin iadesi de söz konusudur.

9. FASON OLARAK YAPTIRILAN TEKSTİL VE KONFEKSİYON İŞLERİNDE İNDİRİMLİ ORAN VE KDV İADE UYGULAMASI

KDVK'nun 9'uncu maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak 51 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin⁴³ (II) numaralı bölümü ile getirilen ve kapsamı söz konusu Genel Tebliğin (II/A) bölümü, 53⁴⁴ ve 58⁴⁵ Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde belirlenen, fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde sorumluluk uygulaması 105 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile 02.07.2007 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırılmıştır.⁴⁶ Buna göre, bu Tebliğin yayımlandığı 02.07.2007 tarihinden sonra ifa edilecek fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarının belirlendiği 2002/4480 sayılı BKK eki Karara ekli (II) sayılı Listenin (B) bölümüne 2007/12143 sayılı BKK ile 22 nci sıra eklenerek "Fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işleri"ne uygulanacak KDV oranı, 01.06.2007 tarihinden geçerli olmak üzere %8 olarak belirlenmiştir.

51 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde belirtildiği üzere, fason işin şartı, imal edilecek mal ile ilgili ana hammadde başta olmak üzere hammaddelerin fason iş yaptırınlarca temin edilmesidir. Bu genel

43 10.01.1996 tarih ve 22519 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

44 30.03.1996 tarih ve 22596 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

45 07.12.1996 tarih ve 22480 sayılı Resim Gazete'de yayımlanmıştır.

46 Yürürlükten kalkan uygulamaya göre; fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde fason hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin 2/3'ü, fason iş yaptırınlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmek üzere tevkifata tabi tutulacak, 1/3'ü ise fason iş yapana ödenecektir.

belirleme çerçevesinde;

- boyama, apre, baskı ve kasarılama işlerinde boya ve kimyevi maddelerin,

- yıkama işlerinde kimyevi maddelerin,

bu işleri yaptırnanlar tarafından temin edilip bu işleri yapanlara verilmesi halinde indirimli oran kapsamında işlem yapılacaktır. Ancak, bu işlerde boya ve kimyevi maddelerin fason işi yapanlar tarafından temin edilip kullanılması halinde yukarıda belirtilen işlere genel vergi oranı uygulanacaktır.

Bunlar dışında kalan; ütüleme, çözgü, haşıl, dikim, kesim, tıraşlama, zımpara, şardon, yakma, ram, nakış ve benzeri bütün fason işlerde %8 oranı uygulanacaktır. Bu işlerin, boya ve kimyevi maddelerin işi yapan tarafından temin edilerek kullanıldığı boya, apre, kasarılama, baskı ve yıkama işleri ile birlikte yapılması halinde, %8 ve %18 oranına tabi işler için ayrı fatura düzenlenmesi veya aynı faturada bu işlerin ayrıca gösterilmesi ve her bir işin bedeli üzerinden tabi oldukları oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.

Ancak 49 seri numaralı KDV Sirkülerine göre ; boyama, apre, baskı, kasarılama ve yıkama işleri ile birlikte bir bütün olarak verilen ve bu işlerden, işlem sürecinin bir parçası olarak ayrıştırılmayan ütüleme, zımparalama, şardon ve ram gibi hizmetlere de boyama, apre, baskı, kasarılama ve yıkama işlerinin tabi olduğu KDV oranı uygulanacaktır.Örneğin; boya ve kimyevi maddelerin işi yapanlar tarafından temin edildiği boyama işi ile birlikte bir bütün olarak verilen hizmetin parçası olan ram işi de boyama kapsamında değerlendirilecek ve fatura " Boyama Hizmeti " olarak düzenlenip, hizmetin tamamına % 18 oranında KDV uygulanacaktır. Ancak bu örnekte belirtilen boyama işinin, boya ve kimyevi maddelerin hizmeti yaptı-

ranlar tarafından temin edilerek yapılması halinde, boyama işi bir fason hizmet olarak % 8 oranında KDV'ye tabi olacağından, ram işi de hizmetin bütünü içerisinde % 8 oranında KDV'ye tabi olacaktır.

Öte yandan, ütüleme, çözgü, haşıl, dikim, kesim, tıraşlama, zımpara, şardon, yakma, ram, nakış ve benzeri işlerden bir veya bir kaçının, boyama, apre, kasarılama, baskı ve yıkama işlerinin bir parçası olmaksızın verilmesi halinde fason hizmet olarak % 8 oranında KDV'ye tabi olacaktır.

Tekstil ve konfeksiyon sektöründeki hizmetlerle ilgili olarak %8 ve %18 oranına tabi olan işlerin aynı faturada gösterilmesi halinde, uygulanacak KDV oranları itibariyle işler, oran bazında iki ayrı grupta gösterilebilecek, ancak %8 ve %18 oranı uygulanan işlerin mahiyetine ilişkin açıklamaya faturada ayrıca yer verilecektir.

Fason işlerde, dikiş ipliği, fermuar, düğme gibi yardımcı madde ve malzemelerin fason işi yapanlar tarafından temin edilip kullanılması indirimli oran uygulamasına engel değildir.

Tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason işlerde indirimli oran uygulaması sadece giyim eşyalarına verilen fason işlerle sınırlı değildir. Perde, mobilya kumaşı, havlu, çuval ve benzerleri ile bunların imalinde kullanılacak iplik veya kumaşa verilen fason hizmetler de yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde %8 oranına tabi olacaktır.

İndirimli orana tabi fason işlerden doğan KDV alacaklarının iadesine ilişkin usul ve esaslar ise KDV Kanununun (29/2) maddesi ile Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak 105 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile aşağıda belirlenmiştir.

1. Tekstil ve konfeksiyon sektöründe indirimli orana tabi fason işlerden doğan KDV alacakları miktara bakılmaksızın münhasıran ver-

gi inceleme raporu sonucuna göre iade edilecektir. İade talebi vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarihte geçerlik kazanacaktır.

2. Mükelleflerin KDV iade alacağıının tamamı için 6183 sayılı Kanununun 10'uncu maddesinde sayılan cinsten teminat göstermeleri halinde iade talebi, 99 ve 101 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde belirtilen belgelerin ibraz edilmiş olması şartıyla, teminatın gösterildiği tarih itibariyle geçerlik kazanacak, teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülecektir.

3. İndirimli orana tabi fason işlerden doğan KDV alacağıının mahsuben iadesinin talep edilmesi halinde, vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonra muaccel hale gelecek kendilerine ait; ithalde alınanlar dahil vergi borçları, SSK prim borçları ile elektrik ve doğalgaz borçlarına mahsup yapılabilecektir. Teminat gösterilmesi halinde, belgelerin tamamlanıp teminatın gösterildiği tarihten sonra muaccel hale gelecek yukarıda sayılan borçların mahsubu yapılabilecek, teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülecektir.

4. İndirimli orana tabi işlerden doğan KDV alacakları, yılı içinde mahsubun mümkün olmaması halinde izleyen yılda 99 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde belirtilen süre içinde⁴⁷ nakden iade olarak talep edilebilmektedir. Yılı içinde mahsubu gerçekleşmeyen indirimli orana tabi fason işlerden doğan KDV alacaklarına ilişkin nakden iade talepleri vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal

⁴⁷ Daha önce ifade edildiği üzere 99 seri numaralı KDV Genel Tebliği'ne göre; iade talebi en erken izleyen yılın Ocak dönemine ait olup Şubat ayı içinde verilecek, en geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı içinde verilecek KDV beyannameleri ile yapılabilecektir.

ettiği tarihten sonra yerine getirilecektir. Bu nakden iade talepleri için fason hizmetin ifa edildiği yılı izleyen yıl içinde teminat gösterilmesi halinde, belgelerin tamamlanıp teminatın gösterildiği tarihten sonra nakden iade talebi yerine getirilebilecek, teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre ozlecektir.

10. İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLER NEDENİYLE DOĞAN KDV İADESİNDE TARTIŞMALI KONULAR

10.1. İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDEN DOĞAN KDV İADESİNİN NE ZAMAN YAPILACAĞI SORUNU

Daha önce belirtildiği gibi, indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmı, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak, nakden veya mahsuben iade edilebilecektir. İade talebi en erken izleyen yılın Ocak dönemi- ne ait olup Şubat ayı içinde verilecek, en geç Kasım döneminde ait olup Aralık ayı içinde verilecek KDV beyannameleri ile yapılabilecektir.

Bir başka anlatımla, mükellefler bir yıla ait indirimli orana tabi işlemlerinden doğan iade alacağını, ertesini yılın Kasım döneminde kadar talep edebilecektir. Düzenlemelere göre bu sreden sonra katma değer vergisi iadesini talep imkanı yoktur.

Danıştay’a intikal eden bir olayda; davacı 2000 yılına ilişkin indirimli orana tabi işlem nedeniyle indiremediği KDV iade talebinin, süresinden sonra olduğu gerekçesi ile reddi zerine, KDVK’nun 29/2’inci maddesine istinaden çıkarılan 82 numaralı tebliğde indirimli orana tabi işlemler nedeniyle doğan KDV iadesi alacağının en geç Haziran 2001 tarihine kadar talep edilebileceğine ilişkin düzen-

lemenin hukuka aykırı olduğunu ileri sürerek yapılan işlemin bozulmasını istemiştir.⁴⁸

Danıştay'a göre; idarenin 82 numaralı Tebliği dayanak göstererek 2000 yılına ait iadesi gereken KDV tutarını, en geç Haziran 2001 dönemi beyannamesi ile talep edilmesi gerektiğinden bahisle reddetmiş olması, böyle bir düzenlemenin **tebliğ ile yapılamayacağı** gerekçesiyle yerinde değildir. Çünkü kişilerin bir takım haklarının kısıtlanmasını veya belirli bir haktan yararlandırılmasının belirli sürelerle sınırlandırılmasını öngören düzenlemeler, Anayasanın belirlediği sınırlar dahilinde, ancak **yasalarla yapılabilecektir**. 29'uncu maddenin ikinci fıkrasında, fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesinde Maliye Bakanlığı yetkili kılınmış ise de, bu yetki iade talebinin nereye ve nasıl yapılacağı, iade işlemi hangi belgelerin aranacağı gibi düzenlemelerle sınırlıdır, hakkın özüne dokunabilecek bir düzenlemenin tebliğ ile yapılması söz konusu olamaz. Aksi düşünce; yani kanunla düzenlenmesi gereken bir konunun tebliğ ile düzenlenmesi, kanunda öngörülmemiş bir sınırlamanın tebliğ ile getirilmesi, kuvvetler ayrılığı rejimine ters düşeceği gibi, fonksiyon gaspına da yol açacaktır.

Bu olayda Danıştay ayrıca; yürürlükte bulunan vergi kanunlarında, iade talebi konusunda herhangi bir süre sınırlaması olmadığı, bu tür taleplerin vergi kanunlarındaki **genel zamanaşımı süresi içerisinde** her zaman yapılabileceğinden bahisle, iade talebinin kabul edilmesini yerinde görmemiştir.

Vergilendirme yetkisinin belirli şahıs ve gruplardan alınıp halkın seçtiği temsilcilerden oluşan yasama organına verilmesi devlete gü-

⁴⁸ Danıştay 7. Dairesi'nin 09.11.2004 tarih 2003/1094 Esas, 2004/2800 Karar nolu kararı .

ven ve sadakatin, hukuki güvenlik ve istikrarın bir işaretidir. Şahısları doğrudan ilgilendiren vergilendirmenin belirlilik, açıklık ve istikrar esasına dayanması şarttır. Bunun sağlanması ise ancak yasama organınca kabul edilecek kanunlarla mümkündür. Kanunilik ilkesi bu zaruretin bir sonucu olarak ortaya çıkmış ve böylece vergilendirmenin esasına ilişkin konularda gerek yürütme organına, gerek yargı organına düzenleme yapma yetkisi verilmemesi sağlanmış olmaktadır.⁴⁹

Vergilerin kanuniliği ilkesi bir yandan vergilerin genel objektif düzenleyici işlemlerle konulmasını öte yandan da bireysel , subjektif nitelikteki vergi tahsil işlemlerinin vergi yasalarına uygun ve doğru olarak yapılmasını içermekle birlikte⁵⁰ Adam Smith'in geleneksel vergilendirme ilkelerinden olan vergilendirmede belirlilik ilkesinin de alt yapısını oluşturmaktadır.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasa'sının Vergi Ödevi başlıklı 73'üncü maddesinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı hükme bağlanmıştır. Ancak bu hükmün yine aynı maddenin son fıkrasında yürütme organına kısmi yetki devri ile yumuşatılmıştır. Buna göre vergi , resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na aittir.

Böylelikle Vergilerin Kanuniliği Prensibi anılan anayasa hükmü ile mevzuatımızdaki yerini almıştır.

⁴⁹ Yusuf Karakoç, Sosyal Maliye (İzmir:Dokuz Eylül Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1995), s.18.

⁵⁰ Mualla Öncel- Ahmet Kumrulu - Nami Çağan, Vergi Hukuku (Ankara:Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1992), s.40.

Genel Tebliğler, öğretide bağlayıcılık ve vergi normu koyma ölçütlerine göre asli kaynak niteliği taşımayan yardımcı kaynak niteliğinde olup, vergi işlemlerinin yürütülmesi konusunda açıklamalar içerir.⁵¹

Dolayısıyla Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak olan tebliğlerin amacı mükellefleri vergi kanunları karşısında bilgilendirmek, uygulamada ortaya çıkan kimi tereddütlü konularda kanuni çerçeve içinde görüş bildirmek ve vergi kanunlarının Maliye Bakanlığı'na **gerekli düzenleme yapma yetkisi verdiği konularda** bu düzenlemeleri yapmak olmalıdır. Tebliğler yükümlülere vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler getiren veya bunları kısmen dahi olsa ortadan kaldıran düzenlemeleri veya mükellefin kanunlar gereğince sahip olduğu bir takım hakların sınırlandırılması anlamına gelen düzenlemeleri içermemelidir.

Bu bağlamda Danıştay'ın yukarıda belirttiğimiz görüşüne katılmamak mümkün değildir. Nasıl ki; konu ile ilgili olarak çıkarılan Genel Tebliğlerde belirtilen, iadenin gerçekleşmesinde uygulanan alt sınırın bir kanuni dayanağı varsa⁵², kanun lafzında iadenin yapılacağı zaman konusunda düzenleme yapılmadan veya en azından bu konuda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmeden tebliğ bazında düzenleme yapmak yerinde olmayacaktır.

Kanaatimizce benzer durumda olan mükelleflerin yani, iade talebini tebliğ ile belirlenen sürede yapmayanların veya belirlenen süreye kadar olan katma değer vergisi beyannamelerindeki sonraki döneme devreden katma değer vergisinin yetersizliği sebebiyle iade

51 a.g.e., s.16

52 29'uncu maddenin 2'inci fıkrasına göre iadenin alt sınırı Bakanlar Kurulunca belirlenmektedir.

talebinde bulunmak istemeyenlerin, yukarıda verilen Danıştay kararını emsal göstererek ihtilaf yaratmamaları için; ya kanun lafzında açıklanan türde bir düzenleme yapılmalı ya da , iadenin talep edileceği tarih konusunda tebliğ ile sınırlayıcı bir düzenlemeye gidilmemelidir.

Tüm bu açıklamaların tersine Bakanlık konuya aşağıdaki çerçevede bakmaktadır.

“İndirimli orana tabi teslim ve hizmetlerle ilgili iade talep sürelerine uyulmaması vergi hatası niteliğinde değildir. Bu durumda mükellefin yükümlülüğü değil, seçimlik hakkı mevcuttur. Tebliğ hükümlerinde iade talep etme süreleri açıkça belirtildiğinden ve söz konusu hükümlere aykırı uygulamalar yapmak bu düzenlemeleri fiilen geçersiz kılacağından tebliğde yer alan iade talep etme sürelerine uyulması gerekmektedir.” (Maliye Bakanlığı’nun 23.3.2004 tarih ve 53/5329-784/11978 sayılı muktezası)⁵³

Uygulamaya başka bir açıdan bakıldığında indirimli oranlı teslimden doğan KDV iadesinden yararlanan mükellef grubu ile KDVK’nun 29’uncu maddesi dışındaki teslim ve hizmetlerden dolayı KDV iadesinden yararlanan diğer mükellef grupları arasında birinciler aleyhine farklı uygulama yapıldığını görmekteyiz. Bilindiği gibi diğer mükellef gruplarında KDV iadesinden yararlanabilmek için iade sürecinin başlatılmasında ertesi yılın beklenmesi öngörülmüş bulunmadığı gibi herhangi bir miktar sınırlaması da söz konusu değildir. KDV iade işlemlerinde süre ve miktar sınırlamaları KDV’nin amacı ve mantığı ile KDV hukukuna da ters düşen bir uygulama biçimidir. Çünkü, nihai tüketici olmadıkları sürece söz konusu aracı mükellef-

⁵³ VURAL, a.g.e., s. 546.

lerin, düşük oranlı teslimlerden tahsil ettikleri KDV tutarı, yüksek oranlı alışlardan dolayı yüklendikleri KDV tutarından daha düşük kaldığı durumda aradaki fark kadar KDV yükünü üstlenmiş olmaktadır. Böylelikle KDV sisteminin özünü oluşturan yansıtma işlevini yapmaktan yoksun bırakılmış bulunmaktadır. Bu mali yükün mümkün olan kısa sürede üzerlerinden kaldırılması KDV hukukunun amacına uygun düşeceği halde ertesi yılın Ocak dönemine değin bu yükü taşımaya mecbur ve mahkum kılındıkları gibi iade alacaklarından bir kısmının alıkonulması suretiyle KDV sistemini tersyüz eden biçimde nihai tüketici konumuna sokulmaktadır.⁵⁴

10.2. BAKANLAR KURULU KARARI İLE GETİRİLEN SINIRLAMAYA İLİŞKİN TARTIŞMALAR

Daha önce ifade edildiği üzere indirimli orana tabi işlemler nedeniyle KDV iadesine hak kazanabilmek için, Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup, teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen verginin varlığı yeterli olmayıp, indirilemeyen bu verginin Bakanlar Kurulunca belirlenecek sınırı aşması gerekmektedir.

Uygulamada tartışılan konu, mükelleflerin indirimli oranlı teslimlerden doğan KDV iade alacaklarının, tutarı Bakanlar Kurulu'nca belirlenen ve her yıl değişen kısmının devletçe alıkonulması ve ancak belirlenen limiti aşan kısmın iadesinin öngörülmekte olmasıdır. İndirimli oranlı teslimlerden doğan KDV iade alacaklarından devletçe alıkonulan tutarların seyri şöyle olmuştur.

⁵⁴ Emrullah DAMAR, İndirimli Oranlı KDV Mükelleflerine KDV Sisteminin Özüne Aykırı Uygulamalar, Yaklaşım, Kasım 2006, Sayı:167.

1999 yılında	1.000,00 YTL
2000 yılında	2.000,00 YTL
2001 yılında	4.000,00 YTL
2002 yılında	6.400,00 YTL
2003 yılında	8.200,00 YTL
2004 yılında	9.100,00 YTL
2005 yılında	10.000,00 YTL

Söz konusu alıkonulmanın KDV'nin hukuku ve mantığı ile nasıl bağdaştırılabileceği üzerinde durulması gereken önemli bir aksaklık olarak göze çarpmaktadır.⁵⁵

Bunun dışında, Bakanlar Kurulu Kararı gereğince iade kapsamı içinde yer almayan KDV iade alacakları konusunda uygulamada tartışılan bir diğer husus, önceki yıllarda Bakanlar Kurulu Kararının belirlediği sınır nedeniyle iade kapsamına alınmayan KDV'lerinin akibetidir.

Bir dönem Bakanlar Kurulu Kararıyla alıkonulan iade edilebilir KDV'nin ertesi dönem, devren gelen KDV'nin içinde yer alıp almayacağı, aldığı takdirde de o dönem bulunacak iade edilebilir KDV'den Bakanlar Kurulu Kararıyla tespit edilen alıkonulacak limit KDV düşüldükten sonra kalan ve içinde bir önceki dönemin Bakanlar Kurulu Kararıyla alıkonulan limitte bulunan KDV'nin iade edilip edilemeyeceği belirgin değildir. Diğer bir ifade ile her yıl Bakanlar Kurulu Kararı'na göre, iadesi öngörülme-
yen limitlerin kümü-

⁵⁵ Damar, a.g.e.

latif olarak dikkate alınıp alınmayacağı ve 1999 yılından beri indirimli oranlı vergi iadesi alan bir mükelleflerin, 2004 yılı sonunda Bakanlar Kurulu Kararı gereği iade alamadığı KDV tutarı 30.700 YTL mi, yoksa sadece 9.100 YTL mi olduğunun açıkça belirlenmesi gerekmektedir. Bu konunun yasa hükmüne uygun olarak açık bir şekilde ortaya konulması ve uygulamaya yön verilmesi gerekmektedir.⁵⁶

Bir başka tereddütlü husus ise limit uygulamasının yapılacağı döneme ilişkindir. KDVK'nun 29/2. maddesinde, indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerle ilgili mahsuben iade uygulamasının vergilendirme dönemleri itibariyle gerçekleştirilmesi öngörülmesine rağmen, iade alt limitinin tespit edildiği Kararname'de, Bakanlar Kurulu'nca indirimli vergi oranına tabi tutulan teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin 10.000 YTL'yi aşan kısmının yılı içinde mahsuben iade edileceği belirtilmiş, bu limitin her vergilendirme dönemi için ayrı ayrı mı yoksa kümülatif mi olduğu konusunda bir ifadeye yer verilmemiştir.⁵⁷

Ancak kanımızca bu konudaki sorun 99 seri numaralı tebliğ ile aşılmıştır. Tebliğdeki örnek ve açıklamalara göre;

“ Örnek: Mükellef (A)'nın vergilendirme dönemleri itibariyle, bu Tebliğin (1.3.) bölümüne göre hesapladığı kümülatif iade tutarları aşağıdaki gibidir.

Ocak sonu 1.600

⁵⁶ Kemal DARICI, İndirimli Oranlı Teslimlerde Bakanlar Kurulu Kararıyla Tespit Edilen Sınırın Sınırı, Yaklaşım, Eylül 2005, Sayı:153.

⁵⁷ Abdullah TOLU, İndirimli Orana Tabi Mal ve Hizmetlerde Aylık Mahsup Uygulaması Sorunlu Başlıyor, Yaklaşım, Haziran 2006, Sayı:162.

<i>Şubat sonu</i>	2.900
<i>Mart sonu</i>	4.700
<i>Nisan sonu</i>	6.800
<i>Mayıs sonu</i>	9.200
<i>Haziran sonu</i>	11.800

*Bu mükellefe Haziran döneminde (11.800–10.000=) 1.800 YTL mahsuben iade edilebilecektir... Belgeler Ocak–Haziran döneminin bütününe kapsayacak şekilde hazırlanacaktır. **Haziran döneminden önce 10.000 YTL tutarındaki limitin aşılmamış olması nedeniyle mahsup talebinde bulunulamayacağından belge ibraz etmeye de gerek yoktur.***

Haziran döneminden sonra iade tutarı kümülatif olarak değil sadece ilgili vergilendirme dönemi için hesaplanacaktır.

Bu mükellef iade tutarını Temmuz ayı için 1.500 YTL olarak hesaplamışsa bu tutarın tamamı mahsuben iade edilebilecektir...”

Görüleceği üzere, Bakanlar Kurulunca belirlenen limitin altında kalan iade tutarları için, mahsup talebinde bulunulamayacak, limitin altında kalan dönemler için kümülatif toplam alınmayacaktır. Limitin aşıldığı vergilendirme döneminde mahsuben iade talebinde bulunulacak, bu dönemi izleyen dönemlerde ise limit daha önce aşıldığı için limite bakılmaksızın mahsuben iade talep edilebilecektir.

10.3. İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERLE 91 SERİ NUMARALI TEBLİĞ KAPSAMINDAKİ İŞLEMLERİN BİR ARADA YAPILMASI SONUCUNDA DOĞAN KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİNDE MÜKERRERLİK SORUNU

Tam istisna kapsamında olmamakla birlikte, indirimli orana tabi işlemlerde ve 91 seri numaralı tebliği ile “kısmi tevkifat” uygulaması olarak adlandırılan işlemlerde tam istisna benzeri bir durum söz konusudur.

Mal ve hizmet alımlarının yüksek oranda KDV’ne tabi olması, buna karşın mal ve hizmet satışlarının düşük oranda KDV oranına tabi olması durumunda mükellef bünyesinde indirim mekanizması yoluyla giderilemeyen bir KDV doğacaktır.

Aynı şekilde mal ve hizmet alımları nedeniyle yüklenilen KDV’nin, mal teslimi ve hizmet ifası sırasında doğan KDV’nin bir kısmının tevkifata tabi tutulması nedeniyle arındırılmaması durumu ile karşı karşıya kalınmaktadır. Bu durumları berteraf etmek amacıyla KDVK’nun 29’ucu maddesinin 2 numaralı fıkrası ve 91 numaralı KDV Genel Tebliği ile indirim mekanizması ile giderilemeyen KDV’nin iadesi esası benimsenmiştir.

Uygulamada karşılaşılan sorun, indirimli orana tabi işlemler nedeniyle iade alacağı doğan mükellefin, aynı işlemlerin 91 Seri Numaralı Tebliğ kapsamına da girmesi nedeniyle KDV iadesi talep etmesi durumunda, KDV iadesinde mükerrerlik oluşturup oluşturmayacağıdır.

10.3.1. 91 SERİ NUMARALI TEBLİĞ KAPSAMINDA TEVKİF EDİLEN VERGİLERİN İADESİ:

91 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği⁵⁸ne göre bir kısım kurum ve kuruluşlarca alınan bazı hizmetlere ait katma değer vergisinin tevkifata tabi tutulması öngörülmüştür. Bu kuruluşların, yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik - mimarlık ve etüt - proje hizmetleri, temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri, özel güvenlik hizmetleri, makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri, her türlü yemek servisi hizmetleri ile danışmanlık ve denetim hizmetleri alımlarına ait bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin belirlenen orana göre bu kurum ve kuruluşlarca sorumlu sıfatıyla beyan edilmek ve ödenmek üzere tevkifata tabi tutulacaktır.

Hesaplanan katma değer vergisi tutarlarına uygulanacak tevkifat oranı; yemek servisi, bahçe ve çevre bakım, , danışmanlık ve denetim hizmetlerinde 1/2, özel güvenlik hizmetlerinde 4/5, temizlik hizmetlerinde 2/3, diğer hizmetlerde 1/3'tür.⁵⁹

Tevkifata tabi hizmetleri ifa eden mükellefler iade talep etmeleri halinde hizmetin yapıldığı dönem beyannamesinin 9 numaralı tablosunun 70-80 numaralı satırlarına KDV hariç hizmet bedelini, iadeye konu olan KDV sütununa ise alıcının sorumlu sıfatıyla beyan etmek üzere tevkif ettiği KDV tutarını yazacaklardır. Bu bölüme işlemin bünyesine giren verginin yazılması söz konusu değildir. İade olarak talep edilecek tutar işlemin bünyesine giren vergi değil, tevkif edilen vergi esas alınarak belirlenecektir. Dolayısıyla iadesi istenilecek

58 28.02.2004 tarih ve 25387 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

59 91 seri numaralı KDV Tebliğinde belirlenen oranlar 95 seri numaralı ve 104 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile değiştirilmiştir.

katma değer vergisi hiçbir surette tevkif edilen vergiden fazla olmayacaktır. Ayrıca iade talep eden mükelleflerden istenecek olan “yüklenilen vergiler listesi” iadenin tevkif edilen vergi tutarına göre belirlenmesine engel değildir.

Öte yandan, yukarıda belirtilen tevkifat kapsamına alınan işlemlerle ilgili olarak doğan katma değer vergisinin nakden veya mahsuben iadesi miktarına bakılmaksızın sadece banka teminat mektubu veya inceleme raporu karşılığında yerine getirilecek, teminat mektupları vergi inceleme raporunun düzenlenmesinden sonra çözülecektir.⁶⁰

10.3.2. ÖRNEK ÜZERİNDE KARŞILAŞTIRMA VE DEĞERLENDİRME

Yıldızoğlu İnşaat Taahhüt A.Ş., Antalya Büyükşehir Belediyesi’ne Aralık 2005 tarihinde 80 metre kare büyüklüğünde 100 adet konut teslim etmiştir. Konutların tanesi 60.000 YTL’ye satılmış olup, konutların yapımı için yüklenilen KDV 1.000.000 YTL’dir. Mükellefin önceki dönemden gelen 30.000 YTL’lik devreden KDV’si bulunmaktadır. Mükellefin Aralık 2005 döneminden Aralık 2006 dönemine kadar mal teslimi ve hizmet ifasında bulunmamış, herhangi bir KDV yüklenmemiştir.

Mükellefin bu döneme ilişkin verdiği KDV beyannamesi 91 seri numaralı tebliğ göre aşağıdaki şekilde olacaktır.

⁶⁰ Ancak 95 seri numaralı tebliğ ile 91 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A) bölümünde düzenlenen tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının “kendi vergi borçlarına” mahsubunu isteyen mükelleflerin 1.000.-YTL’yi aşmayan mahsup talepleri, ilgili belgelerin tamamlanmış olması şartıyla, inceleme raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilecektir. 95 ve 96 seri numaralı KDV Tebliğlerine göre yapım işlerine ait KDV tevkifatından doğan iadelerde yeminli mali müşavir raporu ile de iade yapılabilir mektedir.

Tablo 2: Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemler:

14 Teslim ve Hizmet Bedeli	:	6.000.000
15 Hesaplanan KDV (%1x2/3)	:	40.000

Tablo 3: Diğer İşlemler

28 Matrah Toplamı	:	6.000.000
29 Hesaplanan KDV	:	40.000

Tablo 4: İndirimler

32 Önceki Dönem Devir KDV	:	30.000
33 Bu Döneme Ait İnd. KDV	:	1.000.000
37 İndirimler Toplamı	:	1.030.000

Tablo 5: Sonuç Hesapları

40 İade Edilmesi Gereken KDV	:	20.000
41 Sonraki Döneme Dev. KDV	:	970.000

Tablo 9: Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler:

70 Teslim ve Hizmet Bedeli	:	6.000.000
71 İadeye Konu Olan KDV	:	20.000

Mükellef Kasım 2006 döneminde, indirimli orana tabi işlemleri nedeniyle doğan KDV iade alacağını konu ile ilgili olarak çıkarılan Genel Tebliğdeki esaslar çerçevesinde aşağıdaki gibi talep etmiştir.⁶¹

Aralık ayında indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen vergi	:	1.000.000YTL
Bu işlemlere İlişkin Hesaplanan Vergi	:	40.000 YTL
Vergi Farkı	:	960.000 YTL
Sonraki Döneme Devir KDV	:	970.000 YTL
Aylık İade Edilebilir KDV	:	960.000 YTL

Mükellefin önceki dönemlerde indirimli orana tabi işlemi olmadığı için, yıllık iade edilebilir KDV de 960.000 YTL olarak bulunacaktır. Mükellef ilgili Genel Tebliğler çerçevesinde yaptığı bu hesaplama sonucunda 960.000 YTL KDV'ni, Kasım 2006 dönemindeki sonraki döneme devreden KDV 1.970.000 YTL olduğu için iade olarak talep etmiştir.⁶²

61 Örneklere aylık mahsuben iade imkanının olmadığı varsayılmıştır. Kolay anlaşılabilir olması açısından Bakanlar Kurulunca belirlenen alt limit ihmal edilmiştir.

62 Ocak dönemi ile iade talebinin yapıldığı Kasım 2006 dönemi arasındaki bütün dönem beyannamelerinde devreden vergilerin yer aldığı ve her dönemde devreden vergi tutarının iade edilebilecek KDV'ni aştığı varsayılmıştır.

Yukarıdaki örneğin değerlendirilmesinden çıkan sonuç aynı işleme ait yüklenilen KDV'nin indirim mekanizması yoluyla giderilemeyen kısmının mükellefe iadesinde mükerrerlik yaşandığıdır. Çünkü mükellefin konut teslimi nedeniyle yüklendiği KDV 1.000.000 YTL'dir. Bu konut için hesaplanan vergi 40.000 YTL olduğuna göre, mükellefin indirim mekanizması yoluyla gideremediği 960.000 YTL, iadeye konu olabilecek maksimum iade tutarıdır.

Ancak hem indirimli orana tabi işlemlere ilişkin hem de kısmi tevkifat kapsamında yapılan işlemlere ilişkin tebliğlerde yapılan açıklamalar uyarınca KDV iadesi ayrı ayrı hesaplandığı zaman çıkan sonuç mükellefe (960.000 + 20.000=) 980.000 YTL'lik iade yapıldığıdır. Bu durum da bize açıkça 20.000 YTL tutarında fazla yapıldığını, iadede mükerrerlik olduğunu göstermektedir.

Bu sakıncayı berteraf etmek için akla iki çözüm yolu gelebilir. Bunlardan ilki, indirimli orana tabi işlem nedeniyle doğan iadenin talep edilmesi sırasında, 91 Seri numaralı tebliğ kapsamında yapılan iade tutarının düşülerek kalan tutarın iadesinin talep edilmesidir. Örneğimiz dikkate alındığında, mükellef indirimli orana tabi işlem nedeniyle doğan 960.000 YTL KDV iadesinden, 91 seri numaralı tebliğe göre aldığı 20.000 YTL KDV iadesini mahsup edecek kalan 940.000 YTL KDV'nin iadesini talep edecektir. Dolayısıyla mükellefin aldığı toplam iade tutarı (940.000 + 20.000=) 960.000 YTL olmaktadır.

İkinci yöntem ise; indirimli orana tabi işlem nedeniyle KDV iadesi hesaplanırken, indirimli orana tabi işlem nedeniyle hesaplanan KDV'ne KDV tevkifatı da ilave ederek iadenin bulunmasıdır. Örneğimize dönecek olursak;

Aralık ayında indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen vergi	:	1.000.000YTL
Bu işlemlere İlişkin Hesaplanan Vergi (40.000+20.000)	:	60.000 YTL
Vergi Farkı	:	940.000 YTL
Sonraki Döneme Devir KDV	:	970.000 YTL
Aylık İade Edilebilir KDV	:	940.000 YTL

Mükellefin 91 seri numaralı tebliğ'e göre aldığı iade 20.000 YTL olduğu için aldığı toplam iade tutarı (940.000+ 20.000=) 960.000 olacaktır. Görüleceği üzere her iki yöntemde de sonuç değişmemekte, mükerrer iadenin önünde geçilmiş olmaktadır.

Sonuç olarak; mükelleflerin haksız yere fazla iade aldığı gerekçesi ile tarhiyata muhatap olmamaları için indirimli orana tabi işlemler nedeniyle doğan iade alacağının hesaplanması sırasında ya 91 seri numaralı tebliğ'e göre hesaplayarak talep ettikleri iade tutarını tenzil etmesi ya da indirimli orana ilişkin hesaplanan KDV'ne KDV tevkiyatını da dahil ederek hesaplama yapması gerekmektedir. Ayrıca bu konuda Maliye Bakanlığı'nın sirküler veya tebliğ bazında mükellefleri uyarıcı bir açıklama yapmasının faydalı olacağı düşünülmektedir.

11. İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERE İLİŞKİN PRATİK BİLGİLER

İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDEN DOĞAN KDV İADESİNDE ARANILACAK BELGELER	
AYLIK İADELER (SADECE MAHUBEN İADELER)	
AYLIK MAHSUBEN İADE	İNDİRİMLİ ORANA TABİ MALLARIN İHRAÇ AMACIYLA TESLİMİNDE AYLIK MAHSUBEN İADE
<p><u>DÖNEM İTİBARIYLA 4.000 YTL'YE KADAR OLAN MAHSUPLARDA</u></p> <ul style="list-style-type: none">- İade talep dilekçesi- Takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar yapılan alışlara ilişkin fatura ve benzeri belgeler ile aynı dönemde yapılan indirimli orana tabi satışlara ilişkin fatura ve benzeri belgelerin listesi (bu listelerde fatura düzenleme haddinin altında kalan alış ve satış tutarları ile aynı mükelleften yapılan alış veya aynı mükellefe yapılan satışların toplamı tek tutar olarak belirtilebilmektedir.)	<p>İndirimli orana tabi malların oldukları gibi ihraç edilmeleri şartıyla;</p> <ul style="list-style-type: none">- dış ticaret sermaye şirketlerine,- sektörel dış ticaret şirketlerine,- yarıdan fazla hissesine sahip oldukları şirketlere,- kendi hisselerinin yarısından fazlasına sahip olan mükelleflere, <p>tesliminden doğan yılı içindeki mahsup talepleri, miktara bakılmaksızın inceleme raporu,</p>

- Takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar iade edilecek vergi tutarının hesaplanmasına ilişkin olarak dönemler itibariyle hazırlanacak tablo.

- Mahsup hakkının doğduğu dönemden itibaren **sadece** mahsup talep edilen vergilendirme dönemine ait olmak üzere; indirilecek KDV listesi, indirimli orana tabi işlemlere ait satış faturaları ve yüklenilen KDV tablosu.

DÖNEM İTİBARIYLA 4.000 YTL'Yİ AŞAN MAHSUPLARDA

- İnceleme Raporu veya teminat mektubu veya Yeminli Mali Müşavir Raporu

Not: 1. 37 Seri Nolu YMM tebliğine göre tam tasdik sözleşmesi 498.000 YTL'ye (2007 yılı için) kadar olan iade talepleri için KDV iadesi tasdik raporu verilebilir. Tam tasdik sözleşmesi varsa sınır yoktur.

yeminli mali müşavir tasdik raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilecektir.

İADE TALEP DİLEKÇESİNE ŞU BELGELER EKLENMELİDİR;

- Takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar yapılan alışlara ilişkin fatura ve benzeri belgeler ile aynı dönemde yapılan indirimli orana tabi satışlara ilişkin fatura ve benzeri belgelerin listesi (bu listelerde fatura düzenleme haddinin altında kalan alış ve satış tutarları ile aynı mükelleften yapılan alış veya aynı mükellefe yapılan satışların toplamı tek tutar olarak belirtilebilecektir.)

- Takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar iade edilecek vergi tutarının hesaplanmasına ilişkin olarak dönemler itibariyle hazırlanacak tablo.

- Mahsup hakkının doğduğu dönemden itibaren **sadece**

2. Sermayelerinin % 51 veya daha fazlası genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, köylere, belediyelere ve bunların teşkil ettikleri birliklere, döner sermayeli kuruluşlara, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları ile Devlet eliyle kurulan üniversitelere, kanunla kurulan emekli ve yardım sandıklarına ait mükelleflerin ; bu kapsamdaki mahsuben iade talepleri, yukarıda yer alan belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu, YMM tasdik raporu veya teminat aranmadan yerine getirilecektir.

3. Tekstil ve konfeksiyon sektöründe indirimli orana tabi fason işlerden doğan KDV alacakları miktarına bakılmaksızın münhasıran vergi inceleme raporu ile yerine getirilir. Teminat gösterilmesi halinde teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

mahsup talep edilen vergilendirme dönemine ait olmak üzere; indirilecek KDV listesi, indirimli orana tabi işlemlere ait satış faturaları ve yüklenilen KDV tablosu.

- İhracatı gerçekleştiren mükelleften alınacak yazı. (99 seri numaralı tebliğin 4 numaralı bölümündeki açıklamalara uygun olarak)

- Yılın başından cari döneme kadar, aylar itibariyle ve kümülatif sütunlara da yer verilmek suretiyle, incelemesiz / teminatsız mahsup kapsamına giren teslim bedelleri, bunlar dışındaki indirimli orana tabi diğer işlem bedelleri (birden fazla işlem varsa toplamları alınarak tek tutar olarak ifade edilecektir) ve her ikisinin toplamını gösteren bir tablo

İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDEN DOĞAN KDV İADESİNDE ARANILACAK BELGELER

YILLIK İADELER

NAKDEN İADE (YILLIK)

**MAHSUBEN İADE
(YILLIK)**

DÖNEM İTİBARIYLA
4.000YTL' YE KADAR
OLAN İADELERDE:

- İade talep dilekçesi
- İndirimli orana tabi işlemlerin yapıldığı yıla ait alış ve satış faturalarının listesi (bu listelerde fatura düzenleme haddinin altında kalan alış ve satış tutarları ile aynı mükelleften yapılan alış veya aynı mükellefe yapılan satışların toplamı tek tutar olarak belirtilebilecektir.)
- Yıllık iade tutarının hesaplanmasına ilişkin tablo (bu tabloda yılı içinde mahsup edilemeyen tutar da tek satır olarak gösterilecektir.)
- İadenin talep edildiği yılın ilk döneminden iade talep edildiği

DÖNEM İTİBARIYLA
4.000YTL' YE KADAR
OLAN İADELERDE:

- İade talep dilekçesi
- İndirimli orana tabi işlemlerin yapıldığı yıla ait alış ve satış faturalarının listesi (bu listelerde fatura düzenleme haddinin altında kalan alış ve satış tutarları ile aynı mükelleften yapılan alış veya aynı mükellefe yapılan satışların toplamı tek tutar olarak belirtilebilecektir.)
- Yıllık iade tutarının hesaplanmasına ilişkin tablo (bu tabloda yılı içinde mahsup edilemeyen tutar da tek satır olarak gösterilecektir.)
- İadenin talep edildiği yılın ilk döneminden iade talep edildiği

döneme kadar aylar itibariyle devreden KDV tutarlarını gösteren tablo

DÖNEM İTİBARIYLA 4.000 YTL'Yİ AŞAN İADELERDE

- İnceleme Raporu veya teminat mektubu veya Yeminli Mali Müşavir Raporu

Not: 1. 37 Seri Nolu YMM tebliğine göre tam tasdik sözleşmesi 498.000 YTL'ye (2007 yılı için) kadar olan iade talepleri için KDV iadesi tasdik raporu verilebilir. Tam tasdik sözleşmesi varsa sınır yoktur.

2. Tekstil ve konfeksiyon sektöründe indirimli orana tabi fason işlerden doğan KDV alacakları miktarına bakılmaksızın münhasıran vergi inceleme raporu ile yerine getirilir. Teminat gösterilmesi halinde teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

döneme kadar aylar itibariyle devreden KDV tutarlarını gösteren tablo

DÖNEM İTİBARIYLA 4.000 YTL'Yİ AŞAN İADELERDE

- İnceleme Raporu veya teminat mektubu veya Yeminli Mali Müşavir Raporu

Not: 37 Seri Nolu YMM tebliğine göre tam tasdik sözleşmesi yoksa 498.000 YTL'ye (2007 yılı için) kadar olan iade talepleri için KDV iadesi tasdik raporu verilebilir. Tam tasdik sözleşmesi varsa sınır yoktur.

3. Sermayelerinin % 51 veya daha fazlası genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, köylere, belediyelere ve bunların teşkil ettikleri birliklere, döner sermayeli kuruluşlara, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları ile Devlet eliyle kurulan üniversitelere, kanunla kurulan emekli ve yardım sandıklarına ait mükelleflerin ; bu kapsamdaki nakden iade talepleri miktara bakılmaksızın inceleme raporu, YMM tasdik raporu veya teminat aranmadan yerine getirilecektir.

12. İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERE İLİŞKİN ÖRNEK YARGI KARARI VE BAKANLIK GÖRÜŞLERİ⁶³

ÖRNEK DANIŞTAY KARARI

- Davacı 2000 yılına ilişkin indirimli orana tabi işlem nedeniyle indiremediği KDV iade talebinin, süresinden sonra olduğu gerekçesi ile reddi üzerine, KDVK'nun 29/2'inci maddesine istinaden çıkarılan 82 numaralı tebliğde indirimli orana tabi işlemler nedeniyle doğan KDV iadesi alacağıının en geç Haziran 2001 tarihine kadar talep edilebileceğine ilişkin düzenlemenin hukuka aykırı olduğunu ileri sürerek yapılan işlemin bozulmasını istemiştir. idarenin 82 numaralı Tebliği dayanak göstererek 2000 yılına ait iadesi gereken KDV tutarını, en geç Haziran 2001 dönemi beyannamesi ile talep edilmesi gerektiğinden bahisle reddetmiş olması, böyle bir düzenlemenin tebliğ ile yapılamayacağı gerekçesiyle yerinde değildir. Çünkü kişilerin bir takım haklarının kısıtlanmasını veya belirli bir haktan yararlandırılmasının belirli sürelerle sınırlandırılmasını öngören düzenlemeler, Anayasanın belirlediği sınırlar dahilinde, ancak yasalarla yapılabilecektir. 29'uncu maddenin ikinci fıkrasında, fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesinde Maliye Bakanlığı yetkili kılınmış ise de, bu yetki iade talebinin nereye ve nasıl yapılacağı, iade işlemiinde hangi belgelerin aranacağı gibi düzenlemelerle sınırlıdır, hakkın

⁶³ Bu bölümde yer alan Danıştay Kararları ve Bakanlık Görüşleri çalışmamızın “Yararlanılan Kaynaklar” bölümünde yer alan kaynaklardan derlenmiştir.

*özüne dokunabilecek bir düzenlemenin tebliğ ile yapılması söz konusu olamaz. Aksi düşünce; yani kanunla düzenlenmesi gereken bir konunun tebliğ ile düzenlenmesi, kanunda öngörülme-
meyen bir sınırlamanın tebliğ ile getirilmesi, kuvvetler ayrılığı rejimine ters düşeceği gibi, fonksiyon gaspına da yol açacaktır. Yürürlükte bulunan vergi kanunlarında, iade talebi konusunda herhangi bir süre sınırlaması olmadığı, bu tür taleplerin vergi kanunlarındaki genel zaman aşımı süresi içerisinde her zaman yapılabileceğinden bahisle, iade talebinin kabul edilmesini yerinde görmemiştir.*

(Danıştay 7. Daire: 09.11.2004 Tarih- Karar No: 2800-Esas No: 1094)

ÖRNEK MUKTEZALAR

- Bakanlar Kurulu Kararınca belirlenen limitin (2003 yılı iadeleri için 8.200,00 YTL) altında olduğu için iadesi yapılamayan vergi, sonraki dönemlerde indirim konusu yapılmak üzere devredilebilecektir. Gelecek yıla ait iade edilecek KDV tutarının hesaplanmasına bu tutarlarında dahil edilmesi suretiyle iadeye konu edilmesi mümkün değildir. Buna göre, 2003 yılından gelen ve Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilen 8.200,00 YTL'lik vergi ancak indirimle giderilebilecek, iade edilmesi söz konusu olmayacaktır. (Adana Defterdarlığı'nın 28.4.2005 Tarih ve B.07.4.DEF.0.16.12/2005-870 Sayılı Özelgesi)

- Yıl sonu iade edilebilir Katma Değer Vergisi tutarı Aralık ayı beyannamesindeki vergi ile karşılaştırılacak, ilgili yıla ait limiti aşan kısım iade edilebilir Katma Değer Vergisi olarak be-

lirlenecektir. Bu tutar belirlenirken;- Geçmiş yıllarda limitlerin altında kaldığı için iade edilemeyen KDV, cari yıla ait iade edilebilir KDV, cari yıla ait iade edilebilir KDV tutarına eklenmeyecekti- Cari yıl iade edilebilir KDV tutarının mukayese edildiği yıl sonu devreden KDV tutarı aynen alınacak, geçmiş yılda iade edilemediği için devreden vergi içinde yer alan kısım düşülmeyecektir(Maliye Bakanlığı'nun 28.4.2005 Tarih ve B.07.1.61.bb.0.53/5329-810/027897 Sayılı Özelgesi)

- İndirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenen vergilerden prensip olarak, bu işlemlerin % 18'i ile indirimli orana isabet eden tutar arasındaki farka kadar olan kısmın iadesi talep edilebilecektir. İndirimli orana tabi inşaat taahhüt işleminde hak ediş belgesi ve buna bağlı faturanın düzenlenmesi halinde, bedeli tahsil edilmese bile hem işlemle ilgili vergi, hem de iade hakkı doğmuş olacaktır. Mükellef bu hak edişin bünyesine giren KDV'ni yıllık iade hesabına alabilecektir. Ancak fatura düzenlenmemişse kısım kısım hizmet ifasından söz edilemeyeceğinden, bu arada hizmet ifası gerçekleşse bile, bunun bünyesine giren vergiler o dönemin iade hesabına dahil edilmeyecektir. Gerçekleştirilen bu kısmi hizmet ne zaman fatura edilirse iade hakkı o vergilendirme döneminde doğacaktır.

(B.07.0.GEL.0.53/5329-741 Sayı)

- Yeminli Mali Müşavir (...) tarafından Bakanlığımıza verilen bir örneği ekli 10.05.2005 tarih ve (...) sayılı dilekçesinde indirimli orana tabi işlemlerle ilgili olup, indirilemeyen katma değer vergisine ilişkin iade tutarının nasıl hesaplanacağı sorulmaktadır. İndirimli orana tabi işlemlerde yüklenen vergilerin iadesi ile ilgili düzenlemelerin yer aldığı Katma Değer Vergisi

Genel Tebliğlerine göre herhangi bir vergilendirme döneminde iade edilecek verginin belirlenmesine, o dönemde teslimi gerçekleştirilen temel gıda maddelerinin bünyesine giren vergi tutarının hesaplanması ile başlanacaktır. Bünyeye giren vergi tutarları teslimi gerçekleşen indirimli orana tabi malların üretimiyle ilgili alış ve giderlere ait katma değer vergilerinden oluşacaktır. Bu hesaplama yapıldıktan sonra bünyeye giren vergilerden ne kadarının iade edileceği ise o dönemdeki devreden vergilerin mevcudiyetine ve tutarına bağlıdır. Buna göre o dönem devreden vergi yoksa iade yapılmayacaktır. Devreden vergi varsa ve tutarı “işlemin bünyesine giren vergi” olarak hesaplanan tutarı;- aşılıyorsa bünyeye giren verginin tamamı, - aşmıyorsa devreden verginin tamamı iade hesabına alınacaktır. Her vergilendirme döneminde bünyeye giren verginin devreden vergi ile mukayese edilmesiyle yukarıda açıklandığı şekilde bulunacak tutarın o yıl için Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen sınırı aşan kısmı mükellef tarafından talep edilebilir iade/mahsup edilecek katma değer vergisi olacaktır. Bu hesaplama yapılırken devreden vergi içinde önceki yıllarda Bakanlar Kurulu Kararı çerçevesinde iade edilmeyen verginin bulunup bulunmamasına bakılmayacaktır. Mükellef dilekçesinde; devreden, hesaplanan ve indirilebilir vergi miktarları yıllık bazda verilmektedir. İade hesabı aylar itibariyle ve kümülatif ilişkiler göz önünde tutularak “işlemin bünyesine giren vergi” itibariyle yapılacaktır. Bu şekilde bulunacak yıl sonu iade edilebilir katma değer vergisi tutarı Aralık ayı beyannamesindeki devreden vergi ile karşılaştırılacak, ilgili yıla ait limiti aşan kısım “yıllık iade edilebilir katma değer vergisi” olarak belirlenecektir. Bu tutar belirlenirken:- Geçmiş yıllarda limitlerin altında kaldığı için iade edilemeyen KDV, cari yıla ait iade edi-

lebilir KDV tutarına eklenmeyecektir.- Cari yıl iade edilebilir KDV tutarının mukayese edildiği yıl sonu devreden KDV tutarı aynen alınacak, geçmiş yılda iade edilemediği için devreden vergi içinde yer alan kısım düşülmeyecektir.

(28.06.2005 Tarih – B.07.1.GİB.0.53/5329 Sayı)

- İndirimli orana tabi ürünlerle ilgili olarak yüklenmiş bulunan pazarlama ve reklam giderleri ile amortismanına tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilmiş vergiler, indirimli orana tabi işlemler bünyesine giren vergiler olarak değerlendirilerek işlem yapılabilecektir.

(25.5.2001 Tarih ve 53/5329-655/28753 sayılı Özelge)

- “İliniz....vergi dairesi mükelleflerindenadına 2001/1, 2, 3 dönemleri ile ilgili olarak YMM.....’nin düzenlediği KDV İadesi Tasdik Raporu’nun tetkikinde, mülkiyeti kendisine ait 15000 metrekare kapalı alanı olan hizmet binasının inşaatının bitim aşamasına geldiği belirtilerek bu inşaatla ilgili olarak yüklenilen katma değer vergisinin indirimle telafi edilemeyen kısmının iadesinin talep edildiği, adı geçen vergi dairesince, inşaatla ilgili olan ve indirilemeyen katma değer vergisinin iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılmaması halinde iadesinin mümkün olmadığınatarih vesayılı yazı ile bildirildiği ancak YMM’nin iadenin yapılması konusunda talebini yinelediği anlaşılmaktadır....Bu durumda, söz konusu binanın inşaatı bitip kullanılmaya başlanmadığı halde bununla ilgili yüklenilen vergilerin iade hakkı doğuran işlemler kapsamında değerlendirilmesi mümkün görülmemektedir.” denilmektedir.

(Maliye Bakanlığı’nın 05.10.2001 tarih ve 52851 sayılı Yazısı)

- “Diğer taraftan, inşaatı bitmemiş dolayısıyla kullanıma açık olmayan natamam bina ile ilgili yüklenilen verginin indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yüklenilen vergiler olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından (henüz indirimli orana tabi işlemlerle ilgili olarak bu ATİK kullanılmadığından) iadeye pay verilmesinin de mümkün olamayacağı tabiidir

(İstanbul Defterdarlığı'nın 13.04.2004 tarih ve KDV MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.YMM.25-23372/167 sayılı Özelgesi)

-“Diğer taraftan, YMM.....tarafından Defterdarlığımıza verilen dilekçe, ilgi (...) sayılı yazınız ve eki YMM Raporu eklerinin incelenmesinden ödevlinin 2002 yılında inşaatına başladığı gayrimenkullerin inşaatının 2003 yılında tamamlandığı ve Eylül ayından itibaren kullanılmaya başlanıldığı, ancak bu inşaatlarla ilgili yüklenilen vergilerden 2003 Ocak döneminden itibaren iade hakkı doğuran işlemlere pay verildiği görülmüştür.....Söz konusu, gayrimenkulün inşaatı 2003 Eylül döneminde tamamlandığından ve bu dönemden itibaren kullanılmaya başlanıldığından iade hakkı doğuran işlemlere de 2003 Eylül döneminden itibaren genel vergi oranını geçmemek üzere pay verilebilecektir. (Söz konusu gayrimenkul nedeniyle iade hakkı doğuran işlemlere verilecek pay KDV tutarının toplamı, bu gayrimenkulün inşası nedeniyle ödenen KDV toplamını geçemeyecektir.)” denilmektedir.

(İstanbul Defterdarlığı'nın 08.10.2004 tarih ve KDV MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.29.25-28438/6527 sayılı Özelgesi)

- “.....gerçekleştirilen ve 2003/Eylül ayında tamamlandığı

ve bu dönemden itibaren kullanılmaya başlanıldığı ifade edilen yatırımla ilgili olarak iade hakkı doğuran işlemlere 2003/Eylül döneminden itibaren indirimli oranda vergiye tabi teslim bedeline genel vergi oranını uygulamak suretiyle bulunacak tutarı geçmemek üzere pay verilebilecektir. Diğer bir deyişle, yatırımın bitmediği ve kullanılmaya başlanılmadığı 2002 yılı ile 2003 yılı Ocak/Ağustos dönemlerinde yatırım harcamaları nedeniyle yüklenen vergilerden bu dönemlerde iade hakkı doğuran işlemlere pay verilmesi mümkün değildir. Ancak, inşaat yatırımı 2003/Eylül döneminde tamamlandığından ve bu dönemden itibaren kullanılmaya başlanıldığından 2002 yılında yapılan yatırım harcamaları için yüklenen vergiler dahil toplam yatırım harcamaları nedeniyle yüklenen katma değer vergisinin 2003/Eylül döneminden itibaren iade hakkı doğuran işlemlere pay verilmek suretiyle iade konusu yapması mümkün bulunmaktadır.” denilmektedir.

(Maliye Bakanlığı'nun 07.01.2005 tarih ve 000841 sayılı Yazısı)

- 31.12.2000 tarihinde faaliyetini terk eden mükellefin indirim yoluyla gideremediği vergilerin 2000 yılı için henüz Bakanlar Kurulunca bir alt limit tespit edilememesi nedeniyle iade edilemeyeceği, 2000 yılına ait gelir vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet unsuru olarak göz önüne alınmasında bir sakınca bulunmadığı

(Maliye Bakanlığı'nun 12.04.2001 tarih ve 20161 sayılı Özeliği)

- İade hesabına dahil edilecek alış ve giderlerin, iade hakkı do-

ğuran işlemin yapıldığı ay ve yıl içinde gerçekleşmiş olması şart değildir. İşlemlerle ilgili olması şartıyla önceki yıllarda yapılan harcamalara ait vergiler de iade hesabına dahil edilecektir.

(Maliye Bakanlığı'nın 14.11.2004 tarih 5529-693 sayılı Özelgesi)

- İndirimli orana tabi teslim ve hizmetlerle ilgili iade talep sürelerine uyulmaması vergi hatası niteliğinde değildir. Bu durumda mükellefin yükümlülüğü değil, seçimlik hakkı mevcuttur. Tebliğ hükümlerinde iade talep etme süreleri açıkça belirtildiğinden ve söz konusu hükümlere aykırı uygulamalar yapmak bu düzenlemeleri fiilen geçersiz kılacağından tebliğde yer alan iade talep etme sürelerine uyulması gerekmektedir.

(Maliye Bakanlığı'nın 23.3.2004 tarih ve 53/5329-784/11978 sayılı Özelgesi)

- ATİK'ler için ödediği vergilerin, bir vergilendirme döneminde iade edilecek kısmının, o dönemdeki iade hakkını doğuran işlemlere ait bedelin genel vergi oranı ile çarpılması suretiyle bulunan miktardan fazla olamayacağı şeklindeki açıklama sadece iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılan ATİK'lere ödenen KDV'nin iade konusu yapılacak kısmının hesaplanması ile ilgilidir. İade hakkı doğuran işlem bedeline herhangi bir oranın uygulanması sonucu bulunan miktar iade işlemlerinde üst sınır sayılamayacaktır.

(Maliye Bakanlığı'nın 1.9.2003 tarih ve 55/5529-686/36094 sayılı Özelgesi)

YARARLANILAN KAYNAKLAR

KİTAPLAR/ SÜRELİ YAYINLAR

- KARAKOÇ Yusuf, Sosyal Maliye İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1995.
- OKTAR Kemal, KDV İstisnalar ve İadeler, Maliye ve Hukuk Yayınları, 7. Baskı, Ocak 2007
- ÖNCEL Muallalla, KUMRULU Ahmet - ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1992
- VURAL Mahmut, KDV İade Rehberi, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları,3.Baskı, Eylül 2004.
- YILDIZ A. Murat - ATAY Tezcan, Tablolarla 5035 Sayılı Kanunla Vergi Mevzuatında Yapılan Düzenlemeler, ASMMMO Yayınları, Ankara: Ocak 2004.
- Katma Değer Vergisi, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara:1985.
- ..., Bir Reformun Anatomisi, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara:1988.
- Ağustos 1998'den Haziran 2006'ya Kadar Tüm Sayıları Vergi Sorunları Dergisi CD'si , Maliye Gelirler Kontrolörleri Dergisi Yayını, 2006.
- Vergi Sorunları Dergileri Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları
- Yaklaşım Dergileri, Yaklaşım Yayıncılık

İNTERNET SİTELERİ

1. www.gelirler .gov.tr
2. www.yaklasim.com.tr
3. www.malihaber.com
4. www.ivdb.gov.tr
5. www.avdb.gov.tr
6. www.turmob.org.tr

MAKALELER

- DAMAR Emrullah, İndirimli Oranlı KDV Mükelleflerine KDV Sisteminin Özüne Aykırı Uygulamalar, Yaklaşım, Kasım 2006, Sayı:167.
- DARICI Kemal, İndirimli Oranlı Teslimlerde Bakanlar Kurulu Kararıyla Tespit Edilen Sınırın Sınırı, Yaklaşım, Eylül 2005, Sayı:153.
- KELECİOĞLU M. Aykut, İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İade Uygulaması, Yaklaşım , Nisan 2005, Sayı:148
- KELECİOĞLU M. Aykut, Bir Danıştay Kararı Işığında İndirimli Orana Tabi İşlemlerden Doğan KDV İadesinin Talep Zamanı, Yaklaşım, Sayı :154
- KELECİOĞLU M. Aykut, İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İadesi-Son Durum, Vergici Ve Muhasebeci İle Diyalog, Eylül 2006 , sayı: 221

- KELECİOĞLU M. Aykut, Vergilerin Kanuniliği İlkesi Ve KDV’nde İade, Dünya Gazetesi, 9 Ekim 2006.
- KELECİOĞLU M. Aykut - YILDIZ A. Murat, KDV Tevkifatı ve % 1 Oranına Tabi İnşaat ve Taahhüt İşlerinde KDV İadesinde Mükerrerlik Sorunu, Yaklaşım, Kasım 2005, Sayı:155
- ÖZDEMİR Hali İbrahim, Devam Etmekte Olan İnşaat Nedeniyle Yüklenilen KDV, İndirimli Orana Tabi Teslim veya Hizmetler Nedeniyle İade Edilecek KDV Tutarına Dahil Edilebilir Mi?, Yaklaşım, Ağustos 2005, Sayı:152
- TOLU Abdullah, İndirimli Orana Tabi Mal ve Hizmetlerde Aylık Mahsup Uygulaması Sorunlu Başlıyor, Yaklaşım, Haziran 2006, Sayı:162.
- TOLU Abdullah, İndirimli Orana Tabi Mal ve Hizmetlerde 2005 Yılına İlişkin Yıllık KDV İadesi, Yaklaşım, Mayıs 2006, Sayı:161.

