

KDV TEVKİFATINA TABİ İŞLEMLERDE KDV İADESİ

1. KONU:

Daha önce muhtelif genel tebliğlerle düzenlenen KDV tevkifatına tabi tutulacak işlemler, 14 Nisan 2012 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 117 seri nolu KDV Genel Tebliği ile tek bir tebliğde birleştirilmiş ve konuya ilişkin önceki tebliğler yürürlükten kaldırılmıştır.

Anılan Genel Tebliğ ile hem KDV’nin alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla tevkif edilerek vergi dairesine yatırılması gereken işlemler belirlenmiş; bu belirleme yapılırken bazı işlemlerde daha önce var olan tevkifatlar kaldırılmış, bazı işlemler ise ilk defa tevkifat kapsamına alınmış, hem de bu tevkifat işlemlerinden kaynaklanan KDV iadesinin usul ve esasları yeniden belirlenmiştir.

Tebliğle yapılan düzenlemelerin ana hatları ve özellikli konuları Mayıs 2012 platformunda yayımlanan 2012/30 sayılı raporda ele alınmıştır. Bu çalışmamızda ise söz konusu tebliğde yapılan düzenlemelerden sonra KDV tevkifatına tabi işlemlerde KDV iadesi konusu ele alınacaktır.

2. GENEL AÇIKLAMALAR:

2.1. İade Uygulamasının Dayanağı, Kapsamı ve Mahiyeti:

Yayılı bir işlem vergisi olan ve her aşamada yaratılan katma değeri vergilemeyi hedefleyen katma değer vergisi sistemi, bu fonksiyonu sahibi bulunduğu indirim mekanizması aracılığı ile yerine getirir.

KDV Kanununun 29 uncu maddesi uyarınca mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilirler. Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca 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 bazı borçlarına mahsuben ödenir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir.

İndirim mekanizmasının sağlıklı çalışabilmesi için sisteme müdahale edilmemesi gerekir. Oran farklılaştırmaları ve indirimli oran uygulaması da indirim mekanizmasını aksatan unsurlardan biridir. Mükellefin tahsil edeceği verginin azaltılması, indirim konusu

yapabileceği vergi tutarını da otomatik olarak azaltmakta ve ödenen vergilerin mükellefin üzerinde yük olarak kalmasına yol açabilmektedir. Bu sakıncayı gidermek için de Kanunun 29 uncu maddesinde bu durumda olan mükellefler için iade sistemi öngörülmüştür.

KDV tevkifatına konu işlemlerde de satıcıya işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin bir kısmı ödenmemektedir. Yani tevkifat uygulaması ile satıcı bir nevi indirimli oran uygulamış olmaktadır. İşte bu özelliği nedeniyle Maliye Bakanlığı Kanunda kendisine verilen yetkiye istinaden KDV tevkifatına tabi bir kısım işlemlerde satıcılara iade hakkı tanıyarak onların tevkifat uygulaması nedeniyle indirim konusu yapamadıkları bazı vergileri iade olarak alabilmelerine imkan sağlamaktadır.

117 nolu genel tebliğde yapılan düzenleme ile sadece kısmi tevkifata tabi işlemlerde iade uygulaması yapılmakta olup, tam tevkifata tabi işlemler için iade söz konusu değildir. Tebliğde yapılan düzenlemeler ile nakden ve mahsuben iade yapılabilecek konular ve sadece mahsuben iade yapılabilecek konular ayrı ayrı belirtilmiş, iade işlemlerinde aranacak belgeler ile iade usul ve esasları açıklanmıştır.

2.2. İade Usulü ile İbraz Edilecek Belgeler:

2.2.1. İbraz Edilecek Belgeler:

Kısmi tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının mükellefe iade edilebilmesi için, satıcının tevkifat uygulanmayan KDV tutarını 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmiş olması, alıcının da yaptığı tevkifatla ilgili 2 No.lu KDV Beyannamesini vergi dairesine vermiş olması zorunludur.

İade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması şartı aranmayacaktır.

Genel bütçe kapsamındaki idarelere yapılan işlemlerde ise hakedişin harcama yetkilisince onaylanmış olması gereklidir. Bunlara yapılan işlemlerde, ayrıca beyan ve ödeme aranmayacaktır.

Kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinde vergi dairelerince;

- ✓ İade talep dilekçesi ve internet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listelere ait internet vergi dairesi liste alındısı,
- ✓ Tevkifatlı işlemlerin gerçekleştiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi,
- ✓ Tevkifat uygulanan işleme ilişkin satış faturalarının dökümünü gösteren liste,
- ✓ Gerekli durumlarda teminat, inceleme raporu ya da YMM Raporu,

aranacaktır.

İade işlemleri ile ilgili olarak yeni uygulamada yüklenilen vergi listesi hazırlanmayacak ve vergi dairesine ibraz edilmeyecektir.

İade talebinde bulunulabilmesi için iade tutarının yer aldığı, ilgili dönem KDV beyannamesi ve eki “Kısmi Tevkifat Uygulaması Kapsamındaki İşlemlere Ait Bildirim”in verilmiş olması zorunludur.

İade taleplerinde dilekçenin yanı sıra iade hakkı doğuran işlem itibarıyla yukarıda belirtilen belgelerin ibrazı şarttır. (Tevkifata tabi işlemlere ait satış faturası listesi ve indirilecek KDV listesi Gelir İdaresi Başkanlığınca öngörülen şekil ve içeriğe uygun olarak internet vergi dairesi aracılığıyla gönderilecektir. İnternet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listeler ayrıca kâğıt ortamında vergi dairesine ibraz edilmeyecektir.)

2.2.2. İade Talebi Ne Zaman Geçerli Olacaktır?

İade talepleri, yukarıda belirtilen belgeler tamamlanmadıkça hüküm ifade etmez.

Vergi inceleme raporu (VİR), Yeminli Mali Müşavir KDV İadesi Tasdik Raporu (YMM Raporu) ve/veya teminat ile yapılacak nakden iade talepleri, bunların eksiksiz ibraz edildiği tarihte geçerlik kazanacaktır.

Aynı şekilde, teminat veya YMM Raporu ile yapılacak mahsuben iade talepleri, diğer belgelerle birlikte bunların eksiksiz ibraz edildiği tarihte geçerlilik kazanacaktır. VİR sonucuna göre sonuçlandırılacak mahsuben iade taleplerinde ise mahsup talep dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla iadeye hak kazanılacaktır.

Mahsuben iade taleplerinde, Tebliğin (5.2.1) bölümünde yapılan açıklamalarında göz önünde bulundurulacaktır.

YMM Tasdik Raporunun arandığı hallerde, YMM raporlarına ilişkin limitlerde gümrük beyannameli mal ihracından kaynaklanan iade talepleri için öngörülen tutarlar geçerlidir.

İade taleplerinde vergi daireleri; gerekli kontrolleri yaparak, belge ya da belgelerdeki muhteviyat eksikliklerinin tespiti halinde, eksiklikleri mükellefe yazı ile bildirecektir. Yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde eksiklikleri tamamlayan mükelleflerin VİR, YMM Raporu ve teminat istenmeyen mahsuben iade talepleri, mahsup dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla yerine getirilecek ve bunlara gecikme zammı uygulanmayacaktır. 30 günlük ek süreden sonra eksikliklerini tamamlayan mükelleflerin mahsup talepleri ise eksikliklerin tamamlandığı tarih itibarıyla yerine getirilecek ve borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanacaktır.

2.2.3. İade Edilecek Verginin Hesaplanması:

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

Tebliğde yapılan düzenleme ile daha önce bazı iade işlemlerinde iade edilecek verginin, bu işlemlerin bünyesine giren yüklenilen vergiler baz alınarak hesaplanması uygulamasından

vazgeçilmiş ve bütün işlemlerde iade olarak talep edilecek tutarın, tevkif edilen vergi esas alınarak hesaplanması ilkesi benimsenmiştir.

Örneğin, Mayıs 2012 döneminde KDV tevkifatına tabi 100.000 liralık fason tekstil ve konfeksiyon işi yapan ve bu işle ilgili düzenlediği faturada hesapladığı 8.000 liralık KDV'nin 4.000 liralık kısmı alıcı tarafından tevkifata tabi tutulan, ayrıca bu işle ilgili yüklendiği vergi tutarı da 5.000 TL olan bir mükellef; bu işle ilgili olarak önceki uygulamada iade edilecek vergi olarak iade edilecek vergiyi, bu işlemlerle ilgili yüklenilen 5.000 TL vergi esas alarak hesaplarken, yeni uygulamada iade edilecek vergi tevkifata tabi tutulan 4.000 TL esas alınarak hesaplanacaktır. Yüklenilen verginin tevkif edilen vergiden daha az olması (örneğin 3.000 TL) halinde de yapılacak işlem değişmeyecektir.

3. İADE UYGULAMASI

3.1. MAHSUBEN İADE TALEPLERİ

3.1.1. Mahsup Talep Edilebilecek Borçlar:

Kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade alacaklarının mahsuben iadesi;

Mükellefin kendisinin ya da ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kollektif ve komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların)

- ✓ İthalat sırasında uygulananlar dahil vergi borçları ve ferileri (tevkifatla ilgili olarak verilen 2 No.lu KDV Beyannamesine göre tahakkuk eden vergiler dahil),
- ✓ Sosyal sigortalar prim borçları ve ferileri,

için söz konusu olabilecektir. Buna göre, bir gelir vergisi mükellefi gerçek kişi veya kurumlar vergisi mükellefi kurumun KDV tevkifatına tabi işlemlerden kaynaklanan KDV iadesi alacağı sadece kendisinin vergi ve sosyal sigorta borçlarına bu bölümdeki hükümler doğrultusunda mahsup edilebilecektir. Söz konusu iade alacağının gerçek kişilerin ortak olduğu şirketlerin borçlarına ya da bir kurumun alacağının ortaklarının borçlarına mahsubu mümkün değildir. Sadece adi, kollektif ve komandit şirketlerin iade alacaklarının ortaklık payı ile orantılı olmak üzere ortakların borçlarına mahsubu mümkündür. Örneğin bir kollektif şirketin, söz konusu işlemlerden kaynaklanan 1.000 liralık iade alacağı, ortaklık payı ile orantılı olmak üzere (% 25 paylı bir ortak için bu tutar 250 liradır) ortakların yukarıda belirtilen borçlarına mahsup edilebilir.

İade alacağının, mükellefin yukarıda sayılanlar dışındaki vergi dairesine olan borçları ile üçüncü kişilerin vergi dairesine olan borçlarına mahsubunun talep edilmesi de mümkündür. Ancak bu durumda mahsuben iadeye ilişkin usul ve esaslar yerine nakden iadeye ilişkin usul ve esaslar geçerli olacaktır. Ayrıca üçüncü kişilerin vergi dairesine olan borçlarına mahsupta, alacağın üçüncü kişilere ödenmesine ilişkin talep, alacağın açık bir şekilde kime temlik edildiğini içeren, noter tarafından onaylanmış alacağın temlik sözleşmesi ile yapılacaktır.

İade hakkı sahiplerince, iade alacaklarının mahsubundan sonra kalan kısmının nakden iadesinin istenmesi halinde, ilgili bölümlerde nakden iade için yapılan açıklamalara göre işlem yapılacaktır. Bu şekilde yapılacak iadede, mahsup yoluyla iade edilen kısım, teminatsız incelemesiz nakden iade için bir sınır belirlenmişse, belirlenen sınırın hesabında dikkate alınmayacaktır.

3.1.2. Mahsup Yoluyla Yapılacak İadenin Usul ve Esasları:

Tebliğde yapılan açıklamalara göre kısmi tevkifat kapsamındaki bütün işlemlerden kaynaklanan mahsuben iade işlemlerinde 2.000 TL'sini aşmayan talepler, VİR, YMM raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilir. Yani tüm işlemlerde 2.000 lirayı aşmayan mahsuben iade talepleri için herhangi bir teminat veya rapor aranılmayacaktır. 2.000 lirayı aşan mahsup talepleri ise teminat karşılığı ya da inceleme raporu veya YMM Raporu ile yerine getirilebilecektir. Ancak bazı işlemlerden kaynaklanan mahsup talepleri için YMM Raporu düzenlenebilecekken bazı işlemlerden kaynaklanan mahsuben iade talepleri için YMM raporu ibrazı kabul edilmemektedir. Bu işlemler aşağıda gösterilmiştir.

YMM Raporu Kabul Edilmeyen İşlemler:

- ✓ Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,
- ✓ Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
- ✓ Her türlü yemek servisi ve organizasyon hizmetleri,
- ✓ Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler,
- ✓ Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile fason ayakkabı ve çanta dikim işleri ve fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri,
- ✓ Yapı denetim hizmeti,
- ✓ Servis taşımacılığı hizmeti,
- ✓ Her türlü baskı ve basım hizmeti,
- ✓ İşgücü temin hizmeti,
- ✓ Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmeti

Bu işlemlerle ilgili olarak 2.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri sadece teminat ve/veya VİR sonucuna göre yerine getirilir. 2.000 TL'yi aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, VİR ile çözülür.

YMM Raporu Kabul Edilen İşlemler:

- ✓ Yapım işleri ile bu işlemlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
- ✓ Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklâm gelirlerine konu işlemleri,
- ✓ Tebliğin (3.2.13) bölümü kapsamındaki hizmetler,
- ✓ Külçe metal teslimleri,
- ✓ Bakır, çinko ve alüminyum ürünlerinin teslimi,
- ✓ Metal, plastik, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi,

- ✓ Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklarından elde edilen hammadde teslimi,
- ✓ Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi,
- ✓ Ağaç ve orman ürünleri teslimi

Bu işlemlerle ilgili olarak 2.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri ise teminat karşılığı ve/veya VİR sonucuna göre veya YMM raporu ile yerine getirilir. 2.000 TL'yi aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, VİR sonucuna göre veya YMM raporu ile çözülür.

3.2. NAKDEN İADE TALEPLERİ

Mükellefin talebi halinde, kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren bütün işlemlerden kaynaklanan iade alacaklarının nakden iadesi mümkündür. Tebliğde yapılan düzenleme ile bazı işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde 2.000 liraya kadar olan talep için herhangi bir inceleme raporu ya da teminat aranmazken bazı işlemlerde tutarı ne olursa olsun nakit iade talepleri mutlaka teminat karşılığı ya da VİR sonucuna göre yerine getirilmektedir. Aynı şekilde teminatsız ve raporsuz iade sınırı olmayan işlemlerden kaynaklanan nakit iade taleplerinin yerine getirilmesinde YMM Raporu düzenlenmesi kabul edilmezken, bu işlemlerde teminat karşılığı yapılan iadelere ilişkin teminat çözümü de sadece VİR sonucuna göre yapılabilmektedir. Bu işlemler de aşağıda belirtilmiştir.

Teminatsız ve Raporsuz İade Sınırı Olmayan ve YMM Raporu Kabul Edilmeyen İşlemler:

- ✓ Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,
- ✓ Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
- ✓ Her türlü yemek servisi ve organizasyon hizmetleri,
- ✓ Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler,
- ✓ Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile fason ayakkabı ve çanta dikim işleri ve fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri,
- ✓ Yapı denetim hizmeti,
- ✓ Servis taşımacılığı hizmeti,
- ✓ Her türlü baskı ve basım hizmeti,
- ✓ İşgücü temin hizmeti,
- ✓ Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmeti

2.000 TL Teminatsız İade Sınırı Olan ve YMM Raporu Kabul Edilen İşlemler:

- ✓ Yapım işleri ile bu işlemlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
- ✓ Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklâm gelirlerine konu işlemleri,
- ✓ Tebliğin (3.2.13) bölümü kapsamındaki hizmetler,
- ✓ Külçe metal teslimleri,
- ✓ Bakır, çinko ve alüminyum ürünlerinin teslimi,

- ✓ Metal, plastik, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi,
- ✓ Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklarından elde edilen hammadde teslimi,
- ✓ Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi,
- ✓ Ağaç ve orman ürünleri teslimi

Bu gruptaki işlemlerden kaynaklanan nakit iade talepleri veya iadenin teminat karşılığı yapılması halinde teminat çözümü işlemleri için YMM Raporu düzenlenmesi mümkündür.

3.3. ÖZEL ESASLARA TABİ DURUMLARDA İADE UYGULAMASI

84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin, "II. Özel Esaslar" bölümündeki açıklamalar, kısmi tevkifat uygulamasından doğan iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından da geçerlidir. Satıcının özel esaslara tabi olması halinde, tevkifatlı işlemlerinden doğan iade talepleri 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin "II. Özel Esaslar" bölümündeki açıklamalara göre yerine getirilecektir. Alıcının bu işlemle ilgili olarak kısmi tevkifat tutarını beyan etmesi ve ödemiş olması özel esaslar uygulanmasına engel değildir. Örneğin, Mayıs 2012 döneminde vermiş olduğu temizlik hizmeti nedeniyle düzenlediği faturada hesaplanan KDV, 7/10 oranında tevkifata tabi tutulan ve bu işlem nedeniyle iade talep eden bir mükellef, hakkında düzenlenen SMİYB kullandığı konusundaki inceleme raporu nedeniyle özel esaslara tabi olmuş ise, söz konusu iade talebi, 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin, "II. Özel Esaslar" bölümündeki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilecektir. Alıcının, bu işlemle ilgili olarak tevkif ettiği vergiyi 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edip ödemiş olmasının, bu mükellefin talep edeceği iadenin yapılması konusunda bir etkisi olmayacaktır.

Alıcının, hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlardan tevkifat uygulayarak temin ettiği mal ya da hizmeti iade hakkı doğuran bir işlemde kullanması ve bu işleme ilişkin olarak iade talebinde bulunması halinde iade talebi, hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlardan alımlarda tevkifata tabi tutulan KDV'nin sorumlu sıfatıyla vergi dairesine nakden veya mahsuben ödenmiş olması kaydıyla, tevkifatlı işlemlere ilişkin olarak satıcıya ödenen/borçlanılan KDV hariç, genel esaslara göre yerine getirilir. Bu şekilde işlem tesisi için alıcının diğer alımları ile ilgili olarak özel esas uygulamasını gerektirecek bir durumunun olmaması gerekmektedir.

Tevkifata tabi alımları nedeniyle tevkifat uygulayan alıcılar tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen verginin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılması ve aynı dönemde indirim yoluyla giderilemeyen bu verginin iade alacağına dönüşmesi nedeniyle aynı dönem 2 No.lu KDV Beyannamesinden doğan borca mahsup edilmiş olması halinde, yukarıda belirtilen ödeme şartının sağlanmadığı kabul edilecektir. Ancak, diğer dönemlere ilişkin iade alacağının söz konusu borca mahsup edilmesi halinde, ödeme şartının gerçekleşmiş sayılacaktır.

Örneğin, hakkında SMİYB düzenleme nedeniyle inceleme raporu düzenlenmiş olan ve bundan dolayı kendi iade işlemleri özel esaslara tabi olan bir mükelleften Mayıs 2012

döneminde 10.000 liralık fason konfeksiyon ve dikim hizmeti alan ve bu işlemle ilgili düzenlenen belgede yer alan 800 liralık KDV tutarı üzerinden 400 TL tutarında tevkifat yapan konfeksiyon ihracatçısı bir mükellefin, bu şekilde ürettiği malları ihraç etmesi dolayısıyla ihracat istisnası kapsamında iade talep etmesi halinde; kendisi hakkında başkaca özel esaslara tabi olmayı gerektiren bir durum olmamak şartıyla; fason konfeksiyon dikim işi nedeniyle düzenlenen faturada yer alan 800 liralık KDV'nin tevkifata tabi tutulan 400 liralık kısmının iade olarak alınmasında herhangi bir problem olmayacaktır. Yani konfeksiyon ihracatçısı firma, kendisine yapılan fason dikim hizmeti nedeniyle hesaplanan vergiden kendisi tarafından tevkif edilerek vergi dairesine ödenen 400 lira iade olarak talep edilebilecek ancak satıcı tarafından beyan edilecek olan 400 lira ise satıcı hakkındaki SMİYB düzenleme raporu nedeniyle genel esaslara göre iade olarak alınamayacaktır. Satıcının tevkif edilen 400 liralık vergiyi iade olarak alabilmesi için bu verginin nakden veya başka iade alacaklarından dolayı mahsuben vergi dairesine ödenmiş olması gerekmektedir. Bu mükellefin söz konusu tutarı aynı döneme ait iade alacağından mahsubunu istemesi halinde ise iade işleminin genel esaslara göre yapılmasının şartı olan bu verginin ödenmiş olması şartı gerçekleşmiş sayılmayacağından, anılan tutarın genel esaslara göre iadesi mümkün olmayacaktır.

3.4. İADE UYGULAMASI İLE İLGİLİ DİĞER HUSUSLAR

✓ Kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinin yerine getirilmesi ile ilgili olarak 117 seri nolu Tebliğde açıklama bulunmayan durumlarda, KDV Kanununun (11/1-a) maddesinde düzenlenen gümrük beyannameli mal ihracından kaynaklanan iade talepleri için geçerli olan usul ve esaslara (indirimli teminat uygulaması hariç) göre işlem yapılacaktır.

✓ Mükelleflerin tevkifat uygulaması kapsamındaki işler dolayısıyla alıcı tarafından tevkifata tabi tutulan KDV'yi, ilgili dönemde iade konusu yapmama tercihinde bulunduktan sonra, izleyen dönemlerde bu tercihlerinden vazgeçerek iade talep etmeleri mümkündür. Ancak, tevkifatlı işlemin gerçekleştiği dönem için düzeltme beyannamesi verilecektir.

Aynı şekilde, mükelleflerin tevkifat uygulanan tutarı beyannamede iade olarak gösterdikten sonra, iade işlemi tamamlanıncaya kadar bu tercihlerinden vazgeçmeleri mümkündür. Bu durumda da iade beyanının yapıldığı dönem için düzeltme beyannamesi verilecektir.

Her iki durumun da bir dilekçe ile bağlı olunan vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir.

✓ Aynı işlem dolayısıyla, tevkifat ve indirimli oran uygulamaları nedeniyle KDV iade alacağı doğmuşsa, öncelikle tevkifattan doğan KDV alacağı iade edilecektir.

Mükellefin aynı dönemde başka iade hakkı doğuran işlemlerinin bulunması halinde bu işlemlere ait iade talepleri, söz konusu işlem veya işlemlerle ilgili usul ve esaslar çerçevesinde sonuçlandırılacaktır.

Mükellefin aynı dönemde diğer iade hakkı doğuran işlemlerinin (indirimli orana tabi işlemler hariç) de bulunması ve iade edilmesi gereken KDV tutarının, tevkifat ve diğer iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin iade beyanı toplamından küçük olması halinde, iade talepleri mükellefin işlem türü bazında tercihi doğrultusunda sonuçlandırılacaktır.

Örneğin fason konfeksiyon dikim işi ile uğraşan bir mükellefin aynı dönemde hem KDV tevkifatından hem de indirimli orandan kaynaklanan iade talebi olması halinde söz konusu iade talebi öncelikle KDV tevkifatından kaynaklanan iade prosedürüne göre yerine getirilecektir. Buna göre ay içinde yaptığı fason konfeksiyon dikim bedeli 20.000 TL, bu işlemle ilgili yüklendiği vergi tutarı 2.500 TL ve toplam indirim konusu vergi tutarı da 3.000 TL olan bir mükellefin; bu dönemle ilgili olarak beyannamesinde yer alacak toplam 1.700 liralık iade edilecek verginin 800 liralık kısmı KDV tevkifatından kaynaklanan iade usul ve esaslarına göre, kalan 900 liralık kısmı ise indirimli orandan kaynaklanan iade usul ve esaslarına göre iade edilecektir.

✓ İade alacakları, her bir vergilendirme dönemi için ayrı ayrı talep edilecektir. Birden fazla döneme ilişkin iade alacaklarının, kümülatif hesaplama yapılmak suretiyle birlikte (toplam tutar olarak) iadesi talep edilemeyecektir.

Öte yandan, birden fazla döneme ilişkin iade alacağının aynı dilekçe ile istenmesi mümkündür. Ancak bu durumda, her bir döneme ait iade talep tutarının ayrı ayrı olarak dilekçede belirtilmesi ve eklerin de her bir dönem için ayrı ayrı düzenlenmesi gerekmektedir.

✓ İadenin YMM raporu verilmek suretiyle talep edildiği durumlarda, aynı takvim yılı içinde bulunmak ve her bir vergilendirme dönemine ait iade tutarı ayrı ayrı belirtilmek/hesaplanmak, istenilen bilgilere her bir dönem itibarıyla ayrı ayrı yer verilmek koşuluyla birden fazla vergilendirme dönemi için tek bir YMM raporu verilmesi mümkündür.

✓ İade alacağının YMM raporu ile alınmak istendiği hallerde, esas itibarıyla, YMM raporunun her bir iade hakkı doğuran işlem türü itibarıyla ayrı ayrı düzenlenerek verilmesi gerekmektedir. Ancak, farklı iade hakkı doğuran işlemlerden (tam istisna kapsamındaki işlemler, indirimli orana tabi işlemler, kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemler gibi) kaynaklanan iade taleplerinin, aynı vergilendirme dönemine ilişkin olması kaydıyla, aynı YMM raporuna istinaden sonuçlandırılması mümkündür. Bu durumda YMM raporu, her bir işlem türüne ait iade tutarı ayrı ayrı belirtilmek/hesaplanmak, istenilen bilgilere ayrı ayrı yer verilmek ve benzeri hususlara dikkat edilmek suretiyle hazırlanacaktır.

✓ İade ile ilgili yeni usul ve esaslar, 117 seri nolu Tebliğin yürürlük tarihi olan 1 Mayıs 2012 tarihinden itibaren yapılacak iade talepleri için geçerlidir. Tebliğin yürürlüğünden önceki iade taleplerinin, ilgili dönemde geçerli düzenlemelere göre sonuçlandırılmasına devam edilecektir. Buna göre, Mayıs 2012 döneminden önceki dönemlere ait iade talepleri (talebin ne zaman yapıldığına bakılmaksızın) eski düzenlemelere göre, bu dönem ve sonraki dönemlere ilişkin iade talepleri ise iadeye ilişkin yeni usul ve esaslara göre yerine getirilecektir.

3.5. UYGULAMADA ORTAYA ÇIKABİLECEK SORUNLAR VE TEREDDÜTLÜ KONULAR

KDV tevkifatına tabi işlemlerden kaynaklanan KDV iadesine ilişkin olarak 117 seri nolu Genel Tebliğ'de yapılan düzenlemeler çalışmamızın önceki bölümlerinde açıklanmıştır. Yeni sistem, bazı farklılıklar taşımakla birlikte özünde eski düzenlemeden çok farklı değildir. Sistemin başarılı olup olamayacağı uygulamayla ortaya çıkacak olmakla birlikte, yapılan düzenlemelerle ilgili bazı tereddütlü konuları ve uygulamada çıkabilecek sorunlardan bazılarına bu noktada vurgu yapmak istiyoruz.

✓ Tebliğde yapılan düzenlemelere göre; yapım işleri ile spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklam gelirlerine konu işlemler hariç olmak üzere tevkifata tabi hizmet işlemlerinden kaynaklanan nakden ve mahsuben iade taleplerinde YMM raporu düzenlenmesi kabul edilmemektedir. Yani bu mükelleflerin 2.000 TL sınırı aşan nakden ve mahsuben iade talepleri ancak teminat karşılığı ya da vergi inceleme raporu ile yerine getirilebilmektedir. Bu da anılan mükelleflerin iade taleplerinin yerine getirilmesinde gecikmelere ve mükelleflerin mağduriyetine yol açabilecektir. Bu nedenle anılan mükelleflerin iade taleplerinin yerine getirilmesinde de YMM Raporlarının kabul edilmesi uygun olacaktır.

✓ 2.000 lirayı aşan mahsup taleplerinde teminat aranılması sıkıntı yaratabilecektir. Özellikle YMM raporlarının geçerli olmadığı işlemlerde bu sıkıntı daha da artacaktır.

✓ Tebliğin 5.1.8. bölümünde yapılan açıklama ile özel esaslara tabi olanlardan KDV tevkifatı yapılarak satın alınan mal veya hizmetlerin iade hakkı doğuran bir işlemde kullanılması ve bu işlem nedeniyle iade talep edilmesi halinde, tevkif edilerek vergi dairesine yatırılan kısmın satıcının durumuna bakılmaksızın genel esaslara göre iade edilebileceği ifade edilmiştir. Önceki uygulamalardan farklı olan bu düzenleme olumlu olmakla birlikte uygulamada vergi dairelerinde sıkıntı yaşanmaması açısından vergi dairelerinin konuyla ilgili olarak bilgilendirilmesi ve uyarılması yararlı olacaktır.

4. SONUÇ:

Bu çalışmamızda KDV tevkifatı konusunda açıklama ve düzenlemelerin yer aldığı 117 seri nolu KDV Genel Tebliği ile tevkifata konu işlemlerden kaynaklanan KDV iadesine ilişkin usul ve esaslar hakkında yapılan düzenlemelerden sonra yapılacak iade işlemleri ele alınmıştır.

Anılan Genel Tebliğle yapılan düzenleme ile tüm tevkifata konu işlemler ve bu işlemlerden kaynaklanan iade işlemlerinin tek bir mevzuatta toplanmış olması uygulayıcılar ve mükellefler açısından olumlu olmuştur.

Tebliğle yapılan düzenlemeler ile bir kısım eski uygulamalar devam ettirilirken bazı işlemlerde ise farklılıklar ve yeni uygulamalar getirilmiştir. Özellikle iadenin yapılması

aşamasında eski uygulama ile yeni uygulamanın karşılaştırmalı olarak yer aldığı bir tablo, bilgi amaçlı olarak çalışmamızın sonuna eklenmiştir.

Tebliğ, bazı yeni ve kolaylaştırıcı düzenlemeler getirirken, eskiden de var olan bazı sıkıntıların çözüme kavuşturulamadığını da görmekteyiz. Geçmiş uygulamalar bizlere göstermiştir ki; konuyla ilgili asıl sorun yazılı düzenlemelerden çok uygulamalardan kaynaklanmaktadır. O nedenle yeni düzenlemelerin de faydalı olup olmayacağı ya da işlemleri hızlandırıp, sorunları çözüp çözmeyeceği ancak belli bir süre uygulandıktan sonra ortaya çıkabilecektir. Ancak uygulamanın başarılı olabilmesi için vergi daireleri ve uygulayıcıların bilgilendirilmesi ve eğitilmesi gerektiği gerçeği göz ardı edilmemelidir.

Öngörülen KDV tevkifatı uygulaması, işin doğası gereği iade uygulamasını da gündeme getirmektedir. Özellikle tevkifat oranının yüksek belirlenmiş olması, bu işlemleri yapan mükellefleri zorlayabilecektir. Bu mükelleflerin mağduriyetlerinin önlenmesi ise hak ettikleri iadeleri bir an önce almaları ile mümkün olabilecektir. İade işlemlerinin yapılmasında sistemin kötü niyetlilere göre değil iyi niyetli dürüst mükelleflere göre kurulması ve işletilmesinin, bu arada hakları kötüye kullananların da ivedilikle tespit edilip cezalandırılmasının, hem sistemin amacına uygun ve daha iyi işlemlerini sağlayacağı, hem de gereksiz mağduriyetleri önleyeceği unutulmamalıdır.

KDV TEVKİFATINDAN KAYNAKLANAN İADE İŞLEMLERİNDE ESKİ VE YENİ DURUMUN KARŞILAŞTIRILMASINA İLİŞKİN TABLO

İadeye Konu İşlem	Eski Düzenleme				Yeni Düzenleme		
	Teminatsız ve raporsuz mahsup sınırı	Nakit iade hakkı	Teminatsız ve raporsuz nakit iade sınırı	YMM Raporu Geçerli mi?	Teminatsız ve raporsuz mahsup sınırı	Teminatsız ve raporsuz nakit iade sınırı	YMM Raporu Geçerli mi?
Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri	1.000 TL (sadece kendi vergi borçlarına mahsupta)	Var	Yok	Geçersiz	2.000 TL	Yok	Geçersiz
Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri		Var	Yok	Geçersiz	2.000 TL	Yok	Geçersiz
Her türlü yemek servisi ve organizasyon hizmetleri		Var	Yok	Geçersiz	2.000 TL	Yok	Geçersiz
Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler		Var	Yok	Geçersiz	2.000 TL	Yok	Geçersiz
<i>Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri, çanta ve ayakkabı dikim işleri ve bu işlere aracılık hizmetleri</i>	Yok	Yok	Yok	Geçersiz	2.000 TL	Yok	Geçersiz
Yapı denetim hizmeti	Yok	Var	Yok	Geçersiz	2.000 TL	Yok	Geçersiz
Servis taşımacılığı hizmeti	Yeni getirildi				2.000 TL	Yok	Geçersiz
Her türlü baskı ve basım hizmeti	Yeni getirildi				2.000 TL	Yok	Geçersiz
İşgücü temin hizmeti	Yok	Var	Yok	Geçersiz	2.000 TL	Yok	Geçersiz
Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmeti	Yok	Var	Yok	Geçersiz	2.000 TL	Yok	Geçersiz
Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri	Yok	Var	Yok	Geçerli	2.000 TL	2.000 TL	Geçerli
Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklâm gelirlerine konu işlemleri	Yayın gelirlerinde tevkifat yeni getirildi. Diğerlerinde daha önce nakit veya mahsuben iade hakkı yoktu.				2.000 TL	2.000 TL	Geçerli
Tebliğin (3.2.13) bölümü kapsamındaki hizmetler	Yeni getirilmiştir				2.000 TL	2.000 TL	Geçerli
Külçe metal teslimleri	Sınırsız	Var	2.000	Geçerli	2.000 TL	2.000 TL	Geçerli
Bakır, çinko ve alüminyum ürünlerinin teslimi	Sınırsız	Var	2.000	Geçerli	2.000 TL	2.000 TL	Geçerli
Metal, plastik, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi	Sınırsız	Yok	Yok	Geçersiz	2.000 TL	2.000 TL	Geçerli
Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklarından elde edilen hammadde teslimi	Daha önce sadece plastik hurdadan elde edilen hammaddeler için geçerli idi.				2.000 TL	2.000 TL	Geçerli
	Sınırsız	Yok	Yok	Geçersiz			
Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi	Sınırsız	Var	4.000	Geçerli	2.000 TL	2.000 TL	Geçerli
Ağaç ve orman ürünleri teslimi	Yeni getirildi.				2.000 TL	2.000 TL	Geçerli