

İhracat İstisnasından Kaynaklanan KDV İadelerinde Uygulama Değişti mi?

Bilindiği üzere, Katma Değer Vergisi Kanununun (11/1-a) maddesine göre, “**ihracat teslimleri**” KDV’den istisnadır. Anılan Kanununun 32 nci maddesinde ise; Kanunun 11, 13, 14, 15 inci maddeleri ile (17/4-s) maddesi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV’nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV’den indirilebileceği, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde **indirilemeyen KDV’nin**, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara **iade** olunacağı hükme bağlanmıştır.

Önceki iki yazımızda 26 Nisan 2014 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan ve önceki tüm tebliğleri ortadan kaldıran ve daha önceki düzenlemeleri tek bir Tebliğ şeklinde toplayan “**KDV Genel Uygulama Tebliği**” nde yer alan “ Katma Değer Vergisi İadelerinde İndirimli Teminat Uygulaması”na ve “KDV İadelerinde Hızlandırılmış Sistem (HİS)” konusundaki düzenlemelere yer verilmişti. Bu yazımızda ise, ihracattan kaynaklanan ve yukarıda açıklanan Kanun hükümleri çerçevesinde ihracatçılara iade edilmesi gereken katma değer vergilerinin hesabında önceki uygulamalardan farklı bir yöntem öngörülüp öngörülmediği konusuna ilişkin açıklamalarımız yer alacaktır.

Anılan “KDV Genel Uygulama Tebliği” ile yürürlükten kaldırılmadan önceki uygulamada, 39 Nolu KDV Genel Tebliğinin iade edilecek katma değer vergileri ile ilgili bölümünde açıklandığı üzere; "Yüklenilen Katma Değer Vergisi" hesaplanırken, yüklenilen toplam vergiler içinde, o dönemde gerçekleştirilen iade hakkı doğuran işlemlere isabet eden kısım hesaplanmakta ve bu hesaplama sonucu bulunacak vergi, **daha önceki beyannamelerde indirimle giderilip giderilmediğine bakılmaksızın iadeye konu edilmekteydi**. “KDV Genel Uygulama Tebliği”nde bu uygulamada değişiklik yapıp yapılmadığına ilişkin açık bir ifade yer almadığı gibi, 39 Nolu Tebliğde yer alan “daha önceki beyannamelerde indirimle giderilip giderilmediğine bakılmaksızın” ifadelerine de yer verilmemiştir.

Anılan “KDV Genel Uygulama Tebliği”nin “**IV. KDV İadesinde Ortak Hususlar**” bölümünde; Kanunda ve bu Tebliğ’de aksi belirtilmediği sürece, iadesi gereken KDV’nin hesabında, iade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren ve indirilemeyen KDV tutarlarının dikkate alınacağı ifade edilmiş ve işlemin bünyesine giren KDV’nin iadesinin öngörüldüğü iade taleplerinde, aşağıda belirtilen hususlar çerçevesinde yüklenilen KDV hesabının yapılacağı belirtilmiştir:

“İşlemin bünyesine giren KDV, teslim işlemlerinde malın üretimi, iktisabı, muhafazası ve teslimi; hizmet işlemlerinde ise ifa edilen hizmetin meydana getirilmesi ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV’den oluşur.

KDV’nin, iade hakkı doğuran işlemlerin gerçekleştiği dönemde ortaya çıkmış olması şart değildir. İade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemden önce yukarıda belirtilen alımlar-giderler nedeniyle ödenen/borçlanılan KDV de bu tutara dâhildir.

*İade hakkı doğuran işlemler için yüklenen KDV, öncelikle indirim konusu yapılır. **İndirimle giderilemeyen bir miktarın kalması halinde, kalan tutar iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemde iade edilecek KDV olarak dikkate alınabilir.***

İadesi talep edilen yüklenen KDV tutarı iade talep edilen dönemde toplam indirilecek ve devreden KDV tutarları içerisinde çıkarılır ve sonraki aya devreden KDV tutarının içerisinde yer almaz.

Yüklenen KDV, iade hakkı doğuran işlemle ilişkilendirilebilen alış ve giderler, genel imal ve genel idare giderleri ile amortisman tabii iktisadi kıymetler (ATİK) için yapılan harcamalara ilişkin KDV'den oluşur. İade hakkı doğuran işlemle ilişkilendirilebilen alış ve giderler ile genel imal ve genel idare giderlerinden bu dönemde gerçekleştirilen işleme isabet eden pay, aşağıda yer alan açıklamalar dikkate alınarak hesaplanır.

İade hakkı doğuran işlemle ilgili talep edilecek KDV tutarı;

a) İade hakkı doğuran işlemin doğrudan girdisini oluşturan mal ve hizmetler,

b) İade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği döneme ilişkin telefon, kırtasiye, posta, ulaşım, konaklama, akaryakıt, elektrik, su, büro malzemeleri, muhasebe, reklâm, temizlik malzemeleri, kira vb. genel imal ve genel idare giderlerinden iade hakkı doğuran işleme isabet eden kısım,

c) İade hakkı doğuran işlemde kullanılan ATİK'in alımı,

nedeniyle yüklenen KDV'den oluşur.

İade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenen KDV dikkate alınır. Daha sonra ilgili dönem genel imal ve genel idare giderleri için yüklenen KDV'den pay verilir. Bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir KDV tutarını aşmaması halinde, bu tutar ile azami iade edilebilir KDV tutarı arasındaki farka isabet eden tutar kadar ATİK'ler dolayısıyla yüklenen KDV'den iade hesabına pay verilebilir.

İade hakkı doğuran işlemle ilgisi bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenen KDV iade hesabına dâhil edilmez.”

Buraya kadar yapılan açıklamalar yasal düzenlemelere uygun olup, bugüne kadarki uygulamalarla da bir farklılık arz etmemektedir. Ancak, 39 Nolu KDV Tebliğinde açıkça belirtilen hususun bu Tebliğde yer almamış olması uygulamada farklı yorumlara açık kapı bırakabilecektir.

Bilindiği gibi; katma değer vergisinin en önemli özelliği “**indirim**” mekanizmasına sahip olmasıdır. Nihai tüketiciye kadar olan bütün safhalarda katma değer vergisi alınacak, ancak her bir safhada hesaplanan katma değer vergisinden bir önceki safhanın vergisi düşülerek bakiye vergi Hazineye intikal ettirilecektir. Başka bir deyişle, katma değer vergisi yansıtılan bir vergi olup, katma değer vergisinin nihai yüklenicisi katma değer vergisine tabii mal veya hizmetin nihai tüketicisidir. Bu mal ya da hizmetin üreticileri, toptan ya da perakende satıcıları bu verginin gerçek yüklenicileri değildir. Bunun doğal sonucu olarak üreticilerin, toptan ya da perakende satıcıların üzerinde bu vergi yükünün kalmaması gerekir. İhracatta

olduğu gibi, Őayet katma değer vergisinden istisna edilmiş bir teslimde bulunulmuŐ ise, yukarıda aıklanığı gibi, yüklenilen katma değer vergisi bu teslimde bulunan kiŐiye iade edilecektir. Katma değer vergisinin bu özelliği de dikkate alındığında, ihracattan doğan katma değer vergilerinin ihracatçılara iadesinde, bugüne kadar uygulanageldiği üzere, yüklenilen vergilerin daha önceki dönemlerde indirimle giderilip giderilmiŐ olduğuna bakılmamalı, ihracat tesliminin yapıldığı dönemde toplam indirilecek KDV'nin yeterli olması halinde yüklenilen KDV tutarının tamamı iade edilmelidir. Bunun aksine yapılacak uygulama, yüklenilen katma değer vergileri içinde yer alan her bir faturaya ilişkin tutarların daha önceki her bir dönemde indirimle giderilip giderilmediğinin araŐtırılıp tespitini gerektirecektir. Böyle bir uygulama mükellefler açısında olduğu gibi, vergi idaresi açısından da takibi neredeyse imkansız denecek zorluklar taŐıyacaktır. Keza, anılan dönemde indirilecek kdv tutarı yeterli olduğu sürece, vergi idaresinin vergi kaybı da olmayacaktır. Hele, Türkiye'de gerek üretici gerekse toptan ya da perakende satıcıların üzerinde kalmıŐ olan **“Devreden KDV”** tutarlarının çok büyük tutarlara ulaŐmıŐ olduğu gerçeği ortada iken, bu iŐlemlerde iadeyi sınırlayacak uygulamalara gitmek doğru olmayacak, ihracatçı mükellefleri ve ülkenin ihracatını da olumsuz etkileyebilecektir.

Öte yandan, anılan Tebliğin Taslağında bu konuyla ilgili olarak daha önce yer alan aŐađıdaki ifadenin yayımlanan Tebliğde yer almamış olması, İdarenin de henüz bu konuda olumsuz bir karara varmadığının ve eski uygulamayı srdrebileceğinin iŐareti sayılabilir:

“Ayrıca, indirim konusu yapılan dönem ve sonraki dönemlerde ödenmesi gereken KDV beyan edilmiş olması ya da devreden KDV olmaması hallerinde, ödenmesi gereken KDV beyan edilen ya da devreden KDV olmayan dönem ve öncesinde, iade hakkı doğuran iŐlem dolayısıyla yüklenilen KDV tutarları indirim yoluyla telafi edildiğinden iade hesabına dahil edilmez. Ara dönemlerde yüklenilen KDV devreden KDV karŐılaŐtırması yapılarak, devreden KDV beyanı bulunmakla birlikte, söz konusu dönemlerde yüklenilen KDV tutarından düŐük olması halinde kk olan tutar iade hesabına dahil edilebilir.”

Yukarıda açıklanmaya çalıŐılan konunun Vergi İdaresince bir kez daha değerlendirilmesinde ve Yasa hükümlerinde bir değerlik olmadığı da göz önüne alınarak, mevcut uygulamanın değermediğinin açıklanmasında fayda vardır.