

## İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDE KDV İADESİ

### I-GİRİŞ:

Dolaylı bir vergi olan Katma Değer Vergisi, verginin konusuna giren mal ve hizmetlerin üretim ve tüketim aşamalarının her safhasında yaratılan katma değeri kapsayan bir vergidir. Katma Değer Vergisi, malların teslimi yada hizmetin ifası üzerinden hesaplanan KDV'den, söz konusu mal ve hizmetlerin alımı ile ilgili olarak yüklenilen KDV'nin indirilmesi suretiyle işleyen bir sisteme sahiptir.

KDV Kanunu'nun indirim mekanizmasını düzenleyen 29'uncu maddesinin 1 numaralı fıkrasına göre mükellefler yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesapladığı KDV'den, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'ni indirebilmektedirler. KDV Kanunu'nun 29'uncu maddesinin 2 numaralı fıkrasına göre bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Aynı kanunun 30/a maddesinde vergiden istisna edilmiş bulunan mal teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır. KDV Kanunu'nun 32'nci maddesinde ise, aynı kanunun 11, 13, 14 ve 15'inci maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda 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 mükellefe iade olunur.

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapıp yapılamamasına göre KDV istisnaları tam istisna ve kısmi istisna olmak üzere iki gruba ayrılabilir. Buna göre KDV Kanunu'nun 11 (İhracat), 13 (Araçlar, Liman Hizmetleri, Petrol Aramaları ve Teşvik Belgeli Makine Teçhizat Teslimleri), 14 (Uluslararası Taşımacılık) ve 15 (Diplomatik ve Uluslararası Kuruluşlar)'nci maddelerinde yer alan istisnalar tam istisna, diğer istisnalar ise kısmi istisna olarak isimlendirilmektedir.

Ayrıca KDV Kanunu'nun vergi indirimini düzenleyen 29'uncu maddesinin 2 numaralı fıkrasında da bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV'nin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den fazla olması dolayısıyla indirilemeyen KDV'nin belirli şartlar altında iade edileceği hüküm altına alınmıştır. Anılan maddede 4369 sayılı kanundan önce sadece "temel gıda maddesi" kapsamına giren işlemlerle ilgili yüklenilen ve indirilemeyen verginin iadesi yer almaktaydı. Söz konusu bendin ikinci cümlesi 4369 sayılı kanunun 61'inci maddesi ile 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere şu şekilde değiştirilmiştir: "Şu kadar ki, 28. madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup, yılı içerisinde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi iade olunur."

4369 sayılı kanunla Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinin 2 numaralı fıkrasına yapılan bu yeni düzenleme ile ilgili olarak Maliye

Bakanlığı'nca yayınlanan 74<sup>1</sup> seri numaralı KDV Genel Tebliğinde yapılacak iadenin usul ve esasları belirlenmiş ve daha sonra 76<sup>2</sup> seri numaralı KDV Genel Tebliğinde de tereddüde düşülen bazı hususlarla ilgili olarak ilave açıklamalara yer verilmiştir. Yazımızın izleyen bölümlerinde İndirimli orana tabi işlemlerle ilgili olup yılı içinde indirilemeyen verginin mükelleflere iade esasları ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

## **II-İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLER:**

KDV Kanunu'nun 29'uncu maddesinin 2 numaralı fıkrasında 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, Bakanlar Kurulunca vergi oranı indirilen malların teslimi ve hizmetlerin ifasında bulunan mükelleflere bu işlemleri dolayısıyla yükledikleri ancak bir takvim yılı içinde indirmedikleri KDV'nin, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek tutarı aşan kısmı iade edilecektir. 21.07.2000 tarih ve 2000/1074 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı<sup>3</sup> ile 1999 yılında indirimli orana tabi işlemlere ilişkin olarak yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'den 1.000.000.000 TL'yi aşan kısmın iade edilmesi kararlaştırılmıştır.

Bu durumda 1999 yılından itibaren uygulanacak olan indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin iade edilebilmesi için aşağıdaki şartların bir arada bulunması gerekmektedir.

-İndirimli orana tabi işlemler 01.01.1999 tarihinden itibaren gerçekleştirilmelidir.

-İndirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yüklenilen KDV o yıl içinde indirilememelidir.

-İndirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yüklenilerek indirilemeyen KDV tutarı 1.000.000.000 TL'yi aşmalıdır. İndirilemeyen KDV tutarı 1.000.000.000 TL'yi aşmıyor ise iade edilmeyecek ve müteakip dönemlerde indirilmek üzere devredilecektir.

Mevcut uygulamada genel KDV oranı %17, indirilmiş KDV oranları %1-%8, yükseltilmiş KDV oranları ise %25 ile %40'dır. Yüklenilen KDV'nin bir takvim yılı içinde indirilememesi halinde iade edilecek olan indirimli orana tabi işlemler 22.12.1992 tarih ve 92/3896 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Karardaki %1 oranına tabi işlemlere ait I sayılı liste ile %8 oranına tabi işlemlere ait II sayılı listede yer almıştır. I ve II sayılı listelerde yer alan mal ve hizmetler şunlardır:

### **a- I Sayılı Liste (%1 Oranına Tabi İşlemler)**

-Tarım Ürünlerinin Toptan Teslimi (Parekende teslimleri %17 oranına tabidir)

<sup>1</sup> 74 seri numaralı KDV Genel Tebliği, 14.09.2000 tarih ve 24170 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> 76 seri numaralı KDV Genel Tebliği, 23.09.2000 tarih ve 24179 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> 2000/1074 sayılı BKK, 23.08.2000 tarih ve 24149 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

-Tahıllar, Kasaplık Hayvanlar, Zeytinyağı (Parekende teslimleri %8 oranına tabidir)

- Buğday Unu ve Ekmekler
- Finansal Kiralama İşlemleri
- Gazete ve Dergiler
- Kullanılmış Binek Otomobili

-Ham Post ve Derilerin Toptan Teslimi (Parekende teslimleri %17 oranına tabidir)

- Konut İnşasına İlişkin İnşaat Taahhüt işleri
- Toptancı Hallerindeki Taze Sebze ve Meyve Teslimleri(Haller Dışında %8 oranı uygulanır)

### **b-II Sayılı Liste (%8 Oranına Tabi İşlemler)**

- Temel Gıda Maddeleri
- Doğalgaz
- Yazar Kasa ve Takograf
- Sanatsal Gösteriler
- Eğitim ve Öğretim Hizmetleri
- Baskı ve Yazı Kağıtları
- Kitaplar

Bu çerçevede düşünüldüğünde esas itibariyle başlıca aşağıdaki mükellefler bu kapsamda KDV iadesinden yararlanabilecektir.<sup>4</sup>

- 150 metrekarenin altında konut inşa eden müteahhitler,
- 29.07.1998 tarihinden sonra inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerine inşaat taahhüt işi yapan müteahhitler,
- Kanunla kurulmuş Sosyal Güvenlik Kuruluşları ile Belediyelere 150 metrekareyi aşmayan konut inşaatı yapan müteahhitler,
- Temel gıda maddeleri teslimi yapan mükellefler,
- Finansal kiralama şirketlerine, finansal kiralamaya konu mal teslimi yapan mükellefler,
- Gazeteler,
- Dergi, kitap basım ve satışı yapan yayınevleri.

92/3896 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Karardaki %1 oranına tabi işlemlere ait I sayılı liste ile %8 oranına tabi işlemlere ait II sayılı listede yer alan mal ve hizmetlerin alımında yüklenilen KDV, bir takvim yılı boyunca indirim konusu yapılamazsa ve 1.000.000.000 TL'yi aşarsa aşan kısım takvim yılı sonunda mükellefe iade edilecektir.

4369 sayılı Kanun'la yapılan düzenleme KDV Kanunu'na eklenen geçici 16'ncı madde ile; 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girmekle birlikte, 01.01.1999 tarihinden önceki dönemlerde İndirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren ve 4369 sayılı Kanunu'nun yayımını izleyen ayın sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin ise gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması imkanı getirilmiştir. KDV Kanunu'na 4369

<sup>4</sup> SARISU Ekrem, Finansal Forum Gazetesi, 25.09.2000

sayılı Kanunla 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe girmek üzere eklenen geçici 16'ncı madde hükmü şu şekildedir.

***“Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 28’nci maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup bu Kanunun yayımını izleyen ayın sonuna kadar indirilemeyen vergi tutarı gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilir. Gider olarak yazılan bu vergi tutarı indirim konusu yapılamaz. Temel gıda maddeleri ile ilgili olanlar hariç olmak üzere gider yazılmayan vergi tutarı iade edilmez.”***

KDV Kanunu’na eklenen bu hüküm ile ilgili olarak 71 seri numaralı KDV Genel Tebliği’nde<sup>5</sup> aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

i- Kapsama giren mükellefler Ağustos/1998 dönemi KDV beyannamesinde sonraki dönemlere devreden KDV içinde indirimli orana tabi işlemlere isabet eden kısmı, alış-satış belgelerine ve defter kayıtlarına dayanarak hesaplayacaklardır. 31.12.1998 tarihi itibarıyla stoklarda yer alan indirimli orana tabi malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen vergiler, bu hesaba dahil edilmeyecektir.

Bu şekilde hesaplanan tutar Aralık 1998 döneminde indirim hesaplarından çıkarılarak gider hesaplarına aktarılacak ve bu dönemle ilgili olarak 25.01.1999 tarihine kadar verilecek KDV beyannamesinde önceki dönemden devreden KDV satırına yazılmayacaktır.

Öte yandan Eylül, Ekim, Kasım ve Aralık 1998 dönemlerinin herhangi birisinde ödenecek vergi bulunması halinde hesaplanan bu tutarlar indirim konusu yapılmış olacağından, bu vergilerin gider yazılması söz konusu olmayacaktır. Ayrıca sözü edilen dönem beyannamelerinin tamamında devreden vergi bulunması halinde, yukarıda hesaplanan tutardan fazla olmamak şartıyla beyan edilen en az devreden vergi tutarı gider yazılacaktır.

ii- 4369 sayılı Kanunda sözü edilen geçici 16'ncı maddenin yürürlük tarihi 01.01.1999 olarak belirtildiğinden yukarıdaki şekilde hesaplanan tutarlar, 1999 takvim yılı kazançlarının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır.

iii- 01.09.1998-31.12.1998 tarihleri arasındaki indirimli orana tabi teslim ve hizmetlere ilişkin olarak yüklenilen KDV'nin bu şekilde gider yazılması mümkün değildir.

### **III- İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERLE İLGİLİ OLUP YILI İÇİNDE İNDİRİLEMİYEN VERGİNİN İADE TUTARININ HESAPLANMASI**

4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle indirimli orana tabi işlemlerle ilgili olup yılı içinde indirilemeyen ve tutarı 2000/1074 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen 1.000.000.000 TL'yi aşan kısım mükelleflere nakden veya mahsuben iade edilecektir. Yıllık iade uygulaması 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girdiğinden, yıllık iade uygulaması 01.01.1999 ve daha sonraki teslim ve hizmetler

<sup>5</sup> 71 seri numaralı KDV Genel Tebliği, 13.11.1998 tarih ve 23522 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

için geçerlidir. Bu tarihten önce gerçekleştirilen indirimli orana tabi işlemler yıllık iade hesabına dahil edilmeyecektir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinin 2 numaralı fıkrasında yer alan indirimli orana tabi işlemlerle ilgili olup yılı içinde indirilemeyen ve tutarı B.K.K. ile belirlenen 1.000.000.000 TL'nı aşan iade tutarı, vergilendirme dönemleri esas alınarak takvim yılı itibariyle hesaplanacaktır.

İndirimli orana tabi işlemlerden tam veya kısmi istisna kapsamına girenler bu istisnaların uygulanmasına ilişkin genel esaslara tabi olacaktır. İndirimli orana tabi işlemler kısmi istisna kapsamına giriyorsa, işlemlerin bünyesine giren verginin indirim konusu yapılmaması, tam istisna kapsamına giren işlemlere ait yüklenen vergilerin ise indirim konusu yapılması, indirimle telafi edilememesi halinde, o istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iade olarak talep edilmesi gerekmektedir.

İade tutarının hesaplanmasına ilişkin olarak 74 seri numaralı KDV Genel Tebliğinde şu açıklamalar yapılmıştır:

**" İade tutarının hesaplanmasına her takvim yılının Ocak ayı itibariyle başlanılacaktır. Ocak döneminde varsa indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergiler ile indirimli orana tabi işlemler nedeniyle hesaplanan vergi, defter ve belgeler esas alınarak mükellefler tarafından hesaplanacaktır. İndirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenen vergiden hesaplanan vergi çıkarılarak ilk hesaplama yapılacaktır. Bu ilk hesaplama aynı dönem beyannamesinde yer alan "sonraki döneme devreden vergi" tutarı ile karşılaştırılacaktır. Beynamede sonraki döneme devreden vergi yer almıyorsa, ocak dönemi için indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergi tutarı yıllık iade hesabına dahil edilmeyecektir. Sonraki döneme devreden vergi mevcutsa ve indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergi ile bu işlemler nedeniyle hesaplanan katma değer vergisi arasındaki vergi farkını aşmıyorsa, bu vergi farkının tamamı, aşmıyorsa devreden vergi tutarı "aylık iade edilebilir vergi" olarak kabul edilecektir.**

**Bu hesaplama Şubat dönemi içinde yapılarak, Şubat döneminde varsa indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergiler ve bu işlemlerle ilgili olarak hesaplanan katma değer vergisinin farkı hesaplanacak, bu fark ocak dönemine ait iade edilebilir vergi ile toplanacak, bu toplam şubat dönemi beyannamesinde yer alan sonraki döneme devreden vergi tutarı ile mukayese edilecektir. Sonraki döneme devreden vergi yoksa, ilk iki ay yıllık iade hesabına dahil edilmeyecektir. Devreden vergi mevcutsa ve yukarıda hesaplaması verilen toplamı aşmıyorsa toplamın tamamı yıllık iade hesabına dahil edilecek, devreden vergi sözü edilen toplamı aşmıyorsa, Şubat dönemi beyannamesindeki devreden vergi tutarı ilk iki ay için "iade edilebilir vergi " olarak dikkate alınacaktır."**

**Bu hesaplamalar Aralık ayına kadar diğer aylar için de yukarıdaki açıklamalara göre yapılacaktır. Aralık ayındaki indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergiler ile bu işlemlerle ilgili olarak hesaplanan vergi arasındaki fark, Kasım sonu itibariyle hesaplanan "iade edilebilir vergi " ile**

**toplanacaktır. Bu toplam Aralık ayı devreden vergisi ile mukayese edilecek, devreden vergi yoksa 1999 yılına ilişkin olarak iade talep edilmeyecektir. Devreden vergi mevcutsa ve tutarı bu toplamı aşılıyorsa bu toplam, aşılıyorsa Aralık ayı devreden vergi tutarı 1999 yılı için "iade edilebilir vergi" olarak dikkate alınacaktır."**

74 Seri numaralı KDV Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalar doğrultusunda, yıllık iade edilebilir vergi tutarı şu şekilde hesaplanacaktır.

**Örnek:** İnşaat işleri ile uğraşan A Ltd.Şti.'nin 1999 yılı içinde dönemler itibarıyla yüklediği ile yapmış olduğu işlemler dolayısıyla hesapladığı Katma Değer Vergisi tutarları şu şekildedir:

AYLAR	İNDİRİLECEK KDV		HESAPLANAN KDV	
	İndirimli Orana Tabi Olmayan İşlemler Dolayısıyla Yüklenen KDV	İndirimli Orana Tabi Olan İşlemler Dolayısıyla Yüklenen KDV	İndirimli Orana Tabi Olmayan İşlemler Dolayısıyla Hesaplanan KDV	İndirimli Orana Tabi Olan İşlemler Dolayısıyla Hesaplanan KDV
Ocak	500.000.000	300.000.000	400.000.000	50.000.000
Şubat	700.000.000	250.000.000	600.000.000	100.000.000
Mart	450.000.000	300.000.000	300.000.000	150.000.000
Nisan	500.000.000	150.000.000	250.000.000	100.000.000
Mayıs	750.000.000	250.000.000	450.000.000	200.000.000
Haziran	500.000.000	300.000.000	700.000.000	250.000.000
Temmuz	1.000.000.000	1.500.000.000	250.000.000	300.000.000
Ağustos	1.150.000.000	2.000.000.000	750.000.000	200.000.000
Eylül	750.000.000	500.000.000	600.000.000	400.000.000
Ekim	600.000.000	1.500.000.000	750.000.000	350.000.000
Kasım	1.000.000.000	1.100.000.000	700.000.000	300.000.000
Aralık	1.150.000.000	1.200.000.000	1.000.000.000	400.000.000

Söz konusu mükellef kurumun yapmış olduğu işlemlerin, bir kısmı indirimli orana bir kısmı ise normal orana tabi işlemler olduğundan mükellef kurumun yüklediği vergi ile yapmış olduğu işlemler dolayısıyla hesaplanan KDV'nin yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi ayrıntılı olarak tespit edilmesi gerekmektedir. Çünkü 74 seri numaralı KDV Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar uyarınca, iade edilecek verginin hesabında indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yüklenen

KDV'den indirimli orana tabi işlemler nedeniyle hesaplanan KDV çıkarılacak ve sonraki döneme devreden KDV ile karşılaştırılacaktır. Eğer söz konusu dönemde sonraki döneme devreden KDV çıkmıyor ise o döneme ilişkin olarak indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergi yıllık iade edilecek vergi tutarının hesabında dikkate alınmayacaktır. Buna göre mükellef kurumun yapmış olduğu indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yüklendiği verginin iade edilecek kısmı şu şekilde hesaplanacaktır.



AYLAR	Hesaplanan KDV		İndirilecek KDV		Önc.Dön.Dev. KDV	Son.Dön.Dev. KDV	İndirimli Orana tabi işlemler nedeniyle iade edilebilir KDV
	İndirimli Orana Tabi Olmayan İşlemler Dolayısıyla Hesaplanan KDV	İndirimli Orana Tabi Olan İşlemler Dolayısıyla Hesaplanan KDV	İndirimli Orana Tabi Olmayan İşlemler Dolayısıyla Yüklenilen KDV	İndirimli Orana Tabi Olan İşlemler Dolayısıyla Yüklenilen KDV			
<b>Ocak</b>	400,000,000	50,000,000	500,000,000	300,000,000	-	350,000,000	250,000,000
<b>Şubat</b>	600,000,000	100,000,000	700,000,000	250,000,000	350,000,000	600,000,000	400,000,000
<b>Mart</b>	300,000,000	150,000,000	450,000,000	300,000,000	600,000,000	900,000,000	550,000,000
<b>Nisan</b>	250,000,000	100,000,000	500,000,000	150,000,000	900,000,000	1,200,000,000	600,000,000
<b>Mayıs</b>	450,000,000	200,000,000	750,000,000	250,000,000	1,200,000,000	1,550,000,000	650,000,000
<b>Haziran</b>	700,000,000	250,000,000	500,000,000	300,000,000	1,550,000,000	1,400,000,000	700,000,000
<b>Temmuz</b>	250,000,000	300,000,000	1,000,000,000	1,500,000,000	1,400,000,000	3,350,000,000	1,900,000,000
<b>Ağustos</b>	750,000,000	200,000,000	1,150,000,000	2,000,000,000	3,350,000,000	5,550,000,000	3,700,000,000
<b>Eylül</b>	600,000,000	400,000,000	750,000,000	500,000,000	5,550,000,000	5,800,000,000	3,800,000,000
<b>Ekim</b>	750,000,000	350,000,000	600,000,000	1,500,000,000	5,800,000,000	6,800,000,000	4,950,000,000
<b>Kasım</b>	700,000,000	300,000,000	1,000,000,000	1,100,000,000	6,800,000,000	7,900,000,000	5,750,000,000
<b>Aralık</b>	1,000,000,000	400,000,000	1,150,000,000	1,200,000,000	7,900,000,000	8,850,000,000	6,550,000,000

Mükellef kurum yıl sonunda alacağı iade tutarının hesaplanmasına ocak ayı itibariyle başlayacaktır. Ocak ayı itibariyle mükellef kurumun indirimli orana tabi işlemleri dolayısıyla yüklendiği KDV tutarı 300.000.000 TL, bu işlemler dolayısıyla hesapladığı KDV ise 50.000.000 TL'dir. Ocak ayında indirilemeyerek sonraki döneme devreden KDV tutarı ise 350.000.000 TL'dir. Ocak ayı itibariyle iade edilebilir vergi tutarı, indirimli orana tabi işlemleri dolayısıyla yüklendiği KDV tutarı ile bu işlemler dolayısıyla hesapladığı KDV arasındaki fark ile sonraki döneme devreden KDV'nin mukayesesi ile tespit edilecektir. Buna göre indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yüklenen KDV tutarı ile bu işlemler dolayısıyla hesaplanan KDV arasındaki fark sonraki döneme devreden KDV'den büyük ise devreden KDV'nin tamamı, eğer sonraki döneme devreden KDV'den küçük ise bu vergi farkı "aylık iade edilebilir vergi" olarak kabul edilecektir. Eğer sonraki döneme devreden vergi mevcut değilse söz konusu dönemde indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yüklenen KDV yıllık iade hesabına dahil edilmeyecektir. Buna göre mükellef kurumun ocak ayı "aylık iade edilebilir vergi" tutarı, indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yüklenen KDV tutarı ile bu işlemler dolayısıyla hesaplanan KDV arasındaki farkın (250.000.000 TL) sonraki döneme devreden KDV'den (350.000.000 TL) küçük olması dolayısıyla iki vergi arasındaki fark (250.000.000 TL) "aylık iade edilebilir vergi" tutarı olarak dikkate alınacaktır.

Şubat ayına ilişkin olarak "aylık iade edilebilir vergi" tutarı, ocak ayında yapılan işlemler ile birlikte ayrıca ocak ayına ilişkin "aylık iade edilebilir vergi"nin şubat ayına ilişkin olarak bulunan tutara ilavesi ile bulunacaktır. Bu hesaplamalar Aralık ayına kadar devam edecektir.

Örneğimizde mükellef kurumun 1999 yılı içinde indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yüklendiği ancak indirim yoluyla telafi edemediği KDV tutarı 6.550.000.000 TL'dir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen verginin ancak 1.000.000.000 TL'nı aşan kısmı iade edileceğinden mükellef kurumun alabileceği yıllık iade tutarı 5.550.000.000 TL olacaktır.

İadenin nakden veya mahsuben talep edilmesi mümkündür. 74 seri numaralı KDV Genel Tebliği uyarınca mükellef kurumun kendi vergi borçları için yapacağı mahsuben iade talepleri, iade miktarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilecektir. Mükellef kurum mahsuben iade yerine nakden iade talep etmesi durumunda, nakden iade edilecek tutarın 2 Milyar lirayı aşmaması halinde de iade talebi teminat ve inceleme raporu aranılmadan yerine getirilecektir. Nakden iade talebinin 2 Milyar lirayı aşması halinde aşan kısım için teminat gösterilerek iade alınabilecektir. İadenin Yeminli Mali Müşavir tasdik raporu ile alınmak istenmesi de mümkündür.

Mükellefler 1999 yılına ilişkin olarak indirimli orana tabi işlemleri dolayısıyla yükledikleri KDV'ni iade olarak alabileceklerdir. Bunun için mükellefler Ocak-Aralık 1999 dönemlerine ilişkin olarak hesapladıkları iade edilebilir KDV tutarını Aralık 1999 dönemine ilişkin devreden KDV ile mukayese edecekler, devreden vergi yoksa 1999 yılına ilişkin olarak iade talep edemeyeceklerdir. Söz konusu dönemde devreden vergi mevcutsa ve tutarı Aralık ayındaki indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergiler ile bu işlemlerle ilgili olarak hesaplanan vergi

arasındaki farkı aşmıyorsa devreden vergi tutarı, aşılırsa bu fark kadar ki tutar 1999 yılı için "iade edilebilir vergi" olarak dikkate alınacaktır. 74 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalara göre bu tutar 1999 takvim yılı için 2000 yılının Ağustos dönemine ait olup 25 Eylül 2000 tarihine kadar verilecek beyannamede yer alan sonraki döneme devreden vergi ile mukayese edilecekti. Ancak, 76 seri numaralı KDV Genel Tebliği uyarınca iade hesabını bu süreye kadar tamamlayamayan mükelleflerin 2000 yılının Eylül, Ekim veya Kasım dönemine ait beyannamelere dayanarak da iade talep edebilmeleri mümkün kılınmış bulunmaktadır. Bu mukayesede yukarıdaki açıklamalar esas alınacak ve yıllık iade tutarı hesaplanacaktır

Ayrıca aynı Tebliğ'deki açıklamalar çerçevesinde; 2000 yılının Ocak döneminden, iadenin talep edildiği döneme kadar verilen bütün beyannamelerin herhangi birisinde sonraki döneme devreden vergi çıkmaması halinde iade yapılmayacaktır. Bütün dönemlerde devreden verginin yer alıyor ve tutarları da Aralık 1999 sonu itibarıyla hesaplanan tutarları geçiyorsa, hesaplanan iade tutarının tamamı iade edilecektir. Devreden vergi tutarları bazı dönemlerde iade tutarının altında kalıyorsa, devreden vergi tutarının en düşük olduğu tutar iade edilecektir.

Ancak iade yapılabilmesi için iade tutarının 1 Milyar liradan az olmaması gerekmektedir. Mükellefe iade edilecek tutar ise 1 Milyar lirayı aşan kısım olacaktır.

Diğer taraftan yine 76 seri numaralı KDV Genel Tebliği'ndeki uyarınca indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergilerin hesabına, genel imal ve idare giderleri ile amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen vergiler dahildir. Bu konuyla ilgili olarak daha önce yayımlanmış olan tebliğlerde yer alan açıklamalar çerçevesinde , indirimli orana tabi işlemlerde genel imal ve idare giderleri ile amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen vergilerden bu işlemlere isabet eden tutarlar, iade hesabına dahil edilecektir.

### **III-GAZETELERİN PROMOSYON ÜRÜNLERİ TESLİMLERİNE İLİŞKİN OLARAK İNDİRİLEMİYEN K.D.V.'DE SON DURUM**

Bilindiği üzere gazete ve dergi teslimleri %1 oranında indirimli KDV oranına tabi teslimler kapsamında sayılmıştır. Diğer taraftan gazeteler tirajlarını arttırmak amacıyla, belirli sayıda kupon karşılığında ve normalde teslimi genel orana ( %17 ) veya yükseltmiş orana ( % 25 ) tabi televizyon, buzdolabı,bilgisayar,cep telefonu v.b. bir takım emtiayı okuyucularına vermektedirler. Bu durumda satışı yapılan mal, esas itibarıyla gazete olduğundan promosyon olarak verilen mallar da bu çerçevede aynı oranda % 1 K.D.V. oranı üzerinden teslim edilmekte, buna karşın, gazeteler promosyon olarak aldıkları emtiaların alışı sırasında yüksek oranda (%17 ,% 25 ) K.D.V. yüklenmektedirler. Promosyon ürünleri dolayısıyla yüklenen KDV'nin indirimi esaslarını düzenleyen 50 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nde<sup>6</sup>

<sup>6</sup> 50 seri numaralı KDV Genel Tebliği, 25.12.1995 tarih ve 22504 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yapılan açıklamalar uyarınca gazetelerin promosyon olarak verilen mallar için yüklendiği KDV'den, sadece gazetenin tabi olduğu %1'lik orana isabet eden kısmını İndirilecek KDV olarak dikkate alabilecek, artan kısım ise gider hesaplarına alınacaktır.

Promosyon ürünleri dolayısıyla mükelleflerin yükledikleri KDV'nin, satışı yapılan malın KDV oranına isabet eden kısmın indirim konusu yapılacağı, kalan kısmın gelir veya kurumlar vergisi açısından gider veya maliyet olarak dikkate alınacağı yönünde yapılan bu düzenlemenin amacı; mükelleflerin satışa konu ettikleri asıl malların tabi olduğu KDV oranının promosyon ürünlerinin tabi olduğu KDV oranından düşük olması nedeniyle sürekli ve giderek artan devreden KDV'nin yol açtığı finansman baskısı altında kalmaları ve söz konusu devreden KDV'nin indirim imkanının olmaması dolayısıyla promosyon ürünleri açısından gider unsuru haline gelmesidir. Ayrıca söz konusu verilen promosyon ürünleri firmanın yarattığı katma değer içinde vergilendirileceğinden, teslimleri KDV'ne tabi olmayacaktır.

Ancak 4369 sayılı Kanun'la KDV Kanunu'nun 29'uncu maddesinin 2 numaralı fıkrasında yapılan değişiklikle indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerle ilgili olarak yüklenilen KDV'nden yıl içerisinde indirilemeyen ve tutarı 1.000.000.000 TL'nı aşan KDV'nin iade olunacağı yönündeki düzenlemeden sonra mükelleflerin promosyon ürünleri dolayısıyla yükledikleri ve indirim konusu yapamadıkları KDV'nin tamamını indirilecek KDV hesabında tutarak yıl sonunda indirilemeyen kısmı iade alma yoluna gideceklerdir. Ancak 4369 sayılı Kanunla 29/2'nci maddede yapılan değişik ile 50 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nde yapılan düzenleme bir arada değerlendirildiğinde anılan genel tebliğde yer alan düzenlemelerin, sınırlı bazı durumlar dışında, uygulanma imkanı kalmamıştır. Çünkü mükellefler indirim yoluyla telafi edemedikleri KDV'ni nakit olarak iade alma imkanını gider yazma imkanına tercih edeceklerdir

#### **IV-SONUÇ:**

3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 29'uncu maddesinin 2 numaralı fıkrasının 4369 sayılı kanunla değişmeden önceki halinde indirimli orana tabi mal ve hizmetlerden sadece temel gıda maddesi teslimlerine ait indirilemeyen KDV'nin aylık dönemler itibariyle mükelleflere iade edilecekleri hüküm altına alınmıştı. Ancak söz konusu maddede 01.01.1999'dan itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişiklikle tüm indirimli orana tabi mal ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve yıl içerisinde indirilemeyen KDV'nin yıllık olarak mükellefe iade edileceği esası benimsenmiştir. Bununla birlikte getirilen yeni iade alma imkanı yukarıda açıklandığı üzere bazı şartların mevcudiyetine bağlanmıştır.

Yukarıda açıkladığımız düzenleme, mükelleflerin indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yükledikleri fakat yıl içerisinde indirim yoluyla telafi edemedikleri KDV'nin yol açacağı finansman yükünü ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır 4369 sayılı Kanunla getirilen bu hükümlerin uygulama esaslarını tespitine Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığı bu yetkisini kullanarak, bu kapsamda yapılacak K.D.V. iadelerinin usul ve esaslarını çıkardığı 74 ve 77 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile düzenlemiştir.

**A. Murat YILDIZ**  
**Gelirler Kontrolörü**

**Cem TEKİN**  
**Stj.Gelirler Kontrolörü**