

**TÜRK KATMA DEĞER VERGİSİ İADE SİSTEMİNİN
ANALİZİ**

Ferhat KURÇ

(Yüksek Lisans Tezi)

Eskişehir, 2019

TÜRK KATMA DEĞER VERGİSİ İADE SİSTEMİNİN ANALİZİ

Ferhat KURÇ

T.C.

Eskişehir Osmangazi Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Maliye Bilim Dalı

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Eskişehir, 2019

T.C.

ESKİŞEHİR OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTİSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Ferhat KURÇ tarafından hazırlanan Türk Katma Değer Vergisi Sisteminin Analizi tarihinde Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddesi uyarınca yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak, Jürimiz tarafından (Anabilim/Bilim/Anasanat/Sanat) Dalında (Tezin/Raporun Türü) tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan

Akademik Ünvanı ve Adı Soyadı

Üye

Akademik Ünvanı ve Adı Soyadı

(Danışman)

Üye

Akademik Ünvanı ve Adı Soyadı

Üye

Akademik Ünvanı ve Adı Soyadı

Üye

Akademik Ünvanı ve Adı Soyadı

ONAY

.../ .../ 200...

(İmza)

(Akademik Unvanı, Adı-Soyadı)

Enstitü Müdürü

02/10/2019

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin/projenin Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi hükümlerine göre hazırlandığını; bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmanın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Eskişehir Osmangazi Üniversitesi tarafından kullanılan bilimsel intihal tespit programıyla taranmasını kabul ettiğimi ve hiçbir şekilde intihal içermediğini beyan ederim. Yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması halinde ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

Ferhat KURÇ

ÖZET

TÜRK KATMA DEĞER VERGİSİ İADE SİSTEMİNİN ANALİZİ

KURÇ - Ferhat

Yüksek Lisans, 2019

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Emrah FERHATOĞLU

Katma değer vergisi, Türk Vergi Sistemi'nde 1985 yılından itibaren uygulanmaktadır. KDV, gerek ilgilendirdiği mükellef sayısı, gerekse de vergi gelirleri içerisindeki payı ve bütçe gelirlerine olan katkısı itibarıyla, en önemli vergi türlerinden birisi olarak kabul görmektedir.

Türk Katma Değer Vergisi'nde vergi iadesi müessesesi, günümüzde çok sayıda mükellefin muhatap olduğu ve iade edilen vergi tutarlarının önemli seviyelere ulaştığı bir uygulamadır. KDV iadesi hakkı sağlayan işlemler beş temel gruba ayrılmaktadır. Bunlar; tam istisnalardan kaynaklı işlemler, indirimli orana tabi işlemler, tevkifata tabi işlemler, fazla veya versiz ödenen vergiler ve uluslararası anlaşmalardan kaynaklı işlemler olarak ifade edilmektedir.

Türk KDV İade Sistemi, uygulanmaya başladığı dönemden bugüne kadar, sürekli sorun yaratan bir konu olarak karşımıza çıkmıştır. Yapılan tüm düzenlemeler ve alınan tüm tedbirlere rağmen işlemin tarafları şikayet etmekten vazgeçmemişlerdir. Bu kapsamda, günümüzde halen devam eden sorunlar olarak kabul edilen; haksız vergi iadesi alma girişimleri, devreden KDV'nin iade edilmemesi sorunu, vergi idaresinde yaşanan aksaklıklar ve yeminli mali müşavirlik uygulamasında yaşanan sorunlar, değerlendirme konusu yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Katma Değer Vergisi, Vergi İndirimi, İstisnalar, Vergi İadesi

ABSTRACT

AN ANALYSIS OF TURKISH VALUE ADDED TAX REFUND SYSTEM

KURÇ - Ferhat

Master's Thesis, 2019

Department of Finance

Advisor: Prof. Dr. Emrah FERHATOĞLU

Value Added Tax (VAT) has been applied in the Turkish Tax System since 1985. VAT is considered to be one of the most important tax types both in terms of the interested number of taxpayers and its share in tax revenues and its contribution to budget revenues.

In the Turkish VAT, the tax refund is an application where a large number of taxpayers are involved and the amount of the refunded tax has reached significant levels. The transactions that provide VAT refund right are divided into five main groups. These; transactions with full exemptions, transactions subject to reduced rate, transactions subject to withholding tax, excessive or non-obligatory paid taxes and transactions arising from international agreements.

Since its inception, the Turkish Refund VAT System has emerged as a constant problem. Despite all the regulations and all the measures taken, the parties of the transaction did not give up complaining. In this context, currently accepted as the ongoing problems; attempts to obtain unfair tax refunds, the problem of non-refundable VAT, the problems experienced in tax administration and the problems experienced in sworn-in financial consultancy were evaluated.

Key Words: Value Added Tax, Tax Credit, Exemptions, Tax Refund

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
TABLolar LİSTESİ.....	x
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xi
GİRİŞ.....	1

1. BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİ İADE SİSTEMİNİN ESASLARI

1.1. Türkiye’de Katma Değer Vergisinin Tarihsel Gelişimi	3
1.2. Türk Katma Değer Vergisinde İade Uygulaması.....	7
1.3. Katma Değer Vergisi İade Sürecinde Yer Alan Aktörler.....	9
1.4. Katma Değer Vergisi İade Yöntemleri.....	11
1.4.1. Mahsuben İade.....	11
1.4.1.1. Vergi Dairelerince Takip Edilen Alacaklara Mahsup	12
1.4.1.2. İthalatta Uygulanan Vergilere Mahsup.....	12
1.4.1.3. Sosyal Güvenlik Kurumu Prim Borçlarına Mahsup.....	13
1.4.2. Nakden İade.....	13
1.5. İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi	13
1.5.1. Teminat ve İnceleme Raporu Aranmayan İadeler	14
1.5.2. Teminat Karşılığı İadeler	14
1.5.2.1. İndirimli Teminat Uygulama Sistemi (İTUS)	16
1.5.2.1.1. Genel Şartlar	16
1.5.2.1.2. Özel Şartlar	17
1.5.2.1.3. İTUS Sertifikasının İptal edilmesi.....	18
1.5.2.2. Hızlandırılmış İade Sistemi (HİS).....	18
1.5.2.2.1. HİS Uygulaması Kapsamındaki Mükellefler	19
1.5.2.2.2. HİS Sertifikasının İptal Edilmesi	20
1.5.2.3. Artırımlı Teminat Uygulaması (ATUS)	21
1.5.3. Vergi İnceleme Raporu İle İadeler	21
1.5.4. Yeminli Mali Müşavir Raporu İle İadeler.....	23
1.6. Katma Değer Vergisi İadesinin Esasları	25

1.6.1. Genel Esaslar	25
1.6.2. Özel Esaslar	26
1.6.2.1. Uygulamanın Esasları	26
1.6.2.2. Olumlu ve Olumsuz Rapor	27
1.6.2.3. Genel Esaslara Dönüş	28
1.6.2.4. İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi	29
1.6.3. İade Talebi İçin Gerekli Olan Belgeler	30

2. BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİNDE İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER

2.1. Tam İstisnalar	32
2.1.1. İhracat İstisnası	34
2.1.1.1. Mal İhracatı İstisnası.....	36
2.1.1.2. Hizmet İhracatı İstisnası	37
2.1.1.3. Serbest Bölgelere Verilen Fason Hizmetlere İlişkin İstisna ..	38
2.1.1.4. Roaming Hizmetleri İstisnası	39
2.1.1.5. Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılan Satışlar (Bavul Ticareti)	39
2.1.1.6. Türkiye’de İkamet Etmeyenlere KDV Hesaplanarak Yapılan Satışlar (Yolcu Beraberi Eşya)	40
2.1.1.7. İhraç Kaydıyla Teslim Uygulaması.....	41
2.1.1.8. Diğer İhracat İstisnaları.....	43
2.1.2. Araçlar, Petrol Aramaları ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna	43
2.1.2.1. Deniz, Hava ve Demiryolu Taşıma Araçlarına İlişkin İstisna	44
2.1.2.2. Diğer İstisnalar	44
2.1.3. Taşımacılık İstisnası.....	46
2.1.4. Diplomatik İstisnalar.....	46
2.1.5. Engellilerin Kullanımına Mahsus Araç ve Gereçlerin Tesliminde İstisna.....	47
2.1.6. Diğer İstisnalar	47
2.1.7. Tam İstisna Kapsamındaki İadelere İlişkin Ortak Hususlar.....	48
2.2. İndirimli Oran Uygulaması.....	50
2.2.1. Yılı İçinde Mahsup Taleplerinin Yerine Getirilmesi	53

2.2.2. Yılı İçinde Mahsup Edilemeyen Verginin İadesi	54
2.3. Tevkifatlı İşlemler	55
2.3.1. Tam Tevkifat Uygulaması	58
2.3.2. Kısmi Tevkifat Uygulaması	59
2.4. Fazla veya Yersiz Ödenen Vergi	62
2.5. Uluslararası Anlaşmalardan Kaynaklanan İadeler	64

3. BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİ İADE SİSTEMİNDE YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1. Haksız Katma Değer Vergisi İadesi Sorunu ve Çözüm Önerileri	67
3.1.1. Hayali İhracat	68
3.1.1.1. Hayali İhracatı Kolaylaştıran Etkenler	69
3.1.1.1.1. Kayıt Dışı Ekonominin Varlığı	69
3.1.1.1.2. KDV Oranlarının Yüksek Olması	70
3.1.1.1.3. Nakden İade Uygulamasının Varlığı	71
3.1.1.2. Hayali İhracatın Amaçları	71
3.1.1.2.1. Haksız KDV İadesi Almak	72
3.1.1.2.2. Diğer Amaçlar	73
3.1.2. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge	75
3.1.3. Çözüm önerileri	76
3.1.3.1. Teşvik Sistemi Gözden Geçirilmelidir	76
3.1.3.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Etkinliği Artırılmalıdır	77
3.1.3.3. Gümrük İdaresinin Yapısı Etkinleştirilmelidir	78
3.1.3.4. KDV Oranlarında Düzenlemeye Gidilmelidir	79
3.1.3.5. Mahsuben İadelerin Kapsamı Genişletilmelidir	80
3.2 İdareden Kaynaklı Sorunlar ve Çözüm Önerileri	80
3.2.1. İdare Tarafında Yaşanan Gelişmeler	81
3.2.1.1. KDV İadesi Risk Analizi Sistemi	82
3.2.1.2. İhtisas Vergi Daireleri Projesi	83
3.2.2. İdare Tarafında Tespit Edilen Sorunlar	84
3.2.2.1. Rotasyon	84
3.2.2.2. İletişim ve Bilgi Paylaşımında Kopukluk	85

3.2.2.3. Standardın Sağlanamamış Olması	86
3.2.2.4. Diğer Sorunlar	86
3.2.3. Çözüm Önerileri	87
3.3. Mevzuattan Kaynaklı Sorunlar ve Çözüm Önerileri.....	88
3.3.1. Devreden KDV'nin İade Edilmemesi Sorunu ve Çözüm Önerileri	88
3.3.1.1. Sorunun Tanımlanması	88
3.3.1.2. İdare Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	90
3.3.1.3. Sorunun Çözümüne İlişkin Değerlendirme.....	91
3.3.2. Mevzuattan Kaynaklı Diğer Sorunlar ve Çözüm Önerileri.....	94
3.3.2.1. Mevzuat Yapısının Karmaşıklığı.....	94
3.3.2.2. İade Tutarının Hesaplanması.....	95
3.3.2.3. Özel Esasların Uygulanması	97
3.4. Yeminli Mali Müşavirlik Sisteminde Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri	98
3.4.1. Mevcut Sorunlar	100
3.4.1.1. Karşıt Tespit İncelemeleri	100
3.4.1.2. YMM'ler Üzerindeki Denetim Eksikliği	101
3.4.2. Çözüm Önerileri	103
SONUÇ	105
KAYNAKÇA	107

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: KDV'nin Yıllar İtibariyle Seyri.....	5
Tablo 2: KDV Tahsilatına İlişkin Bilgiler.....	6
Tablo 3: İhracat İstisnası Kaynaklı Vergi İadesine İlişkin Bilgiler.....	8
Tablo 4: Vergi İade İncelemelerine İlişkin Veriler.....	23
Tablo 5: Özel Esaslara Tabi Olanların İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi.....	29
Tablo 6: İhracatta Yapılan İadeye İlişkin Bilgiler.....	35
Tablo 7: Tam İstisnaya Tabi İşlemlerde İadeye İlişkin Ortak Hususlar.....	48
Tablo 8: Kısmi Tevkifat Kapsamındaki Hizmetlere İlişkin Bilgiler.....	60
Tablo 9: Kısmi Tevkifat Kapsamındaki Teslimlere İlişkin Bilgiler.....	62
Tablo 10: KDVİRA Performans İstatistikleri.....	83
Tablo 11: YMM Tam Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Veriler.....	98
Tablo 12: YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarına İlişkin Veriler.....	100
Tablo 13: Disiplin Cezası Alan ve Onaylanan YMM Sayıları.....	102

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GV	: Gelir Vergisi
HİS	: Hızlandırılmış İade Sistemi
İTUS	: İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KV	: Kurumlar Vergisi
KDVİRA	: Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SMİYB	: Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge
TL	: Türk Lirası
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VİR	: Vergi İnceleme Raporu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Türk Katma Değer Vergisi Sistemi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve bu Kanunun verdiği yetki doğrultusunda çıkarılan tebliğ, sirküler ve benzeri tali araçlarla yürütülmektedir. Sistem, yapısında bulundurduğu vergi indirim mekanizması sayesinde, vergi yükünün nihai tüketiciler üzerinde bırakılması esasına dayanmaktadır. Teoride amaçlanan bu durum, her zaman istenilen sonucu vermemektedir. Zira, ekonomik bazı gerekçelerle, bazı mal teslimi ve hizmet ifaları, istisna, indirimli oran ve tevkifat uygulaması kapsamında alınmıştır. Bu mal teslimi ve hizmet ifalarının nihai aşamasında KDV tahsil edilmemesi, düşük oranda tahsil edilmesi veya KDV’de tevkifat uygulanması, indirim mekanizmasının doğru işlemini engellemektedir. Bu kapsamda mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan mükellefler üzerinde yaratılan olumsuzluğun giderilmesi adına, idare, vergi iadesi uygulamasını kullanmaktadır.

Mevcut uygulamada KDV iadesi hakkı sağlayan işlemler, beş temel gruba ayrılmaktadır. Bunlar; tam istisnalardan kaynaklı işlemler, indirimli orana tabi işlemler, tevkifata tabi işlemler, fazla veya versiz ödenen vergiler ve uluslararası anlaşmalardan kaynaklı işlemler olarak ifade edilmektedir. İade hakkı sağlayan işlemler her ne kadar beş başlıkta incelense de, iadeye konu edilen tutarlara bakıldığında, tam istisnalar başlığı altında incelenen ihracat istisnasının, toplam vergi iadelerinin büyük bir kısmının kaynağını oluşturmakta olduğu görülmektedir.

Genelde tüm KDV iadeleri, özelde ise bu iadeler içinde önemli bir yer tutan ihracattan kaynaklanan KDV iadeleri, KDV sisteminde yer almaya başladığı andan itibaren sürekli sorun yaratan bir konu olmaya devam etmiştir. Yapılan tüm düzenlemeler ve alınan tüm tedbirlere rağmen işlemin tarafları (gerek iade talep edenler, gerekse iadeyi yapan kurum olarak devlet) şikayet etmekten vazgeçmemişlerdir. İade talep edenler iadelerini geç almaktan ve bir sürü bürokratik işlemlerle uğraşmaktan, Devlet ise bütçe dengelerini sarsacak boyuta gelen iadelerin çokluğundan ve haksız yere iade yapma durumuna düşmekten yakınmıştır.

İzleyen bölümlerde görüleceği üzere, çalışma üç bölüm halinde incelenmiştir. İlk bölümde, Türk KDV sisteminde iade uygulamasında yer alan aktörler, iadenin yöntemleri, iadenin esasları; ikinci bölümde, iade hakkı sağlayan işlemler konularının detaylı bir analizi yapılarak, iade sisteminin mevcut durumu ortaya konulmuştur.

Üçüncü bölümde ise, KDV iade sisteminin mevcut uygulamasında yaşanan önemli sorunlar, mükellef davranışları, idarenin yaklaşımı, mevzuat temelli tartışmalar ve yeminli mali müşavirlik sistemi ekseninde incelenmiş olup, bu sorunların çözümü noktasında yapılabilecekler, ana hatlarıyla açıklanmıştır.

1. BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİ İADE SİSTEMİNİN ANALİZİ

Çalışmanın bu bölümünde, 1985 yılından itibaren Türkiye’de uygulanmakta olan katma değer vergisinin (KDV) kısa bir tarihsel gelişimi ile birlikte, mevcut KDV sisteminin detaylı bir analizi yapılacaktır.

1.1. Türkiye’de Katma Değer Vergisinin Tarihsel Gelişimi

KDV; harcamalar üzerinden alınan, tüketimi esas alan, objektif bir yapıya sahip ve dolaylı vergiler sınıfında yer alan bir vergidir. KDV, her şeyden önce bir vergi olduğu için, öncelikle vergi kavramının ne ifade ettiğine değinmekte fayda vardır.

Vergi kavramı hakkında literatürde çok sayıda tanımlama yapılmıştır. Ancak en temel haliyle vergi; devletin, mahalli idarelerin ve kamu kudretine sahip diğer toplulukların gördükleri kamu hizmetlerinin gerektirdiği giderleri karşılamak üzere, esas olarak gerçek ve tüzel kişilerden belli bir yarar karşılığı olmaksızın, onların mali güçlerine göre kamu zoruyla halktan doğrudan doğruya ve bazı maddelerin fiyatlarına eklenerek alınan paralar¹, olarak tanımlanabilir.

Yukarıdaki tanım çerçevesinde uygulanan vergi, başlangıçta gelir ve serveti hedef almıştır. Ancak, sosyal devlet görüşünün kabul görmeye başlaması ve devletlerin üstlendiği görev ve fonksiyonların artması, yeni gelir kaynaklarına ihtiyacı gündeme getirmiştir. KDV’nin de dahil olduğu muamele vergileri, bu arayışların sonucunda ortaya çıkmıştır.

KDV sistemi, ilk olarak Amerika’da, Yale Üniversitesi profesörlerinden olan Thomas S. Adams tarafından 1918 yılında yapılan Milli Vergilendirme Kurulundaki konferansta ortaya atılmıştır.

Aynı yılda, Alman iş adamı ve o zaman hükümetin ekonomik danışmanı olan Dr. Wilhelm Van Siemens tarafından bu sistem “yeni bir muamele vergisi” olarak hükümete tavsiye edilmiştir. Katma Değer Vergisinin ilk uygulanmaya başlanması ise, 10 Mayıs 1953’te Amerika Birleşik Devletlerinin Michigan eyaletinde olmuştur.

¹ Abdurrahman Akdoğan, *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Gazi Kitapevi, Ankara, 2014.

Avrupa kıtasında ise, KDV ilk olarak en geniş anlamıyla 1954 yılında Fransa'da uygulanmaya başlanmıştır.²

İzleyen dönemlerde KDV'nin benimsenmesi ve uygulanması, sadece Avrupa ile sınırlı kalmamıştır. 20'nci yüzyılın son çeyreğinde hızlı yayılan KDV, OECD verileri esas alındığında, 166 ülkede uygulanmaktadır. OECD üye ülkelerinden sadece ABD tarafından bu vergi uygulanmamaktadır. ABD'de, KDV'ye benzer mahiyette bir satış vergisi uygulanmaktadır.

KDV, 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu³ ile, 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren Türkiye'de uygulanmaya başlanmıştır. Türkiye'de KDV'den önce ise, muamele vergisi türünde çok sayıda vergi uygulanmıştır.

KDV'den önce uygulanmakta olan diğer muamele vergileri, daha ilkel metotlara dayalı olarak uygulandığından dolayı, yeterli vergi hasılatı sağlamamakla birlikte, ekonomik gelişme yönünde engeller de doğurmaktaydı. Çok sayıda uygulanan ancak verim alınamayan muamele vergilerinin kaldırılarak, KDV'nin uygulanmaya başlanmasıyla; üretim artışı, kayıtlı ekonomiye geçiş, mali kaynak yaratma ve benzeri alanlarda olumlu gelişmeler tespit edilmiştir. 3065 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte, yürürlükten kaldırılan vergiler aşağıda sıralanmıştır.

- Dahilde Alınan İstihsal Vergisi
- İthalden Alınan İstihsal Vergisi
- Nakliyat Vergisi
- PTT Hizmetleri Vergisi
- İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi
- İşletme Vergisi
- Spor Toto Vergisi
- Şeker İstihlak Vergisi

KDV'nin Türkiye'de uygulanmaya başladığı dönemden günümüze kadar olan seyrine bakıldığında, vergi gelirleri içerisindeki payının sürekli bir artış gösterdiği

² Katma Değer Vergisi, *MGKD Yayınları*, Ankara, 1985, s. 39.

³ 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.

söylenbilir. Günümüzde bütçe vergi gelirlerinin üçte biri, KDV tahsilatından sağlanmaktadır. Aşağıda, KDV'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı, diğer önemli vergi türleri olan Gelir Vergisi (GV) ve Kurumlar Vergisi (KV) ile karşılaştırmalı olarak sunulmuştur.

Tablo 1: KDV'nin Yıllar İtibariyle Seyri (Bin TL)

Dönem	Vergi Gelirleri Tahsilatı	GV Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)	KV Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)	Toplam KDV Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1990	45.399	18.609	41,0	4.637	10,2	12.371	27,2
1995	1.084.350	329.795	30,4	103.241	9,5	354.980	32,7
2000	26.503.698	6.212.977	23,4	2.356.787	8,9	8.379.554	31,6
2005	131.948.77	26.849.808	20,3	13.583.29	10,3	42.263.650	32,0
2010	235.714.63	49.385.289	21,0	22.854.84	9,7	75.649.986	32,1
2011	284.490.01	59.885.000	21,0	29.233.72	10,3	95.550.463	33,6
2012	317.218.61	69.671.645	22,0	32.111.82	10,1	103.155.87	32,5
2013	367.517.72	78.726.008	21,4	31.434.58	8,6	123.878.36	33,7
2014	401.683.95	91.063.306	22,7	35.163.51	8,8	130.538.55	32,5
2015	465.229.38	105.395.33	22,7	37.009.62	8,0	153.844.17	33,1
2016	529.607.90	123.686.14	23,4	46.898.42	8,9	168.808.35	31,9
2017	626.082.41	143.962.93	23,0	57.868.20	9,2	206.679.67	33,0
2018	737.954.27	175.413.61	23,8	84.131.33	11,4	250.511.42	33,9

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistikleri (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_70.xls.htm, 18.09.2019

Tablodan da görüleceği üzere, KDV'den sağlanan gelir, yıllar içerisindeki gelişimine bağlı olarak, günümüz toplam vergi gelirleri içerisindeki en önemli paya sahiptir.

Uluslararası ticaretin gelişmeye başlamasıyla birlikte, dış ticarete konu işlemlerden elde edilen vergi gelirlerinde de dikkate değer gelişme sağlamıştır. İthalattan sağlanan KDV'de bu açıdan değerlendirilmelidir. Bu kapsamda, Türkiye'de tahsil olunan toplam KDV de, dış ticarete uygulanan varış ülkesinde vergilendirme

prensibi gereği ithalat aşamasında tahsil olunan KDV ve yurtiçinde gerçekleşen işlemlerden kaynaklı tahsil olunan, dahilde alınan KDV olarak iki grupta toplanmaktadır. Aşağıda, toplam KDV tahsilatının dahilde ve hariçte alınan tutarları, yıllar itibariyle belirtilmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, çalışmanın esasını oluşturan KDV iadesinin, dahilde alınan KDV ile ilişkili olduğudur. Bu nedenle, üzerinde durulması gereken veri, dahilde tahsil olunan KDV tutarıdır.

Tablo 2: KDV Tahsilatına İlişkin Bilgiler (Bin TL)

Dönem	Vergi Gelirleri Tahsilatı	Dahilde Alınan KDV Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	İthalde Alınan KDV Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	Toplam KDV Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
1990	45.399	7.650	16,9	4.721	10,4	12.371	27,2
1995	1.084.350	212.119	19,6	142.861	13,2	354.980	32,7
2000	26.503.698	4.487.808	16,9	3.891.746	14,7	8.379.554	31,6
2005	131.948.778	22.038.878	16,7	20.224.772	15,3	42.263.650	32,0
2010	235.714.637	39.438.999	16,7	36.210.987	15,4	75.649.986	32,1
2011	284.490.017	46.860.118	16,5	48.690.345	17,1	95.550.463	33,6
2012	317.218.619	53.150.720	16,8	50.005.155	15,8	103.155.875	32,5
2013	367.517.727	61.144.841	16,6	62.733.522	17,1	123.878.363	33,7
2014	401.683.956	66.124.818	16,5	64.413.736	16,0	130.538.554	32,5
2015	465.229.389	79.188.853	17,0	74.655.321	16,0	153.844.174	33,1
2016	529.607.901	91.966.288	17,4	76.842.064	14,5	168.808.352	31,9
2017	626.082.415	106.573.701	17,0	100.105.977	16,0	206.679.678	33,0
2018	737.954.270	128.357.853	17,4	122.153.568	16,6	250.511.421	33,9

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistikleri (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_71.xls.htm, 18.09.2019

Yine tablodan görüleceği üzere, toplam vergi gelirlerinin üçte birinden fazla kısmını oluşturan KDV gelirlerinin de yarısından fazlası, yurtiçi işlemlerden sağlanmaktadır.

1.2. Türk Katma Değer Vergisinde İade Uygulaması

KDV, yapısında barındırdığı indirim ve dolayısıyla mahsup mekanizması sayesinde, vergi yükünün nihai tüketiciye yansıtılmasını yani nihai tüketici dışındaki kişiler üzerinde vergi yükü kalmamasını hedeflemektedir. Üretim ve dağıtım halkasının her aşamasındaki birimler, tahsil etmiş oldukları vergiden, ödemiş olduğu vergileri indirim konusu yaparak, üzerlerinde vergi yükü kalmamasına çalışırlar.

01.01.1985 tarihinden itibaren uygulanmakta olan Türk KDV sisteminin esası da, vergi indirim mekanizmasına dayanmaktadır. Buna göre sistem, bir vergilendirme döneminde ödenen KDV'nin, aynı dönemde tahsil edilen KDV'den indirilmesi ve bu işlem sonucunda, indirilemeyen bir tutarın kalması halinde, bunun sonraki döneme devretmesine dayanmaktadır. Buna ilişkin olarak, 3065 sayılı Kanunun vergi indirimini düzenleyen 29'uncu maddesinin 2'nci bendinde yer alan, bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri neticesinde hesapladıkları KDV toplamından fazla olması durumunda, aradaki fark iade yapılmayarak sonraki dönemlere devredilir, hükmü de bunu hususu açıklamaktadır.

Teoride amaçlanan bu durum, fiiliyatta çeşitli sebeplerden kaynaklı olarak her zaman mümkün olmamaktadır. Kanunla getirilen istisnalar veya belirli mal ve hizmet gruplarına sağlanan düşük oranlı tarife uygulaması, mükelleflerin vergi indirim müessesini tam anlamıyla uygulamasına engel çıkartmaktadır. Örneğin, mevzuatta bazı mal teslimi ve hizmet ifalarında vergi uygulanmadığı gibi bazı durumlarda da vergi düşük oranlı olarak uygulanmaktadır. Bu tarz durumlarda satıcı, önceki aşamalarda yüklenmiş olduğu KDV'yi, indirim konusu yapamamakta ve sonraki aşamalara yansıtamamaktadır. Yine idarenin belirlemiş olduğu bazı durumlarda, alıcılara KDV'nin bir kısmını tevkif etmek suretiyle satıcıya ödemeyerek, doğrudan vergi dairesine yatırması yükümlülüğü getirilmiştir. Tevkifat olarak adlandırılan bu durumda da, satıcı indirim mekanizmasını tam olarak kullanamamakta ve vergi yükü satıcı üzerinde kalmaktadır. Belirtilen bu durumlar için, ilgili mükelleflerin üzerinde vergi yükü kalmaması adına, KDV iadesi müessesesi devreye girmektedir. İade hakkı doğuran işlemler olarak adlandırılan ve çalışmanın izleyen bölümlerinde detaylı olarak açıklanacak bu işlemlerde, mevzuatta belirlenen şartları sağlamak şartıyla, muhataplara, yüklenilen ancak indirim konusu yapılamayan vergilerin iadesi gerçekleştirilmektedir.

KDV iadesi, çok sıklıkla ve yanlış şekilde gündeme getirildiği gibi, iade talep edenlere verilen bir teşvik değil, KDV sisteminin mantığı gereği vergiden istisna edildiği için tesliminde vergi hesaplanmayan işlemler nedeniyle yüklenen ve indirim yoluyla giderilemeyen vergilerin, düzeltme yapılmak suretiyle iade hakkı sahiplerine ödenmesini sağlayan bir yöntemdir. Yani bu şekilde iade edilen vergi, bir teşvik değil, mükelleflerin daha önce ödedikleri ve üzerlerinde yük olarak kalan verginin kendilerine iade edilmesini sağlayan bir düzenlemedir.⁴

KDV iadelerinin dayanağı olan işlemler, mevzuatta 5 grupta toplanmıştır. Bunlar:

- Tam istisnaya tabi işlemler
- İndirimli orana tabi teslim ve hizmetlerden kaynaklı işlemler
- Tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemler
- Fazla veya yersiz uygulanan vergi kaynaklı işlemler
- Uluslararası anlaşmalardan kaynaklı işlemler, olarak sıralanabilir.

KDV iade hakkı doğuran işlemler beş kategoride sıralanmakla birlikte, iadeye konu tutarlara bakıldığında, toplam iade tutarının büyük bir bölümü, tam istisnalar bölümü altında bulunan, ihracat istisnasından sağlanmaktadır. Bu nedenle, üzerinde asıl durulması gereken husus, ihracat kaynaklı iade işlemleridir. Bu doğrultuda, ihracattan kaynaklı olarak mükelleflere yapılan iade tutarlarının, dahilde tahsil olunan KDV'ye oranları yıllar itibariyle aşağıda belirtilmiştir.

Tablo 3: İhracat İstisnası Kaynaklı Vergi İadesine İlişkin Bilgiler (Bin TL)

Dönem	Dahilde Alınan KDV Tutarı	İhracat İstisnası Nedeniyle İade Tutarları	İade Miktarının Payı (%)
2010	39.438.999	9.507.718	0,24
2011	46.860.118	12.914.568	0,28
2012	53.150.720	15.708.096	0,29
2013	61.144.841	16.806.821	0,27
2014	66.124.818	19.940.702	0,30
2015	79.188.853	22.486.743	0,28

⁴ Nihat Uzunoğlu, "KDV İadesi Uygulaması ile Ödenen KDV'ne İlişkin Vergiler ve KDV İade Sistemi Hakkında Bir Öneri", *Vergi Dünyası* (Ocak 2003), S: 257, s.20.

2016	91.966.288	25.250.399	0,27
2017	106.573.701	32.778.319	0,31
2018	128.357.853	48.259.104	0,37

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistikleri (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_72.xls.htm, 18.09.2019

Yukarıda yer verilen tablodan görüleceği üzere, ihracat kaynaklı olarak mükelleflere iade edilen KDV tutarları, son yıllarda ciddi artış göstermiş ve oransal olarak dahilde alınan toplam KDV tutarının üçte birinden fazla bir seviyeye ulaşmıştır.

1.3. Katma Değer Vergisi İade Sürecinde Yer Alan Aktörler

KDV iade işlemlerinde esas olarak iki taraf yer almaktadır. Bunlardan birincisi, iade konusunu oluşturan işlemleri gerçekleştirmek suretiyle iadeye hak kazanan vergi mükellefleri; ikincisi ise, iade konusu işlemlerde evvelce vergi tahsilatını yapmış ve tahsil ettiği bu tutarları çeşitli esaslar dahilinde işleme muhatap olmuş kişilere iade edecek olan vergi idareleridir.

Türkiye’de KDV iade sürecine bakıldığında ise, yukarıda yer alan iki aktör ile birlikte, süreçte önemli görevler atfedilen yeminli mali müşavirlik (YMM) müessesesinin de üzerinde durulmasında fayda bulunmaktadır. Zira, iade hakkı doğuran işlemlerden bazılarında, kişilere KDV iadesi yapılmasının şartı olarak YMM raporu aranmaktadır.

YMM’lik müessesesi, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nda⁵ düzenlenmiştir. Kanunun Mesleğin Konusu başlıklı 2’nci maddesinde;

Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

⁵ 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete; 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu.

c) Yukarıdaki konularda belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.⁶

Yine Kanunun Tasdik ve Tasdikten Doğan Sorumluluk başlıklı 12'nci maddesinde;

Gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin malî tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik etmek⁷, hükümleri yer almaktadır.

YMM'lerin tasdike ilişkin yetki ve sorumlulukları, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik⁸'te düzenlenmiştir.

Yönetmeliğin 4'üncü maddesinde tasdik; "Tasdik, gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır." şeklinde tanımlanmıştır.⁹

Maddenin devam eden bölümünde, YMM'ler tarafından tasdik edilmiş konu ve belgelerin, kamu idaresinin yetkililerince, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, incelenmiş kabul edilir denilmek suretiyle, YMM'lik müessesine ve tasdik konusunun önemine vurgu yapılmıştır.

Yönetmeliğin 7/C maddesinde, KDV yönünden tasdiki yapılabilecek konu ve belgeler;

- KDV beyannameleri ve ekleri
- İade hakkı doğuran işlem ve belgeler

⁶ 3568 sayılı Kanun, 2'nci madde.

⁷ 3568 sayılı Kanun, 12'nci madde.

⁸ 02.01.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete; Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.

⁹ Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.

- Maliye ve Gümrük Bakanlığınca gerek görülecek KDV'ye ilişkin diğer işlem ve belgeler, olarak sayılmıştır.

Yukarıda yer verilen kanun ve yönetmelik hükümlerinden görüleceği üzere, YMM'lik müessesesi, KDV iade sürecinde belirlenen işlemlerde, tasdik sorumluluğu üstlenmek suretiyle etkin bir rol almaktadır. YMM'ler üstlendikleri bu sorumlukla, yarı kamusal bir görev ifa etmektedir. Bu görevin temel amacı, etkin bir denetim yapmak suretiyle, mükellef ve idarenin hak ve yararını da dikkate alarak, iade taleplerini hızlı bir şekilde karşılamaktır.

1.4. Katma Değer Vergisi İade Yöntemleri

KDV iadeleri, mahsuben ve nakden iade olmak üzere iki ana başlıkta incelenmektedir. Mükelleflerin yüklenmiş oldukları ve iade hakkı sağlayan vergiyi, mahsuben veya nakden talep etme hakları mevcuttur. Bunun için, yetkili vergi idaresine sunacakları iade talep dilekçesinde tercihlerini belirtmeleri ve gerekli bilgi ve belgeleri sunmaları gerekmektedir.

1.4.1. Mahsuben İade

İade hakkı doğuran işlemler neticesinde, indirim mekanizmasının tam olarak işleyememesi nedeniyle, mükelleflerin indirim konusu yapamadıkları vergiyi iade talep etmeleri halinde, kamuya olan çeşitli borçlarına mahsup etmek suretiyle, iade almalarını sağlayan yöntemdir. Burada mükellefler, iadeye konu tutarları nakden almak yerine, doğmuş veya doğacak borçlarına mahsup edilmesini talep etmektedirler.

Mahsuben iadeye konu edilebilecek borçlar, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde¹⁰ açıklanmış olup, aşağıda başlıklar halinde incelenmiştir. KDV iade alacağı, mükellefin kendisinin ve ortaklık payı ile sınırlı olmak üzere adi, kolektif ve adi komandit şirketlerdeki kamu borçlarına mahsup yapılabilecektir. Komandit şirketlere ilişkin mahsup hakkı, yalnızca komandite sıfatına haiz ortaklara sağlanmıştır.

¹⁰ 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete; Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği.

Aşağıda belirtilen mahsup edilebilir borçlar, tüm KDV iade taleplerinde geçerli ortak hususlardır. İndirimli orana tabi işlemlere ilişkin mükelleflerin mahsuben iade taleplerinde ayrıca; yarıdan fazla hissesi kamuya ait kuruluşlardan temin ettikleri elektrik ve doğalgaz borçları ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri elektrik, su, doğalgaz, internet hizmetleri, altyapı katılım payları ve aidatlara ilişkin borçlarına da mahsup mümkündür. Ayrıca tevkifatlı işlemlere ilişkin iade taleplerinde, tevkifatın beyan edildiği 2 no'lu KDV beyannamesine göre tahakkuk edilen vergiler de, mahsuba konu edilebilecektir.

1.4.1.1. Vergi Dairelerince Takip Edilen Alacaklara Mahsup

Mükellefler diledikleri takdirde, iadeye konu alacaklarını, vergi borçlarına ve kamu alacağı mahiyetinde olup, vergi dairelerince takip edilen diğer amme alacaklarına¹¹ mahsup talebinde bulunabilirler.

Vergi idarelerince takip edilen amme alacaklarına mahsup talebi, mükelleflerin gerekli bilgi ve belgeleri tamamlamasını müteakip, 10 gün içinde tamamlanır. Süre ile ilgili olarak getirilen bu sınırlama, vergi dairelerinde gerçekleşecek olan işlemleri hızlandırarak, mükelleflere iade alacaklarını kısa sürede sağlama amacına yöneliktir.

1.4.1.2. İthalatta Uygulanan Vergilere Mahsup

Mükelleflerin talep etmeleri halinde, iade alacaklarından mahsup edilebilecek borçların bir diğeri, ithalat yapanlara özgü olarak getirilen, ithalde alınan vergilere ilişkin mahsuptur.

KDV iade alacağının ithalde alınan vergilere mahsubu için, ilgili gümrük idaresi ile mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi arasında geçecek idari işlemlerden sonra, ithalde alınan vergiler ile bunlara bağlı gecikme faizi, gecikme zammı ve cezalarına mahsup yapılabilecektir.

¹¹ Vergi dairelerince takip edilen amme alacaklarının kapsamı, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 1'inci maddesinde belirtilmiştir. Detaylı bilgi için; (Çevrimiçi), <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf>, 16.08.2019.

1.4.1.3 Sosyal Güvenlik Kurumu Prim Borçlarına Mahsup

KDV iade alacağının, mükelleflerin Sosyal Güvenlik Kurumuna (SGK) olan; sigorta primi, işsizlik sigortası primi, para cezası gibi borçlarına mahsup yapılabilmektedir.

SGK prim borçlarına mahsup işlemleri, mevzuatta aranan belgelerin tamamlanmış olması durumunda, vadesi geçmiş veya cari dönem prim borçlarına yapılabilecektir.

1.4.2. Nakden İade

Nakden iade, mükelleflerin iade hakkı doğuran işlemleri gerçekleştirmeleri neticesinde, ortaya çıkan iade alacaklarını, gerekli şartları sağlamak suretiyle nakit olarak talep etmeleridir.

1.5. İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

KDV'ye ilişkin mahsuben ve nakden yapılan iadeler, 4 grupta incelenmektedir. Belirtilen sınıflandırma, önceleri sadece nakden yapılan iadeler için yapılmaktayken, son dönemde mahsuben yapılan iadelere ilişkin de bazı iade işlemlerinde, iade taleplerinin yerine getirilmesinde sıkı şekil şartları aranılmaya başlanmıştır. Bu kapsamda, iade taleplerinin yerine getirilmene ilişkin sınıflama aşağıda belirtildiği üzeredir.

- Belirlenen asgari tutarı aşmayan iadeler
- Teminat karşılığı yapılan iadeler
- Vergi inceleme raporu ile yapılan iadeler
- YMM KDV İadesi Tasdik Raporuna dayalı iadeler

İade taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin sürece bakıldığında, ilk olarak, mükellef tarafından hesaplanan iade tutarının doğruluğunu tespit etmek amacıyla, denetim elemanlarınca vergi incelemesi yapılması esas alınmıştır. Teoride benimsenen bu anlayış doğrultusunda, tüm iade taleplerinin vergi incelemesine sokulması, inceleme elemanlarının iş yükü artırmanın yanı sıra, mükelleflerin iadelerinin sekteye

uğramasına da neden olmuştur. Bu nedenlerle Bakanlık, belirlemiş olduğu tutarın altında kalan iade taleplerinin iadesinde, inceleme raporu aranmaması; söz konusu tutarı aşan iade taleplerinde ise, belirlenen haddi aşan kısmın, teminat ve inceleme raporuna dayanarak iade edilmesini benimsemiştir.

İzleyen süreçte, iade taleplerinde belirlenen haddi aşan tutarların inceleme sonucuna göre iade edilmesi durumunda da mükelleflerin mağdur olabilecekleri öngörüldüğünden, iadelerin teminat karşılığı olarak, avans mahiyetinde yapılması uygulaması getirilmiştir. Alınan teminatların iadesi ise, VİR veya YMM KDV İade Raporu ile mümkün kılınmıştır.

Son aşamada, KDV iadesi karşılığında alınan teminatların denetim elemanlarınca düzenlenecek rapor sonucuna göre iade edilmesi halinde, işlemlerin uzun süre alacağı ve bunun da mükellefleri teminat bulma konusunda sıkıntıya sokacağı görülmesi üzerine; Maliye Bakanlığı, mükelleflerin teminat bulmada yaşayabilecekleri zorluklara dikkate alarak, vergi idaresinin inceleme yükünü de hafifletmek amacıyla, KDV iadelerinin teminat gösterilmeden, YMM raporu ile alınması imkânını da getirmiştir.

1.5.1. Teminat ve İnceleme Raporu Aranmayan İadeler

İade hakkı doğuran işlemler, KDV Genel Uygulama Tebliğinde belirlenen asgari tutarları aşmamak kaydıyla, teminat ve/veya VİR aranmaksızın mahsuben veya nakden iade edilmektedir. Nakden iade talebi, iade talep dilekçesi ve gerekli diğer belgelerin tamamlanarak, vergi dairesine başvurulması ile sonuçlandırılmaktadır.

Söz konusu asgari had, 2019 için 5.000,00 TL olarak uygulanmakla birlikte, iade hakkı doğuran bazı işlemlerde özellikle farklı hadler belirlenmiştir.

1.5.2. Teminat Karşılığı İadeler

İade talebinde bulunan mükelleflerin, yukarıda bahsedilen bölümdeki asgari sınırı aşan ve işlem türü itibarıyla vergi inceleme raporu (VİR) veya YMM KDV İade Raporuna bağlanan iadelerde, henüz inceleme yapılmadan veya YMM raporu ibraz

edilmeden, teminat gösterilmesi halinde, iadeler idare tarafından peşin olarak yapılır. Teminat, VİR veya YMM raporuna göre çözülmektedir.

Teminat karşılığı iade taleplerinde teminat olarak kabul edilebilecek değerler, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un¹² 10'uncu maddesinde sayılan iktisadi kıymetlerdir. Belirtilen bu iktisadi kıymetler, aşağıda belirtilenlerle sınırlıdır.

- Para
- Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları
- Hazine tarafından ihraç edilen devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler
- Hükümetçe belli edilecek milli esham ve tahvilat
- İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idaresince haciz varakasına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar.

Teminat olarak gösterilecek değer, iade talep edilen tutarın, teminat ve inceleme raporu gerektirmeyen asgari iade tutarını aşan kısım kadar olmalıdır. Genel düzenleme bu olmakla birlikte, iade edilecek tutar karşılığında alınacak teminat miktarı, mükelleflere göre değişebilmektedir. Bazı mükellefler indirimli teminat oranından yararlanmakta iken, bazıları yükseltilmiş teminat oranlarına muhatap olabilmektedir. Kamu kurum ve kuruluşlarının iade talepleri ise, teminat gösterilmeksizin yerine getirilmektedir.

Mevzuatta, teminat karşılığı iadelere ilişkin; indirimli teminat uygulaması sistemi (İTUS), hızlandırılmış iade sistemi (HİS) ve artırımlı teminat uygulaması sistemi (ATUS) şeklinde üç uygulama mevcuttur.

¹² 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete; 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun.

1.5.2.1. İndirimli Teminat Uygulama Sistemi (İTUS)

İndirimli teminat uygulaması, iade taleplerini teminat usulüne göre talep eden mükellefler için, KDV Genel Uygulama Tebliği ile belirlenen asgari iade haddini aşan tutarın;

- İade hakkı doğuran işlemleri bulunan mükellefler için %8'i,

- Dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri için %4'ü oranında teminat verilmesi ile uygulanmaktadır.

Yani, Tebliğle belirlenen genel ve özel şartları sağlayan tüm mükelleflerin, iade taleplerinde %100 teminat yerine, düşük oranlı teminat vererek KDV iade taleplerinin yerine getirilmesine imkan veren bir uygulamadır.

Mükellefler tarafından verilen teminat, aksi belirtilmedikçe, iadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde ibraz edilecek YMM raporu ile çözülür. YMM raporunun belirtilen süre içinde ibraz edilmemesi veya mükelleflerin talep etmesi durumunda, teminatlar vergi incelemesi sonucunda düzenlenecek rapor ile çözülür.

İTUS, KDV iade hakkı doğuran işlemleri bulunan ve kendileri için belirtilen genel ve özel şartları birlikte taşıyan mükelleflerin iade alacaklarının, indirimli teminat yoluyla düşük finansman koşullarında ve makul sürelerde iadesine imkan veren bir sistemdir.¹³

İTUS sertifikası, aşağıda belirtilen genel ve özel şartları birlikte sağlayan mükelleflere, bulunulan ildeki vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlıklar tarafından verilmektedir.

1.5.2.1.1. Genel Şartlar

Başvuru tarihinden önceki son üç takvim yılı içinde;

a) Vergi mükellefiyetinin bulunması,

b) Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle, defter ve belgelerin ibrazından imtina edilmemiş olması,

¹³ Deloitte, (Çevrimiçi) <https://www.verginet.net/dtt/1/yeni-itus-kapsami.aspx>, 21 Eylül 2019.

c) Gelir veya kurumlar vergisi, geçici vergi, gelir vergisi stopajı, ÖTV ve KDV (tevkifat hariç) uygulamalarından her birine ait beyanname verme ödevinin her bir vergi türü itibarıyla ikiden fazla aksatılmamış olması (süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler hariç),

ç) Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle özel esaslara tabi tutulmamış veya tutulmuşsa genel esaslara dönülmüş olması,

d) Cari takvim yılı da dahil olmak üzere son iki takvim yılına ilişkin tam tasdik sözleşmesi bulunması.

Başvuru tarihi itibarıyla;

a) KDV iade taleplerinde özel esaslara tabi olmayı gerektiren bir durumunun bulunmaması,

b) Ödenmesi gereken vergi borcunun bulunmaması (vergilerin tecil edilmiş olması bu şartın ihlali sayılmaz).

Yukarıda belirtilen genel şartları sağlayan Dış Ticaret Sermaye Şirketi ve Sektörel Dış Ticaret Şirketi statüsündeki şirketlere başka bir şart aranmaksızın İTUS sertifikası verilir.¹⁴

1.5.2.1.2. Özel Şartlar

Yukarıda belirtilen genel şartları sağlayan mükelleflerden, belirlenen mükellef gruplarında olanların, Tebliğde detaylarına yer verilen özel şartları da sağlaması gerekmektedir. Aksi takdirde, İTUS sertifikasına hak kazanılamayacaktır. Bu şartlar, ihracat istisnası kapsamındaki iade taleplerine ilişkin özel şartlar ve diğer iade hakkı sağlayan işlemlere ait iade taleplerine ilişkin özel şartlar olarak gruplandırılmıştır.

İTUS'a ilişkin genel değerlendirme, ihracatçıların taleplerini karşılama doğrultusunda getirilen bir uygulama olduğu yönündedir. Tebliğde detaylı olarak açıklanan özel şartlara bakıldığında, diğer iade hakkı doğuran işlemler için aranan özel şartların, ihracat işlemleri için sayılan özel şartlara göre daha ağır olduğu

¹⁴ KDV Genel Uygulama Tebliği, KDV İadesinde Ortak Hususlar başlıklı 4'üncü bölüm.

görülmektedir. Bu açıdan sisteme bakıldığında, diğer iade hakkı doğuran işlemleri (ihracat dışındaki tam istisna kapsamındaki teslim ve hizmetler, tevkifatlı ve indirimli orana tabi teslim ve hizmetler) olan ve İTUS'un özel şartlarını sağlayamayan mükellefler, indirimli teminattan faydalanamamaktadır. Bu yüzden İTUS'un, ihracat istisnasından dolayı iade alacağı olan mükelleflerin daha yoğun faydalandığı bir sistem olduğu tezi muhtemel olmaktadır.

1.5.2.1.3. İTUS Sertifikasının İptal edilmesi

İTUS sertifikası ile iade talepleri yerine getirilen mükelleflere ilişkin olarak, aşağıda belirtilen hususlardan herhangi birinin gerçekleşmesi durumunda, bu mükelleflerin sertifikaları iptal edilir ve indirimli teminattan yararlanma hakları ortadan kalkar. Bu haller:

- Tebliğ ile belirlenen genel ve özel şartların kaybedilmesi
- İbrazı talep edilen defter ve belgelerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu¹⁵ ile belirlenen sürede ibraz edilmemesi
- Vadesinde vergi borçlarının ödenmemesi
- Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) düzenlediği veya kullandığı konusunda hakkında olumsuz rapor yazılması

1.5.2.2. Hızlandırılmış İade Sistemi (HİS)

KDV Genel Uygulama Tebliği ile getirilen uygulamalardan olan HİS ile, belirlenen şartları sağlayan mükelleflerin iade taleplerinin, tutarına bakılmaksızın teminat, VİR veya YMM raporu aranmadan yerine getirilebilmesi hedeflenmektedir. Bu kapsamda; Tebliğde belirtilen şartları taşıyan mükelleflerin talep etmeleri ve belirtilen belgeleri ibraz etmeleri halinde, bağlı oldukları vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından, kendilerine HİS sertifikası verilebilecektir.

¹⁵ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

Aşağıda belirtilen şartları sağlayan mükelleflerin nakden iade talepleri, gerekli belge ve bilgilerin sunulması neticesinde, olumsuzluk tespit edilmemesi kaydıyla, beş işgünü içerisinde, HİS sertifikası kapsamında yerine getirilir.

1.5.2.2.1. HİS Uygulaması Kapsamındaki Mükellefler

Aşağıdaki şartları taşıyan mükelleflere talep etmeleri ve aşağıda belirtilen belgeleri ibraz etmeleri halinde bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığı (bulunmayan yerlerde Defterdarlık) tarafından “HİS sertifikası” verilir.

a) Başvuru tarihinden önceki son beş takvim yılı itibarıyla vergi mükellefiyetinin bulunması,

b) Başvuru tarihinden önce vergi dairesine verilmiş son yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde yer alan bilânçoya göre en az;

- Aktif toplamının 200.000.000 TL,

- Maddi duran varlıkları toplamının 50.000.000 TL,

- Öz sermaye tutarının 100.000.000 TL,

- Net satışlarının 250.000.000 TL,

olması, (bu koşullardan herhangi üç tanesinin sağlanmış olması yeterlidir.)

c) Başvurudan önceki takvim yılında vergi dairesine vermiş olduğu muhtasar beyannamelere göre aylık ortalama çalıştırılan kişi sayısının 250 veya daha fazla olması,

ç) Başvuru tarihinden önceki son beş takvim yılı içinde;

- Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle, defter ve belgelerin ibrazından imtina edilmemiş olması,

- Gelir veya kurumlar vergisi, ÖTV ve KDV uygulamalarından her birine ait beyanname verme ödevinin her bir vergi türü itibarıyla birden fazla aksatılmamış olması (süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler hariç),

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle özel esaslara tabi tutulmamış veya tutulmuşsa genel esaslara dönülmüş olması,

d) Başvuru tarihi itibarıyla;

- KDV iade taleplerinde özel esaslara tabi olmayı gerektiren bir durumunun bulunmaması,

- Vergi borcunun bulunmaması (vergilerin tecil edilmiş olması bu şartın ihlali sayılmaz),

gerekmektedir.¹⁶

1.5.2.2.2. HİS Sertifikasının İptal Edilmesi

HİS sertifikası ile iade talepleri yerine getirilen mükelleflere ilişkin olarak, aşağıda belirtilen hususlardan herhangi birinin gerçekleşmesi durumunda, bu mükelleflerin sertifikaları iptal edilir ve sistemden yararlanma hakları ortadan kalkar.

Bu haller:

- Tebliğ ile belirlenen ve sertifika almak için gerekli olan, taşınması gereken şartların kaybedilmesi,
- İbrazı talep edilen defter ve belgelerin, 213 sayılı Kanun ile belirlenen sürede ibraz edilmemesi,
- Vadesinde vergi borçlarının ödenmemesi,
- Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı konusunda hakkında olumsuz rapor yazılması ve
- Yapılan incelemelerde haksız/yersiz iade aldığı anlaşılması ve haksız/yersiz alınan vergilerin, ilgili dönemde yapılan vergi iadelerine oranının %5'i geçmesi, şeklindedir.

¹⁶ KDV Genel Uygulama Tebliği, KDV İadesinde Ortak Hususlar başlıklı 4'üncü bölüm.

1.5.2.3. Artırılmış Teminat Uygulaması (ATUS)

İade taleplerinin mükelleflerin ihtiyaçlarını karşılayacak biçimde hızlı ve etkin olarak yerine getirilebilmesine yönelik çalışmaların sonucusu, 11 seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ¹⁷ ile yürürlüğe giren artırılmış teminat uygulamasıdır. Buna göre, mükelleflerin asgari iade haddini aşan ve işlem türü itibarıyla YMM KDV İade Tasdik Raporu ile talep edilen nakden iade taleplerinde, gerekli belgelerin tamamlanması ile birlikte, nakden iade talep edilen tutarın %120'si oranında banka teminat mektubu sunulması halinde, iade işlemi beş iş günü içerisinde gerçekleştirilmektedir.

Uygulamanın ana amacı, düzenli olarak iade talebinde bulunan ve olumlu sicile sahip mükelleflerin likidite sıkıntısı yaşamamaları adına, iade taleplerini hızlı olarak yerine getirmektir. Bu kapsamda, iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından özel esaslara tabi olan mükellefler, artırılmış teminat uygulamasından yararlanamayacaktır.

Çalışmanın önceki bölümünde açıklanan İTUS sertifikasına sahip olan mükellefler için, teminat oranı %60 olarak uygulanmaktadır.

Uygulama, YMM'lik müessesesine önem atfetmektedir. İade, YMM KDV İade Tasdik Raporuna dayanılarak yerine getirilmektedir. Ancak, iadenin tamamlanmasını takip eden altı ay içerisinde raporun verilmesi gerekmektedir. Aksi durumda iade talebi, söz konusu sürenin sonunda vergi incelemesine sevk edilecektir.

YMM raporunun süresinde ibrazı ile birlikte, vergi idaresi tarafından gerekli kontroller iki ay içerisinde tamamlanarak, teminat mektubu mükelleflere iade edilmektedir.

1.5.3. Vergi İnceleme Raporu İle İadeler

Yukarıda da ifade edildiği üzere, iade taleplerinin karşılanması ilk olarak vergi inceleme raporları ile yapılmaktaydı. İzleyen yıllarda diğer yöntemlere de yer verilmesine rağmen, günümüzde halen önemli bir oranda KDV iadesi talebi, vergi inceleme raporları ile sonuçlandırılmaktadır.

¹⁷ 15.02.2017 tarih ve 29980 sayılı Resmi Gazete; 11 seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ.

İade taleplerinin vergi inceleme raporlarıyla sonuçlandırılması için;

- Mükelleflerin iade alacaklarını vergi inceleme raporu sonucu ile almak istedikleri yönünde bir iradede bulunmaları,
- Mükelleflerin, Tebliğ ile belirlenen asgari iade tutarını aşan taleplerinde, teminat göstermemeleri veya iade alacaklarını YMM raporu ile alacakları yönünde bir beyanda bulunmamaları,
- Tebliğ ile getirilen düzenlemelere göre, iadenin münhasıran vergi inceleme raporu ile iade yapılacağı öngörülmesi,
- Teminat veya YMM raporu karşılığı iade talep edilmesine karşın, vergi daireleri tarafından yapılan kontrollerde tespit edilen eksiklik veya olumsuzlukların, mevzuata uygun şekilde düzeltilmemesi,

durumlarından herhangi birinin mevcut olması gerekmektedir.

Mükelleflerin vergi iade taleplerine ilişkin olarak gerçekleştirilen iade incelemeleri, vergi inceleme elemanları tarafından yürütülmektedir. Söz konusu iade taleplerine hızlı yanıt verme yönünde idare tarafından yapılan çalışmalar doğrultusunda, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) tarafından da iade taleplerinin kısa sürede, etkin bir inceleme süreci sonucunda gerçekleştirilmesini ve standartlaşmayı sağlamak ve haksız yere verilecek iadelerin önlenmesi amacıyla, iade inceleme ekipleri oluşturulmuştur. 2018 yılı sonu itibariyle, oluşturulan vergi iade gruplarında, 551 Vergi Müfettişi görev almaktadır.

Söz konusu incelemelerin dört yıllık sonuçlarına aşağıda yer verilmiştir.

Tablo 4: Vergi İade İncelemelerine İlişkin Veriler (TL)

Dönem	Uygun Görülen İade Tutarı	Reddedilen İade Tutarı	Bulunan Matrah Farkı	Tarhi Önerilen Vergi Tutarı
2015	1.007.177.450	160.586.884	448.301.210	119.031.784
2016	1.524.095.036	213.787.760	353.501.335	80.793.622
2017	3.081.592.739	969.262.989	1.775.741.705	245.772.253
2018	1.218.923.048	568.432.328	1.030.296.723	181.747.133

Kaynak: VDK Faaliyet Raporları (Çevrimiçi), <https://www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-faaliyet-raporu>, 18.09.2019.

Yukarıda belirtilen tutarlar, tüm vergi türlerine ilişkin iade inceleme sonuçlarını ifade etmektedir. Tüm Türkiye’de Vergi Müfettişleri tarafından yürütülen vergi incelemelerinin vergi türü itibariyle sonuçlarına bakıldığında, yıllar itibariyle oransal olarak %50 ile %60 aralığında, KDV yönünden vergi incelemesi yapıldığı görülmektedir. Bu nedenle, yukarıdaki tabloda yer alan verilerin de hemen aynı oranda KDV iade incelemelerine ilişkin olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

1.5.4. Yeminli Mali Müşavir Raporu İle İadeler

Çalışmanın önceki bölümlerinde ifade edildiği üzere, KDV iade uygulaması ilk olarak vergi incelemesi ile başlamış, izleyen süreçte teminat karşılığı iade uygulaması getirilmiş, son aşamada ise, mükelleflerin teminat bulma konusunda yaşadıkları sıkıntıları gidermek ve idarenin inceleme yükünü de azaltmak adına, KDV iadelerinin YMM’ler tarafından düzenlenen KDV iadesi tasdik raporları ile alınması imkânı getirilmiştir.

Bu uygulamaya tutarı vergilendirme dönemleri itibariyle belli bir üst limiti aşmayan, ihracat istisnası ve ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden doğan iadelerde başlanmıştır. Zamanla hem YMM KDV iadesi tasdik raporu ile iade işlemleri genişletilmiş, hem de tam tasdik kapsamındaki mükellefler için uygulanan üst limit uygulaması kaldırılmıştır.¹⁸

YMM’lerin KDV iadesine ilişkin yetkileri ve iadeye ilişkin usul ve esaslar, 3568 sayılı Kanun ve bu Kanuna dayanılarak yayımlanan, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, ile belirlenmiştir.

YMM KDV İade Raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflerin, bu talepleri ancak söz konusu raporun ibraz edilmesi halinde karşılanmaktadır. Raporun idareye sunulacağı tarihe kadar, mükellefler tarafından teminat gösterilmesi halinde, iade talepleri, vergi incelemeye sevk edilmeksizin yerine getirilir. Raporun idareye ibraz edilmesiyle birlikte, daha önce verilen teminatlar, mükelleflere iade edilir.

¹⁸ Mahmut Vural, *Katma Değer Vergisi İade Rehberi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 1.Cilt, İstanbul, 2015, s.140.

YMM'ler, mevzuatta yer alan müteselsil sorumluluk düzenlemesi gereği, tanzim edecekleri raporlarda gerekli dikkat ve özeni göstermek zorundadırlar. Aksi takdirde, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, mükellefler ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olmaktadır.

YMM'lerce iade talepleri kapsamında düzenlenen raporların esası; iadeye konu tutarların doğruluğunun saptanabilmesi adına, incelenen mükelleflerin iadeye konu olan mal alış ve satışlarının gerçek mahiyette olup olmadığı, imalatçılarda ise KDV iadesine konu olan malların imalatçı tarafından üretilebilecek bir kapasiteye sahip bulunup bulunmadığı hususlarının tespit edilmesine yöneliktir.

20.02.2019 tarih ve 30692 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 24 seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ¹⁹ ile, YMM Raporu ile yapılan iade hükümlerine ilave yenilikler getirilmiştir.

Tebliğe göre, aşağıdaki şartları sağlayan mükelleflerin, Ocak/2019 ve sonrasındaki işlemlerinden kaynaklanan, teminat ve/veya vergi inceleme raporu aranmaksızın yerine getirilebilen nakden iade talepleri sınırını aşan ve işlem türü itibariyle YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile talep edilebilen nakden iade talepleri; standart iade talep dilekçesi, YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile Tebliğin ilgili bölümlerinde iade taleplerine ilişkin aranan belgelerin tamamının ibraz edilmesi kaydıyla KDVİRA sistemi tarafından sorgulanacaktır. Sorgulama sonucunda üretilen "KDV İadesi Ön Kontrol Raporu"na göre iade talebinin olumsuzluk tespit edilmeyen kısmının %50'si KDV İadesi Ön Kontrol Raporunun oluşturulmasından itibaren 10 iş günü içinde mükellefe iade edilecektir.²⁰

- Vergilendirme dönemi aylık olan mükellefler için en az 24 dönem, üç aylık olan mükellefler için en az 8 dönem KDV beyannamesinin verilmiş olması,
- Mevcut iade talebinden önce, en az üç vergilendirme dönemine ilişkin iade talebinin sonuçlanmış olması,

¹⁹ 20.02.2019 tarih ve 30692 sayılı Resmi Gazete; 24 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ.

²⁰ Deloitte, (Çevrimiçi) <https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2019-37.aspx>, 21 Eylül 2019.

- Mükellefin kendisi, ortakları, ortaklıkları ve kanuni temsilcilerinin; özel esaslara tabi olmaması, sahte belge düzenleme tespiti gerekçesiyle ve inceleme taleplerinin riskli olduğu gerekçesiyle incelemeye sevk edilmemiş olması ve
- Teminat veya YMM raporu karşılığı iade talep edilmesine karşın vergi dairelerinin yapacakları kontrollerde tespit edilen eksiklik veya olumsuzlukların mevzuata uygun şekilde düzeltilmemesi nedeniyle, incelemeye sevk edilmemiş olması, gerekir.

1.6. Katma Değer Vergisi İadesinin Esasları

KDV iadelerinin tabi olduğu esaslar, genel esaslar ve özel esaslar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Ayrıma esas olan mevzu, 213 sayılı Kanunda düzenlenmiş olan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile temas etme durumudur.

Çalışmanın bu bölümünde ilk olarak KDV iadelerinin tabi olduğu genel esaslar açıklanacak olup, devam eden bölümde ise özel esaslar düzenlemesi detaylı olarak analiz edilecektir.

1.6.1. Genel Esaslar

Genel esaslar, 213 sayılı Kanunda tanımlanan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak temas etmeyen mükelleflerin tabi olduğu esasları açıklamaktadır. İade sisteminde normal ve olağan işleyişin gerçekleştiği durum, genel esasların uygulanmasıdır.

Genel esaslara göre iade talepleri, mahsuben ve nakden olmak üzere iki şekilde yapılır. Bahse konu bu iade taleplerine ilişkin düzenleme ve uygulamalar, yukarıda, çalışmanın 1.4'üncü bölümünde belirtildiği şekliyle uygulanmaktadır.

1.6.2. Özel Esaslar

1.6.2.1. Uygulamannın Esasları

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması halinde, bu fiillerle doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi olan mükelleflerin mahsuben veya nakden iade talepleri, özel esaslara ilişkin düzenlemelere tabidir.

213 sayılı Kanunun 359'uncu maddesinde sahte belge; gerçek bir durum veya işlem olmadığı halde, bu durum veya işlem bunlar varmış gibi düzenlenen belge olarak tanımlanmıştır. Yine aynı Kanun maddesinde gerçek bir durum veya muameleye dayanmakla birlikte, bu durum veya muameleyi mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olarak tanımlanmıştır.

Mükellefler tarafından, hiç yüklenilmediği halde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı olarak indirim hesaplarına alınan ve indirim yoluyla giderilemediğinden hareketle iadesi talep edilen KDV'ler, haksız iadeye konu olacağı için, bu tür girişimlerim engellenmesi gerekmektedir.

KDV iadesine ilişkin olarak yapılan düzenleme ve uygulamalarda dikkate alınan "Özel Esaslar", mükelleflerin iade taleplerinin reddine, eksik iadesine ya da iade talebinin geç yerine getirilmesine sebep olabilir. Bu nedenle KDV iadesi talep eden ve Özel Esaslara tabi olan mükellefler Vergi İdaresi tarafından, riski yüksek ve vergisel açıdan tüm işlemleri dikkatle takip edilen mükelleflerdir.²¹

Özel esaslar düzenlemesinin temel amacı, iadeye konu edilen taleplerin gerçek olup olmadığının tespit edilmesi suretiyle, haksız iadeyi önlemek ve hazine zararının önüne geçmektir.

Haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları yönünde delil ve karine içeren rapor veya tespit bulunan aşağıdaki belirtilen mükellefler, iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından özel esaslara tabidir.

- Münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis edenler,

²¹ Emre Renda ve Fırat Demir, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin Genel Ve Özel Esaslar Yönünden Getirdiği Yenilikler, *Vergi Sorunları Dergisi* (Temmuz 2014), S: 310.

- Fiile iştirak eden mükellefler de dâhil olmak üzere, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma konusunda, haklarında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükellefler,
- Haklarında olumsuz rapor bulunan mükelleflerin, raporun ait olduğu dönemlerdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları diğer mükellefler,
- Haklarında beyanname vermeme, kullanmış oldukları defter ve belgeleri vergi idaresine ibraz etmeme ve yapılan yoklamalarda adresinde bulunamama gibi konularda tespit bulunan mükellefler,
- Haklarında KDV yönünden, ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz tedbirleri uygulanan mükellefler.

İade işlemlerinde özel esaslar düzenlemesi idare tarafından sıkı sıkıya uygulanmaktadır. Zira sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma konusu, iade işlemlerinin kötü niyetle kullanılmasında mükelleflerin en çok başvurduğu alandır. Bu nedenle idare, özel esaslara tabi mükellefler ile ilişkide bulunan kişileri de riskli sınıfta kabul etmektedir. Örneğin, kendileri hakkında herhangi bir olumsuzluk bulunmasa dahi, özel esaslara tabi olanlardan mal ve/veya hizmet satın alan mükelleflerin iade taleplerinde de özel esaslar uygulanmaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na²² ekli cetvellerde yer alan kamu kurum ve kuruluşları ile bu kurum ve kuruluşların sermayesine %51 veya daha fazlasına iştirak ettiği işletmeler için ise, özel esaslar uygulanmamaktadır.

Ayrıca, özel esaslar düzenlemesi, fazla veya yersiz ödenen vergiler ile fazla veya yersiz tevkif edilen vergilerin iadesine ilişkin taleplerde de uygulanmamaktadır.

1.6.2.2. Olumlu ve Olumsuz Rapor

Olumlu ve olumsuz raporlar, mükelleflerin iade sürecinde özel esaslara tabi olup olmasını belirleyen en temel konudur. Bu kapsamda olumlu rapor, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen ve incelenen mükellefin inceleme konusu dönemlerine ait 1 no'lu KDV beyanname ile beyan ettiği tüm işlemlerin tetkik edilmesi neticesinde, olumsuz herhangi bir durumun tespit edilmediği

²² 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.

raporlardır. Mevzuatta açıkça belirtildiği üzere, olumlu raporları düzenleme yetkisi vergi incelemesi yapmakla görevli olanlara aittir. Bu nedenle, YMM'ler tarafından düzenlenecek raporlar, olumlu rapor olarak kabul görmeyecektir. Ayrıca, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından, mükelleflerin KDV beyanlarının düzeltilmesine yönelik tanzim edilen raporlar da olumlu rapor olarak değerlendirilmeyecektir.

Olumsuz rapor ise, yine vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından aynı kıstaslarla yapılan vergi incelemesi neticesinde, incelenen mükellef hakkında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı yönünde eleştirilerin yapıldığı raporlardır. Hakkında olumsuz rapor düzenlenen mükelleflerin iade talepleri özel esaslara göre yerine getirilecektir.

1.6.2.3. Genel Esaslara Dönüş

Özel esaslara tabi olan mükelleflerin iade talepleri, yükseltilmiş teminat karşılığında veya vergi inceleme sonucuna göre yerine getirilmektedir. Bununla beraber, belirli şartların mevcudiyeti halinde, bu mükelleflerin yeniden genel esaslara dönebilmelerinin yolu açıktır. Bu şartlar genel hatlarıyla aşağıda açıklanmıştır.

- Mükelleflerin özel esaslar kapsamına alınmasına gerekçe oluşturan olumsuz rapor veya olumsuz tespitler neticesinde, idarece yapılan işlemlerin, **yargı kararları** ile kaldırılması.
- Mükelleflerin özel esaslara dayanak oluşturan olumsuz raporlarda belirtilen vergi ve cezaların tamamına ilişkin; **ödeme yapması** veya **teminat göstermesi**.
- Vergi incelemeleri neticesinde, ilgili mükellefler hakkında **olumlu rapor düzenlenilmesi** ve bu raporların vergi dairesi kayıtlarına intikal ettirilmesi.
- Mükellefler hakkında özel esaslar uygulanan dönemi izleyen vergilendirme döneminden itibaren, başkaca bir olumsuzluk olmaması kaydıyla, mevzuatta belirlenen **sürelerin dolması**.
- Sahte belge kullanılması veya bu mahiyette olumsuz tespit bulunması gerekçeleriyle özel esaslara alınması durumunda, olumsuzluğun kaynağı olan

sahte belgelerin, indirim hesaplarından tenzil edilmek suretiyle, **beyanların düzeltilmesi.**

1.6.2.4. İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

Özel esaslara tabi olan mükelleflerin iade taleplerinin yerine getirilmesi çeşitli ağırlaştırıcı şartlara bağlanmıştır. Buna ilişkin özet bilgiler, aşağıda tablo halinde sunulmuştur.

Tablo 5: Özel Esaslara Tabi Olanların İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

Dayanak	Özel Esaslara Alınma Gerekçesi	İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi
VUK 153/A	Sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirilmesi	Münhasıran VİR sonucuna göre
Olumsuz Rapor	Sahte belge düzenleme raporu mevcudiyeti	5 kat teminat veya VİR sonucuna göre
	Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme raporu mevcudiyeti	4 kat teminat veya VİR sonucuna göre
	Sahte belge kullanma raporu mevcudiyeti	4 kat teminat veya VİR sonucuna göre
	Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma raporu mevcudiyeti	3 kat teminat veya VİR sonucuna göre
Olumsuz Tespit	Sahte belge düzenleme tespiti	4 kat teminat veya VİR sonucuna göre
	Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme tespiti	3 kat teminat veya VİR sonucuna göre
	Sahte belge kullanma tespiti	- Belgelerin gerçekliğini ispat veya - Belgelere yer alan KDV'nin indirim ve iade hesaplarından tenzili veya - 3 kat teminat veya - VİR sonucuna göre
	Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma tespiti	- Belgelerin gerçekliğini ispat veya - Belgelere yer alan KDV'nin indirim ve iade hesaplarından tenzili veya - 2 kat teminat veya - VİR sonucuna göre
Diğer Tespitler	Adresinde Bulunamama	2 kat teminat veya VİR sonucuna göre
	Defter ve Belge İbraz Etmeme	2 kat teminat veya VİR sonucuna göre
	Beyanname Vermeme	Münhasıran VİR sonucuna göre

	İhtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanan mükellefler	İhtiyati tahakkuk veya ihtiyati haczi istenen KDV tutarı kadar teminat gösterilmesi veya VİR sonucuna göre
--	---	--

Kaynak: Tablo, tarafımızca oluşturulmuştur.

Özel esaslar kapsamında teminat gösterilmemesi halinde, iade talepleri, münhasıran VİR sonucuna göre yerine getirilir. Raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da dâhil olmak üzere iade için alınan tüm teminatlar, VİR sonucuna göre çözülür.

1.6.3. İade Talebi İçin Gerekli Olan Belgeler

KDV iade hakkı doğuran olan işlemler, genel esaslar dahilinde iadeye konu edilmesi durumunda, iade konusu olan her işlem için ortak mahiyette bazı belgeler aranmaktadır. Aşağıda açıklanan bu ortak belgeler dışında, her bir işlem türü için, o işleme özgü belli başlı belgelerin de aranılacağı tabiidir.

Aşağıda yer verilen belgelerden, idarece uygun görülenler, internet vergi dairesi aracılığıyla elektronik ortamda kabul edilmektedir.

- **İade talep dilekçesi:** İade talebine ilişkin işlemler, ilk olarak standart iade talep dilekçeleri²³ düzenlenmek ve vergi dairesine sunulmak suretiyle başlanılmaktadır. İade talep dilekçesinde, mükellefin iade talebine ilişkin tasarrufunun açıkça bildirilmesi esastır.

- **İndirilecek KDV listesi:** Mükelleflerin iade konusu işleme ilişkin kullanmış oldukları girdilerin KDV'leri, liste yapılmak suretiyle tevsik edilmektedir. Söz konusu listeye, fatura düzenleme limitinin altındaki belgeler dahil, tüm belgeler kaydedilmektedir.

- **Yüklenilen KDV listesi:** İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosunda yer alan hesaplamalara konu, vergisi yüklenilen mal ve hizmet alımlarına ilişkin KDV'nin, tevsik edici belgeler itibarıyla listelenmesi ile oluşturulur.

²³ Standart iade talep dilekçelerine elektronik ortamdan ulaşılmaktadır. Örnek için; (Çevrimiçi), http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/kdv_iade/Ekler/2A.xlsx, 21.09.2019.

- **İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu:** İade hakkı doğuran işlemlere ait yüklenilen KDV listesi doğrultusunda, iadesi talep edilen KDV tutarını gösteren tablodur.

- **Satış faturaları listesi:** İade hakkı sağlayan işlemlere ait satış faturası, serbest meslek makbuzu ve benzeri mahiyette olan belgelere ilişkin bilgileri içeren eden listedir.

Yukarıda açıklanan belgeler, tüm iade taleplerinde aranılan ortak mahiyette belgelerdir. Bu belgeler dışında, istisna hakkı doğuran her işlem türüne göre, mevzuatta ayrıca aranılacak belgelerin olacağı da tabiidir. Bu hususta, çalışmanın 2'inci bölümünde işlemler açıklanırken, ortak mahiyetteki belgeler dışında bir belgenin gerekmesi halinde, ilgili belgeye ilişkin açıklama yapılacaktır.

2. BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİNDE İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER

KDV’de iade hakkı, mükellefler tarafından yüklenen ancak indirim mekanizmasının tam olarak kullanılmadığı işlemlerden kaynaklanmaktadır. Bu işlemler aşağıda belirtildiği üzere, temel olarak beş gruba ayrılmaktadır. Bunlar;

- Tam istisna kapsamındaki işlemler,
- İndirimli orana tabi işlemler,
- Tevkifata tabi işlemler,
- Fazla veya yersiz ödenen vergiler ve
- Uluslararası anlaşmalardan kaynaklı işlemlerdir.

İadeye dayanak oluşturan bu işlemler beş gruba ayrılmakla beraber, gerek rakamsal bazda gerekse işlem yoğunluğu açısından üzerinde durulması gereken ana konu, tam istisnalardan kaynaklı işlemlerdir. Aşağıda açıklanan işlemlerde de, bu husus dikkate alınarak, tam istisnalar üzerinde yoğunlaşmıştır.

2.1. Tam İstisnalar

İstisna, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken bir konunun, kısmen veya tamamen, sürekli veya geçici olarak vergilendirilmemesidir.²⁴ Tanımdan görüleceği üzere, istisna kavramı verginin konusunu hedef almaktadır.

Türk Vergi Sistemine bakıldığında, bütün vergi kanunlarında olduğu gibi 3065 sayılı Kanunda da gerek ekonomik gerekse de sosyal amaçlarla bazı işlemler vergiden istisna edilmiştir. Söz konusu istisnalar, Kanunun 11 ila 17’nci maddeleri arasında, bazı geçici maddelerde ve uluslararası anlaşmalarda yer almaktadır.

KDV’ye ilişkin olarak, yukarıda ifade edilen istisnalar, istisnaya konu mal teslimi veya hizmet ifalarının ortaya çıkarılması için, önceki aşamalarda yüklenen vergilerin indirim konusu yapıp, yapılamamasına göre iki gruba ayrılmaktadır. Bunlar, Kanunun 30/a maddesine göre yüklenen vergilerin indirimine izin

²⁴ Osman Pehlivan, *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Trabzon, 2010, s.61.

verilmeyen ve kısmi istisna olarak ifade edilen istisnalar ile; yine Kanunun 32'nci maddesine göre yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılmasına izin verildiği ve yüklenilen vergiye ilişkin indirilemeyen kısmın ise iade edilebildiği ve tam istisna olarak adlandırılan istisnalardır. Kanun koyucu, kısmi istisna olarak belirlediği istisnalara ilişkin yüklenilen KDV'nin iadesine izin vermemekle birlikte, bu vergilerin 3065 sayılı Kanunun 58'inci maddesi hükmü gereği, mükelleflerin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarına gider veya maliyet olarak yansıtılmasına izin vermiştir.

Görüleceği üzere tam istisnalar mevzuu, dayanağını 3065 sayılı Kanundan almaktadır. Şöyle ki, Kanunun 29'uncu maddesinde, verginin indirim mekanizmasına açıklık getirdikten sonra, bir vergilendirme döneminde indirim konusu yapılacak vergi toplamının, mükelleflerin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesapladıkları vergi toplamından fazla olması durumunda, aradaki farkın izleyen dönemlere devredileceği ve iade konusu yapılamayacağını açıklanmaktadır. Yine, Kanunun 30/a maddesine göre; vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilen işlemlerle ilgili, satın alınan mal ve hizmetlere ödenen, dolayısıyla yüklenilen verginin, mükellefler tarafından indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir.

Genel kural bu olmakla beraber, Kanunun istisna edilmiş işlemlere indirim başlıklı 32'nci maddesinde, sayılmış olan bazı istisna hükmündeki işlemlere ilişkin olarak, yüklenilen verginin indirimine izin verilmiştir. Yine maddede, indirim konusu yapılamayan verginin, mükelleflerin işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi halinde, kendilerine iade yapılabileceği belirtilmiştir. Bu istisnalar, aşağıda belirtildiği üzeredir.;

- Kanunun 11'inci maddesinde açıklanan "İhracat istisnası"
- Kanunun 13'üncü maddesinde açıklanan, "Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna"
- Kanunun 14'üncü maddesinde açıklanan "Taşımacılık istisnası"
- Kanunun 15'inci maddesinde açıklanan "Diplomatik istisna"
- Kanunun 17/4-s maddesinde açıklanan "Engellilerin kullanımına mahsus araç ve gereçlerin tesliminde istisna"

Kanun hükmü dikkate alındığında, belirtilen maddelerdeki işlemlerden doğan ve yüklenilen vergilerin, indirim yoluyla tam olarak mahsup edilememesi halinde,

bahse konu vergiler iade edilmekte ve bu vesileyle işlemler vergiden tamamen arındırılmış olmaktadır.

Yukarıda belirtilenler dışında kalan tüm istisnalar, kısmi istisna kapsamında yer almaktadır. Bu kapsamda işlem yapan mükellefler, yükledikleri vergiyi Kanunun 30/a maddesi hükmü gereği indirim konusu yapamayacaklardır. Ancak indirim konusu yapılamayan bu vergiler, aynı Kanunun 58'inci maddesi gereği gelir veya kurumlar vergisi matrahlarında gider olarak dikkate alınabilecektir.

Ayrıca Kanundaki bazı geçici maddelerde, yüklenilen vergilerin indirim ve iadesi konusunda Kanunun 32'nci maddesine atıfta bulunan hükümler yer almaktadır. Söz konusu maddelerde belirtilen istisnalarda, indirim konusu yapılamayan verginin, iadeye konu olabileceği açıklanmaktadır.

Aşağıda, iade hakkı sağlayan tam istisna kapsamına giren işlemler ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

2.1.1. İhracat İstisnası

İhracat, 06.06.2006 tarihli ve 26910 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan İhracat Yönetmeliği'nde tanımlanmıştır. Yönetmeliğin 4/d maddesine göre ihracat; *“Bir malın, yürürlükteki ihracat ile gümrük mevzuatına uygun şekilde Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılmasını veyahut Müsteşarlıkça ihracat olarak kabul edilecek sair çıkışları ve işlemleri”* ifade eder.²⁵ Mevzuatta yapılan tanımdan görüleceği üzere, ihracatta esas alınan husus, ihraca konu malların gümrük sınırlarından çıkarılarak, dış ticarete konu edilmesidir. 3065 sayılı Kanun ile temelleri oluşturulan KDV sisteminde de ihracat, yukarıdaki tanımlamaya paralel olarak, ihraç edilen malların fiili olarak Türkiye gümrük sınırları dışına çıkarılmasına bağlanmıştır.

Dış ticarete konu işlemlerin KDV açısından vergilendirilmesi işleminde, iki ana yöntem bulunmaktadır. Bunlar, çıkış ülkesinde vergileme ilkesi gereği uygulanan orijin yöntemi ve varış ülkesinde vergileme ilkesi gereği uygulanan destinasyon yöntemidir. KDV açısından, hemen tüm ülkelerde destinasyon ilkesi uygulanmaktadır.

²⁵ 06.06.2006 tarihli ve 26910 sayılı Resmi Gazete; İhracat Yönetmeliği.

Bu kapsamda dış ticarete, ihracat vergiden istisna tutulurken, ithalat KDV'ye tabi tutulmaktadır.

Varış ülkesinde vergilendirme esas itibariyle, ithalatın vergilendirildiği, ihracatta vergi iadesi sisteminin bulunduğu, başka bir deyişle, ihracatın istisna tutulduğu bir vergilendirme şeklidir. Bu sistemde, ihracatçının ihraç ettiği mal için ödediği katma değer vergileri kendisine iade edilmekte veya indirim yoluyla telafisi sağlanmakta ve bu suretle ihraç edilen mal tamamen KDV yükünden arındırılmaktadır. Varış ülkesinde vergilendirmeye, mal ihraç eden ülkeye rekabet avantajı mal ithal eden ülkeye de rekabet eşitliği sağlanmaktadır.²⁶ Bu yönüyle, ihracatta uygulanan KDV iadesi uygulaması, mükelleflere sağlanan bir teşvik değil, tüm dünyada olduğu gibi vergiden istisna edilmiş ihracat işleminin, yüklenim konusu yapılan vergiden arındırılmasına yönelik bir düzenlemedir.

KDV iadesi, Türkiye'de yapılan toplam vergi iadelerinin yarısından fazlasını oluşturmaktadır. Sadece ihracattan kaynaklı KDV iadelerinin toplam vergi iadeleri içerisindeki payı %40 seviyelerindedir. 2018 yılında 118 milyar TL civarında vergi iadesi yapılmış olup, bu iade tutarının 48 milyar TL'si 3065 sayılı Kanununun 11'nci madde kapsamındaki ihracat istisnasından kaynaklanmıştır. Aşağıdaki tabloda bu husus, yıllar itibariyle detaylı olarak görülmektedir.

Tablo 6: İhracatta Yapılan İadeye İlişkin Bilgiler (Bin TL)

Dönem	İhracat İstisnası Nedeniyle Yapılan Vergi İadesi	Toplam Vergi İadeleri	İhracat İstisnasından Kaynaklı İadenin Toplam İade İçindeki Payı (%)
2010	9.507.718	25.905.911	36,70
2011	12.914.568	31.409.820	41,12
2012	15.708.096	39.425.197	39,84
2013	16.806.821	42.311.551	39,72
2014	19.940.702	50.490.763	39,49

²⁶ Fatih Saracoğlu ve Haydar Ejder, "Katma Değer Vergisinde Varış Ülkesinde veya Menşe Ülkesinde Vergilendirme ve İhracat İstisnası", (Çevrimiçi) https://iibfdergi.deu.edu.tr/index.php/cilt1-sayil/article/view/124/pdf_110, 10Temmuz 2019.

2015	22.486.743	58.366.816	38,53
2016	25.250.399	72.073.462	35,03
2017	32.778.319	90.362.256	36,27
2018	48.259.404	118.326.768	40,78

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistik Verileri (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_72.xls.htm, 21.09.2019

İhracatta KDV istisnası, varış ülkesinde vergilendirme prensibi doğrultusunda; ihracatın teşviki, ülkeye döviz girişinin sağlanması, ihracatçıların dünya pazarlarında rekabet gücünü artırılması ve benzeri amaçlarla, 3065 sayılı Kanununun 11 ve 12'nci maddeleri ile yapılan düzenlemelerle, Türk Vergi Sisteminde yerini almıştır. Aşağıda, söz konusu istisnanın detaylı olarak analizi yapılacaktır.

2.1.1.1. Mal İhracatı İstisnası

3065 sayılı Kanununun 11/1-a maddesine göre, ihracata konu mal teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler KDV'den istisnadır. Aynı Kanununun izleyen maddesi uyarınca, bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için, belirlenmiş olan iki temel şartın gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartlar;

- Teslime konu mallar, yurtdışındaki bir müşteriye veya serbest bölgedeki alıcıya veya gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara yapılmalıdır.
- Teslime konu mal, Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye ulaştırılmalı ya da gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların belirlenmiş depolarına veya yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır.

Gümrük beyannameli mal ihracında, iade işlemlerinde aranan standart belgeler dışında, gümrük beyannamesi veya listesi, yahut benzeri tevsik edici belgeler aranılmaktadır.

2.1.1.2. Hizmet İhracatı İstisnası

Hizmet ihracat istisnası da, 3065 sayılı Kanunun 11/1-a bendinde mal ihracı ile birlikte düzenlenmiştir. Buna göre, yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, tam istisna kapsamında, vergiden istisnadır.

Kanun maddesi kapsamında hizmet ihracatı istisnasından yararlanmak için;

- Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması,
- Hizmetten yurtdışında faydalanılması, şartlarının birlikte sağlanması gerekmektedir.

Hizmet, 3065 sayılı Kanunun 1'inci maddesi ile verginin konusuna alınmış olup, aynı Kanunun 4'üncü maddesinde ise, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler, olarak tanımlanmıştır.

Ülkemizde mal ihracatına ilişkin çok sayıda hukuki düzenleme mevcut olmakla birlikte hizmet ihracatına ilişkin tek düzenleme 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunundaki hizmet ihracatının KDV'den istisna olduğu ve bu nedenle KDV iadesi alınabileceğine dair düzenlemedir.²⁷ Bunun sonucu olarak, hizmet ihracında çeşitli belirsizlikler ortaya çıkmaktadır. Özellikle, hizmetten yurtdışında yararlanma şartı, her durumda net olarak tespit edilemediği için, hizmet ihracatı istisnasının uygulanıp uygulanamayacağı tartışılmaktadır. Kanun koyucunun getirdiği düzenlemede, hizmetten yurtdışında faydalanılmasından kastı, Türkiye'de yurtdışındaki müşteri adına sunulan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması yani Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmamasıdır.

İdare, bu konuda yaşanan belirsizliklere, Tebliğde verdiği örneklerle ve mükelleflerden sıkça gelen özelge taleplerini karşılamak suretiyle çözüm bulmaya çalışmaktadır. Özellikle son dönemde, ihracat ile ilgili olarak idareye gelen özelge taleplerine bakıldığında, hizmet ihracına ilişkin konunun halen net olarak kavranamadığı görülmektedir.

Hizmet ihracından doğan iade taleplerinde standart belgeler dışında, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen ve tevsik edici belge mahiyetinde olan hizmet

²⁷ Eyyüp İnce, "Hizmet İhracatı, KDV İstisnası ve İadesi İle Özellikli Hususlar", *Vergi Sorunları Dergisi* (Şubat 2019), S: 365.

faturası ve benzeri belge aranmaktadır. Yine, hizmet karşılığı dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden ödeme belgesi de (banka dekontu ve benzeri), vergi idaresine sunulmalıdır.

2.1.1.3. Serbest Bölgelere Verilen Fason Hizmetlere İlişkin İstisna

Yukarıda hizmet ihracına ilişkin açıklanan hususlar, yurtdışındaki müşterilere verilen hizmetlerden kaynaklanan istisnaya ilişkindir. Hizmet ihracına ilişkin Kanunda belirtilen diğer istisna, yine Kanunun 11/1-a bendinde düzenlenen, serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetlerdir. Yurtiçinden serbest bölgelere yapılan her türlü mal ihracı, ihracat istisnasından yararlanabilirken; hizmet konusunda yalnızca serbest bölgelerdeki müşterilere verilen fason hizmetler, ihracat istisnası kapsamına alınmıştır.

Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; yer ve sınırları Cumhurbaşkanınca belirlenmiş, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.²⁸

Burada dikkat edilmesi gereken husus, serbest bölgelerde bulunan müşterilere, fason hizmetler dışında verilen hizmetlerin vergiye tabi olduğudur. Aynı Kanunun 12/3'üncü maddesine göre, fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılabilmesi için;

- Fason hizmetin, serbest bölgelerde faaliyet gösteren alıcılar için yapılmış olması,
- Fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılması, şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

²⁸ 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete; 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu.

Kanunun bu istisna uygulamasında fason hizmetten ne anlaşılması gerektiğinin açıklanması gerekmektedir. Buna göre fason hizmet, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın, malın ücret mukabili olarak belirli işlemlere tabi tutularak, belirli işlemlerden geçirilerek tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesini ifade etmektedir.

2.1.1.4. Roaming Hizmetleri İstisnası

Roaming, haberleşme ve iletişim alanında kullanılan bir terim olup, abone olunan bir GSM şirketinin kapsama alanı dışında kaldığı durumlarda, ilgili firmanın anlaşmalı olduğu başka bir GSM şirketinin şebekesinden yararlanmak suretiyle kapsama alanına girmeyi sağlayan hizmetlerdir.

3065 sayılı Kanunun 11/1-a maddesine göre, uluslararası roaming anlaşmaları kapsamında, yurtdışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen roaming hizmetlerinin, ilgili ülkeler itibarıyla karşılıklı olmak şartıyla, KDV’den istisnadır.

2.1.1.5. Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılan Satışlar (Bavul Ticareti)

3065 sayılı Kanunun 11/1-a maddesi kapsamında değerlendirilen bu istisna uygulamasında; Türkiye’de ikamet etmeyen kişilerin, yurt dışına götürmek üzere satın aldıkları malları, satış tarihini izleyen aybaşından itibaren 3 ay içerisinde yurt dışına çıkarmaları şartıyla, malların satışı aşamasında KDV tatbik edilmeyecek ve tahsil edilmeyecektir.

Türkiye’de ikamet etmeyen kişi kavramında anlaşılması gereken; yabancı uyruklu kişiler ile Türkiye Cumhuriyeti uyruğunda bulunmakla birlikte, yabancı bir ülkede ikamet etmekte olduğunu tevsik eden kişilerdir.

Satışlar, detayı KDV Genel Uygulama Tebliğinde düzenlenen özel fatura kullanılmak suretiyle gerçekleştirilmektedir. Bahse konu özel fatura, beş nüsha olarak düzenlenir. Alıcı, malları yurtdışı edeceği zaman, onaylatılmış özel faturanın bir nüshasını çıkış tarihinden itibaren en geç bir ay içerisinde, satıcıya ulaştırır. Satıcı,

belirtilen onaylı fatura ve gerekli diğ er belgeler ile birlikte iade için vergi dairesine başvurur.

Bavul ticareti kapsamında satış yapmak isteyen mükellefler, bağı lı oldukları vergi dairesinden, istisna izin belgesi almak zorundadırlar. Belge sahibi mükellefler, bu kapsamdaki satışlarında KDV uygulamaksızın işlem yaparlar.

2.1.1.6. Türkiye’de İkamet Etmeyenlere KDV Hesaplanarak Yapılan Satışlar (Yolcu Beraberi Eşya)

Kanunun 11/1-b maddesinde düzenlenen yolcu beraber i eşya istisnası uygulamasında, Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların, KDV ödeyerek satın aldıkları mallara ait verginin, malların satışını belgeleyen fatura ve benzeri belgenin düzenleme tarihinden itibaren üç ay içinde gümrükten çıkışı esnasında iade edilmesi öngörülmüştür. İade işleminde sorun yaşanmaması adına, satışa ilişkin düzenlenen fatura ve benzeri belge, alıcı tarafından gümrükten geçiş esnasında gümrük görevlilerine onaylatılarak, tevsik edici mahiyete dönüştürülmelidir.

Yolcu beraber i eşya ihracı istisnası, verginin önce tahsil edilip, malın yurt dışına çıkarılmasının ardından iade edilmesi şeklinde uygulanacağı için, satış sırasında düzenlenecek faturada toplam mal bedeli üzerinden hesaplanacak KDV ayrıca gösterilmeli ve alıcıdan tahsil edilmelidir. Satışın yapıldığı dönemde hesaplanarak tahsil edilen KDV, genel esaslara göre beyan edilerek ödenecektir.²⁹

Söz konusu istisnadan, Türkiye’de ikamet etmeyen ve satın aldığı malı yurt dışına götüren Türk uyruklu veya yabancı uyruklu alıcılar faydalanabilecektir. Bu kişiler, belirlenen süre içerisinde malı yurtdışı etmesi ve mevzuatta aranan diğ er şartları sağlaması halinde iadeye hak kazanmaktadırlar. Bu kişilere iade edilecek KDV ise beş şekilde yapılabilmektedir. Bu yöntemler aşağıda belirtilmiştir.

- İadenin Gümrükten Çıkarken Yapılması
- İadenin Gümrük Çıkışından Sonra Yapılması
- Turistin İadeyi Türkiye’ye Gelerek Elden Alması

²⁹ Volkan Yüksel, “Yolcu Beraberi Eşya İhracında KDV İstisnası Uygulaması”, *Yaklaşım Dergisi* (Kasım 2006), S: 167, s.8.

- İadenin Avans Olarak Turiste Ödenmesi
- İadenin Yetki Belgesine Sahip Aracı Firmalarca Yapılması

Söz konusu istisna kapsamında satış yapmak isteyenlerin, KDV mükellefi olması ve vergi idaresinden izin belgesi almış olmaları gerekmektedir.

2.1.1.7. İhraç Kaydıyla Teslim Uygulaması

3065 sayılı Kanununun (11/1-c) maddesi gereğince; ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.³⁰

İhracatçılar söz konusu bent eklenmeden önce, ihraç edecekleri malı yurt içinde satın alırken KDV yüklenmek zorunda kalmaktaydı. İndirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin iadesi için ise uzun formalitelere, zamana ve nakdi iadelerde teminat mektubuna ihtiyaç bulunması dolayısıyla ihracatçılar finansal açıdan ve enflasyon etkisiyle zarara uğramaktaydı. İhracatçılara mal satanlar ise, bu mala ait KDV'yi beyannamelerine dahil etmek zorunda kalıyorlar, fakat çoğu hallerde teslim KDV'sinin tahsili için, ihracatçı KDV iadesini alıncaya kadar beklemek zorunda kalıyor bu nedenle finansman sıkıntısına düşebiliyordu.³¹

İhraç kayıtlı teslim konulu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren, üç ay içinde ihraç edilmesi durumunda, önceki aşamada tecil edilen vergi, terkin olunur. İhracatçıya, teslim konulu malların ihraç edilmesi için üç aylık süre öngörülmüştür. İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlardan kaynaklı olarak, üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren on beş gün içerisinde, bulunulan yerdeki vergi dairesi başkanlığına veyahut defterdarlığa başvuran ihracatçılara, üç aya kadar ek süre verilebilir.

³⁰ KDV Genel Uygulama Tebliği, İstisnalar başlıklı 2'nci bölüm.

³¹ Mehmet Maç, KDV Uygulaması, (Çevrimiçi) <http://www.bdodenet.com/kdv/kdv11.pdf>, 05 Ağustos 2019.

İhracatın, belirlenen şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi durumunda, tecil edilen vergi, tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesinde belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak, malların belirlenen sürede ihraç edilmemesinin mücbir sebepten kaynaklandığını iddia eden ve bunu tevsik edici bir belgeyle sunan mükelleflere hakkında, tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanununun 48'inci maddesinde belirlenen tecil faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

İhraç kayıtlı teslim konu malların, ihracatçılar tarafından hiç ihraç edilememeleri ya da süresinden sonra ihraç edilmeleri durumunda, ihraç kaydıyla yapılan teslim mahiyet itibarıyla, yurtiçi mal teslimine dönüşür.

İhraç kaydıyla teslim uygulamasında, KDV iadesine hak kazanacak mükellefler, ihracatçılara mal tesliminde bulunan imalatçılardır. Kapsam dahilinde satış yapmak isteyen mükelleflerin, imalatçı vasfına sahip olduklarını, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında alacakları imalatçı belgesi ile tevsik etmeleri gerekmektedir.

İmalatçı mükelleflere iade olunacak vergi miktarı ise, mükellefin ihraç kaydıyla teslim yapıldığı dönem beyannamesinde yer alan bilgiler karşılaştırılmak suretiyle hesaplanır. Karşılaştırmada, ödenecek KDV çıkmaması nedeniyle tecil edilecek vergisi bulunmayan mükellefler, fiili ihraç tarihi itibarıyla verginin iadesini talep edebilirler. İade hakkına sahip imalatçılara iade edilecek verginin azami tutarı, ihracata konu mala ilişkin, imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden, imalatçının aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşürülmesinden sonra kalan tutardır.

İhraç kayıtlı teslim düzenlemesi, malların teslim edildiği şekliyle, kesin olarak ihracı esasına dayanmaktadır. Bu nedenle, nihai mamul vasfında olmayan malların teslimi, uygulamadan yararlanamayacağı gibi; geçici ihracat veya hariçte işleme rejimleri çerçevesinde malların yurtdışı edilmesi de, kesin ihraca dönmediği takdirde, ihraç kayıtlı teslim kapsamında iadeye konu edilemez.

İhraç kaydıyla teslim sistemde, KDV bakımından doğabilecek bütün risk ve sorumluluklar, ihraç kaydıyla mal teslim imalatçılara yüklenmiştir. Zira, ihracatçı KDV ödemediği teslim aldığı malı, belirlenen şartlarla yurtdışına ihraç etmediği takdirde, idare karşısında tecil edilen verginin tahsilatı için, imalatçılar sorumlu

olmaktadır. Bu tarz riskleri hafifletmek adına, imalatçı mükellefler, ihracatçılarla yapacakları anlaşmalarda, rücu hakkının saklı tutulması yönünde hükümleri, anlaşma metinlerine eklemelidirler.

2.1.1.8. Diğer İhracat İstisnaları

İhracat istisnaları arasında düzenlenmekle beraber, fiiliyatta pek karşılaşılamayan istisna daha bulunmaktadır. Bunlar, başlıklar halinde aşağıda yer almaktadır.

- Türkiye’de İkamet Etmeyen Taşımacılar ile Fuar, Sergi, Panayır Katılımcılarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna
- Yabancı Sinema Yapımcılarına Tanınan İstisna

2.1.2. Araçlar, Petrol Aramaları ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna

3065 sayılı Kanunun istisnalar başlıklı ikinci kısmınının 13’üncü maddesi, “Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna” başlığı altında düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye son dönemlerde sıklıkla eklemeler yapılmak suretiyle, istisna kapsamına alınan konular çeşitlendirilmiştir.

3065 sayılı Kanunun 32’nci maddesinde yer aldığı üzere, Kanunun 13’üncü maddesinde yer alan istisnalara ilişkin, yüklenilmiş olan vergiler indirim konusu yapılabilecek; vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV ise, işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar ilgililer tarafından talep edilmesi durumunda, iadeye konu olabilecektir. Yani, 13’üncü madde kapsamında düzenlenmiş olan istisnalar, tam istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Kanunun 13’üncü maddesinde yer alan istisnalar çok sayıda olmakla birlikte, çalışmada söz konusu istisnalar, iki bölüme ayrılmıştır. Birinci bölümde, Türkiye ekonomisinde önemli yer tutan taşıma araçlarına ilişkin istisnalar ve bunlara ilişkin iade düzenlemeleri detaylı olarak açıklanmıştır. İkinci bölümde ise, iade talepleri

arasında içerisinde nispeten daha az karşılaşılan diğer iade uygulamaları, başlıklar halinde sıralanmıştır.

2.1.2.1. Deniz, Hava ve Demiryolu Taşıma Araçlarına İlişkin İstisna

3065 sayılı Kanunun 13/a maddesi hükmüne göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan;

- Araçların ve tesislerin teslimleri
- Araçların ve tesislerin imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler
- Araç ve tesislerin tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde istisna
- Faaliyetleri istisna kapsamındaki araç ve tesislerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu araçların imal ve inşası ile ilgili yapılan teslim ve hizmetler, vergiden istisna edilmiştir.

Yukarıda belirtilen araçların imal ve inşası faaliyetleri, Türkiye ekonomisinde öncü sektörler arasında yer aldığı için, kanun koyucu, bu alanlardaki işlemlerin birçoğunu (imal, teslim, bakım ve onarım ve benzeri), sektörü teşvik etmek adına vergi dışında bırakmıştır. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, bu araçlara ilişkin istisna kapsamına alınan teslim ve hizmetler, araçların ticari maksatla kullanımını (araçların işletilmesi veya kiralanması faaliyetlerinde bulunanlara) gerçekleştiren mükellefleri hedef aldığıdır. Söz gelimi, kişisel veya özel kullanım amaçlı olarak, kapsam dahilindeki araçların teslimi ve benzeri işlemlerde, istisna uygulanmayacaktır.

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin, vergi dairesine başvurarak istisna belgesi alması ve belgenin bir örneğini satıcılara vermesi gerekmektedir. İşlem kapsamında düzenlenen faturada KDV gösterilmez ve işlemin istisna kapsamında yapıldığına dair açıklamalara yer verilir.

2.1.2.2. Diğer İstisnalar

3065 sayılı Kanunun 13'üncü maddesinde düzenlenen diğer istisnalar, başlıklar itibariyle aşağıda belirtildiği gibidir.

- Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlere ilişkin istisna (madde numaralarını yaz)
- Petrol arama faaliyetlerine ilişkin istisna
- Altın, gümüş, platin gibi madenlere ilişkin ilgili arama, işletme ve zenginleştirme faaliyetlerine ilişkin istisna
- Yatırım teşvik belgesi kapsamında makine ve teçhizat teslimleri ile yazılım ve gayri maddi hak satışı veya kiralamalarına ilişkin istisna
- Limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları ile liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesine ilişkin istisna
- Ulusal güvenlik amaçlı teslim ve hizmetlere ilişkin istisna
- Cumhurbaşkanlığı merkez teşkilatına yapılacak araç teslimlerinde istisna
- 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen tarım ürün senetlerinin, ihtisas/ticaret borsaları aracılığıyla ilk teslimi
- Türk Kızılay Derneğine yapılan teslim ve hizmetler ile Türk Kızılay Derneğinin teslim ve hizmetlerinde istisna
- Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından tescil edilen gübreler ve gübre üreticilerine bu ürünlerin içeriğinde bulunan hammaddelerin teslimi ile yem teslimlerinde istisna
- Belirlenmiş alıcılara konut veya işyeri teslimlerinde istisna
- Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin inşasına ilişkin istisna
- ARGE, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılmak amacıyla, yeni makina ve teçhizat teslimleri istisnası
- Belirlenmiş kamu kurumlarına bağışlanan tesislerin inşasına ilişkin istisna
- Yabancılara verilen sağlık hizmetlerinde istisna
- Basılı kitaplar ve süreli yayınların teslimine ilişkin istisna

Yukarıda başlıklar halinde belirtilen istisnaların her biri, Kanunun 32'nci maddesinde yer verildiği üzere, tam istisna kapsamındadır. Dolayısıyla, istisna edilen bu işlemler kapsamında yüklenilen vergiler indirim ve iadeye konu edilebilecektir.

2.1.3. Taşımacılık İstisnası

3065 sayılı Kanununun 14'üncü maddesi, taşımacılık istisnasını düzenlemektedir.

Maddenin 1'inci bendinde; transit taşımacılık³² ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Cumhurbaşkanı tarafından belirlenecek taşımacılık işlerinin vergiden müstesna tutulduğu açıklanmıştır. İstisna, ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan, yani dar mükellef statüsünde olanlara uygulanmaktadır. İstisnanın uygulanmasında mütakabiliyet esası aranılmaktadır.

İstisna kapsamına, transit taşımacılık ile başlangıç veya bitiş noktası yabancı ülke olan her türlü yolcu ve yük taşımacılığı girmektedir. Bu doğrultuda, başlangıç ve bitiş noktasının her ikisi de Türkiye'de gerçekleşen taşımalarda, istisna uygulanamayacaktır.

14'üncü maddenin ikinci bendinde ise, Cumhurbaşkanınca belirlenen sınır kapılarında³³, ihraç malı taşıyan araçlara yapılacak motorin teslimlerinin, KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

2.1.4. Diplomatik İstisnalar

3065 sayılı Kanununun 15'inci maddesinde yer alan düzenlemeye göre, yabancı ülkelerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler vergiden müstesna edilmiştir. Söz konusu istisnanın uygulamasında, mütakabiliyet esası aranılmaktadır.

Yine aynı maddenin 1-b bendinde, taraf olunan uluslararası anlaşmaların hükümleri gereği, vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bu kuruluşların

³² Transit taşımacılık, bir ülkede başlayıp ve en az bir ülkenin topraklarının geçilmesinin ardından bir başka ülkede sona eren, sonra erdiği ülke haricinde kalan ülkelerin üzerinden yolcu ya da eşya taşıma işlemlerini kapsayan bir taşımacılık şeklidir. Transit taşımacılık hakkında detaylı bilgi için; (Çevrimiçi), <http://www.navlun.com.tr/tr/blog/transit-tasimacilik-ile-ilgili-bilinmesi-gerekenler/114>, 21.09.2019.

³³ Söz konusu sınır kapılarına ilişkin detaylı bilgi için; (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/ihrac-mali-tasiyan-araclara-motorin-tesliminde-ozel-tuketim-vergisi-ve-katma-deger-vergisi-istisnasi>, 01.10.2019.

mensuplarına yapılan teslim ve hizmetlerin de, KDV'den istisna edildiği açıklanmıştır. Bu bent kapsamındaki istisna, Kanunun 19'uncu maddesi ile ilintilidir. Söz konusu maddeye göre, uluslararası anlaşma hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bu Kanunda yer almayan istisna hükümleri geçersiz olup, 15/1-b bendindeki bu hüküm, uluslararası anlaşma hükümlerinin saklılığını teyit eder mahiyettedir.

Ayrıca, uluslararası anlaşmalarla getirilen bu istisnaların uygulanmasında, mütekabiliyet şartı aranılmamaktadır. İstisna hükümleri kapsayan mevcut bir anlaşmanın olması yeterlidir.

2.1.5. Engellilerin Kullanımına Mahsus Araç ve Gereçlerin Tesliminde İstisna

3065 sayılı Kanunun 17/4-s maddesinde yer alan hüküm uyarınca, engellilerin eğitimlerini, mesleklerini ve günlük hayatlarını kolaylaştırmak için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programlarının teslimi, tam istisna kapsamında vergiden müstesna olarak değerlendirilmektedir.

2.1.6. Diğer İstisnalar

3065 sayılı Kanunun geçici maddelerinde yer alan bazı istisnalarda, istisna konusu işlem kapsamında yüklenilen verginin indirim konusu yapılabileceği, indirimin tam olarak kullanılamaması halinde indirimden yararlanılamayan tutarların iade konusu yapılabileceği ifade edilmiştir. Söz konusu istisna maddeleri, aşağıda başlıklar itibariyle sıralanmıştır.

- Dahilde işleme ve geçici kabul rejimleri kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılan girdilerin temininde tecil-terkin uygulaması (Geçici 17'nci madde)
- Uluslararası kuruluşlar ile bu kuruluşlara bağlı program, fon, temsilcilik ve özel ihtisas kuruluşlarına yapılan teslim ve hizmetlerde istisna (Geçici 26'ncı madde)
- 3996 Sayılı Kanuna Göre Yap-İşlet-Devret veya 3359 Sayılı Kanun ile 652 Sayılı Kararnameye göre kiralama karşılığı yaptırılan projelerde KDV istisnası (Geçici 29'uncu madde)

- Büyük yatırımlara ilişkin istisna (Geçici 30'uncu madde)
- Eğitimde Fırsatları Artırma ve Teknolojiyi İyileştirme Hareketi (FATİH) Projesi kapsamında Milli Eğitim Bakanlığına yapılacak mal teslimi ve hizmet ifalarında istisna (Geçici 38)
- İmalat sanayiinde kullanılmak üzere yapılan yeni makina ve teçhizat teslimlerinde istisna (Geçici 39)

2.1.7. Tam İstisna Kapsamındaki İadelere İlişkin Ortak Hususlar

Yukarıda açıklanan tam istisna kapsamındaki işlemlere ilişkin iade taleplerinde mahsuben ve nakden asgari iade tutarı, asgari tutarın üzerindeki iade taleplerine ilişkin düzenlemeler, aşağıda tablo halinde özet olarak sunulmuştur.

Tablo 7: Tam İstisnaya Tabi İşlemlerde İadeye İlişkin Ortak Hususlar

KDV Kanunu Maddesi	İade Hakkı Doğuran İşlem	Mahsuben İade		Nakden İade	
		Teminatsız, İncelemesiz ve YMM Raporu Aranmayan Mahsuben İade Sınırı (TL)	Aşan Kısım	Teminatsız, İncelemesiz ve YMM Raporu Aranmadan Nakden İade Sınırı (TL)	Aşan Kısım
11/1-a	Gümrük Beyannameli Mal İhracı	Sınırsız	-	5.000,00	VİR veya YMM Raporu
11/1-a	Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılan Satışlar (Bavul Ticareti)	Sınırsız	-	5.000,00	VİR veya YMM Raporu
11/1-a	Hizmet İhracı	5.000,00	VİR veya YMM Raporu	-	VİR veya YMM Raporu
11/1-a	Roaming Hizmetleri	Sınırsız	-	5.000,00	VİR veya YMM Raporu
11/1-a	Serbest Bölgelerdeki Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmetler	Sınırsız	-	5.000,00	VİR veya YMM Raporu
11/1-b	Yolcu Beraberi Eşya (Türkiye'de İkamet Etmeyenlere KDV Hesaplanarak Yapılan Satışlar)	Sınırsız	-	5.000,00	VİR veya YMM Raporu

11/1-b	Türkiye’de İkamet Etmeyen Taşımacılar ile Fuar, Sergi, Panayır Katılımcılarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna	-	-	1.000,00	VİR
11/1-c	İhraç Kayıtlı Teslim	Sınırsız	-	5.000,00	VİR veya YMM Raporu
13/a	Araç ve Tesislerin Tesliminde	Sınırsız	-	5.000,00	VİR veya YMM Raporu
13/a	Araç ve Tesislerin Tadil, Onarım ve Bakım Hizmetlerinde	5.000,00	VİR veya YMM Tasdik Raporu	-	VİR veya YMM Raporu
13/a	Araç ve Tesisleri Bizzat İmal veya İnşa Edenler	5.000,00	VİR veya YMM Tasdik Raporu	-	VİR veya YMM Raporu
13/a	Araç ve Tesisleri Sipariş Vererek İmal ve İnşa Ettirenler	5.000,00	VİR veya YMM Tasdik Raporu	-	VİR veya YMM Raporu
13/a	Araç ve Tesisleri Sipariş Üzerine Fiilen İmal ve İnşa Edenler	5.000,00	VİR veya YMM Tasdik Raporu	-	VİR veya YMM Raporu
13/a	Faaliyetleri Deniz Taşıma Araçları ile Yüzer Tesis ve Araçların İmal ve İnşası Olanlara Bu Araçların İmal ve İnşası ile İlgili Teslim ve Hizmetler	5.000,00	VİR veya YMM Tasdik Raporu	-	VİR
13/b	Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetlere İlişkin İstisna	5.000,00	VİR veya YMM Tasdik Raporu	-	VİR veya YMM Raporu
13/c	Petrol Arama Faaliyetlerine İlişkin İstisna	Sınırsız	-	5.000,00	VİR veya YMM Raporu
13/c	Altın, Gümüş, Platin ile İlgili Arama, İşletme ve Zenginleştirme Faaliyetlerine İlişkin İstisna	5.000,00	VİR veya YMM Tasdik Raporu	-	VİR veya YMM Raporu
13/d	Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Makine ve Teçhizat Teslimleri ile Yazılım ve Gayri Maddi Hak Satış ve Kiralamalarında İstisna	Sınırsız	-	5.000,00	VİR veya YMM Raporu
13/e	Limanlara Bağlantı Sağlayan Demiryolu Hatları ile Liman ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesine İlişkin İstisna	5.000,00	VİR veya YMM Tasdik Raporu	-	VİR veya YMM Raporu
13/f	Ulusal Güvenlik Amaçlı Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisna	Sınırsız	-	5.000,00	VİR veya YMM Raporu

13/g	Başbakanlık Merkez Teşkilatına Yapılacak Araç Teslimlerinde İstisna	Sınırsız	-	5.000,00	VİR veya YMM Raporu
13/ğ	Ürün Senetlerinin İhtisas/Ticaret Borsaları Aracılığıyla İlk Teslimi	Sınırsız	-	5.000,00	VİR veya YMM Raporu
13/k	Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdarelerine, İl Özel İdarelerine, Belediyelere ve Köylere Bağışlanan Tesislerin İnşasına İlişkin İstisna	Sınırsız	-	5.000,00	VİR veya YMM Raporu
13/l	Yabancılara Verilen Sağlık Hizmetlerinde İstisna	Sınırsız	-	5.000,00	VİR veya YMM Raporu
13/n	Basılı Kitap ve Süreli Yayınların Tesliminde İstisna	Sınırsız	-	5.000,00	VİR veya YMM Raporu
14/3	İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Teslimlerinde İstisna	Sınırsız	-	5.000,00	VİR veya YMM Raporu
14/1	Transit ve Türkiye ile Yabancı Ülkeler Arasında Yapılan Taşımacılık İşlerinde İstisna	5.000,00	VİR veya YMM Raporu	5.000,00	VİR veya YMM Raporu
15	Diplomatik İstisnalar	Sınırsız	-	5.000,00	VİR veya YMM Raporu
17/4-s	Engellilerin Kullanımına Mahsus Araç ve Gereçlerin Tesliminde İstisna	Sınırsız	-	5.000,00	VİR veya YMM Raporu
Geçici 17	Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimleri Kapsamında İhraç Edilecek Malların Üretiminde Kullanılan Girdilerin Temininde Tecil-Terkin Uygulanması	Sınırsız	-	5.000,00	VİR veya YMM Raporu

Kaynak: Tablo, tarafımızca oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tabloda belirtilen istisnalara ilişkin iade taleplerinde, teminat verilmesi halinde, teminatların çözülmesi VİR veya YMM KDV İade Raporu ile gerçekleştirilmektedir.

2.2. İndirimli Oran Uygulanması

3065 sayılı Kanununun 28'inci maddesi verginin oranını düzenlemiştir. Buna göre, KDV'nin yasal oranı %10 olup, Cumhurbaşkanı bu oranı dört katına kadar artırmaya, %1'e kadar indirmeye ve mal ve hizmetlere ilişkin farklı vergi oranları

belirlemeye yetkilidir. Cumhurbaşkanına ait olan bu yetki, daha önce Bakanlar Kuruluna ait bulunmaktaydı. Bakanlar Kurulu, bu yetkisini, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı³⁴ ile kullanarak, mal teslimi ve hizmet ifalarına uygulanan KDV oranlarını listeler halinde belirlemiştir. Söz konusu kararda;

- I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1 oranı,
- II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8 oranı,
- Belirlenen listeler dışındaki teslim ve hizmetler için % 18 oranı belirlenmiştir.

Kanuni oranın (%10), Bakanlar Kurulu tarafından farklılaştırmasının temelinde ekonomik ve sosyal nedenler yatmaktadır. Piyasa mekanizması içerisinde yer alan üretici ve tüketicilerin dezavantajlı durumdan vergisel uygulamalarla avantajlı duruma (üretici için devreden vergi yükünün azaltılması; tüketici için ise düşük vergi oranına sahip gıda maddeleri gibi) getirilmesi hedeflenmektedir.³⁵

İndirimli oran uygulamasına ilişkin iadenin esaslarına geçmeden önce, söz konusu iadeye konu olan indirimli orana tabi işlemleri açıklamakta fayda vardır. İndirimli orana tabi işlemler, aşağıda sıralanmıştır.³⁶

- Konut teslimleri ve inşaat taahhüt işleri
- Finansal kiralama işlemleri
- Toptancı hallerinde faaliyet gösterenler tarafından yapılan teslimler
- Yiyecek ve içecek sunan yerlerdeki teslim ve hizmetler
- Otel ve benzeri yerlerde sunulan geceleme hizmetleri
- Fason tekstil ve konfeksiyon işleri

İndirimli oran olarak adlandırılan %1 ve %8 KDV oranına sahip mal ve hizmetlerden dolayı KDV'nin esasını teşkil eden indirim ve iade mekanizmalarında aksaklıklar meydana gelmektedir. Bu nedenle, indirimli orana tabi işlemler nedeniyle indirim sisteminin işlevini yerine getirememesinden dolayı yüklendiği vergiyi indiremeyen ve gerçek anlamda verginin taşıyıcısı durumuna geçenler açısından

³⁴ 30.12.2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazete, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.

³⁵ Gökhan Dursun, "İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İadesi", *Vergi Dünyası Dergisi* (Kasım 2017), S: 435.

³⁶ İndirimli oran tatbik edilen mal ve hizmetlere ilişkin detaylı bilgi için; (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/12/20071230-4.htm>, 01.10.2019.

Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)'nda indirimli oranda iade mekanizması öngörülmüştür.³⁷

İndirimli orana tabi işlemlerden kaynaklı iade işlemlerinin dayanağı, 3065 sayılı Kanunun 29/2'nci maddesinde açıklanmıştır. Söz konusu madde hükmüne göre; mükelleflerin, 28'inci maddede verilen yetki uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından vergi oranı indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili yüklendikleri vergileri, mahsup mekanizması ile telafi edemedikleri takdirde, iade alabilecekleri belirtilmiştir.

İndirimli orana tabi işlemlerde iki türlü iade vardır. İlki indirimli orana tabi işlemlerin yapıldığı dönemde aylık bazda yapılan mahsuben iade, ikincisi ise takip eden yılda, yıllık bazda yapılan nakden ve/veya mahsuben iadedir. Aylık bazda yapılan iade uygulamasında, nakden iade söz konusu değildir. İade sadece mahsuben yapılır.³⁸

Genel düzenleme yukarıda belirtildiği şekilde olmakla birlikte, son dönemde getirilen düzenlemelerle, indirimli orana tabi konut teslimlerinden doğan KDV iadelerinin, yılı içinde vergilendirme dönemleri itibariyle talep edilmesi halinde, nakden iadeye konu edilmesi mümkün kılınmıştır.

İndirimli orana tabi işlemlerde iadeye konu edilecek tutar, tam istisna kapsamındaki iade hesaplamalarında olduğu gibi, yüklenilen KDV esas alınarak hesaplanmaktadır. Bu kapsamda, indirimli orana tabi olmayan teslim ve hizmetler ile indirimli orana tabi işlemlerle ilgisi bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenilen vergiler, verginin iade hesabına dâhil edilmeyecektir. Ayrıca, stoklarda bulunan ve teslimi indirimli orana tabi olan mallarla ilgili olarak yüklenilen vergilerin iadesi de, ancak bu malların satışa konu edildiği dönemde mümkün olabilecektir.

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler dikkate alınacak, daha sonra ilgili dönem genel yönetim giderleri için yüklenilen vergilerden iadeye pay verilecektir. Bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir vergi tutarının altında kalması halinde, en fazla aradaki farka isabet eden tutar kadar

³⁷ Ertürk ÖZER, "İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Yapılacak İadeye İlişkin Hususlar", Vergi Sorunları Dergisi (Mayıs 2014), S: 308, s.25.

³⁸ Vural, KDV İade Rehberi, 1. Cilt, s.889.

amortismanına tabi iktisadi kıymetler (ATİK) dolayısıyla yüklenilen vergilerden iade hesabına pay verilebilecektir.³⁹

Bilindiği üzere, 213 sayılı Kanunda mükelleflere takvim yılı esasında vergilemenin yanı sıra, belirlenmiş bazı alanlarda faaliyet gösteren mükelleflerin talep etmesi ve idarenin uygun görmesi halinde, bu mükelleflere özel hesap dönemine göre vergilendirilme hakkı tanınmıştır. Ancak indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklı iade taleplerinde bu husus dikkate alınmamış ve zaten karmaşık olan hesaplama işlemlerinin, daha da zorlaşmaması adına, iade işlemleri tüm mükellefler için takvim yılı esasına göre değerlendirilmiştir. Bu nedenle, kendilerine özel hesap dönemi tayin olunan mükelleflerin, yılı içinde mahsubu yapılamayan vergilerinin bunlara nakden iadesi, takvim yılı esasına göre yerine getirilecektir.

2.2.1. Yılı İçinde Mahsup Taleplerinin Yerine Getirilmesi

İndirimli orana tabi işlemlere muhatap olan mükellefler, bu işlemlere dolayısıyla yüklendikleri ve indirimini tam olarak gerçekleştiremedikleri için, yıl içinde mahsuben iadesini talep edecekleri KDV tutarlarını, aylar itibarıyla ve kümülatif olarak hesaplarlar. İade talebi, vergilendirme dönemleri itibarıyla, indirimli orana tabi işlemlerin tamamını kapsamaması zorunludur. Bu kapsamda, işlemlerin ayrıştırılmak suretiyle, iadenin kısım kısım talep edilmesine izin verilmemektedir.

Cari yılda mahsuben iade edilecek KDV tutarlarının hesaplanmasına, ilgili yılın Ocak vergilendirme döneminde başlanacak ve hesaplama aylar (dönemler) itibarıyla kümülatif olarak gerçekleştirilecektir.

Bu şekilde yapılacak hesaplama sonunda iade tutarının, 2019 yılı için belirlenen iade alt sınırlı olan 14.100 TL'yi geçtiği dönemde (ayda) aşan kısmın, izleyen dönemlerde ise tamamının mahsuben iadesi talep edilebilecektir.

Mükelleflerin, yıl içerisindeki indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklı iade alacaklarını, bu çalışmanın 1.4.1'inci bölümünde belirtilen borçlara mahsup edebilmeleri mümkündür. Bu kapsamda, yıl içerisindeki KDV vergilendirme

³⁹ Halil İbrahim ÖZDEMİR, "İndirimli Orana Tabi İşlemlere İlişkin KDV İade Taleplerinde Sıkça Karşılaşılan Sorunlar", *Vergi Sorunları Dergisi* (Haziran 2013), S: 297

dönemleri itibarıyla, 5.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri, teminat, VİR ve YMM KDV İade Raporu aranılmaksızın yerine getirilmektedir. İade taleplerinin 5.000 TL'yi aşması halinde, VİR veya YMM KDV İade Raporuna göre işlem yapılır. Belirlenen tutarı aşan kısım için, teminat sunulması halinde, mahsup talebi geçerlik kazanır ve bu teminat, VİR veya YMM KDV İade Raporu ile çözülerek mükellefe iade edilir.

2.2.2. Yılı İçinde Mahsup Edilemeyen Verginin İadesi

İndirimli orana tabi işlemlerden kaynaklı iade alacaklarının, cari yıl içerisinde iadesi gerçekleştirilemeyen kısmının, izleyen yıl içinde mükellefin talebine bağlı olarak nakden veya mahsuben iadesi mümkündür. Buna ilişkin iade talebi, en erken izleyen yılın Ocak dönemine ait olup Şubat ayında beyan edilecek ve en geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı içinde beyan edilecek KDV beyannameleri ile yapılmaktadır. KDV vergilendirme dönemleri üç aylık olarak belirlenen mükellefler ise, iade taleplerini en erken izleyen yılın ilk üç aylık, en geç üçüncü üç aylık vergilendirme dönemlerine ait beyannamelerle yapmaları mümkündür.

İndirimli orana tabi işlemlerden kaynaklı olarak yüklenilen ve indirim mekanizması yoluyla telafi edilemeyen vergi tutarları, yılı içinde mahsup edilen vergiler dikkate alınmaksızın, işlemlerin gerçekleştirildiği yılın tamamı için, yıllık olarak ve Aralık vergilendirme dönemi sonu itibarıyla hesaplanmaktadır. Bu tutardan, yılı içinde mahsup edilen vergiler düşüldükten sonra kalan kısmın 14.100 TL'yi aşan kısmı iade edilebilecek KDV olarak hesaplanacaktır.

Hesaplama konusu yapılan KDV iade alacağının, 5.000 TL'yi aşmaması durumunda, mükelleflerin nakden ve mahsuben iade talepleri; teminat, VİR ve YMM KDV İade Raporu aranılmaksızın yerine getirilmektedir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması durumunda ise, nakden ve mahsuben iade talepleri, VİR veya YMM KDV İade Raporu karşılığında yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, teminatın çözülmesi ve geri verilmesi işlemleri de, bu raporlar ile gerçekleştirilir.

2.3. Tevkifatlı İşlemler

KDV mevzuatında yer verilen tevkifatlı işlemler, bir vergi güvenlik müessesesi olarak uygulanması amaçlanmıştır. Bu doğrultuda kanun koyucu, vergi tahsilatında sorun yaşanan, vergi kayıp ve kaçakçılık durumlarının yoğun yaşandığı hizmet ve teslimleri ayrı ayrı belirlemek suretiyle, tevkifat düzenlemesi kapsamına almıştır. Tevkifat düzenlemesinde; KDV'yi hesaplayarak vergi dairesine ödemekle yükümlü olan satıcılar ile birlikte, işleme taraf olan diğer kişilere de sorumluluk yüklemek suretiyle, verginin tahsil güvenliği sağlanmaya çalışılmaktadır.

Tevkifatlı işlemler, yukarıda açıklanan yönü ile idare açısından vergi güvenliğini sağlamak suretiyle olumlu bir yapıya sahipken, işlemlere taraf olan satıcılar açısından ise olumsuz bir durum yaratmaktadır. Şöyle ki, bir işlem vergisi olan KDV, 3065 sayılı Kanunun 29'uncu maddesinde öngörülen indirim mekanizmasının işleyişi neticesinde, vergi yükünün nihai tüketici üzerinde bırakılmasını amaç edinmiştir. Mükellefler bu mekanizmayla, kendilerine yapılan mal teslimi veya hizmet ifaları nedeniyle ödedikleri KDV'yi, kendilerinin yaptığı mal teslimi veya hizmet ifaları nedeniyle tahsil ettikleri KDV'den mahsup etmektedirler. Ancak verginin tahsil aşamasında bazı işlemlerin KDV tevkifatına tabi kılınması, bu mekanizmanın işleyişini satıcı mükellefler aleyhine çevirmektedir. Zira bu işlemlerde satıcı pozisyonundaki mükellefler, mal teslimi veya hizmet ifası nedeniyle hesapladıkları KDV'nin tamamını tahsil edememektedirler. Bu noktada vergi idaresi, indirim mekanizmasına bu şekilde müdahale edilmesinin yol açtığı sakıncanın telafisi amacıyla, 3065 sayılı Kanunun 29/4'üncü maddesinin verdiği yetkiyle, tevkifata tabi işlemlerde KDV iadesi uygulamasını hayata geçirmiştir.

KDV'de tevkifatlı işlemlerin dayanağını, 3065 sayılı Kanunun 9/1'inci maddesi oluşturmaktadır. Söz konusu maddeye göre, vergiye mükellef olacak kişilerin Türkiye'de ikametgahının, işyerinin, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması durumunda veya Bakanlıkça gerekli görülecek diğer hallerde, vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olan diğer kişiler verginin ödenmesinden sorumlu tutulabilecektir. Kanun koyucu burada, vergi alacağını güvenceye almak adına, vergi sorumlusu müessesesini uygulamaktadır.

Nitekim Kanun bu maddesinde vergi sorumlularını açık bir şekilde saymamış, Maliye Bakanlığı'na vergi sorumlusunu tayin etme konusunda geniş yetki vermekle

yetinmiştir. Bakanlık bu yetkisini kullanarak, kayıt dışı sirkülasyonun yoğun olduğu veya gerçek dışı belge düzenleme ve kullanma fiillerine sıkça rastlanıldığı ya da beyan edilen verginin ödenmemesi dolayısıyla vergi kayıp ve kaçağının fazla olduğunu tespit ettiği bazı sektörlerde Katma Değer Vergisi'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi konusunda düzenlemelere gitmiştir.⁴⁰

Kanunun 9'uncu maddesinde belirtilen işlemlere taraf olanlar ifadesi, kendisine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi ve/veya kurumları hedef almaktadır. Bu kişiler, tevkifata tabi verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olacaklardır. Bu doğrultuda KDV tevkifatı, ihtiyari bir uygulama olmayıp, idare tarafından tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde, alıcılar tarafından tevkifat yapılması zorunludur. Öte yandan, tevkifat kapsamına alınmış olan işlemler Tebliğde belirtilenlerle sınırlı olup, bunun dışındaki işlemlerde tevkifat yapılması da mümkün değildir.

Tevkifat uygulaması, mal teslimi veya hizmet ifası hallerinde, işleme ilişkin bedel üzerinden hesaplanan KDV'nin, teslim veya hizmeti gerçekleştirenler tarafından değil, bu işlemlere muhatap olanlar yani alıcılar tarafından, tamamen veya kısmen vergi sorumlusu sıfatıyla tevkif edilerek, beyan edilip ödenmesi esasına dayanmaktadır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, tevkifat uygulaması, tevkif edilecek orana göre, tam tevkifat ve kısmi tevkifat olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Her iki halde de tevkif edilen vergi, işleminin alıcısı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmektedir.

Tam tevkifat, tevkifata konu işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamının işleme muhatap olan alıcılar tarafından tevkif etmek suretiyle beyan edilip ödenmesi şeklinde uygulanmaktadır. Burada, alıcı pozisyonundaki işleme taraf olanlar, vergiyi satıcıya ödemeyecektir.

Kısmi tevkifat ise, tevkifata konu işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin, Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen kısmının, işleme muhatap olan alıcılar

⁴⁰ Deniz Özyamaç, "KDV Tevkifatı ve Tevkifat Uygulamasından Doğan KDV İadeleri (I)", *Vergi Raporu Dergisi* (Ocak 2007), S: 88, s.1.

tarafından, kalan kısmının ise işlemi gerçekleştiren, satıcı pozisyonundaki kişiler tarafından beyan edilip ödenmesidir.

Tevkifatlı işlemlere ilişkin vergi iadesi, sadece kısmi tevkifata tabi işlemler için söz konusudur. Kısmi tevkifata tabi bu işlemlerden kaynaklanan başvurularda, iade talebinin yerine getirilmesi için işleme taraf olan alıcı ve satıcıya ayrı ayrı sorumluluklar yüklenilmiştir. Buna göre, işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin yerine getirilmesi için; alıcının yaptığı tevkifatı sorumlu sıfatıyla 2 no'lu KDV beyannamesi ile beyan etmesi, satıcının da tevkif edilmeyen KDV tutarını 1 no'lu KDV beyannamesi ile beyan etmiş olması zorunludur. İade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından tevkif edilerek beyan edilen verginin tahakkuk ettirilmesi yeterli olup, verginin ödenmesi aranılmamaktadır. İşlemin alıcısının genel bütçe kapsamındaki idareler olması halinde ise, bu idarelerin sorumlu sıfatıyla beyanname vermesi aranmaz. Söz konusu idarelerin harcama yetkilileri tarafından hakediş raporunun onaylanması, iade taleplerinin yerine getirilmesinde yeterlidir.

İade yapılabilecek vergi tutarı ise, mal veya hizmetin bünyesine giren KDV olmayıp, tevkif edilen KDV tutarı kadardır. Bu yönüyle, diğer iade hakkı doğuran işlemlerden farklılık arz etmektedir. Zira, diğer iade hakkı doğuran işlemlerde, iadeye konu edilebilecek tutar, yüklenen ancak indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV tutarı iken, burada iadeye konu tutar, tevkif edilen KDV tutarıdır.

Kısmi tevkifat uygulamasında iade edilecek verginin hesaplanmasında, mükellefin devreden KDV ve ödenecek KDV pozisyonlarına bakılmaktadır. İade edilecek tutar, yapılacak kıyaslama sonucunda belirlenmektedir.

Kısmi tevkifat uygulaması beraberinde her zaman KDV iadesini getirmez. KDV iadesinin doğabilmesi için satıcının ilgili dönemde Devreden KDV beyan etmiş olması zorunludur. Tevkifat uygulamasının yapıldığı dönemde "Ödenecek KDV" beyan eden bir satıcıya tevkif edilen KDV nin iade edilmesi söz konusu değildir. Satıcının beyan etmiş olduğu Devreden KDV tutarı; alıcı tarafından tevkif edilen KDV tutarına eşit veya bu tutarın üzerinde ise tevkif edilen KDV'nin tamamı kadar, tevkif

edilen KDV tutarının altında ise “Devreden KDV” tutarı kadar iade hakkı doğmaktadır.⁴¹

İade alacakları, tevkifata tabi işlemlerin gerçekleştiği vergilendirme dönemleri itibariyle ayrı ayrı talep edilir. Birden fazla döneme ilişkin iade alacaklarının, kümülatif hesaplama yapılmak suretiyle birlikte (toplam tutar olarak) iadesi talep edilemez.⁴²

2.3.1. Tam Tevkifat Uygulaması

Tam tevkifat kapsamındaki işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı, işleme muhatap olan mal veya hizmetin alıcıları tarafından tevkifata tabi tutulur. Bu işlemlerde, vergi sorumluluğu atfedilenlerin tevkifat yapması için, KDV mükellefi olması gerekmemektedir. Bu kişiler tarafından tevkif edilen edilecek vergi, 2 no'lu KDV beyannamesi ile beyan edilecek ve ödenecektir.

Tam tevkifat kapsamında gerçekleştirilen işlemler neticesinde, işleme taraf olanlara herhangi bir KDV iadesi öngörülmemiştir. KDV iadesine konu olmayan bu işlemler aşağıda başlıklar ve kısa açıklamalar halinde sıralanmıştır.

- İkametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yapılan işlemlere ilişkin ödenmesi gereken KDV, bu işlemlerden faydalanan yurt içindeki muhataplar tarafından, sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun⁴³ 18'inci maddesinde belirtilen teslim ve hizmetleri, aynı Kanununun 94'üncü maddesinde belirtilen kişi, kurum ve kuruluşlara yapan serbest meslek erbapların hesaplayacağı KDV, bu kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından tam tevkif edilerek, sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.
- 193 sayılı Kanununun 70'inci maddesinde sayılan unsurların kiralanması işlemlerinde ödenmesi gereken KDV; kiraya verenin KDV mükellefiyeti bulunmaması, kiracının ise KDV mükellefi olması şartlarının birlikte

⁴¹ Özcan Avcı, “Tevkifat Kaynaklı KDV İade Uygulamasından Yansımalar”, *Vergi Dünyası Dergisi* (Temmuz 2016), S: 419, s.126.

⁴² İlyas Meriç, “Tevkifata Tabi İşlemlerde KDV İadesi”, *Vergi Sorunları Dergisi* (Nisan 2016), S: 331, s.122.

⁴³ 06/01/1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

sağlanması halinde, kiracılar tarafından tam tevkifat kapsamında beyan edilip ödenecektir.

- KDV Genel Uygulama Tebliğinde belirtilen reklam verme hizmetlerinde ödenmesi gereken KDV; reklam hizmetini sunan kişi ve kurumların KDV mükellefiyetinin bulunmaması, reklam hizmetini alanların ise KDV mükellefi olması şartlarının birlikte sağlanması halinde, reklam hizmetini alan kişiler tam tevkifat kapsamında beyan edilip ödenecektir.
- İkametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere, elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV, bu hizmeti sunanlar tarafından tam tevkifat kapsamında beyan edilip ödenecektir.

2.3.2. Kısmi Tevkifat Uygulaması

Kısmi tevkifat, tevkifata konu işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin, Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen kısmının, işleme muhatap olan alıcılar tarafından, kalan kısmının ise işlemi gerçekleştiren, satıcı pozisyonundaki kişiler tarafından beyan edilip ödenmesidir.

Kısmi tevkifat uygulamasında tevkifat yapmakla yükümlü olan kişiler, mevzuatta açık olarak belirtilmek suretiyle konu hakkında tartışmalara son verilmiştir. İki grup halinde belirlenmiş olan kişiler, aşağıda belirtilmiştir.

- **A Grubu:** KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler hariç)
- **B Grubu:** Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olup olmadıklarını bakılmaksızın)

Belirlenmiş alıcıların kim olduğu ise, KDV Uygulama Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Bunlar:

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan tüm kurum ve kuruluşlar
- Yukarıda belirtilen dışında, kanunla kurulan diğer kamu kurum ve kuruluşları
- Döner sermayeli kuruluşlar
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları
- Kamu iktisadi teşebbüsleri

- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar
- Türkiye Varlık Fonu ile alt fonlara devredilen kuruluşlar
- Bankalar
- Organize sanayi bölgeleri
- Borsalar
- Hisselerinin yarısından fazlası doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan kurum, kuruluş ve işletmeler
- Payları Borsa İstanbul AŞ’de işlem gören şirketler
- Kalkınma ve yatırım ajansları

KDV’nin tahakkuk ve tahsilini güvence altına almak için tasarlanan kısmi tevkifat uygulaması vergi idaresi tarafından yapılan analizler sonucunda KDV kaybının yüksek olduğu sektörleri kapsamına alacak şekilde genişletilmiştir. Kısmi tevkifat kapsamına alınan işlemler genellikle hizmet ifası niteliğindeki işlemler olmakla birlikte KDV kayıp riskinin yüksek olduğu metal ürün, pamuk, post, deri gibi mal teslimleri de tevkifat kapsamında yer almaktadır.⁴⁴

Kısmi tevkifat kapsamına dahil edilen hizmet mahiyetindeki işlemler ve bu işlemlere ilişkin tevkifat oranları, tevkifata muhatap kişiler, mahsuben ve nakden iade sınırları, özet halinde aşağıya aktarılmıştır.

Tablo 8: Kısmi Tevkifat Kapsamındaki Hizmetlere İlişkin Bilgiler

Tevkifata Tabi Hizmet İşlemlerine İlişkin Bilgiler						
Tevkifata Konu İşlemler (Hizmet)	Tevkifat Oranı	Tevkifat Yapacaklar	Teminatsız ve Raporsuz* Mahsuben İade Sınırı (TL)	Aşan Kısım	Teminatsız ve Raporsuz Nakden İade Sınırı (TL)	Aşan Kısım
Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri	5/10	Belirlenmiş Alıcılar	5.000,00	Teminat veya VİR Sonucuna Göre	-	Miktarına Bakılmaksızın Teminat veya VİR Sonucuna Göre
Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri	7/10	KDV Mükellefleri ve Belirlenmiş Alıcılar				
Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri	5/10	Belirlenmiş Alıcılar				

⁴⁴ Avcı, Tevkifat Kaynaklı İade, s.125.

Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler	9/10	Belirlenmiş Alıcılar				
Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri	5/10	KDV Mükellefleri ve Belirlenmiş Alıcılar				
Yapı Denetim Hizmetleri	9/10	KDV Mükellefleri ve Belirlenmiş Alıcılar				
Servis Taşımacılığı Hizmeti	5/10	KDV Mükellefleri ve Belirlenmiş Alıcılar				
Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri	5/10	Belirlenmiş Alıcılar				
İşgücü Temin Hizmetleri	9/10	KDV Mükellefleri ve Belirlenmiş Alıcılar				
Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma / Götürme Hizmetleri	9/10	KDV Mükellefleri				
Yapım İşleri ve Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri	3/10	Belirlenmiş Alıcılar	5.000,00	VİR veya YMM Raporu Sonucuna Göre	5.000,00	VİR veya YMM Raporu Sonucuna Göre
Spor Kulüplerinin Yayın, Reklâm ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri	9/10	KDV Mükellefleri ve Belirlenmiş Alıcılar				

Kaynak: Tablo, tarafımızca oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tabloda belirtilen istisnalara ilişkin iade taleplerinde, teminat verilmesi halinde, teminatların çözülmesi VİR veya YMM iade raporu ile gerçekleştirilmektedir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinde, kısmi tevkifata konu işlemlerin açıklandığı diğer başlık, teslim mahiyetindeki işlemleri düzenlemektedir. Buna kapsamda, kısmi tevkifata konu teslim mahiyetindeki işlemler ve bu işlemlere ilişkin tevkifat oranları, tevkifata muhatap kişiler, mahsuben ve nakden iade sınırları, özet halinde aşağıya aktarılmıştır.

Tablo 9: Kısmi Tevkifat Kapsamındaki Teslimlere İlişkin Bilgiler

Tevkifata Tabi Mal Teslimi İşlemlerine İlişkin Bilgiler						
Tevkifata Konu İşlemler (Teslim)	Tevkifat Oranı	Tevkifat Yapacaklar	Teminatsız Ve Raporsuz* Mahsuben İade Sınırı (TL)	Aşan Kısım	Teminatsız Ve Raporsuz Nakden İade Sınırı (TL)	Aşan Kısım
Külçe Metal Teslimleri	5/10	KDV Mükellefleri ve Belirlenmiş Alıcılar	Miktarına Bakılmaksızın VİR, YMM Raporu ve Teminat Aranmaz	-	5.000,00	VİR veya YMM Raporu Sonucuna Göre
Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi	5/10	KDV Mükellefleri ve Belirlenmiş Alıcılar				
Hurda ve Atık Teslimi	5/10	KDV Mükellefleri ve Belirlenmiş Alıcılar				
Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâğıt, Cam Hurda ve Atıkları ile Konfeksiyon Kırpıntılarından Elde Edilen Hammadde Teslimi	9/10	KDV Mükellefleri ve Belirlenmiş Alıcılar				
Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimleri	9/10	KDV Mükellefleri ve Belirlenmiş Alıcılar				
Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi	5/10	KDV Mükellefleri ve Belirlenmiş Alıcılar				

Kaynak: Tablo, tarafımızca oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tabloda belirtilen istisnalara ilişkin iade taleplerinde, teminat verilmesi halinde, teminatların çözülmesi vergi inceleme raporu veya YMM iade raporu ile gerçekleştirilmektedir.

2.4. Fazla veya Yersiz Ödenen Vergi

KDV mevzuatında fazla veya yersiz ödenen vergiler ve bu vergilerin iadesine ilişkin hükümler, 3065 sayılı Kanunun 8/2'nci maddesinde düzenlenmiştir. Söz

konusu madde hükmüne göre, KDV'ye tabi bir işlem bulunmamasına rağmen, düzenlenen tevsik edici belgelerde KDV gösterenler, bu vergiyi ödemek zorundadırlar. Aynı husus, ödemek zorunda oldukları tutardan daha fazla bir tutarı gösterenler için de geçerlidir.

KDV'ye tabi olmayan veya KDV'den istisna edilen bir işlem üzerinden hesaplanan KDV yersiz, yanlış oran tatbik etmek suretiyle veya yanlış hesap hatası yapılarak olması gerekenden daha fazla hesaplanan KDV ise, fazla vergi olarak kabul edilmektedir. Uygulamada, bu tür hatalar çok sık yapılmaktadır.

Fazla veya yersiz ödenen KDV'nin iadesine ilişkin esaslar 117 seri no'lu KDV Genel Tebliği ile belirlenmiş olup, bu esaslar KDV Genel Uygulama Tebliği'nde aynen muhafaza edilmiştir. Buna göre, vergi iadesi, idare tarafından satıcıya yapılmaktadır. Ancak, iadenin talep edilip edilmeyeceği, aslında bu sürecin tetikleyicisi konumunda bulunan alıcıya bağlıdır.

Alıcıların satıcılara fazla ve yersiz olarak ödedikleri verginin, satıcılara iade edilmesi için aşağıda açıklanan dört şartın birlikte gerçekleşmesi gerekir:

1. Satıcıların fazla ve yersiz olarak tahsil ettikleri vergiyi alıcılara iade etmesi ve bunu belgelemesi gerekir.

2. İndirim hakkı bulunan alıcıların, fazla ve yersiz ödedikleri vergiyi indirim hesaplarından çıkardıklarına dair vergi dairesi yazısının ibraz edilmesi gerekir.

3. Fazla veya yersiz olarak tahsil edildikten sonra alıcıya ödenen verginin beyan edildiği dönem ile iade olarak talep edildiği dönem arasında ödenecek KDV çıkması gerekir.

4. Satıcıların KDV beyanlarını düzeltmesi gerekir.⁴⁵

Fazla veya yersiz ödenen vergi ve iadesine ilişkin genel hükümler yukarıda belirtildiği şekilde olmakla birlikte, ithalatta ödenen fazla veya yersiz verginin iadesi ile fazla veya yersiz tevkif edilen verginin iadesinde özellik arz eden birkaç hususa değinilmesinde fayda vardır.

⁴⁵ Vural, KDV İade Rehberi, 1. Cilt, s.1166.

İthal edilen mal nedeniyle, gümrükte ödenen fazla veya yersiz KDV'nin iadesinde, mükelleflerin vergi indirim hakkı olup olmadığı hususu önem taşımaktadır. Buna göre verginin, indirim hakkına sahip olmayanlara iadesinde 3065 sayılı Kanunun 48'inci madde hükmü gereği, Gümrük Kanunu hükümlerine göre işlem tesis edilmekte iken; verginin indirim hakkına sahip olanlara iadesinde, mükellefin beyanlarını düzeltmesi üzerine, ilgili vergi dairesi tarafından gerekli işlemler yapılmak suretiyle iade işlemi gerçekleştirilmektedir.

Tevkifata tabi işlemler neticesinde ortaya çıkan fazla veya yersiz tevkif edilen vergide ise, alıcı tarafından fazla veya yersiz olarak tevkif edilen vergi satıcıya geri ödenecek, tevkif edilen verginin alıcı tarafından beyan edilip ödenmiş olması halinde vergi dairesi tarafından alıcıya iade yapılacaktır. Yani burada genel durumun aksine, işlemin alıcı ve satıcı tarafları rol değiştirmektedir.

2.5. Uluslararası Anlaşmalardan Kaynaklanan İadeler

3065 sayılı Kanunun istisnaların sınırı başlıklı 19'uncu maddesinde, uluslararası anlaşmalarla getirilen hükümler saklı kalmak şartıyla, diğer kanunlarda yer verilen vergi muafiyet ve istisnaların, KDV uygulaması bakımından geçersiz olduğu ifade edilmiştir.

Buna göre, KDV'ye ilişkin diğer kanunlarda yer alan muaflık ve istisnalar, KDV mevzuatı açısından bir anlam ifade etmeyecektir. Ancak maddenin ikinci bendi ile, uluslararası anlaşmalar ile KDV'ye getirilecek muafiyet ve istisnaların kabul göreceği ifade edilmiştir.

Kanunun bu maddesi ile getirilen hüküm, Anayasanın 90'ıncı maddesine paralel bir düzenlemedir. Zira Anayasanın ilgili maddesine göre, usulüne uygun olarak yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmalar kanun hükmündedir ve bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamamaktadır. Dolayısıyla, Meclisten geçecek bir kanunla onaylanan ve Cumhurbaşkanınca Resmi Gazete'de yayınlanan uluslararası anlaşmalarda yer alan KDV muafiyet ve istisna hükümleri, KDV Kanunu hükümleriyle sınırlı olmaksızın uygulanmak durumundadır.

Uluslararası anlaşmaların geniş bir yelpazede yer alması nedeniyle, hangi anlaşmada KDV'ye ilişkin düzenlemelerin yer aldığıın tespiti ayrı bir çalışma konusu oluşturmaktadır. Bu kapsamda bilinen anlaşmalar olarak; Bakü-Tiflis-Ceyhan Boru Hattına İlişkin Anlaşma⁴⁶ ve TANAP Hükümetler Arası Anlaşma⁴⁷, örnek verilebilir. Bu anlaşmalarda yer verilen hükümlerle, anlaşma kapsamında gerçekleştirilecek işlemlerde KDV istisnası uygulanmaktadır.

⁴⁶ Konu hakkında detaylı bilgi için; (Çevrimiçi), <https://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k4585.html>, 03.10.2019.

⁴⁷ Konu hakkında detaylı bilgi için; (Çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/03/20130319-5-1.pdf>, 03.10.2019.

3. BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİ İADE SİSTEMİNDE YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

KDV iadesi uygulaması, hemen tüm ülkelerde farklı sistemlerle uygulanmaktadır. Türkiye’de 3065 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 1985 yılından itibaren uygulanmaya başlayan KDV iadeleri, ilk dönemlerde, iade talep edenlere verilen bir teşvik gibi değerlendirilmiştir. Özünde yanlış olan bu değerlendirme sonucunda, mükellefler iade taleplerinde çekingen bir tavra bürünmüş, idare ise iade talep edenlere şüpheli gözle bakmış ve işlemlerini buna göre yürütmüştür.

Bugün gelinen noktada, iade sürecinde yer alan mükellefler ve vergi idaresi, durumun gereklerinin farkına varmıştır. Mükellefler, iade taleplerinin kendileri için bir hak olduğundan hareketle, taleplerinin hızlıca karşılanmasını; vergi idaresi ise bu mükelleflerin bu taleplerine hızlı bir şekilde cevap vermeyi ve bunun yanında iade taleplerine ilişkin etkin bir denetim yapmayı hedeflemektedir.

Genelde tüm KDV iadeleri, özelde ise bu iadeler içinde önemli bir yer tutan ihracattan kaynaklanan KDV iadeleri, sistemimizde yer almaya başladığı andan itibaren sürekli sorun yaratan bir konu olarak karşımıza çıkmıştır. Yapılan tüm düzenlemeler ve alınan tüm tedbirlere rağmen işlemin tarafları (gerek iade talep edenler, gerekse iadeyi yapan kurum olarak Devlet) şikayet etmekten vazgeçmemişlerdir. İade talep edenler iadelerini geç almaktan ve bir sürü bürokratik işlemlerle uğraşmaktan, Devlet ise bütçe dengelerini sarsacak boyuta gelen iadelerin çokluğundan ve haksız yere iade yapma durumuna düşmekten yakınmıştır.⁴⁸

KDV iadesinin ilk uygulanmaya başlandığı dönemden itibaren sorun olarak baş gösteren ve tüm KDV iade işlemlerini ilgilendiren konular genel itibariyle dört ana başlıkta toplanmaktadır. Bunlar;

- Mükelleflerin idareyi aldatmak suretiyle yöneldiği haksız iade uygulamaları,
- İade taleplerini karşılayacak olan idare tarafında yaşanan aksaklıklar,
- KDV mevzuatının karmaşık yapısı ve güncellenmesi gereken düzenlemeleri ve
- YMM müessesesinin sistemdeki yerine ilişkin tartışmalar, şeklinde ifade edilebilir.

⁴⁸ Vural, KDV İade Rehberi, 1. Cilt, s.1251.

Çalışmanın bu bölümünde, Türk KDV İade Sisteminde yaşanan sorunlar ve buna ilişkin çözüm önerileri, yukarıda ifade edilen genel durum göz önünde tutularak, dört ana başlıkta incelenecektir.

3.1. Haksız Katma Değer Vergisi İadesi Sorunu ve Çözüm Önerileri

KDV iadesi, iadeye konu işlemlere taraf olan ve bu işlemlere taraf olmaktan kaynaklı olarak vergi iadesi hakkı oluşan mükelleflere, mevzuatta verginin iadesi için aranan tüm belge, bilgi ve şartları sağlaması şartıyla yapılmaktadır. Hedeflenen ve ideal olan bu olmakla birlikte, her ülkede; ülkenin gelişmişlik durumu, ülkede yaşayan kişilerde yerleşmiş vergi bilinci, uygulanan denetim ve yaptırımların etkinliği ve benzeri hususların etkisi ile seviyesi belirlenen, vergi iadesine hakkı olmadığı halde, devletten haksız iade almak için girişimlerde bulunan kişi ve yapılar ortaya çıkmaktadır. Bu yönüyle bakıldığında haksız iade girişimleri, bilinçli fiillerle yapılan ve başarılı olması durumunda idareyi zarara uğratan eylemlerdir.

Türkiye’de KDV iadesi uygulamasının başladığı dönemden bu yana en çok karşılaşılan sorunların başında, mükelleflerin haksız iade alma amacı yönündeki girişimleri gelmektedir. Mükellefler bu amaçlarına ulaşmak için bir takım işlemlere ve yöntemlere başvurmaktadır. Bu işlemlerden en çok karşılaşılan ve sorun olarak kabul edilenler, hayali ihracat ve sahte belge düzenleme/kullanma işlemleridir. Mükelleflerin bu davranışlarda bulunmalarının çok sayıda nedeni olmakla birlikte temelinde haksız iade alma amacı yatmaktadır. Bu davranışlar bazen direkt olarak haksız iade almayı hedeflerken, bazen de dolaylı olarak bu sonuca ulaştırmaktadır.

Türkiye’de yapılan toplam vergi iadelerinin büyük çoğunluğu ihracat istisnasından kaynaklandığı için, mükelleflerin haksız iade alma yönündeki amaçları doğrultusundaki faaliyetleri de, bu alanda yoğunlaşmaktadır. Bu kapsamda ihracat işlemlerinde hayali ihracat sorunu, ihracat ile birlikte diğer iade hakkı doğuran işlemlerin genelinde ise sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma durumları ile karşılaşılmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde, mükellef davranışlarından kaynaklanan haksız iade alma durumları, hayali ihracat ve sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme/kullanma olarak iki başlık halinde incelenecektir. Özünde birbiri ile ilintili

olan bu konuların, ayrı başlıklar halinde incelenmesi, konunun anlaşılması adına daha uygundur.

3.1.1. Hayali İhracat

Hayali ihracat, devletin ihracata yönelik teşvik uygulamalarından veya teşvik uygulaması sonucunda ortaya çıkan KDV iadesinden yararlanmak için, gerçekte var olmayan ihracatın, gerçekleşmiş gibi gösterilmesidir. Burada genellikle, hiç ihracat yapılmadığı halde düzenlenen sahte belgelerle ihracatın yapılmış olarak gösterilmesi veya mevcut bir ihracatın yapılması, ancak bu ihraç konusu mallar yerine farklı cins, miktar veya tutarlı malların ihraç edildiğinin beyan edilmesi suretiyle, vergi iadesi talep edilmektedir. Bu bakımdan hayali ihracat, iade hakkı sağlayan işlemlerden sadece ihracat istisnasında karşılaşılabilecek bir sorundur. Ancak, ihracat istisnasından kaynaklı iade tutarlarının, toplam vergi iadeleri içerisindeki büyük payı düşünüldüğünde, bu sorunun önemi daha net kavranabilecektir.

Türkiye’de ihracata dayalı büyüme modelinin uygulandığı 1980 ve 1990’lı yıllarda hayali ihracat, özellikle ihracat teşviklerinden faydalanmak amacıyla sık kullanılan bir yöntemdi. İhracat teşviklerinin eskisi gibi yoğun olarak sunulmadığı günümüzde ise, hayali ihracat genellikle ihracattan kaynaklanan KDV iadesini almak adına kullanılmaktadır. Bu nedenle, KDV iadesi açısından hayali ihracatın gerçekleştirilme amacının, ihracat istisnasının bir sonucu olan vergi iadesini almak olduğu söylenebilir.

Hayali ihracat çok sayıda yöntemle gerçekleştirilebilmekte birlikte, en bilinenleri aşağıda sıralanmıştır.

- Vergi iadesine konu edilenden farklı mahiyette, ekonomik değeri olmayan malların ihraç edilmesi
- İhraç fiyatının, gerçeğinin çok üzerinde gösterilmesi
- İhraç edilen miktarın, gerçeğin çok üzerinde gösterilmesi
- Gümrük idarelerinden sağlanan tasdikli gümrük çıkış beyannameleri ile, fiilen ihraç edilmemiş malların ihraç edilmiş gösterilmesi
- İhracata ilişkin belgeler üzerinde tahrifat yapılması

- Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması
- Paravan şirketler kurulması
- Sahte döviz alım belgesi ile, gerçekte yurda getirilmemiş ihracat bedeli dövizlerin yurda getirilmiş gösterilmesi

3.1.1.1. Hayali İhracatı Kolaylaştıran Etkenler

Hayali ihracat, kötü niyetli mükelleflerin, vergi sisteminde iyi niyetli mükellefler için düşünülerek getirilmiş teşvik ve uygulamalardan, haksız yere yararlanılması sonucunda ortaya çıkan sorunlardan biridir.

Hayali ihracat, mükelleflerin haksız KDV iadesi almak için başvurdukları yollardan biri olmakla birlikte, mükellefleri bu davranışlarda bulunmasına teşvik eden veya bu davranışların icrasını kolaylaştıran nedenlerin de incelenmesi gerekmektedir. Bunlar durumlar genellikle, ekonomik ve mali yapıda mevcut bulunan eksiklikler ve boşluklardır.

Çalışmanın bu bölümünde, mükelleflerin hayali ihracata yönelmesini kolaylaştıran ve ileri safhada buna teşvik eden durumların, Türkiye açısından tespiti yapılacaktır.

3.1.1.1.1. Kayıt Dışı Ekonominin Varlığı

Türkiye'nin günümüzdeki en önemli problemlerinden birisi, kayıt dışı ekonomidir. Kayıt dışı ekonomi, fiiliyatta yürütülen işlemlerin (üretim, ticaret ve benzeri katma değer sağlayan her türlü işlem), kötü niyetli kişiler tarafından resmi olmayan usullerle yapılması sonucu, resmi ve kayıtlı ekonomik verilere yansımayan her türlü ekonomik faaliyetin toplamıdır. Genel olarak kayıt dışı faaliyetlerin engellenemediği bir ortamda, ihracatta KDV iadesi ile ilgili yapılacak herhangi bir olumlu düzenlemenin, istenilen sonucu vermesi mümkün olamayacaktır. Nitekim bugüne kadar ki uygulamalar da, bunu açıkça göstermektedir.

Kayıt dışı ekonominin varlığının yarattığı önemli sorunlardan biri, belge düzeninin yerleşememesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Belge düzeninin iyi işlememesi

ise, ihracatta KDV iadesiyle ilgili düzenlemelerin sağlıklı yürütülmesine sebep olmaktadır.

İşlemleri kayıtlı ve belgeli olmak zorunda olan ihracatçı, ihraç edilen mal ile ilgili girdileri de belgelendirmek durumunda olduğundan, kendinden önce belgesiz dolaşan mallar, ihracatçıya bir şekilde tedarik edilen belgeyle ulaşmaktadır. Bu belge de genelde sahte ve görünüşü itibariyle yanıltıcı belge olmaktadır.⁴⁹

3.1.1.1.2. KDV Oranlarının Yüksek Olması

KDV uygulamasında, dış ticarete uygulanan varış ülkesinde vergilendirme prensibi doğrultusunda, ihracatta KDV aranılmamaktadır. İhracat yapan mükellefler, bu aşamada tahsil edemediği vergi dolayısıyla, KDV için öngörülen indirim mekanizmasından yararlanamayacak ve önceki aşamalarda yüklenmiş olduğu KDV'leri indirim konusu yapamayacaktır. Mükellefler üzerinde olumsuz etki yaratacak bu hususun giderilmesi adına, ihracatta KDV iadesi uygulaması hemen tüm ülkelerde olduğu gibi, Türkiye'de de kullanılmaktadır.

İhracatta uygulanan durumun benzeri, diğer iade hakkı doğuran işlemlerde (indirimli oran, tevkifatlı işlemler, diğer tam istisnalar ve uluslararası anlaşmalar) de karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle KDV iadesi, birden çok alanda uygulanan bir düzenlemedir.

Mükelleflerin yüklenmiş oldukları vergiyi iade hakkına sahip olması, kötü niyetli mükellefleri iade hakkı sağlayan işlemlerin gerçekleştirildiği sektörlerde yöneltmektedir. Bu sektörlerde ise, iade hakkı sağlayan teslim veya hizmetten önceki aşamalarda genellikle, genel oran olarak bilinen %18 KDV oranı uygulanmaktadır. Yani mükelleflerin yüklenmiş olacakları KDV oranı, en yüksek oran olarak uygulanmaktadır.

Yüksek oran tatbik edilmek suretiyle uygulanan KDV'nin iadeye konu edilebilmesi, kötü niyetli mükellefleri özellikle sahte belge kullanmak suretiyle yüklenilen KDV'lerini yüksek göstermeye ve dolayısıyla yüksek tutarda iade

⁴⁹ Nihat Uzunoglu, "İhracatta KDV Uygulamasında Son Dönemde Yaşanan Gelişmeler ve Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi* (Şubat 2001), S: 234, s. 11-20.

taleplerinde bulunmaya sevk etmektedir. Bunun sonucunda, iade edilecek KDV tutarları da, yüksek tutarlara ulaşmaktadır. Bu ise, hayali ihracat ve benzeri girişimlerde bulunmayı cazip hale getirmektedir.

3.1.1.1.3. Nakden İade Uygulamasının Varlığı

Bilindiği üzere, KDV iade sisteminde iadeler, mahsuben veya nakden talep edilebilmektedir. İade konusu işlemi gerçekleştiren mükellefler, diledikleri takdirde iade alacaklarını kamuya olan çeşitli borçlarına mahsup edebilmekte veya bu alacaklarını belirli şartları sağlamak suretiyle nakden alabilmektedir.

İhracatçıların dünya piyasasında rekabet edebilirliğine katkı sağlamak, finansman maliyetlerini düşürmek, ülkeye ihracatı teşvik etmek suretiyle döviz girişine katkıda bulunmak gibi amaçlarla uygulanan nakde iade uygulaması, uygulandığı dönemden itibaren kötü niyetli mükellefler tarafından da, hayali ihracata başvurma nedenlerinden biri olarak kullanılmaktadır.

Nakden iade uygulaması, hayali ihracat yapmak isteyenler için durumu kolaylaştırıcı bir etkiye sahiptir. Zira, mahsuben iade uygulanması durumunda, hayali ihracata başvurmak isteyenler, eğer tamamen fiktif yollarla işlemleri yürütmüşse, faal ve borcu bulunan firmalara ihtiyaç duyacaktır. Bu firmaları da organizasyona dahil etmek suretiyle, iadeleri mahsuben yapacak ve bundan dolayı olarak kazanç sağlayacaktır. Ancak, nakden iade uygulamasıyla beraber, geniş bir organizasyona ihtiyaç duymadan, hayali ihracatın yapılması neticesinde yüklenilmiş gösterilen vergiyi nakit olarak elde edebilmektedirler. Bu ise, hayali ihracat yapma girişimlerini artırıcı bir etki yaratmaktadır.

3.1.1.2. Hayali İhracatın Amaçları

Mükelleflerin hayali ihracata başvurma yönündeki amaçlarının temelinde kendilerine veya başkalarına menfaat sağlamak yatmaktadır. Bu çıkarlar çok sayıda olmakla birlikte, kişilerin hayali ihracat gibi suç mahiyetinde olan bir girişimde bulunma amaçları, çalışmanın özünü korumak itibarıyla, haksız KDV iadesi almak ve diğerleri başlıkları altında incelenecektir.

3.1.1.2.1. Haksız KDV İadesi Almak

Haksız KDV iadesi almak amacıyla hayali ihracat yapmak, mükelleflerin özellikle 2000’li yıllarda başvurduğu bir yöntem olarak, KDV sisteminde devam eden bir sorun olarak yer almaktadır. Burada nihai amaç, gerçek olmayan veya gerçek olmakla beraber farklı mahiyette olan bir ihracat işlemini, ihracatta uygulanan yüklenilen KDV’nin iade edilmesi uygulamasından yararlandırmaktır.

Hayali ihracat üç şekilde gerçekleşir. Birincisi ortada hiç bir mal yoktur. Fiili bir ihracat söz konusu değildir. Ancak gümrük beyannamesinde olmayan bir mal ihraç edilmiş gibi gösterilmiştir. Diğer bir usul gümrük beyannamesinde “ihraç edilen mal olduğundan fazla gösterilir. Örneğin 1.000 birimlik mal 10.000 birim olarak gösterilir. Başka bir usul ise ihraç edilen malın kıymeti değerinin çok üzerinde ihraç edilmiş gibi gösterilir. Örneğin malın birim değeri 1 milyon TL ise bu tutar 100 milyon TL gösterilir. Veya değersiz mallar yerine değerli mallar ihraç edilmiş gibi gösterilir. Örneğin mobilya ihraç ediyorum diye odun talaşı gönderilebilir.⁵⁰

Hangi yöntem kullanılırsa kullanılsın, haksız iade için ihraç edildiği iddia edilen malın değerinin ve bu doğrultuda ihracata konu edilen malların önceki aşamalarında yüklenildiği iddia edilen KDV’nin yüksek gösterilmesi, temel amaçtır. Zira yüklenilen KDV, daha sonra iadeye konu edilecektir. Burada haksız iadeye konu edilecek tutarların hangi ölçekte olacağı, hayali ihracat organizasyonunun yapısı için belirleyicidir. Küçük çaplı rakamların düşünüldüğü durumlarda, yurtiçinde kurulmuş birkaç paravan şirketin birbirine fatura düzenlemeleri ve yurtdışında ithalatı üstlenecek yine paravan bir şirketin mevcudiyeti yeterlidir. Büyük tutarlı rakamların iadeye konu edildiği olaylarda ise, genellikle organizasyonun içerisine çok sayıda firma ile birlikte, idarede görevli memurlar, YMM’ler, matbaalar ve benzeri kişi ve kurumlar da dahil edilmektedir. Zira çok sayıda firmaya fatura basımı için matbaaya, gümrük işlemlerinin planlandığı gitmesi için gümrükte görev alan personele, iadenin sorunsuz olarak yapılması için vergi idaresinden çalışanlara ve YMM’lere ihtiyaç duyulacaktır. Tüm bunların tamamlanması ile, hayali ihracat gerçekleştirilir ve devleti zarara uğratmak suretiyle haksız vergi iadesi elde edilir.

⁵⁰ Mustafa DAĞÜSTÜ, “İhracatta Kdv İadesi Ve Hayali İhracat”, *Vergi Dünyası Dergisi* (Eylül 2000), S: 229.

Hayali ihracat yöntemiyle vergi iadesi alanlarla ilgili olarak, Türkiye’de çok sayıda olay yaşanmış olmakla birlikte, yakın tarihin en önemli ve medyaya yansıyan olayı İzmir’de gerçekleştirilen ve Balina Operasyonu olarak adlandırılan olaydır. Söz konusu operasyon, İzmir’de bulunan ve yurt dışına tekstil ürünü ihraç ettiğini beyan etmesine rağmen, kumaş parçaları gönderdiği tespit edilen altı tekstil şirketine yapılan baskın ile başladı. Olayın sadece bununla sınırlı olduğu düşünülürken, araştırmaların derinleştirilmesiyle birlikte; yaklaşık 250 paravan şirket, çok sayıda bürokrat, YMM, iş adamı ve siyasetçinin isminin geçtiği bir organizasyonun varlığı ortaya çıkartıldı. Yapılan denetimlerin ve araştırmaların sonucunda boyutları milyar TL ile ifade edecek tutarda hayali ihracat yöntemiyle yolsuzlukların yapıldığı tespit edildi. 2000 yılında başlayan operasyon, adli boyutu ile birlikte 8 yıl sürdü. 2008 yılında çıkan mahkeme kararında, 32 sanık hapis cezası ile cezalandırıldı.

3.1.1.2.2. Diğer Amaçlar

Hayali ihracata başvurmanın, haksız vergi iadesi almak dışında birçok amacı bulunmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde, ilgili yöntemler genel hatları itibariyle açıklanacaktır.

İhracat Taahhütlerinin Kapatılması

İhracat taahhüdü, ihracatçıların devlet tarafından verilen belgeli ve belgesiz ihracat kredileri ve benzeri teşvik mahiyetindeki uygulamalardan vergi, resim ve harç istisnası kapsamında yararlanabilmek adına verdiği, belirli tutarda ihracat gerçekleştirme taahhüdüdür.

İhracat taahhüdünde bulunan mükellefler, belli bir süre içinde ve belli tutarda ihracat yapmayı kredi veya teşviki veren kurumlara taahhüt etmektedir. İlgili mükellefler anılan ihracat taahhüdünü yerine getirmediği takdirde, almış olduğu kredi ve diğer teşvikler ceza tatbik edilmek suretiyle kendisinden geri alınmaktadır.

Bu durumda olan mükellefler, cezalı işlemlere muhatap olmamak amacıyla taahhütlerini kapatabilmek için, bazen kendi organizasyonları ve inisiyatifleri ile çoğu zaman da bu amaçla örgütlenmiş kuruluşların talep ve yönlendirmeleri sonucu fiktif veya gerçek duruma uygun olmayan belgelerle ihracatı gerçekleştirmiş gibi görünüp,

hem taahhütlerini kapatmış sayılmakta hem de devletten haksız iade almaktadırlar. Bu şekilde alınan iadeler de genellikle organizasyonları yapan kişilere gitmektedir.⁵¹

Kara Para Aklamak

Hayali ihracatın kara para veya kayıt dışı para aklamak amacıyla yapılması da sık karşılaşılan bir durumdur. Burada, yurt içinde veya yurt dışında bulunan ancak kayıt dışı bırakılmış veya kaynağı yasal olmadığı için kullanılmayan paralar mevcuttur. Bunun kayıt altına alınarak rahatça tasarruf edilebilmesi adına, hayali ihracat yöntemine başvurulmaktadır.

Hayali ihracatın bu yönteminde, genellikle değeri düşük olan bir mal ihracata konu edilmektedir. Yurt dışında bu malın ithalini üstlenecek paravan veya ilişkili bir şirketle anlaşarak, söz konusu malın değeri olduğundan çok daha yüksek gösterilmek suretiyle, bu şirket tarafından ithalat yapılır. Sonuç olarak, kayıt dışı veya kara para mahiyetinde olduğu için tasarruf edilemeyen bu paralar, hayali ihracat yapan kişiler tarafından ihracat bedeli olarak gösterilir ve paralar tasarruf edilebilir hale gelir.

İhraç Kaydıyla Satın Alınan Malların Yurt İçinde Satılması

3065 sayılı Kanununun 11/1-c maddesinde düzenlenen ihraç kayıtlı teslim uygulamasında, imalatçılar tarafından ihraç edilmek şartıyla ihracatçılara teslim edilen mallara ilişkin KDV, hesaplanır ancak ihracatçılar tarafından ödenmez. Hesaplanan ancak ödenmeyen bu KDV, vergi idaresi tarafından tarh ve tahakkuk edilmek suretiyle tecil edilir. İhracatçıların ilgili malları, kendilerine teslim edilen tarihi takip eden üç ay içerisinde ihraç etmesi sonucunda, tecil olunan bu vergi terkin edilerek imalatçı mükelleften aranılmaz.

Kanunun konuş amacının dış piyasada yerli üreticilerin rekabet gücünü artırmak ve ülkeye döviz girişinin sağlanmasına yönelik olduğu açıkça anlaşılmaktadır. Bu durumda idare alacağı olan KDV'den belli şartların gerçekleşmesi halinde vazgeçmektedir. Ancak bu prosedürün işleminde yurt dışına satılması gereken mallar sahte belge düzenlemek suretiyle yurt içinde satıldığı zaman iki yönlü

⁵¹ Uzunoğlu, İhracatta KDV İadesi, s. 11-20.

kayıp söz konusu olmaktadır. Kanunun konuş amacı olan döviz girdisi sağlanamadığı gibi ayrıca tecil ve terkin edilen KDV miktarı kadar idare zarara uğramaktadır.⁵²

3.1.2. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımları, 213 sayılı Kanunun 359'uncu maddesinde yapılmıştır. Buna göre, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bu yönde bir işlem varmış gibi düzenlenen belgeye sahte belge; gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgeye ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge denilmektedir.

Günümüzde haksız yere devletten KDV iadesi alma girişimleri, hayali ihracattan çok bu yöntemle gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır. Bu yöntemde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak suretiyle, mal veya hizmet ihracatı yapıldığı iddiasıyla, gerçekte yüklenilmeyen verginin devletten haksız iade olarak alınması söz konusu olmaktadır. Ayrıca, ihracat dışındaki diğer iade hakkı sağlayan işlemlerde de sıklıkta sahte belge kullanıldığı görülmektedir.

KDV iade sürecinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımının fiiliyatta çok sayıda nedeni olmakla birlikte, belli başlı olanları aşağıda belirtilmiştir.

- Haksız yere KDV iadesi alınmak istenilmesi,
- Kayıt dışı olarak satın alınıp ihraç edilen malların belgelerinin temin edilememesi nedeniyle, satın alınan mallar için sahte belgeler bulma ihtiyacı,
- Özellikle dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketlerinin başvurduğu ve ihracatta belli tutarları aşmanın sağlayacağı avantajlardan yararlanmak amacıyla, işlem hacimlerinin yükseltmek istenmesi,
- İhracat taahhüdünü kapatmak isteyen mükelleflerin, başkalarına ait malların ihracına aracılık etmesi, ve
- Diğer vergisel işlemlerde avantaj sağlamak, ödenmesi gereken vergiyi azaltmak veya gider ve maliyetlerin artırılmak istenmesidir.

⁵² Öner, M.Y., "KDV Amaçları ve Sakıncaları" Konulu Sözlü Görüşme, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Hizmet Binası, İzmir, 2006.

Yukarıda belirtilen nedenler çoğaltılabilmekle birlikte, mükelleflerin bu tarz davranışlarda bulunmalarının esas nedeni, ekonomik ve mali sistemdeki eksiklikler ve yapısal bozukluklardır. Bu nedenle, sistemden kaynaklanan ve bu tarz olumsuzluklarla mücadeleyi zorlaştıran etkenleri göz ardı ederek, KDV iadesi sorununu çözmek olası değildir.

3.1.3. Çözüm önerileri

Yukarıda detaylı olarak anlatıldığı üzere, hayali ihracat ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeye başvurma olgusu 1980’li yıllardan günümüze kadar, Türk KDV Sisteminde bulunan sorunların başında gelmektedir. Söz konusu bu sorunlar, başlangıçta ihracata yönelik teşviklerden haksız bir şekilde yararlanma amacıyla yoğun olarak kullanılmışken, günümüzde bu teşviklerin azaltılması ve sıkı denetime tabi tutulması neticesinde, ihracattan doğan KDV iadelerinin haksız alınmasına doğru evrilmiştir.

Hayali ihracata ve sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına yönelik çözüm önerilerinde haksız iade alınmasını engelleyici öneriler ile beraber yine özellikle hayali ihracatın diğer boyutlarında da neler yapılması gerektiğine, konu bütünlüğü sağlanmak adına yer verilecektir. Burada, idarenin bugüne kadar getirmiş olduğu düzenlemeler (otomasyon sistemi, para hareketlerini kontrolü, e denetim ve benzeri), mükerrerlik oluşturmaması adına çalışmanın dışında bırakılmıştır.

3.1.3.1. Teşvik Sistemi Gözden Geçirilmelidir

İhracatı arttırmak ve ülkeye döviz girişi sağlamak gibi amaçlarla uygulanan teşvik sisteminin gözden geçirilmesine ve teşviklerden yararlanan mükellefler ve teşvike konu işlemlerin sıkı bir denetime tabi tutulmasına ihtiyaç vardır.

İhracatta uygulanan teşvikler, imalatçı vasfına sahip ihracatçılara yönlendirilmelidir. Bu husus hem ülkede imalat faaliyetlerinin artmasına hem de imalatçıları ihracata yöneltmek suretiyle kurumsallaşmalarına, ileri safhada şirket birleşmeleri yaratmak suretiyle önemli kurumlar yaratılmasına katkı sağlayacaktır.

Özellikle ihracat taahhütlerinin kapatılması ve ihracat teşviklerinden yararlanmak amacıyla mükelleflerin hayali ihracat ve belgede sahtecilik gibi girişimlerde buldukları bilinen durumlardır. Bu nedenle, ihracat teşvik sistemi gözden geçirilerek, teşviklerden daha çok imalatçı ihracatçıların veya bunlardan teslim alınan malları ihraç eden mükelleflerin yararlandırılması sağlanmalıdır. Taahhüt kapatma gibi işlemlerinin de, üreticilerin kendi ürettikleri mallarla veya imalatçılardan alınacak malların ihracıyla kapatılabilmesi şartına bağlanması gerekmektedir.

Teşvik sisteminin denetim boyutu da ciddiyetle ele alınması gerekmektedir. Yaşanan olumsuz olaylarda verilecek cezaların ve uygulanacak yaptırımların kesin suretle uygulanması gerekmektedir. Bu husus, ileride bu girişimlerde bulunmayı düşünecek mükellefler için, caydırıcı bir anlam taşıyacaktır.

3.1.3.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Etkinliği Artırılmalıdır

Türkiye’de KDV iadelerine ilişkin incelemeler de dahil olmak üzere, toplam vergi inceleme oranı⁵³ %2 dolaylarında seyretmektedir. Bu durum, denetim elemanı sayısının eksikliği, denetim sistemin etkin olmaması, mükellef sayısının fazlalığı gibi etkenlere bağlanabilir. Ancak tüm bu gerekçeler, denetim oranının çok kısıtlı olduğu gerçeğini değiştirmemektedir. Bu durumun kısa vadede sadece idarenin elindeki denetim gücü ile değiştirilemeyeceği de bir gerçektir. Bu nedenle, YMM’lerin etkinliğinin arttırılmasına yönelik düzenlemeler yapılması, kısa ve orta vadede yapılabilecek en doğru çalışmalar olacaktır.

Son yıllardaki verilere bakıldığında, YMM’lik müessesinin, KDV iade sisteminin vazgeçilmez bir unsuru haline geldiği görülmektedir. YMM’lerin, KDV iade taleplerine ilişkin denetimde daha etkin olabilmeleri için yeni düzenlemelerin geliştirilmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Özellikle ihracat ve indirimli oran gibi vergi iadesinin yüksek tutarlarda yapıldığı alanlarda, iade talebinde bulunacak mükelleflere, tam tasdik yapılmasının şart koşulması, söz konusu mükelleflerin tüm iş ve işlemlerinin yetkin kişilerce denetimden geçirilmesini sağlayacaktır. Bu durum, özelde

⁵³ Konu hakkında detaylı bilgi için; VDK Faaliyet Raporları, (Çevrimiçi), <https://www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-faaliyet-raporu>, 03.10.2019.

iade işlemlerinin, genelde ise tüm vergisel işlemlerin önceden kontrol edilmek suretiyle, muhtemel olumsuzlukların giderilmesi sonucunu yaratacaktır.

3.1.3.3. Gümrük İdaresinin Yapısı Etkinleştirilmelidir

KDV'nin ciddi bir payının ihracat istisnasından kaynaklandığı bilinmektedir. Bu açıdan bakıldığında, ihracat işlemlerine ilişkin vergi iadesinden önceki aşamalarında görev alan diğer kurumların da sürecin etkinliğine olumlu ve olumsuz etkisi olmaktadır. Bu kurumların başında ise, gümrük idaresi gelmektedir.

Gümrük mevzuatında da vergi mevzuatında olduğu gibi, mükellefin beyanının esas alınması ilkesi uygulanmaktadır. Bu ilke doğrultusunda, ihracat yapacak mükellefler, ihraca konu malları gümrükten geçirilmesi aşamasında gümrük beyannamesi doldurmaktadırlar. Bu aşamada gümrük idaresi tarafından işlemlerin kontrolünün iyi yapılmaması, kötü niyetli mükelleflerin haksız iade alma girişimini sonucu götürmede önemli bir eşiğin atlanmasını sağlamaktadır. Zira, KDV'de iadenin vergi idaresi tarafından yapılması işlemi, bir sonuçtur. Bu sonuca giden aşamalarda, görevli kurumlar tarafından işlemlerin doğru tesis edilmemesi, iadenin haksız yapılmasına sebebiyet verecektir.

Öncelikle gümrükte uygulanan ihraç konusu eşyanın belge kontrolü ve fiziki muayenesi hususlarına önem verilmelidir. Şüpheli işlemlerde, eşyanın fiziki olarak muayenesi daha ayrıntılı olarak yapılması gerekmektedir.

Gümrükte yapılacak kontrollerin daha sağlıklı olması adına, fiziki ortam geliştirilmeli ve personel istihdamı arttırılmalıdır. Yine bu personellere verilecek eğitimler sıklaştırılmalıdır. Gümrükte çalışan personellerin yerleşmemeleri adına, yer değiştirme uygulamaları geliştirilmelidir.

Gümrük idaresi ve vergi idaresi arasında ortak bir e-sistem kurulmak suretiyle, bu idareler arasındaki iletişim kolaylaştırılmalıdır. Zira, özellikle ihracat kaynaklı iade taleplerine yönelik yapılan vergi incelemelerinde, gümrük idaresinden birçok konuda bilgi alınması gerekmektedir. Bu nedenle, yürütülen denetimlerin sıhhati açısından, belirtilen kurumlar arasında bilgi akışı ve diğer iletişim yöntemleri geliştirilmelidir.

Sonuç olarak gümrükte yapılan işlemlerin sağlıklı olması halinde, vergi idaresi tarafından haksız yere iade yapılması önemli ölçüde önlenmiş olacaktır.

3.1.3.4. KDV Oranlarında Düzenlemeye Gidilmelidir

KDV iade hakkı sağlayan işlemlerden, tam istisnalar ve indirimli orana tabi işlemlere ilişkin düzenlemede, mükelleflerin iade alabilecekleri KDV tutarı, yüklenilen KDV'ye göre belirlenmektedir. Bu işlemlerde, yüklenilen KDV gerek tutar itibariyle, gerekse de oran itibariyle ne kadar yüksek ise, hak kazanılacak iade tutarı da o ölçüde yüksek olacaktır. Yine belirtmek gerekir ki, toplam iade tutarlarının çok büyük bölümü tam istisnalar ve indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade edilen tutarlardan oluşmaktadır.

KDV oranları yükseldikçe, haksız iadeye ilişkin yönelimlerin de buna paralel olarak arttığı görülmektedir. İdarenin, işlemlerin sonucunda zaten iadeye konu olacak yüksek oran tatbik etmek suretiyle elde ettiği vergi hasılatını önceden tahsil etmesinin sağlayacağı yarar (parayı iade tarihine kadar kullanma ve benzeri durumlar) ile, yüksek oran uygulamasının teşvik edeceği muhtemel haksız iade konusu yapılacak tutarların kıyaslamasını iyi yapması gerekmektedir.

İdarenin, özellikle tam istisna ve indirimli oran kapsamında iade taleplerinin yoğun olduğu sektörleri belirlemek suretiyle, bu sektörlerde girdi olarak kullanılan mal ve hizmetlerin tabi olduğu oranlarda indirime gitmesinde yarar olacaktır. Bu durum, haksız iadeye ilişkin denetimlerin etkin yapılamadığı ortamda, mükelleflerin haksız iade uygulamalarına yönelmesinde azaltıcı bir etki yaratacaktır.

Vergi oranlarının düşürülmesinin vergi kaybına yol açacağı şeklinde bir endişe olsa bile, verginin bir üst sınırının olduğu ve bu sınırdan sonra oranı yükseltmenin vergi gelirlerini artırmadığı, dünyada ve ülkemizde yaşanan olaylarla ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla böyle bir endişe taşımadan, vergi oranlarının düşürülmesi, hem verginin ödenebilir hale gelmesiyle vergi gelirlerinin artmasına hem de yüksek oranların cazibesi nedeniyle haksız iade alma girişiminde bulunanları engellemek suretiyle haksız iade alma girişimlerinin azalmasına yol açacaktır.⁵⁴ Bu

⁵⁴ Uzunoglu, İhracatta KDV İadesi, s. 11-20.

düzenlemelerin yapılması, KDV iadelerinde yaşanan bürokratik işlemleri ve iadelere ilişkin gecikmeleri de azaltacağından dolayı, gerçek ihracatçılara bir finansman kolaylığı sağlayacağı açıktır.⁵⁵

3.1.3.5. Mahsuben İadelerin Kapsamı Genişletilmelidir

KDV mevzuatında iade talepleri mahsuben ve nakden yapılabilmektedir. Nakden iadenin varlığı, iyi niyetli mükellefler için fayda sağlamakla birlikte, kötü niyetli mükelleflerin haksız iade girişimlerinde bulunmasını da teşvik edici mahiyettedir.

Nakden iadelerin yarattığı bu sakıncanın ortadan kaldırılması için, öncelikle mahsup yoluyla yapılan iadelerin kapsamının genişletilmesi gerekmektedir. Mevcut sistemde mükellefler iade alacaklarını; kendisinin ve ortaklık payı ile sınırlı olmak üzere adi, kollektif ve adi komandit şirketlerdeki (komandite ortak için geçerli) kamuya olan borçlarına mahsup yapabilmektedir. Bu borçlar ise, vergi dairelerince takip edilen amme alacakları, ithalatta doğan vergi borçları ve SGK prim borçlarıdır. Ayrıca indirimli orana tabi işlemler neticesinde doğacak iade alacakları ile sınırlı olmak üzere, kamu kuruluşlarından temin edilen elektrik ve doğalgaz borçlarına mahsup yapabilmektedir.

KDV iadesine hak kazanan mükelleflerin iade alacaklarının, mahalli idarelere ve diğer kamu kurumlarına olan borçlarına mahsup imkanı getirilmelidir. Bunun yanı sıra, iade hakkı sahiplerinin alacaklarının, kamu bankalarına olan kredi borçlarının (ihracat kredileri gibi) kapatılmasında da mahsup işleminin yapılmasında fayda vardır.

Sonuç olarak; nakit iadesi özel hallerle sınırlandırılması ve bunun da daha sıkı şartlara bağlanması, mahsup sisteminin ise yaygınlaştırılması, olumlu sonuçlar doğuracaktır.

3.2 İdareden Kaynaklı Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Vergi idaresi, KDV iade sürecinde mükellefle birlikte yer alan en temel iki aktörden biridir. Vergi idaresinin bu süreçte temel görevi, mükelleflerin iade talebini

⁵⁵ Konu hakkında detaylı bilgi için, bkz. Laffer Eğrisi.

en hızlı ve en etkin şekilde karşılamak, bunu yaparken de hazine zararına sebebiyet verilmemesi adına gereken denetimleri yapmaktır.

KDV’de iade uygulamasının başlamasından günümüze kadar yaşanan süreçte, idare tarafında çok sayıda değişim yaşanmış ve iade sisteminin etkinliği adına yeni düzenlemeler yürürlüğe girmiştir.

İdarenin, getirmiş olduğu düzenlemelere bakıldığında, KDV iade sürecinin hızlandırılmasına odaklandığı ve temel hedef olarak, iade taleplerinin hızlı sonuçlandırmayı seçtiği görülmektedir. İdarenin sahip olduğu personel, sistem ve diğer araçlarının büyük kısmını iade sürecinin hızlandırılmasına ayırması mükellef lehine sonuçlar doğursa da, bu bakış açısı, haksız iade girişimlerinin de çoğalmasına sebep olmaktadır. Zira, iade sürecinin hızlandırılması sağlanmaya çalışılırken, iadenin denetimi boyutuna gereken önem verilemediği görülmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde, öncelikli olarak idarenin iade sürecinin hızlanması ve daha etkin bir yapıya kavuşması adına getirmiş olduğu düzenlemelere kısaca değinilecektir. Daha sonra, iade sürecinde idare tarafında yaşanan sorunlar ve bu sorunlara ilişkin çözüm önerileri açıklanacaktır.

3.2.1. İdare Tarafında Yaşanan Gelişmeler

İdare tarafından, vergi iade taleplerinin hızlı sonuçlandırılması adına getirilen uygulamalar aşağıda belirtilmiştir.

- YMM KDV İade Raporu
- İndirimli Teminat Uygulaması (İTUS)
- Hızlandırılmış İade Sistemi (HİS)
- Artırımlı Teminat Uygulaması
- VDK İade Grupları
- KDV İadesi Memnuniyet Uygulaması
- GİB İade Takip Sistemi
- KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA)
- İhtisas Vergi Dairesi Projesi

Yukarıda belirtilen çalışmalardan, YMM KDV İade Raporu ile iade, İTUS, HİS ve Artırımlı Teminat Uygulaması, VDK İade Grupları; çalışmanın 1.5 İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi başlıklı bölümde açıklandığı için, burada tekrar yer verilmeyecektir. KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA) ve İhtisas Vergi Dairesi Projesi ise, mükellefler tarafından uzun bir süre beklenen projeler olup, detaylarına aşağıda yer verilmiştir.

3.2.1.1. KDV İadesi Risk Analizi Sistemi

KDV iade talepleri ile ilgili olarak vergi dairelerinde yürütülen kontroller, 2010 yılına kadar VEDOP adı verilen ekran üzerinden, manuel kontrollere dayalı olarak, yoğun kırtasiyecilik ve uzun formaliteler sonucunda gerçekleşmekteydi. Gelir İdaresi Başkanlığı, KDV iadelerinin vergi dairesinde geçen sürecinde kırtasiyecilikten ve bir kısım formalitelerden kurtarılması, iade işlemlerine hız kazandırılması, KDV iade işlemleri açısından asgari bir standart getirilmesi ve uygulama birliğinin sağlanması amacıyla, Ocak 2010 döneminde KDV İadesi Risk Analiz Sistemini (KDVİRA) hayata geçirmiştir.

KDVİRA Sistemi, 2010/Ocak vergilendirme döneminden itibaren gerçekleştirilen iade hakkı doğuran işlemlerde mükelleflerin iade taleplerine ilişkin gerekli belgelerini İnternet Vergi Dairesi üzerinden göndermesini ve bu belgeler esas alınarak vergi dairelerince manuel olarak yapılan ve oldukça uzun zaman alan kontrol ve analizlerin büyük çoğunluğunun, iade listelerinin büyüklüğüne bakılmaksızın, otomatik olarak yapılarak, iade talebini sonuçlandıracak olan vergi idaresine rapor edilmesini kapsamaktadır.

Sisteminin esas amacı, iade sürecinde görev alan personellerin sorgulamalar için harcadığı zamanı daha etkin bir şekilde kullanarak, iadenin denetimine yönelik çalışmasının, yapılan sorgulamalarla oluşabilecek hataların ortadan kaldırılmasının, vergi dairelerinin kırtasiyecilikten kurtarılmasının, iade işlemlerine hız kazandırılmasının ve asgari bir standart getirilmesinin ve tüm ülkede uygulama birliğinin sağlanmasıdır. Bunun beraber, sistem iade işlemlerinin tüm aşamalarının idare tarafından takip ve kontrol edilebilmesini kolaylaştırmaktadır.

Sistemin gereği olarak, mükellefler Ocak 2010 döneminden itibaren, iade taleplerine ilişkin olarak mevzuatın gerektirdiği belgelerden, indirilecek KDV ve yüklenilen KDV listeleri ile satış faturaları listesini ve ibrazı talep edilmesi halinde gümrük çıkış beyannamesini İnternet Vergi Dairesi üzerinden göndereceklerdir. Bu belgelerin elden teslim edilmesi, idare tarafından kabul edilmeyecektir.

KDVİRA Sistemi ile 2010/Ocak vergilendirme döneminden itibaren kontrol raporları üretilmeye başlanmış olup, bu raporlara ilişkin olarak 2010 – 2018 dönemleri arasında elde edilen istatistiki veriler aşağıda yer almaktadır.

Tablo 10: KDVİRA Performans İstatistikleri

Dönem	İade Talep Eden Mükellef Sayısı	Risk Analizi Yapılan İade Talep Sayısı	Toplam Üretilen Rapor Sayısı	Risk Analizi Sonrası Mükelleflerin Tenzil Ettikleri İade Talebi Tutarı (TL)
2010	32.183	186.841	284.981	200.543.172
2011	40.465	-	397.678	833.988.683
2012	49.056	-	510.489	664.890.282
2013	57.754	-	610.506	991.000.813
2014	66.274	-	718.853	1.086.437.343
2015	73.778	504.595	835.510	957.984.693
2016	77.516	518.228	946.526	1.257.051.987
2017	83.057	555.964	1.040.738	1.567.890.551
2018	89.242	590.905	1.169.354	1.927.529.711

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>, 21.09.2019.

3.2.1.2. İhtisas Vergi Daireleri Projesi

İhtisas Vergi Dairesi, sadece KDV iadesi ve KDV ile ilgili belirlenen diğer konularda çalışmalar yürüten, alanında uzman personelden oluşan, KDV iadelerinin daha hızlı ve etkin bir şekilde sonuçlanmasını ilke edinmiş bir ihtisas kurumudur.⁵⁶

İhtisas Vergi Dairesi, KDV iadelerinin etkinleştirilmesi ve hızlandırılması, iade süreçlerinin standartlaştırılması, kayıt dışı mükellef sayısının azaltılması,

⁵⁶ Mehmet Usta ve diğerleri, “İhtisas Vergi Dairelerinin İşlevini Arttırmaya Yönelik KDV İade Sürecinde Yaşanan Sorunlar Üzerine Bir Araştırma”, *Vergi Sorunları Dergisi* (Haziran 2017), S: 345.

mükelleflerin vergiye gönüllü uyum düzeyinin arttırılması ve KDV iadesi konusunda uzmanlaşmış personel ile mükelleflere daha kaliteli hizmet verilmesi amacıyla, iade talepleri belirlenen asgari tutarın üzerinde olan mükelleflerin KDV ile ilgili iş ve işlemlerini yapmak üzere kurulmuştur.

GİB tarafından 2016 yılında duyurulan bu proje kapsamında, 2019 verileri itibariyle Türkiye genelinde 19 adet ihtisas vergi dairesinin faaliyet gösterdiği görülmektedir. Mükelleflerin ihtisas vergi dairelerine seçilme kriteri, hem hangi iade türünde işlemlerinin olduğu hem de iade tutarlarının büyüklüğüne göre belirlenmektedir. Ayrıca, ihtisas vergi dairesine bağlanan mükellefler, burada KDV iade işlemleri ve KDV ile ilgili diğer işlemlerini yürütmektedir. Mükelleflerin KDV ile ilgili olmayan diğer tüm işlemleri ise, gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairelerince yerine getirilmeye devam edilmektedir.

3.2.2. İdare Tarafında Tespit Edilen Sorunlar

İdare tarafında yaşanan gelişmeler açıklandıktan sonra, mevcut sistemde halen sorun olarak karşılaşılan ve sorunun kaynağının idare olduğu belirlenen durumlara değinilmelidir. Aşağıda açıklanan durumlar, gerek mükellefler tarafından, gerekse de iade sürecinde yer alan YMM'ler tarafından da sıklıkla yakınılan sorunlardır.

3.2.2.1. Rotasyon

Türkiye'de verginin gelir aşamasını ilgilendiren iş ve işlemler, GİB bünyesinde yürütülmektedir. Gelir idaresi ise, merkez teşkilatı dışında, taşrada, illerde vergi dairesi başkanlıkları (kurulmayan yerlerde defterdarlıklar), ilçelerde vergi dairesi müdürlükleri ve mal müdürlükleri şeklinde örgütlenmektedir.⁵⁷ Örneğin, İstanbul'da vergi dairesi başkanlığı ile beraber, çok sayıda vergi dairesi müdürlüğü mevcuttur.

KDV iadesine ilişkin işlemler, genel itibariyle mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesi müdürlüğü bünyesinde oluşturulan KDV iade servisleri tarafından sonuçlandırılmaktadır. Burada çalışan personeller, iade taleplerine ilişkin ilk işlemleri

⁵⁷ Detaylı Bilgi İçin; Vergi Daireleri Kuruluş Ve Görev Yönetmeliği, (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/kurumsal-mevzuat>, 24.09.2019.

yapmak, iade talepleri için aranan belgelerin kontrolünü sağlamak, riskli görülen taleplere ilişkin görüş bildirmek suretiyle incelemeye sevk edilmesini önermek, iadesi uygun görülen talepleri sonuçlandırmak ve benzeri işlemlerle görevlendirilmektedir. Bu yönüyle bakıldığında, bu personeller iade taleplerine ilişkin olarak, ilk aşamadan son aşamaya kadar önemli görevler üstlenmektedirler.

KDV iadesi mevzuatı sürekli değişim ve güncellemeye tabi olan bir mevzuattır. Bu yönüyle, iade sürecinde görev alan aktörlerden, mevzuatı her an takip eden, konusunda uzmanlaşmış, bilgi ve tecrübe anlamında yetkin olmaları beklenmektedir. Ancak, iade sürecinin en önemli aktörü olan vergi idaresinin, KDV iadeleri için görevlendirdiği personellerin, diğer vergi idaresi personelleri gibi çok kısa sürelerde gerek kurum içerisinde farklı görevlendirmelerle, gerekse de başka şehir veya birimlere geçiş gibi nedenlerle sürekli bir rotasyon halinde olduğu görülmektedir. Bu husus, KDV iadesi gibi önemli uzmanlık gerektiren bir konuda yetkin personele ulaşmayı zorlaştırmaktadır.

Söz gelimi, bağlı olduğu vergi dairesine iade alacağı için ilk talebi gerçekleştiren mükellefler için, bir dosya oluşturulmakta ve bu dosya iade servisinde çalışan bir personele sonuçlandırması adına tanımlanmaktadır. İade talebine ilişkin işleyiş devam ederken, bu personelin farklı göreve gönderilmesi ve yerine başka bir personelin tanımlanması durumunda, yeni personelin ilgili iade talebini anlamaya çalışması, mükellefi tanınması, o ana dek yapılan çalışmaları kontrol etmesi ve benzeri süreçler neticesinde, iadelerin sonuçlanmasında ciddi gecikmeler yaşanmaktadır.

3.2.2.2. İletişim ve Bilgi Paylaşımında Kopukluk

KDV iade sürecinde yer alan birçok kurum bulunmaktadır. Bu kurumlar arasındaki iletişimin iyi seviyede olmaması, süreçte yaşanan sorunlar arasında gösterilmektedir.

İade sürecinin çeşitli aşamalarında gümrük idaresi, GİB, VDK gibi kurumlar görev almaktadır. Bu kurumlar arasındaki iletişimin zamanında ve gerekli olduğu ölçüde sağlanamaması durumunda, iade sürecinin sekteye uğraması, haksız iade girişimleriyle mücadelede etkin olunamaması, iade taleplerinde yanlış uygulamalar gibi sorunlar ortaya çıkmaktadır.

İdareler arasındaki iletişim kopukluğunun yarattığı sorunlardan en sık karşılaşılanı, mahsup işlemlerinde vergi idaresi ile ilgili kamu kurumları arasında yaşanan iletişim problemleri yüzünden, borç mahsubu işlemi gerçekleşmiş olmasına rağmen, ihracatçılara borçlu muamelesi yapılarak, mükerrer ödeme emirlerinin gönderilmesidir.

3.2.2.3. Standardın Sağlanamamış Olması

Mevcut sistemde idareye en çok yöneltilen eleştirilen hususlardan bir diğeri de, aynı iade taleplerine ilişkin iş ve işlemlere ait sürecin her vergi dairesinde farklılık göstermesi, konu hakkında uygulama birliğinin bulunmamasıdır.

Örneğin, YMM KDV İade Raporu ile talep edilen iadelerde, yapılacak kontrollerin nasıl olması ve ne ile sınırlı olması gerektiğine dair herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle söz konusu iade taleplerinde, kontrollere ilişkin inisiyatif tamamen iade talep dosyasının verildiği personellere kalmaktadır. Bu husus, iade talebini karşılayacak vergi daireleri arasında, talebin sonuçlandırılma süresi bağlamında ciddi farklılıklar yaratmaktadır.

3.2.2.4. Diğer Sorunlar

Yukarıda açıklanan ve idare kaynaklı olduğu belirtilen ana sorunlar dışında, fiiliyatta karşılaşılan diğer belli başlı sorunlar aşağıda sıralanmıştır.

- KDV iade taleplerinde ibrazı talep edilen belgelerin çokluğu, çeşitliliği ve mükerrerliği, iade işleminin gerçekleşme sürecini uzatmaktadır.
- İade işlemleri sırasında, iade talep edenlere şüpheli gözle bakılmaktadır.
- Yeterli sayıda uzman personeli bulunmamaktadır.
- İşlemi yürütecek ilgililerin izinli olması veya başka nedenlerle idarede bulunmaması durumunda, yerine bakabilecek başka ilgilinin bulunmayıp, işlemin bekletilmesi.
- İade sürecinde, kontrol sistemlerinin ya hiç olmaması, yada yetersiz olması. Süreçte en alttan en üste; memur, şef, müdür yardımcısı ve müdür silsilesinde,

bir kontrol sistemi bulunmadığından, her aşamada, her birimin her şeyi yeniden incelemek istemesi.

- Vergi dairesinden, vergi dairesi başkanlığına gönderilen iade işlemlerinde, olaya sıfırdan yaklaşarak, her şeyin bu defasında da, başkanlıkça aynı silsile ile kontrol edilmek istenmesi ve vergi dairesindeki geciktirici etkenlerin bu defa, başkanlıklarında ortaya çıkması.
- Yapılan kontrol işlemleri sırasında, olayın özü (yani iade doğuran işlemin gerçek olup olmadığı, iade tutarının doğru hesaplanıp hesaplanmadığı gibi temel konular) atlanarak, şekilsel ve sonucu etkilemeyecek hususlara takılıp kalınması nedeniyle süreç uzayabilmektedir.
- KDVİRA tarafından ilgililer için üretilen raporlarda, mükelleflere ilişkin ayrıntılı bilgiler sunulmasına rağmen, bu bilgilerin kağıt ortamında tekrar ilgililerden talep edilmesi, KDV iade sürecinin gereksiz yere uzamasına sebep olabilmektedir.
- YMM'lere, süreç içerisinde yeterince güven duyulmaması nedeniyle, bu kişiler tarafından vergilen bilgi ve raporlarda, her defasında detaylı kontrol yapılmak istenmesi, süreci uzatmaktadır.

3.2.3. Çözüm Önerileri

KDV iade sürecinde idare tarafında yaşanan aksaklıklara ilişkin olarak, yapılması gereken temel düzenlemeler, aşağıda açıklanmıştır. Bu önerilerin dikkate alınması, süreçte ana görevi üstlenen idarenin iyileşmesi, dolayısıyla iade sürecinin başarılı olması anlamına gelecektir.

- E denetim uygulamalarına geçilerek, etkin verimli ve hızlı bir denetim sistemi kurulmalıdır.
- Nitelikli ve yeterli sayıda denetim elemanı istihdamı sağlanmalıdır. Bu doğrultuda, görev alacak denetim elemanlarının özlük hakları ve fiziksel imkanlar iyileştirilmelidir.
- Süreçte bulunan diğer aktör olan YMM'lere güven duyulmalıdır.
- KDV iade süreçlerinde yer alacak personellere ilişkin olarak, zaruri durumlar haricinde, rotasyon sistemi uygulanmamalıdır. Aksine bu personellerin,

buldukları yerde kalmalarını sağlayacak teşvik sistemleri devreye sokulmalı ve bu personellere verilecek eğitimler, sıklaştırılmalıdır.

- Vergi idaresi, iade talep eden mükelleflere, hakları ve yükümlülükleri konusunda açıklayıcı bilgiler sunmalıdır.
- Düzenli ve vergi geçmişi pürüzsüz olan mükelleflerinin iade taleplerinde, kolaylık sağlanmalıdır.
- KDV iade sürecinde tüm vergi dairelerinde değerlendirilecek hususların neler olduğu hakkında bir çalışma yapılarak, farklı davranış biçimlerinin önüne geçilmesi ve fiiliyatta uygulama birliği sağlanmalıdır.
- YMM KDV İadesi Raporlarının, vergi dairelerinde hangi açılardan değerlendirilmesi gerektiğine yönelik yasal bir düzenleme getirilmelidir. Böylece daireler, raporlarda bulunan her hususta kendine vazife çıkartmayacaktır.
- Yüksek risk taşıdığı belirlenen iade talepleri için ön denetim yapılmalı, tersi durumlarda yani düşük risk profiline sahip belirlenen taleplerde ise iade sonrası denetim mantığı yerleşmelidir.
- Vergi dairelerine bağlanacak mükellef sayısı, dairelerin nitelik ve nicelik yönünden kapasitesine uygun olarak belirlenmelidir. Bunun için öncelikle, iade taleplerinin yoğun olduğu belli başlı illerde, dairelerin envanter çıkarılmalıdır.

3.3. Mevzuattan Kaynaklı Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Mevzuattan kaynaklı sorunlar çok sayıda olmakla birlikte, çalışmada inceleme konusu yapılacak olanlar, devreden KDV'nin iade edilmemesi sorunu ve diğer sorunlar başlığı altında sıralanacak bir takım hususlar ekseninde olacaktır.

3.3.1. Devreden KDV'nin İade Edilmemesi Sorunu ve Çözüm Önerileri

3.3.1.1. Sorunun Tanımlanması

Devreden KDV, mükelleflerin belirli bir dönem boyunca, mal ve hizmet alışlarından kaynaklı olarak yükledikleri KDV'den, mal ve hizmet satışlarından kaynaklı hesaplanan KDV'yi mahsup etmeleri neticesinde, kalan pozitif farkın

izlendiği hesaptır. Burada, mükelleflerin ödemiş olduğu KDV, tahsil ettiği KDV'den büyükse, devreden KDV ortaya çıkmaktadır.

Türk Vergi Sisteminde devreden KDV, 3065 sayılı Kanunun 29/2'nci maddesinde yer verilen, mükelleflerin bir vergilendirme döneminde indirim konusu yapabilecekleri KDV toplamının, vergiye tabi mal ve hizmet satışları dolayısıyla hesapladıkları KDV toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark kendilerine iade edilmez ve sonraki döneme devrolunur, hükmü doğrultusunda uygulama bulmaktadır. 3065 sayılı Kanunun ilk uygulanmaya başlanmasından itibaren, devreden KDV'ye ilişkin bakış aşı bu şekilde uygulama bulmuştur.

Devreden KDV, bugün bakıldığında işletmeler üzerinde bir yük olarak kabul edilmekte ve her ne kadar vergi idaresi tarafından bu konuda açıklanan bir veri bulunmasa da, toplam devreden KDV tutarının ciddi boyutlara ulaştığı ifade edilmektedir. Devreden KDV'nin toplam tutarına ilişkin ulaşılabilecek resmi bir veri bulunmamakla birlikte, Eski Maliye Bakanı Naci AĞBAL'ın 2018 yılında yaptığı açıklamaya göre, 31.12.2017 tarihi itibariyle, bu tutar yaklaşık 167 milyar TL'dir. Mevcut Hazine ve Maliye Bakanı Berat ALBAYRAK tarafından, 2019 yılının başında Vergi Konseyi toplantısında ifade edilen tutar ise, 191 milyar TL'dir. Açıklanan tutarlar, devreden KDV'nin ulaştığı ciddi seviyeyi göstermektedir.

Sonraki döneme devreden KDV'nin iadeye konu edilememesi, faaliyetine devam etmekte olan işletmelerde KDV pozisyonları artıya geçene kadar üzerlerinde finansal bir yük yaratmasının yanında, faaliyeti sona eren işletmelerde de hiçbir şekilde iade alınamamasına yol açmaktadır. Vergi mükellefiyetinin sona ermesi halinde, indirim yoluyla giderilememiş olan sonraki döneme devreden KDV mükellefe iade edilmemektedir.⁵⁸ Buna ilişkin mevzuatta yer alan bir düzenleme de bulunmamaktadır. Bu hususta ortaya çıkan sorunlar, idarenin verdiği özelgeler ile sonuçlandırılmaktadır. Söz konusu özelgeler doğrultusunda idarenin bu husustaki görüşü, faaliyeti sona eren işletmelerde devreden KDV'nin iade konusu yapılamayacağı ancak 3065 sayılı Kanunun 58'inci maddesi kapsamında, gelir vergisi veya kurumlar vergisi matrahlarında gider veya maliyet yazılabileceği yönündedir.

⁵⁸ Ceyhan İnaltong, "Sonraki Döneme Devreden KDV'nin Tamamının İade Edilmemesi Sorunu", *Vergi Dünyası Dergisi* (Temmuz 2017), S: 431.

3.3.1.2. İdare Tarafından Yapılan Çalışmalar

Devreden KDV'nin iadesine ilişkin talepler, mükellefler tarafından sıklıkla dile getirilmiştir. İdare tarafından kabul görmeyen bu talepler, 2018 yılına gelindiğinde bir çalışma konusu yapılmıştır. Yapılan çalışma sonucunda, Bakanlar Kurulu tarafından konu hakkında kanun tasarısı hazırlanarak, Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmuştur. Nihai aşamada Meclis Plan ve Bütçe Komisyonu'nda kabul edilerek Genel Kurul gündemine gelen metin, kabul edilmemiş ve yasalaşmamıştır.

Getirilmesi düşünülen düzenlemenin temel hali; bir vergilendirme döneminde oluşan ve izleyen on iki ay süreyle indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin, bu süreyi izleyen altı ay içerisinde talep edilmesi şartıyla, mükelleflere iade edilmesi üzerine inşa edilmiştir.

Tasarıda devreden KDV'nin iadesi iki ayrı şekilde düzenlenmiştir. Bu kapsamda, 31.12.2018 tarihinde mevcut bulunan devreden KDV tutarları ile 01.01.2019 tarihinden itibaren oluşacak devreden KDV tutarlarına farklı düzenlemeler getirilmesi öngörülmüştür.

Mevcut devreden KDV stokunun eritilmesi adına, 31.12.2018 tarihi itibarıyla indirim konusu yapılamamış tutarlar, 3065 sayılı Kanuna eklenecek geçici madde ile düzenleme konusu yapılacaktır. Bu kapsamda, 31.12.2018 tarihi itibarıyla mükellefler tarafından indirim yoluyla giderilemeyen ve devreden KDV olarak izlenen tutarlar, ayrı bir hesaba aktararak izlenecektir. Bakanlık, ayrı bir hesapta izlenen söz konusu KDV'yi, bütçe imkânlarını dikkate almak suretiyle uygun gördüğü zamanlarda, sektörlerle, işletme büyüklüklerine ve iade konusu işlemlerin kaynağına göre kısmen veya tamamen iade etmeye yetkili kılınmıştır. Bakanlık uygun gördüğü takdirde; anılan iade tutarlarını mahsuben ve nakden iadeye konu edebilecektir. Keza, uygun görülmesi halinde, anılan tutarların gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmasına da izin verebilecektir.

01.01.2019 tarihinden sonraki dönemlerde ortaya çıkacak devreden KDV'lerin iadesi için ise, 3065 sayılı Kanunun 29/2'nci maddesinde yer alan devreden KDV'nin iade edilemeyeceği şeklindeki mevcut düzenlemenin, 2019'un başından itibaren yürürlükten kaldırılması ve anılan tarihten sonraki dönemlerde ortaya çıkacak indirim

veya iade mekanizmasıyla giderilemeyen devreden KDV'nin iade edilmesi öngörülmüştür.

Buna göre; 01.01.2019 tarihinden itibaren, bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükelleflerin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunacak ve bu devir KDV'lerin on iki ay süreyle indirim yoluyla giderilememesi halinde, bu süreyi izleyen altı ay içinde talep edilmesi şartıyla, iade edilecektir.

Bakanlığın yaptığı çalışma ve ilgili kanun tasarısının öngördüğü düzenlemenin özü, yukarıda belirtildiği şekildedir. Ancak daha öncede ifade edildiği üzere, söz konusu düzenleme yürürlüğe girmemiş ve tasarlandığı haliyle kalmıştır.

3.3.1.3. Sorunun Çözümüne İlişkin Değerlendirme

Yukarıda da ifade edildiği üzere, idare uzun süredir gündemde olan devreden KDV sorununa ilişkin çözüm odaklı bir cevap verememişken, 2018 yılında bir çalışma içerisine girmiştir. Ancak söz konusu çalışma, kanun tasarısı olarak kalmış ve yürürlüğe girememiştir. Burada üzerinde durulması gereken husus, idareyi veya kanun koyucuyu bu düzenlemeyi yapmaktan alıkoyan hususların neler olduğudur. Bu nedenle, çalışmanın bu bölümünde, devreden KDV'nin yarattığı sorunun neden çözülemediği veya çözülmek istenmediği ile beraber, halen mevcut olan sorunun çözümüne ilişkin yapılabilecekler üzerinde durulacaktır.

Türkiye uygulamasında devreden KDV'nin iade edilmesine imkan tanınmaması, özünde iki sebepten kaynaklanmaktadır. Bunlar, özellikle sahte belge kaynaklı işlemler nedeniyle vergi matrahını aşındırıcı işlemlerin artacağı endişesi ve söz konusu iadenin yapılması halinde devletin uğrayacağı gelir kaybıdır.

Mevcut toplam devreden KDV'nin ne kadarının gerçek ve ne kadarının fiktif işlemlerden kaynaklandığı bilinmemektedir. Sahte belge kullanma, stok affı ve kayıt dışı işlemler gibi vergi matrahını aşındırıcı davranışların yoğun olarak yaşandığı Türkiye'de, devreden KDV'nin içerisindeki bu pay tespit edilmeden, verginin mükelleflere iade edilmesi düşünülmektedir. Mevcut devreden KDV tutarının bir şekilde eritilmesi durumunda bile, izleyen dönemlerde sahte belge kullanma gibi

olumsuz girişimler önlenemediği takdirde, devreden KDV yine bu suretle yüksek olacaktır.

Diğer bir sebep olan gelir kaybı açısından bakıldığında, devlet mevcut sistemde mükelleflerin devreden KDV stokundaki tutarları, bir nevi faiz ödmeden kullanmaktadır. Devreden KDV, bugün itibarıyla devlet bütçesine katkı sağlayan bir unsurdur. Bundan vazgeçilmesi, devlete yeni bir finansman ihtiyacı doğuracaktır. Bir diğer mali gerekçe ise, mevcut toplam devreden KDV stokunun mükelleflere iade edilmesi, yıllara yayılacak olsa bile 200 milyar TL'ye yakın bir kaynak yaratılması ile mümkün olacağı düşüncesidir. Bu ise, devlet üzerinde ciddi bir mali yük doğuracaktır.

Devreden KDV, bugün itibarıyla devlet bütçesine katkı sağlayan bir unsurdur. Bu bakımdan devletin bu KDV'yi iade konusu yapmak istememesi anlaşılabilir bir durumdur. Ancak, bu tutarların mükelleflere iade edilmemesinin bir sorun olduğu kabul edilerek, uzun vadeli bir bakış açısıyla mevcut sistemin KDV teorisine uygun olarak değiştirilmesi ve etkili bir denetim sisteminin kurulmasıyla, vergi gelirleri yönünden de ciddi kayıplar yaşanmadan, çözüm sağlanabilecektir.

Bunun için iki aşamalı bir çözüm düşünülmelidir. Öncelikle mevcut KDV stokunun eritilmesi adına bir çalışma yapılmalıdır. Burada iade talebinde bulunmak isteyen mükellefler, belirli bir süre içerisinde iade talebinde bulunmaya davet edilmelidir. Bu süre içerisinde talepte bulunmayanlar, iade hakkını kaybetmeli ve devreden KDV tutarları, bu hesaptan çıkarılmalıdır.

İade taleplerine konu olan devreden KDV tutarlarının gerçekliğini tespit etmek adına, fiili ve kaydi envanterlere yönelik incelemeler yapılmalıdır. Bu çalışmalarda, gerek idarenin denetim birimleri, gerekse de sürecin hızlandırılması adına YMM'ler görev almalıdır. Bu envanter çalışmaları neticesinde, gerçek devreden KDV'nin tutarı belirlenmiş olacaktır.

Kayıt dışılığın ve sahte belge kullanma oranının yoğunluğu düşünüldüğünde, mükellefler üzerinde gerçekten yük olarak kalmış bulunan devreden KDV stoğunun, çok düşük tutarlara ineceği kuşkusuzdur. Ayrıca tespit edilecek kayıt dışılık ve sahte belge kullanma olayları neticesinde yapılacak tarhiyatlarla gerek mükelleflerin kayıtları düzeltilecek ve iade talepleri reddedilecek, gerekse de tatbik edilecek cezalar doğrultusunda idareye gelir sağlanacaktır. Devreden KDV'lerinin gerçek işlemlerden kaynaklandığı belirlenen mükelleflere ise, söz konusu tutarlar seçimlik olarak; belirli

vadeye yaymak suretiyle iade almak, GV ve KV uygulamalarında gider yazabilmek ve indirim konusu yapabilmek konusunda seçimlik hak sağlanarak, işlemler buna göre gerçekleştirilmelidir.

İkinci aşama, izleyen dönemler için yapılması gerekenlerin tespitine yöneliktir. Bu aşamada mevzuatta değişikliğe giderek, devreden KDV'nin iade edilemeyeceği yönündeki hüküm kaldırılmalıdır. Burada örnek alınması gereken düzenleme, Avrupa Birliği'nde (AB) halen uygulanan tercihli hak düzenlemesidir.

AB'de vergiye ilişkin düzenlemeler, direktiflerle belirlenmektedir. AB'nin 6 no'lu vergi direktifi⁵⁹, KDV'de indirim ve iadelere ilişkin hükümleri açıklamaktadır. Direktifin 183'üncü maddesi ise, indirme hakkı olduğu halde girdi KDV'nin fazlalığından dolayı indirilemeyen, diğer bir ifadeyle mükellef üzerinde yük olarak kalan KDV için uygulanacak olan süreci açıklamaktadır.

183'üncü madde hükmü uyarınca, AB üyesi ülke düzenlemeleri çerçevesinde KDV mükelleflerinin ilgili dönemde bu şekilde ortaya çıkan KDV alacaklarını özel bir kurala tabi olmaksızın nakit olarak iade istemek veya izleyen döneme taşımak hakkı bulunmaktadır.⁶⁰

Yeni getirilecek düzenleme ile, devreden KDV'nin iade edilmesi veya indirim hesabında izlenmeye devam edilmesi, mükellefin tercihine bırakılmalıdır. Bunu yaparken, kötü niyetli mükelleflerin sürece dahil olmasını engellemek adına, bazı adımlar da atılması gerekmektedir. Önerilen bu çalışmalar aşağıda belirtilmiştir.

- E-fatura ve e-defter uygulamalarının yaygınlaştırılması gerekmektedir.
- Devreden KDV'nin iadesine ilişkin talepler, sıkı şartlara bağlanmalıdır.
- Sistemin işleyişini suiistimal etmeye yönelik kötü niyetli ve muvazaalı işlemlerin sıkı bir biçimde takip edilmesi gerekmektedir. Bunun için GİB ve VDK bünyesindeki risk analiz birimlerinde, devreden KDV'nin yoğun olarak olduğu sektörler belirlenerek, bu sektörlerle yönelik çalışmalar yapılmalı ve bu sektörler için risk kriterleri oluşturulmalıdır.

⁵⁹ Konu Hakkında Detaylı Bilgi İçin; Deloitte, 77/388/AET Ortak KDV Sistemi; Tek Tip Matrah Uygulanması (6'ncı Direktif), (Çevrimiçi), https://www.verginet.net/dtt/1/77388AETOrtakKDVsisitemitektipmatrahuygulanmasi6nciDirektif_3941.aspx, 22.09.2018.

⁶⁰ İnaltong, Devreden KDV.

- İade sürecinde, YMM'lere aktif görev atfedilmelidir. Bu bağlamda, mükellefleri iade talebine götüren aşamaların tamamını kapsayacak biçimde, tam tasdik zorunluluğu getirilmelidir.
- Bağımsız denetime ilişkin kıstaslar aşağıya çekilmek suretiyle, daha fazla sayıda mükellefin bağımsız denetimden geçirilmesi sağlanmalıdır.
- Sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma durumlarının iade talepleri ile ilişkilendirildiği durumlarda, cezalar ağırlaştırılarak uygulanmalıdır.

Belirtilen çalışmaların yapılması halinde, dürüst mükellefler ile kötü niyetli mükelleflerin işlemleri birbirinden ayırt edilecek ve bu suretle yıllardır süre gelen devreden KDV'nin iadesine ilişkin sorun ortadan kalkmış olacaktır.

3.3.2. Mevzuattan Kaynaklı Diğer Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Mevzuatın yapısından ve uygulanış tarzından kaynaklanan sorunlar, üç temel alanda yoğunlaşmaktadır. Bunlar; mevzuatın yapısının karmaşık hale gelmesi, iade tutarlarının hesaplanmasına ilişkin sorunlar ve özel esaslar uygulamasının yarattığı sorunlardır. Aşağıda bu hususlar ayrı başlıklar halinde incelenecektir.

3.3.2.1. Mevzuat Yapısının Karmaşıklığı

KDV mevzuatına özellikle son dönemlerde yapılan düzenlemelerle birlikte, mevzuatın yapısı karmaşık bir hal almıştır. Söz gelimi, sadece 3065 sayılı Kanunun mevcut halinde, geçici maddelerle getirilenler dışında altmıştan fazla istisna düzenlemesi bulunmaktadır. Yine, geçici maddelerle Kanuna sürekli olarak eklemeler yapılmaktadır. Bu durum, mevzuatın anlaşılmasını ve takibini zorlaştırmakla birlikte, vergi matrahının aşınmasına da sebebiyet vermektedir.

3065 sayılı Kanunun uygulanmasına yönelik hazırlanan ikincil düzenlemelerde de yoğun bir karmaşıklık göze çarpmaktadır. 2014 yılına kadarki uygulamada, yüzden fazla tebliğ ile uygulamaya yön verilirken, 2014 yılında uygulama sokulan KDV Genel Uygulama Tebliği ile, yüzden fazla tebliğ, tek çatı altında toplanmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin mevcut hali, KDV'ye ilişkin işlemlerin yürütülmesinde eksik kaldığı için, özellikle uygulayıcıları yönlendirmek adına çok sayıda sirküler yayınlanmaktadır. KDV iadelerine ilişkin iş ve işlemlerin uygulanmasında da, sirkülerlerden yoğun olarak yararlanılmak durumunda kalınmaktadır.

Tüm bu hususlar, mükelleflerin iade taleplerinde nasıl davranacaklarını bilememelerine, mevzuatın sürekli takibi adına çeşitli maliyetlere katlanmalarına, Kanun hükümleri ile tali mevzuatta yer alan bazı uyumsuzluklar nedeniyle de idare ile uyumsuzluk yaşamalarına neden olmaktadır.

Bu sorunların yaşanmaması adına yapılması gerekenler, aşağıda maddeler halinde açıklanmıştır.

- Mevzuatın karmaşıklığı adına, özellikle istisna konusu edilecek işlemlerde sınırlamaya gidilmelidir. Özellikle bazı çıkar gruplarını teşvik etmek adına uygulanan istisnalar, hem idareye mali yük oluşturmakta hem de kamuoyunda olumlu bir intiba yaratmaktadır. Bu nedenle, geniş kitleleri ilgilendirmeyen ve ülke ekonomisine ciddi katkılar sağlamayacak olan konuların istisna kapsamında çıkarılması gerekmektedir.
- KDV iade sürecinde, mevzuattan kaynaklı sorunların çözülmesi adına, idarenin ihtilaflı olunabilecek konularda danışmanlık hizmet birimleri oluşturulmalıdır. Bu sayede, oluşabilecek ihtilaflar önceden tespit edilecek ve iade süreci daha sağlıklı işleyecektir.
- KDV mevzuatı gözden geçirilerek, daha sade, daha anlaşılabilir ve düzenlemeler arasında uyumun sağlanabildiği bir vergi reformu yapılmalıdır.

3.3.2.2. İade Tutarının Hesaplanması

Türk KDV iade uygulamasında iadeye konu olacak verginin hesaplanmasında iki yöntem kullanılmaktadır. Tam istisnalar ve indirimli orana tabi işlemler gibi, iade edilen verginin büyük çoğunluğunun yer aldığı işlemlerde, yüklenilen KDV esas alınarak iade hesaplanırken; tevkifata tabi işlemler gibi daha sınırlı bir alanda, hesaplanan KDV esas alınmaktadır.

Bizim sistemimizde iade edilecek KDV'nin hesabına ilişkin, hemen her iade tür ve işlemde anlaşmazlık doğmaktadır. Gerek tam istisna, gerekse indirimli orana tabi işlemlerde yüklenilen katma değer vergisinin tam doğru olarak (%100 oranında) hesaplanması beklenmektedir. Oysa, çoğu olayda bu tam doğruluğun sağlanması, sadece ideal bir düşünce olup, uygulamada da çoğu zaman, karmaşık bir sürü hesaplamayı gerektirmekte, bu hesaplamalarla da yetinmeyip, kullanılan girdilere (yüklenilen KDV'ye) ait faturaların bire bir dökümü veya ibrazı istenmektedir. Örneğin 10 katlı bir binada yapılan 40 dairenin 15 tanesi satılmış ise, bu 15 dairede kullanılan, çimento, demir, tuğla, boya vb. faturaların bire bir dökümü istenmektedir. Sonuçta “maliyet esası” yerine, muhasebe ve maliyetlendirme hesaplamalarından da kopuk “liste veya belge” esaslı bir yöntemle dayandırılarak yüklenilen ve iade edilecek verginin hesaplanması gerekmektedir.⁶¹

Sistemin özündeki karmaşıklıkla dolayısıyla; kırtasiyecilik, işlem hataları, bürokrasi ve benzeri sorunlar yaratan tarafı, iadelerin yoğun olarak yapıldığı işlemlerde uygulanan, yüklenilen KDV hesaplaması yönteminden kaynaklanmaktadır. Zira, yüklenilen KDV'nin hesaplanması, içerisinde sübjektif kriterleri de barındırabilen, her zaman tartışma konusu olabilecek bir hesaplamayı öngörmektedir.

Sorunun çözümünde yapılması gereken; iade hesaplamalarında yüklenilen KDV'nin iade edilmesi anlayışından vazgeçilmesidir. Bunun için 3065 sayılı Kanunun 29/2 ve 32'nci maddelerinde düzenlemeye gitmek suretiyle, tam istisna ve indirimli orana tabi işlemlerde hiç hesaplanmayan veya eksik hesaplanan KDV esasına geçilmelidir. Burada, tam istisna kapsamındaki işlemler nedeniyle hiç hesaplanamayan KDV ve indirimli oran kapsamındaki işlemler nedeniyle eksik hesaplanan KDV, iade işlemlerinde temel dayanak olmalıdır. Bu bakış açısıyla birlikte, iade edilecek tutarlar, yüklenilen KDV'ye göre değil, genel vergi oranı hesaplanması gerekirken, hesaplanamayan KDV tutarı ile belirlenecektir. Bu sayede, iade tutarlarının hesaplanmasına ilişkin taraflar arasında oluşan anlaşmazlıklar da sona erecektir. Nitekim ihraç kayıtlı teslimlerde ve kısmi tevkifata tabi işlemlerde, iade tutarı bu yöntemle hesaplanmaktadır.

⁶¹ Halil Başağaç, “KDV İadesinde Yaşanan Sorunların Genel Değerlendirmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi* (Eylül 2012), S: 288, s.19.

Önerilen bu düzenlemenin gerçekleşmesi halinde, iade edilecek vergi tutarlarında mükellef lehine artış olma ihtimali bulunmaktadır. Bu durumun idare tarafından mali yük oluşturma bakış açısıyla engellenmemesi için; hesaplama hatalarından kaynaklı anlaşmazlıkların ortadan kalkması, iade sürecinin hızlanması, işletmelerin üzerinde kalan KDV yüküne ait olumsuz finansman etkisinin azalması, ekonomiye canlılık sağlanması gibi olumlu yansımaların iyi ölçülerek, idareye raporlanması gerekmektedir.

3.3.2.3. Özel Esasların Uygulanması

Bilindiği üzere özel esaslar, vergi iade taleplerinin yerine getirilmesi aşamasında, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltı belge düzenlediği veya kullandığı gerekçesiyle haklarında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükellefler ve bu mükelleflerle ilişkili diğer kişilerin iade taleplerinin yerine getirilmesinde uygulanan bir düzenlemedir.

KDV iadesine ilişkin olarak yapılan düzenleme ve uygulamalarda dikkate alınan özel esaslar uygulaması, mükelleflerin iade taleplerinin reddine, eksik iade edilmesine veya iade talebinin geç yerine getirilmesine sebep olabilmektedir. Bu nedenle özel esaslara tabi mükelleflerin iade talepleri, vergi idaresi tarafından riskli işlemler sınıfında değerlendirilerek, bu mükellefler ve bunlarla ilişkili olan kişilerin vergisel açıdan tüm işlemleri dikkatle takip edilmektedir. Özel esaslar düzenlemesinin temel amacı, iadeye konu edilen taleplerin gerçekliğinin araştırılmak suretiyle, haksız iade girişimlerini engellemek ve hazine zararının önüne geçmektir.

Teoride iyi niyetli olarak getirilen bu uygulama, fiiliyatta mükellefler üzerinde olumsuz sonuçlar yaratabilmektedir. Zira özel esaslar uygulanan bazı durumlarda; işlemler arasında dönemsellik, tutar, illiyet bağı ve benzeri ilişkiler tamamen kurulmadan, özel esaslar kapsamında mükelleflerle iş yapan diğer mükellefler, adeta suçlu ilan edilebilmektedir. Bu durum, KDV iade taleplerinde bulunan mükellefler ile idare arasında ciddi anlaşmazlıklara yol açmaktadır.

Bu sorunların ve anlaşmazlıkların çözülmesi adına, aşağıda belirtilen çalışmaların yapılması, fayda sağlayacaktır.

- Özel esaslara alınacak mükelleflerin, kapsama dahil edilme şartlarının yeniden gözden geçirilmelidir.
- Özel esaslar kapsamına alınmada, olumsuz tespitlerden yola çıkılmaması gerekmektedir. Zira, ortada kesinleşmiş bir durum yokken, yapılan birkaç tespit doğrultusunda mükellefleri zan altında bırakmak, hukuka aykırıdır.
- Olumsuz tespitler neticesinde özel esaslar kapsamına alınma durumunda, özel esasların uygulanması sadece kapsama alınan mükellefle sınırlı tutulmalıdır. Bu doğrultuda, kesinlik kazanmamış tespitler nedeniyle, özel esaslara alınmış mükelleflerle iş yapan diğer kişilerin iade taleplerinde uygulama farklılığına gidilmemesi gerekmektedir.
- Adresinde bulunamama ve beyanname vermeme gerekçesiyle özel esaslara alınma durumlarında, harici tespitler yapılmadan mükellefler özel esaslara alınmamalıdır.

3.4. Yeminli Mali Müşavirlik Sisteminde Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri

YMM'lik sistemi, Türk Vergi Sistemi için çok önemli fonksiyonlar atfedilen bir sistemdir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, YMM'ler vergi sisteminde sadece KDV iadeleri sürecinde değil, diğer birçok alanda görev üstlendiğidir. YMM sisteminde mevcut sorunlara geçmeden önce, mesleğin geldiği noktadaki öneminde değinmekte yarar vardır.

Ankara YMM Odasının, 2018 yılında düzenlemiş olduğu bir konferansta, GİB verilerinden derleyerek yayımlamış olduğu bilgilerden bazıları aşağıya aktarılmıştır. Söz konusu veriler, YMM'lerin vergi sisteminde yadsınamaz bir öneminin olduğunu ortaya koymaktadır.

Tablo 11: YMM Tam Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Veriler

Dönem	Faal KV Mükellefi (Adet)	KV Tam Tasdik Sözleşmesi (Adet)	Tam Tasdik Oranı	Beyan Edilen Toplam KV Matrahı (TL)	Tasdik Edilen Toplam KV Matrahı (TL)	Oran
2014	647.186	28.081	0,04	198.060.807.206	106.286.360.238	0,54
2015	672.579	28.788	0,04	205.884.788.299	115.002.673.997	0,56
2016	700.481	27.913	0,04	258.072.317.775	131.195.737.531	0,51

Kaynak: Vergi İadeleri ve Vergi İncelemelerinde Yeminli Mali Müşavirlerin Rolü, 4. Yeminli Mali Müşavirlik Denetim Ve Tasdik Sempozyumu, (Çevrimiçi), <http://aymmo.org.tr/api/v1/gridfile/download?id=5a0311762b24b149bc017e2a>, 21.09.2019.

Yukarıdaki tabloda yer verilen bilgiler, YMM'lerin vergi sisteminde üstlendiği görevlerin önemlilerinden olan tam tasdik düzenlemesine ilişkindir.

Tam tasdik, mükelleflerin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ile bunlara ekli mali tabloların ve bildirimlerin tasdikini ifade etmektedir. Tasdik, gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin YMM'lerce denetim ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır. Burada amaç, tasdik kapsamına alınan mükelleflerin, olası bir vergi incelemesinden önce, kayıt ve işlemlerinin YMM'ler tarafından incelenmek suretiyle olumsuzlukların giderilmesidir.

Verilerden görüleceği üzere, Türkiye'de tam tasdik kapsamındaki mükellef sayısı ve oranı her ne kadar çok düşük seviyelerde olsa da, tam tasdiki tercih eden mükelleflerin verilerine bakıldığında, tüm Türkiye'de beyan edilen kurumlar vergisi matrahının yarısından fazlasının, bu mükellefler tarafından beyan edildiği görülmektedir. Bu ise, tam tasdikin genellikle kurumsallaşmış büyük ölçekli, Türkiye ekonomisine yön veren şirketler tarafından tercih edildiğini göstermektedir.

YMM'ler tarafından ifa edilen hizmetlerin bir diğer önemli olanı, KDV iadelerine ilişkin düzenlemiş oldukları raporlardır. YMM'lerin, KDV iade sürecine dahil edilmesinin temelde üç nedeni vardır. Bunlar; KDV iade taleplerinin gerçekliğini tespit etmek, iade sürecine hız kazandırmak ve idarenin iş yükünü hafifletmektir. Bu

hususlara ilişkin değerlendirme yapılması amacıyla, YMM'lerin 2014-2016 dönemleri arasında iade sürecinde yaptıkları çalışmalara ilişkin veri aşağıda değerlendirilmiştir.

Tablo 12: YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarına İlişkin Veriler

Dönem	KDV İadesi Tasdik Sözleşmesi Sayısı (Adet)	YMM'ler Aracılığıyla Yapılan KDV İadesi Tutarları (TL)	Bütçe İçinde Yer Alan KDV İade Tutarları (TL)	Tüm KDV İadelerinde YMM'lerin Payı
2014	76.958	10.438.553.084	28.003.374.000	0,37
2015	77.284	14.219.310.535	32.764.358.000	0,43
2016	76.035	17.001.027.672	37.979.413.000	0,45

Kaynak: Vergi İadeleri ve Vergi İncelemelerinde Yeminli Mali Müşavirlerin Rolü, 4. Yeminli Mali Müşavirlik Denetim Ve Tasdik Sempozyumu, (Çevrimiçi), <http://aymmo.org.tr/api/v1/gridfile/download?id=5a0311762b24b149bc017e2a>, 21.09.2019.

Tabloda yer alan verilerden hareketle, mükelleflerin KDV iade taleplerinin YMM'lerin düzenledikleri raporlarla karşılanan kısmı yıllar geçtikçe, tüm iade tutarlarının yarısına yaklaşmakta olduğu görülmektedir. Bu husus bile, başlı başına YMM'lerin sistem içindeki önemini göstermeye yetmektedir.

YMM'lerin genelde Türk Vergi Sistemi içerisindeki, özelde ise KDV iade sistemi içerisindeki önemine değinildikten sonra, YMM'lik müessesinde mevcut sorunlardan önemli kabul edilenler aşağıda incelenmiştir.

3.4.1. Mevcut Sorunlar

Aşağıda değerlendirilen sorunlardan birincisi, aktif olarak YMM'lik yapan meslek mensuplarının, görevlerini icra ederken karşılaştıkları temel soruna; ikincisi ise, sistemin bugünkü haline ilişkin dışarıdan yöneltilen en temel soruna ilişkindir.

3.4.1.1. Karşıt Tespit İncelemeleri

KDV iade sürecinin en önemli konularından biri karşıt tespit yapılmasına ilişkin incelemelerdir. Karşıt tespit incelemelerinin temel mantığı, KDV iadesi talebinde bulunan mükelleflerin, iadeye dayanak oluşturan işlemlerde, satın almak suretiyle girdi olarak kullandığı mal ve hizmetlerin doğruluğu, gerçekliği, muhasebe

defter kayıtlarına ve beyannamelere intikal ettirildiği hususlarının tespit edilmesidir. Bu kapsamda YMM'ler, iade talebinde bulunan mükellefe mal ve hizmet satışında bulunan satıcı şirketlere başvurarak, bunların defter, kayıt ve belgeleri üzerinde gerekli kontrolleri yapmakta ve yaptıkları bu kontrolleri bir tutanak ile tespit etmektedirler.

Meslek mensupları olarak adlandırılan YMM'lere ilişkin, mevzuatta yer alan hükümler doğrultusunda, KDV İade Raporuna dayanak olması için asgari sayı ve oranda karşıt tespit incelemesi yapılması zorunluluğu getirilmiştir.

KDV iadelerine ilişkin olarak idare tarafından son dönemde kullanılmaya başlanan otomasyon sistemleri, karşıt tespit incelemelerinin gerekliliğini sorgular hale getirmiştir. Zira, karşıt tespit incelemelerinde yer alması talep edilen bilgilerin büyük bir kısmı, vergi dairelerinin kullanmış olduğu bu sistemlerde mevcut olup, bu haliyle karşıt tespit yapılmasının talep edilmesi, sınırlı denetim gücünün etkin olmayan alanlarda kullanılmasına ve iade sürecinin uzamasına sebebiyet vermektedir.

Yine, özellikle ihracatçılarda sık karşılaşılan bir durum olan, satın alınan mal veya hizmetin doğruluğunun araştırılması amacıyla yapılan karşıt tespit incelemeleri sırasında, mal veya hizmet alınan şirketlerin çeşitli nedenlerle faaliyetlerine son verildiği görülmekte olup, bu tarz durumda ilgili firmalara ulaşılamaması halinde ne yapılması gerektiği belirsizdir.

3.4.1.2. YMM'ler Üzerindeki Denetim Eksikliği

YMM'lik mesleği, verilen hizmetlerin niteliği bağlamında yarı kamusal hizmetler sınıfında değerlendirilmektedir. Bu özelliği itibarıyla görevlerin icrası sırasında, hem hizmet sunulan mükelleflerin hem de kamunun menfaatlerinin gözetilmesi gerekmektedir.

Uygulamada, özellikle haksız iade girişimleri neticesinde başvuru hayali ihracat ve sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme/kullanma durumlarında, oluşturulan organizasyonlarda bazı YMM'lerin de yer aldığı görülmektedir. Vergi incelemeleri doğrultusunda ortaya çıkarılan bu olumsuz fiillerin neticesinde, bu fiillere çeşitli şekillerde etkide bulunan meslek mensupları hakkında da mali ve disiplin yönünden raporlar düzenlenmektedir. Bu raporlar, gereği yapılmak üzere meslek odalarına gönderilmektedir. Ancak odalar tarafından, hakkında olumsuz

raporlar düzenlenen meslek mensupları hakkında etkin bir disiplin süreci işletilmemektedir.

Aşağıda, hakkında disiplin süreci işletilerek, ceza alan YMM'ler hakkında sunulan istatistiklerde bu durum görülmektedir.

Tablo 13: Disiplin Cezası Alan ve Onaylanan YMM Sayıları (Adet)

Ceza Türü	2014	2015	2016
Uyarma	-	16	7
Kınama	3	8	33
Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	1	12	13
Yeminli Sıfatını Kaldırma	-	-	2
Meslekten Çıkarma	-	-	-

Kaynak: Vergi İadeleri ve Vergi İncelemelerinde Yeminli Mali Müşavirlerin Rolü, 4. Yeminli Mali Müşavirlik Denetim Ve Tasdik Sempozyumu, (Çevrimiçi), <http://aymmo.org.tr/api/v1/gridfile/download?id=5a0311762b24b149bc017e2a>, 21.09.2019.

YMM'lik bir meslek örgütlenmesi olduğu için, meslek mensuplarına ilişkin denetim de VUK müteselsil hükümleri ve özel durumlar haricinde, kendi yapısı içerisinde yapılmaktadır. Her YMM, bir YMM Odasına ve bu odalar da üst birlik olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ne (TÜRMOB) bağlıdır. Denetimler genellikle oda bünyesinde yine YMM'lerden oluşan disiplin kurulları, istisnai durumlarda da Birlik disiplin kurulu tarafından yapılmaktadır.

Her meslekte olduğu gibi, YMM'lik mesleğinde de kötü niyetli kişiler bulunabileceği gerçektir. Ancak, üstlenmiş oldukları görevler dolayısıyla, yetkilerini özellikle haksız iade gibi girişimlerde kullanmaları durumunda, devleti zarara uğratmak gibi ciddi sorunlara sebebiyet verebilecek olan bu meslek mensuplarının denetlenmesi, KDV iade sürecinin etkinliğinde üzerinde önemle durulması gereken bir konudur.

3.4.2. Çözüm Önerileri

Daha önce ifade edildiği üzere, YMM'lik, Türk KDV İade Sistemi'nde önemli görevler atfedilen ve niteliği itibariyle yarı kamusal hizmet sunan bir müessesedir. Bu mesleğin geliştirilmesi ve etkinliğinin artırılması, özelde KDV iade süreci için, genelde ise Türk Vergi Sistemi'nin gelişimi açısından önemli bir konudur.

Yukarıda belirtilen sorunlar, mesleğin gelişimi için çözümüne öncelik verilmesi gereken sorunların başında gelmektedir. Ancak bunlar dışında, yine sorun olarak karşılaşılan; bilgi paylaşımı, mesleki standartların, mesleğe duyulan güven ve benzeri hususlarda da sorunlar mevcuttur. Aşağıda tüm bu sorunlara ilişkin yapılabilecekler ve bu bağlamda çözüm önerilerine yer verilmiştir.

- Karşıt tespit incelemelerinin elektronik ortamda yapılmasına yönelik otomasyon sistemleri geliştirilmelidir.
- Karşıt tespit incelemeleri, mevcut haliyle iade sürecini uzatan bir niteliğe sahip olduğu için, yeni sistemler geliştirilene kadar, özellikli hususlar ilgili olmak koşuluyla, sınırlı alanlarda karşıt tespit incelemesi yapılmasına yönelik düzenlemeler yapılmalıdır.
- YMM'ler üzerindeki denetim etkinleştirilmelidir. Sınırlı sayıda mensuba sahip olan müessese içerisinde olumsuz fiillere başvuranların tespiti daha kolay yapılmalı ve cezalar caydırıcı mahiyette olmalıdır.
- YMM'lerin çalışma koşulları, tam tasdik ve KDV iadesine ilişkin rapor sayıları ve benzeri bilgileri içeren istatistiki bilgilerin ve aylık faaliyet raporlarının Odalara verilmesi sağlanmalıdır. Bu sayede, Odaların YMM'ler üzerindeki denetim olanaklarını genişletilecek ve böylece Odaların YMM'lerin tüm faaliyetleri hakkında tam, doğru ve zamanında bilgi sahibi olmalarını sağlanacaktır.
- YMM'lerin sahip oldukları mühürleri, para karşılığı meslek mensubu olmayanlara kullandırmalarının önüne geçilmelidir. Bunun sağlanması adına, denetimler yoğunlaştırılmalıdır.
- Her YMM'nin belirli bir dönemde hizmet vereceği mükellef ve yapabileceği iş sayısı sınırlandırılmalıdır. Bu sayede, mesleği icra edenler arasında homojenlik sağlanacak, para kazanma hırsıyla etik değerlerden uzaklaşmayacak ve olumsuz fiillere başvurma azalacaktır.

- YMM'lerin düzenlediği KDV iade ve tam tasdik raporları sayısı, çalışılabilir işgünü sayısı ve bir rapor için çalışılması gereken süre dikkate alınarak sınırlandırılmalıdır.
- KDV İade Raporu düzenleyebilecek YMM'ler ve müşavirlik şirketleri, Bakanlık ve TÜRMOB ile birlikte objektif ölçülere göre tespit edilip, ilan edilmelidir.
- YMM'lere belirli aralıklarla güncel mevzuat eğitimleri verilmelidir. Özellikle belirli yaşın üzerindeki meslek mensuplarında, mevzuatı takip etmemekten kaynaklanan sorunların var olduğu görülmektedir.
- Vergi daireleri ile YMM'ler arasındaki iletişim güçlendirilmelidir. Özellikle iade sürecinde karşılaşılan bir sorun olan bu iletişim eksikliğinin çözülmesi adına, tarafların birbirlerinden talep ettikleri bilgilerin belirli bir süre içinde verilmesi ve bilgi akışı hızlandırılması sağlanmalıdır.
- YMM'lerin KDV iade denetiminde daha etkin olabilmeleri için yeni düzenlemeler geliştirilmelidir. Bu doğrultuda, bilanço kalemleri dikkate alınmak suretiyle, belirli ölçeği aşan mükelleflerde YMM hizmetinden yararlanmak zorunlu hale getirilebilir. Bu hususun özellikle ihracat yapan mükelleflere uygulanması halinde, iade sürecinde haksız iade uygulamaları ile daha az karşılaşılacaktır.

SONUÇ

KDV iadeleri, dünyada farklı sistemlerle hemen tüm ülkelerde uygulanmaktadır. Türkiye’de uygulanan haliyle KDV iadeleri, uygulanmaya başladığı ilk dönemlerde iade talep edenlere verilen bir teşvik gibi değerlendirilmiştir. Özünde yanlış olan bu değerlendirme sonucunda, mükellefler iade taleplerinde çekingen bir tavra bürünmüş, idare ise iade talep edenlere şüpheli gözle bakmış ve işlemlerini buna göre yürütmüştür.

Bugün gelinen noktada, iade sürecinde yer alan her aktör, durumun gereklerinin farkına varmıştır. Mükellefler, iade taleplerinin bir hak olduğundan hareketle, taleplerinin hızlıca karşılanmasını; idare ise bu taleplere hızlı bir şekilde cevap vermeyi ve bunun yanında iade taleplerine ilişkin etkin bir denetim yapmayı hedeflemektedir.

İade taleplerine ilişkin son verilere bakıldığında, gerek iade talep eden mükellef sayısında gerekse de iade talebine konu olan tutarlarda ciddi bir artış gözlenmektedir. Bu durum idarenin sınırlı imkanları ile birleştiğinde; iade sürecinde bazı sorunların baş göstermesine neden olmuştur. Bu sorunlar genel itibariyle; iade sürecinin hızı, iade sürecinde etkin denetim ve idarede oluşacak mali yük hususlar doğrultusunda şekillenmektedir. İdare, iade sürecinin etkin olması adına bu hususlardan bazılarını ağırlık vermek durumunda kalırken, bazılarını görmezden gelebilmektedir.

Türkiye’de vergi iade sürecine ilişkin düzenlemelere bakıldığında, vergi idaresinin iade taleplerine hızlı bir şekilde yanıt verme ilkesine yoğunlaştığı görülmektedir. Uygulamaya geçirilen; teminat düzenlemelerinde kolaylık, KDVİRA sistemi, ihtisas vergi daireleri ve benzeri projelerle, iade taleplerinde hızlı sonuçlar alınmaya başlanmıştır. Bu yönüyle bakıldığında, getirilen düzenlemeler mükellefler lehine olumlu sonuçlar vermektedir. Ancak idare sınırlı olan enerjisini iade sürecinin hızlandırılmasına ayırdığı zaman, sürecin denetim boyutunda aksaklıklar ortaya çıkmaktadır.

Bu süreçte bazı kötü niyetli mükelleflerin, haksız iade girişimlerinde buldukları görülmektedir. Bu kişilerin haksız iade alma yönündeki girişimleri genellikle, hayali ihracat ve sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak suretiyle karşımıza çıkmaktadır. İdarenin bu girişimlerin denetimine de ağırlık vermek suretiyle, haksız iade girişimlerine engel olması gerekmektedir. Ancak sahte belge

kullanmak gibi girişimler, Türkiye’de yıllardan beri süre gelen kronik bir problemdir. Bu nedenle idarenin, sınırlı olan denetim gücünü hem iade sürecinin hızlandırılması hem de haksız iade girişimlerinin denetlenmesine ayırması bir zorunluluktur. Bu noktada, iade sürecinde yer alan diğer bir aktör olan, YMM’lik müessesesinden daha etkin olarak faydalanılmalıdır.

YMM’ler, Türk Vergi Sisteminde özellikle iki konuda görev almaktadır. Bunlar, mükelleflerin belirli dönemlerde yapmış oldukları vergiye tabi tüm iş ve işlemlerin denetlenmek suretiyle tam tasdik raporuna bağlanması ve KDV iade sürecinde, iade talep eden mükellefler için mevzuat hükümleri doğrultusunda iade tasdik raporu hazırlanmasıdır. Burada görüleceği üzere, YMM’ler, idare ile mükellefler arasında bir nevi köprü vazifesi görmektedir. Bu açıdan bakıldığında, YMM’lerden özellikle KDV iade sürecinde etkin yararlanılması, gerek iade sürecinin hızlandırılması gerekse de haksız iade girişimlerinin engellenmesi konusunda fayda sağlayacaktır.

KDV iade uygulamalarının mevcut haliyle, idareye ciddi bir mali yük getirdiği bilinmektedir. İdare, dahilde tahsil etmiş olduğu KDV’nin yarısına yakın bir kısmını sadece ihracat iadeleri kapsamında mükelleflere iade etmektedir. Bu yönüyle bakıldığında mevcut iade hakkı sağlayan işlemlere yenilerinin eklenmesi yönündeki talepler, idare tarafından olumlu karşılanmamaktadır. Bu konuda en bilinen örnek devreden KDV’nin iade edilmemesi konusudur. Burada yıllardır süre gelen bir çözümsüzlüğün sonucu olarak, 200 milyar TL’ye ulaşan bir KDV stokundan bahsedilmektedir. Bu stokun içerisinde iyi niyetli mükelleflere ait tutarlar olabileceği gibi, özellikle sahte belge kullanmak suretiyle devreden KDV’lerin yükseltildiği de bilinmektedir. İdare, yeni bir çalışma yapmak suretiyle, mükellefler için ciddi bir finansman sağlayacak olan devren KDV’nin iadesini uygulamaya koymalıdır.

Sonuç olarak, iade sürecinin etkinliği ve mevcut sorunların çözümü adına; KDV mevzuatındaki karışıklık giderilmeli, iade taleplerinin hızlıca karşılanmasına devam edilmeli, sürecin denetim boyutunda özellikle YMM’lerden daha fazla yararlanılmalı, teşvikler üretim faaliyetlerini destekleyici mahiyette olan ihracat sektörlerine yönlendirilmelidir. Bu ve benzeri girişimlerle, idare ve mükellefin daha memnun olabileceği ve iade sürecinin en az sorunla sürdürülebileceği bir sistemin uygulanabileceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, A., *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Gazi Kitapevi, Ankara, 2014.

Avcı, Ö., “Tevkifat Kaynaklı KDV İade Uygulamasından Yansımalar”, *Vergi Dünyası Dergisi* (Temmuz 2016), S: 419, ss.125-133.

Başagaç, H., “KDV İadesinde Yaşanan Sorunların Genel Değerlendirmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi* (Eylül 2012), S: 288, ss.18-23.

Dağüstü, M., “İhracatta Kdv İadesi Ve Hayali İhracat”, *Vergi Dünyası Dergisi* (Eylül 2000), S: 229.

Deloitte, (Çevrimiçi) <https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2019-37.aspx>, 21 Eylül 2019.

Deloitte, (Çevrimiçi) <https://www.verginet.net/dtt/1/yeni-itus-kapsami.aspx>, 21 Eylül 2019.

Dursun, D., “İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İadesi”, *Vergi Dünyası Dergisi* (Kasım 2017), S: 435, ss.132-144.

İhracat Yönetmeliği

İnaltong, C., “Sonraki Döneme Devreden KDV’nin Tamamının İade Edilmemesi Sorunu”, *Vergi Dünyası Dergisi* (Temmuz 2017), S: 431, ss. 61-75.

İnce, E., “Hizmet İhracatı, KDV İstisnası ve İadesi İle Özellikli Hususlar”, *Vergi Sorunları Dergisi* (Şubat 2019), S: 365, ss. 18-27.

Katma Değer Vergisi, *MGKD Yayınları*, Ankara, 1985, s. 39.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

Maç, M., KDV Uygulaması, (Çevrimiçi) <http://www.bdodenet.com/kdv/kdv11.pdf>, 05 Ağustos 2019.

Meriç, İ., “Tevkifata Tabi İşlemlerde KDV İadesi”, *Vergi Sorunları Dergisi* (Nisan 2016), S: 331, ss.119-124.

Osman Pehlivan, *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Trabzon, 2010, s.61.

Öner, M.Y., “KDV Amaçları ve Sakıncaları” Konulu Sözlü Görüşme, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Hizmet Binası, İzmir, 2006.

ÖZDEMİR, H.Y., “İndirimli Orana Tabi İşlemlere İlişkin KDV İade Taleplerinde Sıkça Karşılaşılan Sorunlar”, *Vergi Sorunları Dergisi* (Haziran 2013), S: 297, ss.55-60.

ÖZER, E., “İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Yapılacak İadeye İlişkin Hususlar”, *Vergi Sorunları Dergisi* (Mayıs 2014), S: 308, ss. 25-35.

Özyamaç, D., “KDV Tevkifatı ve Tevkifat Uygulamasından Doğan KDV İadeleri (I)”, *Vergi Raporu Dergisi* (Ocak 2007), S: 88.

Renda, E. ve Demir, F., “KDV Genel Uygulama Tebliği’nin Genel Ve Özel Esaslar Yönünden Getirdiği Yenilikler”, *Vergi Sorunları Dergisi* (Temmuz 2014), S: 310, ss. 26-33.

Saracoğlu, F. ve Ejder, H., “Katma Değer Vergisinde Varış Ülkesinde veya Menşe Ülkesinde Vergilendirme ve İhracat İstisnası”, (Çevrimiçi) https://iibfdergi.deu.edu.tr/index.php/cilt1-sayil/article/view/124/pdf_110, 10Temmuz 2019.

Tolu, Abdullah., “İhraç Kaydıyla Alınan Malların Süresinde İhraç Edilememesi Halinde Maliye Bakanlığı'ndan Ek Süre Alınabileceği”, *Yaklaşım Dergisi* (Ağustos 2003), S: 128, ss.5-12.

Usta, M. ve Gerekan, B. ve Kızır, E., “İhtisas Vergi Dairelerinin İşlevini Arttırmaya Yönelik KDV İade Sürecinde Yaşanan Sorunlar Üzerine Bir Araştırma”, *Vergi Sorunları Dergisi* (Haziran 2017), S: 345, ss.56-66.

Uzunoglu, N., “İhracatta KDV Uygulamasında Son Dönemde Yaşanan Gelişmeler ve Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi* (Şubat 2001), S: 234, ss.11-20.

Uzunoğlu, N. “KDV İadesi Uygulaması ile Ödenen KDV’ne İlişkin Vergiler ve KDV İade Sistemi Hakkında Bir Öneri”, *Vergi Dünyası* (Ocak 2003), S: 257, s.20-28.

Vural, M., *Katma Deger Vergisi İade Rehberi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 1.Cilt, İstanbul, 2015.

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

Yüksel, V., “Yolcu Beraberi Eşya İhracında KDV İstisnası Uygulaması”, *Yaklaşım Dergisi* (Kasım 2006), S: 167, s.8-16.