

# Azami iade edilebilir KDV

**Hüseyin Feyzi Saltık**

## 1. Giriş

İndirimli oran ve tam istisna kapsamındaki işlemler nedeniyle iade edilecek katma değer vergisinin yasal dayanağı KDV Kanunu'nun 29 ve 32'nci maddelerinde yer alan hükümlerdir. Buna göre, indirimli oran ve tam istisna (yazımızın bundan sonraki bölümlerinde iade hakkı doğuran işlemler olarak anılacaktır) kapsamındaki işlemlerle ilgili olarak ödenip indirim konusu yapılan vergilerden, indirim yoluyla giderilememiş olanlar, talep edilmesi halinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde mükelleflere iade edilebilecektir.

Kanun'da yer alan düzenlemelere göre iade hakkı doğuran işlemle ilgili olup indirim yoluyla giderilmemiş olan vergiler başka bir şart aranmaksızın iade konusu yapılabilecektir. Bununla birlikte Maliye Bakanlığı kendisine tanınan usul ve esasları belirleme yetkisinden hareketle iade edilecek KDV tutarının belirlenmesi konusunda bazı düzenlemeler yapmıştır. Bunlardan birisi de bir dönemde iade edilebilecek KDV üst sınırıdır.

Farklı iade türleri için belirlenmiş olan bir dönemde iade edilebilir KDV üst sınırı hakkında KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan düzenlemeler yazımızın aşağıdaki bölümlerinde özetlenmiştir.

## 2. Tam istisna kapsamındaki işlemlerde azami iade edilebilir KDV

Bir vergilendirme döneminde iade konusu yapılabilir KDV (azami iade edilebilir vergi) o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin %18'ini (genel vergi oranı) aşamaz.

Doğrudan yüklenimler nedeniyle bu tutardan fazla iade talebinde bulunulması halinde, aşan kısmın iadesi münhasıran vergi inceleme raporuna göre yerine getirilir. Tebliğ düzenlemelerinden doğrudan yüklenimlerden iade hakkı doğuran işlemin doğrudan girdisini oluşturan (Tür1 kodu ile yüklenim listesine dahil edilen), genel imal, genel idare ve ATİK alımları dışındaki mal ve hizmet alımlarının kastedildiği anlaşılmaktadır.

Doğrudan yüklenimden kaynaklanan ve azami iade edilebilir vergi sınırını aşan iade taleplerinin üst sınıra kadar olan kısmı, istisna işlem için Tebliğ'in ilgili bölümlerinde belirlenen usullere göre (teminat, YMM raporu, incelemesiz teminatsız iade gibi); aşan kısım ise vergi inceleme raporuna göre yerine getirilecektir. İade hakkının kısmen indirim kısmen iade olarak kullanılamayacağı yönündeki Tebliğ düzenlemesi nedeniyle azami iade sınırını aşan doğrudan yüklenim tutarı için düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle iade hakkından vazgeçip bu tutarın tekrar devreden KDV'ye alınması mümkün değildir.

İade hesabına önce doğrudan yüklenimler, sonra genel imal ve genel iade giderleri nedeniyle yüklenilen vergiler dâhil edilecektir. Bu şekilde bulunan tutar ile iade KDV üst sınırı arasında fark kadar, ATİK alımları nedeniyle yüklenilen vergilerden pay verilecektir.

Azami iade sınırının genel gider yüklenimleri nedeniyle aşılması halinde aşan kısım hiçbir şekilde iade edilmeyecek ve bu tutar devreden KDV'ye dahil edilecektir. ATİK yüklenimleri nedeniyle sınırın aşılması halinde ise aşan kısım izleyen dönemlerde (bu dönemlerdeki iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılmak şartıyla) iade konusu yapılabilecektir.

## 2.1. DİİB kapsamında temin edilen girdilerle üretilen malların ihracında azami iade sınırı

Tebliğ'in "IV/A-1.5 DİİB Sahibi Mükellefin İhraç Kayıtlı Tesliminde İade Edilecek KDV" başlıklı bölümünün üçüncü paragrafında aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir.

*"Eşdeğer eşya uygulaması nedeniyle KDV ödeyerek satın aldığı girdileri kullanarak vücuda getirdiği ürünü ihraç eden ve bunun karşılığında da DİİB kapsamında KDV ödemeyerek söz konusu girdi veya eşdeğer eşyasını temin etme hakkı kazanan mükellefin KDV ödeyerek satın aldığı girdilere ilişkin KDV'yi, başlangıçta iade olarak talep etmesi mümkün değildir. İade edilecek KDV'nin hesabı, eşdeğer eşya uygulaması nedeniyle DİİB kapsamında KDV ödemeksizin girdi temininden sonra yapılır. **Bu durumda, iade edilecek KDV tutarı ihracat bedeli ile DİİB kapsamında KDV ödenmeksizin yurt içi veya yurt dışından temin edilen girdilerin bedeli arasındaki farka genel vergi oranının uygulanması suretiyle bulunacak tutarı aşamayacaktır.**"*

Bu düzenleme her ne kadar Tebliğ'in "IV/A-1.5 DİİB Sahibi Mükellefin İhraç Kayıtlı Tesliminde İade Edilecek KDV" başlıklı bölümünde yer alıyor olsa da aslında DİİB kapsamında KDV ödemedi temin ettiği girdilerle ürettiği malı kendisi ihraç eden **imalatçı ihracatçılarla** ilgili kuralları içermektedir. Buna göre; belge kapsamında yurt içi veya yurt dışından KDV ödemedi temin ettiği girdilerle ürettiği malları kendisi ihraç eden imalatçı ihracatçıya bir dönemde iade edilecek KDV; ihracat bedeli ile DİİB kapsamında KDV ödenmeden temin edilen girdilerin bedeli arasındaki farka genel vergi oranının uygulanması suretiyle bulunacak tutarı aşamayacaktır.

## 2.2. İhracat bedelinin belli bir oranına göre iade uygulamasında azami iade sınırı

KDV Kanunu'nun 32'nci maddesinde, imalatçılar tarafından yapılan ihracat işlemlerinden kaynaklanan iadelerde, yüklenilen katma değer vergisi yerine sektörler itibarıyla ihracat bedelinin belli bir oranına kadar iade yaptırmaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığı bu yetkisini (41) Seri No.lu Tebliğ ile kullanmıştır.

Tebliğ'de yer alan düzenlemeye göre, sektör ayrımı yapılmaksızın imal ettikleri malları doğrudan ihraç eden imalatçılar, ihracat teslimlerine ilişkin olarak yüklendikleri KDV tutarına bakılmaksızın ihracat bedelinin %10'una kadar devreden KDV tutarı ile sınırlı olarak iade talep edebilirler.

Ancak; imalatçıların doğrudan ihraç ettikleri malların imalatında yurt içi veya yurt dışından KDV ödemeksizin temin edilen malların kullanılmış olması halinde iade edilecek KDV, ihracat bedelinden bu şekilde temin edilen malların bedeli düşüldükten sonra kalan bedelin %10'unu aşamayacaktır.

Bu uygulama açısından ihracat bedelinden düşülecek KDV ödenmeksizin temin edilen mallar ifadesi DİİB kapsamında temin edilen mallarla sınırlı değildir. Her ne sebeple olursa olsun KDV ödenmeden temin edilen tüm girdi (mal) bedelleri ihracat bedelinden düşülecektir. KDV ödenmeden temin edilen hizmetler kapsamında değildir.

### **3. İhraç kayıtlı teslimlerde azami iade sınırı**

#### **3.1. İhraç kaydı ile malı alıp ihraç eden ihracatçılar bakımından**

İhraç kaydıyla aldıkları malları ihraç eden mükelleflerin ATİK alımı ve genel idare giderleri nedeniyle yüklendikleri vergileri iade olarak talep etmeleri mümkündür. Bu durumda iade edilecek KDV tutarı; ihracat bedeli ile ihraç kaydıyla teslim bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı aşamaz.

#### **3.2. İhraç kaydı ile malı teslim edenler bakımından**

DIİB kapsamında KDV ödenmeden temin edilen girdilerle üretilen malların ihraç kaydıyla tesliminde iade edilecek KDV, ihraç kayıtlı teslim bedeli ile DIİB kapsamında KDV ödenmeksizin yurt içi ve yurt dışından temin edilen girdilerin bedeli arasındaki farka, genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı aşamaz.

Dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketlerine yapılan ihraç kaydıyla teslimlerde bu sınır uygulanmaz.

### **4. İndirimli orana tabi teslimlerde azami iade sınırı**

İndirimli orana tabi işlemler nedeniyle iade edilecek KDV; (%1) oranına tabi işlemler için işlem bedelinin (%17)'sini, (%8) oranına tabi işlemler için (%10)'unu aşamaz. Azami iade tutarının belirlenmesinde iade talebinde bulunulan döneme kadarki toplam işlem bedeli dikkate alınır. Ay içi hesaplamalarda doğrudan yüklenimler nedeniyle azami iade edilebilir tutarın aşılması bu durumu değiştirmez. İşlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle bu sınırın aşılması durumunda aşan kısım münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre iade edilir.

Tebliğ'in 10.10.2018 tarihine kadar yürürlükte bulunan halindeki "ay içi hesaplamalarda azami iade edilebilir tutarın aşılması bu durumu değiştirmez" ibaresi, (21) Seri No.lu Tebliğ ile "ay içi hesaplamalarda doğrudan yüklenimler nedeniyle azami iade edilebilir tutarın aşılması bu durumu değiştirmez" şeklinde değiştirilmiştir.

Tebliğ'in yeni şeklinde yıllık azami iade tutarının belirlenmesinde, iade talebinde bulunulan yıldaki toplam işlem bedelinin esas alınacağı genel prensibi korunmakla birlikte ay içi hesaplamalarda doğrudan yüklenimler nedeniyle azami iade edilebilir tutarının aşılmış olmasının bu durumu değiştirmeyeceği ibaresine yer verilmiştir. Açıkça ifade edilmemekle birlikte bu ibarenin mefhumu muhalifinden "ay içi hesaplamalarda dolaylı yüklenimler nedeniyle azami iade edilebilir tutarın aşılmasının durumu değiştireceği" ifade edilmiştir. Yani yeni düzenleme sonrası genel gider ve ATİK yüklenimleri bakımından azami iade sınırının aşılp aşılmadığının aylık bazda kontrol edilmesi gerekmektedir.

Aylık bazda azami iade sınırını aşan genel gider yüklenim KDV'leri hiçbir şekilde iade konusu yapılamayacaktır. Sınırı aşan ATİK yüklenimleri ise izleyen dönemlerde (bu dönemlerdeki indirimli orana tabi işlemlerde kullanılıyor olmaları şartıyla) iade hesabına dahil edilebilecektir.

Direkt yüklenimler açısından azami iade sınırının aşılp aşılmadığı toplam işlem bedeli esas alınarak tespit edilecektir. Aşan kısmına ilişkin iade talebi münhasıran inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilecektir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (21) Seri No.lu Tebliğ ile değiştirilen yeni halinin (21) Seri No.lu Tebliğ'in yürürlüğe girdiği 10.10.2018 tarihinden sonra gerçekleşecek iade hakkı doğuran işlemler bakımından geçerli olması gerekir.

## 5. Sonuç

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin muhtelif bölümlerinde, bir dönemde iade edilebilecek KDV üst sınırı konusunda farklı iade türleri için farklı düzenlemeler mevcuttur. Bu düzenlemeler yazımızın yukarıdaki bölümlerinde özetlenmiştir. Özellikle DİİB kapsamında girdi temin ederek imal ettiği ürünleri yine belge kapsamında ihraç eden mükelleflerin bu işlemlerle ilgili kayıtlarını ayrıntılı bir şekilde oluşturup takip etmeleri haksız iade riski ile karşılaşmamaları açısından son derece önemlidir.

*Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.*