**TÜRKİYE’DE KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ UYGULAMASI YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

**Pamukkale Üniversitesi**

**Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Dönem Projesi**

**Maliye Anabilim Dalı**

**Vergi Hukuku ve Vergi Uygulamaları Programı**

**Nevzat AY**

**Danışman: Prof. Dr. Ersan ÖZ**

**Haziran 2019**

**DENİZLİ**

**ÖNSÖZ**

 Uzun bir süreçte ve yoğun bir çabayla yazılan bu proje çalışmasında bana çok şey öğreten ve uzun yıllar da öğretmeye devam edeceğine inandığım değerli hocam ve danışmanım Prof. Dr. Ersan Öz’e sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

 Son olarak her alanda yardımlarıyla yanımda olan kararlarımın her zaman arkasında duran ve desteğini hiçbir zaman esirgemeyen sevgili üstadım Y.M.M. Yahya Demirci’ye sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

 Nevzat AY

 Denizli, 2019

ÖZET

**TÜRKİYE’DE KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ UYGULAMASI YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

AY, Nevzat

Dönem Projesi

Maliye ABD

Vergi Hukuku ve Vergi Uygulamaları Programı

Proje Yöneticisi: Prof. Dr. Ersan ÖZ

Haziran 2019, vii + 70 Sayfa

**Katma Değer Vergisi, ülke ekonomisinde önemli bir yere sahip olmakla beraber mükelleflerin faaliyetleri sonucunda teslim ve ifa ettikleri mal ve hizmetlerden alınan vergilerdendir ve kamu gelirlerinde önemli bir paya sahiptir. Bu nedenle, devlet tarafından KDV mükelleflerine birtakım ödev ve sorumluluklar yüklenmiştir. KDV mükelleflerinin mal ve hizmet alımında peşin ödedikleri vergi direk maliyet unsurunu oluşturmaktadır. Bu verginin geri dönüşümü ise zaman almaktadır.**

**Bu çalışmada, Türkiye’de KDV iadesi uygulaması, ile uygulama esnasında oluşan problemler ile araştırmalar yapılmıştır. Bu süre zarfında yaşanılan sorunlar ile uygulamadaki aksaklıklar ele alınarak çözüm önerilerine yönelik değerlendirmeleri içeren bir çalışma yapılmıştır. Çalışmanın, değerlendirmesinde günümüzde yaşanan problemler ile gereklilik arz eden değişiklikler ve çözümler ile öneriler sunulmuştur.**

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Sorumluluğu, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Sorumluluğu, Kamu Alacağı,

ABSTRACT

**RESPONSIBILITY OF TRADING COMPANIES PARTNER’S**

 **FOR PUBLIC DEBTS**

AY, Nevzat

Term Project

Department of Finance

Taxation Law and Tax Applications Programme

Adviser of Terms Project: Prof. Dr. Ersan Öz

June 2019, vii + 70 Pages

**Value Added Tax, which has an important place in the country's economy, is one of the taxes levied on goods and services and has an important share in public revenues. Therefore, duty and responsibilities have been imposed on the taxpayers by the government. The taxpayers who pay in advance for the purchase of goods and services constitute the direct cost factor. The refund of this tax takes time.**

**In this study, KDV refund application and problems encountered in practice in Turkey were investigated. In this context, this study including the problems in refund process and troubles from execution and solutions of these were evaluated. As a result of the study, important findings on the problems that are experienced today and solution suggestions are presented.**

**Keywords:** Tax Liability, Responsibility of Value Added Taxpayers, Public Claims,

**İÇİNDEKİLER**

|  |  |
| --- | --- |
| ÖNSÖZ…………………………………………………………………………….....ÖZET............................................................................................................................ | iii |
| ABSTRACT................................................................................................................. | iii |
| İÇİNDEKİLER............................................................................................................. | iv |
| TABLOLAR DİZİNİ.................................................................................................. | v |
| SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ......................................................................... | vii |
| GİRİŞ............................................................................................................................ | 1 |

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ UYGULAMALARI

1.1. Katma Değer Vergisinin Konusu …….…………………………………………… 3

1.2. Mükellef ve Vergi Sorumlusu ………………………………………………...........4

1.3. Katma Değer Vergisinde İstisnalar …………………………………………………5

1.3.1. Tam İstisnalar 6

1.3.1.1. İhracat İstisnası 6

1.3.1.2.Taşımacılık İstisnası 7

1.3.1.3. İthalat İstisnası 9

1.3.1.4. Diplomatik İstisnalar 10

1.3.1.5. Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında İstisnalar ………………………..11

1.3.2.Kısmi İstisnalar 12

1.3.2.1. Yapım İşleri ve Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik Mimarlık ve Etüt Proje Hizmetler 14

1.3.2.2. Etüt Plan Proje Danışmanlık Denetim ve Benzeri Hizmetler 14

1.3.2.3. Makine Techizat Demirbaş ve Taşıtlara ait Bakım Onarım Hizmetleri. 14

1.3.2.4. Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri 14

1.3.2.5. İşgücü Temin Hizmetleri 15

1.3.2.6. Yapı Denetim Hizmetleri 15

1.3.2.7. Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri 15

1.3.2.8. Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma Götürme Hizmetleri 15

1.3.2.9. Spor Kulüplerinin Yayın Reklam ve İsim Hakkı Gelirlerinin Konu İşlemleri 16

1.3.2.10. Temizlik Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri 16

1.3.2.11. Servis Taşımacılığı Hizmeti 16

1.3.2.12. Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri 16

1.3.2.13. Külçe Metal Teslimleri 16

1.3.2.14. Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünleri Teslimi 17

1.3.2.15. Hurda ve Atık Teslimi 18

1.3.2.16. Metal Plastik Lastik Kauçuk Kağıt Cam Hurda ve Atıklarından Elde Edilen Hammadde Teslimi 18

1.3.2.17. Pamuk, Tiftik,Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimi 18

1.3.2.18. Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi 19

1.3.2.19. Özellikli Durumlar 19

1.3.3.İndirimli Orana Tabi İstisnalar 20

1.3.3.1. İade Tutarının Hesaplanması 22

1.3.3.2. İadeye Dahil Edilebilecek Yüklenim Hesabı 23

1.3.3.3. Özellikli Durumlar 24

İKİNCİ BÖLÜM

türkiye'de katma değer vergisi iadesinde karşılaşılan problemler ve muhtemel çözüm önerileri

2.1. Katma Değer Vergisi İadesi 26

2.2. Katma Değer Vergisi İadesi Kontrol Raporu Sorunları ……..28

2.2.1. Alt Firmalar Sorunları 29

2.2.2. Belge Basım Bilgileri Sorunları 29

2.2.3. Yüklenilen Katma Değer Vergisi Listesi Sorunları 30

2.2.4. Özel Esaslar Bölümü 31

2.2.5. Genel Esaslara Dönüş 32

2.2.6. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma ve Düzenleme 33

2.3. Yeminli Mali Müşavir Katma Değer Vergisi İadesi Raporu 35

2.3.1. Yeminli Mali Müşavirlik Raporu İadeleri 37

2.3.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları 38

2.3.3. Vergi İnceleme Raporu ve Sorumlulukları 39

2.3.4. Teminat Mektupları ile yapılan İadeler 40

2.3.5.Ön Kontrol Raporuna Dayalı İade Uygulaması 40

2.3.6.Özellikli Durumlar 41

SONUÇ …………………....………………………………………………..………….43

KAYNAKLAR………………………………………….…………………..…………45

EKLER …………………....………………………………………………..………….49

ÖZGEÇMİŞ…………………………………………………………….………..…….70

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1. Türkiye'de Katma Değer Vergisi İadelerinin GSYH İçerisindeki Payının Yıllara Göre Seyri …………………………………………………………………...27

Tablo 2. Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı ………...34

SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ

KDV : Katma Değer Vergisi

KDVK : Katma Değer Vergisi Kanunu

KDVGT : Katma Değer Vergisi Genel Tebliği

KDVGUT : Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

HİS : Hızlandırılmış İade Sistemi

İTUS : İndirimli Teminat Uygulama Sistemi

KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu

Md : Madde

VİR : Vergi İnceleme Raporu

MTVK : Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

Mük. : Mükerrer

ÖTV : Özel Tüketim Vergisi

SPK : Sermaye Piyasası Kanunu

SGK : Sosyal Güvenlik Kurumu

SMİYB : Sahte Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge

TBK : Türk Borçlar Kanunu

TBMM : Türkiye Büyük Millet Meclisi

BKK : Bakanlar Kurulu Kararı

TTK : Türk Ticaret Kanunu

vd. : ve devamı

VİVK : Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

VUK : Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

 Toplumda bireylerin bir arada yaşamaları, bir takım toplumsal ihtiyaçların oluşmasına neden olmuştur. İnsanlarım bir arada yaşamasının idamesi için bazı ihtiyaçların hızlı ve adaletli bir şekilde karşılanarak bireylere sunulması gerekir. Toplumda yaşayan İnsanların ihtiyaçlarının büyük bir kısmı, devlet tarafından kamusal alandaki mal ve hizmetlerin oluşturulup geliştirilerek üretilmesi yoluyla karşılanır. Devlet toplumda yaşayan insanların ihtiyaçlarını karşılaya bilmek için bazı kaynaklara ihtiyaç duymuştur. Bu kaynaklara kamu alacağı denilmektedir. Bu sebeple kamu alacağı Devletin egemenlik gücüne dayanarak değişik kaynaklardan elde edilir ve kanunlar ile güvence altına alınmıştır. Kamu gelirleri içerisinde en önemli yeri vergiler almaktadır. En önemli vergi kalemlerinden biriside Katma Değer Vergisidir.

İstisna konusunu oluşturan ve bazı mal ve hizmet teslimlerinde düşük oranlı olan KDV’nin iadesi bir çok ülkede kullanılan bir uygulamadır. Her ne kadar iade süreci değerlendirilse de KDV iadesi işletmelerin mali idareden alacağıdır. Mükelleflerin yüklendikleri KDV’nin mali idare tarafından geri iadesi; ülkelerin gelişme düzeyi ve ekonomiye katkısı ve finansal duruma etkisi orantılı olarak idare tarafından öngörülen engellerden arındırılmış, hızlı ve düşük maliyetli olarak geri dönüşler gerçekleştirilmektedir. Ülkemiz gibi gelişmekte olan ülkelerde iade süreci daha fazla bürokratik engeller ile yürümekte, süreç sancılanarak uzamakta, çeşitli yasalara ve mevzuata uygun olamayan uygulamalarla bürokratik engeller oluşturularak geri dönüşteki iade sürecinin uzamasına neden olmaktadır.

Bu çalışmada, ülkemizdeki KDV iadesi uygulaması, uygulamada ön planda olan bazı sorunların, değerlendirilerek çözüm önerileri sunulmaya çalışılmıştır. Sorunlarla yoğrulan, KDV iade sürecinin uzaması sonucunda daha maliyetli olmasına neden olan bazı mevzuattan kaynaklı ve mevzuata uygun olmayan uygulamalar değerlendirilerek, idareden kaynaklı sorunların çözüme kavuşturulabilmesinin önemi vurgulanarak ele alınmaya çalışılmıştır. Çalışma sürecinde bir çok kaynak araştırması yapılarak, çalışmalar yasal mevzuat doğrultusunda, kanunlar, tebliğler, sirküler, bildirimler, tezler, konu ile ilgili fikir alışverişi yapılan yeminli mali müşavirler ile kitaplar ve makaleler incelenmiştir.

Birinci bölümde; KDV’nin konusu, sorumluları ve uygulamalar yönünden konu ele alınmıştır. Burada, ülkemizde KDV iadesi uygulamalarından seçilen istisnalar, bu istisnaların nasıl gerçekleştiği ve KDV istisnalarındaki konular ile iadesi süreci değerlendirmesine yönelik araştırmalara yer verilmiştir. Bu bölümde, istisna çeşitleri, özellikli durumları ve iade süreci değerlendirilerek sisteminin işleyişi genel hatlarıyla ele alınmıştır.

İkinci bölümde; Türkiye’de İade sürecinde karşılaşılan problemler ile ilgili oluşturulan çözüm yolları, özel esaslardan genel esaslara geçiş yolları, KDV iadesi sürecinde yeminli mali müşavirlerin raporları ve sorumlulukları ile vergi inceleme raporlarının sürece etkisi yine iadelerin kullanım yolları, teminat mektupları ile yapılan iadeler ile ön kontrol raporuna dayalı iade uygulama taleplerinin özellik arz eden durumları incelenmiştir.

Çalışmamızın sonuç bölümünde ise çalışmanın bütünü, başlıklar altında yer alan bilgiler özetlenerek içerikte tartışılan durumlara ilişkin ulaştığımız sonuçlara ve çözüm önerilerine yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ UYGULAMALARI

Katma Değer Vergisi ülkemizde 25.10.1984 tarihinde kabul edilen 34 yıllık geçmişi olan bir vergidir. 2017 yılı verilerine göre Ülkemizin toplam vergi gelirleri içinde KDV’nin payı %33’dür. Türkiye’de KDV iadesi uygulamalarına bakıldığında 2017 yılı verilerine göre İhracat İstisnası nedeniyle Katma Değer Vergisi iadesinin GSYH içindeki payı %1,1 diğer iadelerin payı %1 olarak yer almaktadır. Bu çalışmamızda farklı istisna türlerine ilişkin açıklamalar değerlendirilerek, KDV istisnaları göz önünde bulundurulup uygulamaları hakkında bilgi verilecektir.

Bu bölümde, K.D.V.’nin konusu, mükellef ve sorumluları ile istisnalar konu başlıkları altında ve temel unsurları ile her bir istisna türünün belirleyici özellikleri ile istisna konusu sayılan durumlar hakkında bilgi verilmiş, verginin sorumluluğu ve istisnadan yararlanma şartları yine üçüncü kişilerle olan ilişkileri ve sorumlulukları değerlendirilerek ele alınmıştır.

# Katma Değer Vergisinin Konusu

KDV’nin konusuna giren işlemler, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun birinci maddesinde sayıldığı üzere, Ülkemizde yapılan işlerin verginin konusuna girebilmesi için, gelir unsurlarının ülkemiz sınırları içerisinde yapılması ve hizmetinde yine ülkemiz sınırlarında gerçekleştirilmesi gerekmektedir. İthal edilen ürünlerde vergiye tabidir.

 Bu kanun hükmüne göre mükellef ayrımı yapılmaksızın, faaliyetin Türkiye’de yapılması yeterlidir. Verginin konusuna giren işlemler kim tarafından yapılırsa vergilendirilir. Bu işlerin mükellefiyetlerinin T.C. vatandaşı olup olmamalarının, işyeri merkezlerinin Türkiye’de bulunup bulunmamasının verginin mahiyetinin değiştirmeyeceğini vergilendirmeye mani teşkil etmeyeceği ifade hükmüne bağlanmıştır. Yine diğer vergi kanunlarındaki muafiyet ve istisnalar katma değer vergisi kanununa göre geçerli değildir. Örneğin gelir veya kurumlar vergisinden muaf tutulan bir mükellef veya kişi katma değer vergisi kanununa tabi bir işlem yapmışsa işlemim katma değer vergisi kanununda istisna edilmemişi olması şartıyla katma değer vergisi mükellefi olarak vergilendirilir.*(Aygül, 2016)*

# Mükellef ve Vergi Sorumlusu

Vergi sorumlusu ve vergi mükellefi birbirinden farklı kavramlardır. İki kavram arasında vergi alacağının doğumu, yükümlülüklerinin kapsamları ve dayanakları bakımından çeşitli farklılıklar bulunmaktadır. 3065 sayılı yasaya göre KDV’nin mükellefi esas itibariyle vergiye tabi işlemleri yapanlardır.Malların teslimi veya hizmet ifasında mükellef, bu malları teslim edenler veya hizmeti yapanlardır. İthalatta ise ithalatı yapandır. Transit taşımalarla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşıma işlemlerinde muhatap olan taraf mükelleftir.

Vergi mükellefiyetinin başlıca belirleyici iki kriteri mevcuttur.

1. Vergiyi doğuran olay, mükellefin kişiliğinde gerçekleşmelidir.

2. Vergi borcunu kendi malvarlığından ödemelidir.

 Vergi mükellefi ve vergi sorumlusunu birbirinden ayıran iki temel özellik de kendini burada göstermektedir. Vergi sorumlusu, vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirmez, vergiyi doğuran olay başkasının (mükellefin) kişiliğinde gerçekleşmektedir. Öte yandan vergi sorumlusu kural olarak vergi borcunu kendi malvarlığından değil; mükellefin malvarlığından öder. Hatta bazı hallerde verginin kesilmesi ile vergi dairesine yatırılması tarihleri arasında geçen süre içinde kesilen parayı kullanarak yarar dahi sağlayabilmektedir. Yani sorumlu aslında içinde bulunduğu hukuki durum nedeniyle vergi mükellefinden aldığı parayı vergi dairesine ödeyerek bir tür aracılık yapmaktadır. Eğer vergi sorumlunun malvarlığından ödenmiş ise sorumlu mükellefe rücu ederek ödediği vergiyi ondan talep edebilir.

 Vergi mükellefi ve vergi sorumlusu arasındaki ilişkiyi, kanuni mükellef ve fiili mükellef arasındaki ilişkiden ayırt etmek gerekir. Fiili mükellef, VUK md. 8 anlamında mükellef değildir; ancak bazen kanunlardan yahut piyasa koşullarından dolayı verginin maddi yükü fiili mükellef üzerinde kalmaktadır. Fiili mükellef genellikle dolaylı vergilerde ortaya çıkmaktadır. Örneğin KDV’nin kanuni mükellefi vergiye konu mal teslimini veya hizmet ifasını gerçekleştirilen kişi olmasına karşın, bu kişi fiyat mekanizması içerisinde vergiyi nihai tüketiciye yansıtacağından verginin maddi yükü tüketici üzerinde kalacaktır. Herhangi bir sebeple, vergiyi satış sırasında intikal ettirmeyen kimse, vergiyi yine de ödemek zorundadır ve müşteriye karşı herhangi bir talep hakkına sahip değildir.

 Aralarındaki bu öze ilişkin farklara rağmen hem mükellef hem de sorumlu verginin ödenmesi ile yükümlü olduklarından VUK 8. maddede mükellefe ilişkin düzenlemelerin sorumlu açısından da geçerli olacağı düzenlenmiştir. VUK’ta yer alan söz konusu düzenlemeler ışığında, hem mükellef hem de sorumlu bakımından ortak bazı temel özellikler de mevcuttur.

 Sorumluluk da mükellefiyet gibi kamu hukukundan doğmaktadır. Kanunilik ilkesi gereği, dar ve teknik anlamdaki vergisel sorumluluğun doğacağı hallerin kanunlarla düzenlenmiş olması gerekmektedir. Özel anlaşma ile mükellefiyet veya sorumluluk yaratılması mümkün olmadığı gibi, kanundan doğan mükellef veya sorumlu sıfatının özel anlaşmalarla devri mümkün değildir. Böyle bir kural getirilmiş olmasının nedeni vergi yükünün, ödeme gücü olmayan kimselere devredilmesini önlemektir.

# Katma Değer Vergisinde İstisnalar

KDV indirim mekanizması sistemine dayanan dolaylı bir vergidir. Buna göre satın alınan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen vergiler, satılan mal ve hizmetler dolayısıyla hesaplanan vergiden düşülür, hesaplanan KDV indirilen KDV’den fazla ise aradaki fark vergi dairesine ödenir. İndirilen KDV hesaplanan KDV’den fazla ise aradaki fark sonraki döneme devreder. Sonuç itibariyle indirim mekanizması nedeniyle KDV, en son nihai tüketicinin üzerinde kalmaktadır.

Bu durumda, son kullanıcının üzerinde kalan KDV yükü kanunda belirtilen istisna hallerinde iade edilmektedir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 11-17. maddelerinde belirtilen KDV istisnalarında Yüklenilen KDV’nin indirim konusu yapılamayan kısmının iade edileceği belirtilmiştir. İstisna konuları tam istisnalar ve kısmi istisnalar olarak ele alınmaktadır.

# Tam İstisnalar

 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nda düzenlenen İstisnalar; ihracat istisnası, taşımacılık istisnası, ithalat istisnası, diplomatik istisnalar ve yatırım teşvik belgesi kapsamındaki istisnalar başlıkları altındadeğerlendirilmiştir. Bazı istisnalarda, yüklenildiği halde indirilemeyen verginin iadesine imkan sağlanırken, bazı istisnalarda iade öngörülmediği gibi, indirim imkanı da verilmemiştir. Yüklenilen vergilerin indirim ve iadesine imkan sağlayan istisnalar tam istisna, diğerleri ise kısmi istisna olarak ifade edilir. Tam istisna, bazı istisna konusu işlemleri yapan mükelleflerin, bu işlemleri dolayısıyla yüklendikleri KDV tutarlarını yaptıkları işler dolayısıyla hesapladıkları KDV tutarlarından tamamıyla indirebilme, diğer taraftan da yüklenilen bu KDV tutarları indirim yoluyla giderilemezse iade olarak talep edebilme hakkına sahip olmalarını ifade eder.

 KDV iadesinde iade hakkı doğuran işlemler gerçeği yansıtmalıdır. Gerçeği yansıtma durumu ispat edici belgeler ile kanıtlanmalıdır. Tam istisna kapsamındaki istisna işlemlerinde belgelerin gerçek verilerinin doğruluğunun teyit edilmesi gerekmektedir. Bilgilerin doğruluğu kadar güvenilir olması da önemlidir bu güvenilirlik ispat edici belgelerde doğrulanmalıdır.

# İhracat İstisnası

İhracat; Bir mal veya hizmetin, yürürlükte olan ihracat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun olmak suretiyle, Türkiye gümrük bölgesi dışında veya serbest alanlara çıkarılmasını veya müsteşarlık tarafından ihracat olarak kabul edilebilecek sair çıkış işlemlerini ifade etmektedir. İhraç konusu mal veya hizmetin gümrük mevzuatı hükümleri uyarınca muayenesinin yapılarak taşıta yüklenmesi aşaması, bir yerden veya muhtelif alanlardan bir seferde veya parça parça yüklenmesi olarak ifade edilmektedir.

İhracat istisnasında teslim; yurtdışındaki bir müşteriye veya serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalıdır. Teslim konusu mal Türkiye’nin gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı yada yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır.

Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura İle Yapılan Satışlar, Bavul Ticareti; Ülkemizde bağlı bulunduğu vergi dairesinden “Türkiye’de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılacak satışlara ait KDV ihracat istisnası izin belgesi’’ İstisna izin belgesi alan mükellefler, bu tür satışları KDV hesaplamadan yaparlar. Mal satışında yabancı uyruklu kişiler ülkelerinden aldıkları yasal belgeler ile gelerek ürünleri almakta ve bu teslim esnasında özel fatura düzenlenmektedir. Düzenlenen özel faturalar ile alınan ürünlerin gümrükten çıkışı sağlanmakta ve gümrükte onaylanan özel faturaların onaylı nüshaları satıcı firmaya gelerek yüklenilen KDV iadesi ilgili ayda talep edilmektedir.

 Hizmet İhracı; yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması ve hizmetten yurtdışında faydalanılması şartıyla KDV’den istisna edilmiştir. KDV istisnasında verilen hizmetlerde ülkemizde yararlanılması durumunda yapılan hizmet KDV’ye tabidir.

# 1.3.1.2.Taşımacılık İstisnası

Transit ve Türkiye’ye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işleri istisnası; 3065 sayılı Kanunun 14/1’ inci maddesi ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden istisna edilmiştir. Taşımacılık işlemleri; deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşımacılık işlerini kapsamındadır.

Ülkemizde başlayıp yabancı bir ülkede sona eren yük ve yolcu taşıma işlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu, istisna kapsamı değerlendirilirken önem arz eden konuların olduğu ve bunların başında taşıma işlerinin iç parkur ve dış parkur olarak kanunda ayrıldığı görülmektedir. Ülkemiz sınırları içerisinde yapılan taşıma işlerinin istisna kapsamında değerlendirilmediği görülmektedir. Uluslararası taşıma işlerinde en yüksek maliyet kısmını oluşturan araçların alımı, akaryakıt, bakım onarım ve genel gider maliyetlerinin yekün rakamlar oluşturduğu fakat KDV iadesi alınırken özellikle tır karnelerinin teminin ve geri dönüşündeki evrakların temini ciddi zaman almakta ve KDV iadesinde sorunlar yaşanmaktadır. Özellikle İnteraktif bilgilendirmenin arttığı bilişim çağında geliştirilen bilgisayar programları ve yazılımlar ile gümrüklerden hızlı veri akışları sağlanması mükelleflerin iade sürecini hızlandırması mümkündür..(Narinoğlu, 2010).

Uluslararası taşımacılık işlerinde taşımayı yapan araçların firmanın aktifinde kayıtlı araçları olması ile kiralık organizatör firmalardan temin edilmesinde KDV iadesi açısından farklılıklar oluşmaktadır. Yüklenim listesindeki maliyetler hesaplanırken genel giderlerin maliyetleri oranlanarak alınmakta ve genel giderlerden kiralık araçlara isabet eden bedelin ayrıca hesabı gerekmektedir.

 Uluslararası taşımacılık işlerinde transit ülkemiz ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlemlerinde kullanılan araçlar farklılık gösterebilmekte yeri geldiğinde arızalanan aracın yerine başka araç geçebilmektedir. Bu gibi durumlarda genelde fatura ve tır karnelerinde yazan araç bilgileri ile çıkış yapan araç farklılıkları oluşmakta yine kapı kuleye kadar götüren aracın maliyetleri yüklenilirken idareye açıklamakta zorlanılmaktadır. Bu gibi olaylarda yüklenilip iadesi yapılamayan vergi mükellefin üzerinde yük olarak kalmaktadır.

Uluslararası taşımacılık işlerinden Kara, deniz, hava ve demiryolu ile taşıma yapan yerli, yabancı, tam ve dar mükellef tüm taşıyıcılar, yani fiili nakliyeyi gerçekleştiren firma, istisnadan yararlanacaktır.

Ülkemiz ile yabancı ülkeler arasında olan taşımacılık işlemlerinde yol üzerindeki başka ülkelere uğranılması veya indi bindi yük taşımsının yapılması, yüklerin boşaltılması veya yeniden yüklenilmesi gibi durumlar iade açısından sorun teşkil etmemektedir. Zira taşıma işinin ülkemizde başlayıp başka bir ülkede bitmesi yada başka bir ülkede başlayıp ülkemizde bitmesi gerekmektedir. Böylece taşıma işlemi tamamlanmış olmaktadır.

KDV Kanununun 7. maddesine göre Türkiye ile diğer ülkeler arasındaki taşımacılık işlemlerinin sadece iç parkura isabet eden kısmı ülkemizde yapılmış sayılacaktır.Kanun kapsamında da görüleceği üzere taşımacılık hizmetinin iç parkur dışına isabet eden kısmı istisna olarak değerlendirilecektir. (Narinoğlu, 2010).

Uluslararası taşımacılık işlerinde karşılıklı olarak vergi muafiyet anlaşması olan ülkelere yapılan taşıma işlerinde KDV istisnası uygulanacak taşımacılık işlemlerinde ülkemiz mükelleflerine KDV uygulayan ülkelere KDV istisnası uygulanmayacağı KDV kanununda hüküm altına alınmıştır. KDV istisnasından yararlanabilmek için Uluslararası antlaşmalar gereği taşımacılık yapılan ülkeler ile karşılıklı vergi muafiyetinin uygulanması gerekmektedir.

Karayoluyla uluslararası taşımacılık yapılabilmesi için Ulaştırma Bakanlığından yetki belgesi alınması zorunludur. Uluslararası yük ve eşya taşımacılığı yapacak olan firmalara Ulaştırma Bakanlığı tarafından C2-R2 yetkilendirme belgeleri verilmektedir. Firmaların aktiflerinde kayıtlı olan taşıtları bu belgelere kayıtlarını yaptırarak taşımacılık işlemlerinde kullanabilirler.

# 1.3.1.3.İthalat İstisnası

Ülkemizde üretime giren malzemelerin temininde peşin ödenen katma değer vergisi ithalatı yapan firmalar ve sermaye açısından her zaman sorun teşkil etmektedir. Özellikle peşin ödenen KDV’nin dönüşündeki sürenin uzunluğu temel alındığında üretici firmalar açısından ciddi maddi sorunlar oluşturmaktadır. Devler idaresi bu konuyu ele alırken üretimde kullanılacak malzemelerin ithalinde ödenen KDV’nin istisna edilmesi olacağından bu konuda idare olumlu adım atmamıştır.

Burada konu değerlendirilirken genel olarak ele alındığından başkaca konularda da istisna talepleri artacağından hükümetlerin bütçede ciddi bir gelir kaybı oluşacağı değerlendirilmiş olmaktadır. Çözüm önerilerinde ithalatta peşin alınan KDV’nin daha çok vadeye yayılarak üretim sürecine göre tahsiline imkan sağlanabilecektir.(Asil, 2017).

KDVKanunu’nun 11 inci maddesindeki ihracat istisnasından ithal olunan ürünlerinde yararlanabilmesi için İthalat kapsamındaki ürünlerin yurtiçine genelde dahil de işleme belgesi ile sokulması ve ilgili gümrük müdürlüğüne vergi karşılığı teminat gösterilmesi veya ödenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, Katma değer vergisi kanununda, gümrük vergisi ve diğer kanunlar gereğince gümrük vergisi teminata bağlanarak işlem gören mallara ait ithalatta KDV’nin de aynı usule tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, başta gümrük vergisi kanunu olmak üzere mevzuat hükümleri gereğince, gümrük vergisi teminata bağlanarak ithal edilen mallar ait KDV de teminata bağlanacaktır. Ancak, bu şekilde ithal edilen malların KDV’den müstesna olması halinde, bu malların ithalinde vergi hesaplanmayacağından teminat uygulaması da söz konusu olmayacaktır.

# 1.3.1.4.Diplomatik İstisnalar

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 15/1-a maddesinde düzenlenen diplomatik istisna, yabancı devletlerin Türkiye’deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan ve gerçek usule vergilendirilen mükellefler tarafından uygulanması esastır. Bu nedenle tesliminde istisna uygulanan mal yada hizmetlerin temin edildiği mükelleflerin istisnadan yararlanmaları mümkün değildir. Örneğin; İstanbul Başkonsolosluğu hizmet binası inşaat-tadilat ve dekorasyon işini üstlenen bir firmanın bu işi taşeron firmalara yaptırması durumunda istisna uygulanmayacaktır. Çünkü, taşeron firmalar konsolosluğa değil işi üstlenen firmaya hizmet vermektedirler. Dolayısıyla, taşeron firmaların hizmet ifalarında istisna uygulamaları mümkün değildir.Diğer taraftan, istisna uygulamasından doğan katma değer vergisi iadesi alacaklarının, hak sahibi mükelleflerin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldıkları mükelleflerin, belediyelerce tahsil edilen emlak vergisi ve çevre temizlik vergisi borçlarına mahsubunun istenmesi ile nakden ya da mahsuben iade taleplerinin Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporuyla alınması, mevzuatta bu yönde bir düzenlemenin olmaması sebebiyle mümkün değildir.

İstisnadan, karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye’deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ile bunların diplomatik statüye haiz bulunan diplomatik misyon şefleri, diplomasi memurları, konsolosluklarda görev misyon şefleri, meslekten konsolosluk memurları faydalanabileceklerdir. Diplomatik istisna kapsamında yapılacak mal ve hizmet alımları, istisna belgesine dayanılarak katma değer vergisiz olarak yapılacaktır. Bu durumda istisna iadesi için dosya içerisindeki belgeler iyikontrol edilmeli kurallara aykırı bir durumun varlığı halinde uygulamadan vazgeçilmelidir. Aksi durumda sorumluluklardan kaynaklı ciddi sorunlar ile karşı karşıya kalınabilmektedir. Çünkü İstisna kapsamına giren mal ve hizmetlerin satışında düzenlenen faturada katma değer vergisi istisnasından yararlanılacak ve KDV hesaplanmayacak yine alıcıdan da tahsil edilmeyecektir. Bu bu satışlar için düzenlenen faturaya, alıcının adı soyadı ve adresinin yanı sıra uyruğu, pasaport bilgileri ile belgenin tarih ve numarası ile kimlik kartının numarası yazılmalıdır. (Yavaş, 2005, s. 5).

# 1.3.1.5.Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında İstisnalar

Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Makine ve Teçhizat Teslimlerindeki KDV İstisnası 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun (13/d) maddesi kapsamında yatırım teşvik belgesine sahip mükelleflere kanun kapsamında yararlanılarak alınan yatırım teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizat teslimlerinin vergiden istisna olduğu ifade edilerek İstisnanın uygulana bilmesi için çeşitli şartlar belirlenmiştir.

KDV İstisnasının uygulana bilmesi için alım yapılan makine ve teçhizatın amortismana tabi iktisadi kıymet niteliğinde sabit kıymetlerden oluşması gerekmektedir.

KDV istisnasından yararlanma şartları bakımından;

* Yatırım teşvik belgesi ekindeki yerli ve ithal listede yer alması
* Amortismana tabi yeni makine teçhizat niteliğinde olması
* Makine ve teçhizatın faaliyet alanlarına ilişkin indirim hakkı tanınana işlemlerden kaynaklanması
* KDV mükellefiyetlerinin bulunması gerekmektedir. KDV mükellefiyetleri bulunmayanlara ve makine ve teçhizatı faaliyet alanı dışında kullananlara yapılacak teslimlerde KDV istisnası uygulanmaz.
* Yedek parça, mefruşat, demirbaş, kapsama girmez.
* KDV istisna uygulaması üretim amaçlı makine teçhizat yatırımları kapsamında olduğundan hizmet ifaları bu uygulamadan yararlanamaz.
* Yatırım teşvik belgesi yerli ve ithal listede yer alan makine ve teçhizatın yatırım yerinde kurulumu, montajı gerçekleştirilen makine teçhizat istisna kapsamındadır. Bedel istisnası toplamına kurulum ve montaj dâhil edilir.

KDV Uygulama Genel Tebliğinde de belirtildiği üzere KDV istisnası kapsamında makine ve teçhizat yatırımı yapmak isteyen mükellefler, bağlı bulundukları vergi dairesine başvurarak örneği KDV Uygulama Genel Tebliğinde verilen KDV mükellefiyetlerinin olduğu ve ilgili yatırım teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizat alımlarında KDV istisnası uygulanabileceğine ait yazıyı alarak yurt içinden temin ettikleri satıcılara ve yurt dışından temin ettikleri makine ve teçhizat için ilgili gümrüğe verirler. Bağlı bulundukları vergi dairesi tarafından e-imza ile verilen yazılar elektronik ortamlardan teyit edilebilmektedir.

 KDV kanununun (13/d) maddesi kapsamında KDV den istisna olarak mal satan satıcılar bu durumu ilgili dönem KDV beyannamelerinde beyan ederek, satış faturası, onaylı yatırım teşvik belgesi ve ekleri ile İstisna yazısı ile birlikte yüklendikleri KDV’yi iade talebinde bulunabilirler. *(Akçakoca,2014)*

# Kısmi İstisnalar

Türkiye’de mal teslimi ve hizmet ifası şeklinde cereyan eden ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerde, söz konusu faaliyetlerin her bir aşamasında ortaya çıkan katma değerin vergilenmesini konu alan KDV Kanununda düzenlenen istisnalardır.

Katma değer vergisinde, içerisindeki indirim mekanizması sayesinde; mal ve hizmet satışında bulunan mükelleflerin, satışını gerçekleştirdikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödemiş oldukları vergiyi tahsil ettikleri vergiden indirmeleri ve bu şekilde, bu verginin nihai tüketicilere doğru kayarak tamamen onlar üzerinde kalmasını temin etmeleri mümkün olmaktadır.Bilindiği üzere KDV uygulamasında mükellef, bu verginin konusunu teşkil eden mal ve hizmeti satan (üretici-imalatçı, toptancı yada perakendeci) kişiler olmakla birlikte; verginin asıl yüklenicileri, yani bu vergiyi ceplerinden ödeyenler, bu mal ve hizmetleri satın alan nihai tüketicilerdir.

Verginin asıl yüklenicisi nihai tüketiciler olduğuna göre, Kanunda öngörülen istisna hükümleri uyarınca vergi alınmamasından da asıl olarak onlar yararlanmış oluyorlar denilebilir.

Bu mal ve hizmetleri satan aracı konumundaki mükelleflerin KDV istisnasından sağladıkları menfaat ise, sattıkları mal ve hizmetler üzerindeki verginin istisna uygulaması sayesinde kalkmasıyla birlikte, fiyatının düşmesi sonucunda vergili satış yapan rakipleri karşısında kazandıkları rekabet gücüdür. Yani mükellefler, vergi istisnası sayesinde, aynı kar marjıyla fakat daha düşük bir fiyatla satışta bulunabilme imkanı elde ederler.(Yakut,Nefat 2015 s. 2).

Bu durumda hazine, kısmi yada total bir KDV fedakarlığına katlanmak zorunda kalır belki, ama bunun karşılığında devlet; ihracat artışı ve bu yolla ülkenin dış ödemeler dengesinin oluşmasına katkı sağlanmasından, yine kamusal birer yük olan sosyal öteki kimi ekonomik amaçların gerçekleştirilmesine kadar olumlu pek çok sonuç elde etmiş olur.Ne var ki, Kanunda yer alan bütün istisnaların mükellef ve asıl yüklenici konumundaki nihai tüketicilerin davranışları üzerinde aynı etkiyi yarattığı söylenemez.Bu, söz konusu olan istisnanın “tam” yada “kısmi” nitelikte olmasına bağlı bir husustur.Bu durumda biz, daha çokuygulamada kullanılan kısmiistisna türlerini ve kavramlarının neyi ifade ettiğini, konusunu, açıklamaya ve irdelemeye çalışacağız.

Aşağıdaki yapılan işlerde KDV İadesi alabilmek için ana koşul, satıcının tevkifat dışındaki KDV’yi 1 nolu KDV beyanı ile beyan etmiş olması, alıcının da yaptığı tevkifatla ilgili olarak 2 nolu KDV beyanı vermiş olmasıdır. Alıcının 2 nolu beyannameyle beyan ettiği KDV’yi ödemiş olması koşulu aranmaz. Genel bütçe kapsamındaki idarelere yapılan işlerde ise hak edişin harcama yetkilisince onaylanmış olması yeterlidir. Bu kurumlardan ayrıca beyan ve ödeme aranmaz.İade olarak istenecek tutar tevkifata tabi tutulan KDV’yi aşamaz. Yüklenilen listesi gerekmemektedir.(Angın,2016 s. 2).

### Yapım İşleri ve Bu işlerle Birlikte İfa edilen Mühendislik Mimarlık ve Etüt Proje Hizmetler

Yapım işlerinde kısmi KDV tevkifatı uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapılmak üzere sorumlu tutulanlar yapılacak işlemler bazında KDV Uygulama Genel Tebliğinde belirtildiği üzere verilen hizmetler üzerinden düzenlenen faturalarda uygulanmaktadır. KDV Uygulama Genel Tebliğin de sayılanlara karşı ifa edilen yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde, alıcılar tarafından (2/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır. Yapım işlerinin kapsamına genel tebliğde sunulan konular girmektedir.

### Etüt Plan Proje Danışmanlık Denetim ve Benzeri Hizmetler

KDV Uygulama Genel Tebliğinde belirlenmiş, KDV mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşları vb. belirlenmiş alıcılara karşı yürütülen işlerde (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır. Buradaki esas amaç vergi güvenliğini emniyet altına almak amacıyla uygulanmaktadır.

### Makine Teçhizat Demirbaş ve Taşıtlara ait Bakım Onarım Hizmetleri

KDV Uygulama Genel Tebliğinde belirlenmiş, alıcılara karşı yerine getirilen makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Isıtma-soğutma sistemleri, havalandırma sistemi, ses sistemi, görüntü sistemi, ışık sistemi, asansör ve benzerlerine yönelik bakım ve onarım hizmetleri bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulur. Bunların ilk yapımı veya tamamen yenilenmesi ise yine tevkifata tabidir.

### Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri

KDV Uygulama Genel Tebliğinde belirlenmiş, alıcılara karşı yukarıdaki sunulan hizmetlerde (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır. Burada ki amaçta yine hizmet işletmelerinde vergi güvenliğini sağlamak için yapılan uygulamadır.

### İşgücü Temin Hizmetleri

KDV Uygulama Genel Tebliğinde belirlenmiş, KDV mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşları vb. belirlenmiş alıcılara karşı, işletme faaliyetlerinin yürütülebilmesi için işgücü temininde (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

 İşletmeler özellikle taşeron ve alt taşeron hizmetlerinde daha çok belirli süreli işlerde kısa süreli işgücü ihtiyaçlarını dışarıda faaliyette bulunana kişi ve kurumlardan temin etmektedirler.

### Yapı Denetim Hizmetleri

KDV Uygulama Genel Tebliğinde belirlenmiş, KDV mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşları vb. belirlenmiş alıcılara karşı, işletme faaliyetlerinin yürütülebilmesi için yapı denetim işlerinde (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır. Kesintiyi yapanlar yapılan kesintinin beyan edilip ödenmesinden sorumludurlar.

### Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleriÇanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri

###  KDV Uygulama Genel Tebliğinde belirlenmiş, KDV mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşları vb. belirlenmiş alıcılara karşı, işletme faaliyetlerinin yürütülebilmesi için Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri yine yukarıda belirtilen aracılık hizmetlerinde, alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

### Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma Götürme Hizmetleri

### KDV Uygulama Genel Tebliğinin kapsamındakilere karşı iş yapanlara verilen hizmet işlerinde (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır. Buradaki kesinti de yine vergi güvenliği açısından yapılmaktadır.

### Spor Kulüplerinin Yayın Reklam ve İsim Hakkı Gelirlerinin Konu İşlemleri

Profesyonel spor kulüplerince (şirketleşenler dahil) yapılan, KDV Uygulama Genel Tebliğinde ki işlerde (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

### 1.3.2.10. Temizlik Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri

### KDV Uygulama Genel Tebliğinde belirlenmiş, işlere karşı (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.Buradaki kesinti de yine vergi güvenliği açısından yapılmaktadır. Vergiden kaçınmak için mükellefler yasal olmayan belgelere başvurarak vergi ödemekten kaçınmaktadırlar.

### 1.3.2.11.Servis Taşımacılığı Hizmeti

### KDV Uygulama Genel Tebliğinde, belirlenmiş, işlere karşı (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.Servis İşlerinde kesinti de yine vergi güvenliği açısından yapılmaktadır. Vergiden kaçınmak için mükellefler yasal olmayan belgelere başvurarak vergi ödemekten kaçınmaktadırlar. Mali idare ise bu yolla vergi güvenliği sağlamaya çalışmaktadır.

### 1.3.2.12.Hertürlü Baskı ve Basım Hizmetleri

### KDV Uygulama Genel Tebliğinde belirlenmiş, işlere karşı (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.Basım hizmetlerinde vergi kesintisi de yine vergi güvenliği açısından yapılmaktadır. Vergiden kaçınmak için mükellefler yasal olmayan belgelere başvurarak vergi ödemekten kaçınmaktadırlar. Mali idare ise bu yolla vergi güvenliği sağlamaya çalışmaktadır.

### 1.3.2.13.Külçe Metal Teslimleri

KDV Uygulama Genel Tebliğinde belirlenmiş, kişilere karşı yapılan satışların tesliminde, (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır. Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla elde edildiğinde tevkifat uygulanmadığından bu durum satış faturasında açıklanarak tevkifatsız işlem yapılmaktadır. Yine ürün direk cevherden üretildi ise orada da cevherden üretildiği açıklanarak tevkifatsız işlem yapılmaktadır.

### 1.3.2.14. Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünleri Teslimi

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 9′uncu maddesi, gerekli görülen hallerde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Maliye Bakanlığı’na yetki vermiştir. Bakanlık bu yetkisine dayanarak çeşitli mal ve hizmet grupları için bir dizi düzenlene yapmıştır.KDV Uygulama Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeyle de daha önce yapılan düzenlemeye ilaveler yapılmıştır. Yapılan son düzenlemelere göre KDV kesintisinde yapılan son düzenlemeler ışığında KDVUGT’ ne göre düzenlenen kesinti oranı belirlenmiştir.

En son KDV Uygulama Genel Tebliği ile uygulamadaki alıcılara yapılan teslimlerde 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Tevkifat Kapsamına bakır ve alışımlarından*,* çinko ve alışımlarından, alüminyum ve alışımlarından mamul; anot, katot, granül, filmaşin, profil, levha, tabaka, rulo, şerit, panel, sac, boru, pirinç çubuk, lama, her türlü tel ve benzerleri, çinko oksit ile kurşun ve alışımlarından mamul, tuğla, mühür, yaprak, plaka,folyo, pul, saçma,ızgara, toz, kurşun, oksit, kurşun monoksit, kırmızı oksit vb. girmektedir.Bu düzenlemelere göre;

Bakır, çinko ve alüminyum ve bunların alışımlarından mamul ürünlerin tesliminde alıcı tarafından % 50 oranında KDVtevkifatı yapılacaktır.Bakır, çinko ve alüminyum külçelerin tesliminde de yine alıcılar tarafından % 50 oranında KDV tevkifatı yapılacaktır.

Hurdadan imal edilen bakır, alüminyum ve çinko külçeler katma değer vergisinden müstesnadır. Bu konuda katma değer vergisi kanunun 17/4-g maddesinde düzenleme bulunmaktadır.

Diğer taraftan hurdadan imal edilen bakır, alüminyum ve çinko külçeler, ile hurdadan imal edilmemiş olanların bir arada satışa konu edilmesi halinde tevkifatı yapacak alıcılar yönünden riskler mevcuttur. Çünkü satıcının iyi niyetli olmaması halinde bütün külçelerin hurdadan imal edildiğini ileri sürerek alıcının tevkifat yapmasına engel olabilir. Bu durum alıcıları müşterek sorumluluktan ötürü tedirginliğe sürüklemektedir.Bakır ve alışımlarından, çinko ve alışımlarından, alüminyum ve alışımlarından mamul malların tesliminde yapılan KDV tevkifatı uygulamada bir çok iş yükü getirmiştir.(Batı,2013 s. 1).

### 1.3.2.15. Hurda ve Atık Teslimi

Hurda kavramı; her türlü metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurdasını, bunların hurda halindeki karışımlarını, aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılamayacak haldeki metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam karakterli her türlü ham, yarı mamul ile mamul maddeyi ifade etmektedir. İstisna uygulamak istemeyenler tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

### 1.3.2.16. Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâğıt, Cam Hurda ve Atıklarından Elde Edilen Hammadde Teslimi

3065 Sayılı KDV kanunu ve KDVUGT.’ de belirtilen, hurda ve atık teslimleri KDV den istisna edilmiştir. İstisna uygulamak istemeyenler tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

### 1.3.2.17. Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimleri

### KDV Uygulama Genel Tebliğinde belirlenmiş, işlere karşı (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.Basım hizmetlerinde vergi kesintisi de yine vergi güvenliği açısından yapılmaktadır. Vergiden kaçınmak için mükellefler yasal olmayan belgelere başvurarak vergi ödemekten kaçınmaktadırlar. Mali idare ise bu yolla vergi güvenliği sağlamaya çalışmaktadır.

### 1.3.2.18. Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi

### KDV Uygulama Genel Tebliğinde belirlenmiş, işlere karşı (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.Basım hizmetlerinde vergi kesintisi de yine vergi güvenliği açısından yapılmaktadır. Vergiden kaçınmak için mükellefler yasal olmayan belgelere başvurarak vergi ödemekten kaçınmaktadırlar. Mali idare ise bu yolla vergi güvenliği sağlamaya çalışmaktadır. Ürünlerin İthalatı aşamasında tevkifat uygulanmaz. GÇB ve İthalat bilgilerine yer verilir.

### 1.3.2.19. Özellikli Durumlar

KDV uygulama Genel Tebliğinde belirtildiği üzere, Tevkifat uygulama sınırı 1.000 TL ile sınırlandırılmıştır. Bu tutarın aşılması durumunda KDV tevkifatı uygulanabilir ve iadesinin istenilmesi gerekir.

1.000 TL lik limiti aşmadığı takdirde tevkifat uygulana ve KDV beyannamesi ile beyan edilip iadesi talep edilen kısmi tevkifat kapsamındaki işlemeler dönem KDV iadesi kontrol raporuna takılarak iadesi yapılmamakta veya iade talebinde bulunuldu ise iade talebi reddedilmektedir.

ABA Ltd. Şti. 2009 yılında fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon ürünleri iadesinde iade istenilen katma değer vergisi,idare tarafından vergi incelemesine sevk edildi. Bu durumda kısmi vergi incelemesi sonucuna göre, iade işlemimiz tamamlandı. Bu aşamada vergi kesintisinin ödemesini mahsup isteyen kesinti yapan mükelleflerin de iadeleri ve vergi mahsupları gerçekleşmediği için bizim iade sürecimizde uzamış oldu. Bu sorun yeni uygulama ile vergi dairelerinde mahsup işlemleri gerçekleştirilmekte ve inceleme sonucunda olumsuz bir durum olursa mükellefe tarh edilmektedir. Böylece hem vergi borçları uzamamış olmakta ve bir nebze olsun mağduriyet giderilmeye çalışılmaktadır.

Kismi KDV tevkifatı kapsamındaki iadeler genelde karşı tarafın kesinti yapılan vergiyi ödemesi ile gerçekleştiği için, bu aşamada mahsup, yoluyla yapılanlar da işlerin gecikmesi veya sorunlu mükelleflerin temizlenmesi zaman aldığından iadelerin geri dönüşü uzamakta, hatta bazen vergi incelemeleri sonucuna göre çözülen iadeler de ise evrakların incelenmesi zaman almaktadır.

### İndirimli Orana Tabi İstisnalar

KDV uygulamasında, genel olarak, bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, vergiye tabi işlemler dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamında fazla olduğu taktirde aradaki fark sonraki döneme devredilir, iade edilmez.(KDV Kanunu, Mad:29/2) Ancak, bu genel kuralın iki istisnası bulunmaktadır. 1) İstisnaya tabi işlemler, 2) İndirimli orana tabi işlemler Katma Değer Vergisi Teorisine göre, mükelleflerin hesapladıkları KDV’nin yüksek olması halinde her ay vergi dairesine ödeme yaptıkları gibi vergi dairesinin de devreden katma değer vergisini her ay sonunda mükellefe iade etmesi gerekmektedir. Hiç olmazsa bu mahsuplaşma her hesap döneminde bir kez yapılmalıdır. Ancak, belge ve kayıt düzeninin tam olarak işletilemediği ekonomilerde bu yöntemin uygulanması imkansızdır. Bu durumda indirimli orana tabi işlemlerde KDV iadesi özellik arz eden konularla karşımıza çıkmaktadır.*(Şeker, 2002)*

KDV Kanunumuzdaki genel KDV oranına müdahale edilmediğinde KDV yükü mükellefler açısından üzerleri de yük olarak kalmayacaktır. Fakat Bakanlar Kurulu yetkisine dayanarak gerek siyasi, sosyal, kültürel, ekonomik v.b. nedenler ile KDV oranlarında farklılaştırmaya gitmiştir.

Katma değer vergisi oranı, uygulamada genel olarak % 10’dur. Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1’e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir.

Bu durumda ülkemizde uygulanan genel oran %18 KDV’li mal ve hizmet alan firmaların satış KDV oranları indirimli %8 veya %1 olduğunda işletmelerin üzerinde %17 veya duruma göre %10 KDV ilave vergi yükü taşımalarına ve üzerlerindeki KDV yükünü katlayarak artırmaya devam etmektedir.

İşletmelerin faaliyetleri esnasında üzerlerinde kalan KDV yükü faaliyetlerinden kaynaklı olarak tahsil ettikleri anda eritememeleri sebebiyle faaliyet devir hızının yavaş olması ve katma değer yaratmadaki temel sorunlar nedeniyle yüklendikleri KDV’nin hızlı dönüşümünün sağlanması hem rekabet güçlerinin artmasına hem de finansman alanında işletmelere olumlu katkılar sağlamaktadır. Son yıllarda mali idare tarafından yapılan yapısal düzenlemeler ile bu konuda olumlu adımlar atılmaya çalışıldığı görülmektedir. *(A.Çakmakcı,2018)*

*Yasal Düzenleme; ‘‘5035 sayılı Kanun’un 9. maddesiyle değiştirilen ikinci fıkrasına göre; “Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu  kadar ki 28 inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi nakden iade edilir. Maliye Bakanlığı bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.” denilmiştir.*

İşletmelerin ana faaliyet konusu işlemleri esnasında üzerlerinde kalan KDV yükünün iade edilmesi amacıyla faaliyetleri esnasında üzerlerinde kalan KDV yükü faaliyetlerinden kaynaklı olarak tahsil etmeleri ama eritememeleri sebebiyle iade konusu işlerde üzerlerinde yük kalan vergi iadesini alma esaslarını oluşturmaktadır.

### İade Tutarının Hesaplanması

KDV  Kanunu’nun 29 uncu maddesinde 5035 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle; yıl içerisinde yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen vergi ilgili genel tebliğler doğrultusunda iade imkanı tanınmıştır. Genel tebliğlerde belirtilen süreler içerisinde gerekli şartları taşıyan mükellefler iade talebinde bulunarak yasal sürede istenilen belgeleri tamamlayarak iadelerini isteme hakları bulunmaktadır.

Yine 23 Seri Nolu KDV Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğde; *‘‘Madde7****;****“Mükelleflerin, indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade taleplerini, en geç indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin beyannamelerin (Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin yılın sonuna kadar verilen düzeltme beyannameleri dahil) herhangi birinde iadeye konu olan KDV alanında beyan etmeleri ve indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonuna kadar standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları zorunludur. Bu sürelere uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonundan itibaren altı ay içinde ibrazı zorunludur. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilir.”* Denilmektedir.

Bu durumda yukarıda yapılan açıklamalarda da görüldüğü üzere mali idare tarafından indirimli orana tabi KDV iadesinin istenilmesi ve iade sürecinde değişikliğe gidilerek süreçte süre kısıtlamasına gidilerek olayın ciddiyeti üzerinde durularak iade sürecinin fazla uzatılmaması istenilmiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, bu konu ile ilgili olarak vermiş olduğu kararda; İndirimli orana tabi KDV iadesinin sınırlandırma olmadan kullandırılabileceği, iadesinin talep edilebileceği yönünde karar vermiştir. (Ek, 1)

İndirimli orana tabi işlemlerde iade sürecinde dikkat edilmesi gereken bir diğer husus da Asgari iade tutarıdır. Asgari tutar her yıl mali idare tarafından yeniden tespit edilerek aşan kısmın iadesi yapılmaktadır. İade işlemi ile ilgili olarak mali idare asgari tutarı2018 yılı için 11.400,00 TL olarak belirlenmiştir.

### İadeye Dahil Edilebilecek Yüklenimin Hesabı

İşletmelerin faaliyet konusu işleri nedeniyle %1 veya %8 KDV oranı ile kesilen faturalardaki KDV tutarı, alışlarındaki ödenen %8 veya %18 oranlı KDV karşısında yüklendikleri KDV yükleri indirim yoluyla telafi edilemiyorsa ki devir KDV’leri yükselmektedir bu durumda iade hakkı ortaya çıkmaktadır.

İndirimli orana tabi KDV iadesinde, iade tutarı hesaplanırken mutlaka imalat maliyet bilgilerinden bahsedilerek imalat hesaplaması yapılmalıdır. Burada sanayi odası verileri, sektörel bazdaki gelişmeler önem arz etmektedir, maliyet hesaplaması ile haksız yere alınacak KDV iadesinin de önüne geçilerek ileride doğacak vergi incelemelerinde oluşacak vergi tarhiyatlarının da önüne geçilmiş olunacaktır.

KDV İade rakamı tespit edilirken KDV uygulama genel tebliğindeki açıklamalar doğrultusunda öncelikle aylık olarak iadenin bünyesine giren doğrudan genel imal giderlerinden pay verilir daha sonra oranlanan genel giderler ile pazarlama giderlerinden yüklenime pay verilir en son ATİK’ler dolayısıyla yüklenilen KDV den genel orana tabi KDV hesabını aşmamak şartıyla kalan tutar kadar yüklenim hesabına pay verilir. Bulunan bu tutardan istisna tutarı düşüldükten sonra genel iade rakamına ulaşılmaktadır. Burada mali idaredeki esas çelişki ATİK’ler dolayısıyla yüklenilen KDV tutarının hesaplanmasın da oluşmaktadır. İade rakamı aylık veya yıllık olarak iade edilebilmektedir.

Son düzenlemede nakden iadenin geçerlilik kazanmasından maksat iadenin hangi tarihler arasında talep edilebileceği değildir. Mükelleflerin iade taleplerinden sonra Veri Dairesinin iade işlemlerine başlıya bilmesi için gerekli olan zaman aralığını ifade etmektedir.*(Yahşi, 2018)*

### Özellikli Durumlar

KDV uygulama genel tebliği ile son yapılan düzenlemelerin tümü birlikte değerlendirildiğinde, 2017 yılında uygulanmaya başlayan Konut teslimlerinden doğan yılı içinde nakden iade taleplerinin 2017 yılında yürürlüğe girmiş 6770 sayılı kanundaki değişiklik öncesine ait ve de mahsuben taleplerle ilgili olan mevzuat hükümlerine göre değerlendirilmemesi ve genel olarak iade talep süresine ilişkin sınırlandırmaların YMM Raporunun ibrazı veya teminat gösterilmesine ilişkin olmadığı, sadece Vergi Dairesinin iade işlemlerine başlamaları için belirlenmiş olan bir husus olduğunun dikkate alınması gerekmektedir.*(F.Yahşi, 2018)*

KDV kanunundaki hususların bütünüyle konusuna giren işler nedeniyle hesaplana KDV iadesi tutarı, tebliğde açıklana belgelerin ibrazı ile belirtilen esasların yerine getirilmesi sonucu genel esaslara göre sonuçlandırılır.

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

İade talebi ilgili aydaki beyannamede ihracatçının genel giderler ve ATİK nedeniyle yüklendiği KDV için iade talebinde bulunabileceği KDV tutarı, ihracat bedeline genel vergi oranı uygulanması sonucu hesaplanan tutar ile ihraç kayıtlı teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV arasındaki farkı aşamaz.

YMM KDV İadesi Tasdik Raporu Hazırlanması Hizmetine Ait faturanın KDV’si iade dönemine bakılmaksızın, ilgili faturalarda KDV iadeleri için alınan bedelin KDV’si diğer dönemlerdeki iadelerde baz alınarak dönem kısıtlaması olmaksızın yüklenilen KDV listesine dahil edilerek iadesi istenilebilir.

AZY Ltd. Şti. 2012 yılında indirimli orana tabi katma değer vergisi iadesinde KDVGUT’ de açıkça belirtilmesine rağmen gerek ATİK’ lere ait yüklenilen katma değer vergisinde gerekse YMM raporlarına ait yüklenilen katma değer vergisinin genel orana ait katma değer vergisini aşmamak üzere istenebileceği ifade edilmişken vergi dairesi tamamının alınamayacağını ifade etti; bu durumda, gelir idaresi başkanlığı ile görüşülerek genel oranı geçmemek üzere tamamının alınabileceğinin ifade edilmesi üzerine iademiz gerçekleşti. Bazen iade aşamasında vergi dairelerinde alanında uzman kadro eksik ise göreceli kararlar çıkabilmektedir. Bu durumunda eğitimleri artırarak uzman kadro eşliğinde sorunlar kısa zamanda aşılabilmektedir.

Yine fason tekstil işlerindeki indirimli oran iade hesaplamasında sadece tahsil edilen %4 lük katma değer vergisinin değil iadesi talep edilen %4’lük katma değer vergisinin de hesaplamaya dahil edileceği belirtilerek sorun çözülmüştür. Fakat fason tekstil işlerinde ki inceleme sonucuna göre sonuçlanacak kısım eğer rapor tamamlanana kadar nihayete ermemiş ise bu kısma isabet eden iade rakamı ayrıştırılarak inceleme sonucunun beklenmesi gerekmektedir. Kalan kısmın iadesi gerçekleştirilmektedir. Kısmi İncele sonucu nihayete erdiğinde mali idare tarafından dosya yeniden açılarak analize tabi tutulması sorun oluşturmaktadır. Kalan iade işleminin hızlandırılası açısından inceleme sonucuna göre mali idare tarafından direk iade işleminin yapılması zaten oluşan mağduriyetin daha fazla uzatılmadan tamamlanması açısından mükellefler için olumlu olacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE K.D.V. İADESİNDE KARŞILAŞILAN PROBLEMLER VE MUHTEMEL ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

# 2.1. Katma Değer Vergisi İadesi

Türkiye’de 1920'li yıllardan itibaren harcama vergileri çeşitli adlarla alınmıştır. Umumi istihlak vergisi, muamele vergisi, gider vergisi ve1985 yılından bu yana ise katma değer vergisi KDV'den önce alınmakta olan gider vergisi yirmi yılı aşkın bir süre uygulamada kalan muamele vergisinin yerine uygulamaya konulmuştur.

 Vergiler yenilenirken devletin bütçesine etkisi değerlendirilerek bütçe gelirlerinin artırılması amacıyla yeni vergiler çıkartılmaktadır. Bu itibarla 1985 yılında Katma Değer Vergisi kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. KDV mal ve hizmetlerin her türlü alım ve satımında el değiştirmektedir. Bu el değiştirme esnasında işletmeler hesaplanan KDV’nin fazla olması durumunda ödenmekte fakat indirilecek KDV’nin fazla olması durumunda ise devreden KDV olarak işletmelerde yük olarak devam etmektedir.

Gelişmiş ülkelerde KDV uygulamasının mükelleflerin üzerinde yük olarak bekletilmeden her ay duruma göre devir eden KDV’nin iadesinin yapıldığı görülmektedir. İşletmelerin ek finansman ihtiyacı duymalarının önüne geçilmektedir.

Türkiye’de ise KDVK'nun29. maddesinde yer alan düzenleme uyarınca, devreden katma değer vergisinin iadesi yapılamamaktadır. Nihai tüketiciye aktarılması gereken vergi mükellef üzerinde kalmakta, devletin bütçe denkleştirilmesi amacıyla işletmelere iade edilmeden devreden KDV yükünü işletmelere yüklenerek devam etmektedir. Bu durum işletmelerin finansman ihtiyacını olumsuz etkilemektedir.

Tablo 1. Türkiye’de KDV iadelerinin GSYH İçerisindeki Payının Yıllara Göre Dağılımı

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **GSYH**  | **ÖZEL GİDER İNDİRİMİ /****ASGARİ GEÇİM** **İNDİRİMİ** | **GSYH****İÇİN****DEKİ****PAYI** **(%)** | **ALINAN KDV'DEN****YAPILAN VERGİ****İADESİ MİKTARI** | **GSYH****İÇİN****DEKİ****PAYI (%)** | **DİĞER****İADELER****MİKTARI** | **GSYH****İÇİN****DEKİ****PAYI (%)** | **TOPLAM** | **GSYH****İÇİN****DEKİ****PAYI (%)** |
| **YILLAR** |
|  | **(1)** | **(2)** | **(2/1)** | **(3)** | **(3/1)** | **(4)** | **(4/1)** | **(5)** | **(5/1)** |
| 2008 | 994.782.858  | 5.180.472  | 0,5 | 10.159.858  | 1,0 | 7.129.095  | 0,7 | 22.469.425  | 2,3 |
| 2009 | 999.191.848  | 6.349.765  | 0,6 | 9.643.418  | 1,0 | 8.326.698  | 0,8 | 24.319.881  | 2,4 |
| 2010 | 1.160.013.978  | 7.415.838  | 0,6 | 9.507.718  | 0,8 | 8.982.355  | 0,8 | 25.905.911  | 2,2 |
| 2011 | 1.394.477.166  | 8.792.065  | 0,6 | 12.914.568  | 0,9 | 9.703.187  | 0,7 | 31.409.820  | 2,3 |
| 2012 | 1.569.672.115  | 10.873.893  | 0,7 | 15.708.096  | 1,0 | 12.843.208  | 0,8 | 39.425.197  | 2,5 |
| 2013 | 1.809.713.087  | 12.811.281  | 0,7 | 16.806.821  | 0,9 | 12.693.449  | 0,7 | 42.311.551  | 2,3 |
| 2014 | 2.044.465.876  | 14.611.530  | 0,7 | 19.940.702  | 1,0 | 15.938.531  | 0,8 | 50.490.763  | 2,5 |
| 2015 | 2.338.647.494  | 17.256.441  | 0,7 | 22.486.743  | 1,0 | 18.623.632  | 0,8 | 58.366.816  | 2,5 |
| 2016 | 2.608.525.749  | 23.864.050  | 0,9 | 25.250.399  | 1,0 | 22.959.013  | 0,9 | 72.073.462  | 2,8 |
| 2017 | 3.106.536.751  | 27.919.796  | 0,9 | 32.778.319  | 1,1 | 29.664.141  | 1,0 | 90.362.256  | 2,9 |
| 2018 | 3.740.519.000  | 32.453.354  | 0,9 | 48.259.104  | 1,3 | 37.626.724  | 1,0 | 118.339.182  | 3,2 |

Kaynak: (GİB, 2019)

Türkiye’de Tablo 1’ de de görüldüğü üzere KDV iadelerinin GSYH içindeki payı her geçen yıl artış göstermiştir. Bu da KDV iadelerinin ülke ekonomisindeki yerini ve önemini ortaya koymaktadır. Mükelleflere dönüşü ne kadar hızlı olursa finansman yükü de o denli düşmektedir. İthalat ve ihracat rakamlarındaki artışlara göre katma değer vergisinin GSYH içindeki payının artışında önemli yere sahiptir. İthalat rakamlarının artışı aynı zamanda büyüme verileri ile de orantılı olarak artış göstermektedir. Büyümeyi pozitif etkiler, yabancı sermaye ile beraber üretim artışına paralele olarak yine dışarıdan getirilen malzemelerin yurtiçinde üretimde kullanılarak tekrar yurt dışına ihraç edilmesi amacıyla alınan iade rakamlarındaki artış yukarıdaki tablo da görüldüğü üzere yıllar bazındaki artan üretim ile beraber ülke ekonomisine yapılan katkıyı da ortaya koymaktadır. İthalde ödenen vergiler maliyet oluştururken yine ihracat aşamasında katma değer vergisi yüküne dahil edilerek geri alınmakta olup,firmalar açısından her ne kadar yük oluştursa da üretimde geri dönüşün hızlanmasında olumlu etkileri görülmektedir.

Plan ve Bütçe Komisyonu'nda kabul edilerek Genel Kurul gündemine gelen *‘‘1/926 sayılı “Katma Değer Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısında ilk kez, indirim yoluyla giderilemeyen devreden KDV'nin iade edilebilmesine ilişkin düzenleme önerilmekteydi. Ancak, TBMM Genel Kurulu'nda tasarının görüşülmesi sırasında devreden katma değer vergisinin iade edilmesine ilişkin maddeleri geri çekilmiştir. Dolayısıyla mevcut KDV Kanunu’ndaki düzenleme uyarınca, devreden KDV iade edilmeyecektir.’’*Geri çekilen düzenlemeyle indirim yoluyla giderilemeyen KDV işletmelerin üzerinde yük olarak kalmaya devam edecektir.*(Akarca, Şafak, 2018)*

# 2.2. K.D.V. İadesi Kontrol Raporu Sorunları

Önceki yıllarda KDV iade talepleri için dilekçe ekinde elden sunulan belgeler verilmeye başlanılmıştır.

Yeni uygulama ile birlikte daha önceki uygulamalarda yaşanılan sorunlar, listelerin kağıt ortamında veya flaş bellek veya CD ile verilmesi iade sürecini yavaşlatarak mükellef ve vergi dairesi nezdinde işlerin çözümü zaman almaktaydı. Bu nedenle interaktif ortamda ortaya çıkan sorunlar azaltılarak listeler daha kısa sürede kontrolünün sağlanması ile iade süreci hızlandırılmaya çalışılmıştır.

Mali idarenin işlemlerinin hızlanması, iade işleri bakımından belirli standartların oluşturulması ile uygulama birliğinin sağlanması amacıyla söz konusu projenin hazırlanıp uygulanması ile yeni iade süreci uygulanmaya başlanmıştır.

Yeni uygulama ile maliye idaresi tarafından KDV iadelerinin daha hızlı sonuçlanması amaçlanmıştır. Buradaki en büyük problem listeleri her ay düzenli olarak takip edilip hazırlanması sürecini oluşturmaktadır. Çünkü listeler ne kadar hızlı ve düzenli olarak hazırlanırsa iade talebi o kadar hızlı gerçekleşmekte ve özellikle süre ile sınırlı olan mahsuben iadelerde sürelerin geciktirilmeden iade sürecinin gerçekleştirilmesi önem arz etmektedir. Bu uygulama sürecinde firmaların muhasebe programları ne kadar sistem ile uyumlu olursa firmalar açısından süreç kolaylığı sağlanmaktadır.

Mükellefler açısından esas sorunlar KDV İadesi Kontrol Raporlarında yaşanmaktadır. Raporlar çok ayrıntılı analizler yaparak iade sürecinde kontrol raporlarının çözümü mükelleflerin önemli zamanını almaktadır. KDV İadesi Kontrol Raporlarındaki sorunlar çözülmeden iade talepleri yerine getirilememektedir. (B.Doğan, 2012)

KDV İadesi Kontrol Raporları; Genel bilgiler, inceleme durumundaki mükellefler, genel esaslar ve özel esaslar bölümlerinden oluşmaktadır.

# 2.2.1.Alt Firma Sorunları

Kontrol raporlarında çıkan sorunlar için vergi dairesine genelde açıklama yapılmaktadır. Açıklama yeterli gelmezse düzeltme yapılmaktadır. Genelde hatalar muhasebe sistemlerinde işlenen kayıtları fatura tarihine göre değil işlem tarihine göre girilmesinden kaynaklanmaktadır. Bu durumda geç gelen faturalarda beyan dönemi ile sistemdeki tarih farklılıkları arasında beyan tutarsızlığı olmakta veya B formları ile tutarsızlıklar meydana gelmektedir. Veya mükellefiyeti bulunmayan kişilerden alınan taşıt veya gayrimenkul alımlarında da beyan tutarsızlığı sorunları yaşanmaktadır.

Kontrol raporlarında birinci alt firma ile ikinci alt firma arasındaki beyan tutarsızlıklarının giderilmesinin istenilmesi vergi daireleri arasında yazışma ile iletişime geçerek çözülmesi gereken bir sorun veya inceleme yapılarak sorunun idare tarafından çözümü daha uygun bir yol olacaktır. Burada KDV iadesi isteyen mükellefin iade süreci uzamakta ve mağdur durumda kalmaktadır.

# 2.2.2.Belge Basım Bilgileri Sorunları

Vergi Usul Kanunu'na göre belgeler ilgili matbaalar ve noterler kanalıyla onaylanıp, mali idareye bildirilmektedir.

Mükelleflerin fatura ve resmi belgelerini basan matbaaların basım işi ile ilgili olarak düzenleyecekleri bilgi formu ile ilgili vergi dairesine bilgi verme zorunlulukları bulunmaktadır.

 Kontrol raporlarının oluşumunda sistem tarafından fatura ve belgelerin veri ambarında olup olmadığı kontrol edilmektedir. Sıklıkla karşılaşılan sorunlar faturaların seri ve sıra numaralarının yanlış girilmesi, önceden bastırılan faturaların kullanılması veya belirli mükelleflere noterler kanalıyla onaylatılan fatura ve belgelerin kullanılmasından kaynaklı sorunlar yaşanmaktadır. Yanlış olan belgeler düzeltilerek yeniden analize tabi tutulmakta veya gerekli açıklamalar yapılarak sorun çözülmeye çalışılmaktadır. SMİYB kullanılası durumunda ise vergi daireleri tarafından gerekli işlemler yapılarak ayrıca bir sorgulama yapılmaktadır.

# 2.2.3.Yüklenilen KDV Listesi Sorunları

Bu bölümde genelde yüklenilen KDV listesinde kullanılan faturaların iade işlemi ile ilgisinin olup olmadığı veya satış faturasından öncemi olduğu kontrol edilmektedir.

İhracat işlemlerinde genelde satış faturası düzenlendikten sonra mal gümrükten çıkana kadarki süreçte düzenlenen hizmetlere ait faturalar sorun oluşturmaktadır. İlgili ihracat ile ilişkisi belgelendirilerek vergi dairesi tarafından genelde yazılı izahatı istenilmektedir.

Yine yüklenilen KDV listesinde kullanılan faturaların önceki dönemlerde kullanılıp kullanılmadığı da önem arz etmektedir.

KDV iadesinde genel olarak iade rakamının hesabında öncelikle imal edilen işlemin bünyesine giren direk malzemelerin yüklenilmesi daha sonra genel giderleri ve diğer pay verilesi suretiyle hesaplanacak tutarın genel oranı geçmemesi gerekmektedir.

# 2.2.4.Özel Esaslar Bölümü

KİKR'nun bu bölümünde, KDV mükelleflerinin, şirket ortaklarının, kanuni temsilcilerinin, ortak olunan şirketlerin ve birinci alt mükelleflerin SMİYB kullanma ve düzenleme fiili işleyip işlemedikleri veya defter ve belge ibraz zorunluluğunu yerine getirip getirmediğinin kontrolü yapılmaktadır. Bu bölümde haklarında VİR düzenlenen mükelleflerin talep ettikleri iadeler irdelenmektedir. Haklarında oluşturulan rapor kayıtlarına yer verilmektedir.

Duruma göre kendileri için; SMİYB düzenleme veya kullanımı hakkında rapor bulunan mükelleflerin, raporların vergi dairesine intikal ettiği tarih mükellefin kayırlarına intikal etme tarihi dönemsellik açısından karşılaştırılarak ilgili dönemlerde yapılan işlerin öncelikle kasıtlımı yapıldığı yoksa ispat edici belgeler ile olayın fiilen gerçekleştiğinin ispatı yapıldığındaki durumu ile teminat gösterilip gösterilmemesi durumuna veya münhasıran VİR raporu sonucuna göre iade süreci değişmektedir.

Günümüzde KDV iadesine ilişkin talepler firmalar açısından giderek artmaktadır. Ticari hayatın önemli bir boyutunu oluşturan iade sürecinde mal ve hizmet alınıp satılan firmalar daha da önem arz etmektedir. Firmaların ucuza mal alalım derken faturalardaki KDV iadelerinden olmaları dahası inceleme geçirmeleri ciddi sıkıntılara yol açmaktadır. Artık mükelleflerde daha bilinçli hareket ederek KDV kaybını ve inceleme riskini göz ardı etmemektedirler. Bu durumda piyasada sıkıntılı mükelleflerin azalması ve ortadan kalkması ile iade sürecinin daha da hızlanacağı tabiidir.

2010 yılından buyana uygulamaya konulan sistem sayesinde birçok sıkıntılı mükellef ayıklanmış ve ülkenin GSMH da katkıda bulunulmuştur. Bu anlamda yoğun emek ve aşırı işgücü maliyetinden de idare açısından kurtulmuş ve zaman kazanarak önceki uygulamadan kaynaklı listelerin tekrar tekrar kontrolü yerini listelerin mükellefler tarafından düzeltilerek tekrar sisteme yüklenmesi sürecine bırakmıştır. Bu da her ne kadar iyi gibi görünse de sistemi yavaşlatan bir süreçtir.Mükellefler bu süreçte her ne kadar muhasebe sistemlerini yeniliklere karşı günceller ve vergi daireleri ile sıkı ilişki içerisinde olmaları iade sürecine olumlu katkı sağlamaktadır. (B.Doğan, ,2012 ).

# 2.2.5.Genel Esaslara Dönüş

Genel esaslar çerçevesinde yapılan iade işlemleri normal şartlarda belirlenen kurallara göre iade işleminin yapılmasıdır. Özel esaslar çerçevesine giren mükelleflerin tebliğde belirtilen ödevleri ve kuralları yerine getirdikten sonra belirlenen usul ve esaslarda özel esaslardan genel esaslara dönüldüğünde iade talebi normal şartlarda genel esaslara dönüş olarak yerine getirilir.

Düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin sahteliğine veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğuna ilişkin inceleme veya idari araştırma aşamasında mükelleflere belgelerin gerçekliği için ispat edici deliller ortaya koyması istenir. Bu belgeler KDV Uygulama Genel Tebliği'nin*‘‘IV/E-5.bölümünde belirtildiği şekilde banka havalesi, kredi kartı ve yasal belgeleri ibraz ederek çözebilmektedirler.*

Hakkında olumsuzluk tespiti bulunmakta olan mükelleflerin alımlarının gerçek olduğunun ve bu durumu, sevk irsaliyesi, fatura, ödeme belgeleri ile ispat eden mükelleflerin iade talepleri de yine genel esaslara göre yerine getirilmektedir. Belgeler vergi dairesine dilekçe ekinde sunulur veya inceleme esnasında müfettişlere sunulur. Böylece mükellefler SMİYMK kod listesine girmelerinin de önüne geçilmiş olur.(B.Doğan, ,2012 ).

Mali idare tarafından başka bir işlemin içinde sahte veya yanıltıcı olduğu hususunda bulgulara rastlanan bir belgenin başka bir işlem işin delil olarak kullanılması hususu idare tarafından delil olarak kabul edilmeyebilir. Dolayısıyla ileri sürülen deliller ile belgelerin gerçek durumu göstermesi halinde özel esaslar uygulanmaz.

İleri sürülen iddialar, belgeler, deliller inceleme elemanı veya mali idare tarafından karşıt deliller ileri sürülerek sahte ve yanıltıcı olduğu ileri sürülerek ispatlanabilir. Bu durumda ileri sürülen belgeler neticesinde mükellef ilgili özel esaslara alınır.

# 2.2.6.Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma ve Düzenleme

Devletin kamu maliyesi açısından hizmetlerin aksatmadan yerine getirebilmesi için hizmetlerin temel kaynağını oluşturan vergiler devlet için çok önemli bir yere sahiptir. Mükellefler açısından vergiler ciddi yük oluşturmaktadır. Zaman zaman bu yükleri azaltmak için çeşitli yöntemlere başvurulabilmektedir. Bu fiillerin önlenmesi için; *‘‘Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde düzenlenmiş ve karşılığında hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüştür.’’*

Vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilleri suçunun unsurları ve KDV iadesine etkisi önem arz etmektedir.Mali idare açısından vergilerin kesintisiz doğru ve zamanında ödenmesi kamu idaresine olan sorumluluğu açısından büyük önem taşımaktadır.

Vergilemenin vergi mükellefleri üzerindeki olumsuz etkisi düşünüldüğünde vergi kaçırma ve SMİYB düzenleme ve kullanma fillerine baş vurularak bu görevlerden kaçınabilirler. Bu fiillere yönelmeyi önlemek için vergi hukuku ve alt dalı vergi ceza hukuku vergi alacağını zamanında ve tam olarak alabilmek açısından bazı filleri kabahat bazılarını suç olarak belirlemektedir. Vergi suçları adli yargının alanına girerek karşılığında hürriyeti bağlayıcı cezalara hükmetmektedir. (Akdeniz, 2012).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, bu konu ile ilgili olarak vermiş olduğu kararda, davacının kaçakçılık suçunu bilinçli bir biçimde ve maddi menfaat temin etmek karşılığında iştirak ettiği tespit ve ispat edilemediğinden, uygulanan cezada yasal isabet görülmediği yönünde karar vermiştir. (Ek, 2)

KDV Uygulama Genel Tebliği 'nin ‘‘IV/E-3-4.bölümünde belirtildiği şekilde Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesine göre muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, gerek ülkemizin çıkarları, vergi adaleti, güvenliği açısından doğru bir adım olmamakla beraber son zamanlarda mali idare tarafından ele alınan sıkılaştırma politikaları ile konunun önemi daha da iyi kavranarak sahte belge düzenleme ve kullanma suç oranlarında ciddi azalışlar kaydedilmiştir. Bilinçli mükellefler sayesinde iadelere daha kısa sürede çözülerek haksızlıkların önlenmesi açısından ciddi önem taşımaktadır.

E-mali idare çerçevesinde atılan adımlar sayesinde artık mükelleflerin her türlü bilgi ve belgeleri kayıt altına alınarak hatalar hemen kısa sürede ortaya çıkmakta ve sorunlar derinleşmeden kısa sürede çözüme kavuşturulmaktadır. Artık incelemeler de mali idarede yazılım programları tarafından yapılmaktadır. Her geçen gün artan teknolojik yenilikler ile bu alandaki çalışmalar artarak devam etmektedir.

Mali idare tarafından atılan yukarıda açıklanan sorunların çözümü açısından bir çok çalışmalar yapılmış ve yapılmaya devam etmektedir artık yazılım programlarının daha etkin olduğu, kontrol mekanizmalarında bütçe açısından önemli kalemler arasında yer alan Katma Değer Vergisi mali idarenin de kaybını göze alamadığı ve yukarıda sayılan sorunlar ile iade aşamasında sıkı takibini gerektiren bir durumu oluşturmaktadır. Mali idare tarafından kontrol mekanizması sayesinde vergi kaybının önüne geçilmek istenmektedir. Katma Değer Vergisinin genel bütçe gelirleri içerisindeki payı da her geçen yıl artarak devam etmektedir.

Tablo 2. Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | **DAHİLDE** |  | **İTHALDE** |  |  |  |
|  | **VERGİ** | **ALINAN** | **VERGİ** | **ALINAN** | **VERGİ** |  **TOPLAM** | **VERGİ** |
|  | **GELİRLERİ** | **K.D.V.** | **GELİRLERİ** | **K.D.V.** | **GELİRLERİ** | **K.D.V.** | **GELİRLERİ** |
| **YILLAR** | **TAHSİLATI** | **TAHSİL****ATI** | **İÇİNDEKİ** **(%)'Sİ** | **TAHSİLATI** | **İÇİNDEKİ (%)'Sİ** | **TAHSİLATI** | **İÇİNDEKİ (%)'Sİ** |
|  2008 | 189.980.827 | 30.085.656 | 15,8 | 29.980.574 | 15,8 | 60.066.230 | 31,6 |
|  2009 | 196.313.308 | 34.034.036 | 17,3 | 26.135.212 | 13,3 | 60.169.248 | 30,6 |
|  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: (GİB, 2019)

Türkiye’de Tablo 2’ de de görüldüğü üzere, Katma Değer Vergisinin genel bütçe gelirleri içerisindeki payı her geçen yıl artış göstermiştir. Bu da Katma Değer Vergisinin ülke ekonomisindeki yerini ve önemini ortaya koymaktadır. Mali idare ile mükellefler açısından uyum ne kadar iyi olursa verginin geri dönüşü ne kadar iyi olursa mali yükü de o denli düşürmektedir. Mali idare vergi bilincini geliştirmek için son zamanlarda düzenlediği bilgilendirme eğitimleri ile vergi bilincinin artırılması için gerekli özen üzerinde durmaktadır. Son dönemlerde yapılan ihtisas vergi dairelerinin kurulması ve eğitim çalışmalarına hız verilmesi mali idare tarafından atılan olumlu gelişmeler olarak karşımıza çıkmaktadır.

İthalat artışları, cari açık makasının negatif genişlemesi, döviz kuru dalgalanmaları, gibi nedenler ile katma değer vergisi tahsilat rakamları ve yüzdelerinin GSYİH içerisindeki payının artmasını etkilemektedir. Ülkemiz ekonomisindeki dalgalı kur politikası da maliyetleri etkilediği için katma değer vergisinin geri dönüşü hızı azaldığında işletmelerin maliyetleri artmaktadır.

# 2.3.Yeminli Mali Müşavir KDV İadesi Raporu

Yeminli Mali Müşavirlerin KDV iadesi raporları, iadenin türüne göre ve tam tasdik mükellefi olup olmamasına göre farklılıklar göstermektedir. İade talepleri ve rapor iç dizaynı aşağıda sayılan zorlu evrelerden geçerek ciddi emek sarf edilmekte ve belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde raporlar hazırlanmaktadır. Yine raporların en büyük safhasını karşıt incelemeler oluşturmaktadır.KDV İade raporları gerek 3568 sayılı genel tebliğlerdeki esaslar gerekse KDV genel uygulama tebliğindeki istenilen şartlar yerine getirilerek zamanında ve şartlara uygun olarak hazırlanıp ilgili vergi dairesine yeminli mali müşavir tarafından teslim edilmektedir.

İlgili vergi dairelerine gelen YMM KDV İadesi raporları incelenirken genelde rapor dizini ve evrakların incelemesinde şu hususlara dikkat edilmektedir.

1. Rapor yazılan mükellefin KDV iadesi Kontrol raporları yönünden herhangi bir sıkıntısının olup olmadığı,
2. KDV Raporu VEDOP Rapor kayıtlarında yer almak tamıdır.
3. YMM Sözleşmesi GİB sistemine girilmiş mi, dönemi, süresi ve imzaları tamam mı ve damga vergisi yatırılmış mı?
4. KDV İade limitlerinin aşımında YMM Tam Tasdik sözleşmesi var mı, raporda açıklanmış mi, rapora eklenmiş mi?
5. İşletmenin ünvanı, faaliyeti doğru mu, Ticaret sicil kaydı ile faaliyet konuları uyumlu mu ?
6. İşletme sahibi veya ortakların kimlik, adres, hisse nispetleri veya başkaca mükellefiyet durumları nelerdir.
7. İletişim araçlarının bilgileri ve resmi kayıtlarda yer alıp almadıkları
8. Ödenmiş sermaye tutarı ve ortakların hisseleri
9. Son bir yıl içerisinde kullanılan banka kredilerinin dökümleri
10. İş yerinin durumu merkez ve şube bilgileri
11. Aynı adreste başkaca faaliyette olanların olup olmadığı
12. İadeye konu dönemden önceki altı ay içerisinde çalıştırılan işçi sayısı
13. En son döneme ait Bilanço ve Gelir Tablosu
14. Muhasebeden sorumlu olanların bilgileri, belgeleri
15. İmza sirküleri ve ortakların kimlik bilgileri rapora ekinde mi
16. Bir önceki yıl iş hacmi ve durumu
17. Yasal defter kayıtları ile E-Defter uygulamasındakilere ait, dönem GİB defter beratları
18. Yasal kayıtlara dayanak teşkil eden belgeler usulüne uygun ve gerçek mi ?
19. Yasal kayıtlar kayıt nizama, muhasebe ilkelerine uygun mu?
20. Yasal beyannameler süresinde ve şartlara uygun olarak verlmiş mi?
21. KDV uygulama G.T. İstenilen listeler süresinde GİB sistemine yüklenmiş mi?
22. Alım satım belgelerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı
23. Alımlara ait İndirilecek KDV’nin an az %80 lik kısmına karşıt inceleme düzenlenmiş mi veya istisnai durum varsa nedeni açıklanmış mı?
24. En tüksek tutarlı karşıt inceleme tutanaklarının 10 adeti rapor ekinde sunulmuş mu?
25. Karşıt incele tutanakları yasal mevzuata göre mi düzenlenmiş eksik bilgiler var mı ?
26. KDV istisna bilgileri doğru incelenmiş mi, evraklar tamam mı, iade rakamı doğru mu ?
27. YMM diğer belgelerin doğruluğunu belirterek, saklanıldığını ve istenilmesi durumun da verilebileceği ni belirtmiş mi
28. İade isteyen firma imalatçı ise imalat analizleri

YMM KDV raporlarında en fazla emek harcanan konuların başında alım satım yapılan mükellefler ile yapılan, karşıt incelene yazıları ile yapılan araştırmalar gelmektedir. Süreç sıkıntılı olduğu kadar, bilgilerin alınması, istenilen zamanda alınamaması, bilgilerin doğruluğunun araştırılması süreçleri uzatmaktadır. YMM’lerin bazı yetkiler vererek en azından mali idarenin sisteminden alım yapılan firmalardan SMİYB’ listelerinde olup olmadıklarının araştırılması, görülen sıkıntılara daha kısa zamanda müdahale edilebilmesi vb gibi durumlarda yaşanan problemler anında çözüme kavuşturulabilir.

YMM KDV iadesinde genelde yukarıdaki bilgiler analiz edilerek istenilir fakat, iade türüne göre veya idarenin isteğine göre ek bilgiler istenebilir. Farklı incelemeler yapılabilir, firmaların iade işlemlerinin özellikli durumlarında yoklama tutanakları ile yerinde inceleme istenebilir.*(Karabuluıt,, 2012)*

# 2.3.1.Yeminli Mali Müşavir Raporu İadeleri

Katma değer vergisi iadeleri bakımından YMM incelemeleri uzun emek sarf edilerek yapılmaktadır. YMM incelemesinin en temel nedeni vergi müfettişi incelemelerinin yükünü hafifleterek mali idarenin işini azaltmak ve KDV iadelerinin hızlanmasını sağlamaktır. Fakat YMM incelemelerinde bir takım sorunlar kendini göstermektedir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde KDV iadelerinin hangi durumlarda YMM raporu ile yapılacağı açıkça belirtilmiştir. Son yıllarda yapılan düzenlemeler ile YMM KDV iade raporlarının önemi son yıllarda gittikçe artmakta buna rağmen yaşanılan zorlukları da peşinden getirmektedir. KDV iade sürecinde hızlı, açıklayıcı ve etkin bir mekanizma olarak karşımıza çıkan YMM raporları değerlendirildiğinde sürecin sağlıklı işleyebilmesi için en başta yetkilendirme ve sorumluluk çizgisinin oluşturulması dikkat çekmektedir.

Yapılan düzenlemeler ile meslek mensuplarının sorumlulukları düzenlenmeli, hem de ilgili süreci yürüten meslek mensuplarının ilgili görev ve sorumlulukları değerlendirilmelidir. YMM KDV iade sürecinin iade sürecinin hızlanması ve etkinliğinin artırılması açısından etkisi çok fazla olduğu görülmektedir.

KDVUT’ de iadeler açısından mali idare tarafından 5.000 TL sınırı konulmuştur. Mali idarenin bu durumdaki limiti genelde iadelerinin ciddiyetini artırmak ve inceleme olanaklarını daha sıkı hale getirmek için alınan kararlar doğrultusunda oluşturulmakta olduğu düşünülmektedir. İadeler alınırken banka teminatı verilmesi halinde verilen teminatlar YMM raporlarına göre çözülecektir. 2017 yılında yapılan son değişiklikler ile YMM raporlarının önemi artmıştır.*(İlgar,2017).*

Danıştay Dördüncü Dairesi, vermiş olduğu kararda YMM tarafından bilgi ve belgeler tamamlandıktan sonra üç ay içerisinde gerçekleştirilmeyen katma değer vergisi iadeleri için, mahsuben iade dışında kalan nakit kısım için yasal faiz işlettirilerek ödenmesi gerektiğine karar vermiştir. (Ek, 3)

# 2.3.2.Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 12’nci maddesi tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk başlığı altında meslek mensuplarının sorumlulukları düzenlenmektedir. Bu kanuna göre YMM’ler tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ve sorumlulukları Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan tebliğler ile yönetmelikler ile belirlenecektir.

Yukarıda sayılan kanun maddesinde YMM raporlarının önemine binaen sorumluluk işlemleri yapılmadan önce ilgili YMM’nin savunmasının alınacağı belirtilerek konunun saptırılmadan ve kanıtlar toplanmadan ön yargılı suçlamalardan kaçınılması gerektiğinin önemi vurgulanmıştır.

YMM tarafından düzenlenen Tasdik işlemlerinin ve yazılan raporların düzenlenmesi ve incelenmesi sırasında tasdik işlemleri ile ilgili bilgiler ve evrakların hazırlanılmasında başka meslek mensubundan yardım alınması durumunda sorumluluk incelemeyi yapan meslek mensubuna aittir. Meslek mensupları tasdikten doğan sorumluluklarını yerine getirirken doğacak zararlara karşı mesleki sigorta yaptırabilirler.

YMM tarafından yapılan işlerde kendilerine bilgi verilmemesi veya bilgi saklanılması durumunda şartlı denetim raporu yazmaları ve bu durumu raporlarında belirtmeleri halinde ilgili alanla ilgili müteselsil sorumluluktan kurtulmaları için yapılması gereken durumdur.*(İlgar, 2017 )*

YMM tarafından yapılan işlerde sorumluluk durumlarına çeşitli yargı kararları ile de açıklama getirilerek mesleki özen ve titizlik ile yapılan işlerdeki kasıt olup olmadığının ispatı ile ilgili olarak verilen kararlar verilmiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, YMM tarafından inceleme yapılan işlerde gerekli özen ve titizliğin gösterilmesi gerektiği, hata ve hileleri ortaya çıkaracak şekilde ayrıntılı inceleme yapılması gerektiği yönünde karar vermiştir. (Ek, 4)

# 2.3.3.Vergi İnceleme Raporu ve Sorumlulukları

Vergi İncelemelerinde denetim yapan vergi müfettişlerinin inceleme yapma yetkisi, Vergi Usul Kanunu 135. maddesinde belirtilmiştir.

Maliye idaresi tarafından vergi müfettişleri vergi denetim kuruluna bağlı olarak vergi kanunlarına bağlı olarak inceleme yapmak üzere görevlendirilmektedirler. Katma değer vergisi kapsamında yapılan incelemeler de bu kapsamda yapılan incelemeler sınıfındadır. KDV Uygulama Genel Tebliğinde KDV iadesinin hangi aşamalarda vergi müfettişleri ile alınabileceği belirtilmiştir. Bu kapsamda yapılan iadeler vergi müfettişleri ve mükellefler açısından zaman almakta ve KDV yüklerinin dönüşü uzayarak firmalar açısından KDV’nin maliyeti artmaktadır.

Vergi Usul Kanunu’nun 5’inci maddesinde; açıkça belirtildiği üzere vergi inceleme elemanları işlerinin gizliliğinden yine bilgileri ifşa edilmemesinden, doğruluğundan sorumludurlar. Bu yasaklamalar görev sürelerince ve ayrıldıktan sonra bile devam etmektedir. Bu da incelemelerin ne denli titiz yapıldığını göstermektedir. Kanunda böyle denilerek vergi mahremiyeti ve gizliliğinin yine inceleme elemanlarının görev ve sorumluluklarını kötü niyetli kullanmamalarının önüne geçilmiştir. 5018 sayılı kanunla belirlenen kamu zararına sebebiyet verilip verilmediği de önem taşımaktadır. Yine KDV iade işlemlerinde iade hesabının haksız alındığı veya haksızlık yapıldığı durumlar dada vergi incelemesini yapan memur ziyaa uğratılan vergi ile ilgili olarak mükellef, işlem yapan diğer memurlar ile birlikte sorumluluk taşımaktadır.

# 2.3.4.Teminat Mektupları ile Yapılan İadeler

Teminat mektupları nezdinde yapılan KDV iadeleri KDV iade maliyetleri yüksek olan firmalar açısından ciddi katkı sunan bir sistemdir. Mükellefler iade rakamı beyan edilip kontrol raporu analizleri yapıldı mı iade rakamını karşılığında teminat gösterip alabilmektedirler. Bu durumda geciken KDV iadelerinde mükelleflerin finansman maliyetlerine katkı sunmak açısından önem taşımaktadır. Maliye idaresi tarafından çıkarılan tebliğler ile KDV iadelerinin geri dönüşü hızlandırılarak firmaların yükü azaltılmaya çalışılsa da haksız kazanç durumu da unutulmamalıdır. İade işlemlerinin hızlandırılmasına yönelik olarak, YMM raporu ile aide, %100 teminat uygulaması, artırımlı teminat uygulaması, İTUS-İndirimli teminat uygulaması, HIS-Hızlandırılmış İade Sistemi, İhtisas Vergi Dairelerinin kurulması gibi uygulamalar üzerinde çalışılarak İade sisteminin dönüşünün hızlandırılması amaçlanmıştır.

KDV iade işlemlerinin hızlandırılmasını amaçlayarak uygulamaya konulan ‘‘artırımlı teminat uygulaması’’ genel olarak irdelendiğinde iadelerdeki gecikmelerini önüne geçmek amacıyla uygulamaya konulduğu da görülmekle beraber uygulamadaki başarısını da zamanla ve uygulandıkça görüleceği unutulmamalıdır.

# 2.3.5.Ön Kontrol Raporuna Dayalı İade Uygulaması

Gelir İdaresi son zamanlarda mükelleflerin üzerindeki vergi yükünü azaltmak ve ödedikleri KDV daha hızlı mükelleflere vererek finansman yükünü hafifletmek amacıyla önemli düzenlemeler yapmıştır. Bu bağlamda mükelleflerin üzerindeki maliyet yükü ve finansman yükünü hafifletmek amacıyla 24 Seri No’ lu KDV Genel Uygulama Tebliği ile KDV iadelerinde önemli değişikliğe gidildi. KDV genel tebliğinde sunulan şartları sağlayan mükellefler, İade edilecek KDV’nin %50 sini Ocak 2019 döneminden itibaren YMM Tasdik Raporuna dayalı olarak alabilecekler; 24 Seri No’ lu KDV Genel Uygulama Tebliği’ne göre ; ‘‘On iş gününde talep edilen iadenin yarısını alabilmek için aşağıdaki şartların taşınması gerekecektir.

İade sırasında ortaya konulan özellikler aslında iade edilecek mükelleflerin ne kadar ciddi olduğu ve dürüst işletmeler ile gayri ciddi olanları ayırması açısından ne kadar önem taşımaktadır. Çünkü mükellef olmanın ciddiyetinde ve bilincinde olan işletmeler zaten ödevlerini süresinde yerine getirmek için elinden gelen gayreti göstermektedirler. Bu durumda artık ilerleyen zamanda iade sürecinin ne kadar ciddileşerek işletmeler tarafından benimsenerek öneminin daha iyi anlaşılacağını ortaya koymaktadır.

Ön Kontrol Raporuna dayalı KDV İadesi uygulaması yapılırken YMM KDV İadesi tasdik raporu ile Kontrol raporuna ilişkin kontroller yapıldıktan sonra risksiz görülen iade tutarının yarısı yapılan değerlendirmelere göre yapılacaktır. Yapılan iade çalışmaları ile zaten bürokratik engeller ile geciktirilen iadelerin mükelleflerin eline daha hızlı geçmesini sağlamaya çalışılacaktır.

# 2.3.6. Özellikli Durumlar

Maliye idaresi yaptığı çalışmalar ile yeni uygulamalar çıkartarak bir yandan mükelleflerin KDV yüklerinin dönüşünü hızlandırırken diğer taraftan haksız iadenin de önüne geçmeyi hedeflemektedir. Maliye idaresi bu bağlamda aslında KDV iadeleri sayesinde yapılan karşılıklı sorgulamalar ile sorunlu mükelleflere daha rahat ulaşarak kanunsuz işlerin önüne geçmekte ve gerektiğinde yapılan incelemeler ile sorunlu firmalar tespit edilerek düzeltmeler yaptırılmakta veya gerekli cezalar kesilmektedir.

Mali idare son zamanlardaki eğilimleri ile iade sürecinde çıkan problemlerin üzerine daha çok eğilmeye başlamış iadelerin kısa sürede çözümü ve zaman tasarrufu açısından yapılan değerlendirmeler bu konunun önemini ortaya koymaktadır.

Problemlerin giderilmesi ülke ekonomisi açısından oldukça önemli olmakla beraber mükellef ile mali idare arasındaki güvenide artırıcı etki yapmaktadır. Mükellef ile mali idarenin arasındaki güvenin artması kayıt dışılık açısından da önemli olmakla birlikte haksızlık, rekabetsizlik, denetimsizlik, gibi alanlara katkı sağlamaktadır. İşletmeler mağdur olmadan, haksızlığa uğramadan alacaklarına inandıkları iadeler için evraklarını tam almak isteyecekler, birbirlerine olan güvenile endeksi artacak oluşan problemlerin çözümü ve daha şeffaf bir ortamda huzurlu ve güler yüzlü olarak iadelerine kavuşma imkanı bulmuş olacaklardır.

İade işlemlerinin hızlandırılmasını ve kolaylaştırılmasını hedefleyerek uygulamaya konulan son zamanlardaki değişiklikler genel anlamda değerlendirildiğin de de mali idarenin gecikmelerin önüne geçmek için çabaladığı görülmekle beraber altyapı sorunlarının henüz aşılamadığı ve kontrol raporlarıyla ciddi sorunlu firmaların çıktığı görülmektedir. Yapılan değişikliklerin başarısı bilinçli mükelleflerin sayıları arttıkça ve zamanla daha olumlu hale geleceği düşünülmektedir.

SONUÇ

Devletten geri iadesi istenecek katma değer vergisi, katma değer vergisi mükelleflerinin mali idareye emanet ettiği ödünç edilen parası gibidir. Emanette bekleyen tutarın geri kazanımı ne kadar uzarsa, mali idarenin yükü ve prosedürler ne kadar artırılırsa mükelleflerin üzerindeki yük o derece artacak ve uygulamalardan zarar görecektir. Katma değer vergisi iadelerinin geri dönüşünün hızlandırılması iadelerin hızlı olması mükellef ile idare ilişkileri nedeniyle önemini artırmaktadır.

 Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde katma değer vergisi iadesi, belli başlı problemler ile yürütülmektedir. Yasalar ve idari problemlerle iade süreci uzamakta ve sürecin mükellefle birinci dereceden muhatabı olan maliye idaresi meslek mensupları ile mükelleflerin yasalara uygun olmayan bürokratik engellerine neden olmakta bu engeller katma değer vergisi iade sürecindeki, katma değer vergisi kontrol raporları ile mal ve hizmet alımında ödenen kredi maliyetleri, yeminli mali müşavir raporları, mali müşavirlik hizmet bedelleri, kırtasiye, teminat mektubu komisyon ücretleri, vb maliyetler ile iadesi gereken katma değer vergisi gerçek anlamda eriyerek mükellefe ulaşmaktadır.

 Son yıllarda uygulamalar hızlandırılarak bürokratik engellerin önüne geçilmeye çalışılarak, sistem hızlandırarak, denetime daha uygun hale getirilmeye çalışılsa da, günümüzde mali idare tarafından çıkartılan katma değer vergisi uygulamadaki tebliği ile ilgili değişiklik yapılan tebliğler ile iade süreci ve geriye dönüşünün hızlandırılması amaçlansa da sistemdeki ve uygulamadaki sıkıntılar nedeniyle tatmin edici bir seviyeye ulaşmadığı yaptığımız araştırmalardan anlaşılmıştır.

 Uygulanan sistemin sorumlusu ve birinci dereceden etkilenen kişi olan mükellefler, yaşanan sorunların içerisinde mükellef ile idare arasında güvenilirliğin azaldığı idarenin usulsüzlük ve hatalarının önüne geçebilmek için uygulamadaki prosedürleri artırmaktadır. Gelinen durumda katma değer vergisi iadelerinde sistem zorlanmış ve iade süreci uzatılmıştır. Ülkemizdeki uygulamalar ile katma değer vergisi iade sistemi belli bir noktadan sonra tıkanmaya başlamaktadır.

Büyümeyi pozitif etkileyen ithalat rakamlarındaki artış ile dışarıdan gelen yabancı sermayenin etkisiyle ülke ekonomisi içerisindeki payında artış olacaktır. Cari açık makasının negatif genişlemesi ile döviz kurlarındaki dalgalanmalar da iade rakamlarının artışında önemli yere sahiptir.

Belirlenen sebepler ile ülkemizde gerek katma değer vergisi iade sistemi ile diğer vergi kanunları mükelleflerin hak ve ödevleri alanlarında eğitimlere gereken önem zamanla ve sistemli olarak verilerek, yıkılmaya mahkum hale gelmiş vergili ahlaklanmanın ve kanunlarımıza bağlılığının en başta mimarları olmak üzere toplumumuzun her kesimine mal edilerek anlaşılmasını sağlamamız gerekmektedir. Katma değer vergisi iade sisteminin dünyanın birçok ülkesindeki gibi gelişmişlik seviyesine ulaşabilmesinin tek yolu, vergi bilinciyle yoğrulan bir eğitimden geçmektedir. Bu durumda vergi dairelerinde verilecek kendi içindeki eğitimler ile sahada yeminli mali müşavirler ve mali müşavirlerin bağlı bulundukları üst yönetim ve odalarının gerekli eğitimler, bilgilendirmeler seminerler ile haksız rekabetle mücadele kapsamında daha aktif rol oynamaları gerekmektedir.

Bürokratik engellerden ve kâğıt israfından arındırılmış bilinçli mükellefler ile sistem zamanlama ve maliyetleme bakımından rahatlayacaktır. Bu, durumda interaktif vergi dairesinin kullanımı gerekli altyapıları tamamlanarak mükellefleri ve meslek mensuplarını yormadan olanaklarının geliştirilmesi önem arz etmektedir. İhtisas vergi dairelerinin hayata geçirilmesi ile alanında uzman ve eğitilmiş kadronun artırılması gerekmektedir. Böylelikle vergi daireleri arasındaki uygulamadaki farklılıklar azalarak iade süreci hızlanacak ve birlikteliğin yolu açılacaktır. Hızlandırılmış katma değer vergisi iade sistemi mükelleflerin vergi kontrol raporlarındaki alt sorunlardan ziyade kendi vergi karnelerine göre değerlendirilmesi iade süreci için atılmış çok olumlu bir süreç olarak karşımıza çıkacaktır. Vergi dairelerinde istenilen evraklar ile rapor ekleri belirli bir standarda oturtulmalı bir defada ve tam kontrol neticesinde zaman kaybı olmadan mükellefin iade dosyaları hızlı sonuçlandırılmalıdır.

KAYNAKLAR

Akarca, F. Dr. Mehmet Şafak, (2018).‘‘Vergi Gündemi, Devreden KDV ve İadesinin

 Önemi”, https://www.dunya.com/kose-yazisi/devreden-kdv-ve-iadesinin-

 onemi/413094 (26.02.2019).

Akçakoca, C. (2014).‘‘Teşvik Belgeli Yatırım Malları Tesliminde Katma Değer Vergisi

 İadesi”, http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/cevdet/0156/ (06.03.2019).

Akdoğan, A. (2009). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,* Gazi Kitabevi, Ankara.

Akdoğan, A. (2014). *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Akkaya, M. (1997). “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 46, Sayı 1,185-208.

Akyol M. E., (2018, 10). İhracat Bedellerinin Yurda Getirilmesine İlişkin Son

 Düzenleme, Yaklaşım Dergisi, Sayı 310.

Akdeniz, D. (2018). Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve

 Kullanma Suçunda Manevi Unsur”, *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal*

 *Bilimler Enstitüsü Dergisi*, c.5, s. 90-105.

Arslan, M. (2012). *Vergi Hukuku,* MKM Yayıncılık, Bursa.

Aslan, Z. (2019). ‘‘İhracat KDV İadeleri Hangi Süreler İçinde Talep Edilmezse İade

 Hakkı Ölür”, http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/zekeriyaaslan/0141/

 (14.03.2019).

Aslan,Z. (2018).‘‘İhraç Kayıtlı E-Faturada K.D.V.’nin Gösterilmemesi Halinde Katma

 DeğerVergisi İadesi Alınabilir mi”,

 http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/zekeriyaaslan/0128/ (31.12.2018).

Aslan,Z. (2018).‘‘İhracat Bedelleri Yurda Getirilmezse Katma Değer Vergisi İadesi

 Alınabilirmi”,

http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/zekeriyaaslan/0102/(05.02.2019).

Ateş, K. (2013). *Katma Değer Vergisi İadesi ve Katma Değer Vergisi Tevkifatı*

 *Uygulama Rehberi* Ankara, 2013

Ateş, K.(2018). ‘‘KDV’de Önemli Değişiklik Yürürlüğe Girdi”,

 http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/koray/0291/ (05.11.2018)

Aygül C. (2016). *“Türkiye’de İhracatta KDV İadesi Uygulaması Yaşanılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri”,*(Yüksek Lisans Tezi), FMV Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,İstanbul.

Başer H. (2011). *“Türkiye’de Katma Değer Vergisinde İade Uygulaması ve Sonuçları”,* (Yüksek Lisans Tezi),Dokuzeylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,İzmir.

Bilici, N. (2011).*Vergi Hukuku: Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Bilici, N. (2014). *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınevi, Ankara.

Bingöl, (2013). ‘‘O.Servis Taşımacılığı Tevkifatında Bilinmeyenler”,

 http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/ozanbingol/013/ (09.02.2019).

Canyaş, O. (2006). *Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

Coşar, A.(2015). ‘‘Yeni Katma Değer Vergisi Uygulama Tebliğinde İade Tutarının

 Hesabında Yüklenilen Katma Değer Vergisi Paradoksu”,

 http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/abbascosar/034/ (12.02.2019).

Coşar, A.(2012). ‘‘İndirimli Oranda Vergiye Tabi İşlemlerdeki Katma Değer Vergisi

 İadesindeÖzellik Arz eden Hususlar”,

 http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/abbascosar/008/ (13.02.2019).

Çakmakcı, A. (2018).‘‘İndirimli Oran KDV İadesinde Özellikli Durumlar”,

 http://www.alomaliye.com/2018/12/03/indirimli-oran-kdv-iadesi/ (03.02.2019).

Çakıcı,Kütükçü, Bahattin Akçay,M.Ersan, (2013). *Katma Değer Vergisi İndirimli Oran*

 *ve İade,* Türmob Yayınları-444

Doğan, B. *(2011).* ‘‘KDV İade Kontrol Raporlarında Karşılaşılan Problemler ve Çözüm

 Önerileri”, https://www.ozdogrular.com.tr/v1/fla-haberler-245/16333

Erginay, A. (1988). *Vergi Hukuku,* Turhan Kitabevi, Ankara.

Erdoğan, S. (2018). ‘‘İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Katma Değer Vergisi İadesi”,

 http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/sercanerdogan/001/ (04.02.2019).

Geçer, A. E. (2017). “Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk v. Kusursuz Sorumluluk”, *6. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Bildiri Kitabı,* Ankara.

Gelir İdaresi Başkanlığı; (2019). Yardım ve Kaynaklar, İstatistikler, Çeşitli Vergi

 İstatistikleri,https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/userupload/

 VI/CVI3.htm.

Genç S. (2018). Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği’ nde Hukuka Aykırı

 Bulunan Bazı Bölümler Danıştay Tarafından İptali, Diyalog Dergisi,

Sayı 357, 13.

İlgar, B.(2017). *KDV İadelerinde YMM İncelemeleri ile Vergi İncelemelerinin Etkinlik,*

 *Görev, Yetki, Sorumluluk Kapsamında Karşılaştırılması, Vergi Raporu, Aralık*

 *2017* Kaneti, S. (1989). *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul.

Kaplan, R. (2005).*“Müteselsil Sorumluluk ve Vergi Hukukundaki Yeri”,*(Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.

Kaplan, R. (2013) “Hukuksal Açıdan Kamu Alacağı Kavramı”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl 4, Sayı 15, 189-213.

Kılınçkaya, L. (2018). Konut Teslimleri ve İnşaat Taahhüt İşlerinde Teslim Sayılan

 Hallerle Bağlantılı Olarak KDV İadesi Talep Süresi, Yaklaşım Dergisi,Sayı

 306, 78-82.

Kılıç S. (2018). İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kayıtlı Tesliminde KDV İadesi

 Uygulaması, Yaklaşım Dergisi, Sayı 308, 411-418.

Kırbaş, S. (2012). *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, Siyasal Kitabevi, Ankara.

Maliye Bakanlığı, (01.05.2014). Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği,

 *26 Nisan 2014 Tarihli ve 28983 Sayılı Resmî Gazete*

Maliye Bakanlığı, 11 Seri No’luKatma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinde

 Değişiklik Yapılmasın Dair Tebliğ,15*Şubat 2017 Tarihli ve 29980 Sayılı*

 *Resmî Gazete*

Maliye Bakanlığı, 20 Seri No’luKatma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinde

 Değişiklik Yapılmasın Dair Tebliğ, 06*Eylül 2018Tarihli ve30527 Sayılı*

 *Resmî Gazete*

Maliye Bakanlığı, 22 Seri No’luKatma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinde

 Değişiklik Yapılmasın Dair Tebliğ, 31*Aralık 2018 Tarihli ve 30642 Sayılı*

 *Resmî Gazete*

Maliye Bakanlığı, 23 Seri No’luKatma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinde

 Değişiklik Yapılmasın Dair Tebliğ, 15*Şubat 2019 Tarihli ve 30687 Sayılı*

 *Resmî Gazete*

Maliye Bakanlığı, 24 Seri No’luKatma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinde

 Değişiklik Yapılmasın Dair Tebliğ, 20*Şubat 2019 Tarihli ve 30692 Sayılı*

 *Resmî Gazete*

Maliye Bakanlığı, 25 Seri No’luKatma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinde

 Değişiklik Yapılmasın Dair Tebliğ, 23*Mart 2019 Tarihli ve 30723 Sayılı*

 *Resmî Gazete*

Mutluer, K. (2006).*“Vergi Genel Hukuku”,* İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.

Organ, İ. (2008). *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Öncü, E.(2019) “KDV İadelerinde Yen Dönem”,

http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/ekremoncu/0378/ (20.02.2019).

Öner, E. (2015). *Vergi Hukuku,* Seçkin Kitabevi, Ankara.

Özdemir, H.(2019). “KDV İadesinde Sil Baştan”,

 http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/huseyinozdemir/006/ (22.02.2019).

Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2016). *Vergi Usul Hukuku,* Kanyılmaz Matbaası*,* İzmir.

Tolu, A.*(2017).* “KDV İadesi %120 Teminat Verene 5 Gün İçinde, Denetim Gündemi”,

 http://www.dt-audit.com/haber/kdv-iadesi--120-teminat-verene-5-gun-icinde-

 ymm-abdullah-tolu-1057.html (20.02.2019).

Tuncer, S. (2003). *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.

Yahşi, F.*(2018).* “İndirimli Oran Aylık Nakden KDV İadesinde Talep ve YMM Raporu

 İbraz Süresi”,

 http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/ferideyahsi/002/ (01.02.2019).

Yüce, M. (2015). *Vergi Yargılama Hukuku*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa.

EKLER

(Ek, 1)

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu

E. : 2015/223

K.:2015/269

Tarih : 27.05.2015

Anahtar Kelimeler; İndirimli Oran, Katma Değer Vergisi İade, 99 Seri No’lu KDV Tebliği Özeti : 1- 11.07.2006 tarih ve 26225 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 99 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin 1.5'inci bölümünün ''indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmı, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak, nakden veya mahsuben iade edilebilecektir.'' kısmının iptali istemiyle açılan dava; 2- Kişilerin bir takım haklarının kısıtlanmasını veya belli bir haktan yararlandırılmasının belirli sürelerle sınırlandırılmasını öngören düzenlemelerin, Anayasanın belirlediği sınırlar dahilinde, ancak kanunlarla yapılabileceği, böyle bir düzenlemenin tebliğ ile yapılmasının olanaklı olmadığı hakkında. Temyiz Eden : Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) Karşı Taraf : … Su İçecek Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi Vekili : Av. … İstemin Özeti:11.07.2006 tarih ve 26225 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 99 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin 1.5'inci bölümünün "indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmı, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak, nakden veya mahsuben iade edilebilecektir" kısmının iptali istemiyle açılmıştır. Danıştay Dördüncü Dairesi, 11.11.2014 gün ve E:2011/6002, K:2014/6689 sayılı kararıyla; her ne kadar dava konusu Genel Tebliğ, 26.4.2014 tarih 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile yürürlükten kaldırılmış ise de sözkonusu Genel Tebliğin yürürlükte olduğu dönemlerde uygulandığı ve bireysel işlemlere dayanak alındığı gözönünde bulundurulduğunda, Tebliğin hukuka uygunluğunun bu aşamada incelenmesinin Hukuk Devleti ilkesinin bir gereği olduğu, nitekim, dosya içeriğinden, anılan Genel Tebliğin davacı hakkında tesis edilen bireysel işleme dayanak olarak gösterildiğinin anlaşıldığı, davacının 2007 ve 2008 yıllarında indirimli orana tabi işlemler nedeniyle doğan iade alacağına yönelik yaptığı başvurusunun Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının 08.06.2011 tarih ve 57578 sayılı işlemiyle, uyuşmazlık konusu Genel Tebliğ esas alınarak reddi üzerine, işlemin tesis tarihine göre 05.07.2011 tarihinde açılan davanın süresinde olduğu anlaşıldığından, davalı idarenin süre def'inin yerinde görülmediği, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 5035 sayılı Kanun’un 9'uncu maddesiyle değişik 29'uncu maddesinin, davacının iadesini talep ettiği katma değer vergisinin ait olduğu dönemde yürürlükte olan 2'nci fıkrasında, bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamının, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki farkın sonraki dönemlere devrolunacağı ve iade edilmeyeceği, şu kadar ki 28'inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan verginin, mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51 veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödeneceği, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin nakden iade edileceği, Bakanlar Kurulunun, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortismana tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırmaya; Maliye Bakanlığının ise bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hükmünün yer aldığı, her ne kadar, 3065 sayılı Kanunun yukarıda yer verilen 29'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında, 18.12.2009 tarih ve 5838 sayılı Kanun’un 12'nci maddesiyle yapılan değişiklikle, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edileceği hükmü getirilmiş ise de bu değişikliğin, yürürlüğe girdiği 18.12.2009 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergisel işlemlerde uygulanma olanağı bulunmadığı, 99 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 1.5. bölümünde indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmının, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak, nakden veya mahsuben iade edilebileceği, iade talebinin en erken izleyen yılın Ocak dönemine ait olup Şubat ayı içinde verilecek, en geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı içinde verilecek katma değer vergisi beyannameleri ile yapılabileceği düzenlemesine yer verildiği, 3065 sayılı Kanunun uyuşmazlık döneminde yürürlükte olan haliyle, 29'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında, fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesinde Maliye Bakanlığına verilen yetkinin, iade talebinin nereye ve nasıl yapılacağı, iade işleminde hangi belgelerin aranılacağı gibi düzenlemelerle sınırlı olduğu, kişilerin haklarının kısıtlanmasını veya belli bir haktan yararlandırılmasının belirli sürelerle sınırlandırılmasını öngören düzenlemelerin, Anayasanın “vergi ödevi”ne ilişkin 73'üncü maddesi uyarınca “verginin kanuniliği” ilkesi gereğince, ancak kanunlarla yapılabileceği, vergi hukukundaki sürelerin genellikle “hak düşürücü” nitelikte olduğu, kanunda belirlenen sürede kullanılmaması durumunda o hakkın kaybının sözkonusu olduğu, bu nedenle, kişilerin bir takım haklarının kısıtlanmasını veya belli bir haktan yararlandırılmasının belirli sürelerle sınırlandırılmasını öngören; hakkın özüne dokunabilecek düzenlemelerin tebliğ ile yapılmasının söz konusu olamayacağı, kanunda öngörülmeyen bir sınırlamanın tebliğ ile getirilmesinin, kuvvetler ayrılığı rejimine ters düşeceği gibi fonksiyon gaspına da yol açacağı, bu durumda, 3065 sayılı Kanunda öngörülmeyen süre sınırlandırması getiren 99 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin 1.5. bölümünde yer alan düzenlemenin kanuni dayanağı olmadığı gerekçesiyle dava konusu düzenlemeyi iptal etmiştir. Maliye Bakanlığı tarafından, davacının katma değer vergisi iadesini 99 sayılı KDV Genel Tebliğinde öngörülen sürelerde istemediği, bunun iade hakkının rızaen kullanılmayacağı anlamına geldiği, iade talep hakkını kullanmayan davacının indirim hakkının devam ettiği ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir. Savunmanın Özeti : İstemin reddi gerektiği savunulmuştur. Danıştay Tetkik Hakimi : Mevlüt AKPINAR Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmediğinden istemin reddi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü: Dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçesi yukarıda açıklanan Danıştay 4. Dairesinin 11.11.2014 gün ve E:2011/6002, K:2014/6689 sayılı kararı, aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Kurulumuzca da uygun bulunmuş olup temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, kararın bozulmasını gerektirecek durumda görülmemiştir. Bu nedenle, temyiz isteminin reddine, 27.05.2015 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

KARŞI OY; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 5035 sayılı Kanun’un 9'uncu maddesiyle değişik 29'uncu maddesinin, davacının iadesini talep ettiği katma değer vergisinin ait olduğu dönemde yürürlükte olan 2'nci fıkrasında, bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamının, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki farkın sonraki dönemlere devrolunacağı ve iade edilmeyeceği, 28'inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan verginin ise bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin %51 veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödeneceği, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin nakden iade edileceği, Bakanlar Kurulunun, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortismana tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırmaya; Maliye Bakanlığının ise bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu kuralına yer verilmiştir. 5615 ve 5838 sayılı Kanunlarla 3065 sayılı Kanun’un 29'uncu maddesinde indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerle ilgili iadeler konusunda bazı düzenlemeler yapılmış ve anılan fıkra ile yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin maddede sayılan borçlarına mahsuben iade edilebileceği belirtilmiş, Maliye Bakanlığının, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi korunmuştur. Maliye Bakanlığına verilen yetki kapsamında 11.07.2006 tarih ve 26225 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 99 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile 2006 ve izleyen yıllarda gerçekleştirilecek indirimli orana tabi işlemlerden doğan katma değer vergisi alacaklarının iadesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Bu kapsamda, KDV Kanununun 28'inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulunca vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının, 2006/10379 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen sınırı aşan kısmının, bu Tebliğin (1.2.) bölümünde belirtilen borçlara yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla mahsup edileceği belirtildikten sonra, anılan tebliğin "Yılı İçinde Mahsup Edilemeyen Vergilerin İadesi''ne ilişkin durumu düzenleyen ve dava konusu edilen 1.5. Kısmında ise indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmının, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak, nakden veya mahsuben iade edilebileceği, iade talebinin en erken izleyen yılın Ocak dönemine ait olup Şubat ayı içinde verilecek, en geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı içinde verilecek KDV beyannameleri ile yapılabileceği, 3 aylık vergilendirme dönemine tabi olan mükelleflerde iade talebinin, en erken izleyen yılın ilk 3 aylık, en geç üçüncü 3 aylık vergilendirme dönemlerine ait beyannamelerle yapılabileceği açıklanmıştır. Katma değer vergisi her aşamada yaratılan katma değer üzerinden alınan bir vergidir. Verginin bu özelliği, alış ve giderler üzerinden ödenen verginin, teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanan vergiden mahsup edilerek kalan tutarın vergi dairelerine yatırılması suretiyle gerçekleşir.

Katma Değer Vergisi Kanununun yukarıda yer verilen 29'uncu maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca, indirimli orana tabi mal ve hizmet teslimleri için belli şartlar dahilinde iade imkanı bulunmaktadır. Bu iadeler nakden veya mahsuben alınabilmektedir. Nakden iadelerde aranan şartlar mahsuben iadelere göre daha ağırdır. Genellikle mahsuben iadeler teminat veya inceleme raporu aranmadan yerine getirilir. Bu durum, mahsuben iadeleri nakden iadeye göre daha cazip hale getirmektedir. Katma Değer Vergisi iadelerinin tabi olduğu esaslar 3065 sayılı Kanun’da detaylı olarak belirlenmemiş, uygulama usul ve esaslarını belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilerek esnek bir yapı oluşturulmasına imkan tanınmıştır. Anılan Kanun’un 29'uncu maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca Maliye Bakanlığına verilen yetkiye dayanılarak 74, 76, 85 ve 99 Seri No'lu KDV Genel Tebliğleriyle indirimli orana tabi mal ve hizmet satışları nedeniyle iade hakkını kullanacak mükelleflerin tabi oldukları usul ve esaslar duyurulmuştur. Bu belirlemede katma değer vergisinin sahip olduğu indirim mekanizması dikkate alınmış ve özellikle Kanun hükmündeki "...teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ..." ibaresi kural olarak iade hakkının da dönemsel olarak kullanılması zorunluluğunu ortaya koymuştur. KDV iade alacağının nakden veya mahsuben iade olarak talep edilmesi zorunlu değildir. Bu tutarın indirim yoluyla telafi edilmek üzere sonraki dönemlere devredilmesi de mümkündür. Mükelleflerin iade yerine indirimi tercih etmelerinin pek çok sebebi olabilir. Bazen indirim yolunu tercih etmek iadenin daha hızlı alınmasını sağlayabilir. Zira, iade alacağının indirim yoluyla alınması iade prosedürüne tabi değildir. Bu nedenle, mükellefin, iade alacağını indirim yoluyla elde etme potansiyeli varsa iade ile uğraşmak yerine indirim yoluyla telafi etme yöntemini seçmesi söz konusu olabilir. Tercihini bu şekilde indirim yönünde kullanan mükellefler tarafından iade hakkı doğuran işlem bedelleri KDV beyannamesinde beyan edilecek, ancak "Yüklenilen KDV" veya "iadeye konu olan KDV" sütunlarına "0"(sıfır) yazılacaktır. Bu şekilde beyanda bulunan mükelleflerin, iade için aranılan belgeleri ibraz etmeleri de gerekmemektedir. Tercihlerini bu şekilde kullanan mükelleflerin sonradan bundan vazgeçerek iade yolunu seçmeleri ise mümkün değildir. Zira, Türk Vergi Sisteminde mükellefin beyanının bağlayıcılığı ilkesi esastır. 99 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin dava konusu edilen kısmında ise indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmı, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak, nakden veya mahsuben iade edilebileceği belirtilmek suretiyle mükellefin beyanının bağlayıcılığı ve dönemsellik ilkeleri çerçevesinde düzenleme yapılmıştır. 3065 sayılı Kanun’un 29'uncu maddesinin 2'nci fıkrasının uyuşmazlık konusu dönemde yürürlükte olan şekliyle yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin nakden iade edileceği hükme bağlanmakla birlikte iade başvurularının hangi süre için yapılacağı belirtilmemiştir. Bu durumda mükellefler hiç bir süre ile bağlı kalmaksızın istedikleri zaman iade başvurusu yapabileceklerdir. Bu nedenle, yılı içinde mahsup edilemeyen vergilerin iadesi ilişkin süre, Maliye Bakanlığına verilen yetki kapsamında "izleyen yıl içinde" mükellefin isteğine bağlı olarak sınırlandırılmıştır. Bu sınırlama, mükelleflerin bu süre zarfında iade haklarını kullanmadıkları takdirde, iade haklarını kaybedecekleri anlamına gelmemekte; iade hakkını kullanmayı tercih etmeyen mükelleflerin alacaklarını indirim yoluyla telafi imkanı baki kalmaktadır. Dolayısıyla, mükelleflerin tercihine bağlı olan iade haklarının kullanımında her hangi bir hak kaybı getirmeyen ve dayanağı Yasa hükmüyle öngörülmüş bir hakkın kullanımını sınırlandırıcı bir nitelik de taşımadığı sonuç ve kanaatine varılan dava konusu düzenleyici işlemde hukuka aykırılık bulunmadığından, anılan düzenlemenin iptaline karar veren Danıştay Dördüncü Daire kararının bozulması gerektiği oyuyla karara katılmıyoruz.

(Ek, 2)

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu

E. : 2007/37

K.: 2007/219

Tarih : 15.06.2007

YMM'ye ibraz edilemeyen belgelerden dolayı sorumluluğu müşterek ve müteselsil sorumlu haksız yere KDV iadesi alınması suça iştirak için bir çıkar sağlanması şartı iştirak suçu nedeniyle tarh olunan kaçakçılık cezası kesilen kaçakçılık cezasının kaldırılması, içtihat dava metni

Yeminli mali müşavir olan davacının, mali müşavirliğini yaptığı şirket hakkında düzenlediği tasdik raporuyla haksız katma değer vergisi iadesi alınmasına sebebiyet verdiği gerekçeyle adına iştirak suçuna bağlı olarak kaçakçılık cezası kesilmiştir.

… Mahkemesi kararıyla; yeminli mali müşavir olan davacının işlemlerini yürüttüğü … Şirketi hakkında düzenlediği tasdik raporlarıyla ödemeler ve nakliye konularında araştırma yapmayarak haksız yere kasten katma değer vergisi iadesi alınmasına sebebiyet verdiği gerekçesiyle adına iştirak suçuna bağlı olarak kaçakçılık cezası kesildiği, her ne kadar … Şirketi hakkında yapılan kaçakçılık cezalı katma değer vergisi tarhiyatı kesinleşmiş ise de, davacının yeminli mali müşavirlik ilişkisi dışında ayrı bir maddi menfaat gözeterek adı geçen şirket yetkilileriyle birlikte kaçakçılık yaptığı veya kaçakçılığa teşebbüs sayılan fiilleri irtikap ettiği veya doğrudan beraber işlediği hakkında somut ve hukuken geçerli bir tespit bulunmadığı, cezayı gerektiren bir fiilin tüm unsurlarıyla oluşmuş bulunduğu saptanmadıkça faile ceza uygulanamayacağı yolundaki genel ceza hukuku ilkesi idari cezalar için de geçerli olduğundan ve davacının kaçakçılık suçunu bilinçli bir biçimde ve maddi menfaat temin etmek karşılığında iştirak ettiği tespit ve ispat edilemediğinden, uygulanan cezada yasal isabet görülmediği, ayrıca ilgili dönemde alt firmaların yeminli mali müşavirlerinden teyit yazısı alarak tasdik raporu düzenleyen davacının 20 [no.lu](http://no.lu/) Genel Tebliğ gereğince de sorumlu olmadığı, banka hesabına gönderilen paranın müşavirlik hizmetinin karşılığı olduğunun anlaşıldığı gerekçesiyle davayı kabul ederek cezayı kaldırmıştır.

Vergi dairesi başkanlığının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesi kararıyla Vergi Usul Kanununun 338’inci maddesi ile aynı kanununun “Yardım” başlıklı 347’nci maddesinin 1’inci fıkrası hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden; 338’inci maddeye göre ceza kesilebilmesi için suça iştirak edenlerin ayrı ayrı menfaat elde etmesi gerektiği, ancak, 347’nci maddesinin 1’inci fıkrasında menfaat elde edilmeden kaçakçılık suçunun işlenmesinin kolaylaştırılması halinde cezanın 1/4 oranında uygulanmasının öngörüldüğü, dosyanın incelenmesinden; davacının hakkında tasdik raporu düzenlediği ….Limited Şirketinin herhangi bir mal hareketi olmadığı halde haksız vergi iadesi aldığının inceleme raporu ile tespit edildiği, davacının bu fiili ile haksız vergi iadesi alınmasına yardımcı olduğu sonucuna varılmakla birlikte ayrı bir menfaat elde ettiği hususunda bir tespit olmadığının anlaşıldığı, bu durumda olay tarihinde yürürlükte olan 213 sayılı Kanunun 347/1’inci maddesi kapsamında söz konusu filin, vergi kaçırmaya “yardım” olarak değerlendirilmesi gerekeceğinden mahkemece, cezanın 1/4’ünün onanması gerekirken davanın kabul edilmesinde isabet bulunmadığı gerekçesiyle kararı bozmuştur.

Bozma kararına uymayan …. Vergi Mahkemesi kararıyla davanın kabulü yolundaki kararında ısrar etmiştir.

Israr kararı vergi dairesi müdürlüğü tarafından temyiz edilmiş, davacı adına kesilen cezada yasal düzenlemeye aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, gereği görüşüldü:

KARAR :

…. Vergi Mahkemesinin ısrar kararı, dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçe ile kurulumuzca da uygun bulunmuş ve temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, kararın bozulmasını gerektirecek durumda görülmemiştir.

SONUÇ :
Bu nedenlerle temyiz isteminin reddine, oybirliği ile karar verildi.

(Ek, 3)

Danıştay

Dördüncü Dairesi

E. : 2016/2126

K.: 2017/1061

Tarih : 08.02.2017

KDV iade alacağının geç ödenmesi halinde, 3095 sayılı Kanuna göre kanuni faiz hesaplanacağı; mükellefin, ilgili mevzuat uyarınca kendisinden istenilecek bilgi ve belgeleri iadeyi yapacak idareye tesliminden itibaren üç aylık normal bir iade sürecinin başlayacağı, ilgilinin kusuru olmaksızın gecikme yaratılarak aradan üç yıldan daha fazla bir zaman geçtikten sonra iade isteminin yerine getirilmesi idarenin kendi kusurundan kaynaklanmakta olup dava konusu işlemin iadeye ilişkin kısmının gecikme faizi ile talebinin reddinde hukuka uygunluk bulunmadığı hk.

DAVA:

Davacı şirketin; 2008/07 dönemine ilişkin 92.990,45 TL tutarlı katma değer vergisi iade alacağının geç ödendiğinden bahisle söz konusu tutar üzerinden hesaplanacak faiz ile gecikme bedellerinin banka hesabına yatırılması istemiyle yapmış olduğu başvurunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır, Vergi Mahkemesi’nin kararıyla; ihracat istisnası ve ihraç kaydıyla teslimlerden doğan iadelerin kural olarak 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nin Genel Esaslara ilişkin kısmı uyarınca yapılacağı, ancak sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan şahıs ya da şirketlerin iade taleplerinin Özel Esaslar bölümündeki açıklamalara göre yerine getirileceği, davacı şirket hakkında alt firma incelemelerine ilişkin olarak olumsuzluklar bulunduğunun davalı idarenin incelemeye sevk yazısında belirtilmesi üzerine davacı şirketin iade talebinin, anılan Tebliğ’de yer alan açıklamalar doğrultusunda tarh zamanaşımı süresi içerisinde hakkında düzenlenen vergi inceleme raporuna göre gerçekleştirildiğinin görüldüğü, dolayısıyla davalı idarece yapılan söz konusu işlemlerin hukuka uygun olduğu gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir. Kararın, hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

KARAR :

Davacının, 2008/07 dönemine ilişkin 92.990,45 TL tutarlı katma değer vergisi iade alacağının geç ödendiğinden bahisle söz konusu tutar üzerinden hesaplanacak faiz ile gecikme bedellerinin banka hesabına yatırılması istemiyle yapmış olduğu başvurusunun reddi işleminin iptaline ilişkin mahkeme kararı temyiz edilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun “Mal ve Hizmet İhracatı” başlıklı 11/1-a maddesinde; ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen roaming hizmetlerinin katma değer vergisinden müstesna olduğu, 32. maddesinde de; “Bu Kanunun 11, 13, 14 ve 15. maddeleri ile 17. maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen katma değer vergisi, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca, tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur. Maliye Bakanlığı katma değer vergisi iadesini, hak sahiplerinin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli daireler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51’i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsup suretiyle sınırlayabilir.” hükmü yer almaktadır.

23.11.2001 tarih ve 24592 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin “Genel Esaslar” Bölümü’nün “1. İnceleme Raporu ve Teminat Aranmaksızın İade”, kısmında; mahsup yoluyla iade talepleri, Maliye Bakanlığı’nca belirlenen sınırı aşmayan nakden iade talepleri, yeminli mali müşavir tasdik raporuna dayalı nakden iade talepleri ile kamuya ait kuruluşların iade taleplerinin inceleme raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirileceği; “3. Vergi İnceleme Raporu İle İade” kısmında ise, Mükelleflerin; iadelerini Vergi İnceleme Raporu sonucunda almak istemeleri, iadesini talep ettikleri katma değer vergisinin iade hakkı doğuran her bir işlem bakımından Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiş sınırı aştığı hallerde (teminat göstermek veya Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu ibraz etmeleri gerekmesine rağmen) teminat göstermemeleri veya iadelerini YMM tasdik raporu ile alacaklarını beyan etmemeleri ile Tebliğin ilgili bölümüne göre münhasıran vergi inceleme raporu ile iadesi öngörülen durumların bulunması hallerinde iade taleplerinin Maliye Bakanlığının vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen inceleme raporları sonucuna göre yerine getirileceği belirtilerek mükelleflerin vergi incelemesi yoluyla iade taleplerini bir dilekçe ile yapabilecekleri açıklamasına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 112. maddesinde; vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanun’a göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faizin, 120. madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödeneceği hükme bağlanmıştır.

Bu madde ile kanun gereği iadesi gereken vergilerin mükellefe red ve iadesinde mükellef hukukunun gözetilmesi, enflasyonist etkilerin mükellef alacağında yaratacağı aşınmanın giderilmesi ve idarenin haklı ve yasal iade işlemlerinde gereksiz zaman kaybının önlenebilmesi amaçlanmıştır. Buna göre, mükellefin, ilgili mevzuat uyarınca kendisinden istenilecek bilgi ve belgeleri iadeyi yapacak idareye tesliminden itibaren üç aylık normal bir iade süreci başlayacaktır. Bu süre içinde iadenin yapılamaması durumunda, üç ayı aşan süreler için faiz hesaplanacak ve bu faiz, iadesi gereken miktarlarla birlikte mükellefe ödenecektir. Üç aylık normal iade sürecinin, mükellefin eksik bilgi ve belgeleri tamamladığı tarihten itibaren başlayacağı kuşkusuzdur.

Olayda, davacı şirket tarafından süresi içerisinde 2008/07 dönemine ilişkin KDV beyannamesinin verildiği, 3065 sayılı Kanun’un 11/1-a maddesi kapsamında yapılan işlemlerden dolayı yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen 92.990,45 TL iade alacağı olduğunun beyan edildiği, YMM tarafından hazırlanan Katma Değer Vergisi İade Tasdik Raporuyla 01.09.2008 tarihinde (…) Vergi Dairesi Müdürlüğü’ne başvurarak söz konusu iade alacağının tarafına iadesinin istendiği, Raporun incelenmesi neticesinde idarece tespit edilen eksikliklerin tamamlanılmasının 07.11.2008 tarih ve 35189 sayılı yazıyla istendiği, YMM tarafından 07.11.2008 tarihli dilekçe ile cevap verildiği, 18.11.2008 ve 27.11.2008 tarihli dilekçeler ile tespit edilen eksikliklere ilişkin ek açıklamalar yapıldığı, ancak şirket hakkında alt firma incelemelerine ilişkin olarak yapılan yazışma ve tespitler ile şirketin katma değer vergisi iade işlemleri açısından özel esaslara tabi olması nedeniyle hazine zararının oluşmaması ve haksız yere katma değer vergisi iadesi yapılmasına engel olunması amacıyla davalı idare tarafından şirketin 2008/07 döneminde doğan katma değer vergisi iade işlemlerinin yapılıp yapılamayacağı hususunda Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü’ne görüş bildirilmesi ve uygun görülmesi halinde incelemeye sevk edilmesi talebini içerir 30.01.2009 tarih ve 4399 sayılı yazı yazıldığı, yazılan yazıya istinaden verilen cevabı yazıda şirketin ilgili dönem hesaplarının YMM’nin sorumluluğu da dikkate alınarak incelenmek üzere 03.03.2009 tarih ve 1958 sayılı yazı ile Denetim Grup Müdürlüğü’ne intikal ettirildiğinin bildirildiği, davacı şirketin yasal defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmesi ile şirket hakkında 13.03.2011 tarihli Tutanak tutulduğu, daha sonra 2008/7 dönemi katma değer vergisi iade alacağından davacı tarafından verilen 27.12.2011 tarihli dilekçede dökümü yapılan vergi ve cezalara ait borçlarına mahsubunun yapılması talebinde bulunulduğu, Vergi Müfettişi (…) tarafından düzenlenen 15.03.2012 tarihli ve 2012-A-1491/2 sayılı Vergi İnceleme Raporu ile davacının 2008 yılına ait defter ve belgeleri üzerinden ihracat teslimlerine yönelik katma değer vergisi iadesi yönünden sınırlı incelemenin yapıldığı ve 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanun’u Genel Tebliği’nin “Özel Esaslar” başlıklı kısmında yer alan düzenlemeler çerçevesinde iadesi talep edilen tutarın nakden/mahsuben iadesinde bir sakınca olmadığının ancak iadenin yerine getirilmesinden önce vergi dairesine olan mevcut borçların mahsubunun yapılarak iade edilmesi gerektiğinin belirtildiği, bunun üzerine 28.05.2012 tarihli düzeltme fişi ile iade alacağının bir kısmının davacı şirketin 27.12.2011 tarih ve 76308 sayılı dilekçesinde dökümünü yaptığı borçlarına mahsup edildiği, kalanının ise şirkete iade edildiği, ancak davacı şirket tarafından KDV iadesi alacağının geç ödendiğinden bahisle 92.990,45 TL tutarındaki KDV iade alacağı üzerinden hesaplanacak faiz ile gecikme bedellerinin iadesi istemiyle vergi dairesi müdürlüğüne başvurulduğu, davalı idarece vergi inceleme raporuna istinaden yasal süresi içerisinde iade işleminin gerçekleştirdiği gerekçesiyle 18.09.2012 tarihli ve 22158 sayılı yazı ile başvurunun reddedildiği anlaşılmıştır.

Davacı şirket iade istemine ilişkin Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporunu (…) Vergi Dairesi Müdürlüğü’ne 01.09.2008 tarihinde ibraz etmiş olmasına karşın, ilgilinin kusuru olmaksızın gecikme yaratılarak aradan üç yıldan daha fazla bir zaman geçtikten sonra iade istemi yerine getirilmiş olup, davacının iade isteminin inceleme raporuyla yerine getirilmesi için idareye tanınabilecek makul süre aşılmıştır. Üstelik ortada iadenin yapılmamasını öngören bir vergi inceleme raporu da bulunmadığından, vergi idaresince davacının iade isteminin geç yerine getirilmesi idarenin kendi kusurundan kaynaklanmakta olup dava konusu işlemin iadeye ilişkin kısmının gecikme faizi ile talebinin reddinde de hukuka uygunluk görülmemiştir.

Dolayısıyla, davacı şirket tarafından süresi içerisinde verilen 2008/07 dönemine ilişkin KDV beyannamesinde 3065 sayılı Kanun’un 11/1-a maddesi kapsamında yapılan işlemlerden dolayı yüklenilen 92.990,45 TL iade alacağının kendilerine iade edilmesi için verilen dilekçe ve ekinde YMM tarafından düzenlenen Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu ile başvuruda bulunulduğu, raporun incelenmesi neticesinde idarece tespit edilen eksikliklerin tamamlatılmasının istendiği, bunun üzerine istenilen bilgi ve belgelerin YMM tarafından tamamlanılmasına rağmen esası etkileyici nitelikte olmayan eksiklikler ile iade alacağı sürüncemede bırakılmıştır.

Davalı idarenin kusurundan dolayı meydana gelen zararın tazmini amacıyla talep edilen faiz, davacının nakdinden bir süre için yoksun kalması nedeniyle, zarara uğramamak amacıyla karşı taraftan istemeye hakkı olduğu karşılık olup 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine ilişkin Kanun’a göre hesaplanacak faizin ilgilisine ödenmesi gerekmektedir.

Bu durumda yukarıda yer verilen 213 sayılı Kanun’un 112. maddesi uyarınca; davacı şirket YMM’si tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı 07.11.2008 tarihini takip eden üç ay içinde davacı şirketin KDV iade talebi yerine getirilmediğinden, davacı şirketin KDV iade alacağı tutarı olan 92.990,45 TL’nin, 27.12.2011 tarih ve 76308 sayılı dilekçede dökümü yapılan borçlara mahsubu sonrası kalan kısmına üç aylık sürenin sonundan itibaren Danıştay’ın yerleşik hale gelen içtihatlarıyla kabul edilen ve bu husustaki genel hükümleri içeren 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine ilişkin Kanun’da öngörülen oranda faiz uygulanarak ilgilisine ödenmesi, mahsup edilen kısım bakımından faiz isteminin ise reddi gerekmektedir.

SONUÇ:

Açıklanan nedenlerle; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 49. maddesi uyarınca temyiz isteminin kabulü ile Vergi Mahkemesi’nin kararının BOZULMASINA, yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın adı geçen Mahkemeye gönderilmesine, 2577 sayılı Kanunun 54. maddesinin 1. fıkrası uyarınca bu kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren onbeş (15) gün içinde Danıştay’da kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, oyçokluğuyla karar verildi.

KARŞIOY :

Davacı şirket tarafından; 2008/07 dönemine ilişkin 92.990,45 TL tutarlı katma değer vergisi iade alacağının geç ödendiğinden bahisle söz konusu tutar üzerinden hesaplanacak faiz ile gecikme bedellerinin iadesi istemiyle yapmış olduğu başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davayı reddeden İstanbul 3. Vergi Mahkemesi kararı temyiz edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 120. maddesinin 2. fıkrasında, nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esasların Maliye Bakanlığı’nca belirleneceği ve Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 32. maddesinin 1. fıkrasında, bu Kanun’un 11, 13, 14, 15. maddeleri ile 17. maddesinin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisinin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirileceği, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisinin, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacağı hüküm altına alınmıştır.

İncelenen dosyada, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 11 ve müteakip maddeleri uyarınca ihracattan doğan katma değer vergisi iade alacağı bulunduğunu ileri süren davacı şirket tarafından 01.09.2008 günlü idareye ibraz ettiği Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporuyla 2008/7. vergilendirme döneminde yüklenilen ancak indirilemeyen katma değer vergisinin iadesi talebinin; davalı idarece oluşan bazı tereddütler nedeniyle hazine zararının oluşmaması ve haksız yere iade yapılmasına engel olunması amacıyla davacı şirketin iade isteminin vergi inceleme raporuna istinaden yerine getirilmesi nedeniyle başvurunun reddine ilişkin dava konusu idari işlemin tesis edildiği görülmüştür.

Katma değer vergisi sisteminde iadelerin yapılması için mükellefler tarafından beyan edilmesi tek başına yeterli değildir. İade taleplerinin yerine getirilebilmesi, düzenlenen ve kullanılan belgelerin geçerliliğine ve gerçeği yansıtmalarına bağlıdır. Bunun tespiti de belirlenen usul ve esaslara uygun olarak nakden veya mahsuben iade talebinde bulunulması ve nakden veya mahsuben iade taleplerinde dilekçenin yanı sıra iade hakkı doğuran işlem itibarıyla tebliğde sayılan belgelerin de vergi dairesine ibrazı sonrası incelemeye sevkedildiği durumlarda inceleme sonucunun beklenmesi gerekmektedir. Bu koşullara uyulmaması veya gerektiğinde incelemeye sevkedilen inceleme raporunun henüz hazırlanmaması halinde iadesi mümkün alacağın kesinleştiğinden yani mahsubu ya da iadesi mümkün bir alacak haline geldiğinden söz etmek hukuken olanaksızdır.

Dolayısıyla, uyuşmazlıkta davacı şirket tarafından 01.09.2008 günlü idareye ibraz ettiği raporuyla iade talebinde bulunulmuş ise de, davalı idarece incelemeye sevk işlemi yapıldığından inceleme sonuçlanıncaya kadar kesinleşmiş yani miktar ve nevi olarak talep edilebilir hale gelmiş iadesi mümkün bir alacak bulunmadığından, idarece tesis olunan davacı başvurusunun reddine ilişkin işlemde hukuka aykırılık görmeyen Vergi Mahkemesi kararının onanması gerektiği görüşüyle karara katılmıyorum.

(Ek, 4)

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu

E. : 2008/722

K.: 2011/355

Tarih : 24.06.2011

**Özet :** Yeminli mali müşavirlerin, işlemlerini yürüttüğü firmaların mali tablolarını ve beyannamelerini düzenlerken gösterecekleri mesleki özeni, bu firmalara düzenleyecekleri tasdik raporlarında da göstermeleri zorunludur. İade hakkı bulunan kimseye verginin iadesi için gerekli olan tasdik raporlarının düzenlenmesinde yeminli mali müşavirlerin, alt firma yeminli mali müşavirlerinden aldıkları teyit yazıları yeterli olmayıp, Yönetmeliğin 14 ve 16’ncı maddelerinde öngörüldüğü gibi tasdikin konusu ve kapsamı ile ilgili olarak yeterli miktarda güvenilir kanıt toplanması, hata ve hileleri ortaya çıkaracak şekilde ayrıntılı inceleme ve araştırma yapması gerekmektedir.

Vergi yükümlülerinin Vergi Usul Kanununun 359’uncu maddesinde yer alan eylemlerle yol açılan vergi kaybı doğuran eylemlerine iştirak edenler adına bu nedenle ceza kesilebilmesi için maddi menfaat gözetilmesi şartının aranmaması, davacının, işlemlerini onayladığı firmanın haksız katma değer vergisi iadesi almasına düzenlemiş olduğu tasdik raporlarıyla sebebiyet vermesi ve alt firmalar hakkındaki teyit yazılarının, tasdik raporunun düzenlenmesinden doğacak sorumluluktan korunabilmek amacıyla ve şeklen elde edildiğinin anlaşılması karşısında cezaların kaldırılması yolundaki ısrar kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

**İstemin Özeti** : Davacının yeminli mali müşaviri olduğu şirketin gerçek bir emtia teslimine dayanmayan faturaları kayıtlarına dahil ederek, katma değer vergisi iadesi almasına yol açan işlemleri onaylaması nedeniyle adına iştirak eyleminden Ocak/Mart 1999 dönemleri için kesilen vergi ziyaı cezalarını kaldıran vergi mahkemesi kararı, Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 2.11.2004 günlü ve E:2003/327, K:2004/5290 sayılı kararıyla Vergi Usul Kanununun, 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 344’üncü maddesinde, 359’uncu maddedeki eylemlere iştirak edenlere, maddi menfaat gözetilmesi koşulu aranmaksızın bir kat vergi ziyaı cezası kesilmesinin arandığı, dosyadaki belgelerden, iade edilen vergilerin yer aldığı faturaların, bu amaçla oluşturulmuş bir organizasyon içinde düzenlendiğinin anlaşıldığı ve yeminli mali müşavirlerin salt teyit yazılarına göre tasdik raporu düzenlemesinde isabet görülmediği gibi davacının bu durumu bilmemesinin mümkün olmadığı gerekçesiyle bozulmuş, karar düzeltme istemi reddedilmiştir.

Bozma kararına uymayan İzmir 1. Vergi Mahkemesi; 11.04.2008 günlü ve E:2008/634, K:2008/433 sayılı kararıyla; ilk kararın dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca cezanın kaldırılması yolundaki kararında ısrar etmiştir.

Israr kararı vergi idaresi tarafından temyiz edilmiş ve davacının şirket adına katma değer vergisi iadesi tasdik raporu düzenlediği dönemlerde yükümlünün temin ettiği sahte faturaları defterlerine intikal ettirmek suretiyle katma değer vergisi iadesi aldığının tespit edildiği, davacının tasdik raporunu hazırlarken yapması gereken incelemeleri yapmadığı, alt firmaların yeminli mali müşavirlerinin sorumluluğu haricinde kalan inceleme ve araştırmaların 1 Seri Nolu Genel Tebliğ gereği raporu düzenleyen yeminli mali müşavirler tarafından yerine getirilmesi gerektiği, alt firma nezdindeki tespitleri de içerir vergi inceleme raporu ile belgelendiği üzere, davacının organizasyon halinde yapılan sahte fatura düzenlenme fiiline iştirak ettiğinin açık olduğu ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti : Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmaktadır.

Danıştay Tetkik Hakimi Yunus Emre YILMAZOĞLU’nunDüşüncesi : Vergi Usul Kanununun, 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 344’üncü maddesinde, 359’uncu maddedeki eylemlere iştirak edenlere, maddi menfaat gözetilmesi koşulu aranmaksızın bir kat vergi ziyaı cezası kesilmesinin arandığı, öte yandan davacının, işlemlerini yürüttüğü firmanın haksız katma değer vergisi iadesi almasına düzenlemiş olduğu tasdik raporlarıyla sebebiyet verdiği ve alt firmalar hakkındaki teyit yazılarının, tasdik raporunun düzenlenmesinden doğacak sorumluluktan korunabilmek amacıyla ve şeklen elde edildiği anlaşıldığından, temyiz isteminin kabulü ile kararın bozulması gerektiğini düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Buket ORAL’ınDüşüncesi : İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49’uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen Mahkeme ısrar kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

Davacının yeminli mali müşaviri olduğu şirketin gerçek bir emtia teslimine dayanmayan faturaları kayıtlarına dahil ederek, katma değer vergisi iadesi almasına yol açan işlemleri onaylaması nedeniyle adına iştirak eyleminden Ocak ila Mart 1999 dönemleri için kesilen vergi ziyaı cezalarını kaldıran ısrar kararı, vergi idaresince temyiz edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunun 4369 sayılı Kanunun 11. maddesiyle değişen ve 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren “Vergi Ziyaı Cezası” başlıklı 344. maddesinin üçüncü fıkrasında; vergi ziyaına 359’uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanması öngörülmüştür. Maddede yapılan düzenlemede, vergi ziyaına 359’uncu maddede yer alan eylemlerle yol açılmasına iştirak edenler adına, 1.1.1999 tarihinden önceki düzenlemeden farklı olarak, maddi menfaat gözetilmesi şartı aranmaksızın bir kat vergi ziyaı cezası kesilmesinin düzenlenmesi nedeniyle bu koşulun aranmasına gerek kalmamıştır.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12’nci maddesinde yeminli mali müşavirlerin, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesaplarının denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik edecekleri hükmüne yer verilmiş, yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenleneceği kurala bağlanmıştır. Bu düzenleme uyarınca yürürlüğe konulan ve 21.11.1990 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik”in 4’üncü madesinde ise tasdik; gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konu ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının mühür kullanılmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanması olarak tanımlanmış, “Kanıt Toplama” başlıklı 14’üncü maddesinde, yeminli mali müşavirlerin tasdik çalışmasının yürütülmesi sırasında tasdik konusu ve kapsamı ile yeterli miktarda güvenilir kanıt toplamasının zorunlu olduğu, “Hataların Düzeltilmesi ve Hilelerin Ortaya Çıkarılması” başlıklı 16’ncı maddesinde, hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında temel sorumluluğun işletme yönetimi ve yeminli mali müşavire ait olduğu, hata ve hilelerin önlenmesinde gerekli tedbirleri yeminli mali müşavirlerin alması gerektiği de düzenlenmiştir.

Bu düzenlemeler karşısında yeminli mali müşavirlerin, işlemlerini yürüttüğü firmaların mali tablolarını ve beyannamelerini düzenlerken gösterecekleri mesleki özeni, bu firmalara düzenleyecekleri tasdik raporlarında da göstermeleri zorunludur. İade hakkı bulunan kimseye verginin iadesi için gerekli olan tasdik raporlarının düzenlenmesinde yeminli mali müşavirlerin, alt firma yeminli mali müşavirlerinden aldıkları teyit yazıları yeterli olmayıp, Yönetmeliğin 14 ve 16’ncı maddelerinde öngörüldüğü gibi tasdikin konusu ve kapsamı ile ilgili olarak yeterli miktarda güvenilir kanıt toplanması, hata ve hileleri ortaya çıkaracak şekilde ayrıntılı inceleme ve araştırma yapması gerekmektedir.

Davacı; işlemlerini yürüttüğü ve katma değer vergisi iadesi tasdik raporlarını düzenleyerek vergi iadesi almasına sebebiyet verdiği ……….. Dış Ticaret Limited Şirketinin ihraç etmiş göründüğü emtianın gerçekte alınıp alınmadığı, bu emtiaya ait alış faturalarının sahte ya da içeriği itibarıyla yanıltıcı mahiyette olup olmadığı yönünde yukarıda değinilen şekilde bir inceleme ve araştırma yapmadığı gibi sadece alt firmaların yeminli mali müşavirlerinden alınan teyit yazıları ile yetinmiş ve tasdik raporlarını bu yazıların varlığına dayandırmıştır. Yasa ve Yönetmelik hükümlerinin kendisine yüklediği mesleki sorumluluk kapsamında harici bir araştırmaya yönelmeksizin düzenlediği tasdik raporlarıyla haksız vergi iadesi yapılan firma yetkilisinin inceleme elemanına verdiği ifadede; ihraç edilen malların alış faturalarının kendilerine İstanbul’dan gönderildiğini, bu faturalar üzerine bazen düşük miktarda kar ilave edilerek satış faturaları düzenlendiğini, düzenlenen faturaların tekrar İstanbul’a gönderildiğini ve İstanbul’da bulunan …………….’ın faturaları alarak ihracat işlemlerini gerçekleştirdiğini, fatura içeriği emtiayı görmediklerini, nasıl taşındığı ve mal bedellerinin ne şekilde ödendiğini bilmediğini ifade ettiği ve davacının yeminli mali müşaviri olduğu bu firmanın, ihtilaflı dönemde yüzmilyarlarca lira tutarında hesap hareketi olmasına karşın, şirket adına açılan banka hesabının kullanılmadığı, daha çok şirketin %50 paylı ortağı ve kanuni temsilcisi olan ………………’in kayınpederi olan kişinin sahibi olduğu bir başka şirketin banka hesabının kullanıldığı ve malların ihraç edilmiş gösterildiği ülkelerin gümrük idareleri ile yapılan yazışmalar üzerine gümrük müfettişlerince düzenlenen raporlarda, ihracatın ya hiç yapılmadığı, ya da gösterilenden çok düşük düzeyde kaldığı tespit edilmiştir. Şirket adına bu nedenle yapılan vergilendirmenin dava konusu yapılmaksızın kesinleştiği, ara kararına cevaben gönderilen yazıdan anlaşılmıştır.

İşlemlerini yürüttüğü, tasdik raporlarını düzenlediği şirketin ne emtia hareketine ve ne de nakit hareketine ait kayıtları ve banka hesaplarının işleyişini incelemediği; mesleki bilgisi ve bunun gerektirdiği sorumlulukla yeterli ve güvenilir kanıt toplamak iradesi taşıdığı takdirde inceleme sırasında yapılan bu saptamaların ihracatçı firmanın yasal kayıtlarından davacı tarafından da kolaylıkla yapılabileceği açıktır. Kendisine haksız katma değer vergisi, davacının düzenlediği tasdik raporuna dayanılarak iade edilen firmanın bu amaçla oluşturulan büyük bir organizasyonun içinde olduğu da anlaşıldığından, firmanın bu faaliyetlerinden davacının haberdar olmadığı da düşünülemez.

Belirtilen bütün bu hususlar göz önüne alındığında, yürürlükte bulunan düzenlemelere göre vergi yükümlülerinin Vergi Usul Kanununun 359’uncu maddesinde yer alan eylemlerle yol açılan vergi kaybı doğuran eylemlerine iştirak edenler adına bu nedenle ceza kesilebilmesi için maddi menfaat gözetilmesi şartının aranmaması, davacının, işlemlerini onayladığı firmanın haksız katma değer vergisi iadesi almasına düzenlemiş olduğu tasdik raporlarıyla sebebiyet vermesi ve alt firmalar hakkındaki teyit yazılarının, tasdik raporunun düzenlenmesinden doğacak sorumluluktan korunabilmek amacıyla ve şeklen elde edildiğinin anlaşılması karşısında cezaların kaldırılması yolundaki ısrar kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüyle, İzmir 1. Vergi Mahkemesinin; 11.04.2008 günlü ve E:2008/634, K:2008/433 sayılı ısrar kararının bozulmasına, yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 24.06.2011 gününde oybirliğiyle karar verildi.

ÖZGEÇMİŞ

**Kişisel Bilgiler**

Adı Soyadı : Nevzat AY

Doğum Tarihi-Yeri : 15.03.1981–Denizli

Telefon : 0258 24267 02

Adres : Barutçular Mah. 10223Sk. No:43Merkezefendi - DENİZLİ

E-posta : aynevzatms@gmail.com

Yabancı Dil : İngilizce

**Eğitim**

Lisans : Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi - 2004.

Yüksek Lisans : Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı Vergi Hukuku ve Vergi Uygulamaları-2019

**İş Tecrübesi**

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir : Makro Yeminli Mali Müşavirlik Limited Şirketi 2002

**İlgi Alanları** : Vergi Hukuku