

T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME MUHASEBE VE FİNANSMAN BÖLÜMÜ
2017-YL-034

**İNDİRİM ORANLI İŞLEMLERDE KDV İADESİ VE
MUHASEBESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE
ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

HAZIRLAYAN
Ozan YILDIRIM

TEZ DANIŞMANI
Doç. Dr. Muhsin ÖZDEMİR

AYDIN-2017

T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
AYDIN

İşletme Anabilimdalı **İşletme Muhasebe ve Finansman** Yüksek Lisans Programı öğrencisi **Ozan YILDIRIM** tarafından hazırlanan “**İndirim Oranlı İşlemlerde KDV İadesi ve Muhasebesinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri**” başlıklı tez, **09/06/2017** tarihinde yapılan savunma sonucunda aşağıda isimleri bulunan jüri üyelerince kabul edilmiştir.

	Ünvanı, Adı Soyadı	Kurumu	İmzası
Başkan:
Üye :
Üye :
Üye :
Üye :

Jüri üyeleri tarafından kabul edilen bu Yüksek Lisans Tezi, Enstitü Yönetim Kurulunun Sayılı kararıyla tarihinde onaylanmıştır.

Doç Dr. Ahmet Can BAKKALCI
Enstitü Müdürü

T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
AYDIN

Bu tezde sunulan tüm bilgi ve sonuçların, bilimsel yöntemlerle yürütülen gerçek deney ve gözlemler çerçevesinde tarafımdan elde edildiğini, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce, sonuç ve bilgilere bilimsel etik kuralların gereği olarak eksiksiz şekilde uygun atıf yaptığımı ve kaynak göstererek belirttiğimi beyan ederim.

.../.../2017

Ozan YILDIRIM

ÖZET

İNDİRİM ORANLI İŞLEMLERDE KDV İADESİ VE MUHASEBESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Ozan YILDIRIM

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Anabilim Dalı
Tez Danışmanı: Doç. Dr. Muhsin ÖZDEMİR

2017 173 sayfa

Katma Değer Vergisi (KDV), muamele vergileri içinde en gelişmiş ve modern olanıdır. KDV, yayılı ancak kümülâtif olmayan bir muamele vergisidir. Bu özelliği sayesinde, verginin piramitleşmesi denilen hadiseye de yol açmamaktadır. KDV'yi benzeri muamele vergilerinden ayıran en gelişmiş özelliği ise vergi indirimi mekanizmasıdır. Bu indirim mekanizması, satışlar üzerinden hesaplanan KDV'den bu satışlar için yapılan alışların KDV'sinin indirilmesi şeklinde işlemektedir.

Bu mekanizmanın işleyişinde karşılaşılan sorunlar içinde en önemlisi bazı mal teslimleri ve hizmet ifalarında KDV oranının indirilmesidir. KDV oranı indirildiğinde, mükelleflerin KDV tahsilatı azalmaktadır. Ticari faaliyetlerini devam ettirebilmek için tahsil ettiklerinden daha fazla KDV yüklenmek zorunda kalan mükellefler giderek büyüyen bir devreden KDV sorunu ile karşı karşıya kalmakta ve yükledikleri ve indirim yoluyla telafi edemedikleri KDV'lerinin iadesini alma ihtiyaçları ortaya çıkmaktadır.

Bu bağlamda, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/2'nci maddesinde, KDV oranı indirilmiş olan teslim ve hizmetleri bulunan mükelleflere, indirimli oran nedeniyle eksik hesapladıkları KDV'yi telafi etmeleri amacıyla iade alma hakkı tanınmıştır.

Bu çalışmada, KDV ile ilgili geniş bir bilgilendirmeden sonra KDV iade yöntemleri ve işlem türlerine göre KDV iadeleri anlatılmış, indirim oranlı işlemlerde KDV iadesi, konunun daha somut hale getirilebilmesi için örnek uygulama ile birlikte açıklanmış, indirim oranlı KDV iadesi ve muhasebesinde karşılaşılan sorunlara değinilmiş ve bu sorunlar için çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

ANAHTAR SÖZCÜKLER: KDV, KDV İadesi, Yüklenilen KDV, İndirimli Oran.

ABSTRACT

PROBLEMS AND PROPOSED SOLUTIONS IN THE RETURN OF VALUE ADDED TAX IN TRANSACTIONS ON DISCOUNT RATES, ACCOUNTING

Ozan YILDIRIM

Master's Thesis, Department of Business
Supervisor: Assoc. Dr. Muhsin ÖZDEMİR

Value of Added Tax Rate is the most developed and modern in turn over tax. Value of Added Tax Rate is a non-cumulative turn over tax. Because of this quality the tax leads to a pyramid-shaped incident. The quality that makes VAT different from similar turn over taxes is it's mechanism for tax discounts. This discount mechanism is implemented by calculating VAT on sales to calculating VAT on purchases.

The main problem encountered within the application of this mechanism is the reduction of the rate of VAT on the delivery of goods and discharge of services. When the rate of VAT is reduced taxpayer's VAT collection is decreased. Taxpayers who have to pay more VAT than they collect to continue their business activities face a growing circulation of VAT problem and charge and VATs that can't be compensated through discounts need to be returned.

In this regard, in article 29/2 of the Value of Added Tax Law No.3065, the taxpayers with reduced VAT rate on goods and services have the right to receive refunds in order to compensate for the miscalculated VAT rate due to discounts.

In this work, after a wide briefing on VAT, tax returns methods and tax returns explained according to transaction types, discount rates on VAT returns, we have prepared a sample to make the subject more perceptible, the discount rate on VAT returns and problems encountered in accounting and solutions on solving these problems.

KEYWORDS: VAT, VAT Returns, Charges on VAT, Discount Rates

ÖNSÖZ

Mesleki gelişimime önemli katkılar sağlayacak bir konuda çalışma yapmama izin veren, yüksek lisans tezimi hazırlama sürecinde, değerli bilgilerini, düşüncelerini her zaman benimle paylaşan ve her konuda beni yönlendiren ve destek veren danışmanım Sayın Doç. Dr. Muhsin ÖZDEMİR' e sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Yüksek lisans eğitimim boyunca ilgi ve desteğini esirgemeyen, yönlendirme ve bilgilendirmeleriyle katkıda bulunan başta Sayın Yrd. Doç. Dr. Utku YAPICI olmak üzere tüm hocalarıma teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca, ilköğretimimden bu yana tüm eğitim hayatım boyunca yanımda olan ve eğitimime en büyük desteği veren teyzem Sayın Sevim YETKİN'e, yüksek lisans eğitimimde her zaman yanımda olan ve yardımda bulunan değerli arkadaşım Sayın Gülbey AYDOĞDU'ya, çalışmalarım sırasında hoşgörülü tutumları ve destekleri için değerli aileme teşekkür ederim.

Ozan YILDIRIM

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY SAYFASI.....	iii
BİLİMSEL ETİK BİLDİRİM SAYFASI	v
ÖZET	vii
ABSTRACT	i
ÖNSÖZ	i
SİMGELER DİZİNİ.....	v
ÇİZELGELER DİZİNİ	vii
EKLER DİZİNİ.....	i
GİRİŞ	1
1. KATMA DEĞER VERGİSİ İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER.....	3
1.1. Katma Değer Vergisinin Tarihsel Gelişimi, Özellikleri ve Katma Değer Kavramı	3
1.1.1. Katma Değer Vergisinin Tarihsel Gelişimi ve Özellikleri	4
1.1.1.1. Katma Değer Vergisinin tarihsel gelişimi	4
1.1.1.2. Katma Değer Vergisinin özellikleri	5
1.1.2. Katma Değer Kavramı	6
1.1.2.1. Katma değeri hesaplama yöntemleri	7
1.2. Türkiye’de ve Dünyada Katma Değer Vergisi Uygulamaları	8
1.2.1. Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulaması.....	9
1.2.1.1. Verginin konusu	10
1.2.1.2. Vergi mükellefi ve vergi sorumlusu	12
1.2.1.3. Katma Değer Vergisi istisnaları	13
1.2.2. Dünyada Katma Değer Vergisi Uygulamaları	19
1.2.2.1. Avrupa Birliğinde Katma Değer Vergisi uygulamaları.....	21
1.3. Katma Değer Vergisi’nin Vergi Gelirleri İçindeki Yeri ve Önemi	26

1.4. Katma Değer Vergisinin Etkileri.....	28
1.4.1. KDV'nin Ekonomik Etkileri	29
1.4.2. KDV'nin Mali Etkileri	30
2. KDV İADE UYGULAMASININ GENEL ESASLARI.....	32
2.1. KDV İade Yöntemleri	32
2.1.1. Mahsuben İadeler	32
2.1.2. Nakden İadeler	34
2.1.2.1. İnceleme raporu ve teminat olmaksızın yapılan limit altı nakden iadeler	36
2.1.2.2. YMM tasdik raporu ile nakden iadeler.....	42
2.1.2.3. Vergi inceleme raporu ile nakden iadeler.....	43
2.2. Katma Değer Vergisi'nde İade Hakkı Doğuran İşlemler	43
2.2.1. Tam İstisnalardan Doğan İadeler.....	45
2.2.1.1. Direkt ihracat işlemlerinden doğan iadeler.....	47
2.2.1.2. İhraç kayıtlı işlemlerden kaynaklanan iadeler	48
2.2.2. İndirim Oranlı İşlemlerden Kaynaklanan İadeler	49
2.2.2.1. İndirimli orana tabi işlemlerde iadenin usul ve esasları	50
2.2.3. Kısmi Tevkifat Uygulamasından Kaynaklanan İadeler.....	50
2.2.3.1. Kısmi tevkifatın mahiyeti ve tevkifat uygulayacak alıcılar.....	51
2.2.3.2. Tevkifat yapmak zorunda olanlar	51
3. İNDİRİM ORANLI İŞLEMLERDE KDV İADESİ	53
3.1. Avrupa Birliği'nde İndirimli Oran	53
3.1.1. Avrupa Birliği KDV Direktifi	53
3.1.1.1. Direktifte yer alan temel kurallar.....	53
3.1.1.2. Direktifte indirimli oran uygulanabileceği belirtilen işlemler	54
3.2. Türk KDV Sisteminde İndirimli Oran.....	55
3.3. İndirimli Orana Tabi Teslim ve Hizmetler	56

3.4. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Uygulamasının Genel Esasları	58
3.4.1. Genel Açıklamalar.....	58
3.4.1.1. İade uygulamasının temel ilkeleri	59
3.4.2. İade Tutarının Hesaplanması.....	61
3.4.2.1. Yılı içinde mahsuben talep edilecek iade tutarlarının hesaplanması.....	62
3.4.2.2. İzleyen yılı içinde mahsuben/nakden iade tutarlarının hesaplanması	63
3.4.3. İade Hesabına Dahil Edilecek Yüklenilen KDV	65
3.4.3.1. Genel açıklamalar.....	66
3.4.3.2. Stoklarda yer alan mallar.....	67
3.4.3.3. Amortismanına tabi iktisadi kıymetler	68
3.4.3.4. Sonradan düzenlenen veya temin edilen belgeler	70
3.5. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Özellikli Durumlar	71
3.5.1. İndirimli Orana Tabi İşlemleriyle Birlikte Diğer İade Hakkı İşlemleri Bulunan Mükellefler	71
3.5.2. İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Teslimi.....	73
3.5.3. Fason Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde İade Uygulaması.....	74
3.5.4. Konut Teslimlerinden Doğan KDV İade Uygulaması	75
3.5.5. Süresinden Sonra İade Talebinde Bulunulması.....	76
3.5.6. İade İşlemi Sonlandırıldıktan Sonra İndirimli Orana Tabi işlemlerin Matrahında Meydana Gelen Değişiklikler.....	76
3.5.7. Özel Hesap Dönemi Tayin Edilen Mükelleflerin İade Talepleri.....	78
3.5.8. Seyahat Acentelerinin Durumu	78
3.5.9. Önceki Yıllara Ait İade Edilmeyen Alt Sınır Tutarları	80
4. İNDİRİM ORANLI KDV İADE SÜRECİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN BİR TEKSTİL İŞLETMESİNDE ÖRNEK UYGULAMASI.....	81
4.1. Genel Açıklama.....	81
4.2. Şirket İle İlgili Genel Bilgiler.....	81

4.3. Yüklenilen KDV'nin Hesaplanması ve İade Hesaplama Tablosunun Hazırlanması	82
4.3.1. Genel Açıklama	82
4.3.1.1. İlk madde ve malzemeden kaynaklanan yüklenilen KDV'nin hesaplanması	82
4.3.1.2. Genel üretim, pazarlama satış ve genel yönetim ile ATİK'ten kaynaklanan yüklenilen KDV'nin hesaplanması	83
4.3.2. Ocak Ayı Yüklenilen KDV'nin Hesaplanması	84
4.3.3. Yıllık Yüklenilen KDV'nin Hesaplanması ve İade Hesaplama Tablosunun Hazırlanması	96
4.4. İadenin Beynamede Gösterimi ve Muhasebe Kaydı.....	102
4.4.1. Beynamede Gösterimi	102
4.4.2. Muhasebe Kaydı.....	103
4.5. Yeminli Mali Müşavir Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu.....	105
4.5.1. Genel Bilgi	105
4.5.2. Usul İncelemeleri.....	108
4.5.2.1. Yasal defterlerin onayına ilişkin bilgiler	108
4.5.2.2. Mahsup talepleri	108
4.5.2.3. Teminat mektubu karşılığı iade	110
4.5.3. Hesap İncelemeleri	110
4.5.3.1. KDV beyanlarına ilişkin tespitler	110
4.5.4. Sonuç	115
5. İNDİRİM ORANLI KDV İADESİ ve MUHASEBESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	116
5.1. İndirim Oranlı KDV İadelerinde Karşılaşılan Sorunlar	117
5.1.1. Listelerin Yüklenmesinde Yaşanan Sorunlar	117
5.1.2. Yüklenilen KDV Listelerinde Karşılaşılan Sorunlar	118
5.1.2.1. İmalatçı firmalarda yüklenilen KDV listelerini oluşturma zorlukları	120

5.1.3. İndirim Oranlı KDV İadesinin Hesaplamasında Karşılaşılan Sorunlar	124
5.1.4. KDV İadesi Kontrol Raporlarında Karşılaşılan Sorunlar.....	128
5.1.4.1. Genel esaslar kontrol bölümünde karşılaşılan sorunlar.....	128
5.1.4.2. Özel esaslar kontrol bölümünde karşılaşılan sorunlar.....	129
5.1.4.3. Belge basımları ve BA ve BS formları nedeniyle karşılaşılan sorunlar ..	132
5.1.5. Hazineye İntikal Etmeyen KDV Sorunu.....	133
5.1.6. Küçük Meblağların Listelerden Düzeltilmesi Sorunu.....	134
5.1.7. Karşıt İncelemelerde Karşılaşılan Sorunlar.....	135
5.1.7.1. E-defter beratlarının ibrazı sorunu	136
5.1.7.2. Ödeme şekillerinde karşılaşılan sorunlar	138
5.1.8. İndirim Oranlı KDV İade İşlemlerinde Eksi Fark Sorunu	139
5.1.9. İndirim Oranlı İşlemlerde Alt Sınır Sorunu	141
5.1.10. YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarında Karşılaşılan Sorunlar	143
5.1.10.1. Vergi daireleri arasındaki farklılık sorunu	144
5.2. İndirim Oranlı KDV İadelerinde Karşılaşılan Sorunlara Çözüm Önerileri...	144
TARTIŞMA VE SONUÇ.....	150
KAYNAKÇA.....	157
EKLER.....	166
ÖZGEÇMİŞ	173

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
AYMMO	: Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası
BA	: Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
BS	: Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim
BSMMMO	: Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
FİFO	: İlk Giren İlk Çıkar
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GÇB	: Gümrük Çıkış Beyannamesi
İTUS	: İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVGT	: Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
KDVGUT	: Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
KDVİRA	: Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analizi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
LİFO	: Son Giren İlk Çıkar
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SMİYB	: Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

ÇİZELGELER DİZİNİ

Çizelge 2.1. Teminatsız ve incelemesiz nakit iade sınırı.....	37
Çizelge 4.1. Ocak/2015 KDV tahakkuk ve beyanname bilgileri	84
Çizelge 4.2. Ocak/2015 dağıtım oranı.....	85
Çizelge 4.3. Ocak/2015 yüklenilen KDV listesi	86
Çizelge 4.4. Ocak/2015 indirimli orana tabi KDV iade hesaplaması.....	95
Çizelge 4.5. 2015 yılı aylık dağıtım oranları.....	96
Çizelge 4.6. Aylık indirimli oran KDV iade hesaplama tablosu.....	98
Çizelge 4.7. Temmuz/2016 KDV bilgileri	103
Çizelge 4.8. 2014 yılı indirimli oran satış miktarları	107
Çizelge 4.9. Çalışan personel sayısı bilgileri	108
Çizelge 4.10. 2015 yılı indirimli orandan mahsup talepleri	109
Çizelge 4.11. 2015 yılı indirimli oran KDV iadesinin teminat karşılığında talebi	110
Çizelge 4.12. Tenzil KDV	111
Çizelge 4.13. 2015 yılı yüklenilen ve iade KDV	112
Çizelge 4.14. 2015 yılı indirimli orana tabi iade hesaplaması	113
Çizelge 4.15. YMM tasdik raporu iade hesabı	115

EKLER DİZİNİ

Ek 1: Katma Değer Vergisi'nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	166
Ek 2: Yapılan İadeler	168
Ek 3: Karşıt İnceleme Tutanağı.....	169

GİRİŞ

Tarihsel süreç olarak çok kısa bir geçmişe sahip olan Katma Değer Vergisi genel yapısı, niteliği ve işleyişi bakımından dünya üzerinde pek çok ülkede uygulanan en gelişmiş ve modern bir vergi türüdür. Devletlerin en önemli kamu finansmanı olan Katma Değer Vergisi, temel olarak bir mal veya hizmet teslimi yapıldığında, teslim bedeli üzerinden hesaplanan bir işlem vergisidir.

Türkiye’de bugün itibarıyla 211 çeşit vergi türü ve 46 çeşit vergi cezası bulunmaktadır. Devletin temel gelir kaynağı olan bu vergilerin toplamda yaklaşık üçte birini Katma Değer Vergisi oluşturmaktadır. Bu da beraberinde KDV iadelerinin payını ve önemini arttırmaktadır.

Katma Değer Vergisi’nin vergi idaresi tarafından ilgili mükelleflere iade edilmesi hususu; dönemlere, çok sıkı şekil ve içerik şartlarına, uzmanlık gerektiren uzun bir inceleme sürecine bağlıdır. KDV iadesi için talep edilen tutarlar kimi zaman çok yüksek rakamlara ulaşabilmektedir. Bu durum hem devlet hazinesinden çıkacak bir tutar olması hem de iade talep eden mükelleflerin mal ve hizmet ifa etmesinin devamı ve finansmanı gibi nedenlerle çok büyük önem arz etmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 28. maddesine göre vergi oranları indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili yüklenen vergiler; indirim yoluyla telafi edilemediğinde, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 29/2. maddesi gereğince yapılan idari düzenlemeler doğrultusunda mükelleflere iade edilebilmektedir. Söz konusu maddede yapılan düzenlemede, çok düşük tutarların iadeye konu edilmesinin Vergi İdaresi’nin iş yükünü çok fazla arttıracığı düşüncesiyle iadenin belirli tutarı aşması şart koşulmuş, iadenin ilgili yıl sadece mahsuben, yani mükellefin diğer borçlarına ödenmesi, işlemi takip eden yıl ise hem nakden hem de mahsuben iade edilmesi öngörülmüştür. Bu nedenle indirim oranlı işlem yapan ve iadeye hak kazanan mükelleflerin iade edilecek KDV tutarını hesaplamaları ayrı ve özellikli bir hale gelmiştir.

Bu çalışmada indirimli orana tabi işlemlerde KDV iadesinin hangi şart ve şekillerde nasıl gerçekleşeceği, devletin indirimli oran adı altında bazı mal ve hizmet teslimleri için farklılaştırdığı ve düşürdüğü vergilerin yüklenicilerine iade edilmesi için uyguladığı iade işlem ve prosedürlerinin mevzuat çerçevesinde

incelenerek nasıl yorumlanması gerektiği, iade sürecinde karşılaşılan olası sorun ve aksaklıkların nasıl çözülebileceği hakkında fikirler verilecektir.

Birinci bölümde; Katma Değer Vergisi'nin tanımı, tarihsel gelişimi, özellikleri hakkında bilgilendirmeler yapılmıştır. Türkiye'de ve Dünya'da Katma Değer Vergisi uygulamaları KDV'nin vergi gelirleri içindeki yeri ve önemi, ekonomik ve mali etkileri üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde; KDV iade uygulamasının genel esasları anlatılmıştır. KDV iade yöntemleri ve şartları açıklandıktan sonra, Katma Değer Vergisi'nde iade hakkı doğuran işlemler ana hatlarıyla anlatılmıştır.

Üçüncü bölümde; indirim oranlı işlemlerde KDV iadesi üzerinde durulmuştur. Avrupa Birliği'nde ve Türk KDV sisteminde indirimli oran uygulaması hakkında açıklamalarda bulunulmuştur. İndirimli orana tabi teslim ve hizmetler belirtildikten sonra indirim oranlı işlemlerde iade uygulamasının genel esasları anlatılmıştır. Daha sonra ise indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerde özellikli durumlar tek tek açıklanmıştır.

Dördüncü bölümde; konunun daha iyi anlaşılması için indirim oranlı KDV iade süreci ve muhasebeleştirilmesinin bir tekstil işletmesindeki örnek uygulamasına yer verilmiştir. Tekstil işletmesinin indirimli orana tabi teslimlerinden kaynaklanan KDV iadesini teminat göstermek suretiyle YMM KDV İade Tasdik Raporu ile kısmen nakden kısmen mahsuben vergi idaresinden nasıl aldığı ayrıntısıyla anlatılmıştır.

Beşinci bölümde ise; indirim oranlı KDV iadesi ve muhasebesinde karşılaşılan sorunlara ve bu sorunların çözüm önerilerine yer verilmiştir. Sorunlara değinirken vergi idaresi, YMM'ler ve muhasebe meslek mensupları ile iade talebinde bulunan işletmeler açısından analizler yapılmıştır.

Bu yüksek lisans tezinin amacı; halihazırda uygulanmakta olan indirim oranlı işlemlerden kaynaklanan KDV iade sürecinin işleyişi hakkında bilgi sahibi olmak, KDV iadelerinin vergi adaletini sağlamadaki rolünü ortaya koymak, KDV iade sürecinde karşılaşılan problemlere ışık tutmak ve bu problemlere yeni çözümler önerileri getirmektir.

1. KATMA DEĞER VERGİSİ İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER

Katma Değer Vergisi (KDV), mal üretiminin veya hizmet ifasının her aşamasında yaratılan katma değer üzerinden alınan bir vergidir. KDV'nin bu özelliği, yapılan alışlar ve giderler için ödenen vergiden, teslim ve hizmetler nedeniyle hesaplanan vergi arasındaki olumsuz farkın mükellefler tarafından vergi idaresine ödenmesi yoluyla gerçekleşir.

1.1. Katma Değer Vergisinin Tarihsel Gelişimi, Özellikleri ve Katma Değer Kavramı

Devletlerin, sürekli artan kamu harcamalarının finansmanı için ihtiyaç duydukları en önemli kamu kaynağı vergilerdir. Bu yüzden, günümüzde vergilere pek çok fonksiyon yüklenmektedir. Bu kapsamda oluşturulacak etkin bir vergi sistemine her zamankinden daha çok ihtiyaç duyulmaktadır. Bu amaçlarla, bir yandan ekonominin kayıt altına alınması diğer yandan da vergi sisteminde oto kontrol mekanizmalarının oluşturulması gerekmektedir. İşte Katma Değer Vergisi, bu amaçları mümkün kılmaya yönelik özellikleri nedeniyle önemli bir vergi türü olarak karşımıza çıkmaktadır (Kocakoç, 2015: 7).

KDV, ilk olarak 1954 yılında Fransa'da uygulanmış ve çok kısa bir sürede yaygınlaşarak ve maliye tarihinin en hızlı yayılan vergisi olmuştur.

KDV vergilemede Katma Değeri esas alan bir vergidir. KDV vergiye konu olan mal ve hizmetlerin üretiminden tüketimine kadar geçirmiş oldukları her bir iktisadi aşamada kazandıkları 'Katma Değer' üzerinden alınmaktadır. Katma Değer, bir malın satış değeri ile bu mal için yapılması gereken giderlerin (maliyet unsurlarının) tutarı arasındaki olumlu farktır (İduğ, 2013: 20).

Harcamalar üzerinden alınan, en gelişmiş ve çağdaş olarak nitelenen ve dolaylı bir vergi türü olan Katma Değer Vergisi, ekonomideki tüm mal ve hizmetlerin üretiminden tüketiciye ulaştığı ana kadar tüm aşamaları kapsamı dolayısıyla, tek aşamadan alınan harcama vergilerinin doğurduğu sakıncalarını taşımamaktadır (Arslan, 2015: 1-4).

1.1.1. Katma Değer Vergisinin Tarihsel Gelişimi ve Özellikleri

Günümüzde KDV en gelişmiş ve modern bir vergi türü olarak tanımlanmakta olup aynı zamanda da çok kısa sayılan bir geçmişe sahip olmasına rağmen en hızlı yaygınlaşan bir vergi türü olarak ortaya çıkmıştır (Aybars, 2014: 19).

1.1.1.1. Katma Değer Vergisinin tarihsel gelişimi

Harcamalar üzerinden alınan bir vergi olan KDV gayrisafi yayılı muamele vergilerine yönelik eleştirilerden sonra geliştirilmiş olan bir “Muamele Vergisi” türüdür. Oldukça uzun bir geçmişe sahip olan ancak sonrasında terk edilen ve daha sonra ilk olarak 1916 yılında Almanya’da kabul edilen muamele vergisi, istisna ve muafiyetler haricinde kişi ve kurumların tüm mal ve hizmet satışlarını vergilendiren küresel nitelikte bir gider vergisi olarak tanımlanmaktadır. Gayrisafi yayılı muamele vergisi ise kapsamı dahilindeki malları, iktisadi sürecin üretimden tüketimine kadar her aşamasında ayrı ayrı vergilendiren bir muamele vergisi şeklinde tanımlanmaktadır (Aybars, 2014: 23).

Gayrisafi yayılı muamele vergileri için yapılan eleştirilerin merkezinde; vergi yükünün işlem sayısına göre değişmesi ve bunun sonucunda da vergi adaletsizliğinin artması, rekabet eşitliğini bozması ve iktisadi gelişmeyi engellemesi, ithalat ve ihracat rejimine yönelik olumsuz etkileri yer almaktadır (Gençoğlu, 2013: 24).

Yapılan eleştirilerden sonra Katma Değer Vergisi sistemi düşüncesini, ilk olarak Yale Üniversitesi profesörlerinden Thomas S. ADAMS, 1918 yılında Milli Vergileme Kurulu’ndaki konferansında “ Tadil Edilmiş Kurumlar Vergisi” adıyla ortaya atmıştır. 1919 yılında Alman hükümetinin ekonomi danışmanlığına getirilen Dr. Wilhem Von. SIEMENS, bu sistemi “Yeni Bir Muamele Vergisi” şeklinde hükümete tavsiye etmiştir. ADAMS tarafından önerilen haliyle Katma Değer Vergisi ilk olarak ABD ‘de “İşletme Faaliyeti Vergisi” (business activities ta) olarak uygulanmıştır (Gökdoğan, 2016: 11).

Katma Değer Vergisi, 1920-1930 yılları arasında çeşitli ülkelerde gündeme gelmiş, bir ara Japonya’da Shoup Komisyonu tarafından tavsiye edilmesine karşın hayata geçirilememiştir (Arslan, 2015: 11).

Günümüzdeki anlamıyla KDV ilk defa 1954 yılında Fransa’da uygulamaya konulmuş ve uygulamanın başarılı olması dolayısıyla, 1962 yılında “Avrupa Ekonomik Topluluğu Maliye Komitesi” tarafından topluluğa üye olan tüm ülkelerde KDV’nin uygulanması yönünde tavsiyelerde bulunulmuştur (Aygül, 2016: 25).

1968 yılında, Almanya öncülüğünde Avrupa Birliği’ne (AB) üye olan diğer ülkelerde de KDV uygulanmaya başlamış ve hızlı bir şekilde yaygınlaşmıştır. Bu hızlı yaygınlaşmanın en önemli nedeni, Avrupa Topluluğu’nun kurucu sözleşmesi olan 1957 tarihli Roma Antlaşması’nın 99’uncu maddesinin dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasına dair hükmüdür. KDV, sadece AB üyesi ülkelerde hızlı bir yayılma göstermemiş, aynı zamanda AB’ye üye olmayan ülkelerde de hızlı bir yayılma göstermiştir (Şenocak, 2014: 13-14).

1.1.1.2. Katma Değer Vergisinin özellikleri

KDV’nin diğer benzer vergilere kıyasla, farklı özellikleri bulunmaktadır. KDV’nin temel özellikleri şunlardır (Karaarslan, 2013: 22-24):

- KDV milli gelirin tamamını kapsayan genel bir vergi olup, perakende satışlar dahil, mal ve hizmetlerin üretim ve teslimlerinin her aşamasında uygulanır.
- KDV tek (düz) oranlı bir vergi olup artan oranlılığın uygulanması mümkün değildir.
- KDV’nin ekonomik faaliyetler arasında ayırım yapmaması, fiyat mekanizması yolu ile yansıtılabilmesi ve bu nedenle de gelir dağılımında ciddi sapmalara neden olmaması tarafsız olduğunu göstermektedir.
- KDV’nin otokontrol etkisi sayesinde vergi kaçakçılığına meydan vermemesi, uluslararası ticarete ihraç edilen malların üzerindeki vergi yükünün açık ve kesin olarak vergi iadesine konu teşkil edebilmesi, ithal edilen mallara uygulanan vergi oranı ile dâhilde üretilen mal ve hizmetlere uygulanan vergi oranının aynı olması vergi yükünün eşit dağılımında etkili olmaktadır.

KDV'nin kayıt ve belgelere göre alınan vergiler arasında, karşılıklı kontrole büyük ölçüde imkân vermesi ve işletmeler arası fatura alış verişinin düzenli hale gelmesinde etkili olmaktadır (Aktaş, 2011: 33).

1.1.2. Katma Değer Kavramı

Katma değer, üretim değerinin bir bölümüdür ve ancak üretim sonucunda ortaya çıkar. Bu anlamda üretim neticesinde oluşan iktisadi değer ile üretimde kullanılan girdilerin maliyeti arasındaki fark katma değeri verir. Diğer bir ifadeyle, katma değer bir firmanın meydana getirdiği ürünün değeri ile bu ürünü meydana getirmek için başka firmalardan satın aldığı girdilerin (maliyet unsurlarının) değeri arasındaki farktır (Yıldız, 2011: 39).

Katma değer birey veya işletme açısından mikro düzeyde ele alınabileceği gibi, makro açıdan da incelenebilir. Mikro ekonomik açıdan katma değer, bir işletmenin teslim ettiği mal veya gerçekleştirdiği hizmet dolayısıyla aldığı bedel ile söz konusu teslim veya hizmetin maliyet bedeli arasındaki olumlu fark olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir anlatımla, mikro planda katma değer bir firmanın ortaya çıkardığı ürünün değeri ile bu ürünü meydana getirmek için başka firmalardan aldığı girdilerin farkıdır. Üretilen malın fiyatına firmanın katkısını ifade eden bu değer, firmanın işçi ve memurlarına ödediği maaş ve ücretler ile ödediği faizler, kiralar ve kullanılan sermayenin aşınma payını temsil eden amortisman toplamından ibarettir (Aybars, 2014: 29).

Makro ekonomik açıdan katma değer kavramı ise, üretim faktörlerinin üretim sürecine katılmaları karşılığında üretimden aldıkları ücret, faiz, kâr, rant gibi ödemelerin toplamıdır. Bu anlamda katma değer, üretim faaliyetine katılan faktörlerin ürettiği ek değerdir. Bu değerler toplamı milli ekonomi açısından milli gelir olarak ifade bulur. Katma değeri oluşturan temel unsurlar şu şekilde sıralanabilir (Köse, 2015: 42):

- Maaşlar, ücretler, maaş ve ücret niteliğindeki aynı ödemeler,
- Kiralar,
- Ödenen faizler,
- Vasıtalı vergiler,
- Aşınma - Eskime payı (Amortismanlar),

- Dağıtılan ve dağıtılmayan kârlar,
- Sübvansiyonlar.

1.1.2.1. Katma değeri hesaplama yöntemleri

Katma değeri hesaplamak için çeşitli yöntemler bulunmaktadır. Bunlardan toplama yöntemi ile çıkarma yöntemi dolaysız; mahsup yöntemi ise dolaylı hesaplama yöntemleridir (Yılmaz, 2013: 33-37).

- Toplama ve çıkarma yöntemleri

Toplama Metodu: Gelir tipi KDV'ye uygun olan toplama metodunda vergi matrahı, firmanın üretim faktörlerine yaptığı ödemeler toplanarak bulunur. Ücret, faiz, kira ödemeleri ve kâr toplamı bu yöntemde işletmenin net katma değerini verir. Ancak, kârın hesabında amortismanların düşülmesi gerekmektedir (Dursun, 2011: 22).

Bu metotta üretim faktörlerine ödenen ücret, kâr, faiz ve kira toplanır. Kârın tespiti gelir vergisi matrahının hesabına benzer. Amortisman düşülür, dönem başı ve sonu stokları dikkate alınır. Kârın tespitinde amortismanın düşülmemiş olması durumunda, faktörlere ödenen payların toplamı, faktör fiyatları ile gayrisafi katma değeri verir. Buna dolaylı vergiler eklenirse piyasa fiyatları ile gayrisafi katma değere ulaşılır. Amortisman payı ve dolaylı vergiler düşülmek suretiyle hesaplanan katma değer ise faktör fiyatları ile net katma değerdir (Demir, 2010: 41).

Bu açıklamalara göre makroekonomik açıdan katma değer hesabı milli gelire paralel olarak şu şekilde formüle edebilir.

$$VA = W + P$$

Burada VA katma değer, W ücret ve maaşları, P ise kâr, rant ve kira toplamını ifade etmektedir. Görüldüğü üzere, bu formüle nazaran katma değer hesabı, kaynaklara göre gayri safi yurtiçi hasılanın (GSYİH) hesaplanmasından farksızdır.

Çıkarma Metodu: Çıkarma yönteminde ise, vergi matrahı toplam satışlardan, başka firmalardan yapılan alımlar indirilerek bulunur. “Hesap

Yöntemi” veya “Satışlar - Alışlar Yöntemi” de denilen çıkarma yönteminde, yatırım mali alımları da hesaba katılmadığından vergi matrahı toplam tüketime eşit olur. Bu yöntem stok değerlendirmelerine ve amortisman ayrılmasına ihtiyaç göstermemesi nedeniyle, yönetimi kolay bir yöntem olup tüketim tipi KDV'ye uygundur. Pratik yönden bu hesaplama, bir dönemde üretimin tümü satılmışsa, satılan bu miktar üzerinden; üretimin tümü satılmamışsa, satışlar ile stoktaki artışın (dönem sonu stok-dönem başı stok) toplamından; alış tutarı alınmak suretiyle yapılır (Günay, 2007: 28).

- Vergi dâhil ve vergi hariç matrah yöntemleri

- a) Vergi Dâhil Matrah Metodu

Matrah olarak vergi dâhil fiyatın esas alınması usulü verginin itibari ve gerçek nispetleri arasında farklılık yaratır. Buna karşılık vergi dâhil matrah esası idare yönünden verginin kontrolünde bazı kolaylıklar sağlar. En büyük mahzuru da, satıcı tarafından satış fiyatının tayininde esas alınıp bütün sonraki safhalara inikâs ettirilmesi halinde, ekonomide fiyatlar genel seviyesini yükselten rol oynamasıdır. Katma değer vergisi sisteminin ilk yürürlüğe konulduğu dönemlerde bu etki kendini daha da çok gösterir (Tozar, 2007: 37).

- b) Vergi Hariç Matrah Metodu

Bu metotta katma değer vergisi, verginin matrahının tespitinde dikkate alınmaz. Yani vergi, matrahın kapsamı dışındadır. Bunun sonucu olarak, müşteri ve mükellefler ödenecek vergi miktarını kolayca hesaplayabilirler. Bu yüzden bu sistem en adildir ve uygulamada basitlik sağlar. Esasen Avrupa Ekonomik Topluluğu Konseyi'nce yayınlanan direktiflerde, mal veya hizmetin bedeline bir önceki safhada ödenmiş olan katma değer vergisini dâhil etmeden matrahın tespiti esasına dayanan vergisiz fiyatlar ilkesi kabul edilmiştir (Bozdoğanoglu, 2007: 45).

1.2. Türkiye’de ve Dünyada Katma Değer Vergisi Uygulamaları

Dünya’da katma değer vergisinin ilk olarak Fransa’da uygulanmaya başladığı daha sonra Avrupa Birliği üye devletlerince birinci katma değer vergisi direktifi ile uygulamaya konulduğu, sonrasında OECD ülkeleri başta olmak üzere pek çok gelişmiş ülkede uygulanmaya başladığı, Türkiye’de ise, 3065 sayılı

Katma Değer Vergisi Kanunu ile birlikte hayata geçirildiği görülmektedir (Armutlu, 2007: 20).

1.2.1. Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulaması

İçinde bulunduğumuz modern çağda vergilendirme sistemi dahilinde işlemler üzerinden alınan vergilerden en kapsamlı ve gelişmiş olanı KDV’dir. Türkiye’de Katma Değer Vergisi uygulamasının genel özellikleri şunlardır (Kutluca, 2013: 72-75):

- KDV, her aşamada, o aşamaya ilave edilen değer üzerinden alınır.
- KDV, fiyatın belli bir yüzdesi olarak hesaplanır.
- KDV’de her aşamada önceki aşamada alınan vergi tenzil edildiğinden vergi piramitleşmesine neden olmaz.
- KDV malların üretiminden dağıtımına kadar her safhada ve hizmetlerin de dağıtımını olmak üzere tüm ekonomik faaliyetlere uygulanan geniş kapsamlı ve yayılı bir muamele vergisidir.
- KDV belge ve kayıt düzenine dayandığı için hem kayıt dışılığı önleyerek vergi kayıp ve kaçagını azaltmada etkili olur, hem de gelir ve kurumlar vergisinde dönem safi kazancının daha sağlıklı ve doğru belirlenmesine zemin hazırlar.
- KDV, yapısı ve belge düzeni itibariyle Gelir ve Kurumlar Vergisi açısından otokontrolü sağlar.

KDV’nin, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun (KDVK’nın) gerekçesinde yer alan ve buradan yola çıkarak ifade edilebilecek diğer bazı özellikleri şunlardır (Şenol, 2016: 44):

- KDV, ticari, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yer alan tüm mal ve hizmetleri vergilendirdiğinden vergilemede birlik sağlayıcı özelliğe sahiptir.
- Faaliyet türleri itibariyle farklı oranlar geliştirilmesi sayesinde, her sektör kendisinin ve tüketici kitlesinin yapısına uygun oranda vergilendirilmiş olmaktadır.

- Kanunda yer alan istisna hükümleri sayesinde, teşvik edilmesi ya da desteklenmesi düşünülen veyahut karşılıklılık esasına uygun olarak vergi alınmaması gereken işlemler vergilendirme dışı bırakılabilmektedir (Karaarslan, 2013: 9-10).

1.2.1.1. Verginin konusu

Katma Değer Vergisinin konusuna giren işlemler, Kanunun 1. maddesinde ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Bu işlemler beş grupta toplanmaktadır (Araç, 2015: 38):

- a) Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında özel kuruluşlar ve bazı kamu kuruluşları tarafından yapılan teslim ve hizmetler. Bu hükümlerle; ticari, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan tüm teslim ve hizmetler (burada sözü edilen teslim kavramı, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesi anlamını taşımaktadır. Hizmet ise teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan hallerdir. Bu arada işletmenin verdiği hizmetten işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması da hizmet sayılmaktadır) vergi kapsamına alınmıştır (KDV'nin 17. Maddesinde vergiden muaf esnaf, basit usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ve vergiden muaf olan serbest meslek erbabı tarafından yapılan teslim ve hizmetler, KDV konusu dışında bırakılmıştır). Vergi kapsamına Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 70. maddesinde yazılı, bina - arsa - motorlu taşıt gibi, mal ve hakların satışı ve kiralanması işlemleri de girmektedir. Örneğin ticari işletmeye ait (işletmenin aktifine kayıtlı) bir araç veya işyerinin (özel kişiye veya işletmeye) kiralanması veya gayrimenkullerin ticari - sınai faaliyet çerçevesinde satışı da vergiye tabidir (imzalanmış kira sözleşmesinde KDV'nin kiracı tarafından ödeneceğine dair bir hüküm bulunmazsa, KDV'nin kira bedelinin içinde olduğunun ve kiraya veren tarafından ödenmesi gerektiğini kabulü gerekir). Buna karşılık satış veya kiralama, ticari - sınai faaliyet çerçevesi dışında yapılıyor ise, vergi yükümlülüğü söz konusu olmayacaktır. Bu şekilde örneğin, ücretli A'nın veya emekli B'nin özel mülkiyetinde bulundurduğu iş yerini, C'ye satması veya kiralanması KDV kapsamına girmeyecektir (buna karşılık KDV

mükellefi olmayan kişinin gayrimenkulünü KDV mükellefi olan kişiye veya kuruma satması veya kiralaması durumunda, satın alan veya kiracı olan kişi veya kurum sorumlu sıfatıyla KDV hesaplayıp ödeyecektir).

- b) Katma Değer Vergisine tabi malların her ne suretle olursa olsun; işletmeden çekilmesi, işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, bağış gibi isimlerle verilmesi de teslim olarak kabul edilmiştir. Örneğin, beyaz eşya ticareti yapan işletme sahibinin, işletmede satılan bir televizyonu kullanmak üzere evine götürmesi durumunda, KDV açısından işlem yapılması gereklidir.
- c) Trampa yapılması iki ayrı teslim olarak kabul edilmektedir. Örneğin, bir işletmenin sahibi olduğu bir aracı, başka bir işletmenin arsası ile trampa etmesi durumunda, KDV'ye dâhil iki işlem bulunmaktadır.
- d) Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
- e) Diğer teslim ve hizmetler. Bunlara örnek olarak (Başer, 2011: 41-42):
- Posta, telefon, telgraf, teleks ve benzeri hizmetleri,
 - Spor toto oynanması, piyango tertiplenmesi (milli piyango dâhil),
 - Profesyonel sanatçıların yer aldığı konserleri, profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetleri, maçları,
 - Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmasını,
 - Kamu kuruluşlarının (genel ve özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, üniversiteler, dernek ve vakıflar. döner sermayeli kuruluşlar.) ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerini (örneğin su, elektrik, gaz teslimlerini) verilebilir.

Vergiye doğuran olay, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na (VUK'a) göre "Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü (gelişmesi) ile doğar ve vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder" biçiminde açıklanmıştır (Şentürk, 2015: 50).

Konuya KDV tarafından bakıldığında, verginin konusuna giren işlemlerin gerçekleşmesi sonucu vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. 3065 sayılı KDVK'da vergiyi doğuran olay, vergiye tabi işlemlerin özelliklerine göre maddeler halinde açıklanmıştır (Arslan, 2015: 14-15).

1.2.1.2. Vergi mükellefi ve vergi sorumlusu

KDVK'nın 1. kısmının 2. bölümünde mükellef ve vergi sorumlusu başlıkları yer almaktadır. Bu kanunun 8. maddesinde KDV mükellefleri sayılmıştır. Buna göre, mükellef şekli ve maddi yönden mükellefiyet altında olan kimsedir. Bu maddede belirtilenler ise sadece şekli mükellefiyet dahilindedir. Nihai vergi yüklenicisi tüketici olduğuna göre parasal mükellefiyet altında olan da nihai tüketicidir. Bu durumda burada sözü edilen mükellef, aracı mükelleftir. Bir de kendi nam ve hesabına ödediği vergiyi bir başkasına yasal olarak yansıtan diğer bir deyişle bir başkasından yasal olarak tahsil eden mükellef tanımı vardır. Bu tanımlar kapsamında KDV'nin KDVK'ya göre mükellefleri şunlardır (Hamdo, 2014: 21):

- Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, bu işleri yapanlar,
- İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,
- Transit taşımacılarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,
- PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve Radyo ve Televizyon Kurumları,
- Spor - Toto, piyango (Milli Piyango dâhil) ve benzeri oyunların teşkilat müdürlükleri,
- At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bunları tertipleyenler,
- Maddenin 3. fıkrasının (c) bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler,
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,
- İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlar.

KDVK'da ayrıca KDV'ye tabi olmayıp da düzenledikleri fatura veya benzeri belgelerde KDV gösterenleri, gösterdikleri KDV'yi vergi dairelerine ödemekle sorumlu tutmuştur. KDVK'ya bu durumun tersi olan KDV'li fatura veya benzeri belgeleri alan mükellefler için de aynı hüküm geçerlidir. Bu hüküm, vergi adı altında para tahsil edilip haksız kazanç sağlanmasının önüne geçmeyi amaçlamıştır (Başer, 2011: 23).

Kanun koyucu Katma Değer Vergisi'ni güvence altına almak için mükellefin dışında vergi sorumluluğu da getirmiştir. Mükelleflerin Türkiye'de ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde vergiye taraf olanları veya diğer ilgili şahsı Katma Değer Vergisi'nin ödenmesi için sorumlu olarak belirleyebilmektedir (Başer, 2011: 24).

1.2.1.3. Katma Değer Vergisi istisnaları

Katma Değer Vergisi'nde diğer vergilerde olduğu gibi çeşitli istisnalara yer verilmiştir. Bu istisnalar; Katma Değer Vergisi'nin ekonomik, sosyal, mali ve idari fonksiyonları ile yakından ilişkilidir. Katma Değer Vergisi'nin; uluslararası ticaret açısından taşıdığı özellikler, harcama üzerinden alınan bir vergi olması, sunulan mal ve hizmetlerin yönelik olduğu kişiler ve toplum kesimleri, kurum ve kuruluşların güttükleri amaçlarda özellik taşıyan durumların var olması, bu vergi ile ilgili çeşitli istisnalara yer verilmesi gereğini ortaya çıkarmıştır. Bu istisnalar, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11 - 17. maddeleri arasında düzenlenmiş olup, genel nitelikleri üzerinde durulmaktadır (Şenocak, 2014: 36-37).

Türkiye'den yurt dışına yapılan mal ve hizmet ihracatı Katma Değer Vergisi'nden istisna edilmiştir. İhracatın bu vergiden istisna edilmesi, Katma Değer Vergisi'nin genel ilkesidir. Malların "Varış Ülkesinde Vergilendirilmesi" ilkesinin doğal sonucu olarak ihracat vergiden istisna tutulmuştur (Karaman, 2014: 44).

Bir mal tesliminin ihracat olarak kabul edilebilmesi için gerekli koşullar şunlardır (Eraslan, 2014: 44):

- Malın yurt dışındaki bir müşteriye teslim edilmesi,
- Teslim konusu mal Türkiye gümrük sınırlarını geçerek dış bir ülkeye ulaşması,
- Hizmetlerin yurt dışındaki bir müşteri için yapılması,
- Hizmetten yurt dışında yararlanılması gereklidir.

KDVK'nın 11. maddesi uyarınca; Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla

satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri KDV, karşılıklı olmak şartıyla iade edilir.

İhracatçının ihraç ettiği malların değeri üzerinden Katma Değer Vergisi hesaplanmaz. Yani vergiden istisnadır. Ayrıca ihraç edilen mal ve hizmetin üzerinde bulunan Katma Değer Vergisi de ihracatçıya iade edilir. Bu da ihracat istisnasının gerçek bir istisna olduğunu göstermektedir.

İhraç edilmek koşuluyla imalatçılar tarafından ihracatçılara yapılan mal teslimleri de Katma Değer Vergisi istisnasından yararlanabilir. Ancak imalatçı, ihracatçıya mal teslim ederken Katma Değer Vergisi hesaplanmakla birlikte ihracatçı tarafından ödenmez ve imalatçının bu vergisi de ertelenir. Daha sonra ihracat yapıldığında imalatçının hesaplanan ve ertelenen vergisi terkin edilir (silinir). Bu işlem ihracatın yapıldığı 3 ay içinde gerçekleştirilmesi gerekir (Şişman, 2013: 47).

İhracatçıya mal teslim eden imalatçının teslim ettiği mallar ihraç edildiğinde, bu malların imalatı sırasında girdiler nedeniyle ödenen Katma Değer Vergileri de imalatçıya iade edilir. İhracat gerçekleşmez veya süresinde gerçekleştirilmezse ihracatçıya yapılan mal teslimi sırasında hesaplanan ancak ertelenen vergi cezalı olarak tahsil edilir (Arslan, 2015: 17-18).

Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna

3065 sayılı KDVK'nın 13. maddesinde bazı mal ve hizmetlerin KDV'den istisna olduğuna dair hükümler bulunmaktadır. Buna göre KDV'den istisna edilen mal ve hizmetler şunlardır (İnalton, 2013: 47):

- Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler,
- Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler,

- Altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetleri ile 6326 sayılı Petrol Kanunu hükümlerine göre yapılan petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler,
- Yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri,
- Limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları, limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükellefler ile genel bütçeli idarelere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri,
- Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Savunma Sanayi Müsteşarlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araçlar, silah, mühimmat, silah malzeme, teçhizat ve sistemleri ile bunların araştırma-geliştirme, yazılım, üretim, montaj, yedek parça, bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler ve bu teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlere bu kapsamda yapılacak olan, miktarı ve nitelikleri yukarıda sayılan kuruluşlarca onaylanan teslim ve hizmetler (KDVK md. 13).

Petrol arama faaliyetlerine ilişkin istisna hükmüne yer verilmesi, petrol arama faaliyetlerinin çok büyük ve riskli yatırımlar olmasından ve Türkiye'nin petrol aramalarında yeni bir döneme girmiş olması sebebiyle bu faaliyetlerin hızlandırılması için teşvik edici tedbirlere gerek duyulmasından kaynaklanmaktadır (Kutluca, 2013: 59-62).

Taşımacılık İstisnası

Kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi işiyle uğraşan mükelleflere bu işler için yapılan söz konusu taşıma araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler KDV'den istisna edilmiştir. Bu istisnanın amacı taşımacılık faaliyetinin geliştirilmesini teşvik etmek

ve bu alanda faaliyet gösteren mükelleflerin maliyetlerini azaltmaktadır. Örneğin bir nakliye şirketi, yeni aldığı tır için tırın alıcıya teslimi anında KDV alınmayacaktır (Kaplanhan, 2013: 55).

Ayrıca deniz taşıma ve hava yolu taşıma araçları için deniz ve hava limanlarında yapılan hizmetler de KDV'den istisna edilmiştir. Aynı istisna limanlar ve hava yollarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükelleflere bu işlerle alakalı olarak yaptıkları mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri için de geçerlidir (Güneç, 2013: 54).

Transit taşımacılık; uluslararası yük ve yolcu taşımacılığında, Türkiye'nin geçiş olarak kullanılmasını ifade etmektedir. Bir nakliye firmasının yabancı bir memleketten başka bir yabancı memlekete giderken Türkiye'yi geçiş yolu olarak kullanması durumunda söz konusu olmaktadır. Örneğin Bulgaristan'a ait bir taşıma firmasının Bulgaristan'dan İran'a mal nakli sırasın da Türkiye karayollarını kullanması transit taşımacılıktır (Urak, 2013: 30).

Transit taşımacılıkta Türkiye gümrükleri ve yolları kullanıldığı için gerçekleştirilen nakliye hizmeti katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Ancak KDVK m. 14 ile transit taşımacılıkta Bakanlar Kurulu'nun belirleyeceği işlemler KDV'den istisna kılınmıştır. Benzer şekilde Türkiye ile yabancı memleketler arasın da yapılan taşımacılık faaliyetleri de KDV'den istisna kılınmıştır. Ancak bu istisnalardan ikametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin (dar mükellefler) yararlanması, karşılıklılık koşuluna bağlıdır (Kutluca, 2013: 62-64).

Diplomatik İstisnalar

Bu konudaki KDV istisnası KDVK 15. maddede şöyle düzenlenmiştir. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır (Yalavaş, 2011: 21-23):

- Karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler,
- Uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler,

Bu istisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgari miktarları tespiti Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Türkiye’de vergiden istisna edilen mallar ile gümrük kanununa göre belirli amaçlarla ithal edilen ve gümrük vergilerinden de istisna olan mallar ve transit, aktarma gümrük antreposu, geçici depo, gümrük sahası, serbest bölge rejiminin uyguladığı mal ve hizmetlerin ithalinde Katma Değer Vergisi uygulanmamaktadır (Arslan, 2015: 40).

Kültür - Eğitim, Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar

- a) **Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisna:** Bu istisnadan yararlananlar; genel ve katma bütçeli daireler, belediyeler, köyler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları ve emekli ve yardım sandıkları, siyasi partiler, sendikalar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar gibi kamu idaresi, kurumu veya kamu menfaatine çalışan kuruluşlardır. Burada sayılan kuruluşların (Arslan, 2015: 41-42):
- İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri (Bu istisna sadece devlet okullarında verilen eğitim hizmetlerini KDV dışında bırakmaktadır. Özel okulların, kreşlerin, özel üniversitelerin, dershanelerin eğitim hizmetleri) ise KDV’ye tabidir.
 - Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle yaptıkları kültür ve eğitim faaliyetlerini ilgilendiren teslim ve hizmetleri.
- b) **Sosyal Amaçlı İstisnalar:** Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17. maddesinde, sosyal amaçlı olarak çeşitli istisna düzenlemelerine yer verilmiştir. Bunlar arasında (Köse, 2015: 35-36);
- Kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar açıklanırken belirtilen kurum ve kuruluşların, bazı sosyal nitelikteki kurum ve kuruluşlara teslimleri ve hizmet ifaları katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. Belirtilen bu kurum ve kuruluşların; sağlık kurumları, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner,

bakteriyoloji vb. laboratuvarlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve sakat bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkün evleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri, Katma Değer Vergisi'nden istisna tutulmuş olup bu teslim ve hizmetler nedeniyle Katma Değer Vergisi uygulanmayacaktır.

- Kanunların gösterdiği gerek üzerine, bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları ile yukarıda belirtilen kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları yanında birinci şıkta belirtilen sosyal nitelikteki kurum ve kuruluşlara yapılan bedelsiz nitelikteki mal teslimlerini ve hizmet ifalarını kapsamaktadır.
- 23. 11. 2000 tarih ve 4605 sayılı Kanunla yapılan düzenleme gereğince; yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarına; yukarıda kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar incelenirken belirtilmiş olan kuruluşlara bedelsiz olarak yapacakları teslim ve hizmetlere ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgari tutarlarını ve bu hükmün uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmış bulunmaktadır.

17. maddenin 2\b bendi sosyal amaç taşıyan istisnanın sınırını genişleterek, bu kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimleri ve hizmet ifalarını da KDV'den istisna tutmuştur. Örneğin; A şirketinin Hacettepe Üniversitesine bağışladığı bilgisayarlar üzerinden KDV ödenmesi söz konusu olmayacaktır (Çulha, 2013: 55-57).

c) Askeri Amaçlı İstisnalar: Askeri fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmiştir (Balyalı, 2015: 32-34).

• Diğer İstisnalar

KDVK m. 17/4'de sayılan "diğer istisnalar" aşağıdaki gibidir (Karaarslan, 2013: 64):

- GVK'ye göre vergiden muaf esnaf tarafından yapılan teslim ve hizmetler,

- GVK'ye göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile GVK m. 66'ya göre vergiden muaf olan serbest meslek erbabı tarafından yapılan teslim ve hizmetler,
- GVK m. 81 ve KVK m. 37 ve 39'da belirtilen işlemler,
- Külçe gümüş, döviz, para, damga pulu, taşıt pulu, değerli kâğıtlar, hisse senedi ve tahvil teslimleri,
- İktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri,
- Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ile sigorta acente ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine dair işlemleri,
- Darphane ve Damga Matbaası tarafından yapılan teslim ve hizmetler,
- Zirai sulama amaçlı su teslimleri, kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birliklerine yapılan arazi ıslahına ait hizmetler,
- Boru hattı ile yapılan yabancı ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması hizmetleri,
- Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri ile konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri.

Yukarıdaki istisnalardan Banka ve Sigorta muameleleri vergisi kapsamına girenler KDV sisteminde bir boşluk yaratacağından bir an evvel bu verginin kaldırılarak Katma Değer Vergisi Kanunu içinde olan Banka ve Sigorta işlemlerinin de Katma Değer Vergisi içerisine alınması faydalı olacaktır (Top, 2013: 19).

Son olarak burada bu istisnalardan yararlanan özel ve tüzel kişilerin kendilerine fatura ile yansıtılan Katma Değer Vergilerini maliyetlerinde gösterebilecekler ve Kurumlar Vergisi matrahlarından düşebileceklerdir. Böylece Katma Değer Vergisi yükünden ekonomik yansıtma ile kurtulabileceklerdir (Karaarslan, 2013: 67-68).

1.2.2. Dünyada Katma Değer Vergisi Uygulamaları

Dünyada ilk olarak 1918 yılında Almanya'da, Alman hükümeti danışmanlarından işadamı Wilhelm Von SIEMENS tarafından yürürlükte olan

muamele vergilerinin yerine uygulanmak üzere KDV önerisinde bulunulmuş, ancak uygulamaya konulamamıştır. 1948 yılında Fransa'da Maliye Bakanlığı'nda çalışan Maurice LAURE tarafından imalat aşamasını vergilendirmeye yönelik olarak önerilen KDV, daha sonra tüketim tipi KDV'ye dönüşerek uygulamaya devam edilmiştir (Akın, 2010: 4).

Avrupa Birliği ülkelerince vergi uyumlaştırılması çabaları henüz Avrupa Ekonomik Topluluğu aşamasında iken dolaylı vergilerden KDV üzerinde yoğunlaşmıştır. Topluluk, kendi içinde bir ortak pazar kurmayı, böylelikle ekonomideki tüm malların serbest dolaşımının sağlanmasını hedefliyordu. Böylelikle birliğe dâhil ülkeler arasında sınırlar kalkacak, birlik kendi sınırları içinde bir bütün olabilecekti. Ancak bu hedef önündeki en büyük engel birliğe üye ülkelerin ortak bir vergi sistemine sahip olmamasıydı (Akın, 2010: 4).

Avrupa Topluluğu'nu oluşturan 1957 tarihli Roma Antlaşması'nın 94'üncü maddesinde "Komisyon'un önerisi üzerine Konsey, oy birliği ile üye ülkelerin, ortak pazarın kuruluşu ve işleyişini doğrudan etkileyebilecek yasa, tüzük veya idari düzenlemelerin yakınlaştırılmasına yönelik direktifler çıkarır" hükmü yer almaktadır. 1967 yılında konsey tarafından Neumark Komitesi'nin önerisi doğrultusunda, KDV'nin genel olarak uygulanmasını öngören iki direktif kabul etmiştir. Bu direktifler uyarınca ortak KDV sistemi, mal ve hizmetleri kapsayan genel bir tüketim vergisi şeklinde olması benimsenmiştir. Tüm bu gelişmelere bağlı olarak birlik ülkeleri vergi sistemlerini özellikle dolaylı vergilere yönelik bir uyumlaştırma çabası içerisine girmişlerdir. (Akın, 2010: 5).

Vergilerin içinde en gelişmiş ve modern vergi olarak tanımlanan KDV, dünyada ilk olarak yerel düzeyde 1953 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nin Michigan eyaletinde uygulanmaya başlanmıştır. Avrupada ise KDV, ilk olarak en geniş manada 1954 yılında Fransa'da uygulanmaya başlanmıştır (Serakibi, 2012: 55).

KDV'nin gelişiminde en önemli başlangıç noktası Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun (AET) kurulmasıyla sağlanmıştır. AET, 25 Mart 1957 yılında içinde, Fransa, Almanya, Belçika, İtalya, Lüksemburg ve Hollanda'nın bulunduğu Roma Antlaşması'nın imzalanmasıyla kurulmuştur. Bu dönemde, Fransa ve İngiltere arasındaki Katma Değer Vergisi-Satış Vergisi tartışması neticesinde, KDV'nin, AET'ye üye devletlerce, 1967 yılında ortak muamele vergisi olarak

kabul edilmesi, KDV'nin tüm dünya devletleri arasında benimsenmesi ve uygulanması sürecini başlatmıştır (Aybars, 2014: 55-57).

1.2.2.1. Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi uygulamaları

Bu bölümde öncelikle Avrupa Birliği'nde yer alan ortak KDV sistemi konusunda ayrıntılı bilgiler sunulmaktadır. Bölümün başlarında, 6. direktif çerçevesinde KDV ile ilgili temel unsurlar üzerinde durulmuştur. Daha sonra AB ülkelerinde gerçekleşen mal hareketlerinde uygulanan KDV rejimleri konusundaki bilgilere yer verilmiştir.

AB'de gelecekte uygulanması düşünülen ve vergi sınırlarının kaldırılmasına yönelik sistem olarak adlandırılan Hesaplaşma Sistemi (Clearing System) konusuna değinildikten sonra AB ortak KDV sisteminde KDV iadesi ile ilgili 8. ve 13. direktif hakkında detaylı açıklamalara yer verilmiştir (Şenocak, 2014: 47-48).

• Avrupa Birliği Ortak Katma Değer Vergisi Sistemi

AB'de muamele vergilerine yönelik uyumlaştırma çabaları 1967 yılında çıkarılan 1. direktif ile uygulamaya konulmuştur. Bu direktif ile beraber KDV, AB'nin ortak gider vergisi olarak kabul edilmiştir. KDV'nin, en geç 1 Ocak 1970 tarihine kadar uygulanan değişik gider vergilerinin terk edilmesi ile uygulanmaya başlayacağı kararlaştırılmıştır (Yalavaş, 2011: 21).

AB'deki bu yeni vergi genel, yayılı fakat birikimli olmayan satış vergisi özelliklerini taşımaktadır. KDV yayılı muamele vergilerinin dikey entegrasyonunu teşvik eden ve ihraç mallarının taşıdığı verginin hesaplanmasını zorlaştıran olumsuz etkilerini ortadan kaldırmaktadır (Küçükkapılı, 2011: 66).

Birinci direktif doğrultusunda Fransa ve Almanya'da 1968, Hollanda'da 1969 ve Lüksemburg'da ise 1970 yılında KDV sistemine geçilmiştir. Üçüncü direktifle ek süre alan Belçika'da 1971, 3. 4. ve 5. direktiflerle ek süre alan İtalya'da ise 1973 yılında KDV sistemine geçilmiştir. AET'ye sonradan giren İrlanda 1972, İngiltere ise 1973 yılında bu sisteme geçmişlerdir. Danimarka'da ise zaten 1967'den beri KDV uygulanmaktadır. Yunanistan 1 Ocak 1987 tarihiyle beraber KDV uygulamasına geçmiştir. Son olarak İspanya ve Portekiz ise AET'ye

üyelikleri olan 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren KDV uygulamasını başlatmışlardır (Yalavaş, 2011: 23).

AB’de uygulanan KDV’nin temel özellikleri 1967 tarihinde kabul ettikleri 2. direktif ve 1977 yılında kabul ettikleri 6. direktiften çıkarılabilir. İkinci direktifte ortak bir KDV sisteminin yapısı ve uygulama şekilleri ifade edilmiştir. Bu direktifte KDV’nin mükellefleri, teslim kavramı, teslim yeri, hizmet ifası, istisnalar rejimi, ithalde vergiyi doğuran olay, vergi indirimi, verginin tahakkuku vb. kavramlar açıklanmıştır. Bu direktif KDV ile ilgili ortak kuralları belirlemiş, üye devletlere önemli derecede esneklik sağlamıştır. Özellikle; vergi oranlarında, vergi muafiyetlerinde ve küçük ölçekli işletmelerin ve tarım sektörünün vergilendirilmesinde bu esneklikler görülmüştür (Yalavaş, 2011: 23-24).

Altıncı direktifte ise ilk olarak KDV matrahı uyumlaştırılarak Avrupa Birliği için yeni bir öz kaynak yaratılmasına olanak sağlanmıştır. Öte yandan bu direktifle vergi sınırlarının kaldırılması için KDV’nin daha ileri düzeyde uyumlaştırılması gerçekleştirilmiştir. Fakat, bazı alanlarda zorunluluk getirilmemiş ve üye devletlere bu alanlarda serbestlik tanınmaya devam edilmiştir. Bu alanlara örnek olarak; 24. maddede düzenlenen “küçük ölçekli işletmelerin vergilendirilmesi” ve 26. maddede düzenlenen “seyahat acentelerinin vergilendirilmesi” ile ilgili özel rejimler verilebilir. Ayrıca; antika eşyalar, kullanılmış ve koleksiyon eşyalar, sanat eserleri konusunda da üye devletlerin yeni ortak sistem oturana kadar kendi uygulamalarını koruyabilecekleri kararlaştırılmıştır (Köse, 2015: 52-53).

16 Aralık 1991 tarihli Konsey Direktifi, ortak KDV sistemine yönelik olan 6. direktifi tamamlamış, iç pazar uygulamasının başladığı 1 Ocak 1993’den itibaren vergi sınırlarını yani kontrolleri kaldırmıştır. Böylece çok fazla miktardaki form düzenlenmesi zorunluluğuna son verilerek bürokratik işlemler azaltılmıştır (Aygün, 2011: 63).

Sonuç olarak Avrupa Birliği’nde KDV mevzuatının temelini 6. direktif oluşturmaktadır. Bu bölümde 6. direktifte tanımlanmış olan ve konumuzla alakalı verginin konusu, mükellefi, matrahı, vergiyi doğuran olay, istisnalar, oran ve indirim gibi temel kavramlar incelenecektir.

Katma Değer Vergisi'nin Konusu

Avrupa Birliği'nde KDV'nin konusu 6. direktifin 2. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre ülke topraklarında vergi mükellefleri tarafından bir bedel karşılığında yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları ve malların ithalatı KDV'nin konusunu oluşturmaktadır.

Bu düzenlemeden anlaşılacağı üzere, vergilendirmeye gidebilmek için ithalat dışındaki mal ve hizmet tedarikinin bir KDV mükellefi tarafından ve bir bedel karşılığı yapılması gerekmektedir. Buna karşılık, yerli ürünlerle yabancılar arasında rekabet eşitliği sağlama düşüncesiyle mal ithalatına uygulanacak vergi için tek koşul ithalatın yapılması olup, mükellefiyet ve bedel hususları göz önüne alınmamaktadır (Çulha, 2013: 39-42).

Verginin konusu ile ilgili maddede yer alan “mal teslimi” ibaresi 5. maddede açıklanmıştır. Buna göre mal teslimi malikin malların maddi mülkiyetini devretmesi anlamına gelmektedir (Seçer, 2011: 47).

Hizmet ifasının ise direktifin beşinci maddesinde açıklanan mal teslimleri haricindeki tüm işlemleri kapsadığı belirtilmiştir.

Katma Değer Vergisi'nin Mükellefi

KDV mükellefiyeti 6. direktifin 4. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddenin birinci fıkrasına göre KDV mükellefi, amacı ve sonucu ne olursa olsun, herhangi bir yerde, herhangi bir “ekonomik faaliyeti” bağımsız olarak yapan kişidir. Tanımdan anlaşılacağı üzere, faaliyetin kar amacı güdüp gütmemesinin, sonucunda kar veya zarar edilmiş olmasının mükellefiyet açısından bir önemi bulunmamaktadır. Faaliyetin herhangi bir yerde yapılabileceğinin ifade edilmesi, başka ülkelerde faaliyette bulunanların da mükellefiyet kapsamına alınmasına olanak vermektedir. Ekonomik faaliyetin bağımsız nitelik taşıması şartı ise ücret geliri elde edenlerin mükellefiyet haricinde tutulması amacından kaynaklanmaktadır. Dördüncü maddenin 4.fıkrasında bu hususa açıklık getirilerek, ücretlilerin ve bir iş sözleşmesiyle veya çalışma koşulları, alınan ücret ve işverenin sorumluluğu konularında işveren ücretli ilişkisine yol açan diğer hukuki bağlarla bir işverene bağlı olanların bağımsız sayılmayacakları belirtilmiştir (Öztürk, 2011: 29).

Yukarıdaki tanımda yer alan “ekonomik faaliyet” ifadesinin kapsamı ise aynı maddenin ikinci fıkrasında açıklanmaktadır. Buna göre ekonomik faaliyet; madencilik ve zirai faaliyet de dahil olmak üzere, imalat, ticaret ve mesleki faaliyetleri kapsar. Ayrıca, maddi veya gayri maddi hakların sürekli bir gelir temini amacıyla kullanılmasının da ekonomik faaliyet sayılacağı aynı fıkrada hükme bağlanmıştır (Şal, 2011: 44).

Her ne kadar tanımda faaliyetin devamlılığı konusunda bir ifade yer almıyorsa da maddenin üçüncü fıkrasında üye ülkelere, arızı olarak ekonomik faaliyette bulunanların mükellefiyetini tesis edebilmek üzere seçimlik bir hak verilmek suretiyle zımnen ekonomik faaliyetin devamlılık göstermesi gerektiği belirtilmiş olmaktadır (Şenocak, 2014: 72-73).

Katma Değer Vergisi'nin Matrahı

Altıncı direktifin 11. maddesinde matrahın tanımı; mal teslimi veya hizmet ifasının fiyatına eklenmiş sübvansiyonlar dahil olmak üzere satıcı tarafından alıcıdan veya üçüncü bir kişiden mal veya hizmet bedeli şeklinde elde edilen her şeyi ifade eder biçiminde yapılmıştır. Ayrıca matrahın tespitinde bazı özel durumlar ayrıntılı olarak sıralanmıştır. AB'nin KDV Sistemi içinde kural olarak matrah, vergi kapsamındaki işlemin temelinde, alıcı ve sağlayıcı arasında karar verilmiş konuları oluşturan her şeyden meydana gelmektedir (Karaarslan, 2013: 51).

Vergiye Doğuran Olay

Altıncı direktifin 10. maddesinde vergiyi doğuran olay tanımlanmıştır. Buna göre vergiyi doğuran olay, “vergi alacağının bağlı olduğu hukuki şartların tekemmülü anlamına gelir. Vergiyi doğuran olay mal teslimi veya hizmet ifası anında gerçekleşir ve vergi alacağı doğar “ şeklinde açıklanmıştır (Topal, 2010: 64).

Vergiden İstisna Olan İşlemler

Avrupa Birliği'nin KDV sistemine göre istisnalar, indirimli istisna ve indirimsiz istisna şeklinde ikiye ayrılmaktadır.

İndirimli istisnalar, sıfır oranlı istisna veya tam istisna ismiyle de kullanılmaktadır. Bu istisna türünün uygulamasında mal teslimi ve hizmet ifası vergiye tabi tutulmayıp, bünyesindeki KDV’de iade edilmektedir (Erdoğan, 2010: 42).

İndirimsiz istisna ya da diğer kullanılan adıyla kısmi istisna uygulamasında ise belli mal teslimleri ve hizmet ifalarından yalnızca istisnanın uygulandığı aşamada vergi alınmamaktadır. Bu nedenle de önceden malın veya hizmetin bünyesine giren KDV’nin iadesi yapılamamaktadır.

Altıncı direktif, gerek 13. ve 16. maddeler arasında sürekli istisnaları düzenleyerek, gerekse 28. maddesinde bu istisnalar sisteminin haricinde uygulama yapılabilmesine imkan sağlayarak geçici düzenlemelere yer vermiştir (Akın, 2010: 19).

İndirim Hakkı Bulunan İstisnalar

İndirim hakkının tanındığı istisna işlemler; genel ifadelerle aşağıdaki gibidir:

1. Yolcuların ve onların beraberindeki eşyaların taşınması,
2. Mal ve hizmetlerin ihracat işlemleri.

Buna göre; indirim hakkı sağlayan istisnalar genel itibariyle ihracat işlemlerinden kaynaklanmaktadır. İhracat işlemlerinin KDV muafiyetinin bulunmasının amacı AB sanayisini uluslararası ticari rekabette güçsüz duruma düşürmemektir. Üçüncü ülkelere ihracatta bulunan bir AB şirketinin, bu teslimine ilişkin KDV’sini varış ülkesinde ödemesi gerekmektedir. Eğer, bu AB şirketinin kurulduğu AB üyesi ülkede de KDV uygulanıyorsa, bu şirket için ikinci kez KDV ödeme durumu oluşacak ve bu durum şirketlerin üstüne ağır bir yük bindirerek rekabet bakımından olumsuzluklar yaşatacaktır. İndirim hakkı tanınan istisnalar sayesinde, ihracatlarını üçüncü ülkelere yapan AB şirketlerinin bu gereksiz ekonomik yükün altında kalmamaları sağlanmaktadır (Karaarslan, 2013: 53).

İndirim Hakkı Bulunmayan İstisnalar

İndirim hakkı olmayan istisnalardan ilki kamu yararına belli faaliyetlere tanınan istisnalardır (6. Direktif Mad. 13/A). Bir başka istisna da 6. direktifte belirtilen diğer istisnalardır (6. Direktif Mad. 13/B). Diğer AB hükümleriyle çelişmemek şartıyla, üye ülkeler bu istisnaların doğru ve tam olarak uygulanmasını sağlayacak ve olası her türlü kaçakçılığı, vergiden kaçınmayı veya kötüye kullanımı önleyecek biçimde belirleyecekleri kurallar çerçevesinde vergiden hariç tutacaklardır. Aşağıda indirim hakkı bulunmayan başlığı altındaki bazı istisna hükümleri sıralanmıştır (Alp, 2010: 66):

- Sigorta ve reasürans işlemleri (sigorta komisyoncusu ve acenteleri tarafından yapılan ilgili hizmetler dâhil),
- Bazı gayrimenkullerin kiraya verilmesi,
- Kredi verilmesi, devredilmesi ve krediyi veren tarafından yönetimi,
- Kanuni ödeme aracı olarak kullanılan kâğıt ve madeni paraya yönelik işlemler (koleksiyon konusuna girenler müstesna),
- Hisse senedi, temettü, tahvil ve diğer kıymetli kâğıtlara-bunların devri dâhil- ait işlemler (bunların yönetimi ve saklanması hariç),
- Üye devletler tarafından tanımlanan özel yatırım fonlarının yönetimi,
- Ülke içinde sunulan posta hizmetlerinde kullanılan posta pullarının yüzünde yazılı değer, damga pulu ve benzer pullar,
- Müşterek bahis, piyango ve diğer tür şans oyunları (üye devletlerin koyacakları şartlar ve sınırlar içinde).

1.3. Katma Değer Vergisi'nin Vergi Gelirleri İçindeki Yeri ve Önemi

Vergileme sistemi, esasında iki temel yönetime dayanmaktadır. Bunlardan ilki gelirin elde edilmesi sırasında vergilendirme yöntemidir. İkincisi ise, gelirin harcanması sırasında vergilendirme yöntemidir.

Gelirin elde edilmesi sırasında vergilendirme yöntemi kapsamında kazanç ve iratlar üzerinden alınan dolaysız vergiler grubu, gelirin harcanması sırasında vergilendirme kapsamında ise muameleler ve hizmetler üzerinden alınan dolaylı vergiler grubu oluşmuştur (Kutluca, 2013: 28-29).

Gelir vergileri, doğrudan şahısların belirli dönemlerde elde ettikleri gelirleri üzerinden alınan ve ayrıca elde ettikleri bu gelirin özelliklerine ve ortaya çıkan değişikliklere bağlı olarak tahsil edilen vergi şeklinde tanımlanabilir. Bu yüzden bu vergi türüne dolaysız vergiler denilmektedir.

Muamele vergileri ise, verginin mal ya da hizmetlerin satış fiyatlarına eklenmesi suretiyle alınarak tüketicilere yansıtılan bir vergi türüdür. Bu yönüyle, gelirin, elde edilmesi sırasında anlaşılamayan kısmı da dahil olmak üzere, harcanılması sırasında anlaşılmasına ve bu suretle başlangıçta yapılan vergilemenin öngörüldüğü şekilde tamamlanmasına çalışır (Koca, 2010: 61).

Bir muamele vergisi olan KDV, harcamalar üzerinden alınan günümüzde vergilendirmede ulaşılmış en iyi yöntem olup çağdaş bir özelliğe sahiptir. Ürün ya da hizmetlerin üretilmesinden tüketiciye ulaşmasına değin tüm değişim aşamalarında alınan yaygın, ancak birikimli etki göstermeyen genel bir tüketim vergisidir (Koca, 2010: 47).

Gelir üzerinden alınan vergilerin tarihi geçmişi yakın zamanlara dayanmasına rağmen, harcama vergilerinin uygulanışı ilk çağlara kadar gider. Eski Mısır ve Roma ile medeniyet bakımından gelişmiş diğer ülkelerde, harcamalar üzerinden alınan vergilere rastlandığı ifade edilmektedir (Aybars, 2014: 28-30).

Mali tarihe bakıldığında, yeni vergilerin daha çok savaşlar sonrası uygulamaya konulduğu ya da mevcut vergilerin bu zamanlarda oranlarının yükseltildiği görülmüştür. Eski çağlarda olduğu gibi yeniçağlarda da böyle olmuştur. Yeniçağların ilk zamanlarında servetler üzerinden alınan vergiler önem kazanmış ve servet vergileri harcamaların önüne geçmiştir. Ancak Birinci Dünya Savaşından sonra harcama vergileri, savaşın ortaya çıkarmış olduğu mali ihtiyaçları karşılayabilmek için, Avrupa'da oldukça etkili bir biçimde uygulanmaya başlamıştır. Başta Almanya olmak üzere diğer Avrupa ülkelerinde harcama vergileri, giderek yaygın bir hal almıştır.

Muamele vergilerinin, KDV ortaya çıkana kadar geçen dönemlerde geliştirilen ve uygulamaya konulan türleri şu şekilde özetlenebilir (Şahin, 2009: 59).

- Özel Harcama Vergileri: En eski harcama vergisi türüdür. Genel olarak çay, şeker, tuz, tekell maddeleri ve akaryakıt gibi belli mallardan alınan vergiler bu verginin kapsamındadır.
- Genel Harcama Vergileri: Özel harcama vergilerinin aksine tüm mal çeşitlerini kapsamaktadır.

Ayrıca muamele vergileri, katma değer vergisine geçilinceye kadar toplu ve yayılı muamele vergileri olarak iki türde uygulanmıştır. Bunlardan; üretim ve dağıtım sürecinin sadece tek safhasında alınan vergiler “Toplu Muamele Vergileri” grubuna, mal ve hizmetlerin üretimden tüketime kadar her safhada ve kümülatif şekilde vergilendirilen türü ise “Yayılı Muamele Vergileri” grubuna girmektedir.

Muamele vergilerinin bu şekilde uygulanmasına, bu vergilerin yapısında bulunan bazı unsurlar sebebiyle zaman zaman bir takım eleştirilerin getirildiği olmuştur (Karaarlan, 2013: 47-48). Bu eleştiriler ışığında ikinci dünya savaşı zamanında Almanya ve Amerika’da Katma Değer Vergisi modeline yakın fikirler gündeme gelmiş, savaş sonrası ise bu fikirler güncellik kazanarak yaygınlaşmıştır.

İlk olarak 1954 yılında Fransa’da uygulamaya konulan katma değer vergisi AB’de 1968 yılında kabul edilen 1. Katma Değer Vergisi Direktifi ile uygulamaya konulmuş, günümüzde başta Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü (OECD) ve AB ülkeleri olmak üzere çok sayıda gelişmiş ülke tarafından uygulanmaktadır (Başer, 2011: 42-43).

Katma Değer Vergisi sistemini, şelale tipi (yayılı) vergiler ve tek safhalı (toplu) satış vergilerinin başarılı taraflarının bir sentezi olarak ifade etmek mümkündür (Orlandı, 2009: 44).

1.4. Katma Değer Vergisinin Etkileri

Vergiler devletler için önemli olduğu kadar etkisine maruz kalan toplumlar için de son derece önemlidir. Toplumlarda, zaman zaman vergiler hakkında değişik düşüncelerin olabildiği görülmüştür. Aslında vergiler, diğer tüm sosyal olaylar gibi toplumların ekonomik yaşayışlarının, siyasi rejimlerinin ve hukuk sistemlerinin gelişmelerine bağlı olarak yeni şekil ve anlamlar kazanmıştır. Vergi sistemlerinde yapılan değişiklikler zamana yayılarak gerçekleşir ancak sistemin

değişmesi ve özümsebilmesi çok uzun süreler gerektirir. Öte yandan uygulanan vergi sisteminin etkisinin tüm yönleriyle görülebilmesi için de belli bir süre uygulama sonuçlarının görülmesi gerekmektedir.

1.4.1. KDV'nin Ekonomik Etkileri

Diğer tüm vergiler gibi katma değer vergisi de ekonomik hayatı önemli derecede etkilemektedir. KDV'nin ekonomik etkisi tüketim harcamaları üzerinde görülmektedir. Tüketim harcaması, insanların ihtiyaçlarını ve arzularını karşılamak üzere üretilen mal ve hizmetleri satın almak amacıyla yaptıkları harcamaları ifade etmektedir. Dolaylı vergiler, harcamalar üzerinden alınan vergilerdir. Türkiye'de vergi gelirleri içinde dolaylı vergiler % 65 gibi yüksek bir orana sahiptir. Dolaylı vergiler için gelişmiş ülkelerde kabul edilen standart oran ise % 30- % 40 arasındadır. Yani Türkiye'de ağırlıklı olarak tüketim harcamalarını vergilendiren bir yapı söz konusudur. Buda ülkemizde gelir ve servet üzerinden yeterince vergilendirme yapılamadığını ve gelir dağılımındaki adaletsizliği giderici politikalar üretilmediğini göstermektedir (Binboğa, 2009: 71).

KDV, sadece yapılan harcamayı veya katılan değeri vergilendirdiğinden tarafsız bir yapıya sahiptir. Ancak tarafsız olması yani tek oran uygulanması KDV'yi tarafsız yapmakta ancak adaletli yapmamaktadır. KDV'nin adaletli bir yapıya sahip olabilmesi için birden fazla KDV oranı uygulanmalı ve düşük gelirli gruplar için tüketim harcamaları içinde büyük pay sahibi olan temel gıda maddelerinin vergilendirilmesinde düşük oranların uygulanması, buna karşın yüksek gelir gruplarına dahil kişilerin harcama kalıpları içerisinde büyük yer tutan ve lüks mal sınıfına giren mal ve hizmetlerde ise yüksek oranlı vergilendirme yapılmalıdır. Ancak elmas, pırlanta, yakut ve zümrüt gibi lüks tüketime yönelik kıymetli taşlar katma değer vergisinden istisnadır (Kızıltoprak, 2015: 66-67).

01.08.2002 tarihinden itibaren Özel Tüketim Vergisi'nin yürürlüğe girmesiyle birlikte %26 ve %40 katma değer vergisi oranlarına tabi mallar özel tüketim vergisi kapsamına alınarak, beş farklı oran olarak uygulanan katma değer vergisi üç orana düşürülmüştür (Yamak, 2011: 71-72).

Bakanlar Kurulu kararına göre; (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1 (yemişler, tahıllar, baharatlar, küçük ve büyük baş hayvanlar vs.), (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8 (beyaz ve kırmızı et,

süt ürünleri, bal, şeker, katı ve bitkisel yağlar, taze meyve ve sebze, sinema, tiyatro vb), ekli listede yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi her bir işlem için ise % 18 olarak KDV oranları belirlenmiştir (Aybars, 2014: 52-53).

Tüketim harcamaları içinde gıda harcamalarından sonra en büyük payı konut ve kira harcamaları almaktadır. Gayrimenkul alım-satımında ve kiralamalarda, KDV'nin hesaplanıp hesaplanmayacağı, gayrimenkulün ticari bir işletmenin aktifine kayıtlı olup olmamasına göre değişecektir. Ticari faaliyet kapsamında yapılan satışlarda (en az iki tam yıl süreyle aktifte kayıtlı olmak şartıyla) ve ticari işletmenin aktifine kayıtlı gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinde katma değer vergisi hesaplanacak, gerçek kişiler arasında gerçekleşen satışlarda ve ticari işletmenin aktifinde kayıtlı olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinde KDV uygulanmayacaktır. Konut satışlarında 150 m2 nin altındaki satışlarda katma değer vergisi oranı % 1 olarak uygulanmaktadır. Gelir grupları için önemli bir tüketim harcaması olan konut alımı ve kira harcamaları üzerinde KDV yükünün % 1 olduğu veya olmadığı göz önüne alındığında gelir dağılımını bozucu bir etki yapmadığı görülmektedir (Köse, 2015: 37).

Tüketim harcamalarının diğer kalemleri sağlık, eğitim, kültür ve eğlence harcamaları üzerindeki KDV yükü ise, hizmetlerin kamu ya da özel sektörün hangisi tarafından düzenlendiğine göre değişmektedir. Bunların kamu tarafından düzenlenmesi halinde eğitim, sağlık gibi KDV yükü bulunmamakta, buna karşın özel sektör tarafından sunulması halinde ise KDV yükü bulunmaktadır. Özellikle eğitim, sağlık gibi temel hizmetlerin kamu tarafından ücretsiz olarak sunulması veya katılım payı olarak çok cüz'î bir miktar alınması, gelir dağılımı ve sosyal bir devlet olma açısından önemlidir (Balyalı, 2015: 7-8).

1.4.2. KDV'nin Mali Etkileri

Günümüzde vergilerin amaçları; mali (fiskal) ve mali olmayan (ekstra fiskal) amaçlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Vergilemenin mali amacı öteden beri gelen deyimıyla klasik amacı devletin, bütçe kanunu ile belirlenen kamu hizmetlerinin görülmesi, kamusal mal ve hizmetlerin üretilmesi ve çeşitli anayasal görevlerin yerine getirilmesi için gelir elde etmesidir. Özellikle günümüzde devletlerin artan bir oranda, sosyal devlet olma yolunda hızlı bir şekilde ilerlemesiyle kamu gelirlerine olan ihtiyaçta artmaktadır (Kutluca, 2013: 64).

Kamu gelirlerini elde ederken verginin tarafsız olması, tabana yayılması, kişilerin tercih ve davranışlarını etkilememesi, vergi öncesi ve sonrası refah dağılımının değiştirilmemesi gibi vergilerin düzenleyici yanının da bulunduğu göz önünde bulundurulmalıdır.

Bu anlamda katma değer vergisi, tabana yayılması, tarafsız olması, katma değer üzerinden alınması, indirim mekanizmasının bulunması ve kayıt dışı ekonomiyi azaltması gibi nedenlerle vergi sistemimizin en önemli gelir kaynaklarından birisidir (Yamak, 2011: 62).

Türkiye’de katma değer vergisi, toplam vergi gelirleri içinde son derece önemli bir paya sahiptir. Katma değer vergisi vergi gelirlerini arttırıcı bir etki göstermektedir. Öyleki, uygulamaya başlandığı 1985 yılında toplam vergi gelirleri içinde %24,8 oranında bir paya sahipken, 2016 yılında bu pay %31,8 e yükselmiştir. Bu sonuç günümüzde toplam vergi gelirlerinin yaklaşık üçte birinin KDV’den elde edildiğini ortaya koymaktadır (Kutluca, 2013: 91-101).

Türkiye’de bütçe gelirlerinin yaklaşık %86’sının vergi gelirlerinden oluştuğu bilgisinden hareketle KDV’den elde edilen gelirlerin artması, KDV’nin uygulanmaya başladığı zamandan beri kendisinden beklenen faydayı sağladığını söylemek yerinde olacaktır.

2. KDV İADE UYGULAMASININ GENEL ESASLARI

Mükellefler mal ve hizmet alımları sırasında ödeyip yükledikleri Katma Değer Vergisi'ni KDVK'daki düzenlemeler çerçevesinde telafi etmektedirler. Mal teslimi ve hizmet ifası nedeniyle hesaplanan KDV'den yüklenilen KDV'nin indirimi yoluyla, KDV'den kısmi istisna edilen işlemler için yüklenilen KDV'nin gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmasıyla, tam istisna olarak isimlendirilen işlemler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin öncelikle indirim mekanizması yoluyla telafisi, indirim yoluyla telafi edilemezse nakden veya mahsuben iadesi şeklinde kanunda hükümler bulunmaktadır.

2.1. KDV İade Yöntemleri

Katma Değer Vergisi iadeleri, mükelleflerin talebine göre mahsup şeklinde veya nakit olarak iade edilebilmektedir. KDV iadesini mahsuben almak isteyenler için gerekli şartlar, nakden iade şartlarına göre daha kolay gerçekleştirilmektedir. Mahsuben iadeler genellikle teminatsız ya da vergi inceleme raporu olmaksızın gerçekleştirilebilmektedir. Bu durumun sebebi de mali idarenin mahsuben iadelerin nakden iadelere göre daha cazip hale gelmesini istemesidir.

2.1.1. Mahsuben İadeler

İşlem türlerine göre ayırım gözetmeksizin KDV iadelerinde, mükelleflerin tüm KDV iade alacaklarının kendi vergi borçlarına mahsuben iadesi gerçekleştirilebilmektedir.

81 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği (KDVGTT) ile yapılan düzenlemeye kadar, mükelleflerin vergi borçlarının haricinde kamu alacaklarının mahsuben ödenmesi mümkün değildi. Bu tebliğ ile birlikte KDV iade alacaklarının Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) prim borçlarına da mahsuben ödenmesi olanağı sağlanmıştır. Tebliğe göre KDV iadelerinde mahsubu talep edilecek borçlara doğalgaz borçlarının yanında organize sanayi bölgelerinden temin edilen elektrik, su, doğalgaz, internet hizmetleri, altyapı katılım payları ve aidatlara ilişkin borçlar da eklenmiştir.

Aynı şekilde indirim oranlı işlemlerden kaynaklanan KDV iade alacaklarının mükelleflerin organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri elektrik,

su, doğalgaz, internet hizmetleri, altyapı katılım payları ve aidatlara ilişkin borçlarına mahsubu mümkün hale getirilmiştir.

Mahsuben iadeleri şu şekilde gruplandırmak mümkündür (Vural, 2015: 8):

a) Mükellefin;

- devlete ait olup vergi daireleri tarafından takibi yapılan tüm borçlarına mahsuben iade,
- ithalde alınan vergi borçlarına mahsuben iade,
- sosyal güvenlik kurumu prim borçlarına mahsuben iade,
- doğalgaz ve elektrik borçlarına mahsuben iade (sadece indirimli orana tabi işlemlerden doğan iadelerde geçerlidir),

b) Adi, kollektif ve adi komandit şirket ortaklarının (komandit şirketlerde yalnızca komandite ortakların);

- devlete ait olup vergi daireleri tarafından takibi yapılan tüm borçlarına mahsuben iade,
- ithalde alınan vergi borçlarına mahsuben iade,
- sosyal güvenlik kurumu prim borçlarına mahsuben iade.

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iadelerin komandit şirketlerin ortaklarının vergi ve sosyal sigorta prim borçlarına mahsubu mümkün bulunmamaktadır.

Mahsup talebi öncelikle mükelleflerin kendi vergi borçlarına yapılacak, kalan tutar olması halinde ithalde alınan vergi borçları ve SGK prim borçlarına mahsup edilebilecektir. 84 Seri No'lu KDVGTT hükümlerine göre önceleri KDV iade alacağı bulunan mükelleflerin ortaklarının ya da mal veya hizmet satın aldıkları mükelleflerin vergi borçları ile ithalde alınan vergi borçları ve SGK prim borçlarına mahsubu yapılabilmekte iken 107 Seri No'lu KDVGTT ile değiştirilmiş ve sadece mükelleflerin kendileri ile adi, kollektif ve komandit şirketlerde ortaklık payı ile orantılı olmak üzere ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) vergi, SGK primi borçları ile ithalde alınan vergi borçlarına mahsup talep edilebilmesine izin verilmiş, böylelikle mükelleflerin yararlanacakları iadenin uygulanma sınırı daraltılmıştır (Akin, 2010: 142).

Mükelleflerin ithalde alınan vergiler haricindeki vergi borcuna mahsup talep etmeleri halinde mahsuben iade için gerekli belgelerin ibraz edilmiş olması şartıyla iade talepleri yerine getirilir. Hatta kendi vergi borçlarına mahsup talep edilmesi halinde mükelleflerin işlemleri 15 gün içinde hazır hale gelir.

Mükelleflerin ithalde alınan vergilerden doğan borçlarının mahsubu için ise, ilgili gümrük idaresinden mükellefin vergi dairesine hitaben yazılan ve ithalde alınan vergiler ile varsa gecikme faizi, zammı ve ceza tutarları ile ödemenin yapılacağı gümrük saymanlığı ve hesap numarasını belirtir bir yazı alınır. Mahsup tutarını gösteren saymanlıklar arası işlem fişi ilgili gümrük saymanlığına gönderilir. Herhangi bir nedenden ötürü mahsup yapılamaz ise, gümrük saymanlığı tarafından düzenlenecek saymanlıklar arası işlem fişi ile mahsubu yapılamayan tutar ilgili vergi dairesine derhal iade edilir (Akın, 2010: 143).

2.1.2. Nakden İadeler

KDV iadelerinde nakden iadeler dört gruba ayrılmaktadır. Bu gruplar şunlardır (Vural, 2015: 6):

- Teminat ve vergi inceleme raporu aranmayan limitin altındaki iadeler,
- Teminat karşılığı iadeler,
- Vergi inceleme raporu ile iadeler,
- YMM raporu ile iadeler.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun uygulandığı ilk yıllarda prensip olarak bütün nakden KDV iadelerinin inceleme raporuna dayanılarak yapılması esas kabul edilmiştir. Fakat tüm iade taleplerinin incelenme durumu, vergi inceleme memurlarının iş yükünün artmasına ve mükelleflerin iadelerinin gecikmesine yol açtığından, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen sınırın altında kalan tutarların nakden veya mahsuben iadesinde vergi inceleme raporu aranmamaktadır (Vural, 2015: 6).

Bakanlık tarafından belirlenen limiti aşan iade taleplerinde ise, limitin altında kalan kısım teminat ve vergi inceleme raporu aranmaksızın, limiti aşan kısım ise vergi inceleme raporu sonucunda iade edilmektedir.

Maliye Bakanlığı tarafından tespiti yapılan sınırı aşan iade taleplerinin vergi inceleme raporu neticesine göre iade edilmesi uygulaması, bu iadelerin uzun yıllar beklemesine neden olabilmektedir. Bu nedenden dolayı vergi inceleme raporunun sonuçlanmasından önce mükelleflerden teminat almak suretiyle KDV iadelerinin avans olarak ödenmesi imkanı getirilmiştir. Bu şartlarda, alınan teminatların daha sonra yapılacak vergi inceleme sonucuna göre iadesi gerekmektedir (Vural, 2015: 7).

İade edilecek KDV karşılığında alınacak teminatların tutarı ise, mükellefe göre farklılık göstermektedir. Normal olarak iade alınacak vergi tutarı kadar (% 100 oranında) teminat istenmektedir. Ancak İndirimli Teminat Uygulama Sistemi (İTUS) sertifikasına sahip mükellefler indirimli teminat oranından (%8 ve %4) yararlanabilmekte, özel esaslara tabi mükellefler ise yükseltilmiş teminat (iki kat, üç kat, dört kat veya beş kat) göstermek durumundadırlar. Kamu kurum ve kuruluşları ise KDV iadelerini teminat göstermeden alabilmektedirler (Yılmaz, 2012: 86).

Esasında iade için gösterilen teminatların vergi inceleme memurları tarafından yapılacak incelemeler neticesinde çözülmesi gerekmektedir. Ancak zamanla teminatların yalnızca vergi inceleme memurlarınca düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre çözülmesi uygulamasından vazgeçilerek, Yeminli Mali Müşavirler (YMM) tarafından düzenlenen Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporları'na göre teminatların çözülmesi olanağı sağlanmıştır. Sağlanan bu imkan sadece YMM raporu ile iade alma hakkı olan mükellefler için geçerlidir.

KDV iadesi karşılığında gösterilen teminatların vergi inceleme memurlarınca düzenlenen inceleme raporu sonucuna göre iade edilmesi durumunda, mükelleflerin ciddi bir teminat mektubu bulma sorunuyla karşılaşacakları aşikardır. Öyle ki, ihracattan doğan ve diğer iade hakkı doğuran işlemlerin genişlemesine ve artmasına paralel olarak, vergi inceleme memurları üstündeki rapor inceleme yükü her geçen gün artmakta, bunun sonucunda da gösterilen teminatların iade edilmesi gecikmektedir (Vural, 2015: 7).

Maliye Bakanlığı, gerek mükelleflerin teminat bulma noktasında karşılaştıkları zorlukları göz önünde bulundurarak, gerekse vergi inceleme elemanlarının iş yükünü azaltmak amacıyla KDV iadelerinin teminat gösterilmeksizin YMM KDV İadesi Tasdik Raporu'nun ibrazı ile alınması imkanı

tanımıdır. Bu uygulamaya, ihracat istisnası ve ihraç kayıtlı yapılan teslimlerden kaynaklanan iadeler ile başlanmış ve tutarı vergilendirme dönemleri itibarıyla belirli bir üst sınırı aşmayan verginin bu şekilde iadesine imkan tanınmıştır. Zaman içerisinde gerek YMM raporu ile iade olanağı olan işlemler genişletilmiş, gerekse de tam tasdik kapsamındaki mükellefler itibarıyla KDV iadelerindeki üst sınır uygulaması kaldırılmıştır (Vural, 2015: 7).

2.1.2.1. İnceleme raporu ve teminat olmaksızın yapılan limit altı nakden iadeler

Genel esaslara tabi olan mükellefler iade hakkı doğuran işlem türüne göre Maliye Bakanlığı tarafından farklı olarak belirlenmiş limitlerin altında kalan iade taleplerini incelemesiz ve teminatsız yerine getirebilmektedirler.

Mükellefler gerekli belgeleri ibraz etmek şartıyla ve gümrük beyannamesinin ve/veya onaylı fatura ya da özel faturaların teyidinden sonra Çizelge 2.1.'deki işlem türleri itibarıyla belirlenen hadlerin altında kalan işlemlerinden doğan nakden iade taleplerini incelemesiz ve teminatsız olarak yapabilirler. Belirtilen limitlerin daha sonra değiştirilmesi halinde iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminde geçerli limitler esas alınır (Başer, 2011: 13).

Çizelge 2.1. Teminatsız ve incelemesiz nakit iade sınırı

KDV Genel Uygulama Tebliğine Göre KDV İade ve Mahsuplarına İlişkin Tablo(*)						
İade Hakkı Doğuran İşlem KDVK (Madde No)	Teminatsız ve İncelemesiz Nakit İade Sınırı	Teminatsız ve İnceleme Raporu Aranılmaksızın				İadede YMM Tasdik Raporunun Geçerli Olup Olmadığı (1)
		İadenin Vergi Dairesine Olan Kendi Amme Borçlarına Mahsubu	İadenin Mükellefin Kendi SGK Prim Borçları ile İthalat Sırasında Uygulanan Vergilere Mahsubu	İadenin Şirket Ortaklarının Vergi Dairesince Talep Edilen Amme Borçlarına, İthalat Sırasında Uygulanan Vergilere ve SGK Prim Borçlarına Mahsubu	İadenin Mal ve Hizmet Alınan Mükelleflerin Vergi Dairesine Olan Amme Borçlarına, İthalat Sırasında Uygulanan Vergilere ve SGK Prim Borçlarına Mahsubu	
Mal İhracı, İhraç Kayıtlı Teslimler (KDVK Md. 11/1-a, c)	5.000 TL	Var-Sınırsız	Var-Sınırsız	Var Sadece ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kollektif ve komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde komandite ortakların)	Yok	Geçerli
Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılan Satışlar (Bavul Ticareti) (KDVK Md. 11/1-a)						

Kaynak: Yaklaşım Dergisi, KDV İade ve Mahsuplarına İlişkin Tablo, 2017.

Çizelge 2.1. Teminatsız ve incelemesiz nakit iade sınırı (devamı)

KDV Genel Uygulama Tebliğine Göre KDV İade ve Mahsuplarına İlişkin Tablo(*)						
İade Hakkı Doğuran İşlem KDVK (Madde No)	Teminatsız ve İncelemesiz Nakit İade Sınırı	Teminatsız ve İnceleme Raporu Aranılmaksızın				İadede YMM Tasdik Raporunun Geçerli Olup Olmadığı (1)
		İadenin Vergi Dairesine Olan Kendi Amme Borçlarına Mahsubu	İadenin Mükellefin Kendi SGK Prim Borçları ile İthalat Sırasında Uygulanan Vergilere Mahsubu	İadenin Şirket Ortaklarının Vergi Dairesince Talep Edilen Amme Borçlarına, İthalat Sırasında Uygulanan Vergilere ve SGK Prim Borçlarına Mahsubu	İadenin Mal ve Hizmet Alınan Mükelleflerin Vergi Dairesine Olan Amme Borçlarına, İthalat Sırasında Uygulanan Vergilere ve SGK Prim Borçlarına Mahsubu	
Hizmet İhracatı (KDVK Md. 11/1-a)	Miktara bakılmaksızın VİR veya YMM Raporu veya teminat karşılığında (Teminat VİR veya YMM Raporu sonucuna göre çözülür)	Var, 5.000 TL'ye kadar VİR, YMM Raporu ve Teminat aranmaksızın, 5.000 TL'yi aşarsa aşan kısım VİR veya YMM Raporuna göre (Aşan kısım için teminat verilmesi halinde iade yapılır, Teminat VİR veya YMM Raporuna göre çözülür)	Var, 5.000 TL'ye kadar VİR, YMM Raporu ve Teminat aranmaksızın, 5.000 TL'yi aşarsa aşan kısım VİR veya YMM Raporuna göre (Aşan kısım için teminat verilmesi halinde iade yapılır, Teminat VİR veya YMM Raporuna göre çözülür)	Sadece ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kolektif ve komandit şirketlerde ortaklar (komandit şirketlerde komandite ortaklar) için var, 5.000 TL'ye kadar VİR, YMM Raporu ve Teminat aranmaksızın, 5.000 TL'yi aşarsa aşan kısım VİR veya YMM Raporuna göre (Aşan kısım için teminat verilmesi halinde iade yapılır, Teminat VİR veya YMM Raporuna göre çözülür)	Yok	Sadece mahsuben iadelerde geçerli

Kaynak: Yaklaşım Dergisi, KDV İade ve Mahsuplarına İlişkin Tablo, 2017.

Çizelge 2.1. Teminatsız ve incelemesiz nakit iade sınırı (devamı)

KDV Genel Uygulama Tebliğine Göre KDV İade ve Mahsuplarına İlişkin Tablo(*)						
İade Hakkı Doğuran İşlem KDVK (Madde No)	Teminatsız ve İncelemesiz Nakit İade Sınırı	Teminatsız ve İnceleme Raporu Aranılmaksızın				İadede YMM Tasdik Raporunun Geçerli Olup Olmadığı (1)
		İadenin Vergi Dairesine Olan Kendi Amme Borçlarına Mahsubu	İadenin Mükellefin Kendi SGK Prim Borçları ile İthalat Sırasında Uygulanan Vergilere Mahsubu	İadenin Şirket Ortaklarının Vergi Dairesince Talep Edilen Amme Borçlarına, İthalat Sırasında Uygulanan Vergilere ve SGK Prim Borçlarına Mahsubu	İadenin Mal ve Hizmet Alınan Mükelleflerin Vergi Dairesine Olan Amme Borçlarına, İthalat Sırasında Uygulanan Vergilere ve SGK Prim Borçlarına Mahsubu	
İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade (Yıl aştıktan sonra) (KDVK Md. 29/2)	5.000 TL	Var, 5.000 TL'ye kadar VİR, YMM Raporu ve Teminat aranmaksızın, 5.000 TL'yi aşarsa aşan kısım VİR veya YMM Raporuna göre (Aşan kısım için teminat verilmesi halinde iade yapılır, Teminat VİR veya YMM Raporuna göre çözülür)	Var, 5.000 TL'ye kadar VİR, YMM Raporu ve Teminat aranmaksızın, 5.000 TL'yi aşarsa aşan kısım VİR veya YMM Raporuna göre (Aşan kısım için teminat verilmesi halinde iade yapılır, Teminat VİR veya YMM Raporuna göre çözülür)	Sadece ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kolektif ve komandit şirketlerde ortaklar (komandit şirketlerde komandite ortaklar) için var, 5.000 TL'ye kadar VİR, YMM Raporu ve Teminat aranmaksızın, 5.000 TL'yi aşarsa aşan kısım VİR veya YMM Raporuna göre (Aşan kısım için teminat verilmesi halinde iade yapılır, Teminat VİR veya YMM Raporuna göre çözülür)	Yok	Geçerli

Kaynak: Yaklaşım Dergisi, KDV İade ve Mahsuplarına İlişkin Tablo, 2017.

Çizelge 2.1. Teminatsız ve incelemesiz nakit iade sınırı (devamı)

KDV Genel Uygulama Tebliğine Göre KDV İade ve Mahsuplarına İlişkin Tablo(*)						
İade Hakkı Doğuran İşlem KDVK (Madde No)	Teminatsız ve İncelemesiz Nakit İade Sınırı	Teminatsız ve İnceleme Raporu Aranılmaksızın			İadenin Mal ve Hizmet Alınan Mükelleflerin Vergi Dairesine Olan Amme Borçlarına, İthalat Sırasında Uygulanan Vergilere ve SGK Prim Borçlarına Mahsubu	İadede YMM Tasdik Raporunun Geçerli Olup Olmadığı (1)
		İadenin Vergi Dairesine Olan Kendi Amme Borçlarına Mahsubu	İadenin Mükellefin Kendi SGK Prim Borçları ile İthalat Sırasında Uygulanan Vergilere Mahsubu	İadenin Şirket Ortaklarının Vergi Dairesince Talep Edilen Amme Borçlarına, İthalat Sırasında Uygulanan Vergilere ve SGK Prim Borçlarına Mahsubu		
İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade (Cari yıl içerisinde) (KDVK Md. 29/2)	Nakit iade yok	Var, 5.000 TL'ye kadar VİR, YMM Raporu ve Teminat aranmaksızın, 5.000 TL'yi aşarsa aşan kısım VİR veya YMM Raporuna göre (Aşan kısım için teminat verilmesi halinde iade yapılır, Teminat VİR veya YMM Raporuna göre çözülür)	Var, 5.000 TL'ye kadar VİR, YMM Raporu ve Teminat aranmaksızın, 5.000 TL'yi aşarsa aşan kısım VİR veya YMM Raporuna göre (Aşan kısım için teminat verilmesi halinde iade yapılır, Teminat VİR veya YMM Raporuna göre çözülür)	Sadece ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi ortaklık ve kolektif şirketlerde ortaklar (elektrik ve doğalgaz borçları hariç) için var, 5.000 TL'ye kadar VİR, YMM Raporu ve Teminat aranmaksızın, 5.000 TL'yi aşarsa aşan kısım VİR veya YMM Raporuna göre (Aşan kısım için teminat verilmesi halinde iade yapılır, Teminat VİR veya YMM Raporuna göre çözülür)	Yok	Geçerli

Kaynak: Yaklaşım Dergisi, KDV İade ve Mahsuplarına İlişkin Tablo, 2017.

Çizelge 2.1. Teminatsız ve incelemesiz nakit iade sınırı (devamı)

KDV Genel Uygulama Tebliğine Göre KDV İade ve Mahsuplarına İlişkin Tablo(*)						
İade Hakkı Doğuran İşlem KDVK (Madde No)	Teminatsız ve İncelemesiz Nakit İade Sınırı	Teminatsız ve İnceleme Raporu Aranılmaksızın				İadede YMM Tasdik Raporunun Geçerli Olup Olmadığı (1)
		İadenin Vergi Dairesine Olan Kendi Amme Borçlarına Mahsubu	İadenin Mükellefin Kendi SGK Prim Borçları ile İthalat Sırasında Uygulanan Vergilere Mahsubu	İadenin Şirket Ortaklarının Vergi Dairesince Talep Edilen Amme Borçlarına, İthalat Sırasında Uygulanan Vergilere ve SGK Prim Borçlarına Mahsubu	İadenin Mal ve Hizmet Alınan Mükelleflerin Vergi Dairesine Olan Amme Borçlarına, İthalat Sırasında Uygulanan Vergilere ve SGK Prim Borçlarına Mahsubu	
İndirimli Orana Tabi Fason Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde İade (KDVK Md. 29/2)	Miktara bakılmaksızın münhasıran Teminat veya VİR karşılığında	Var, 5.000 TL'ye kadar VİR, YMM Raporu ve Teminat aranmaksızın, 5.000 TL'yi aşarsa aşan kısım Teminat ve/veya VİR Raporuna göre (Aşan kısım için verilen teminat VİR Raporuna göre çözülür)	Var, 5.000 TL'ye kadar VİR, YMM Raporu ve Teminat aranmaksızın, 5.000 TL'yi aşarsa aşan kısım Teminat ve/veya VİR Raporuna göre (Aşan kısım için verilen teminat VİR Raporuna göre çözülür)	Sadece ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kolektif ve komandit şirketlerde ortaklar (komandit şirketlerde komandite ortaklar) için var, 5.000 TL'ye kadar VİR, YMM Raporu ve Teminat aranmaksızın, 5.000 TL'yi aşarsa aşan kısım VİR Raporuna göre (Aşan kısım için teminat verilmesi halinde iade yapılır, Teminat VİR Raporuna göre çözülür)	Yok	Geçersiz

Kaynak: Yaklaşım Dergisi, KDV İade ve Mahsuplarına İlişkin Tablo, 2017

2.1.2.2. YMM tasdik raporu ile nakden iadeler

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12. maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konulan, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" uygulamasına ilişkin genel tebliğlerle, YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile KDV iadesi yapılmasının usul ve esasları belirlenmektedir (KDVGUT\IV.A.4).

İade talepleri, genel esaslara göre değerlendirilmesi gereken mükelleflerin talepleri, yeminli mali müşavir tasdik raporu ile yerine getirilebilmektedir. İade talepleri özel esaslara göre değerlendirilmesi gereken mükelleflerin taleplerinin ise, YMM tasdik raporu ile yerine getirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Şu kadar ki YMM tasdik raporu ile KDV iadesi alabilmek için Maliye Bakanlığı'nca söz konusu iadenin YMM tasdik raporu ile yapılabileceği yönünde bir düzenleme yapılmış olması gerekir.

Süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin mevcudiyeti halinde, bavul ticareti ve yolcu beraberli eşya ihracatından doğan iadelerde sözü edilen Genel Tebliğlerle belirlenen limitlere göre, diğerlerinde miktara bakılmaksızın vergi inceleme raporu ve teminat aranmadan iade yapılır (KDVGUT\IV.A.4).

YMM raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflere, rapor ibraz edilmedikçe nakden iade yapılmaz. Mükelleflerin rapor düzenleninceye kadar, teminat göstermeleri halinde ise iade talebi incelemeye sevk edilmeksizin yerine getirilir. Rapor ibraz edildiğinde teminatlar iade edilir (KDVGUT\IV.A.4).

YMM raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflerin, teminat karşılığı iadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde bu iade ile ilgili YMM raporunu ibraz etmemesi halinde, söz konusu teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür (KDVGUT\IV.A.4).

Bu süre içinde rapor ibraz edemeyecek olanların mazeretleriyle birlikte başvurmaları halinde, gerekli değerlendirme yapılarak mazeretleri haklı nedenlere dayananlara, 213 sayılı Kanununun 17. maddesi uyarınca vergi dairesince altı ay ek süre verilebilir (KDVGUT\IV.A.4).

Mükelleflerin iade tutarını kısmen mahsup, kısmen de nakden almak istemeleri mümkündür. Bu durumda, iade için istenen belgelerin ibraz edilmiş olması kaydıyla öncelikle muaccel hale gelen borçlara mahsup yapılır (KDVGUT\IV.A.4).

Aynı döneme ilişkin farklı işlemlerden kaynaklanan iade talepleri için tek YMM raporu düzenlenebilir. Bir takvim yılını aşmamak ve her bir döneme ilişkin bilgi ve hesaplamaların ayrı ayrı yer alması kaydıyla birden fazla dönemi kapsayan tek YMM raporu verilmesi de mümkündür (KDVGUT\IV.A.4).

Yeminli Mali Müşavirlerle süresinde tam tasdik sözleşmesi imzalayan mükellefler iadelerini herhangi bir limite bağlı olmaksızın YMM tasdik raporuna göre alabilmektedir

Yeminli Mali Müşavirlerle tam tasdik sözleşmesi bulunmayan mükelleflerin YMM tasdik raporuna göre alabilecekleri iade tutarı için bir üst sınır bulunmaktadır. Öte yandan süresinde tam tasdik sözleşmesi imzalayıp imzalamadığına bakılmaksızın, mükelleflerin, yolcu beraberliği eşya ve bavul ticareti kapsamında, Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara yaptıkları satışlarla ilgili KDV iadelerini YMM tasdik raporu ile almaları için ayrı bir üst sınır uygulanmaktadır (Vural, 2015: 16).

2.1.2.3. Vergi inceleme raporu ile nakden iadeler

Vergi inceleme raporu ile nakden iadelerde; mükelleflerin iadelerini vergi inceleme raporu neticesinde almayı talep etmeleri ya da iadesini talep ettikleri KDV’lerinin incelemesiz teminatsız iade sınırını aştığı durumlarda teminat göstermemeleri yahut iadelerini YMM raporuyla talep edeceklerini beyan etmemeleri ya da KDVGUT’a göre münhasıran vergi inceleme raporu ile iade öngörülmesi durumlarında, iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmektedir (KDVGUT/A.6).

2.2. Katma Değer Vergisi’nde İade Hakkı Doğuran İşlemler

İlk kez Fransa’da uygulamaya konulan KDV, uygulandığı ülkelerde vergi gelirleri içerisinde önemli paya sahip olmakla birlikte, içinde barındırdığı iade sisteminden dolayı bazı sorunlara neden olmaktadır. Malın ya da hizmetin nihai tüketiciye ulaşana kadarki her safhasında alınması, her safhada indirilecek KDV-

hesaplanan KDV karşılaştırması yapmaya imkân vermekte, indirilecek KDV'nin hesaplanan KDV'yi aşması durumunda aşan kısım kadar iade almaya hak kazanılmakta, hesaplanan KDV'nin indirilecek KDV'den fazla olması durumunda ise fark tutarı KDV olarak devlete ödenmektedir. Dolayısıyla her KDV dönemi sonunda devlet ile mükellef arasında bir tür borç-alacak ilişkisi ortaya çıkmaktadır (Arslan, 2015: 53).

Geliştirilen sistemler mükellefin iadeye hak kazanması durumunda iadenin mükellefe en hızlı ve en doğru şekilde ödenmesini amaçlamaktadır. KDV'ye yöneltile en önemli eleştiri, devletin mükellefe iade ettiği iade rakamının artmasıdır. Özellikle vergi bilincinin yerleşmediği gelişmekte olan veya az gelişmiş ülkelerde, iade sorunu çığ gibi büyümekte, bu ülkeler konuya ilişkin çözüm arayışı içine girmektedirler. Örneğin, Rusya ve Ukrayna iade rakamlarının yüksek boyutlara ulaşması nedeniyle KDV uygulamasını kaldırmayı tartışmaktadır (Arslan, 2015:53).

Teslimin istisna olması nedeniyle KDV hesaplanmaması durumunda, mükellefin alış ve giderleri nedeniyle yüklendikleri vergilerin indirimle telafi edilmeyen kısmının iade edilmesi bir zorunluluk haline gelir.

İstisnalar dışında, KDV Kanununun 29/2. maddesi uyarınca, indirimli orana tabi mal ve hizmet teslimleri için de iade imkânı bulunmaktadır.

Ayrıca tevkifat uygulaması nedeniyle indirim imkânı bulunmayan vergilerin iadesi de söz konusu olabilmektedir.

Öte yandan, mal ve hizmet alımı dolayısıyla fazla ve yersiz olarak ödenen KDV'nin yüklenicisine iade edilmesi imkânı bulunmaktadır.

İade hakkı doğuran işlemlerin mükellef olmayanlar tarafından gerçekleştirilmesi halinde iade söz konusu olmamaktadır.

Örneğin, KDV mükellefi olmayan kişi ve kurumlar tarafından gerçekleştirilen ihracatlar nedeniyle yüklenilen KDV'nin iade edilmesi mümkün değildir.

Bu açıklamalara göre KDV iadelerini dört grupta toplamak mümkündür (Arslan, 2015: 55).

Tam istisnadan doğan iadeler (KDVK 32. Madde),

İndirimli orana tabi mal ve hizmet teslimlerinden doğan iadeler (KDVK 29/2),

Vergi sorumluluğu kapsamında tevkifat uygulamasından doğan iadeler,

Fazla ve yersiz ödenen vergilerin iadesi (KDVK 8. Madde).

2.2.1. Tam İstisnalardan Doğan İadeler

Tam istisnalar, KDV Kanunu'nun 32. maddesinde düzenlenmiş olan istisnalardır. Anılan maddede KDV Kanununun 13. maddesine de atıf yapılmış olduğundan söz konusu maddenin (b) bendi de tam istisna kapsamına girmektedir.

KDV Kanunu'nun 13. maddesinin (b)bendi 5035 sayılı kanunla 02. 01. 2004 tarihi itibari ile yürürlükten kaldırılarak, KDV Kanunu'nun 17. maddesinde yeniden düzenlenmiş, bu nedenle liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler, tam istisna olmaktan çıkarak kısmi istisna haline gelmiştir. Ancak daha sonra aynı bent 5228 sayılı Kanunla 01. 08. 2004 tarihinden geçerli olmak üzere yeniden düzenlenmiştir. Bu nedenle KDV Kanunu'nun 13/b maddesi 2004 yılı Ocak-Temmuz aylarında yürürlükte olmamıştır. Tam istisna kapsamına giren bir teslim veya hizmetin aynı zamanda kısmi istisna niteliği de taşıması halinde, bu teslim dolayısıyla yüklenilen vergilerin iade edilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu nedenle, bugün için tam istisna kapsamına giren bir teslim veya hizmet aynı zamanda kısmi istisna niteliği taşısa dahi, bu teslim dolayısıyla yüklenilen vergilerin iade edilmesine engel bir hüküm bulunmamaktadır (Arslan, 2015: 55).

KDV Kanunu'nun 11. maddesinin 1 numaralı fıkrasının (b) bendine 4731 sayılı kanunla eklenen fıkrayla, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri katma değer vergisi, karşılıklı olmak kaydıyla iade edileceği belirtilmiş ve iadeden faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bakanlık bu konuya ilişkin usul ve esasları da 90 Seri No'lu KDVG'Ta belirlemiştir.

Buna göre tam istisnaları aşağıdaki sıralamak mümkündür (Aktaş, 2011:66).

İhracat (KDVK md.11)

Bavul Ticareti (KDVK md.11)

Yolcu beraberli ihracat (KDVK md.11/1-b)

İhraç kayıtlı teslimler (KDVK md.11/1-c)

Yabancıların Türkiye'deki taşımacılık faaliyetlerine veya fuar, panayır ve sergilere katılımlarına ilişkin istisna (KDVK md.11/1-b)

Yabancı sinema yapımcılarının Türkiye'den satın aldıkları mal ve hizmetlere ilişkin istisna (KDVK md.11/1-b)

Deniz, hava ve demiryolu araçlarına ilişkin teslim ve hizmetler (KDVK md. 13/a)

Liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler (KDVK md.13/a)

Petrol arama faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetler (KDVK md.13/c)

Altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler (KDVK md.13/e)

Boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler (KDVK 13/c)

Teşvik belgeli makine ve teçhizat teslimleri (KDVK 13/d)

Limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerine ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri (KDVK md.13/e)

Ulusal güvenlik amaçlı teslim ve hizmetler (KDVK md.13/f)

Başbakanlığa yapılan taşıt teslimleri (KDVK md.13/g)

Ürün senetlerinin, ürün ihtisas borsaları ile ticaret borsaları aracılığıyla ilk teslimi (KDVK md.13/ğ)

Uluslararası taşımacılık (KDVK md.14)

İhraç malı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorklara yalnızca yurtdışına çıkışlarda yapılacak motorin teslimleri (KDVK md.14/3)

Diplomatik istisna kapsamındaki teslim ve hizmetler (KDVK md.15)

Özürlülere yapılan teslimler (KDVK md.17/4)

BM, NATO ve OECD'ye yapılan teslim ve hizmetler (KDVK geçici md.26)

İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) kapsamında yapılacak teslim ve hizmetler (6111sayılı Kanun geçici md.16)

Yap-işlet-devret modeli ve kiralama karşılığı yaptırılan sağlık ve eğitim-öğretim projeleri kapsamındaki teslim ve hizmetler (KDVK geçici md.29)

Büyük ve stratejik yatırımlarda iade (KDVK geçici md.30)

Uluslararası anlaşmalar kapsamındaki teslim ve hizmetler.

2.2.1.1. Direkt ihracat işlemlerinden doğan iadeler

KDVK' da yer alan ihracat istisnası türlerinden birincisi doğrudan mal ihracatına yöneliktir. Kanunun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan bu istisna da ihracat teslimlerinin vergiden istisna tutulacağı açıklanmıştır. Ancak ihracat teslimi ifadesinden ne anlaşılması gerektiği kanunun 12. maddesinde açıklığa kavuşturulmuştur. Bir teslimin ihracat sayılarak istisna uygulamasına konu olabilmesi için malın Türkiye Cumhuriyeti (TC) gümrük bölgesinden geçerek yurtdışına çıkmasının gerekmesidir. Bu anlamda Türk siyasi sınırları içerisinde bulunduğu halde gümrük bölgesi dışında sayılan yerlere (serbest bölgelere) mal gönderilmesi ihracat hükmünde değerlendirilecektir. Mal gümrük bölgesinden çıktıktan sonra ithalatçı ülkeye zayi olma, erime ve benzeri

nedenlerle ulaşamasa bile ihracı gerçekleşmiş sayılacaktır. Gümrük bölgesinden geçiş aynı zamanda ihracat tesliminin gerçekleştiği tarih olacaktır (Akın, 2010: 44).

2.2.1.2. İhraç kayıtlı işlemlerden kaynaklanan iadeler

3297 sayılı Kanun ile 3065 sayılı KDVK'nın 11. maddesine (c) bendi eklenmiş ve bu düzenleme ile katma değer vergisi mevzuatına ihraç kayıtlı teslimler diğer bir ifadeyle tecil-terkin sistemi girmiştir. Bu sistem ile bazı şartlar dahilinde ihracatçılar, katma değer vergisi ödemeksizin mal tedarik edebilmekte ve böylelikle KDV iadesi için uzun yorucu formalitelerle uğraşmaktan kurtulmaktadır. Diğer yandan bu sistemde ihracatçılar KDV ödemeksizin mal tedarik edebildiğinden KDV'nin finansman yükünü de taşımamaktadır. Buna karşılık, ihraç kayıtlı teslimde bulunanlar bu teslimlerine ilişkin KDV'yi beyannamelerinde göstermekle birlikte bunu tecil ettirmek ve ödenecek KDV'nin bulunmaması durumunda iade almak imkanına sahiptirler. Bu şekilde imalatçılar da KDV'nin finansman yükünden korunmaktadır. Dolayısıyla sistem hem ihracatçıları hem de ihraç kaydıyla teslimde bulunan imalatçıları KDV'nin finansman yükünü taşımalarından kurtararak önemli bir teşvik ve koruma mekanizması sağlamaktadır. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, belirtilen hususların teorik düzeydeki geçerliliği, uygulamada özellikle imalatçılar açısından iade aşamasında yaşanan inceleme ve gecikme gibi sebeplerle sorgulanabilir bir düzeye inmektedir (Vergili, 2015: 80).

Diğer yandan KDVK'ya eklenen geçici 17. maddede; dâhilde işleme ve geçici kabul rejimi kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerin 31/12/2010 tarihine kadar tesliminde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin 1 numaralı fıkrasının (c) bendi hükümlerine göre, bölgeler, sektörler veya mal grupları itibariyle işlem yaptırmaya Bakanlar Kurulu'nun yetkili olduğu belirtilmiştir. Haksız rekabeti önlemeyi amaçlayan bu düzenleme ile dâhilde işleme ve geçici kabul rejimlerinde tecil-terkin sisteminin uygulanması mümkün kılınmıştır.

Türk vergi sisteminin en zor ve karmaşık bölümlerinden birini KDV iade sistemi oluşturmaktadır. İade sistemi içinde önemli bir yer tutan ihraç kayıtlı teslimler bu gri alanda farklı bir konum ve yapıya sahiptir. Mevzuat bakımından

sürekli olarak değişime maruz kalması ve bu bağlamda dağınık bir yapıya sahip olması konunun zorluğunu artırmaktadır (Vergili, 2015: 81).

2.2.2. İndirim Oranlı İşlemlerden Kaynaklanan İadeler

İndirimli orana tabi işlemlerde iki türlü iade vardır. Birincisi aylık bazda yapılan mahsuben iade, ikincisi ise yıllık bazda yapılan nakden ve/veya mahsuben iadedir.

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

KDV Kanunu'nda indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilip indirimle giderilemeyen vergilerin iadesine ilişkin düzenleme Kanun'un 29. maddesinin 2 numaralı fıkrasında yer almakta olup aşağıdaki gibidir (Arslan, 2015:96):

“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 (5035 sayılı Kanunun 9. maddesiyle değişen fıkra; Geçerlilik: 01. 01. 2004, Yürürlük: 02. 01. 2004). Şu kadar ki, 28. madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulu'nca 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 (5615 Sayılı Kanunun 13. maddesiyle değişen ibare. Yürürlük: 04. 04. 2007) işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir (5838 sayılı kanunun 12. maddesiyle değişen ibare). Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir.

Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir'' (Arslan, 2015: 97).

2.2.2.1. İndirimli orana tabi işlemlerde iadenin usul ve esasları

3065 sayılı Kanun'un 28. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulunca vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının, Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen sınırı aşan kısmı, Tebliğin (III/B-3. 2. 2.) bölümünde belirtilen borçlara, yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla mahsuben, izleyen yıl içerisinde talep edilmesi kaydıyla nakden ya da söz konusu borçlara mahsuben iade edilebilir.

İndirimli oran kapsamında yer almakla birlikte verginin konusuna girmeyen veya KDV'den istisna edilen işlemler dolayısıyla yüklenilen vergiler bu bölüm kapsamında değerlendirilmez.

Buna göre indirimli oran kapsamındaki işlemlerden (Arslan, 2015: 97);

KDV'nin konusuna girmeyenler, KDV beyannamesine dâhil edilmez,

Kısmi istisna kapsamına girenler dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirim ve iadesi söz konusu olmadığından, yüklenilen bu vergiler işin mahiyetine göre gider veya maliyet olarak dikkate alınır, tam istisna kapsamına girenler (ihraç kaydıyla teslimler hariç) dolayısıyla yüklenilen vergilerden indirim yoluyla telafi edilemeyenler ise ilgili işleme ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iade edilir.

2.2.3. Kısmi Tevkifat Uygulamasından Kaynaklanan İadeler

Katma Değer Vergisi iadesinde kısmi tevkifat uygulaması, teslim ve hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan KDV'nin belli bir orandaki kısmının alıcıların sorumlu sıfatıyla 2 No'lu KDV beyannamesinde beyan ederek ödemesi, satıcıların tevkifata tabi tutulmayan kısmı mükellef sıfatıyla 1 No'lu KDV beyannamesinde beyan ederek ödemesi işlemlerine dayanmaktadır (Urak, 2013: 41).

2.2.3.1. Kısmi tevkifatın mahiyeti ve tevkifat uygulayacak alıcılar

KDVGUT'un (1/C-2.1.3.2) ve (1/C-2.1.3.3) bölümleri kapsamındaki kısmi tevkifat kapsamına giren işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı değil, bu işlemler için izleyen bölümlerde belirlenen orandaki kısmı, alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecek; tevkifata tabi tutulmayan kısım ise satıcılar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip (beyannameye ödenmesi gereken KDV çıkması halinde) ödenecektir (Akman, 2010).

Kısmi tevkifat uygulanacak işlemler, söz konusu bölümlerde belirtilenlerle sınırlı olup, bunlar dışındaki işlemlerde işleme muhatap olanlar tarafından kısmi tevkifat yapılmayacaktır (KDVGUT\I.C.2.1.3.1).

2.2.3.2. Tevkifat yapmak zorunda olanlar

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulabilecekler iki grup halinde sayılmış olup, tevkifat uygulaması kapsamındaki her bir işlem bazında tevkifat yapması gerekenler, söz konusu gruplardan birine veya ikisine veyahut söz konusu gruplar kapsamında olan bazı sorumlulara atıf yapılmak suretiyle aşağıda ilgili bölümlerde belirtilmektedir (KDVGUTC.2.1.3.1).

A GRUBU: (KDVGUT\I.C.2.1.3.1.a)

KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir).

B GRUBU: Belirlenmiş alıcılar. KDV mükellefi olsun olmasın (KDVGUT\I.C.2.1.3.1.b):

5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,

Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,

Döner sermayeli kuruluşlar,

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,

Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,

Bankalar,

Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),

Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,

Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,

Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,

Payları Borsa İstanbul A. Ş.'de işlem gören şirketler,

Kalkınma ve yatırım ajansları.

B Grubunda sayılanların, kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki teslim ve hizmetlerinde hesaplanan KDV, alıcıların durumuna bakılmaksızın, tevkifata tabi tutulmayacaktır. Ancak, bu durum profesyonel spor kulüplerince (şirketleşenler dahil) B Grubunda sayılanlara yapılan teslim ve hizmetlerde geçerli değildir (KDVGUT\I.C.2.1.3.4.1).

3. İNDİRİM ORANLI İŞLEMLERDE KDV İADESİ

Genel tüketim vergilerinin en gelişmiş haline sahip olan KDV, başta Avrupa Birliği üye devletleri olmak üzere, dünyanın çok sayıda ülkesinde uygulanmaktadır. Türkiye'deki Katma Değer Vergisi Kanunu büyük ölçüde Alman mevzuatı baz alınarak hazırlanmıştır. Bu nedenle Avrupa Birliği'nin Katma Değer Vergisi direktiflerine uyumlu bir yapı sergilemektedir (Tunç,2007: 98).

3.1. Avrupa Birliği'nde İndirimli Oran

Katma Değer Vergisi yürürlükte olan ülkelerin hemen hemen hepsinde, bazı mal grupları için KDV oranının genel orandan daha düşük uygulandığı görülmektedir. Avrupa Birliği'nde bazı mal ve mal grupları için indirimli oran uygulanmaktadır. Hatta bazı mallar için istisna uygulanarak KDV tahsil edilmemektedir.

3.1.1. Avrupa Birliği KDV Direktifi

Avrupa Birliği uygulaması 28 Kasım 2006 ve 2006/112/EC numaralı KDV direktifine dayanmaktadır. Gerçekten de söz konusu direktifin 93 ila 130. maddeleri arasında üye ülkelerin KDV oranı uygulamalarına ilişkin yasal çerçeve çizilmektedir. Dolayısıyla üye ülkeler bu yasal çerçeve içinde kalarak çok çeşitli oran uygulamaları yapmaktadırlar (Çakıcı vd, 2015: 11).

3.1.1.1. Direktifte yer alan temel kurallar

Direktifte yer alan temel kuralları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Çakıcı vd, 2015: 11):

1) Mal ve hizmetler için uygulanması gereken standart oran asgari %15 olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla üye ülkeler %15 ve üzerinde bir oranı genel oran olarak belirleyebileceklerdir.

2) Üye ülkeler bir veya iki indirimli oran uygulayabilirler. Ancak uygulanacak indirimli oranın %5'in altında olmaması gerekir. Dolayısıyla uygulanacak indirimli oranın %5 ile genel oran arasında olması gerekmektedir. Bu nedendir ki, ülkemizde uygulanan %1 oranının AB üyesi ülkelerde karşılığı bulunmamaktadır. %5'in altında indirimli oran uygulaması yerine, istisna uygulanmaktadır.

Bir diğerkural ise indirimli orana tabi tutulacak mal ve hizmetlerin sınırları kesin olarak belirlenmiş bir liste içerisinde numaralanmış olarak kapsamının tam ve kesin şekilde belirlenmesi gereğidir. Türkiye uygulamasında olduğu gibi, AB üyesi ülkelerde de indirimli orana tabi mal ve hizmetler ayrı bir listede numaralı olarak tek tek belirtilmekte ve istisna da söz konusu değilse, listelerde yer almayan mal ve hizmetlere genel oran uygulanmaktadır.

Genel kural bu olmakla birlikte, AB üyesi ülkeler arasında çok farklı uygulamalar ortaya çıkarken, indirimli oran uygulanacak mal ve hizmetler konusunda da oldukça farklı görüşler belirmiştir. Ocak 2006'da AB Konseyi, restoran hizmetleri, istihdam yaratmaya yönelik alanlar, ekonomik büyüme ve ülke içi piyasanın öncelikli mal ve hizmet ürettiği alanlar gibi yerel hizmetlerde indirimli oran uygulamasının ne tür etki ve sonuçları olduğunu tespit edip Konsey ve Parlamento'ya sunma konusunda Komisyona görev vermiştir. Komisyonun yaptığı çalışmaya yönelik Avrupa Birliği resmi internet sitesinde oldukça fazla bilgi bulunmaktadır. Söz konusu çalışmanın AB'nin geleceğe yönelik KDV politikalarında temel belirleyici olacağını söyleyebiliriz (Çakıcı vd, 2015: 12).

Yapılan çalışmada indirimli KDV oranı uygulamasının hem yerel hizmetler bazında, hem de daha global çerçevede etkileri dikkate alınırken; gelir dağılımı, kayıt dışı ekonomi ve uyum maliyetleri üzerindeki etkileri de araştırmaya dahil edilmiştir. Sonuç olarak Komisyon, 5 Temmuz 2007'de KDV oran uygulaması ve indirimli oranın etki ve sonuçlarına yönelik üç farklı rapor hazırlayarak Konsey ve Parlamento'ya sunmuş ve 206/112/EC KDV Direktifinde değişiklik öngören bir teklif önermiştir. Teklifte bazı sektörlere yönelik indirimli oran uygulanmasına imkân tanınması önerilmektedir.

3.1.1.2. Direktifte indirimli oran uygulanabileceği belirtilen işlemler

2006/112/EC KDV Direktifine ekli Anne III nolu ekte de indirimli oran uygulanabilecek mal ve hizmetler listelenmiştir. Buna göre indirimli oran uygulanabilecek mal ve hizmetler aşağıdaki gibi belirtilmiştir (Çakıcı, 2015: 12):

- Konut sektörünün yanı sıra dini ibadet yerleri, kültürel miras ve tarihi yer ve binalara yönelik hizmetlerde indirimli oran uygulanabilecektir. Bununla örneğin konut ve binaların enerji tasarrufunu artırmak için yapılacak yenileme ve tamir çalışmalarına indirimli oran uygulanabilecektir.

- Restoran ve yeme-içme hizmetlerinde de indirimli oran uygulanabilir.
- Kişisel bakım, bahçecilik, taşınır mallara yönelik küçük tamir hizmetleri gibi yerel olarak verilen işgücü yoğun hizmetlerde de indirimli oran uygulanabilecektir.

3.2. Türk KDV Sisteminde İndirimli Oran

Vergilendirme ile ilgili en temel düzenleme en üst hukuk normu olan Anayasa'nın 73. maddesinde yapılmıştır. Söz konusu hükümde mali güce göre ödeme ilkesi, kanunilik gibi vergilemenin temel prensipleri belirlenmiştir.

Bu kapsamda yasal düzenleme 1 Ocak 1985 tarihinde yürürlüğe giren 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yapılmış, Kanunun uygulamasına ilişkin detaylı açıklamalar ise genel düzenleyici işlem mahiyetindeki tebliğler, yorumlayıcı açıklama mahiyetindeki sirküler ve belirli olaya hukuk normunun uygulanmasını gösteren özgelgelerle yapılmıştır (Akmaz, 2009: 49-50).

Anayasa'nın 73. maddesinde Bakanlar Kurulu'na düzenleme yapma konusunda kanunda belirlenmiş sınırlar dahilinde yetki verilebileceği belirtilmiş, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 28. maddesinde de KDV oranlarını belirleme konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. Dolayısıyla Bakanlar Kurulu Kararları da KDV açısından hukuk kaynağıdır.

Yargı kararlarının hukuki bağlayıcılığı ise genel hukuk ilkelerinde geçerli olduğu şekliyle KDV mevzuatında da hukuk kaynağı oluşturmasına bağlı olarak değerlendirilmektedir.

Anayasanın 73'üncü maddesinde vergileme ilkeleri birden fazla olmakla birlikte, KDV oranlarının belirlenmesinde Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi ve bu yetkinin de yaygın ve yoğun olarak kullanılması söz konusu olduğundan, vergilerin kanuniliği ilkesinin burada ele alınmasında yarar vardır (Çakıcı, 2015: 23).

Katma Değer Vergisi'ni toplu muamele vergilerinden ayıran temel özellik, bu vergide bulunan indirim mekanizmasıdır. Nihai tüketiciye kadar olan bütün safhalarda bu vergi alınmakta, ancak her bir safhada hesaplanan KDV'den bir önceki safhanın vergisi düşülerek kalan bakiye vergi hâzineye aktarılmaktadır. Bu

şekilde fiilen sadece o safhada eklenen değer vergiye tabi tutulmuş olmaktadır. Bu vergiye KDV adı verilmesinin nedeni de budur. KDV'nin indirim mekanizması sayesinde, bir mal ve hizmet üzerindeki vergi yükü, o mal ve hizmetin nihai tüketiciye intikal ettirildiği bedel ile vergi nispetinin çarpımı kadar olmaktadır. Bu sayede vergiden vergi alınması önlenmiş olmaktadır (Kelecioğlu, 2007: 1).

KDVK'nın 29'uncu maddesinde vergi indiriminin temel prensibi belirlenmiştir. Bu prensibe göre "bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki döneme devrolunur ve iade edilmez" biçiminde ifade edilmektedir (Kelecioğlu, 2007: 2).

Bu maddenin istisnasını, KDVK'da tanımlanmamış olmakla beraber, literatürde "tam istisna" olarak adlandırılan uygulama teşkil eder. KDVK'nın 32'nci maddesine göre "bu kanunun 11, 13, 14 ve 15'inci maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV'den indirilir, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV, bu işlemleri yapanlara iade olunur" diye belirtilmektedir. Böyle bir düzenleme yapılmasının amacı, işlemin vergiden istisna edilmiş olması nedeniyle hesaplanan verginin olmaması, buna karşılık istisna edilmiş işlemlerle ilgili yüklenen vergilerin bulunması ve bu vergilerin indirilememesi durumunda mükellef bünyesinde oluşan vergi yükünün iade mekanizması ile arındırılmasıdır (Kelecioğlu, 2007: 4).

3.3. İndirimli Orana Tabi Teslim ve Hizmetler

KDV Kanunu'nun 28. maddesi ile KDV oranlarını belirleme konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. Bu yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulu'nca çıkarılan 24. 12. 2007 tarih ve 2007/13033 sayılı Kararname ile KDV oranları, söz konusu Kararnameye ekli;

- I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, % 1
- II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, %8 olarak belirlenmiş, listelerde yer almayan mal ve hizmetler için KDV oranı %18 olarak tespit edilmiştir.

I sayılı listenin;

- 2/a sırasında yer alan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde %18 oranı,
- 1, 2/b ve 3'üncü sıralarında yer alan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde %8 vergi oranı, uygulanmaktadır (Vural, 2015: 899).

I sayılı listede yer alan ve toptan teslimleri %1, perakende teslimleri %18 oranına tabi olan malların toptan teslimleri için iade söz konusu olmakla birlikte, perakende teslimler için iade söz konusu değildir. Ancak, %8 oranına tabi perakende teslimlerde de iade mümkündür. Zira %8 oranı da genel orandan daha düşük bir orandır.

I ve II sayılı listelerde yer alan ve teslimlerinde %1 veya %8 KDV oranı uygulanan mal ve hizmetlere ilişkin olarak yüklenilen KDV'nin iadesi mümkündür.

İndirimli oran kapsamında yer almakla birlikte verginin konusuna girmeyen veya KDV'den istisna edilen işlemler dolayısıyla yüklenilen vergiler “İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Uygulaması” kapsamında değerlendirilmez (KDVGUT\III.B.3).

Buna göre indirimli oran kapsamındaki işlemlerden (Vural, 2015: 900);

- KDV'nin konusuna girmeyenler KDV beyannamesine dâhil edilmez,
- Kısmi istisna kapsamına girenler dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirim ve iadesi söz konusu olmadığından, yüklenilen bu vergiler işin mahiyetine göre gider veya maliyet olarak dikkate alınır,
- Tam istisna kapsamına girenler (ihraç kaydıyla teslimler hariç) dolayısıyla yüklenilen vergilerden indirim yoluyla telafi edilemeyen ise ilgili işleme ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iade edilir.

3.4. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Uygulamasının Genel Esasları

Türk KDV Sisteminde yüklenilen verginin, hesaplanan vergiden yüksek olduğu durumlarda aradaki farkın iade edilmeyerek izleyen dönemlerde indirim yoluyla giderilmek üzere devredilmesi kuralı benimsenmiştir. Ancak bu kural indirimli orana tabi işlemi bulunan mükelleflerin hiçbir zaman indirim yoluyla gideremeyecekleri bir KDV yükünü taşımak zorunda bırakmıştır. Özellikle küçük ve orta ölçekli işletmelerde bu durum, işletme sermayesinin tüketilmesi nedeniyle faaliyetin sürdürülememesi sonucunu doğurmuştur. Bu durumu göz önüne alan kanun koyucu, 3297 sayılı Kanununun 9. maddesi ile KDV Kanunu'nun 29. maddesinin 2 numaralı fıkrasına eklediği "Şu kadar ki 28. madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen sadece temel gıda maddeleri ile ilgili olup indirilemeyen vergi iade olunur." hükmü ile KDV oranı indirilen temel gıda maddeleri nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin iadesine imkan sağlamış, 1. 1. 1999 tarihinden geçerli olmak üzere 4369 sayılı Kanunla da temel gıda maddeleri dışındaki işlemlerde de yaygınlaşan indirimli oran uygulamalarına paralel olarak tüm indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yılı içinde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek sınırı aşan verginin mükelleflere iadesini mümkün kılmıştır. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasların tespiti konusunda da Maliye Bakanlığı'na yetki vermiştir. Maliye Bakanlığı kendisine verilen bu yetki çerçevesinde ilk olarak 14. 10. 2000 tarihli ve 24170 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 74 seri No'lu KDV Genel Tebliği ile indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde iade tutarının hesaplanması ve iadenin yerine getirilmesinde uyulması gereken usul ve esasları belirlemiştir. Söz konusu uygulama konusunda son olarak 23.06.2012 tarihli ve 28332 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 119 seri No'lu KDV Genel Tebliği yayımlanmıştır. Bu bölümde, 119 seri No'lu KDV Genel Tebliği'ndeki açıklamalardan hareketle başta iade tutarının hesaplanması olmak üzere iadenin ne şekilde talep edileceği, iadenin hangi borçlara mahsubunun yapılacağı, iade için vergi dairesine ibrazı zorunlu belgelerin neler olduğu gibi konulara açıklık getirilmeye çalışılmıştır (Tokaç,2005: 485).

3.4.1. Genel Açıklamalar

KDV Kanununun 29/2'nci maddesinde, bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamının, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla

hesapladığı KDV toplamından fazla olması durumunda, aradaki farkın sonraki dönemlere devrolunacağı ve iade edilmeyeceği ilkesi ifade edildikten sonra maddede aşağıdaki hükme yer verilmiştir (Acar ve Çalı, 2008: 13):

“Şu kadar ki, 28. madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulu’nca 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 işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir”.

Bu hüküm ile Bakanlar Kurulu tarafından vergi oranı indirilen teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen vergilerin söz konusu işlemleri yapan mükelleflere iadesine imkan sağlanmıştır.

İade uygulamasının usul ve esaslarını belirleme yetkisi ise aynı maddeye göre Maliye Bakanlığı’na verilmiştir. Maliye Bakanlığı, söz konusu iade uygulamasına yönelik olarak çeşitli KDV Genel Tebliği ve KDV sirkülerlerinde açıklamalar yapmış, iade uygulamasının usul ve esaslarını belirlemiştir (Çakıcı vd, 2015: 467).

Bakanlık, son olarak, 23/6/2012 tarihli ve 28332 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 119 seri nolu KDV Genel Tebliği ile daha önceki Tebliği yürürlükten kaldırmış, indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade uygulamasının usul ve esaslarını tek metinde toplamıştır.

3.4.1.1. İade uygulamasının temel ilkeleri

İndirimli orana tabi işlemlerden dolayı iade talebinde bulunulabilmesi için vergiye tabi bir işlem bulunması ve bu işleme uygulanacak KDV oranının Bakanlar Kurulu tarafından indirilmiş olması gerekmektedir.

KDV oranları, KDV Kanunu’nun 28. maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye istinaden Bakanlar Kurulu’nca belirlenmektedir. Söz konusu

yetkiye istinaden yayımlanan son çerçeve Kararname 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK)'dır (Acardağ, 2009: 203).

Bu Kararname ile daha önce Bakanlar Kurulu tarafından oran belirlemeye yönelik olarak ihdas edilmiş tüm Bakanlar Kurulu Kararları'nı yürürlükten kaldırmış, bu karardan sonra yapılan düzenlemeler de kural olarak bu Karara eklenmek suretiyle dahil edilmiştir. Dolayısıyla indirimli orana tabi işlemlerden dolayı iade talep edilebilmesi için yapılan işlemin söz konusu Kararname'ye ekli (I) ve (II) sayılı listelerde yer alması gerekmektedir (Acardağ, 2009: 203).

Bu kapsamda örneğin, arsa karşılığı konut inşa eden firmanın, inşa ettiği konutların tapudan arsa sahipleri tarafından üçüncü şahıslara kat irtifakı suretiyle devredilmesi durumunda, henüz kat mülkiyetinden bahsedilmeyeceğinden teslim ilişkili faturalar inşaatı yapan firma tarafından arsa payını iktisap eden şahıslar adına düzenlenmesi kaydıyla bu faturalarda indirimli oran uygulanabilecek ve işlem nedeniyle yüklendiği vergiler müteahhit firmaya iade edilebilecektir (Çakıcı vd, 2015: 468).

Bir mükellefin inşa ettiği konutların bir kısmını kendi adına fatura ederek işletmeden çekmesi durumunda da Kanunun 3/a maddesine göre KDV hesaplanacak ancak söz konusu konutlar üzerindeki tasarruf hakkı el değiştirmedeğinden (bir başka anlatımla Kanun'un 2. maddesine göre bir teslim gerçekleşmediğinden) bu konutlarla ilgili olarak yüklenen vergilerin iadesi talep edilmeyecektir.

Bir işlemin alım ve satımı aşamalarında aynı oranda KDV uygulanması indirimli orana tabi işlemler nedeniyle iade talebinde bulunulmasına engel teşkil etmemektedir. Örneğin, %8 oranında KDV'ye tabi bir ürünün ticaretini yapan bir mükellefin bu ticareti nedeniyle yüklendiği ve indirim yoluyla telafi edemediği KDV tutarını talep edebileceği açıktır. Dolayısıyla bu mükellefin iade talebi, alışlarının da aynı oranda KDV'ye tabi olduğu savıyla reddedilemez (Çakıcı vd, 2015: 469).

Şüphesiz bu uygulamanın temelinde yatan mantık, mükelleflerin öncelikle genel orana tabi yüklenimlerinin olacağı gerçeğidir. Gerçekten de, bahse konu mükellefin alım satımına konu ettiği mal indirimli orana (%8) tabi olmakla beraber, yüklendiği KDV tutarlarının bir kısmı elektrik, telefon, nakliye, akaryakıt gibi

genel orana tabi ürünlerden gelebilir. Dolayısıyla bu mükellefin de söz konusu indirimli orana tabi satışlarla karşılayamadığı ve indirim yoluyla gideremediği KDV söz konusu olabilecektir.

Öte yandan KDV Kanunu'nun 29/2. maddesi indirimli orana tabi işlem yapan tüm mükellefleri kapsamaktadır. Söz konusu mükellefler arasında alımların KDV oranına göre bir ayırım yapılmamıştır. Dolayısıyla burada gerçekten indirimli orana tabi teslim veya hizmeti olan ve bunlar nedeniyle yüklendiği vergiyi indirim yoluyla gideremeyen mükellefin iade talep etmesinde herhangi bir engel bulunmamaktadır.

Bir mükellefin yapmış olduğu işlemler tümüyle indirimli orana tabi olabilir. Örneğin bir müteahhit sadece 150 m²'nin altında konut yapıp satmakla meşgul olabilir. Ancak, Kanununun 29/2. maddesinde belirtildiği şekliyle “indirimli orana tabi teslimin gerçekleşmesi veya hizmetin ifası” zorunludur (Çakıcı vd, 2015: 469).

3.4.2. İade Tutarının Hesaplanması

3065 sayılı KDVK'nın 28. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulu tarafından vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının, Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen haddi aşan kısmı, KDVGUT'un III/B-3.2.2. bölümünde belirtilen borçlara yılı içinde vergilendirme dönemleri itibariyle mahsuben, izleyen yıl içerisinde talep edilmesi şartıyla nakden ya da söz konusu borçlara mahsuben iade edilebilmektedir (Akar ve Gezer, 2006: 12).

3065 sayılı KDVK'nın 29. maddesinin 2. fıkrasında 6770 sayılı kanunla yapılan değişiklikle Bakanlar Kurulu'nca vergi oranı indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulu'nca tespit edilecek sınırı aşan mahsuben iade edilmeyen verginin yılı içinde nakden iadesiyle ilgili sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Bu yetki kapsamında, indirimli orana tabi konut teslimlerinden doğan KDV iadelerinin, yılı içinde vergilendirme dönemleri itibariyle talep edilmesi halinde nakden yapılması imkanı getirilmiştir.

3.4.2.1. Yılı içinde mahsuben talep edilecek iade tutarlarının hesaplanması

İndirimli orana tabi işlemleri bulunan mükellefler, bu işlemleri nedeniyle yükledikleri ve indirim yoluyla telafi edemedikleri KDV'leri için yılı içinde mahsuben iadesini talep edecekleri KDV tutarını aylar itibariyle ve kümülatif olarak hesaplayacaklardır.

Öte yandan, ilgili vergilendirme dönemi itibariyle indirimli orana tabi işlemlerin bölünerek sadece bir kısmına ilişkin iade talebinde bulunulması mümkün değildir. Dolayısıyla, ithal ederek veya üreterek traktör satan bir firmanın, sadece üretip sattığı traktörler için iade talep edip, ithal ettiklerini hesaplama dışında bırakması mümkün değildir. Dolayısıyla, ithal edilerek satılan indirimli orana tabi ürün için hesaplanan KDV yüklenilen KDV'den yüksekse, bu yurtiçi üretilip satılan ürünler nedeniyle iade alınacak tutarı azaltacaktır.

Hesaplama dikkat edilecek bir diğer husus da, indirimli orana tabi teslimlere ilişkin iade hesabının Ocak ayından başlayarak kümülatif olarak, sonraki vergilendirme dönemlerinin tamamını kapsayacak şekilde yapılmasıdır. Dolayısıyla, Ocak ayında indirimli orana tabi teslimlerde yüklenimleri hesaplanan KDV'sinden yüksek olan bir mükellef, Ocak ayında hesaplama başlayacak ve yüklenimleri hesaplanan KDV'sinden düşük de olsa sonraki dönemlerde kümülatif hesaplama devam edecektir.

Ayrıca aşağıda ayrıntılı olarak açıklanan hesaplama beyanname dışında yapılacaktır. Bu hesaplama beyannameden alınan tek bilgi ilgili döneme ait hesaplanan KDV tutarıdır. Buna göre (Acardağ, 2009: 209-210):

- Hesaplama her yılın Ocak ayı itibariyle başlanacak, ay içindeki iade hakkı doğuran işlemin bünyesine giren vergiden, işlem dolayısıyla %1 veya %8 oranı uygulanarak hesaplanan KDV düşülecek ve ay içi itibariyle "iadeye esas KDV" tutarına ulaşılacaktır.
- Bu tutar, Ocak ayı devreden vergisi ile karşılaştırılacak, Ocak dönemine ait beyannamede sonraki döneme devreden vergi yer almıyorsa o dönem için dönem sonu iade hesabı "sıfır" kabul edilecektir.
- Sonraki döneme devreden vergi mevcutsa ve iadeye esas KDV tutarını (yüklenilen KDV - hesaplanan KDV farkı) aşırıyorsa iadeye esas KDV

tutarı, aşmıyorsa devreden vergi tutarı “İade Edilebilir KDV” olarak kabul edilecektir. Bu tutar ilk ay sonu itibariyle iade edilebilir KDV tutarı olacaktır.

- Ocak ayında indirimli orana tabi işlem yoksa, iade edilebilir KDV “sıfır” olarak dikkate alınacaktır.
- Şubat ayında indirimli orana tabi işlemin bünyesine giren vergiden, işlem dolayısıyla hesaplanan vergi düşülerek Ocak ayında yapıldığı gibi ay içi iadeye esas KDV tutarına ulaşılabacaktır. Bu tutar, Ocak sonu iade edilebilir KDV tutarı ile toplanacak ve toplam Şubat sonu devreden vergisi ile karşılaştırılacaktır. Karşılaştırma Ocak ayındaki gibi yapılarak, Şubat sonu “İade Edilebilir KDV” tutarına ulaşılabacaktır. Bu tutar, iadesine hak kazanılan 2 aylık kümülatif KDV tutarıdır.
- Şubat ayında indirimli orana tabi işlem yoksa Şubat içi iadeye esas KDV de olmayacağından devreden vergi ile karşılaştırma Ocak sonu iade edilebilir KDV esas alınarak yapılacaktır. Ancak, Şubat ayında indirimli orana tabi işlem varsa, her halükarda Ocak ayına ilişkin iade hesabı Şubat ayı da eklenmek suretiyle kümülatif olarak hesaplanacaktır.

3.4.2.2. İzleyen yılı içinde mahsuben/nakden iade tutarlarının hesaplanması

İzleyen yıl içerisinde nakden veya mahsuben iadesi talep edilecek tutarın hesaplanmasında, bir önceki takvim yılının bütün vergilendirme dönemleri için yılı içinde mahsuben iade tutarının hesaplanmasındaki yöntem izlenecektir.

119 seri nolu KDV Genel Tebliği ile değiştirilen hesaplama yöntemi sonucu Aralık vergilendirme dönemi itibarıyla hazırlanan tablo aynı zamanda izleyen yıl için iade talebinde bulunulur iken ibraz edilecek tablo olacaktır.

Dolayısıyla, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin izleyen yıl içinde nakden veya Kanununun 29/2. maddesinde sayılan borçlara mahsuben iadesinde, yılı içinde mahsuben iade edilen tutarlar dikkate alınmadan aylar itibariyle kümülatif hesaplama yapılacaktır. Bu şekilde hesaplanan tutardan öncelikle yılı içinde mahsuben iadesi gerçekleşen tutarlar daha sonra işlemin yapıldığı yıl için belirlenen iade edilemeyecek alt sınırı aşan kısım düşülecektir. Ancak, bu tabloya işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminde mahsuben iade

alınmış ise alınan mahsuben iade tutarını gösteren bir satır eklenecektir (Akar ve Gezer, 2006: 35-51).

İzleyen yıl içerisinde nakden/mahsuben iadesi talep edilecek tutar hesaplanırken, yılın tamamı için hesaplanan kümülatif tutardan öncelikle yıl içerisinde mahsuben bir iade alınmış ise bu tutar ve işlemin gerçekleştiği takvim yılı için belirlenen alt limit tutarı düşülecektir. Ancak bu şekilde hesaplanan tutarın tamamının iadesinin talep edilmesi söz konusu değildir.

İadesi talep edilebilir tutarın, aynı zamanda iadenin talep edildiği döneme kadar verilen beyannamelerde yer alan devreden vergi tutarları ile karşılaştırılması gerekecektir.

Buna göre (Kelecioğlu, 2007: 16-22);

- Devreden vergi tutarı, iadenin talep edildiği döneme kadar bütün dönemlerde iadesi talep edilen tutarı aşyorsa, talep edilen tutarın tamamı iade edilebilecektir.
- Devreden vergi tutarı, iadenin talep edildiği döneme kadar herhangi bir dönemde iadesi talep edilebilir tutarı aşmıyorsa, iadenin talep edildiği döneme kadar verilen beyannamelerde yer alan en düşük devreden vergi tutarı iade edilebilecek tutar olarak dikkate alınacaktır.
- İadenin talep edildiği döneme kadar aradaki dönemlerden herhangi birisinde ödenecek vergi çıkması halinde, iade talep edilmesi söz konusu olmayacaktır.

Yıllık iadelerde azami iade tutarının belirlenmesinde, iade talebinde bulunulan yıldaki toplam işlem bedeli esas alınacak, ay içi hesaplamalarda azami iade edilebilir tutarın aşılması bu durumu değiştirmeyecektir.

Yılı içerisinde mahsuben iade talebinde bulunup, iadesini talep ettiği tutarı devreden vergi tutarından çıkaran, izleyen yıl içerisinde yaptığı iade talebine devreden vergiden çıkardığı tutarı iadeyi hesaplarken dikkate almayan mükellef, izleyen yıl içerisinde Ocak-Kasım dönemlerinden herhangi birisine düzeltme beyannamesi vermek suretiyle iade talebinde bulunabilir. Bu düzeltme neticesinde

iade tutarını yeniden hesaplar ve YMM raporunu da buna göre düzelttirir (Çakıcı vd, 2015: 538).

3.4.3. İade Hesabına Dahil Edilecek Yüklenilen KDV

KDV iadelerinde, iadenin yöntemi kadar önemli bir konu da iade edilecek verginin hesaplanmasıdır. Prensip olarak iade edilecek vergi, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenildiği halde indirimle giderilemeyen tutardır.

Kanunda ve KDVGUT'ta aksi belirtilmediği sürece, iadesi gereken KDV'nin hesabında, iade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren ve indirilemeyen KDV tutarları dikkate alınır. İşlemin bünyesine giren KDV'nin iadesinin öngörüldüğü iade taleplerinde, yüklenilen KDV hesabı yapılır (KDVGUT\IV.A.1).

Yüklenilen KDV'nin nasıl hesaplanacağı KDVGUT'ta açıklanmıştır. Ancak iade edilecek vergi her zaman yüklenilen vergi dikkate alınarak hesaplanmaz. İade edilecek verginin hesaplanmasında yüklenilen verginin dikkate alınması kuralının bazı istisnaları bulunmaktadır (Şentürk ve Şentürk, 2015: 156-157).

İhraç kayıtlı teslimde bulunan mükelleflere, yüklenilen KDV tutarı değil, teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tecil ve terkin edilemeyen kısmı iade edilir. Yolcu beraberli eşya uygulamasında istisna şartlarının gerçekleşmesi durumunda alıcıya iade edilen tutar mükellefe iade edilmektedir.

Tevkifat uygulamasından doğan iadelerde de, iade edilecek tutar, tevkifat edilen kısım olmaktadır. Bunların dışındaki iadelerde mükellefler iade edilecek tutarı yükledikleri vergiyi hesaplayarak tespit etmektedir.

İşlemin bünyesine giren KDV, teslim işlemlerinde malın üretimi, iktisabı, muhafazası ve teslimi; hizmet işlemlerinde ise ifa edilen hizmetin meydana getirilmesi ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV'den oluşur (Pehlivan, 2004: 123).

Mükellefler, 36 seri No'lu KDV Genel Tebliği'ne göre yükledikleri KDV'yi doğru olarak hesaplamak zorundadırlar. Ancak, yüklenilen KDV'nin

doğru olarak hesaplanmasında kullanılacak her duruma ve her olaya uygun bir formül yoktur.

3.4.3.1. Genel açıklamalar

KDV Kanunu'nun 32. maddesinde sayılan tam istisnalarda, mal ya da hizmet alıcısına KDV tahsil edilmeden teslim edildiğinden, mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan mükellefin yüklediğı ancak indirim yoluyla gideremediğı vergi iade edilmek suretiyle istisnaya konu mal ya da hizmetin tamamen KDV'den arındırılması sağlanmış olmaktadır (Pirlepeli, 2015: 68).

KDV Kanunu'nun 29. maddesi uyarınca indirimli orana tabi işlemlerde de, mükelleflerin fiilen yaptıkları indirimli orana tabi teslim ve hizmetler üzerinden hesapladıkları KDV'den söz konusu işlemler nedeniyle yükledikleri KDV'yi indirim konusu yapmaları, indirilemeyen kısmın bulunması halinde ise iade talep etmeleri gerekmektedir (Vural, 2015: 119).

Bu anlamda, KDV Kanunu'nun 29 ve 32. maddelerine göre iade edilecek KDV'de temel prensibin, iade hakkı doğuran işlemler için yüklenilen vergilerden indirimle giderilmeyen kısmın hesaplanması olduğu görülmektedir.

Yüklenilen vergiden maksat; indirim oranlı mal ya da hizmetin meydana getirilmesi için yapılan harcamalara ait vergidir. KDV indirim mekanizmasına sahip bir vergi olduğu için, satın alınan bir mal için ödenen KDV o malın bünyesine giren toplam KDV'yi göstermektedir.

Ancak, indirimli orana konu teslimi gerçekleştirenlerin, mal alımı dışında harcamalarının olacağı da kuşkusuzdur. Bu harcamalar yapılan genel giderler ile ATİK'lerin amortisman giderleridir.

Dolayısıyla, yüklenilen KDV'nin doğru olarak hesaplanması için, doğrudan mal ve hizmet alışları nedeniyle yüklenilen KDV'nin, genel giderler nedeniyle yüklenilen KDV'nin ve ATİK'ler nedeniyle yüklenilen KDV'nin doğru olarak hesaplanması gerekir (Pirlepeli, 2015: 69).

İade hakkı doğuran işlem nedeniyle yüklenilen vergi tutarının hesabının götürü olarak yapılması mümkün değildir. Bu kapsamda teslim edilen mal veya hizmetin üretilmesi ya da satın alınması aşamasında maliyeti oluşturan

harcamalara ait KDV tutarı ve genel giderler ile ATİK KDV'den pay verme şeklinde ayrıntılı hesaplama yapılması gerekmektedir.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ait KDV'nin dağıtımı ise, bunların iade hakkı doğuran işlemlerde kullanıldığı kısımla orantılı olarak yapılabilecektir.

İade hakkı doğuran işlemlere ilişkin olarak yüklenilen vergilerin, diğer işlemlere ait yüklenilen vergilerden mutlak surette ayrılması gerekmektedir. Böyle bir ayırım yapılmadan, iade hakkı doğuran işlemin bedeli ile genel vergi oranının çarpımı suretiyle bulunacak miktarın, iade olarak talep edilmesi mümkün değildir. KDV iade uygulamasında, bir dönemde gerçekleştirilen iade hakkı doğuran işlemlere isabet eden verginin tam ve doğru olarak hesaplanmasının yanı sıra, iade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren vergilerle, vergiye tabi diğer faaliyetler için yüklenilen vergilerin ayrı ayrı gösterilmesi gerekmektedir. Bu ayırımın yapılmasının mümkün olmaması halinde, yüklenilen vergiler indirimle giderilecek, iade söz konusu olmayacaktır (Sazak, 2005: 205-206).

1991/1 Sıra No'lu KDV İç Genelgesinde, KDV iade uygulamasında temel prensibin bir dönemde gerçekleştirilen iade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren vergilerden indirimle giderilemeyen kısmın iadesi olup, Kanun hükümlerine göre vergiye tabi işlemlerle iade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren vergilerin gerçek miktarları itibarıyla ayrı ayrı hesaplanması gerektiği, yüklenilen bu vergilerden indirim konusu yapılamayan KDV'nin iade hakkı doğuran işlemin bünyesine giren miktarlarla sınırlı olmak üzere iade edileceği, kalan kısmın ise sonraki dönemlere devredileceği belirtilmiştir (Vural, 2015: 120).

3.4.3.2. Stoklarda yer alan mallar

Stoklarda yer alan mallarla ilgili olarak yüklenilen vergilerin, gerçekleşen indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade hesabına dahil edilmesi mümkün değildir. Stoklarda yer alan mallar nedeniyle yüklenilen vergiler ancak, söz konusu malların satış işleminin gerçekleştirildiği vergilendirme dönemine ait iade hesabında dikkate alınabilir (KDVGUT\III.B.3.1.3.2).

3.4.3.3. Amortismanına tabi iktisadi kıymetler

Amortismanına tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenen vergilerden, söz konusu iktisadi kıymetlerin indirimli orana tabi işlemlerde kullanılması kaydıyla, iade hesabına pay verilmesi mümkündür (KDVGUT\III.B.3.1.3.3).

Söz konusu iktisadi kıymetlerin bizzat mükellef tarafından imal ve inşa edilmesi halinde, imal ve inşa sırasında yüklenen vergilerden, bu kıymetlerin aktife alındığı ve indirimli orana tabi işlemlerde fiilen kullanılmaya başlandığı dönemden itibaren iade hesabına pay verilebilecektir (KDVGUT\III.B.3.1.3.3).

Yatırım döneminde henüz işletme açısından aktifleşmeyen, yani amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliği kazanmayan giderler nedeniyle yüklenen vergilerin iade hesabına dahil edilmesi mümkün değildir (Kelecioğlu,2007: 44).

İndirimli orana tabi işlemler nedeniyle iadesi gereken KDV'nin hesabında yüklenen KDV'nin, ait olduğu yıl değil, indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği tarih itibariyle işlemin bünyesine girmesi esastır.

Gelir İdaresi indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iadesinin hesaplanmasının aşamalı olarak yapılmasını istemektedir. Buna göre (Vural, 2015: 917):

- Önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar hesaplanmaktadır.
- Azami iade edilebilir vergi tutarı aşılmamışsa genel giderlere ait KDV iade hesabına dahil edilecektir.
- İşlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar ile genel giderlere ait vergilerin toplamı azami iade edilebilir vergiyi aşmıyorsa ATİK'lere ait KDV iade hesabına dahil edilecektir.
- İade edilecek verginin hesabında genel giderlerin azami iade edilecek vergi tutarını aşacak şekilde dahil edilip edilmeyeceği konusunda Gelir İdaresi'nin farklı yönde uygulamaları bulunmaktadır.
- Amortismanına tabi iktisadi kıymetler için ödenen vergilerin, bir vergilendirme döneminde iade edilecek kısmı, o dönemdeki iade hakkı

doğuran işlemlere ait bedelin genel vergi oranı ile çarpılması suretiyle bulunan miktardan fazla olamaz. Ancak ATİK dışındaki alış ve giderler nedeniyle yüklenilen KDV'nin iadesi için bir üst sınır söz konusu değildir. Bu durum, KDV Kanununun 29/2. maddesi gereğince yapılacak KDV iadeleri için de geçerlidir.

İndirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade hesabına, ATİK'ler sebebiyle yüklenilen KDV tutarları aşağıda belirtilen şekilde dahil edilebilecektir.

- İade hakkı tanınan indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerin toplam bedeli üzerinden, KDV Genel Uygulama Tebliğinin "III/B-3.1.1." bölümündeki açıklamalar dikkate alınmak suretiyle azami iade edilebilir vergi tutarı bulunacaktır.
- İşlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV tutarı, azami iade edilebilir KDV'den fazla ise iade hesabına genel giderler ve ATİK'lerden pay verilmeyecektir.
- Azami iade edilebilir KDV tutarı, işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV'den fazla ise, öncelikle iade hesabına ilgili dönem genel giderlere ilişkin yüklenilen KDV tutarından pay verilecektir. Pay verilirken indirimli orana tabi işlem, KDV'den istisna edilen işlem ve genel orana tabi işlem bedellerinin, o dönemdeki toplam işlem bedeli içindeki oranı dikkate alınacaktır. İndirimli oranın, toplam işlem bedeli içindeki oranına göre genel giderlere ilişkin yüklenilen KDV iade hesabına dahil edilecektir.
- Bu şekilde hesaplanan iade tutarı, azami iade edilebilir KDV tutarını aşmıyorsa, azami iade edilebilir KDV tutarı ile hesaplanan iade tutarı arasındaki fark kadar ATİK'ler nedeniyle yüklenilen KDV'den pay verilebilecektir.

Bu nedenle, ATİK nedeniyle yüklenilen KDV'nin izlendiği bir yardımcı hesabın ayrıca tutulması gerekmektedir. Bu şekilde, iade hakkı doğuran işlemler ile mükellefin diğer işlemlerine ait ATİK nedeniyle yüklenilen KDV'den verilen toplam pay, ATİK hesabından düşülecektir. Öte yandan, iade hesabına dahil edilen ATİK tutarlarının, yüklenilen KDV tutarından indirileceği tabiidir.

ATİK, indirimli orana tabi olan ve olmayan işlemlerde birlikte kullanılıyorsa, ilgili aydaki indirimli orana tabi işlem bedeli toplam işlem bedeline oranlanır. ATİK devreden vergisi bu oranla çarpılır. Bulunan rakam, indirimli orana tabi işlem bedelinin genel vergi oranı ile çarpılması suretiyle bulunan tutardan ATİK dışındaki alış ve giderler dolayısıyla yüklenen verginin tenzili suretiyle bulunan fark ile mukayese edilerek iade hesabına ATİK'den verilecek pay bulunur (Kelecioğlu, 2007: 45).

3.4.3.4. Sonradan düzenlenen veya temin edilen belgeler

İndirim oranlı işlemlerin gerçekleştiği dönem içerisinde veya önceki dönemde bu işlemlerle alakalı olarak yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin fatura ve benzeri belgelerin, belge düzenleme süresi içerisinde olmakla birlikte, indirim oranlı kapsamındaki işlem gerçekleştikten sonra düzenlenmesi yahut zamanında düzenlenen belgenin işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminden sonra temin edilmesi durumunda, bu belgelerde belirtilen KDV tutarları, işlemin gerçekleştiği vergilendirme dönemi iade hesabına düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle dahil edilebilmektedir (KDVGUT\III. B.3.1.3.4).

Eğer iade, YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile talep edilmiş ise söz konusu raporda bu durum gerekçeleriyle birlikte açıklanır. YMM tasdik raporu ile talep edilmemiş iade ise konuyla ilgili mükelleften izahatlı bir yazı istenir, vergi idaresi tarafından izahatın yeterli görülmesi halinde de bu tutarlar genel esaslar kapsamında iade edilir (KDVGUT\III. B.3.1.3.4).

Ancak, KDVK'nın 29/3'üncü maddesi uyarınca, indirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak kaydıyla, ilgili belgelerin yasal defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceğinden, sonradan temin edilen belgelerde yer alan KDV tutarlarının iade hesabına dahil edilmesinde de bu kurala riayet edilecektir. Yani, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı içinde yasal defterlere kaydedilmeyen fatura ve benzeri belgelerde yer alan KDV tutarlarının indirimi ve KDV iade hesabına dahil edilmesi mümkün değildir (KDVGUT\III. B.3.1.3.4).

3.5. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Özellikli Durumlar

İndirimli orana tabi işlemlerin aynı zamanda tam veya kısmi istisna kapsamına girmesi de mümkündür. İndirimli orana tabi işlemlerden tam veya kısmi istisna kapsamına girenler bu istisnaların uygulanmasına ilişkin genel esaslara tabi olacaktır. Tam istisna nedeniyle iadesi gereken vergiler ile kısmi istisna kapsamına girdiği için indirim mümkün olmayan vergilerin, KDVK'nın 29/2'nci maddesi çerçevesinde indirimli orana tabi mal veya hizmetlere ait iade uygulaması kapsamında iadesi mümkün değildir. Bu nedenle indirimli orana tabi olup tam veya kısmi istisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenilen vergiler KDVK'nın 29/2'nci maddesinde belirtilen iade hesabına dahil edilmeyecektir (Arslan, 2015: 114).

İndirimli oran kapsamındaki işlemler kısmi istisna kapsamına giriyorsa, söz konusu işlemlerin bünyesine giren verginin indirim konusu yapılmaması gerekmektedir. Tam istisna kapsamına giren işlemlere ait yüklenilen vergilerin ise indirim konusu yapılması ancak indirimle telafi edilememesi durumunda, ilgili istisnanın uygulanmasına yönelik usul ve esaslar kapsamında iade olarak talep edilmesi gerekmektedir (Sazak, 2006: 204).

Örneğin, I sayılı liste kapsamına giren tarım ürünlerinin ihraç edilmesi halinde tam istisna söz konusudur. Bu durumda ihracatçı, Bakanlar Kurulu'na belirlenen sınıra tabi olmadan ihracat istisnası hükümlerine göre iadesini alacaktır.

Bir başka örnek vermek gerekirse, I sayılı liste kapsamına giren tarım ürünlerinin KDV Kanununun 17. maddesinde sayılan kurum veya kuruluşlara bedelsiz olarak teslim edilmesi halinde kısmi istisna uygulanacaktır. Bu durumda ise, bu teslim ilişkisi olarak yüklenilen verginin indirim mümkün değildir. Yüklenilen KDV, duruma göre gider veya maliyet olarak dikkate alınacaktır. Dolayısıyla indirim mümkün olmayan söz konusu verginin KDV Kanununun 29/2. maddesi kapsamında iade edilmesi söz konusu olmayacaktır (Vural, 2015: 985).

3.5.1. İndirimli Orana Tabi İşlemleriyle Birlikte Diğer İade Hakkı İşlemleri Bulunan Mükellefler

KDV beyannamesinde indirimli orana tabi işlemlerin yanı sıra diğer işlemlerden doğan iade alacaklarının bulunması da mümkündür. Toplam iade

alacağından öncelikle mükellefin ithalde alınanlar dışındaki kendi vergi borçlarına mahsup yapılır. Bu mahsup işleminden sonra indirimli orana tabi işlemlere ait bir KDV alacağının kalması halinde kalan tutar, mükellefin isteğine bağlı olarak sigorta prim borçları ile KDVGUT'un (III/B-3.2.2.) bölümünde sayılan diğer borçlarına mahsup edilebilir. İndirimli orana tabi işlemler dışındaki diğer iade hakkı doğuran işlemlerden doğan KDV alacaklarının mal ve hizmet alımlarına ilişkin borçlara mahsubu mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle mahsup dilekçesinde (Vural, 2015: 985);

İade alacağının, indirimli orana tabi işlemler dahil, iade hakkı doğuran işlem türleri itibariyle tutarları,

Muaccel hale gelmiş kendi vergi borçlarının toplam tutarı,

Bu borç tutarının, iade hakkı doğuran işlemlerden hangilerine ilişkin alacağa mahsup edileceği,

Bu mahsuptan sonra, indirimli orana tabi işlemlerden kalacak iade tutarı (A),

Varsa indirimli orana tabi işlemlere ait olup geçmiş dönemlerde mahsup edilemeyen iade alacağı (B),

(A + B) toplamından mal ve hizmet alımlarına ilişkin borçlara ve/ veya sigorta prim borçlarına mahsubu talep edilen tutar,

İndirimli orana tabi işlemlere ait iade alacağından bu dönemde mahsup edilemeyen ve gelecek döneme aktarılan iade tutarı, bir tablo halinde yer alır.

İndirimli orana tabi mal ve hizmetlerin aynı zamanda tam istisna kapsamında teslim ve ifa edildiği durumlarda yüklenilen vergilerden indirim yoluyla telafi edilemeyenlerin ilgili işleme ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iade edilmesi gerekmektedir (KDVGUT\III.B.3.4.1).

Buna göre indirimli orana tabi mal ve hizmetleri aynı dönemde hem vergiye tabi hem de tam istisna kapsamında teslim veya ifa eden mükelleflerin, bu işlemlerle ilgili yükledikleri vergilerin, iadenin talep edildiği vergilendirme dönemine ait devreden vergi tutarını aşması halinde indirimli orana tabi

işlemlerden kaynaklanan iade tutarı, işlemlerin toplam iade miktarı içindeki payı dikkate alınarak hesaplanır (KDVGUT\III.B.3.4.1).

Bu açıklamalara göre (Vural, 2015: 986);

Mükellefler muhtelif iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade alacaklarının hangilerini hangi borçlara mahsup edeceklerini ya da hangilerini nakden hangilerini mahsup yoluyla alabileceklerini kendileri belirleyebileceklerdir.

Toplam iade alacağından öncelikle mükellefin ithalde alınanlar dışındaki kendi vergi borçlarına mahsup yapılacaktır. Bu mahsup işleminden sonra indirimli orana tabi işlemlere ait bir KDV alacağının kalması halinde kalan tutar, mükellefin isteğine bağlı olarak sigorta prim borçları ile diğer borçlarına mahsup edilebilecektir.

İade talep ederken, sadece indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV alacaklarının mal ve hizmet alımlarına (elektrik ve doğalgaz) ilişkin borçlara mahsubunun mümkün bulunduğu göz önünde bulundurulmalıdır.

3.5.2. İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Teslimi

KDV Kanununun 11/1-C maddesinde düzenlenen ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin tecil edilemeyen kısmı, ihraç kaydıyla teslim yapanlara iade edilebilmektedir. Ancak KDV Kanunu'nun 11/1-C maddesine göre ihraç kaydıyla teslimlerde iade edilecek tutar ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden fazla olamamaktadır (Vergili, 2015: 86).

Ancak; nakliye, makine-teçhizat, ambalaj, enerji gibi girdilerde genel vergi oranının uygulanması nedeniyle, indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimi dolayısıyla yüklenilen vergiler, bazı hallerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergilerden fazla olabilmektedir.

Bu nedenle; KDV Kanunu'nun 29/4. maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak, 64 seri No'lu KDV Genel Tebliği ile, indirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla teslimlerinde iade edilecek verginin hesabında; ihraç kaydıyla teslim bedelinin genel vergi oranıyla çarpılması ile bulunacak tutardan

fazla olmamak kaydıyla, teslimin bünyesine giren vergilerin esas alınması uygun görülmüştür (Şentürk ve Şentürk, 2015: 156).

64 seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin yukarıdaki düzenlemenin yer aldığı (II) No'lu bölümü 119 seri No'lu KDV Genel Tebliği ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Bununla birlikte, indirimli orana tabi malların ihraç kayıtlı teslimlerinde yüklenilen vergilerin teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiyi aşan kısmının iade edilmesi uygulaması 119 seri No'lu KDV Genel Tebliği ile de devam ettirilmiş, ancak yüklenim farkının ihracat istisnasına ilişkin hükümlere göre değil, indirimli orana tabi malların yurt içi teslimlerinde uygulanan hükümlere göre iade edilmesi öngörülmüştür (Vural, 2015: 987).

119 seri No'lu KDV Genel Tebliği ile getirilen düzenleme ise KDVGUT ile aynen korunmuştur. Ancak yüklenilen KDV'nin hesaplanan KDV'den fazla olması durumunda yüklenim farkından kaynaklanan iadenin, ihraç kayıtlı teslimin gerçekleştiği dönemde yapılması yönünde bir değişikliğe gidilmiştir.

KDV Kanunu'nun (11/1-C) ve geçici 17. maddeleri kapsamında ihraç kaydıyla teslim edilen malların ihracı üzerine ihraç kaydıyla teslim faturasında hesaplanan ancak tahsil edilmeyen ve tecil de edilemeyen KDV mükellefe iade edilmektedir. Bu işlem indirimli orana tabi bir teslim ise hesaplanan KDV tutarını aşan yüklenimleri de Kanunun 29/2. maddesine göre mükellefe iade edilebilir. Bu teslim nedeniyle tecil edilecek KDV çıkması halinde yüklenilen KDV indirim yoluyla telafi edildiğinden mükellefe Kanun'un 29/2. maddesine göre iade yapılmaz (KDVGUT\III.B.3.4.2).

3.5.3. Fason Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde İade Uygulaması

Tekstil ve konfeksiyon sektöründe indirimli orana tabi fason işlerden doğan KDV alacaklarının iadesine ilişkin usul ve esaslar, diğer indirimli orana tabi işlemlerden doğan iadelerden farklılaştırılmış bulunmaktadır.

Buna göre, tekstil ve konfeksiyon sektöründe indirimli orana tabi fason işlerden doğan KDV iade alacaklarının yılı içerisinde mahsuben iadesini talep eden mükelleflerin 5.000 TL'yi aşmayan mahsup talepleri vergi inceleme raporu, YMM Raporu ve teminat aranmaksızın, 5.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade

talepleri ise teminat ve/veya vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir (Kelecioğlu, 2007: 56-57).

Bu kapsamda işlemleri bulunan mükelleflerin izleyen yıl içerisinde nakden iade talebinde bulunmaları halinde ise nakden iade talepleri münhasıran teminat ve/veya vergi inceleme raporu ile yerine getirilir (KDVGUT\III.B.3.4.3).

Mükelleflerin, KDV iade alacağıının tamamı için teminat göstermeleri halinde iade talebi, gerekli belgelerin ibraz edilmiş olması şartıyla teminatın gösterildiği tarih itibarıyla geçerlik kazanır, teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür (KDVGUT\III.B.3.4.3).

Vergi inceleme raporu sonucuna göre yapılacak iadelerde, mahsuben iade talepleri mahsup talep dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla, nakden iade talepleri ise vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibarıyla geçerlik kazanır (KDVGUT\III.B.3.4.3).

3.5.4. Konut Teslimlerinden Doğan KDV İade Uygulaması

Konut teslimlerinde KDV iade talep edilebilmesi için teslim yapılmalıdır. Zira 74 Seri No'lu KDV Genel Tebliği iade hakkı için indirimli orana tabi işlemin gerçekleşmesini şart koşmuştur. Yani 150 m2'nin altında olan konut tesliminin gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Burada önemli olan hususlardan bir tanesi de inşaat devam ederken, hatta başlamadan yapılan teslimlerin durumudur. Yapımı tamamlanmadan yapılan satışlarda KDV'yi doğuran olay gerçekleşmemektedir. Vergiyi doğuran olay tasarruf hakkının fiilen alıcıya devridir. Bu durumda her ne kadar satış sözleşmesi veya fiilen ödeme olsa bile iktisap fiilen teslim tarihi olacaktır. Bu durumda alıcı tarafından yapılan ödemeler avans niteliği taşımaktadır. Fatura kesilmesi gerekmemektedir. Dolayısıyla fatura kesilmesi ve KDV iadesi söz konusu olması için ilgili dairenin tasarruf hakkının fiilen daire malikine (alıcıya) geçmesi veya tapu tescili gerekmektedir (Arslan, 2015: 142).

Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı-İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın özelgelerinde, inşaat başlamadan önce ya da inşaat devam ederken dairenin satışında alınan paraların avans olarak değerlendirileceği, fatura kesilmiş olması halinde ise vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacağıından bunun beyan edilmesi gerekeceği, bu satışla ilgili iadenin ise teslimin yapıldığı dönemde isteneceği yönünde görüş bildirilmiştir (Arslan, 2015: 142).

3.5.5. Süresinden Sonra İade Talebinde Bulunulması

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iade alacağının ait olduğu aylık dönemde mahsuben iadesinin talep edilmesi ihtiyaridir. Bu sebeple indirimli orana tabi işlemleri bulunan mükellefler hak kazandıkları iade miktarını cari yılın sonraki dönemlerinde mahsuba konu edebilecekleri gibi, bir sonraki yılda da KDVGUT'un (III/B-3.2) bölümündeki açıklamalara göre talep etmeleri şartıyla nakden veya mahsuben geri alabilirler (KDVGUT\III.B.3.4.4).

Ancak süresinde iade hakkını kullanmayan mükelleflerin, daha sonra düzeltme beyannameleri ile iade talebinde bulunmaları mümkün değildir (KDVGUT\III.B.3.4.4).

3.5.6. İade İşlemi Sonlandırıldıktan Sonra İndirimli Orana Tabi İşlemlerin Matrahında Meydana Gelen Değişiklikler

KDV Kanunu'nun 35. maddesinde, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair nedenlerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi kaydıyla, düzeltilecekleri hükme bağlanmıştır (KDVGUT\III.B.3.4.5).

İndirimli orana tabi teslim veya hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminden sonra malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle işlem matrahının değişmesi durumunda bir düzeltme yapılması gerekmektedir (KDVGUT\III.B.3.4.5).

Bu düzeltme defter kayıtları ve beyanname üzerinde yapılır. Dolayısıyla vergiye tabi işlemi gerçekleştiren mükellef, hesapladığı vergiyi, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu döneme ait beyannamenin "İndirimler" kulaklığı altındaki "103" kodlu "Satıştan İade Edilen, İşlemi Gerçekleşmeyen veya İşlemden Vazgeçilen Mal ve Hizmetler Nedeniyle İndirilmesi Gereken KDV" satırına yazmak suretiyle tekrar indirim hesaplarına alarak düzeltir (KDVGUT\III. B.3.4.5).

Bu çerçevede, indirimli orana tabi bir işleme ait iade talebi sonuçlandırıldıktan sonra KDV iadesini ortaya çıkaran işlemten vazgeçilmesi veya satılan malların bir kısmının geri gelmesi durumunda aşağıdaki şekilde hareket edilir (KDVGUT\III.B.3.4.5):

Matrahta değişikliğin vuku bulunduğu vergilendirme döneminde, yukarıda belirtildiği şekilde defter kaydı ve beyanname üzerinde gerekli düzeltmeyi yapan mükellefin vergi dairesine yazılı olarak müracaat edip, daha önce iadesini aldığı tutarı iade etmesi halinde bu tutar, gecikme faizi ve vergi ziyanı cezası uygulanmaksızın mükelleften geri alınır. Mükellefin, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu dönemde düzeltme işlemini yapmaması halinde; indirimli orana tabi işlem nedeniyle iade edilen KDV, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu dönemden düzeltmenin yapıldığı döneme kadar gecikme faizi uygulanarak vergi ziyanı cezası ile birlikte mükelleften alınır. Öte yandan matrahta değişikliğin indirimli orana tabi mallar iade edilmesinden kaynaklanması durumunda;

İade edilen malların, iadenin gerçekleştiği vergilendirme döneminde yeniden satışa konu edilmesi halinde satış daha düşük fiyattan gerçekleşmişse (iade tutarı artacağından) mahsup işlemi yapılarak aradaki fark, iadeye konu edilebilir. Satış daha yüksek fiyattan gerçekleşmişse (iade tutarı azalacağından) mahsup işlemi yapılan aradaki fark mükelleften tahsil edilir.

İade edilen malların daha sonraki bir vergilendirme döneminde satışa konu edilmesi halinde daha önce iade edilen tutar (a) veya (b) bölümündeki açıklamalara göre mükelleften tahsil edilir. Mükellef de bu işlemi nedeniyle genel esaslara göre iade talebinde bulunur.

Malların indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yıl içerisinde iade edilmesi durumunda, mükellefe iade edilen tutar; işlemin gerçekleştiği yıl içerisinde mahsuben iade alınıp alınmadığı hususu da göz önünde bulundurularak; izleyen yıl içerisinde iade gerçekleşmiş ya da iade talebine bulunulmamışsa (a) veya (b) bölümlerindeki açıklamalara göre hareket edilir.

İade edilen malların bir daha satışa konu olmayacak şekilde zayi olması halinde daha önce iade edilen tutar, (a) veya (b) bölümüne göre mükelleften tahsil edilir.

Diğer taraftan KDV Kanununun (30/c) maddesi uyarınca zayı olan mallar nedeniyle yüklenen vergilerin indirim konusu yapılması mümkün bulunmadığından daha önce indirim hesaplarına alınan tutarlar indirim hesaplarından çıkarılır (KDVGUT\III.B.3.4.5).

3.5.7. Özel Hesap Dönemi Tayin Edilen Mükelleflerin İade Talepleri

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade uygulaması bakımından özel hesap döneminin bir önemi bulunmamaktadır. Kazancın tespiti yönünden kendilerine özel hesap dönemi tayin olunan gelir ya da kurumlar vergisi mükelleflerince, indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenen ancak işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirim yoluyla giderilemeyen ve yılı içinde de mahsubu yapılamayan vergilerin bu mükelleflere nakden iadesi, takvim yılı esasına göre yerine getirilecektir (KDVGUT\III.B.3.4.6).

Buna göre, örneğin kurumlar vergisi yönünden 1 Kasım-31 Ekim dönemini kapsayan özel hesap dönemine tabi mükellefin 1. 1. 2016- 31. 10. 2016 dönemine ait indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenen ve indirim yolu ile giderilemeyen katma değer vergilerinin 2016 yılının Kasım ve Aralık ayı içinde nakden iadesinin talep edilmesi mümkün değildir (Vural, 2015: 900).

3.5.8. Seyahat Acentelerinin Durumu

Mal teslimi ve hizmet ifalarına uygulanacak KDV oranlarının belirlendiği 2007/13033 sayılı BKK'ya ekli (II) sayılı listenin 25. sırası ile otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmetlerinde KDV oranı %8 olarak belirlenmiştir. Bu sıranın parantez içi hükmü ise 9/2/2008 tarihinden geçerli olmak üzere 2008/13234 sayılı Kararname ile aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir (Çakıcı vd, 2015: 602).

1618 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndan işletme belgesi almış seyahat acenteleri tarafından müşteriye aktarılan geceleme hizmet tutarı ve bu hizmete ilişkin aracılık bedellerine de konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmetlerinin ait olduğu oran uygulanır. Konaklama tesislerinde geceleme hizmetinden yararlanmayanlara verilen tüm hizmetler ile geceleme hizmetiyle beraber verilen ancak ayrıca belgelendirilen ya da geceleme hizmetine ait belgede ayrıca fiyatlandırılan hizmetler bu sıra kapsamında yer almamaktadır. Ancak geceleme hizmeti kapsamında verilmesi ve geceleme bedeline dahil

edilmesi mutlak olan diğer hizmetler bu sıra kapsamında yer almakla birlikte bu şekilde belirlenen geceleme bedeli içinde sunulan alkollü içeceklerle ilişkin yüklenilen KDV tutarları, hizmeti sunanlar tarafından indirim konusu yapılamaz (Arslan, 2015: 128).

Söz konusu değişikliğe ilişkin açıklamalara ise 107 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin "Seyahat Acenteleri" başlıklı C/2.3. bölümünde konuya yer verilmiştir. Buna göre (Çakıcı vd, 2015: 602-603);

Geceleme hizmetinin seyahat acenteleri aracılığıyla verilmesi halinde, hizmeti veren konaklama tesisleri, seyahat acentelerine düzenledikleri faturada (%8) oranında KDV hesaplayacak; seyahat acenteleri de konaklama hizmetine ait bedeli, hizmeti fiilen alan kişi veya kuruluşlara aktarırken düzenleyecekleri faturada, konaklama tesisi tarafından kendilerine düzenlenen geceleme hizmetine ilişkin faturanın tarih ve numarasına atıfta bulunmak kaydıyla, konaklama hizmet bedeline isabet eden kısım üzerinden %8 oranında KDV hesaplayacaklardır. Seyahat acenteleri tarafından müşteriye düzenlenen faturada yer alan toplam bedelin geceleme hizmeti dışındaki her türlü işlemlere ilişkin kısmı ise organizasyon hizmetinin karşılığını teşkil ettiğinden genel oranda KDV'ye tabi tutulacaktır.

Bu kapsamda işlem yapılabilmesi için seyahat acentesi mükellefin 28/9/1972 tarihli ve 14320 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1018 sayılı Seyahat Acentaları ve Seyahat Acentaları Birliği Kanunu hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığında işletme belgesi almış olması gerekmektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde seyahat acenteleri, bizzat bir geceleme hizmeti sunmazlar. Bunlar, geceleme hizmetine aracılık etmektedirler. Dolayısıyla indirimli oran uyguladıkları tutarlar, konaklama işletmesince müşteriye sunulan ve kendileri tarafından müşteriye aktarılan konaklama hizmet bedelinden ibarettir.

Bu nedenle, seyahat acentelerinin geceleme hizmeti sunan işletmelerden alıp müşterilerine indirimli oran uygulayarak aktardığı söz konusu işlemlerle ilgili olarak yüklenildikleri KDV tutarlarının iadesini istemeleri mümkün değildir (Çakıcı vd, 2015: 603).

3.5.9. Önceki Yıllara Ait İade Edilmeyen Alt Sınır Tutarları

İndirimli orana tabi işlemlere ilişkin olarak geçmiş yıllar için Bakanlar Kurulu'nca belirlenen alt limit tutarları, iadenin talep edildiği dönemde iade tutarından düşülecek ancak bu tutarlar, izleyen dönemlere ilişkin iade hesabına doğrudan dahil edilemeyecektir.

Bu tutarların tekrar devreden KDV tutarına ilave edilmesi ve bu hesapta muhafaza edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade hesabında alt sınır olarak yalnızca cari yıl için belirlenen tutar dikkate alınacaktır. Söz konusu tutarların tekrar devreden KDV hesabına alınmasında, 119 seri nolu KDV Genel Tebliğinin 7.3. bölümündeki açıklamalara göre hareket edilecektir (Gündüz, 2015: 196).

Buna göre, iadesi talep edilen tutarların içerisinde, iadenin talep edildiği dönemde “devreden vergi” tutarından çıkarılan alt limit tutarları da en erken izleyen vergilendirme dönemine; en geç izleyen yılın Ocak vergilendirme dönemine ait beyanname, “İndirimler” kulakçığı altında bu amaçla ihdas edilen 106 Nolu “İndirimli Orana Tabi İşlemlerle İlgili Mahsuben İadesi Gerçekleşmeyen KDV” satırına yazılmak suretiyle yeniden devreden KDV tutarlarına dahil edilecek ve daha sonraki iade taleplerinin hesaplanmasında dikkate alınacaktır (Çakıcı vd, 2015: 530).

Öte yandan, indirimli orana tabi işlemlere ilişkin geçmiş yıllardaki alt sınırların cari yıla ilişkin alt sınıra eklenmesi söz konusu değildir. Geçmiş yıllardaki alt sınır uygulamaları nedeniyle devreden KDV, cari yılda gerçekleşen indirim oranlı işlemlere ilişkin iade hesabına doğrudan dahil edilmeyecek, devreden KDV hesabında muhafaza edilecektir.

4. İNDİRİM ORANLI KDV İADE SÜRECİ ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN BİR TEKSTİL İŞLETMESİNDE ÖRNEK UYGULAMASI

4.1. Genel Açıklama

Temel faaliyet konusu dışarıdan iplik alıp bu iplikleri imalata sokup kumaşa dönüştürdükten sonra satmak olan ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret Anonim Şirketi'nin indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerinden kaynaklanan katma değer vergisi iadesini izleyen yıl içinde kısmen nakit kısmen mahsuben Yeminli Mali Müşavir Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu ile teminat göstermek suretiyle talep ederek alması süreci örnek uygulama üzerinde gösterilecektir.

Bursa'da faaliyet gösteren ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret Anonim Şirketi'nin firma bünyesindeki muhasebe yetkilileri, firmanın tüm muhasebe işlemlerinden sorumlu 3568 Sayılı Meslek Yasasına tabi Serbest Muhasebeci Mali Müşaviri, firmayla ilgili talep döneminde Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu Sözleşmesi bulunan Yeminli Mali Müşaviri ve katma değer vergisi iadesi raportörü ile mülakatlar yapılarak gerekli tüm dokümanlar temin edilmiş ve süreç hakkında gözlem yoluyla veri toplanmıştır.

ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret Anonim Şirketi 2015 yılına ait indirim oranlı teslimlerinden kaynaklanan indirim yoluyla telafi edemediği katma değer vergisini 2016 yılı Temmuz döneminde talep etmiştir. Firmanın Serbest Muhasebeci Mali Müşaviri ilgili dönemlerdeki alış ve satış faturalarını, yüklenilen KDV listelerini ve iadesi talep edilen KDV iadesi hesaplama tablosunu hazırlayarak internet vergi dairesi sistemine talep için gerekli diğer bilgileri de girdikten sonra yüklemiştir. Sistemden alınan kontrol raporu sonrasında Yeminli Mali Müşavir KDV İadesi Tasdik Raporu süreci başlamıştır.

4.2. Şirket ile İlgili Genel Bilgiler

ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret Anonim Şirketi'nin faaliyet konusu her türlü ham bezi, imalatçı veya tedarikçilerden temin ederek boya ve emprime işlemlerini yaptırdıktan sonra pazarlamak ve boyalı kumaş ticareti yapmaktır. Şirketin sermayesi 31.12.2015 tarihi itibarıyla 16.000.000,00 TL'dir ve tamamı ödenmiştir. Rapor tarihi itibarıyla şirketin kapasite raporu ve sanayi sicil

belgesi bulunmamaktadır. Şirketin tam tasdik sözleşmesi ve 31.12.2015 tarihi itibarıyla kredi borcu bulunmamaktadır.

4.3. Yüklenilen KDV'nin Hesaplanması ve İade Hesaplama Tablosunun Hazırlanması

İndirim oranlı işlemlerden kaynaklanan KDV iade tutarının hesaplanmasında ilk olarak işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler dikkate alınmaktadır. Daha sonra ilgili dönem genel yönetim giderleri için yüklenilen vergilerden pay verilmektedir. Bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir vergi tutarının altında kalması halinde, en fazla aradaki farka isabet eden tutar kadar amortismanına tabi iktisadi kıymetler (ATİK) dolayısıyla yüklenilen vergilerden iade hesabına pay verilebilmektedir.

4.3.1. Genel Açıklama

İndirim oranlı KDV iadesinde yüklenilen KDV'nin hesaplanması iadenin en önemli ve bir o kadar da en zorlanılan kısmını oluşturmaktadır. Örneğimizdeki gibi imalat yapan firmalar için indirimli orandan kaynaklanan yüklenilen KDV'nin hesaplanması için öncelikle; ilk madde ve malzemedan kaynaklanan yüklenilen KDV'nin hesaplanması daha sonra ise genel üretim giderleri, pazarlama satış ve dağıtım giderleri, genel yönetim giderleri ve ATİK'ler için yüklenilen KDV'nin hesaplanması gerekmektedir.

4.3.1.1. İlk madde ve malzemedan kaynaklanan yüklenilen KDV'nin hesaplanması

İşletmeler tekdüzen hesap planında 150 nolu hesabı kullanarak aldığı hammaddeler için yüklendiği KDV'yi hesaplamaktadırlar. Bu hesaplama yapılırken alış ve giderlerin indirimli orana tabi işlemlerle ilgili olması şartıyla önceki aylarda veya takvim yıllarında yapılan alış ve giderler nedeniyle yüklenilen vergiler de işlemin bünyesine giren verginin hesabına dahil edilebilmektedir.

Faaliyeti iplik alıp kumaş olarak satmak olan işletmeler için örnek verecek olursak; "1 metre kumaş için kaç kilogram iplik yüklenilmelidir" sorusunu temel mantık olarak belirleyebiliriz. Örneğin işletme 1 metre kumaş için 0,200 gram iplik yükleniyor olsun. İşletmenin de ilgili ay 9.000 metre kumaş satışı

gerçekleşmiş olduğunu varsaydığımızda şöyle bir hesap yapılacaktır (Ateş, 2014: 502):

1 metre kumaş		0,200 gram iplik
9.000 metre kumaş		X gram iplik

İşletme bu ay içinde 1.800 kg iplik yüklenmiştir. Yüklenen KDV hesaplanırken 191 nolu indirilecek KDV listesinde ilk madde ve malzeme alımları 1.800 kg'a ulaşana kadar liste toplanır ve 1.800 kg'a ulaşılmca ilgili ay için ilk madde ve malzemenen kaynaklanan yüklenen KDV hesaplanmış olur. Bu 1.800 kg ipliğin yüklenen KDV listesinde KDV olarak karşılığını 3.000 TL olarak varsaydığımızda ise 1.800 kg ipliğin KDV yüklenimini hesaplamış oluruz.

4.3.1.2. Genel üretim, pazarlama satış ve genel yönetim ile ATİK'ten kaynaklanan yüklenen KDV'nin hesaplanması

İndirim oranlı işlemlerde genel giderlerden kaynaklanan yüklenen KDV'nin tespiti için 191 nolu hesapta indirilecek KDV listesinde ilgili giderlerin KDV'si hesaplanır. Daha sonra bu tutarlar yüklenen KDV listesine dahil edilir. Dahil edilen bu tutarlar işletmenin içinde bulunulan ayın satışları içerisinde indirimli orana tabi satışlarının oranıyla çarpılır.

Örneğin genel üretim giderinden 191 nolu hesaptan yüklenen tutar ilgili ayda 20.000 TL ise bu tutarın ne kadarlık kısmını yüklenen iade hesabına dahil edebileceğimizi bulmak için işletmenin indirimli orana tabi satışlarının toplam satışlarına oranını bulmak gerekmektedir. İşletmenin ilgili ayda toplam teslim ve hizmet bedeli tutarı 900.000 TL ancak bu tutarın 500.000 TL'si indirimli orana tabi teslim bedeli geri kalanı ise %18 genel orana tabi teslim ve hizmet bedelini oluşturuyor ise bu aydaki oran: $500.000/900.000 = 0,55$ şeklinde bulunacaktır. Bu oranı içinde bulunulan ayın genel üretim gideri tutarı ile çarptığımızda $20.000 \times 0,55 = 11.000$ TL yani genel üretim giderlerinden indirim oranlı KDV yüklenimi hesabına dahil edilecek KDV tutarını hesaplamış oluruz.

4.3.2. Ocak Ayı Yüklenilen KDV'nin Hesaplanması

Konunun daha iyi anlaşılması için ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret Anonim Şirketi'nin 01/2015 dönemi yüklenilen KDV'sinin hesaplanması ayrıntılı bir şekilde açıklanacaktır. Diğer ayların yüklenilen KDV tutarlarının hesaplanması da yine bu dönemdeki yöntem ile aynı şekilde yapılmış ve toplu bir şekilde çizelge 4.1.'de gösterilmiştir. Ocak/2015 dönemi yüklenilen KDV çizelge 4.1.'de gösterilen ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret Anonim Şirketi'nin Ocak/2015 dönemi katma değer vergisi beyannamesi bilgilerine dayanılarak hesaplanacaktır.

Çizelge 4.1. Ocak/2015 KDV tahakkuk ve beyanname bilgileri

Matrah ve Vergi Bildirimi 01/2015			
Tablo – 1 Tevkifat Uygulanmayan İşlemler		Matrah Toplamı	766.298,40
Tahakkuk Tarihi	24.02.2015	Tablo – 3 Diğer İşlemler	
Tahakkuk No	54	Amortismanına Tabi Sabit Kıymet	0,00
Teslim ve Hiz. İşlem. Karş. Teşkil Eden Bedel	767.451,40	Hes. KDV	0,00
İstisna	1.153,00	Matrah Toplamı	766.298,40
Teslim ve Hiz. İşlem. Karş. Teşkil Eden Bedel	0,00	Hesaplanan Katma Değer Vergisi Toplamı	71.204,32
Hesaplanan KDV % 1	0,00	İlave Edilecek KDV	0,00
Teslim ve Hiz. İşlem. Karş. Teşkil Eden Bedel	667.293,97	Toplam Katma Değer Vergisi	71.204,32
Hesaplanan KDV % 8	53.383,52	Tablo – 4 İndirimler	
Teslim ve Hiz. İşlem. Karş. Teşkil Eden Bedel	99.004,43	Önceki Dönemden Devreden İndirilecek KDV	1.515.757,78
Hesaplanan KDV % 18	17.820,80	Bu Döneme ait İndirilecek KDV	118.176,78
Kısmi Tevkifat Uygulanan İşl.	0,00	Mal iadeleri veya Gerçek İşlemler Ned. Düz. KDV	232,32
Teslim ve Hiz. İşlem. Karş. Teşkil Eden Bedel	0,00	43 No.lu KDV Genel Tebliği Kap.Tes.İlg. Düz. KDV	0,00
Hesaplanan KDV %8 Tefv. 1/2	0,00	61 No.lu KDV Genel Tebliği Kap. Tes.İlg.Düz. KDV	0,00
Tablo – 3 Diğer İşlemler		İndirimler Toplamı	1.634.166,88
Amortismanına Tabi Sabit Kıymet	0,00	İade Edilmesi Gereken KDV	0,00
Hes. KDV	0,00	Tablo – 5 Sonuç Hesapları - Devir	1.562.962,56

Yukarıdaki tabloda indirimli oran %8 satış toplamı 667.293,97 TL ve KDV'si 53.383,52 TL net bir şekilde görülmektedir. Bu bilgilerden hareketle

01/2015 döneminde %8 brüt satışlardan satış iadeleri düşülerek, %8 net satışlara (667.293,97-0,00=667.293,97), toplam brüt satışlardan da satış iadeleri düşülerek toplam net satışlara (766.298,40-0,00=766.298,40) ulaşılmıştır. %8 net satışlar, toplam net satışlara bölünerek dağıtım oranı (667.293,97/766.298,40=0,87) tespit edilmiştir. Diğer giderler ve ATİK'lerin KDV'sine bu oranlar üzerinden pay verilerek yüklenime dahil edilecektir. Çizelge 4.2.'de Ocak/2015 dönemine ait genel giderlerden yüklenilen KDV'ye pay verilecek dağıtım oranı görülmektedir.

Çizelge 4.2. Ocak/2015 dağıtım oranı

Aylar	%8 Brüt Satış	%18 Brüt Satış	Toplam Satış	Satış İade	%8 Net Satış	Toplam Net Satış	Dağıtım Oranı
Oca.15	667.293,97	99.004,43	766.298,40	0,00	667.293,97	766.298,40	0,8708017

Bu aşamadan sonra ise 191 İndirilecek KDV listesinden hareketle ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret Anonim Şirketi'nin Ocak/2015 dönemi yüklenilen KDV listesi hazırlanmıştır.

Çizelge 4.3. Ocak/2015 yüklenilen KDV listesi

Tarih	Cinsi	Birim	Miktar	Tutar	KDV Tutarı	İmalatta Kullanılan Miktar	KDV'si
29.09.2012	Viskon İplik	Kg	8.169,54	50.914,19	4.073,12	2.963,81	1.477,68
	Toplam Viskon Kumaş - İplik Kullanımı		8.169,54	50.914,19	4.073,12	2.963,81	1.477,68
7.11.2012	Fason Dokuma Giderleri	Metre	115.000,00	11.500,00	920,00	27.380,00	219,04
	Toplam Viskon Kumaş - Fason Dokuma Giderleri		115.000,00	11.500,00	920,00	27.380,00	219,04
09.01.2014	Fason Boyama Gider	Mt	4.000,00	4.400,00	792,00	4.000,00	792,00
15.01.2014	Fason Boyama Gider	Mt	5.611,00	6.172,10	1.110,98	5.611,00	1.110,98
30.01.2014	Fason Boyama Gider	Mt	5.657,00	6.222,70	1.120,09	5.657,00	1.120,09
13.02.2014	Fason Boyama Gider	Mt	8.217,00	9.038,70	1.626,97	8.217,00	1.626,97
13.02.2014	Fason Boyama Gider	Mt	3.926,00	4.318,60	777,35	3.895,00	771,21
	Toplam Viskon Kumaş - Fason Boyama Gider		27.411,00	30.152,10	5.427,39	27.380,00	5.421,25
30.01.2013	Polyester İplik	Kg	5.102,90	22.598,19	1.807,86	5.102,90	1.807,86
31.01.2013	Polyester İplik	Kg	4.940,60	21.829,05	1.746,32	2.873,80	1.015,78
	Toplam Boyalı İplik - Ham İplik Kullanımı		10.043,50	44.427,24	3.554,18	7.976,70	2.823,64
16.02.2015	Boya Alışları	Kg	50,00	1.050,69	189,12	50,00	189,12
19.02.2015	Boya Alışları	Kg	25,00	1.232,80	221,90	25,00	221,90
25.02.2015	Boya Alışları	Kg	50,00	1.116,45	200,96	50,00	200,96
04.03.2015	Boya Alışları	Kg	50,00	1.072,36	193,02	50,00	193,02
05.03.2015	Boya Alışları	Kg	25,00	1.781,85	320,73	25,00	320,73
11.03.2015	Boya Alışları	Kg	25,00	756,64	136,20	25,00	136,20
13.03.2015	Boya Alışları	Kg	150,00	3.501,36	630,24	14,30	60,08
	Toplam Boyalı İplik - Boya Kullanımı		375,00	10.512,15	1.892,17	239,30	1.322,01

Çizelge 4.3. Ocak/2015 yüklenilen KDV listesi (devamı)

Tarih	Cinsi	Birim	Miktar	Tutar	KDV Tutarı	İmalatta Kullanılan Miktar	KDV'si
12.08.2013	Empirme Kumaş	Mt	4.157,50	4.989,00	399,12	4.157,50	399,12
22.08.2013	Empirme Kumaş	Mt	1.320,00	1.584,00	126,72	1.320,00	126,72
26.08.2013	Empirme Kumaş	Mt	1.560,00	1.872,00	149,76	1.560,00	149,76
18.09.2013	Empirme Kumaş	Mt	127,95	153,54	12,28	127,95	12,28
19.07.2014	Empirme Kumaş	Mt	13.425,73	20.138,60	1.611,09	13.425,73	1.611,09
22.07.2014	Empirme Kumaş	Mt	20.138,40	30.207,60	2.416,61	20.138,40	2.416,61
22.07.2014	Empirme Kumaş	Mt	50.144,00	75.216,00	6.017,28	418,15	50,18
	Toplam Ticari Mal - Emprime Kumaş		90.873,58	134.160,74	10.732,86	41.147,73	4.765,76
02.10.2014	Polyester Boyalı Ku	Mt	34.943,30	144.218,52	11.510,56	2.880,00	948,69
29.09.2014	Polyester Baskılı Ku	Mt	34.292,76	117.241,62	9.349,58	3.911,70	1.066,49
	Toplam Ticari Mal - Polyester Boyalı Kumaş		69.236,06	261.460,14	20.860,14	6.791,70	2.015,18
14.07.2014	Emprime Örme Kumaş	Mt	1.557,12	13.546,94	1.083,75	417,80	290,79
	Toplam Ticari Mal- Emprime Örme Kumaş (Mt)		1.557,12	13.546,94	1.083,75	417,80	290,79
09.09.2014	Empirme Örm.Kumaş (	Kg	3.520,06	35.200,60	2.816,05	3.520,06	2.816,05
11.09.2014	Empirme Örm.Kumaş (	Kg	4.730,00	47.300,00	3.784,00	4.730,00	3.784,00
12.09.2014	Empirme Örm.Kumaş (	Kg	4.888,00	48.880,00	3.910,40	4.888,00	3.910,40
12.09.2014	Empirme Örm.Kumaş (	Kg	14.168,00	141.680,00	11.334,40	14.168,00	11.334,40
13.09.2014	Empirme Örm.Kumaş (	Kg	3.180,00	31.800,00	2.544,00	3.180,00	2.544,00
15.09.2014	Empirme Örm.Kumaş (	Kg	16.800,00	168.000,00	13.440,00	8.342,87	6.674,30
	Toplam Ticari Mal- Emprime Örme Kumaş (Kg)		47.286,06	472.860,60	37.828,85	38.828,93	31.063,15

Çizelge 4.3. Ocak/2015 yüklenilen KDV listesi (devamı)

Tarih	Cinsi	Birim	Miktar	Tutar	KDV Tutarı	İmalatta Kullanılan Miktar	KDV'si
01.12.2014	Mt. Emprime Örme Ku	Mt	44.100,00	126.000,00	10.080,00	4.250,00	971,43
	Toplam Ticari Mal- Mt. Emprime Örme Kumaş		44.100,00	126.000,00	10.080,00	4.250,00	971,43
22.01.2015	Viskon Ring İplik	Kg	4.989,60	32.480,91	2.598,47	4.989,60	2.598,47
	Toplam Ticari Mal - Viskon Ring İplik		4.989,60	32.480,91	2.598,47	4.989,60	2.598,47
23.01.2015	20 Denye Spande İpli	Kg	540,00	9.402,79	752,22	540,00	752,22
	Toplam Ticari Mal- 20 Denye Spande İplik		540,00	9.402,79	752,22	540,00	752,22
01.01.2015	Seyahat Gideri	Adet	1,00	25,44	4,58	1,00	3,99
01.01.2015	Konaklama Gideri	Adet	1,00	412,96	33,04	1,00	28,77
02.01.2015	Seyahat Gideri	Adet	1,00	26,27	4,73	1,00	4,12
02.01.2015	Seyahat Gideri	Adet	1,00	26,27	4,73	1,00	4,12
02.01.2015	Akaryakıt Gideri	Lt	41,90	135,64	24,42	41,90	21,26
02.01.2015	Akaryakıt Gideri	Lt	67,76	219,36	39,48	67,76	34,38
03.01.2015	Akaryakıt Gideri	Lt	26,88	84,75	15,25	26,88	13,28
03.01.2015	Kargo Gideri	Adet	1,00	4,56	0,82	1,00	0,71
03.01.2015	45*100kolibantı,Kaşık Plastik	Adet	144, 60, 1	259,32	46,68	144, 60, 1	40,65
03.01.2015	Beher Plastik Kulplu 5000 Ml.	Adet	5, 2	131,00	23,58	5, 2	20,53
04.01.2015	Akaryakıt Gideri	Lt	40,32	127,12	22,88	40,32	19,92
05.01.2015	Kargo Gideri	Adet	1,00	5,00	0,90	1,00	0,78
05.01.2015	Araç Bakım Bedeli	Adet	1,00	352,75	63,50	1,00	55,30
05.01.2015	Muhasebe Ücreti	Adet	1,00	816,32	146,94	1,00	127,96
06.01.2015	Kırtasiye Gideri	Adet	1,00	10,17	1,83	1,00	1,59

Çizelge 4.3. Ocak/2015 yüklenilen KDV listesi (devamı)

Tarih	Cinsi	Birim	Miktar	Tutar	KDV Tutarı	İmalatta Kullanılan Miktar	KDV'si
06.01.2015	Kargo Gideri	Adet	1,00	12,50	2,25	1,00	1,96
07.01.2015	Çay Makinası	Adet	1,00	38,13	6,86	1,00	5,97
07.01.2015	Hışır Torba	Kg	120,60	572,85	103,11	120,60	89,79
07.01.2015	Kargo Gideri	Adet	1,00	4,55	0,82	1,00	0,71
07.01.2015	Yemek Gideri	Adet	136,9	681,50	54,52	136,9	47,48
07.01.2015	İşletme Malzemesi	Adet	1,00	15,25	2,75	1,00	2,39
07.01.2015	Yemek Bedeli	Adet	37,00	162,80	13,02	37,00	11,34
07.01.2015	Akaryakıt Gideri	Lt	65,11	205,81	37,05	65,11	32,26
08.01.2015	Ulaşım Gideri	Adet	1,00	23,72	4,27	1,00	3,72
08.01.2015	Kargo Gideri	Adet	1,00	8,81	1,59	1,00	1,38
08.01.2015	İşletme Malzemesi	Adet	1,00	63,56	11,44	1,00	9,96
08.01.2015	Seyahat Gideri	Adet	1,00	22,03	3,97	1,00	3,46
08.01.2015	Seyahat Gideri	Adet	1,00	22,03	3,97	1,00	3,46
08.01.2015	Kargo Gideri	Adet	1,00	10,16	1,83	1,00	1,59
08.01.2015	Seyahat Gideri	Adet	1,00	22,03	3,97	1,00	3,46
08.01.2015	Seyahat Gideri	Adet	1,00	15,25	2,75	1,00	2,39
08.01.2015	Seyahat Gideri	Adet	1,00	13,56	2,44	1,00	2,12
08.01.2015	Seyahat Gideri	Adet	1,00	11,02	1,98	1,00	1,72
08.01.2015	Seyahat Gideri	Adet	1,00	11,02	1,98	1,00	1,72
09.01.2015	Seyahat Gideri	Adet	1,00	28,81	5,19	1,00	4,52
09.01.2015	Seyahat Gideri	Adet	1,00	28,81	5,19	1,00	4,52
09.01.2015	Kargo Gideri	Adet	1,00	4,24	0,76	1,00	0,66
09.01.2015	Makine Yedek Parça	Adet	1,00	25,42	4,58	1,00	3,99
10.01.2015	Nakliye Gideri	Adet	1,00	75,00	13,50	1,00	11,76
10.01.2015	Kargo Gideri	Adet	1,00	4,55	0,82	1,00	0,71

Çizelge 4.3. Ocak/2015 yüklenilen KDV listesi (devamı)

Tarih	Cinsi	Birim	Miktar	Tutar	KDV Tutarı	İmalatta Kullanılan Miktar	KDV'si
10.01.2015	Gider Yazılan Demirbaş	Adet	1,00	296,61	53,39	1,00	46,49
10.01.2015	Kargo Gideri	Adet	1,00	9,10	1,64	1,00	1,43
11.01.2015	Taşıt Gideri	Adet	4,00	847,46	152,54	4,00	132,83
11.01.2015	Konaklama Gideri	Adet	1,00	1.018,52	81,48	1,00	70,95
11.01.2015	Akaryakıt Gideri	Lt	27,32	84,75	15,25	27,32	13,28
12.01.2015	Kargo Gideri	Adet	1,00	8,81	1,59	1,00	1,38
12.01.2015	İşletme Malzemesi	Adet	1,00	20,76	3,74	1,00	3,26
12.01.2015	Kargo Gideri	Adet	1,00	6,35	1,14	1,00	0,99
13.01.2015	Mutfak Gideri	Adet	1,00	11,86	2,14	1,00	1,86
13.01.2015	Kargo Gideri	Adet	1,00	3,62	0,65	1,00	0,57
13.01.2015	Kargo Gideri	Adet	1,00	27,50	4,95	1,00	4,31
13.01.2015	Akaryakıt Gideri	Lt	40,98	127,11	22,88	40,98	19,92
14.01.2015	Yemek Gideri	Adet	153, 27	846,00	67,68	153, 27	58,94
14.01.2015	Taşıt Gideri	Lt	197,47	1.085,23	195,34	197,47	170,10
14.01.2015	Yemek Bedeli	Adet	44,00	193,60	15,49	44,00	13,49
14.01.2015	Akaryakıt Gideri	Lt	64,21	199,16	35,85	64,21	31,22
14.01.2015	Akaryakıt Gideri	Lt	13,66	42,37	7,63	13,66	6,64
15.01.2015	Nakliye Bedeli	Adet	1,00	1.000,00	180,00	1,00	156,74
15.01.2015	Kargo Gideri	Adet	1,00	4,55	0,82	1,00	0,71
09.01.2015	Yakıt Gideri	Kg	173,00	604,07	108,73	173,00	94,68
16.01.2015	Kargo Gideri	Adet	1,00	4,55	0,82	1,00	0,71
17.01.2015	Makine Bakım Onarım Gideri	Adet	1,00	488,50	87,93	1,00	76,57
19.01.2015	Elektrik Gideri	Adet	1,00	23,24	4,18	1,00	3,64

Çizelge 4.3. Ocak/2015 yüklenilen KDV listesi (devamı)

Tarih	Cinsi	Birim	Miktar	Tutar	KDV Tutarı	İmalatta Kullanılan Miktar	KDV'si
19.01.2015	Elektrik Gideri	Adet	1,00	169,18	30,45	1,00	26,52
19.01.2015	Elektrik Gideri	Adet	1,00	42,85	7,71	1,00	6,71
19.01.2015	Elektrik Gideri	Adet	1,00	83,07	14,95	1,00	13,02
19.01.2015	Elektrik Gideri	Adet	1,00	70,82	12,75	1,00	11,10
19.01.2015	Elektrik Gideri	Adet	1,00	80,04	14,41	1,00	12,55
19.01.2015	Elektrik Gideri	Adet	1,00	57,72	10,39	1,00	9,05
12.01.2015	Noter Hizmeti	Adet	1,00	21,20	3,82	1,00	3,33
12.01.2015	Nakliye Gideri	Adet	1,00	80,26	14,45	1,00	12,58
14.01.2015	Nakliye Gideri	Adet	1,00	34,17	6,15	1,00	5,36
15.01.2015	Nakliye Bedeli	Adet	1,00	625,00	112,50	1,00	97,97
19.01.2015	Gümrük Müşavirlik Hizmeti	Adet	1,00	300,00	54,00	1,00	47,02
20.01.2015	Kargo Gideri	Adet	1,00	6,39	1,15	1,00	1,00
20.01.2015	Kargo Gideri	Adet	1,00	10,69	1,92	1,00	1,67
20.01.2015	Ulaşım Gideri	Adet	1,00	26,27	4,73	1,00	4,12
20.01.2015	Seyahat Gideri	Adet	1,00	26,27	4,73	1,00	4,12
21.01.2015	Kargo Gideri	Adet	1,00	7,61	1,37	1,00	1,19
21.01.2015	Yemek Gideri	Adet	1,00	11,76	0,94	1,00	0,82
21.01.2015	Yemek Bedeli	Adet	44,00	193,60	15,49	44,00	13,49
21.01.2015	Kırtasiye Gideri	Adet	12.700,00	381,00	68,58	12.700,00	59,72
21.01.2015	Mutfak Gideri	Adet	10,00	46,16	3,69	10,00	3,21
21.01.2015	Yemek Gideri	Adet	1,00	836,60	66,93	1,00	58,28
21.01.2015	Seyahat Bedeli	Adet	1,00	22,03	3,97	1,00	3,46
22.01.2015	Konaklama Gideri	Adet	1,00	342,59	27,41	1,00	23,87
22.01.2015	Gider Yazılan Demirbaş	Adet	1,00	116,86	21,04	1,00	18,32
22.01.2015	Ulaşım Gideri	Adet	1,00	11,02	1,98	1,00	1,72

Çizelge 4.3. Ocak/2015 yüklenilen KDV listesi (devamı)

Tarih	Cinsi	Birim	Miktar	Tutar	KDV Tutarı	İmalatta Kullanılan Miktar	KDV'si
23.01.2015	Kargo Gideri	Adet	1,00	5,92	1,07	1,00	0,93
23.01.2015	Araç Bakım Bedeli	Adet	1,00	4.374,45	787,40	1,00	685,67
23.01.2015	Mutfak Gideri	Adet	1,00	4,79	0,56	1,00	0,49
23.01.2015	İşletme Malzemesi	Adet	1,00	6,36	1,14	1,00	0,99
19.01.2015	Nakliye Gideri	Adet	1,00	80,94	14,57	1,00	12,69
20.01.2015	Nakliye Bedeli	Adet	1,00	39,75	7,16	1,00	6,23
21.01.2015	Nakliye Bedeli	Adet	1,00	625,00	112,50	1,00	97,97
23.01.2015	Gümrük Müşavirlik Hizmeti	Adet	1,00	300,00	54,00	1,00	47,02
20.01.2015	Nakliye Bedeli	Adet	1,00	16,39	2,95	1,00	2,57
21.01.2015	Nakliye Bedeli	Adet	1,00	475,00	85,50	1,00	74,45
23.01.2015	Gümrük Müşavirlik Hizmeti	Adet	1,00	300,00	54,00	1,00	47,02
23.01.2015	Ulaşım Gideri	Adet	1,00	22,06	3,97	1,00	3,46
23.01.2015	Ulaşım Gideri	Adet	1,00	18,67	3,36	1,00	2,93
23.01.2015	Ulaşım Gideri	Adet	1,00	23,72	4,27	1,00	3,72
23.01.2015	Ulaşım Gideri	Adet	1,00	23,72	4,27	1,00	3,72
23.01.2015	Ulaşım Gideri	Adet	1,00	23,72	4,27	1,00	3,72
23.01.2015	Ulaşım Gideri	Adet	1,00	23,72	4,27	1,00	3,72
23.01.2015	Ulaşım Gideri	Adet	1,00	22,06	3,97	1,00	3,46
23.01.2015	Ulaşım Gideri	Adet	1,00	13,56	2,44	1,00	2,12
23.01.2015	Ulaşım Gideri	Adet	1,00	13,56	2,44	1,00	2,12
23.01.2015	Ulaşım Gideri	Adet	1,00	11,00	1,98	1,00	1,72
23.01.2015	Ulaşım Gideri	Adet	1,00	21,17	3,81	1,00	3,32
24.01.2015	Su Gideri	Koli	14,00	396,33	31,71	14,00	27,61

Çizelge 4.3. Ocak/2015 yüklenilen KDV listesi (devamı)

Tarih	Cinsi	Birim	Miktar	Tutar	KDV Tutarı	İmalatta Kullanılan Miktar	KDV'si
24.01.2015	Gres Yağı	Adet	1,00	127,12	22,88	1,00	19,92
24.01.2015	Kargo Gideri	Adet	1,00	4,02	0,72	1,00	0,63
24.01.2015	Kargo Gideri	Adet	1,00	13,65	2,46	1,00	2,14
25.01.2015	Haberleşme Gideri	Adet	1,00	120,61	21,71	1,00	18,91
26.01.2015	Nakliye Bedeli	Adet	1,00	1.000,00	180,00	1,00	156,74
26.01.2015	Taşıt Gideri	Adet	1,00	25,42	4,58	1,00	3,99
26.01.2015	Demirbaş(Çile Boyama Aparatı)	Adet	1,00	2.656,20	478,12	1,00	416,35
26.01.2015	Mutfak Gideri	Adet	1,00	144,71	11,58	1,00	10,08
26.01.2015	Ulaşım Gideri	Adet	1,00	27,94	5,03	1,00	4,38
26.01.2015	Danışmanlık Hizmeti	Adet	1,00	450,00	81,00	1,00	70,53
27.01.2015	Bakım Onarım	Adet	1,00	33,90	6,10	1,00	5,31
27.01.2015	Kargo Gideri	Adet	1,00	8,47	1,52	1,00	1,32
27.01.2015	Taşıt Bakım Onarım Gideri	Adet	1,00	773,06	139,15	1,00	121,17
28.01.2015	Kargo Gideri	Adet	1,00	12,50	2,25	1,00	1,96
28.01.2015	Yemek Gideri	Adet	1,00	690,90	55,27	1,00	48,13
28.01.2015	Yemek Gideri	Adet	44,00	193,60	15,49	44,00	13,49
29.01.2015	Konaklama Gideri	Adet	1,00	342,59	27,41	1,00	23,87
30.01.2015	İş Yeri İşçi Sağlık Ve Eğitim Gideri	Adet	1,00	350,00	28,00	1,00	24,38
31.01.2015	Yemek Gideri	Adet	21,00	92,40	7,39	21,00	6,44
31.01.2015	Su Gideri	Adet	1,00	1.962,18	353,19	1,00	307,56
31.01.2015	Su Gideri	Adet	1,00	3.256,37	586,15	1,00	510,42
31.01.2015	Elektrik Gideri	Adet	1,00	10.748,17	1.934,67	1,00	1.684,71
31.01.2015	Yemek Gideri	Adet	1,00	258,50	20,68	1,00	18,01
31.01.2015	Motorin	Lt	1.122,16	3.303,96	594,71	1.122,16	517,87

Çizelge 4.3. Ocak/2015 yüklenilen KDV listesi (devamı)

Tarih	Cinsi	Birim	Miktar	Tutar	KDV Tutarı	İmalatta Kullanılan Miktar	KDV'si
31.01.2015	Kargo Gideri	Adet	1,00	9,80	1,76	1,00	1,53
31.01.2015	Haberleşme Gideri	Adet	1adet	18,56	3,34	1adet	2,91
31.01.2015	Haberleşme Gideri	Adet	1adet	45,61	8,21	1adet	7,15
31.01.2015	Haberleşme Gideri	Adet	1,00	15,28	2,75	1,00	2,39
31.01.2015	Haberleşme Gideri	Adet	1,00	32,54	5,86	1,00	5,10
31.01.2015	Haberleşme Gideri	Adet	1,00	45,46	8,18	1,00	7,12
31.01.2015	Gaz Gideri	Adet	1,00	25.714,01	4.628,52	1,00	4.030,52
31.01.2015	Haberleşme Gideri	Adet	1,00	7,32	1,32	1,00	1,15
31.01.2015	Kargo Gideri	Adet	1,00	6,93	1,25	1,00	1,09
31.01.2015	Haberleşme Gideri	Adet	1,00	109,57	19,72	1,00	17,17
31.01.2015	Elektrik Gideri	Kw	441,91	480,41	86,47	441,91	75,30
	Toplam Genel Gider		15.280,81	75.200,87	12.814,39	15.280,81	11.158,79
	Genel Toplam		434.862,27	1.272.618,67	112.617,54	178.186,38	64.879,41

Çizelge 4.3.'de görüldüğü üzere ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret A.Ş.'nin Ocak/2015 yüklenilen KDV tablosu 710 direkt ilk madde ve malzeme, 730 genel üretim giderleri, 750 pazarlama satış dağıtım giderleri ve 770 genel yönetim giderleri kullanılarak oluşturulmuştur. Giderlerin birim ve miktarları çarpılarak toplam tutarlarına buradan da toplam KDV tutarlarına ulaşılmıştır. Daha sonra ilk madde ve malzeme giderlerinin imalatta ne kadarlık kısmının kullanıldığı miktar cinsinden tespiti yapılmıştır. Tespiti yapılan miktar ile toplam miktarın birbirine oranının KDV tutarı ile çarpılmasıyla da ilk madde ve malzemenin kaynaklı yüklenilen KDV tutarına ulaşılmıştır.

Çizelge 4.3.'e baktığımızda Ocak/2015 döneminden önceki tarihlerde yapılan hammadde alışlarının yüklenim listesine dahil edildiği görülmektedir. 2012, 2013 ve 2014 yıllarındaki faturalar eklenmiştir. Bu durum hammadde yani direkt ilk madde ve malzeme alışlarına ait özel bir durumdur. Diğer genel giderler için böyle bir durum genellikle söz konusu olmamaktadır.

ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret A.Ş.'nin Ocak/2015 döneminde %8 indirimli orandan toplam 667.293,97 TL'lik brüt satışları için yüklendiği ilk madde ve malzeme alımından kaynaklanan KDV tutarı 53.720,62 TL olarak hesaplanmıştır. Yine bu dönemde yüklendiği diğer genel giderlerin toplamı 12.814,39 TL olmuş, bu tutarın indirimli orana tabi satışlar içindeki payı olan 0,870801726 ile çarpılması sonucu (12.814,39x0,870801726) genel giderlerden kaynaklı yüklenilen KDV tutarı olan 11.158,79 TL'ye ulaşılmıştır. Böylece Ocak/2015 döneminde toplam $53.720,62+11.158,79=64.879,41$ TL KDV yüklenilmiştir.

Tüm bu veriler ışığında ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret A.Ş.'nin Ocak/2015 dönemi aylık indirim oranlı katma değer vergisi iade hesaplamaları çizelge 4.4.'de gösterilmiştir.

Çizelge 4.4. Ocak/2015 indirimli orana tabi KDV iade hesaplaması

DÖNEM	İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEM			FARK (4-3)	ÖNCEKİ DÖNEM SONU İADE EDİLEBİLİR KDV TUTARI	TOPLAM (5+6)	DEVREDEN KDV	CARI DÖNEM SONU İADE EDİLEBİLİR KDV TUTARI
	BEDEL	HESAPLANAN KDV	YÜKLENİLEN KDV					
((1))	((2))	((3))	((4))	((5))	((6))	((7))	((8))	((9))
Oca.15	667.293,97	53.383,52	64.879,41	11.495,89	0,00	11.495,89	1.562.962,56	11.495,89

Yüklenilen KDV ile hesaplanan KDV arasındaki fark 11.495,89 önceki dönem sonu iade edilebilir KDV tutarı ile toplanarak devreden KDV tutarı olan 1.562.962,56 TL ile karşılaştırılmıştır. Devreden KDV tutarı cari dönem sonu iade edilebilir KDV tutarını aştığı için 11.495,89 TL'nin tamamı Ocak sonu kümülatif iade edilebilir KDV olarak hesaplanmıştır.

4.3.3. Yıllık Yüklenilen KDV'nin Hesaplanması ve İade Hesaplama Tablosunun Hazırlanması

ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret Anonim Şirketi'nin indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerden kaynaklanan yüklenilen KDV ve aylık iade hesaplama tablosu aynı Ocak/2015 dönemindeki yöntem ile indirimli orana tabi satışların bulunduğu aylarda olmak koşuluyla her bir ay için ayrı ayrı hesaplanır ve hazırlanır. İlgili ayların KDV beyannamesi bilgilerinden hareketle genel giderlerden yüklenime verilecek payların oranları çizelge 4.5.'de gösterilmektedir.

Çizelge 4.5. 2015 yılı aylık dağıtım oranları

Aylar	%8 Brüt Satış	%18 Brüt Satış	Toplam Satış	Satış İade	%8 Net Satış	Toplam Net Satış	Dağıtım Oranı
Ocak	667.293,97	99.004,43	766.298,40	0,00	667.293,97	766.298,40	0,87
Şubat	3.065.405,14	76.651,12	3.142.056,26	1.425,50	3.063.979,70	3.140.630,76	0,98
Mart	1.135.519,88	87.724,34	1.223.244,22	3.440,38	1.132.079,50	1.219.803,84	0,93
Nisan	1.069.502,44	136.146,16	1.205.648,60	22.016,75	1.047.485,70	1.183.631,85	0,88
Mayıs	2.441.964,95	100.071,23	2.542.036,18	23.103,63	2.418.861,32	2.518.932,55	0,96
Haziran	873.213,74	107.031,20	980.244,94	21.447,63	851.766,16	958.797,31	0,89
Temmuz	1.371.411,36	81.056,07	1.452.467,43	4.950,00	1.366.461,36	1.447.517,43	0,94
Ağustos	1.112.765,78	82.665,61	1.195.431,39	0,00	1.112.765,78	1.195.431,39	0,93
Eylül	671.627,56	128.300,58	799.928,14	8.475,50	663.152,03	791.452,64	0,84
Ekim	1.126.436,57	136.746,57	1.263.183,14	3.240,88	1.123.195,67	1.259.942,26	0,89
Kasım	2.962.423,26	139.841,51	3.102.264,77	6.570,00	2.955.853,26	3.095.694,77	0,95
Aralık	1.428.407,37	198.216,96	1.626.624,33	9.727,75	1.418.679,58	1.616.896,58	0,88

01-02-03-04-05-06-07-08-09-10-11-12/2015 dönemlerinde %8 brüt satışlardan satış iadeleri düşülerek %8 net satışlara, toplam brüt satışlardan da satış iadeleri düşülerek toplam net satışlara ulaşılmıştır. %8 net satışlar, toplam net

satışlara bölünerek dağıtım oranı tespit edilmiş, diğer giderler ve ATİK'lerin KDV'sine bu oranlar üzerinden pay verilerek yüklenime dahil edilmiştir.

ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret Anonim Şirketi'nin ham kumaş olarak, boya-emprime ve ham ip olarak satın alıp, fason örme işlemlerinden sonra indirimli orana tabi olarak satışlarını yaptığı kumaşa ait 2015 yılında indirimli orana tabi satışlar dolayısıyla yüklendiği ve iade hesaplanan KDV'sini 01-02-03-04-05-06-07-08-09-10-11-12/ 2015 dönemleri içerisinde indirim yoluyla telafi edemeyip Temmuz/2016 döneminde iadesini istediği Katma Değer Vergisi, 01.05.2015 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliği hükümleri açıklamaları çerçevesinde aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:

Çizelge 4.6. Aylık indirimli oran KDV iade hesaplama tablosu

Dönem	İndirimli Orana Tabi İşlem			Fark (4-3)	Önceki Dönem Sonu İade Edilebilir KDV Tutarı	Toplam (5+6)	Devreden KDV	Cari Dönem Sonu İade Edilebilir KDV Tutarı	İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İade Sınırı	Mahsup Edilecek KDV (9-10)
	Bedel	Hesaplanan KDV	Yüklenilen KDV							
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)
Oca.15	667.293,97	53.383,52	64.879,41	11.495,89	0,00	11.495,89	1.562.962,56	11.495,89	19.500,00	8.004,11
Şub.15	3.063.979,70	245.118,37	275.028,59	29.910,22	11.495,89	41.406,10	1.220.370,35	41.406,10	0,00	21.906,10
Mar.15	1.132.079,50	90.566,36	105.438,97	14.872,61	41.406,10	56.278,71	1.297.099,98	56.278,71	0,00	36.778,71
Nis.15	1.047.485,70	83.798,86	101.636,60	17.837,74	56.278,71	74.116,46	1.252.164,87	74.116,46	0,00	54.616,46
May.15	2.418.861,32	193.508,91	208.830,42	15.321,52	74.116,46	89.437,97	1.213.724,18	89.437,97	0,00	69.937,97
Haz.15	851.766,16	68.141,29	79.541,73	11.400,43	89.437,97	100.838,40	1.201.701,74	100.838,40	0,00	81.338,40
Tem.15	1.366.461,36	109.316,91	108.042,10	-1.274,81	100.838,40	99.563,59	1.180.435,62	99.563,59	0,00	80.063,59
Ağu.15	1.112.765,78	89.021,26	97.983,00	8.961,73	99.563,59	108.525,33	1.112.062,81	108.525,33	0,00	89.025,33
Eyl.15	663.152,03	53.052,16	64.035,23	10.983,07	108.525,33	119.508,40	1.057.640,58	119.508,40	0,00	100.008,40
Eki.15	1.123.195,67	89.855,65	104.978,08	15.122,43	119.508,40	134.630,83	1.052.021,09	134.630,83	0,00	115.130,83
Kas.15	2.955.853,26	236.468,26	266.718,97	30.250,71	134.630,83	164.881,54	939.766,07	164.881,54	0,00	145.381,54
Ara.15	1.418.679,58	113.494,37	147.167,18	33.672,81	164.881,54	198.554,35	958.001,77	198.554,35	0,00	179.054,35
TOPLAM	17.821.574,03	1.425.725,92	1.624.280,27	198.554,35				198.554,35	19.500,00	179.054,35

İndirimli orana tabi hesaplama yapılırken satıştan iadelerin ilgili dönem satışlarından düşülerek hesaplandığı, iade gelen mallara ait KDV'nin ise ilgili dönem beyannamelerinde indirim konusu yapıldığı görülmüştür. Nisan/2015 dönemi KDV beyannamesinde ilave edilecek KDV satırında yer alan 979,40 TL, Mayıs/2015 dönemi KDV beyannamesinde ilave edilecek KDV satırında yer alan 311,70 TL, Ağustos/2015 dönemi KDV Beyannamesinde ilave edilecek KDV satırında yer alan 128,10 TL, Eylül/2015 dönemi KDV Beyannamesinde ilave edilecek KDV satırında yer alan 181,82 TL, 12/2015 dönemi KDV Beyannamesinde ilave edilecek KDV satırında yer alan 56,81 TL alış iade faturasının KDV tutarı olduğundan indirimli orana tabi satışlarında yer almamaktadır.

Yukarıdaki açıklamalardan sonra iade hesaplama tablosu anlatımına Ocak/2015 dönemi bir önceki bölümde anlatıldığı için Şubat/2015 döneminden başlanacaktır. Bu dönemde ilk madde ve malzeme, genel üretim, pazarlama satış dağıtım ve genel yönetim giderlerinden (genel giderlere bu dönem için 0,98 dağıtım oranı uygulanmıştır) kaynaklanan yüklenilen KDV tutarı 275.028,59 TL'dir. Bu tutardan hesaplanan KDV tutarı olan 245.118,37 TL çıkarılıp Ocak ayı iade edilebilir KDV tutarı olan 11.495,89 TL'nin eklenmesiyle bulunan 41.406,10 TL devreden KDV ile karşılaştırılmış ve devreden KDV tutarı olan 1.220.370,35 TL'yi aşmadığı için bu tutarın tamamı Şubat dönemi iade edilebilir KDV tutarı olarak yazılmıştır.

Mart/2015 döneminde ilk madde ve malzeme, genel üretim, pazarlama satış dağıtım ve genel yönetim giderlerinden (genel giderlere bu dönem için 0,93 dağıtım oranı uygulanmıştır) kaynaklanan yüklenilen KDV tutarı 105.438,97 TL'dir. Bu tutardan hesaplanan KDV tutarı olan 90.566,96 TL çıkarılıp bir önceki dönem olan Şubat/2015 dönemi iade edilebilir KDV tutarı olan 41.406,10 TL'nin eklenmesiyle bulunan 56.278,71 TL devreden KDV ile karşılaştırılmış ve devreden KDV tutarı olan 1.297.099,98 TL'yi aşmadığı için bu tutarın tamamı cari dönem sonu iade edilebilir KDV tutarı olarak yazılmıştır.

Nisan/2015 döneminde indirimli orana tabi net satışların tutarı 1.047.485,70 TL olmuştur. Hesaplanan KDV 83.798,86 TL, indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren ve indirilemeyen KDV tutarı 101.636,60 TL, bu iki tutar arasındaki fark ise 17.837,74 olarak hesaplanmıştır. Bu farka önceki cari dönem sonu iade edilebilir tutar olan 56.278,71 TL'nin eklenmesiyle 74.116,46

TL'ye ulaşılmıştır. Ulaşılan bu tutar Nisan/2015 dönemi devreden KDV tutarı olan 1.252.164,87 TL ile karşılaştırılmış ve devreden KDV tutarının altında kaldığı için 74.116,46 TL'nin tamamı Nisan/2015 dönemi iade edilebilir KDV olarak yazılmıştır.

Mayıs/2015 dönemi ilk madde ve malzeme, genel üretim, pazarlama satış ve genel yönetim giderlerinden (genel giderlere bu dönem için 0,96 dağıtım oranı uygulanmıştır) kaynaklanan yüklenen KDV tutarı 208.830,42 TL'dir. Bu tutardan hesaplanan KDV tutarı olan 193.508,91 TL çıkarılıp bir önceki dönem olan Şubat/2015 dönemi iade edilebilir KDV tutarı olan 74.116,46 TL'nin eklenmesiyle bulunan 89.437,97 TL devreden KDV ile karşılaştırılmış ve devreden KDV tutarı olan 1.213.724,18 TL'den küçük olduğu için bu tutarın tamamı cari dönem sonu iade edilebilir KDV tutarı olarak yazılmıştır.

Haziran/2015 döneminde indirimli orana tabi teslimlerin bedeli 1.047.485,70 TL olmuştur. Bunun %8 hesaplanan KDV'si de 68.141,29 TL'dir. Genel giderler için 0,89 dağıtım oranı uygulanan ve ilk madde ve malzeme alımından kaynaklı yüklenen KDV tutarının ilave edilmesiyle elde edilen 79.541,73 TL'den hesaplanan KDV'nin düşülmesiyle 11.400,43 TL'ye ulaşılmıştır. Bu tutara önceki dönem sonu iade edilebilir KDV tutarı olan 89.437,97 TL'nin eklenmesiyle de 100.838,40'ye ulaşılmıştır. Ulaşılan bu tutar Haziran dönemine ait devreden KDV tutarı olan 1.201.701,74 TL ile karşılaştırılmış ve devreden KDV tutarını aşmadığı için 100.838,40 TL'nin tamamı Haziran dönemi iade edilebilir KDV olarak dikkate alınmıştır.

Temmuz/2015 döneminde indirimli orana tabi teslimlerin bedeli 1.366.461,36 TL olarak gerçekleşmiştir. İlk madde ve malzeme, genel üretim, pazarlama satış dağıtım, genel yönetim giderleri ve ATİK'lerden kaynaklanan yüklenen KDV tutarı genel giderlere 0,94 oranında pay verildikten sonra 108.042,10 TL olarak hesaplanmıştır. Hesaplanan KDV tutarı 109.316,91 TL'dir. Bu dönemde önceki dönemlerden farklı olarak hesaplanan KDV tutarı yüklenen KDV'den daha fazladır. Bu yüzden aradaki fark (-) bakiye olarak iade hesabında dikkate alınmış, bu miktarda iade hesabından azaltma gerçekleşmiştir. Yani; $108.042,10 - 109.316,91 = - 1.274,81$ TL, önceki dönem sonu iade edilebilir KDV tutarı olan 100.838,40'dan çıkartılarak 99.563,59 TL'ye ulaşılmıştır. Bu tutar Temmuz dönemi devreden KDV tutarı olan 1.180.435,62 TL ile karşılaştırılmış ve

devreden KDV tutarının altında kaldığı için 99.563,59 TL'nin tamamı cari dönem sonu iade edilebilir KDV tutarı olarak yazılmıştır.

Ağustos/2015 döneminde indirimli orana tabi net satışların tutarı 1.112.765,78 TL olmuştur. Hesaplanan KDV 89.021,26 TL, indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren ve indirilemeyen KDV tutarı 97.983,00 TL, bu iki tutar arasındaki fark ise 8.961,73 olarak hesaplanmıştır. Bu farka önceki cari dönem sonu iade edilebilir tutar olan 99.563,599 TL'nin eklenmesiyle 108.525,33 TL'ye ulaşılmıştır. Ulaşılan bu tutar Ağustos/2015 dönemi devreden KDV tutarı olan 1.112.062,81 TL ile karşılaştırılmış ve devreden KDV tutarı daha büyük olduğu için 108.525,33 TL'nin tamamı Ağustos/2015 dönemi iade edilebilir KDV olarak yazılmıştır.

Eylül/2015 ilk madde ve malzeme, genel üretim, pazarlama satış dağıtım, ATİK'ler ve genel yönetim giderlerinden (genel giderlere bu dönem için 0,84 dağıtım oranı uygulanmıştır) kaynaklanan yüklenilen KDV tutarı 64.035,23 TL'dir. Bu tutardan hesaplanan KDV tutarı olan 53.052,16 TL çıkarılıp bir önceki dönem olan Ağustos dönemi iade edilebilir KDV tutarı olan 108.525,33 TL'nin eklenmesiyle bulunan 119.508,40 TL devreden KDV ile karşılaştırılmış ve devreden KDV tutarı olan 1.057.640,58 TL'yi aşmadığı için 119.508,40 TL'nin tamamı cari dönem sonu iade edilebilir KDV tutarı olarak yazılmıştır.

Ekim/2015 döneminde indirimli oran tabi teslimlerin bedeli 1.123.195,67 TL olmuştur. Bunun %8 hesaplanan KDV'si de 89.855,65 TL'dir. Genel giderler için 0,89 dağıtım oranı uygulanan ve ilk madde ve malzeme alımından kaynaklı yüklenilen KDV tutarının ilave edilmesiyle elde edilen 104.978,08 TL'den hesaplanan KDV'nin düşülmesiyle 15.122,43 TL'ye ulaşılmıştır. Bu tutara önceki dönem sonu iade edilebilir KDV tutarı olan 119.508,40 TL'nin eklenmesiyle de 134.630,83'ye ulaşılmıştır. Ulaşılan bu tutar Ekim dönemine ait devreden KDV tutarı olan 1.052.021,09 TL ile karşılaştırılmış ve devreden KDV tutarını aşmamasından dolayı 134.630,83 TL'nin tamamı Ekim/2015 dönemi iade edilebilir KDV olarak dikkate alınmıştır.

Kasım/2015 ilk madde ve malzeme, genel üretim, pazarlama satış dağıtım, ATİK'ler ve genel yönetim giderlerinden (genel giderlere bu dönem için 0,95 dağıtım oranı uygulanmıştır) kaynaklanan yüklenilen KDV tutarı 266.718,97 TL'dir. Bu tutardan hesaplanan KDV tutarı olan 236.468,26 TL çıkarılıp bir

önceki dönem sonu iade edilebilir KDV tutarı olan 134.630,83 TL'nin eklenmesiyle bulunan 164.881,54 TL devreden KDV ile karşılaştırılmış ve devreden KDV tutarı olan 939.766,07 TL'yi aşmadığı için 164.881,54 TL'nin tamamı cari dönem sonu iade edilebilir KDV tutarı olarak yazılmıştır.

Aralık/2015 döneminde ise indirimli orana tabi teslim bedeli 1.418.679,58 TL olarak gerçekleşmiştir. Bunun %8 hesaplanan KDV'si de 113.494,37 TL'dir. Genel giderler için 0,88 dağıtım oranı uygulanan ve ilk madde ve malzeme alımından kaynaklı yüklenen KDV tutarının ilave edilmesiyle elde edilen 147.167,18 TL'den hesaplanan KDV'nin düşülmesiyle 33.672,81 TL'ye ulaşılmıştır. Bu tutara önceki dönem sonu iade edilebilir KDV tutarı olan 164.881,54 TL'nin eklenmesiyle de 198.554,35'ye ulaşılmıştır. Ulaşılan bu tutar Aralık/2015 dönemine ait devreden KDV tutarı olan 958.001,77 TL ile karşılaştırılmış ve devreden KDV tutarını aşmadığı için 198.554,35 TL'nin tamamı cari dönem sonu iade edilebilir KDV olarak yazılmıştır.

ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret Anonim Şirketi'nin her bir ay için yıl boyunca hesaplayıp oluşturduğu iade tablosunda görüldüğü üzere 198.554,35 TL iade rakamı çıkmıştır. Bu rakamdan 2016 yılı için Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen alt sınır olan 19.500,00 TL'nin düşülmesiyle ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret A.Ş.' ye iade edilecek tutar 179.054,35 TL olarak tespit edilmiştir.

4.4. İadenin Beyannamede Gösterimi ve Muhasebe Kaydı

ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret Anonim Şirketi indirim oranlı teslim ve hizmetlerinden kaynaklanan KDV iadesini izleyen yılı içinde teminat göstermek suretiyle bir kısmını nakit bir kısmını vergi borçlarına mahsuben talep etmek için Temmuz/2016 döneminde ilgili yevmiye kayıtlarını oluşturmuş ve KDV beyannamesi üzerinde gerekli işlemleri yapmıştır.

4.4.1. Beyannamede Gösterimi

ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret Anonim Şirketi 2015 yılında gerçekleştirdiği indirim oranlı işlemleri nedeniyle yüklendiği ve indirim konusu yapamadığı katma değer vergisinin iadesini 2016 yılı Temmuz ayı beyannamesinde göstererek talep etmiştir. ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret Anonim Şirketi'nin 24.09.2016 tarih 304 tahakkuk nolu Temmuz/2016

dönemi KDV beyan bilgileri ile iade edilebilir KDV'nin bilgileri Çizelge 4.7.'deki gibidir:

Çizelge 4.7. Temmuz/2016 KDV bilgileri

				Önceki	Bu Dönem		Toplam	İade		
	Tahakkuk	Hesaplanan	Dönemden	İndirilecek	Mal	İndirilecek	Edilebilir	Devir	Ödenecek	
Dönem	Tarih	No	KDV	Devir KDV	KDV	İadeleri	KDV	KDV	KDV	KDV
Tem.16	24.09.16	304	106.891,87	677.779,59	49.097,95	3.603,60	730.481,14	179.054,35	444.534,92	0,00

ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret Anonim Şirketi Temmuz/2016 dönemi katma değer vergisi beyannamesinde “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” bölümünde 439 kod kullanılarak açılan satırlarda gösterilmek suretiyle 2015 yılı için indirim oranlı işlemlerine ilişkin iadeye konu edilebilir KDV tutarı olan 179.054,35 TL'yi talep etmiştir.

4.4.2. Muhasebe Kaydı

ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret Anonim Şirketi'nin iade talebinin söz konusu olduğu dönem sonunda yapmış olduğu KDV tahakkukuna ait yevmiye kaydı şu şekildedir:

.....24/08/2016.....

391 HESAPLANAN KDV	106.891,87
391.01 % 18 Satışlar	15.759,07
391.02 % 8 Satışlar	89.396,63
190 DEVREDEN KDV	444.534,92
190.01 Devreden KDV	444.534,92
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	179.054,35
136.01 Vergi Dairesinden Alacaklar	179.054,35

191 İNDİRİLECEK KDV	52.701,55
191.01 Satıştan İadeler	3.603,60
191.02 %1 Alışlar	0,02
191.03 %8 Alışlar	13.850,61
191.04 %18 Alışlar	35.247,32

190 DEVREDEN KDV	677.779,59
190.02 Ö.D.D. KDV	677.779,59

..... /

ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret A.Ş. iade KDV alacağının 43.957,69 TL'lik kısmını vergi borçlarına mahsuben, kalan 135.090,56 TL'lik kısmını da nakit olarak almıştır. Bunlara ilişkin yevmiye kayıtları ise aşağıdaki şekilde yapılmıştır:

.....01/03/2017.....

360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR	43.957,69
360.01 KDV İade Alacağının Mahsubu	43.957,69

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	43.957,69
136.01 Vergi Dairesinden Alacaklar	43.957,69

..... /

.....01/03/2017.....

102 BANKALAR	135.090,56
102.01 X Bank A.Ş.	135.090,56

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	135.090,56
136.01 Vergi Dairesinden Alacaklar	135.090,56

..... /

4.5. Yeminli Mali Müşavir Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu

ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret Anonim Şirketi için Yeminli Mali Müşavir tarafından yazılmış olan Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu 4 bölüm ve 13 ekten oluşmuştur. Yapılan işlemlerin doğruluğunu teyit amaçlı, kontrollere dayanan, mevzuat çerçevesinde düzeltici işlemlerin yapılmasını sağlayan bu tasdik raporu; şirket ile ilgili genel bilgilerin verildiği ilk bölüm, usul incelemeleri, hesap incelemeleri ve sonuç bölümlerinden oluşur. Raporun ekleri ise şunlardır:

2015 yılı alış ve satış faturaları listesi (24 adet), indirimli orana tabi satılan malların ilk madde ve malzeme, genel üretim giderleri, genel yönetim giderleri, pazarlama satış ve dağıtım giderleri ve ATİK'lerden kaynaklı yüklenilen KDV listeleri (12 adet), 2015 yılı indirim oranlı satışlara ait yıllık iade hesaplamasına ilişkin tablo (3 adet), 01-02-03-04-05-06-07-08-09-10-11-12/2015 ve 07/2016 dönemlerine ait 1 No'lu Katma Değer Vergisi Beyanname ve Tahakkukları ile 01-03-04-05-07-08-10-11-12 /2015 dönemlerine ait 2 No'lu Katma Değer Vergisi Beyanname ve Tahakkukları (23 adet), Karşıt inceleme tutanakları (10 adet), 2015 yılı Kurumlar Vergisi Beyanname (1 adet), şirket ortaklarının nüfus cüzdan ve ikametgahları (5 adet), şirket imza sirküleri (2 adet), Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Sözleşmesi (1 adet), 07/2016 dönemi alış faturaları listesi (1 adet), Yeminli Mali Müşavirlik tarafından saklanan karşıt inceleme tutanakları listesi (1 adet), aylar itibariyle yüklenim miktarları ve fire oranları (12 adet), tenzil dilekçesi (1 adet).

4.5.1. Genel Bilgi

Kurumlar Vergisi şirketi olan ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret Anonim Şirketi ile Yeminli Mali Müşavir arasında yapılan sözleşmeye istinaden 2015 yılı vergilendirme dönemine ait KDV iadesi yönünden incelenmesi ve iade raporu yazılması gerekmiştir. ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret A.Ş. Bursa Ticaret Sicili'ne 12345 sicil no ile kayıtlıdır.

- **Faaliyet Konusu:** Şirket her türlü ham bezi imalatçı veya tedarikçilerden temin edip, boya ve emprime işlemlerini yaptırdıktan sonra pazarlamakta, ayrıca boyalı kumaş ticareti yapmaktadır.

- **Sermaye:** Şirketin sermayesi 31.12.2015 tarihi itibariyle 16.000.000,00 TL ödenmiştir.
- **Şirket Ortakları ve Payları:** Sermayeye iştirak eden ortaklar 4 kişidir ve hisse oranları %25 olmak üzere her bir ortağın hisse tutarı 4.000.000,00 TL'dir.
- **Merkez ve Şubeler:** Şirketin bir adet kanuni iş merkezi, bir adet teşhir şubesi ve bir adet fabrika olmak üzere iki şubesi bulunmaktadır.
- **İletişim Araçları:** Şirketin sahip olduğu iletişim araçlarının bilgisi verilmiş olup hepsinin aktife kayıtlı olduğu gözlenmiştir.
- **Kredi Borçları:** Şirketin 31/12/2015 tarihi itibariyle kredi borcu bulunmamaktadır.
- **Kapasite Raporu:** Rapor tarihi itibariyle kapasite raporu ve sanayi sicil belgesi bulunmamaktadır.
- **Stok Değerleme Yöntemi:** Şirket maliyet hesaplama yöntemi olarak ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini uygulamaktadır.
- **Bir Önceki Yıl İmalatı:** Şirketin bir önceki yıl olan 2014 yılı indirimli orana tabi satış miktarları Çizelge 4.8.'de gösterilmektedir.

Çizelge 4.8. 2014 yılı indirimli oran satış miktarları

MALIN CİNSİ	İndirimli Orana Tabi Satış	
	Br	Miktar
100/144 Polyester Tekstürize İplik	Kg.	44.961,80
100/34 Polyester Tekstürize İplik	Kg.	78.778,70
150 DNY 96 FDY Polyester İplik	Kg.	73.740,00
150 DNY Polyester İplik	Kg.	92.925,64
150/48 Polyester Teks.İplik	Kg.	4.083,20
155/108 Polyester Teks.İplik	Kg.	18.772,20
20/1 Viskon İplik	Kg.	10.042,38
24/1 Viskon Akrilik 50/50	Kg.	19.283,00
28/1 Turlu Viskon İpliği -(2)	Kg.	20.811,89
28/1 Viskon İplik O.E	Kg.	281.976,79
30/1 OE Triko İpliği	Kg.	26.189,82
75/36 Polyester İplik	Kg.	48.459,81
8/1 OE Viskon İplik	Kg.	1.091,72
Boyalı Viskon Kumaş	Mt.	506.524,82
Dokunan Boyalı Viskon Kumaş	Mt.	28.896,50
Düz Boyalı Örm Kumaş	Mt.	737,6
Empirme Kumaş (Mt)	Mt.	2.190.390,18
Empirme Örm.Kumaş (Kg)	Kg.	480.461,22
FDY 150D/96F Polyester Ham	Mt.	93.600,00
Geniş LÜ Viskon Kumaş	Mt.	234.004,60
Hatalı Boyanan Kumaş	Mt.	56.638,47
İthal Ham Kumaş	Mt.	16.134,00
İthal Viskon Kumaş	Mt.	567.855,10
Lüks Emprime Kumaş	Mt.	23487
Lüks Viskon Emprime Kumaş	Mt.	594.223,48
Lü Çarşaf	Mt.	37.101,20
Örm Polar Emprime	Mt.	2.090,20
Pamuk İplik	Kg.	14.874,57
Poly Cotton Ham Kumaş	Mt.	11.274,80
Polyester 100/36 İplik	Kg.	17.754,00
Polyester 100/72 FDY İplik	Kg.	172.920,00
Polyester 75/72 FDY İplik	Kg.	291.715,04
Polyester Baskılı Kumaş	Mt.	349.629,94
Polyester Boyalı Kumaş	Mt.	430,7
Polyester Elyaf 01.2D32MM SD	Mt.	99.591,50
Polyester FDY İplik	Kg.	35.437,30
Polyester FDY İplik 150/96	Kg.	769.730,00
Polyester İplik	Kg.	33.651,51
Polyester İplik (Boyalı)	Kg.	43.762,81
Polyester Saten Kumaş	Mt.	7.795,80
Polyester Teks.İplik 155/48	Kg.	44.242,70
Polyester Tekstrüze İplik	Kg.	208.435,70
Viskon Akrilik İplik	Kg.	28.485,15
Viskon Elyaf	Kg.	545.765,50
Viskon Ring İplik	Kg.	58.060,80
TOPLAM		8.286.819,14

- **Tam Tasdik Bilgileri:** Şirketin tam tasdik yapmadığı görülmüştür.
- **İstihdam Durumu:** İşyerinde rapor dönemi öncesi ve sonrası altı ay içinde çalışan işçilerin sayıları Çizelge 4.9.'daki gibidir:

Çizelge 4.9. Çalışan personel sayısı bilgileri

Aylar	Toplam	Aylar	Toplam	Aylar	Toplam	Aylar	Toplam
Tem.14	45	Oca.15	40	Tem.15	29	Oca.16	28
Ağu.14	41	Şub.15	40	Ağu.15	31	Şub.16	28
Eyl.14	46	Mar.15	37	Eyl.15	31	Mar.16	26
Eki.14	43	Nis.15	37	Eki.15	33	Nis.16	10
Kas.14	41	May.15	33	Kas.15	30	May.16	9
Ara.14	41	Haz.15	33	Ara.15	31	Haz.16	9

- **İşletme Durum Bilgisi:** Şirketin kumaş teslimlerinden doğan iade dönemi itibariyle, pazarlama faaliyetlerini belirtilen merkezde sürdürmektedir.

4.5.2. Usul İncelemeleri

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Uygulama Genel Tebliği'ne göre ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret A.Ş.'nin yasal defterleri, KDV iadesi ile ilgili vergi borçlarına dair mahsup talebi ve KDV iadesini teminat mektubu vermesi usul yönünden incelenmiştir.

4.5.2.1. Yasal defterlerin onayına ilişkin bilgiler

ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret A.Ş.'nin 2015 hesap dönemi içerisinde kullandığı yasal defterler olan yevmiye defteri, envanter defteri ve kebir defterinin tasdikine ilişkin bilgiler incelenmiştir. Defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin usulüne uygun olduğu, gerçek yasal belgelere dayandığı, defter kayıtlarının muhasebe ilkelerine ve kayıt nizamına uygun olduğu, inceleme dönemine ilişkin KDV beyannamesinin süresinde ilgili Vergi Dairesi'ne verildiği yapılan inceleme sırasında gözlemlenmiştir.

4.5.2.2. Mahsup talepleri

ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret A.Ş.'nin 2015 yılı talebi vergi borçları ile ilgili mahsup talepleri Çizelge 4.10.'da gösterilmektedir.

Çizelge 4.10. 2015 yılı indirimli orandan mahsup talepleri

Dönem	İadesi Talep Edilen Tutar	Dilekçe Tarih	Dilekçe No	Dönem	Türü	Taksiti Vadesi	Mahsup	Kalan İade
2015	179.048,25	16.11.16	59936	07/2016-09/2016	1047	17.11.16	17,80	
				07/2016-09/2016	1086	17.11.16	31,50	
				07/2016-09/2016	0033	17.11.16	42.439,79	
		16.11.16	59934	09/2016-09/2016	1046	26.10.16	61,81	
				09/2016-09/2016	1048	26.10.16	94,50	
				09/2016-09/2016	1086	26.10.16	4,00	
		27.12.16	68962	11/2016-11/2016	0003	26.12.16	1.141,29	
				11/2016-11/2016	1048	26.12.16	31,50	
				11/2016-11/2016	1046	26.12.16	100,00	
				11/2016-11/2016	1086	26.12.16	3,00	
				11/2016-11/2016	1048	26.12.16	31,50	
				11/2016-11/2016	1086	26.12.16	1,00	
2015	179.048,25						43.957,69	135.090,56
Genel Toplam	179.048,25						43.957,69	135.090,56

4.5.2.3. Teminat mektubu karşılığı iade

ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret A.Ş.'nin 2015 yılı iade KDV'si ile ilgili teminat mektubu bilgileri Çizelge 4.11.'deki gibidir:

Çizelge 4.11. 2015 yılı indirimli oran KDV iadesinin teminat karşılığında talebi

Dönem	İadesi Gereken KDV Tutarı	Teminath İade Alınan	Mahsup Edilen	Teminat Mektubu				
				Banka	Şube	Tarih	No	Tutarı
2015	179.048,25	135.090,56	43.957,69	X Bank A.Ş.	XX	12.10.2016	648588	180.000,00
Toplam	179.048,25	135.090,56	43.957,69					180.000,00

4.5.3. Hesap İncelemeleri

ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret A.Ş.'nin KDV beyanlarına ilişkin olarak; 2015 yılı KDV beyanname ve tahakkukları, 2015 döneminde indirilecek KDV hesabı, sorumlu sıfatıyla beyan edilen KDV'si, satışlardan tevkif edilen KDV'si yüklenen KDV'si, indirimli orana tabi satışları, karşıt incelemeleri, tahsilat ve ödemelerine ait hesapları incelenmiştir.

4.5.3.1. KDV beyanlarına ilişkin tespitler

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliği hükümleri çerçevesinde KDV beyannamelerinin bütün olarak incelenmesi neticesinde; KDV beyanlarına ilişkin bilgilerin doğruluğuna uygun olduğu, satışları ve buna göre hesaplanan KDV'lerinin kanuni defterlere süresi içinde kaydedildiği ve dönem KDV beyannamelerinin zamanında verilerek tahakkuku yaptırıldığı görülmüştür.

Raporun eklerinde belirtildiği üzere kurumun, yasal defter ve belgelerinde tespit edilip iadesi istenen bu KDV tutarlarının doğru olduğu, ancak genel incelemeler sonucunda indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerle ilgili olmayan yüklenen KDV'nin raporun ekinde bulunan, 04.01.2017 tarih 723 No'lu dilekçe

ile toplam 6,10 TL KDV tutarının iade edilecek KDV tutarından tenzil edilmesini talep etmiştir. Tenzil, Çizelge 4.12.'de gösterilmektedir.

Çizelge 4.12. Tenzil KDV

Firma	Belge Ad.	Tenzil KDV
Y Otomotiv Ltd.Şti.	1	6,10
Genel Toplam		6,10

Bu açıklamalar dikkate alındığında ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret A.Ş.'nin indirimli orana tabi satışlarından dolayı 01-02-03-04-05-06-07-08-09-10-11-12/2015 dönemleri için iadesi talep edilen **179.048,25 TL**'den **43.957,69 TL** dilekçe ile mahsup talebinden sonra kalan iade edilebilecek tutarın **135.090,56 TL** olduğu görülmektedir. Yeminli Mali Müşavirliğince yapılan hesaplamalar sonucunda kurumun **135.090,56 TL** iadesinin olması gerektiği, ilgili dönemlere ait KDV beyannameleri bir bütün olarak incelenmiş ve doğruluğu teyit olunmuştur.

Şirketin vergilendirme dönemi içinde satın aldığı mal ve hizmet için ödediği ve indirim hakkı olan 191 İndirilecek KDV, defter kayıtları ve kayıtlara mesnet teşkil eden belgelerden ayrıntılı dönem alış listesi rapora eklenmiş olup, 2015 dönemi Katma Değer Vergisi Beyannamesi'ne dahil edilerek süresinde ilgili vergi dairesine verildiği tespit edilmiştir. Şirketin iade dönemlerinde satışlarından dolayı tevkif edilen KDV'sinin de bulunmadığı görülmüştür.

Şirketin Katma Değer Vergisi beyannamesinde 01-02-03-04-05-06-07-08-09-10-11-12/2015 dönemlerinde indirimli orana tabi satışlarından dolayı yüklenilen ve iade edilebilir Katma Değer Vergisi Çizelge 4.13.'deki gibidir:

Çizelge 4.13. 2015 yılı yüklenilen ve iade KDV

Aylar	Dönem Yükl.Mal KDV (İnd.Oranlı)	Hesaplanan KDV(%8'lik)	Dönem Aylık İade Edilebilir KDV	İade KDV
Ocak 15	64.879,41	53.383,52	11.495,89	11.495,89
Şubat 15	275.028,59	245.118,37	29.910,22	29.910,22
Mart 15	105.438,97	90.566,36	14.872,61	14.872,61
Nisan 15	101.636,60	83.798,86	17.837,74	17.837,74
Mayıs 15	208.830,42	193.508,91	15.321,52	15.321,52
Haziran 15	79.541,73	68.141,29	11.400,43	11.400,43
Temmuz 15	108.042,10	109.316,91	-1.274,81	-1.274,81
Ağustos 15	97.983,00	89.021,26	8.961,73	8.961,73
Eylül 15	64.035,23	53.052,16	10.983,07	10.983,07
Ekim 15	104.978,08	89.855,65	15.122,43	15.122,43
Kasım 15	266.718,97	236.468,26	30.250,71	30.250,71
Aralık 15	147.167,18	113.494,37	33.672,81	33.672,81
Toplam	1.624.280,27	1.425.725,92	198.554,35	198.554,35
KDVGUT (-)				19.500,00
İadesinden Vazgeçilen KDV (-)				6,10
İadesi Gereken KDV				179.048,25

Önceki bölümde yer verilen Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'ne göre oluşturulan indirimli oran KDV iadesi hesaplama tablosundaki bilgiler incelenmiş ve detayı rapora eklenen olması gereken maliyet tutarları katma değer vergisi beyannamesi ile karşılaştırılmış ve uygun olduğu tespit edilmiştir. Şirket tarafından yapılan maliyet tutarları, yüklenilen KDV ve iade KDV hesaplamaları, Yeminli Mali Müşavirlik tarafından mevcut kapasite raporuna (en sonki kapasite raporuna) göre uygunluğu kontrol edilerek doğrulanmıştır.

Şirketin 01-02-03-04-05-06-07-08-09-10-11-12/2015 dönemlerinde gerçekleştirdiği indirimli orana tabi satışlarından dolayı toplam **198.554,35 TL** iade edilebilir KDV'nin olduğu, devreden KDV'nin yıllık iade edilebilir KDV tutarını aşması sonucu, **198.554,35 TL** tutarındaki KDV'nin tamamının iade edilmesi gerektiği, ancak KDV Kanunu'nun KDV Genel Uygulama Tebliği uyarınca 2015 yılı için alt sınır olan **19.500,00 TL**, iadesinden vazgeçilen **6,10 TL**, mahsup edilen **43.957,69 TL**'nin düşülmesi sonucu kalan **135.090,56 TL** KDV'nin iade edilebilecek tutar olduğu görülmektedir. Şirketin indirimli orana tabi satışlarından dolayı hesaplanan yıllık iade tutarı Çizelge 4.14.'deki gibidir:

Çizelge 4.14. 2015 yılı indirimli orana tabi iade hesaplaması

Aylar	Tahsil Edilen % 8 KDV	Yüklenilen KDV	Sonraki Dön. Dev. KDV	Aylık İade Edilebilir KDV
Ocak 15	53.383,52	64.879,41	1.562.962,56	11.495,89
Şubat 15	245.118,37	275.028,59	1.220.370,35	29.910,22
Mart 15	90.566,36	105.438,97	1.297.099,98	14.872,61
Nisan 15	83.798,86	101.636,60	1.252.164,87	17.837,74
Mayıs 15	193.508,91	208.830,42	1.213.724,18	15.321,52
Haziran 15	68.141,29	79.541,73	1.201.701,74	11.400,43
Temmuz 15	109.316,91	108.042,10	1.180.435,62	-1.274,81
Ağustos 15	89.021,26	97.983,00	1.112.062,81	8.961,73
Eylül 15	53.052,16	64.035,23	1.057.640,58	10.983,07
Ekim 15	89.855,65	104.978,08	1.052.021,09	15.122,43
Kasım 15	236.468,26	266.718,97	939.766,07	30.250,71
Aralık 15	113.494,37	147.167,18	958.001,77	33.672,81
2015 yılı İade Edilebilir KDV Toplamı				198.554,35
KDVGUT (-)				19.500,00
İadesinden Vazgeçilen KDV (-)				6,10
İadesi Gereken KDV				179.048,25

Yeminli Mali Müşavirlik tarafından yapılan hesap incelemeleri sonucunda ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret A.Ş.'nin 2015 yılı indirimli orana tabi mamullerin satış miktarları ile üretim miktarları arasındaki farklar olduğu tespit edilmiştir. Bu farklar kumaş ve ipliklerin fason dokuma, boyama ve baskı aşamalarındaki firelerinden kaynaklanmıştır. Fire oranları tekstil sektörü fire oranlarıyla (%8-%10) uyumludur. Bu oranlar aylar itibariyle raporun ekine konulmuştur.

Yeminli Mali Müşavirlik tarafından yapılan karşıt incelemeler neticesinde, ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret A.Ş.'nin malların girdilerine ait mal alışını yaptığı firmalarla KDV İade talebinde bulunulan 01-02-03-04-05-06-07-08-09-10-11-12/2015 dönemlerinde yüklenilen KDV'nin %95,61'i ve indirilecek KDV'nin Ocak/2015 dönemi %88,00'i, Şubat/2015 dönemi %90,83'ü ve %96,79'u, Mart/2015 dönemi %93,63'ü, Nisan/2015 dönemi %87,68'i, Mayıs/2015 dönemi %95,07'si, Haziran/2015 %89,99'u, Temmuz/2015 dönemi %91,88'i, Ağustos/2015 dönemi %85,36'sı, Eylül/2015 dönemi %82,25'i, Ekim/2015 dönemi %89,94'ü, Kasım/2015 dönemi %90,71'i ve Aralık/2015 dönemi %91,40'ı incelenmiştir.

İncelemeler sonucunda ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret A.Ş.'ye mal ve hizmet temin eden firmaların ve satışlarının gerçek olduğu, aldığı malın ve hizmetin gerçekleşmiş olduğu, iade incelemesi yapılan kurum adına düzenlenen faturaların gerçek mal hareketlerini göstermekte olduğu, karşıt inceleme konusu yapılan firmaların yaptıkları işleri kapsayacak şekilde katma değer vergisi beyannamelerini vergi dairelerine verdikleri tespit edilmiştir.

İnceleme dönemindeki mal ve hizmet alım faturalarının doğruluğu, nakliye gider faturaları, sevk irsaliyeleri, borç-alacak ilişkileri ile ödeme kayıtları ve ilgili vergi dairelerinden bilgi isteme cevap yazıları dikkate alınarak, gerekli araştırma yapılmış, gerçek durumu yansıttıkları sonucuna varılmıştır.

29 sıra nolu tebliğ gereğince, YMM tarafından tam tasdik kapsamındaki firmalar için YMM Karşıt teyitleri alınmış, tam tasdik kapsamı dışındaki firmalara yapılan karşıt incelemelerde alt firmaların satışlarını yasal defterlerine kaydederek ilgili dönem beyanlarına dahil edildiği tespit edilmiştir.

Yukarıda yer alan açıklamalara istinaden yapılan karşıt incelemelerden, 4 adet karşıt inceleme ile 6 adet YMM yazısı olmak üzere toplam 10 adet inceleme tutanağı rapora eklenmiştir. Diğer mükelleflere ilişkin inceleme 20 seri nolu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Genel Tebliği'nin A/5 bölümü hükmü gereğince yeminli mali müşavirliğince saklanmaktadır.

Şirketin, 01-02-03-04-05-06-07-08-09-10-11-12/2015 dönemlerindeki mal ve hizmet alımları nezdinde yapılan incelemede, vergi daireleri yazılarında, vergi şirketi oldukları, Sanayi Ticaret ve Meslek Odaları'na kayıtlı oldukları tespit edilmiştir. Ayrıca, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB' in) kendi sistemi içersinden aldığı, Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (SMYB) listesinden (rapor tarihi itibarıyla) "KOD 9/1" ve "KOD 9/2" yönünden taranmış, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından SMYB düzenleyen, hem düzenleyen ve hem kullanan mükellefler listesinde ve SMYB kullandığı vergi inceleme raporu ile tespit edilen mükellefler listesinde olmadığı tespit edilmiştir.

ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret A.Ş. indirim oranlı yaptığı satış bedeli ile malın bünyesine giren, mal alımlarında ilgili firmalarla cari hesap hareketleri tarzında çalışmaktadır. Öncelikle alış ve satış faturalarının cari hesaba

(120-320) kaydedildiği, ödemelerin ise çek, nakit ve havale şeklinde yapıldığı görülmektedir.

4.5.4. Sonuç

Bursa Vergi Dairesi'nin 123 456 7890 sicil no.lu şirketi, ABC İplik Dokuma Tekstil Sanayi Ticaret A.Ş.'nin 2015 vergilendirme dönem hesaplarının Katma Değer Vergisi İadesi yönünden bir bütün olarak incelenmesi neticesinde fiili durumun, muhasebe kayıt ve belgelerinin ve bunlara ilişkin ilgili dönem beyannamelerinin ilgili mevzuata uygunluğu araştırılmış ve raporun "Hesap İncelemeleri" bölümünde ayrıntılı olarak gösterilmiştir. Buna göre iade edilebilir KDV tutarı Çizelge 4.15.'de görülmektedir.

Çizelge 4.15.YMM tasdik raporu iade hesabı

Dönemi	İadesi Gereken KDV	İade Edilen KDV	İade Edilecek KDV
Ocak 15	11.495,89	0,00	11.495,89
Şubat 15	29.910,22	0,00	29.910,22
Mart 15	14.872,61	0,00	14.872,61
Nisan 15	17.837,74	0,00	17.837,74
Mayıs 15	15.321,52	0,00	15.321,52
Haziran 15	11.400,43	0,00	11.400,43
Temmuz 15	1.274,81	0,00	1.274,81
Ağustos 15	8.961,73	0,00	8.961,73
Eylül 15	10.983,07	0,00	10.983,07
Ekim 15	15.122,43	0,00	15.122,43
Kasım 15	30.250,71	0,00	30.250,71
Aralık 15	33.672,81	0,00	33.672,81
TOPLAM			198.554,35
KDV Genel Uygulama Tebliği (-)			19.500,00
İadesinden Vazgeçilen KDV (-)			6,10
İade Edilebilir Tutar			179.048,25
Mahsup Edilen			43.957,69
Teminat Mektubu İle İade Edilen			135.090,56

Vergi Dairesi'ne verilen Bank A.Ş. Şubesi' ne ait 12.10.2016 tarih 123456 Nolu 180.000,00 TL.' lik **Teminat Mektubunun iadesi** gerektiği, şirketin 2015 yılı indirimli oran KDV talebi ile ilgili iade edilecek 179.048,25 TL'den mahsup edilen 43.957,69 TL'nin düşülmesinden sonra **Katma Değer Vergisi İadesinin 135.090,56 TL kaldığı** kanaat sonucuna varılmıştır.

5. İNDİRİM ORANLI KDV İADESİ Ve MUHASEBESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR Ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Son yıllarda Katma Değer Vergisi iadelerinde artışlar yaşanmaktadır. Bu artışın en önemli nedeni ise devletin Katma Değer Vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının artmasıdır (Oktar, 2017: 22). Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayınladığı verilere göre 1985 yılında Katma Değer Vergisi'nden elde edilen gelirlerin toplam vergi gelirleri içindeki payı %24,8 olarak gerçekleşirken, 2016 yılına geldiğimizde ise %31,8'e yükseldiği görülmektedir (Ek 1.).

Yine GİB'in yayınladığı verilere göre 1989 yılından bu yana Katma Değer Vergisi iadelerinin düzenli olarak arttığı görülmektedir (Ek 2.). Devletin 2016 yılında toplam iade ettiği Katma Değer Vergisi tutarının 72.068.703,00 TL şeklinde gerçekleştiği görülmektedir.

Türk Vergi Sistemi içerisinde yer almaya başladığından beri Katma Değer Vergisi iadesi her zaman sorun üreten bir özellik göstermiştir. Öyle ki Maliye Bakanlığı bu konuyla ilgili bu zamana kadar sayısız KDV genel tebliği, iç genelge, özelge ve KDV İade Rehberi yayınlamış ve yayınlamaya da devam etmektedir. Bu konu gerek vergi idaresinden sorumlu devlet gerekse KDV iadesi talep eden işletmeler açısından büyük önem arz etmektedir.

Devlet, KDV iade taleplerinin çokluğu, tutarların yüksek olması, bütçe dengelerini gözetmek zorunda olması, fazla ve haksız iadelerden kaçınmak gibi nedenlerden dolayı iadeleri titizlikle incelemek istemektedir. Ancak bu durum iadeyi inceleyecek vergi daireleri memurlarının iş yükünü arttırması, zaman ve personel yetersizliği gibi şikayetlerinin artması sorunlarına yol açmaktadır.

İşletmeler açısından konuya bakıldığında ise ticari faaliyetlerinin finansmanı açısından KDV iadeleri önemli bir yer teşkil etmektedir. Ancak uygulamada bir dizi teferruatlı işlemin fazlalığı ve iadelerinin gecikmesi gibi sorunlardan yakınmaktadırlar. Özellikle işletmelerin konuyla ilgilenen muhasebecileri ya da yeminli mali müşavirleri iade sürecinde yaşanan sorunlara direkt olarak maruz kaldıkları için sadece işletmeler değil bu meslek mensupları da KDV iadesi ve muhasebesinde karşılaşılan sorunlardan etkilenmekte ve tarafı olmaktadır. Özellikle devletin yetkili organları tarafından son zamanlarda KDV

iade sürecinin hızlandırılacağı açıklamaları yapılmasına rağmen yapılan açıklamalar sonucunda bir dizi yeni prosedür getirilmektedir. Bu durum KDV iadelerinin hızını arttırmamakta tam aksine daha da yavaşlatmaktadır.

Bu bölümde indirim oranlı işlemler özelinde olmak üzere işlem türlerine göre tüm KDV iadelerinde karşılaşılan ortak sorunlara değinilmiştir. Sorunlara değinirken vergi idaresi, YMM'ler ve muhasebe meslek mensupları ile iade talebinde bulunan işletmeler açısından analizler yapılmıştır.

5.1. İndirim Oranlı KDV İadelerinde Karşılaşılan Sorunlar

KDV iade sisteminin amacı uygulamaya başlandığı andan itibaren işgücü ve zaman tasarrufu sağlanması, KDV iade sürecinin hızlandırılması, vergi dairelerini kırtasiyecilikten ve formalitelerden kurtarması, denetimlerin kolaylaşması ve ülke genelinde uygulama birliği sağlamaktır. Ancak, geçen süre zarfında gerek mükellefler açısından gerekse de vergi daireleri açısından bakıldığında bu amaçlara henüz ulaşamadığı görülmektedir. Bu hedeflere ulaşmada engel teşkil eden ve sıkça karşılaşılan sorunlar şunlardır:

5.1.1. Listelerin Yüklenmesinde Yaşanan Sorunlar

Katma Değer Vergisi iadesi talebinde bulunan mükellefler Maliye Bakanlığı'nın hali hazırda uygulanmakta olan 60 Seri No.lu KDV Sirküleri uyarınca; indirilecek KDV listelerini, yüklenilen KDV listelerini, satış faturaları listelerini ve iade hakkı doğuran işlem türüne göre ayrıca gümrük çıkış beyannamesi (GÇB) listelerini elektronik olarak yani internet vergi dairesi sistemine yüklemek suretiyle göndermeleri gerekmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017).

Söz konusu bu listelerde; alıcı veya satıcının ismi yahut unvanı, vergi numarası, faturanın tarihi ile seri ve sıra numarası, mal veya hizmetin cinsi ve miktarı, faturanın KDV hariç tutarı, indirilecek/hesaplanan KDV tutarı gibi bilgiler istenmektedir. Ayrıca bu listelere; fatura düzenleme sınırının altında bile olsa her bir belgenin yazılacağı, aynı firmadan yapılan alışların ayrıca tek tek girileceği, bu listelerin dışında kalan fakat yine de teslim edilmesi gereken belgelerin vergi dairesine önceden olduğu gibi kağıt ortamında verilmesi gerektiği, tüm belgelerin vergi dairesine teslim edilmesinden sonra sistemin çıkaracağı KDV İadesi Kontrol

Raporu'na göre ilgili vergi dairesinin mevzuatlar uyarınca iade işlemini neticeye kavuşturması beklenmektedir.

Fatura düzenleme sınırının altında kalsa bile iade hakkı doğuran işlem ile ilgili indirilecek ve yüklenilen KDV listelerinde her bir belgeye ayrı bir şekilde yer verilmesinin istenmesi pratikte çok fazla vakit kaybına yol açtığı için iade sürecinin uzamasına neden olmaktadır (Altınışik, 2011). Oldukça düşük tutarlı fatura veya fişlerin belirtilen listelere eklenmesi ve ayrıca bu düşük tutarlı faturaların seri numarası, A ürünü, B ürünü, C ürünü diye ayırıp bunların E adet, F kg, G litre gibi gereksiz ayrıntıları iade talebinde bulunan mükelleflere ve muhasebe meslek mensuplarına çok fazla bir iş yükü yüklemektedir. Düşük tutarlı fatura ve fiş gibi belgelerin bu şekilde listelenmesi angaryayı arttırmaktan ve vakit kaybindan başka hiçbir sonuç doğurmamaktadır.

Bu sorunun çözümü için Maliye Bakanlığı Şubat/2010'da yaptığı duyuruda söz konusu listeler düzenlenirken indirilecek ve hesaplanan KDV'nin % 5 'ini aşmamak koşuluyla toplu kayıt işlemlerinin yapılabilmesine izin vermiş olsa da oran düşük kaldığı için uygulamada fayda sağlanamamıştır. Bu oranın %10'a yükseltilmesi ise sorunun çözümüne katkı sağlayabilir. Yani fatura düzenleme sınırı altında kalan alış ve satış belgeleri toplam indirilecek veya hesaplanan KDV tutarının %10'unu geçmedikçe listelere toplu olarak yazılması gerekli faydayı sağlayacaktır (Kadem, 2014).

5.1.2. Yüklenilen KDV Listelerinde Karşılaşılan Sorunlar

Yüklenilen KDV listesinin Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan ve beyannameye ek yapılan formatta düzenlenerek vergi dairesine verilmesi bazı hallerde mümkün değildir. Zira bakanlıkça hazırlanan tablolarda yer alan bilgiler, indirilecek KDV listesinde yer alan bilgilerle neredeyse aynı olup listede,indirim oranlı teslim edilen mala ilişkin;

- Malın hangi satıcıdan,
- Hangi tarihte,
- Hangi fatura ile,
- Kaç liraya,
- Kaç adet, miktar, birim,

- Üretimde kullanılan oranı
- KDV'si

gibi bilgilerin yazılması istenmektedir.

Mali idare tarafından iade edilecek KDV'nin ne şekilde hesaplanacağı hususunda şimdiye dek çok sayıda genel tebliğ, iç genelge, sirküler, özgelgeler vs. yayınlanmasına rağmen, pek çok işletme ve dolayısıyla işletmelerin muhasebe sorumluları, halen iade edilmesi gereken KDV'yi tam ve doğru olarak hesap edememektedir. Mali idare, işletmelerin iade hakkı doğuran işlemlerle ilgili olarak yükledikleri KDV'yi “doğru olarak hesaplamak zorunda” olduğunu ifade etmektedir. Mevcut sistemde, tam istisna kapsamında olan işlemlerde ve indirimli orana tabi işlemlerde yüklenen KDV'nin hesaplanması tam ve doğru bir şekilde yapılamaz.

Çünkü, KDV kanununda, iade edilmesi gereken KDV'nin hesaplama yöntemi gösterilmemiştir. İlgili kanunda bu konuda “fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi” ifadesi yer almaktadır. Yani, satın aldıkları malları aynen satan işletmelerde alış faturasında belirtilen KDV'yi iadesi gereken vergi olarak hesaplamakta herhangi bir sıkıntı yaşanmazken, KDV iade tutarının hesabına genel giderlerden pay verilmesi halinde iadesi gereken verginin hesabı yapılırken, varsayımda bulunmak kaçınılmaz olmaktadır. İmalatçı işletmelerde ise yüklenen KDV'nin hesaplanması daha zor ve karmaşık olmaktadır. Özellikle uygulamada misli mal ve hizmetlerin kullanıldığı imalat ve inşaat işlerinde yüklenen KDV tutarının birebir belge ve faturaya dayalı bir şekilde hesaplanması fiilen mümkün olmamaktadır (Kadem 2014).

Kanundaki; fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV'nin indirimle telafi edilemeyen kısmının iade edileceğine dair ifadenin, iade edilmesi gereken KDV'nin birebir belge veya faturaya bağlı olarak hesaplanması gerektiği anlamı barındırmadığı açıkken, GİB iadesi gereken KDV'nin hesaplanması amacıyla yayınladığı 53 No.lu KDV Sirküleri'nde, “maliyet esasına” dayalı uygulamayı terk etmiş, muhasebe ile ilgisiz bir yöntem olan “liste veya belge esaslı” yönteme geçmiştir (Kadem,2014).

Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı 36 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'ne göre; mükellefler, iade hakkı doğuran işlemlerle ilgili olarak yükledikleri katma

değer vergisini doğru olarak hesaplamak zorundadırlar. Vergi Usul Kanunu'nun 275' inci maddesine göre ise maliyet muhasebesi tutan imalatçılar, yükledikleri katma değer vergisini yine aynı yöntemler çerçevesinde hesaplayacaklardır. Buna göre genel imal ve genel idare giderlerinden mamule verilen payın hesabında kullanılan yöntem ile bu giderler nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin hesabında da aynı yöntem kullanılacaktır.

Son olarak da 84 No.lu KDV Genel Tebliği ile birlikte maliyet esaslı yöntem son halini almıştır. İade hakkı doğuran teslim ve hizmetlere dair yüklenilen KDV hesaplamasında çok uzun zamandan beri uygulanan maliyet esaslı yöntem, Gelir İadesi Başkanlığı'nca 27.01.2010 tarihinde yayımlanan 53 ve sonrasında 60 sayılı KDVK Sirkülerindeki "Liste veya Belge Esaslı Yöntem" ile 84 No.lu KDV Genel Tebliği hukuken olmasa da fiilen yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu uygulama ile birlikte Vergi Usul Kanunu'nun 275. maddesine göre maliyet muhasebesi tutan imalatçı işletmelerin, hem tam istisna kapsamında hem de indirimli orana tabi işlemleri nedeniyle yükledikleri katma değer vergisini aynı yöntemler çerçevesinde liste yöntemiyle hesaplamaları mümkün değildir (Kadem, 2014).

5.1.2.1. İmalatçı firmalarda yüklenilen KDV listelerini oluşturma zorlukları

Yüklenilen Katma Değer Vergisi'nin fatura listesi olarak istenmesi maliyet muhasebesi işlemlerinde çok karmaşık ve Türkiye'de kurulu sistemlerin işlem potansiyelini en az iki katına çıkaracak maliyet sistemi değişikliği gerektirmektedir.

İlk giren ilk çıkar yönteminin değerlendirilmesi:

Bilindiği üzere imalatçı firmalar maliyetlerini ilk giren ilk çıkar (FIFO), ortalama maliyet veya son giren ilk çıkar (LIFO) gibi değerlendirme esaslarına göre organize etmektedirler. Genelde kullanılan yazılım programları veya maliyet muhasebesi sistemleri ortalama maliyet değerlendirme esasına göre oluşturulmaktadır. Bu sistemde faturalar ile girişi yapılan hammadde ve malzemeler üretime çıktıklarında ilgili fatura bilgileri ile değil, ortalama maliyet birim fiyatları ile çıkmakta, üretim sonunda elde edilen mamuller de hammadde, malzeme ve genel üretim giderlerinin çeşitli anahtarlara göre dağıtılması ile bulunan birim fiyatları ile stoklar hesabına alınmaktadırlar (Ertük ve Kaygusuz, 1999: 10-18). Bu

sistemin sonucu olarak satılan malın maliyeti fatura bilgileri ile irtibatlandırılmaksızın birim değerlere göre hesaplanmaktadır.

İşte bu maliyet sisteminden FİFO yöntemine geçilmesi hali hazırdaki maliyet muhasebesi sistemlerinde çok köklü değişikliğe neden olmaktadır. Uygulamadaki liste yöntemi, mal alım satımı yapan ve maliyet yöntemi olarak ilk giren ilk çıkar yöntemini uygulayan firmalar için uygun bir yöntemdir. Zira satılan mallarla, alınan veya üretilen mallar arasındaki niteliksel ilişki takip edilebilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda stok maliyetlerinin tespitinde temel yöntemin fiili maliyet yöntemi olduğu belirtilmekle birlikte, misli mallarda stok maliyetlerinin basit ortalama veya yürüyen ağırlıklı ortalama yöntemine göre hesaplanmasına da izin verilmektedir. Bir imalat işletmesinin mamul maliyetlerini ortalama maliyet yöntemine, iade alınacak KDV tutarını ilk giren ilk çıkar yöntemine göre hesaplanması muhasebenin tutarlılık ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

Bir imalat işletmesi FİFO yöntemini kullansa dahi imal ettiği malların bir kısmını istisna kapsamında, bir kısmını katma değer vergisine tabi şekilde satması halinde, istisna kapsamında satılan malların imalatında kullanılan alış belgelerini yine birebir listelemesi imkânsızdır. Örneğin bir ay içinde 5 parti halinde hammadde satın alan bir firmanın imal ettiği mallardan hangisinde hangi parti hammaddeyi kullandığını izlemeye imkân bulunmamaktadır. Bu nedenle, uygulamada alış faturalarından bir kısmının istisna kapsamına giren mamullerin imalatında kullanıldığı varsayımı yapılarak yüklenilen KDV listeleri hazırlanmaktadır.

Yüklenilen KDV listesinin bu şekilde istenmesi, günümüzde firmaları ihracat için ikinci bir şirket kurmaya itmekte ya da ihracatlarını aracı şirketler, dış ticaret sermaye şirketleri üzerinden gerçekleştirmek zorunda bırakmaktadır. Çünkü araya bu şekilde başka bir şirket konulması halinde ihracatla ilgili yüklenilen KDV listesi oluşturmak oldukça kolay bir işlem olmaktadır.

Ortalama maliyet yönteminin değerlendirilmesi:

Stoklarını "ortalama maliyet" yöntemine göre değerleyen firmalar açısından ise bu listelerin, bakanlıkça belirlenen formatta hazırlanması mümkün değildir. İmal edilen malın maliyetinde hangi partiye ait hammaddenin kullanıldığı

bilinemeyeceğinden, hammadde faturalarının bir kısmı iade kapsamına giren mamullerde kullanıldığı varsayımı ile söz konusu yüklenilen KDV listeleri hazırlanmaktadır.

Ortalama maliyet yönteminde; stoklardaki malların toplam parasal tutarı bu malların toplam miktarına bölünerek birim maliyetleri hesaplanmaktadır.

Örneğin (Akdoğan, 1998: 826-828):

Farklı tarihlerde 20 birim, 30 birim ve 40 birim A malını toplam 200 TL, 300 TL ve 400 TL'ye alan bir işletmenin stoklarında 30 birim mal kaldığını kabul ettiğimizde bu işletmede;

Stokta kalan malın maliyeti: $(900/90) \times 30 = 300$ TL

Satışların maliyeti: 600 TL

olarak hesaplanır. Ve bu hesaplama yönteminde, satılan (veya stoklarda kalan) malların hangi tarihte, hangi fatura ile hangi satıcıdan alınan mallar olduğunun tespit edilmesi mümkün değildir. Yani; imalatta kullanılan bazı faturaların yüklenilen KDV listesine yazılması ile 'sözde' yüklenilen KDV listeleri hazırlanmaktadır.

Sonuç olarak bu listeler oluşturulmadan, iadeye hak kazanılan KDV iade alınamayacağına göre üç olasılıktan bahsedilebilir (Gökçek, 2010):

Mükellefler KDV iadesi almaktan vazgeçebilir

Stok değerlendirme yöntemini değiştirebilir

Listeleri doldurur ancak listedeki bilgilerle işletme kayıtları uyumsuz olur.

Ortalama maliyet yöntemini kullanan imalatçı ve imalatçı ihracatçıların, tebliğ hükmüne uygun olarak doğru hesapladıkları yüklenilen KDV tutarını bakanlıkça belirlenen formata uygun olarak vergi dairesine bildirme olanakları olmadığına göre bu mükellefler ya tebliğe aykırı hareket edip kullandıkları maliyet yönteminden bağımsız olarak yükledikleri KDV'yi hesaplayacaklar, ya da tebliğe uygun davranarak hesapladıkları yüklenilen KDV'yi forma aktaramayacakları için KDV iadesi alamayacaklardır.

Çözüm önerileri:

Muhasebe kuralları gereği üretimin bir seyri, maliyetin oluşumu ve stokların değerlendirme yöntemi vardır. Bu nedenle yüklenilen KDV'nin hesaplanmasında fatura bazında yüklenim yapmak yanlıştır. Yüklenilen KDV listeleri yerine sadece indirilecek KDV listeleriyle yetinilmesi bu sorunun çözümü için yeterli katkıyı sağlayacaktır. İndirilecek KDV listeleri zaten detaylı olarak verildiğinden ayrıca yüklenilen KDV için liste oluşturmak gerekli olmayacaktır (Gündüz, 2010).

Alt inceleme yapılmak suretiyle beğenilmeyen faturalar temizlenebilir. Yani “şu hammadde A firmasının malıdır” veya “bu hammadde B firmasının malıdır” şeklinde faturayı belirtmek, oradan hareketle bir maliyet yapmak, oradan hareketle de yüklenim listesi oluşturmak çok doğru olmamaktadır. Çünkü bu bir teknik çalışmadır. YMM'ler de bu işin tekniğini en iyi bilen ve de bilmek zorunda olan meslek mensuplarıdır. Böyle bir bilgi birikimi yalnızca faturaya bağlanıp, “o faturayla geldi, bu faturayla gitti” düzeyine indirilirse o zaman maliyet bedeli esasından hareketle istisna kapsamındaki ve indirimli orana tabi mal veya hizmete isabet eden KDV'nin doğru şekilde hesaplanması mümkün olmaz ve bu hesaplama bir ideal olmaktan ileri gidemez (Kadem, 2014).

İade alınabilecek KDV'nin nasıl hesaplanacağına ilişkin açıklamaların yer aldığı 36 Seri numaralı KDV tebliğinde şu şekilde ifade edilmektedir: “Mükellefler, iade hakkı doğuran işlemlerle ilgili olarak yükledikleri katma değer vergisini doğru olarak hesaplamak zorundadırlar. Vergi Usul Kanunu'nun 275 inci maddesine göre maliyet muhasebesi tutan imalatçı-ihracatçılar, yükledikleri katma değer vergisini aynı ilkeler ışığında hesaplayacaklardır”. Buna göre genel imal ve genel idare giderlerinden mamule verilen payın hesabında hangi usul kullanılıyor ise bu giderler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin hesabında da aynı usul kullanılmalıdır.

Bu doğrultuda üretilerek satılan mamulün reçetesi esas alınarak kullanılması gereken ilk madde malzeme, yardımcı malzemeler ve genel üretim giderleri tespit edilir. Bunların da alımlarının KDV'si ya %1 ya %8 ya da %18'dir. Bu şekilde satılan mamulle ilgili yüklenilen KDV çok rahatlıkla hesaplanabilir (Kadem, 2014).

5.1.3. İndirim Oranlı KDV İadesinin Hesaplamasında Karşılaşılan Sorunlar

Katma Değer Vergisi'nin %10 olarak uygulamaya konulduğu 1985 yılındaki genel oranı günümüzde %18'dir. Bu oran çok yüksektir. Bakanlar Kurulu, çeşitli baskı gruplarının etkisinde kalarak, yahut sosyal, teknik veya populist gerekçelerle bir kısım mal veya hizmetler için indirimli oranda (halen %1 veya %8 oranda) KDV alınmasını öngören kararnameler çıkarmıştır. KDV oranının indirilmiş olması, bu orana tabi işlemleri yapan mükelleflerin KDV tahsilatını azaltmakta, yüklenilen KDV de ağır başmışsa indirim yoluyla giderilemeyen KDV durumunun ortaya çıkmasına sebebiyet verebilmektedir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde, indirimli orana tabi mal satışında veya hizmet ifasında bulunan mükelleflerin iadesini isteyebilecekleri KDV tutarının nasıl tespit edileceği açıklanmıştır. Temel olarak iade tutarının hesap şekli:

İndirim Oranlı Teslim ve Hizmet İçin Yüklenilen KDV – İndirim Oranlı Teslim ve Hizmet İçin Hesaplanan KDV = İade Edilebilir KDV Tutarı

Görüldüğü gibi bu tür iadelerin tutarının hesaplanmasında uygulanan yöntem, indirim oranlı teslim ve hizmetle ilgili olarak yüklenilmiş bulunan KDV'nin, aynı işlemle ilgili hesaplanan KDV'yi aşan kısmının iade edilebilir KDV olarak tespit ettirilmesidir.

Bu tespit yapılırken ayrıca şu iki hususun da dikkate alınması gerekmektedir:

Yıllık anlamda iade, belli bir limiti aşan iade hakkı için mümkündür. Bu limit 2015 yılı için 19.500 TL'dir. Başka bir anlatımla 2015 yılındaki aylık mahsup hakları Ocak 2015 başından itibaren oluşan hakların 19.500 TL'yi aşan kısmı için kullanılabilir. 2015 yılında mahsup yaptırmayıp 2015 iade hakkının tamamını 2016 yılında kullanacak olanlar açısından da, yukarıdaki şekilde hesaplanan iade tutarının 19.500 TL'lik kısmı iade edilmez, 19.500 TL'lik bu kısım devrolan KDV içinde kalır (Bu sınır 2016 yılı için 20.600 TL, 2017 yılı için 10.000 TL olarak belirlenmiştir).

İadesi istenebilecek KDV, devrolan KDV'yi aşamaz. Yani yukarıdaki şekilde hesaplanıp 2015 yılı için 19.500 TL'lik haddin düşülmesi ile bulunan iade tutarı, gerek iadenin ilgili olduğu ayda, gerekse bu ay ile iadenin istendiği ay

arasındaki aylarda indirimle giderilemeyen KDV'nin üstünde olmamalıdır. Söz konusu aylardaki indirimle giderilemeyen (devrolan KDV) tutarlarının en küçük olanı, iade için tavan teşkil etmekte, bu aylardan herhangi birinde ödenecek KDV çıkmışsa iade hakkı sıfır olmaktadır.

Örnek 1:

İnşaat işleriyle uğraşan bir firma 2015 yılında 2.000.000 TL tutarında indirimli orana tabi konut tesliminde bulunmuştur. Bu teslimlerle ilgili olarak hesaplanan KDV'si 20.000 TL'dir. Firma, 2016 yılı Şubat ayı KDV beyannamesinde iade edilebilir KDV tutarı olan 300.000 TL'yi göstererek KDV iade talebinde bulunmuştur. İade edilecek KDV'nin aylık bazda kümülatif olarak hesaplandığı Ocak/2015 dönemi ile iade talebinde bulunulan Şubat/2016 dönemine kadarki aylık dönemlerin hiçbirinde devreden KDV tutarı, iade edilebilir KDV tutarı olan 300.000 TL'nin altına düşmediği için hesaplanan kümülatif iade edilebilir KDV tutarı olan 300.000 TL'nin tamamının iadesi alınabilecektir.

Diyelim ki, Ocak/2015 dönemi ile Şubat/2016 dönemleri arasındaki Kasım/2015 döneminde devreden KDV tutarı 250.000 TL olarak hesaplanmış olsun. Bu durumda devreden KDV tutarı kümülatif iade edilebilir KDV tutarının altında kaldığından 300.000 TL değil 250.000 TL iade alınabilecektir.

Ocak/2015 dönemi ile Şubat/2016 dönemleri arasındaki Aralık/2015 döneminde ödenecek KDV çıktığını varsaydığımızda ise kümülatif iade edilebilir KDV tutarı olan 300.000 TL'nin iade edilmesi mümkün olmayacaktır.

Örnek 2:

Kumaş üreten bir firma 2015 yılında 1.000.000 TL tutarında kumaş satmıştır. Bu satışlarla ilgili olarak hesapladığı KDV 80.000 TL'dir. Söz konusu satışlar için yüklendiği KDV tutarı 145.000 TL olarak bulunmuştur. Bu firmanın alabileceği iadenin halen geçerli mevzuata göre ölçüsü $(145.000 - 80.000) = 65.000$ TL'dir. Bunun 2015 yılı için 19.500 TL'si iadesi mümkün olmayan kısımdır. Dolayısıyla iade edilebilir KDV, 45.500 TL ile sınırlıdır. Bu miktarda iade alınabilmesi için gerek 2015 Aralık ayında gerekse bu aydan sonraki iadenin istendiği aya (en son Kasım 2016 ayına) kadar olan aylarda devrolan KDV

tutarının 45.500 TL'nin altına düşmemiş olması gerekmektedir. (Bu aylardaki devrolan KDV'nin en küçük olanı, iade için tavan teşkil eder).

Bu hesaplamanın en zor tarafı, bir önceki bölümde de değinilen, indirimli oranla yapılmış mal veya hizmet satışı için ne kadar KDV yüklenilmiş olduğunun tespitidir. Maliye Bakanlığı bu hesaplamanın doğru olması gerektiğini ifade etmekte ancak pratik bir hesap şekli göstermemektedir.

Uygulamada çeşitli hesap yöntemleri kullanılmaktadır. Hesaplamanın hem doğru hem de pratik olabilmesi için her işletmenin kendi özelliklerine göre yöntem geliştirmesi gerekmektedir. Hesaplama pratikliğinin sağlanması konusunda en çok işe yarayan çözüm, Maliye Bakanlığı'nın doğru sonuç vermek şartıyla orantı yönteminin kabul edileceğine dair muktezalarıdır.

İndirimli oran kapsamında iadesi istenebilecek KDV tutarının hesaplanmasında dikkat edilmesi gereken hususlardan biri de, iadesi istenecek KDV'nin genel KDV oranıyla indirimli oran arasındaki fark oran ile indirimli orana tabi işlem bedelinin çarpılması ile bulunacak tutarın aşılmasına izin verilmiyor oluşudur. Nitekim ilgili muktezada bu sınır "o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin %10'u olarak hesaplanan miktardan fazla olamayacağı" şeklinde ifade edilmiştir. Bu ifade muktezaya konu olaydaki indirimli oranın %8 olduğu bilgisine dayanmaktadır (%1 orana tabi mal ve hizmet satışlarında sınır, %1'e tabi işlem bedelinin % 17'sidir). Buna göre örneğimizdeki Tekstil firması, 2015 yılında sattığı kumaşlar için 210.000 TL KDV yüklenmiş olsa bile, iadesini isteyebileceği KDV'nin hesabında yüklediği KDV'yi $210.000 - 80.000 = 130.000$ TL değil en fazla $180.000 - 80.000 = 100.000$ TL olarak dikkate alabilecektir.

Oysaki istisna kapsamındaki KDV iadelerinde iade tutarı, sebebi izah edilebilmek şartıyla istisna kapsamındaki işlem bedelinin %18'ini aşabilmekte, %18'lik haddin aşımı sadece amortismanına tabi iktisadi kıymet alımlarından kaynaklanıyorsa kabul edilmemektedir.

Yukarıda belirtilen hesap şekli KDV Kanunu'nun 29'uncu maddesine dayanmaktadır. Bu nedenle yasa değişikliği olmadığı sürece yukarıda belirtilen hesaplama yönteminin uygulanması zorunludur. Ancak yasa hükmü düzeltilmeye muhtaçtır.

Şöyle ki; KDV ilke olarak tek oran üzerinden uygulanması gereken ve oran değişikliğine tahammülü olmayan bir vergi türüdür. Ancak KDV Kanunu'nda Bakanlar Kurulu'na oran değiştirme yetkisi verilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini birçok kez kullanmıştır. Aslında radikal bir kararla tüm mal ve hizmetlerin tek bir KDV oranına tabi kılınması daha isabetli olacaktır (Maç, 2007: 5-12).

Bakanlar Kurulu'nun oran indirimi kararı alması, oranı indirilen mal veya hizmeti satan KDV mükellefini genel oran yerine indirilmiş oran üzerinden KDV hesaplamaya mecbur bırakmaktadır. Başka bir anlatımla oran indiriminin KDV mükellefi üzerindeki etkisi satışlarına ilişkin KDV tahsilatının bir kısmından (%17'sinden veya %10'undan) mahrumiyettir. Dolayısıyla KDV iadesinin de bu mahrumiyeti telafi edecek bir anlayışla hesaplanması gerekir.

Yukarıdaki örneğimizde bahsi geçen firma, bu oran düşüklüğü yüzünden (%18-%8)%10x1.000.000 = 100.000 TL KDV tahsilatından mahrum bırakılmıştır. Dolayısıyla bu firmaya iadesi gereken KDV'nin ölçüsü de, indirimle giderilemeyen KDV'yi aşmamak şartıyla, tahsilinden mahrum kalınan 100.000 TL olmalıdır.

Ancak, şimdiki mevzuata göre iadenin ölçüsü, indirimli oranda verilen mal ve hizmet için yüklenilmiş olan KDV olup bu ölçü, KDV oranı indirilen mal ve hizmetlere ilişkin sektörlerin, genel orana tabi mal ve hizmetlerin ilgili bulunduğu sektörlerle göre haksızlığa uğramasına yol açmakta ve iadenin mantığına aykırı düşmektedir. Örneğimize dönersek söz konusu tekstil firmasının, 2015 yılında sattığı kumaşlar için yüklendiği KDV'nin 145.000 TL olduğu varsayımına göre alacağı iade, yine indirimle giderilmeyen KDV ile sınırlı olmak ve 2015 yılı için geçerli olan 19.500 TL'lik sınır indirilmek kaydıyla 65.000 TL'den ibaret kalmıştır.

Yukarıdaki bölümde ifade ettiğimiz gibi, indirimli orana tabi işlemlerle ilgili olarak yüklenilmiş KDV'nin hesaplanmasında büyük güçlükler yaşanmakta olup, iadenin ölçüsü tahsilinden mahrum kalınan KDV olarak değiştirilirse, bu hesaplama güçlüğü kendiliğinden ortadan kalkacak, iade tutarı vergi dairesince beyanname üzerinden hesaplanabilir ve kolayca denetlenebilir hale gelecektir.

Bazı iade hesapları tahsilinden mahrum kalınan KDV ölçü alınarak yapılmaktadır. İhraç kayıtlı teslimlere ilişkin iade miktarında ölçü, teslim KDV'sidir. Aynı şekilde KDV tevkifatına uğrayan mükelleflerin iade alacakları da tevkifata uğrayan (tahsilinden mahrum kalınan) KDV ölçüsüne tabidir. İade hakkı doğuran diğer işlemlerde de, tahsilinden mahrum kalınan KDV'nin ölçü alınmaması için bir neden bulunmamaktadır.

Sonuç olarak, KDV iadelerinde “yüklenilen KDV” ölçüsünden vazgeçilmesini, oran indiriminden kaynaklanan iadeler açısından KDV Kanunu 29'uncu, istisnalardan kaynaklanan iadeler açısından ise, 32'nci maddesinde değişiklik yapılmak suretiyle “Tahsilinden mahrum kalınan KDV” ölçüsünün uygulamaya konulması sorunların çözümüne katkı sağlayacaktır (Maç, 2007: 12).

5.1.4. KDV İadesi Kontrol Raporlarında Karşılaşılan Sorunlar

27.01.2010 tarihinde yayımlanan 53 Numaralı KDV Sirküleri ile KDV iade taleplerinde bazı belgelerin elektronik ortamda alınması ve değerlendirilmesi hakkında açıklamalar yapılarak KDV iade taleplerine ilişkin uygulamalarda köklü değişiklikler yapılmış ve KDV İadesi Risk Analizi Projesi (KDVİRA) uygulanmaya başlanmıştır. Projede iade taleplerinin hızlı bir şekilde yerine getirilmesi amaçlanmıştır. Ancak uygulamada bu amaca yaklaşılammakta ve mükellefler daha farklı sorunlarla karşılaşmaktadırlar.

Listelerin hazırlanması ve sisteme yüklenmesi işlemlerini başarıyla yapan mükellefler, listelerin sistem tarafından kontrol edilmesi sonucunda oluşturulan KDV İadesi Kontrol Raporları'nda (Özet Raporlarda) yer alan sonuçlarda pek çok sorunla karşılaşmaktadırlar. Özet Raporlarda oldukça ayrıntılı analizler yapılmakta ve sonuçlar mükelleflere bildirilerek KDV İadesi Kontrol Raporu'nda yer alan sorunlar çözümeden iade taleplerinin yerine getirilemeyeceği ifade edilmektedir.

5.1.4.1. Genel esaslar kontrol bölümünde karşılaşılan sorunlar

Genel Esaslar Kontrol bölümünde iade talebinde bulunan mükelleflerin indirilecek ve yüklenilen KDV listelerinde yer alan firmalar ile beyan tutarsızlığının olup olmadığı listelenmektedir. Söz konusu kontrol alt firmaların iade talep eden firmaya düzenlediği faturalar ile ilgili dönem KDV beyannamesinde beyan ettiği tutarlar karşılaştırılarak yapılmaktadır. Aynı bölümde ayrıca birinci alt firmanın BA (mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim

formundan) formundan hareketle mal ya da hizmet alımında bulunduğu ikinci kademe alt firmasından yaptığı alımlara ilişkin beyan tutarsızlıkları varsa bunlar da listelenmektedir.

Vergi daireleri hem birinci alt firmalarla hem de ikinci alt firmalarla olan problemler için iade talebinde bulunan mükelleften izahat istemekte ya da duruma ilişkin düzeltme yapmasını beklemektedir. Bu da sorun teşkil etmektedir.

Çünkü birinci alt firma ile ikinci alt firma arasındaki beyan tutarsızlığının giderilmesinin iade talep eden mükelleften istenilmesi doğru bir uygulama değildir. Zira, iade talep eden mükellefin ikinci alt firma ile bir bağlantısı yoktur. Esasen 84 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği düzenlemelerine göre bu durum bir olumsuz tespit de değildir ve iade sürecini etkilememesi gerekir. Vergi dairelerinin bu tür olumsuzlukları ikinci alt firmanın vergi dairesine sorarak çözmesi daha uygun bir yol olacaktır (Doğan, 2011: 17).

5.1.4.2. Özel esaslar kontrol bölümünde karşılaşılan sorunlar

84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde indirimli orana tabi işlemler dışındaki iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade işlemlerinin usulleri açıklanmıştır. Yapılan açıklamalarda sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin iade taleplerinin “özel esaslar” çerçevesinde yerine getirileceği belirtilmiştir (Kadem, 2014):

Tebliğde, iade talepleri özel esaslara göre yerine getirilecek mükellefler kapsamına;

- SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları konusunda haklarında rapor bulunanlar,
- Bu mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları ve kanuni temsilcileri ile bunların kurdukları veya ortak oldukları şirketler,
- Haklarında rapor bulunanlardan mal alanlar,
- Haklarında rapor olmamakla birlikte olumsuz tespit bulunanlar,
- Adreslerinde bulunmayanlar,

- Mucbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle defter ve belgelerini ibraz etmeyenler,
- Birden fazla döneme ilişkin olarak katma değer vergisi beyannamesini vermeyenler ile bunlardan mal veya hizmet satın alanlar,
- Kendileri hakkında katma değer vergisi açısından ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulananlar,
- İşletme kapasitesi ile iş hacmi arasında bariz nispetsizlik bulunanlar alınmıştır.

Özel esaslardan genel esaslara geçiş ise ağır prosedürlere tabi tutulmuştur. Buna göre;

- SMİYB düzenleme raporları üzerine yapılan tarhiyatın nihai yargı kararları ile terkin edilmesi,
- SMİYB düzenleme raporları ile yapılan tarhiyatların ödenmesi veya tamamına teminat gösterilmesi,
- Vergi dairesine vergi incelemesine yetkili elemanlarca düzenlenmiş bir olumlu raporun intikal etmesi,
- SMİYB kullanma raporlarında tarihi öngörülen vergi ve buna ilişkin olarak hesaplanacak gecikme faizi ile kesilmesi istenen cezanın ödenmesi veya bunların tamamı için teminat gösterilmesi,
- SMİYB kullanma raporundan sonra, vergi dairesine olumlu bir vergi inceleme raporunun intikal etmesi,
- Kullanma raporları üzerine yapılan tarhiyatın %95 ve daha fazlasının nihai yargı kararlarıyla terkin edilmesi gerekmektedir.

84 seri No'lu Tebliğ'de, hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunmayan mükelleflerin mal ya da hizmet satın aldığı mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit varlığı halinde, bu mükelleflerden yapılan (haklarında olumsuz tespit bulunanlardan sadece olumsuz tespit yapıldığı dönemlerdeki) alışlara isabet eden kısma dört kat teminat gösterilmesi yahut bu alışlara isabet

eden kısmın iade talebinden çıkarılması halinde, kalan kısma ve diğer dönemlere ilişkin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirileceği belirtilmesine rağmen uygulamada hakkında 10 yıl önce olumsuz rapor ya da olumsuz tespit bulunan mükelleflerden mal veya hizmet satın alanların olumsuz tespit yapıldığı dönem dikkate alınmaksızın iade işlemleri yerine getirilmemektedir.

Tebliğde herhangi bir zamanaşımı süresi öngörülmediği için vergi daireleri haklı olarak bu konuda tereddüt yaşamaktadırlar. Diğer taraftan olumsuz tespitle ilgili vergi borcu ortadan kalkmasına rağmen örneğin mükellef vergi borcunu tamamen ödemesine rağmen, sistem otomatik olarak genel esaslara dönüşüm yapmadığı için halen sistemde “özel esaslar” da yer almaktadır. Mükellef bu durumdan habersiz olduğu için kendisinin genel esaslara alınması konusunda müracaat etmemektedir. Ancak ne zaman bir iade durumu ortaya çıkarsa o zaman durum fark edilmektedir. Oysa bu sistem bunu otomatik olarak işlese bu sıkıntılarda kendiliğinden ortadan kalkacaktır.

Özellikle 84 Seri No’lu Tebliğin II.3 ve II.4 maddelerinin bu bağlamda yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir. Birinci veya ikinci alt kademe firmadan mal ve hizmet satın alanlarda olumsuzdur mantığı ile hiçbir vergi dönemi ve kademe gözetilmeden mükelleflerin koda alınması, 53 ve sonrasında 60 No’lu sirkülerin yeni uygulaması karşısında, gerçekte iadeye konu işlemi yapan ve olayda hiçbir suçu olmayan iade talep eden mükellefi zor durumda bırakmaktadır.

Olumsuz tespitle ilgili vergi borcu ortadan kalktığı halde sisteme bu konuda bir kayıt girilmediği için alıcı firmalar mağdur edilmektedir. Kullanma zincirinde bir sınır olmalıdır. İliyet bağı ve dönem ilişkisi kurulmalıdır. Bu ilişki yoksa kullananın sorumluluğu olmamalıdır (Kadem, 2014).

Ayrıca; konunun bir başka sorunlu kısmı da YMM'lerin gerek vergi dairesi kayıtlarında ve gerekse GİB kayıtlarında mevcut verilere ulaşma imkânı olmaması nedeniyle bu bilgileri ancak raporlar verildikten sonra, sistemden oluşturulan Özet Kontrol Raporu üzerine öğrenebilmeleridir. Bu ise, hem YMM'nin raporuna olan güveni sarsmakta hem de yazışmalarla iade süresini uzatmaktadır.

Bu nedenle; YMM'lerin KDVIIRA sistemine erişimi sağlanmalı, alt mükellef bilgilerini, SMİYB kayıtlarını ve özel durum yaratan tespitleri görebilme olanağı sağlanmalıdır. Böylece KDV iadesi tasdik raporu düzenlenme aşamasında

alt mükellef bilgilerine erişilebilmesi, eksiklik, yanlışlık ya da düzeltme ihtiyaçlarının baştan giderilmesini ve doğru bir rapor yazılmasını sağlayacak, vergi idaresinin işlemlerini azaltacak, iade süresini kısaltacaktır. Dolayısıyla, 53 seri nolu sirkülere göre elektronik ortamda yapılacak bildirimlerin yapıldıktan sonra ve ancak YMM KDV İadesi Tasdik Raporu verilmeden önce KDV İadesi Risk Analizi raporunun YMM'lere ve mükellefe verilmesi sağlanmalıdır. Uygulamada bazı vergi dairelerince KDV İadesi Risk Analizi raporunun alınabilmesi için mükelleflerden yazı talep edilmektedir. Amaç, süreci uzatmak olmayıp kısaltmak olduğuna göre, bu farklı uygulamanın giderilmesi sağlanmalıdır. Aynı şekilde, vergi idaresinin sistem üzerinde açacağı bir bölümde, en azından ilgili mükelleflerin son adres bilgileri, muhasebeci, YMM bilgileri, inceleme yapacak YMM tarafından (vergi mahremiyeti çerçevesinde) görülebilir olmalıdır. Bu, işlemlerin daha süratli ve sağlıklı olarak sonuçlanmasına katkı yapacaktır (AYMMO, 2011: 24).

5.1.4.3. Belge basımları ve BA ve BS formları nedeniyle karşılaşılan sorunlar

KDV İadesi Kontrol Raporu'nda tespit edilen bir diğer konu da, indirilecek ve yüklenilen listelerde yer alan mükelleflerin belge basım bilgilerinin veri ambarında yer almaması durumudur. Bu konuda gerek iade talebinde bulunan mükellefin ve gerekse raporu yazan Yeminli Mali Müşavirin yapabileceği bir şey yoktur. Bu konu tamamen vergi dairesi tarafından çözüme kavuşturulması gereken bir konu olduğu için, sistemin kendi içinde oto kontrolü yapması ve bu durumu KDV İade Kontrol Raporu'na hata olarak göstermemesi gerekmektedir.

Bilindiği üzere BA ve BS (mal ve hizmet satışlarına ilişkin bildirim) formları, ticari hayatın doğal akışı gereği bazı zamanlarda satıcı iadeye konu olan fatura veya benzeri vesikaları düzenlendiği tarihten daha sonra alıcıya göndermekte veya postadaki gecikmeler nedeniyle belge alıcıya geç intikal edebilmektedir. Bu gibi durumlarda satıcı örneğin haziran ayında düzenlediği faturayı ilgili ayın BS formuna dahil etmesine rağmen, alıcı bu faturayı Temmuz döneminin BA formunda beyan etmiş ve iade talebini Temmuz dönemi için yapmış ise bu durumda ya satıcı ya da alıcı düzeltme işlemi yapmak durumunda kalmaktadırlar. Düzeltme işlemi yapılması durumunda ise özel usulsüzlük cezası ile karşı karşıya kalınmaktadır. Böyle bir durumda satıcı düzeltme işlemi yapmayacağı için iade talep eden mükellefe ceza kesilmektedir. Esasında bu konuda yani iade aşamasında Yeminli Mali Müşavirin yaptığı incelemeler sonucu

düzeltilme yaptırılıyorsa ve vergi ziyası da yoksa o zaman cezanın kesilmemesi yönünde bir düzenleme yapılmasının doğru bir yaklaşım olacağı düşünülmektedir (Altınışık, 2011).

5.1.5. Hazineye İntikal Etmeyen KDV Sorunu

KDV iade sürecinde karşılaşılan sorunlardan biri de ödenen KDV'nin hazineye intikal edip etmediği hususudur. Verginin Hazine'ye intikalden kastın, verginin tahakkuku mu yoksa ödenmesi mi olduğu konusunda mevzuatta açık bir hüküm bulunmaması nedeniyle bu konuda vergi daireleri arasında farklı uygulamalar bulunmaktadır. Bu farklılığın giderilmesi ve bu zorluğun telafisi için, öncelikle verginin Hazine'ye intikalden kastın ne olduğunun açıkça belirtilmesi ve her ne kadar mevzuatta, bankadan ödenme, çekin doğru muhataba kesilmesi vs. gibi hususlar mevcutsa da bu şartlar her zaman yeterli olmamaktadır (AYMMO, 2011:20).

Hazine'ye intikal etmeyen KDV sorunu iade talebinde bulunan mükellefin mal veya hizmet satın aldığı satıcının ilgili dönem KDV beyannamesini vermemesi veya eksik vermesi ya da beyannamesini vermekle birlikte tahakkuk eden vergiyi ödememesi durumunda nakit iade yapılmaması durumunda yaşanmaktadır. KDV iadelerinin usul ve esaslarını belirleyen 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin "müteselsil sorumluluk" uygulaması yeniden düzenlenmiş, mal veya hizmet alım satımında satıcının katma değer vergisini Hazine'ye intikal ettirmemesinden dolayı alıcının müteselsil sorumluluktan kurtulabilmesi için, alıcının katma değer vergisi dahil işlem bedelinin banka yolu ile veya çekle yapmaları gerektiğine yer vermiştir. Anılan tebliğde satıcının ilgili dönem beyannamesini vermemesi veya eksik vermesi veya beyannamesini vermekle birlikte tahakkuk eden vergiyi ödememesi halinde Hazine'ye intikal etmeyen verginin iade edilmeyeceğine dair herhangi bir düzenlemeye yer vermemiştir.

Ancak uygulamada mahsuben iade talepleri, yukarıda da belirtildiği gibi iadeye konu verginin Hazine'ye intikal edip etmediği pek dikkate alınmadan yapılmasına rağmen Yeminli Mali Müşavir Raporu'na istinaden nakit iade taleplerinde satıcının ilgili dönem beyannamesini vermesi ve tahakkuk eden vergiyi de ödemesi şartına yani Hazine'ye intikal etme şartına bağlanmış durumdadır.

Hazineye intikalden anlaşılması gereken, satıcının söz konusu döneme ait vergi beyannamesini vergi dairesine verdiği halde tahakkuk eden vergiyi vadesinde ödememesi hali mi, yoksa hiç beyanname vermemiş olması veya söz konusu satış bedelini vergi beyannamesine dahil etmemiş olması hali mi olduğu açık değildir. Bazı vergi daireleri, satıcı mükellef faaliyetine devam etmekte olduğu halde vergi dairesine olan KDV borcunu vadesinde ödemediğini gerekçe göstererek, alıcı mükellefi sorumlu tutabilmektedir. Bu gibi durumlarda aynı vergi mükellefinden daha sonra tahsil edilirken, alıcının da iade hesabından çıkartılmak suretiyle mükerrer olarak tahsil edilmiş olmaktadır. Satıcı mükellef faaliyetine devam ediyorsa alıcının satıcı mükellefin beyan ettiği KDV'sini zamanında ödememesinden sorumlu tutulması hukuken mümkün değildir. Bu soruna yönelik Gelir İdaresi'nce uygulamada birliğin sağlanması bakımından bir sirküler yayınlanması veya duyuru yapılmasının yerinde olacağı düşünülmektedir (Kadem, 2014).

5.1.6. Küçük Hata ve Meblağların Listelerden Düzeltilmesi Sorunu

Halihazırdaki KDV iadesi uygulamasında GİB'in internet vergi dairesi sistemine yüklenen indirilecek KDV ve yüklenen KDV Listeleri risk analizine tabi tutulmaktadır. Bu analiz sırasında alıcının bir kusuru bulunmamakla birlikte, satıcı hakkındaki bazı olumsuz tespit ve işlemlerden dolayı indirilecek KDV'nin indirim ve iade hesabından çıkartılması istenmektedir. Bu işlem listelerin pasife çekilip yeniden yüklenmesini ve KDV beyannamelerinin düzeltilmesini gerektirdiğinden hem mükelleflerin hem de vergi dairesi personelinin iş ve zaman kaybına neden olmaktadır. Bu gibi durumlarda iade tutarındaki düzeltme işleminin liste ve tablolar ile beyannameler düzeltilmeden, mükelleften alınacak dilekçeye istinaden talep edilen iade tutarından, düzeltme fişi üzerinde vergi dairesince tenzil edilerek yapılması uygun olacaktır.

Ayrıca; YMM Tasdik Raporları'nda bazı hallerde çok küçük (örneğin 20-30 lira veya hatta kuruşlarda doğan farklılıkların) düzeltilmesi için bile rapor ekleri ve sayfaları değiştirilmektedir. Belli bir tutarın altındaki eksiklik veya yanlışlıklarda, vergi idaresi re'sen bu eksikliği dikkate alarak iadesi gereken tutarı hesaplayabilmelidir (AYMMO, 2011: 21).

5.1.7. Karşıt İncelemelerde Karşılaşılan Sorunlar

KDV iadesi tasdik işlemlerinde indirilecek KDV'nin %80 veya daha fazlasına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt incelemelerin yapılması zorunludur. Karşıt incelemede amaç; tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasını sağlamaktır. Örneğin, KDV iade raporları için yapılan karşıt incelemenin amacı yüklenilen KDV'nin iade ya da mahsup edilecek KDV tutarını doğru olarak belirlemek, tam tasdik kapsamında yapılan karşıt incelemenin amacı ise gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan matrah ve vergiye ilişkin tutarların doğruluğunu sağlamaktır (Ek 3.).

Karşıt inceleme sonuçları düzenlenecek bir tutanakla tespit edilir. İadesi talep edilen KDV'nin doğruluğunu tespit etmek için YMM'lerce yapılacak alt kademe incelemelerine ilişkin açıklamalara tasdik raporunda yer verilecek, yapılan karşıt incelemelerin safhaları belirtilecektir. KDV iadelerine ilişkin işlemlerin tasdikinde, YMM'ler karşıt incelemeleri, ihracat konusu mal ve hizmetin imalâtçısı (üreticisi) konumundaki alt mükelleflerin bir alt kademesine kadar yapacaklardır (Değer, 2016: 10).

Uygulamada YMM'ler karşıt incelemelerde çeşitli güçlüklerle karşılaşmaktadırlar. İhtiyaç duydukları bilgileri kısa sürede alamamaktadırlar. Karşıt inceleme tutanaklarının doldurulması için gerekli bilgileri muhataplarından temin etmede sorunlar yaşamaktadırlar. Mükellefler arasındaki ticari ilişkilerin bozulması bile bilgi alınmasını zorlaştırmaktadır. Bilgi verenler açısından bu karşıt incelemeler ekstra ve angarya bir iş olarak görülmektedir. Bu bakış açısı nedeniyle de karşıt inceleme taleplerini dikkate almamakta veya geç cevaplar vermektedirler.

Yeminli Mali Müşavirler'in bizzat giderek, yasal defter ve belgelerin ibraz edilmesi suretiyle alt incelemelerde bulunmaları gereken KDV iadeleri karşıt inceleme uygulamaları günümüzde elektronik posta gibi teknolojik gelişmelerle birlikte yerini Yeminli Mali Müşavirliklerde çalışan personeller aracılığıyla yapmaya bırakmıştır. Bu durum ise bu personellere bilgi vermekle yükümlü olmayan alt incelemeye muhatap firmaların muhasebe sorumlularının karşıt incelemelere gerekli özeni göstermekten kaçınmalarına hatta bazen cevap vermemelerine yol açmaktadır. Sonuçta da KDV İadesi tasdik raporları beklemekte bu da KDV iadesi talebinde bulunan firmaların mağduriyetine neden olmaktadır.

KDV İadesi Tasdik Raporları'nda YMM'ler tarafından karşıt incelemeler yapılması zorunludur. Bu ilkedен vazgeçilmesi söz konusu olmamalıdır. Ancak karşıt incelemelerin çabuk ve hızlı bir şekilde sonuçlandırılması için YMM'lerin bilgiye erişimi kolaylaştırılmalıdır. Şöyle ki, karşıt incelemelerde tutanağa alınan bilgiler yeterli gözükse bile, mükellefin kullandığı veya düzenlediği sahte belgeler tespit edilememektedir. Hal böyleyken yapılan bu karşıt incelemeler hem Yeminli Mali Müşavirlerin hem de bilgi verecek olan muhasebe meslek mensuplarının iş yükünü arttırmakta ayrıca zaman kayıplarına sebebiyet vermektedir.

Tüm bu sorunların çözümü için ise öncelikle karşıt inceleme yapılmasına gerek olmayan mükellefler listesi genişletilmelidir. Süresinde tam tasdik sözleşmesi imzalamış YMM'si bulunan mükellefler ile Büyük Mükellefler Vergi Dairesi mükellefleri nezdinde karşıt inceleme yapılması veya teyit yazısı alınması zorunluluğu tamamıyla kaldırılmalıdır. Çünkü, bu mükelleflerden alınan mal ve hizmetler için yapılan teyit yazıları ve karşıt incelemeler çoğu zaman sadece zaman kaybına yol açmaktadır. Dolayısıyla bu mükelleflerden mal ve hizmet satın alan mükelleflerin KDV iadesi işlemlerinde karşıt inceleme tutanağına veya YMM teyitlerine ihtiyaç bulunmadığı açıklanmalıdır. Bu bağlamda, tam tasdik ve iade işlemleri yapan YMM'ler tarafından karşıt inceleme yapılacak mükelleflerin tam tasdik sözleşmesi yaptığı YMM bilgilerine elektronik ortamda ulaşılmasının sağlanması için link açılması konusunda da gerekli düzenleme yapılmalıdır (AYMMO, 2011).

5.1.7.1. E-defter beratlarının ibrazı sorunu

Karşıt inceleme tutanağı, teğit/bilgi isteme cevap yazılarında alt inceleme karşıt inceleme tutanağı, teğit/bilgi isteme cevap yazılarında alt inceleme yapılan firmaların yasal defter bilgileri kısmına e-defter'e tabi olan firmalar için 'e-defter' olarak yazılması yeterliyken, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 29.12.2016 gün ve 143461 sayılı yazısından aktarma yaparak İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Başkanlığı'na yazdığı 13.01.2017 gün ve 39044742-1130-E.12420 sayılı yazıdan sonra diğer vergi dairelerine de sirayet etmesiyle birlikte uygulayıcılara bir yük daha bindirilmiştir.

Bundan böyle KDV iadesi çalışmaları kapsamında alt firma olarak karşıt incelemeye konu edilen mükellefler nezdinde KDV iadesi tasdik raporu, karşıt inceleme tutanağı ve teyit/bilgi istemi cevap yazısının düzenlendiği tarih itibarıyla

düzenlenecek karşıt inceleme tutanaklarında veya alınacak teyit/bilgi isteme yazılarında, söz konusu mükellefin e-defter uygulamasına kayıtlı olması halinde, inceleme konusu edilen döneme ait e-defter beratı alınmış ise defter tasdik bilgisi olarak Gelir İdaresi Başkanlığı onaylı berat dosyasının bilgilerine yer verilecek ve ayrıca inceleme konusu edilen evrakların kayıt bilgisi olarak mükellefin e-defter olarak oluşturmuş olduğu yevmiye defterindeki yevmiye tarihi ve madde numarasına yer verilmesi gerekmektedir. Karşıt inceleme tutanağının ya da teyit/bilgi isteme yazısının düzenlendiği tarihte henüz e-defter beratı alınmamış olsa bile, eğer KDV İadesi Tasdik Raporu'nun yazıldığı tarih itibariyle söz konusu defterin beratının alınmasına dair yasal süre dolmuş ise bu bilginin temin edilmesi ve yevmiye kayıt bilgilerinin de buna göre temini gerekecektir.

Yukarıda da ifade edildiği gibi karşıt incelemede asıl amaç tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasını sağlamaktır. Diğer taraftan e-devlet projesinin bir sonucu olarak, 01.01.2014 tarihinden itibaren e-fatura; 01.01.2015 tarihinden itibaren de e-defter uygulamalarına geçilmiştir.

E-defter sürecinde, öncelikle ilgili aya ait muhasebe işlemleri elektronik defter dosyaları haline dönüştürülür. Oluşturulan bu elektronik defter dosyaları, tüzel kişiler tarafından mali mühür, gerçek kişiler tarafından ise mali mühür veya elektronik imza ile imzalanır. Defterlere ait özet berat dosyaları da hazırlanarak defterlerle aynı şekilde imzalanır ve GİB'in uygulamasına yüklenerek idarenin bilgisine ve kontrolüne hazır hale getirilir. E-defter verisi, muhasebe işlemine konu belgeye ait bilgileri de içermektedir.

Yani YMM'ler tarafından kontrol edilip doğruluğu konusunda teyit verilen işlemler (fatura ve kayıtlar) e-fatura ve e-defter uygulamaları ile zaten GİB'in bilgisi ve erişimi dahilinde olmaktadır. Yeminli mali müşavirlerin GİB'in bilgisinde olan bir işlemi kontrol ederek yeniden GİB'e bilgi vermesi, hele ki e-defter beratlarının karşıt incelemelere ve iade raporlarına eklenmesi anlamsız olduğu kadar gereksiz bir iş yükü ve prosedür oluşturmaktadır. Dolayısıyla son gelişmeler ışığında anlam ve önemini yitirerek işlevsiz bir prosedür haline gelen karşıt incelemelerin en azından e-fatura ve e-defter kullanıcıları için kaldırılması yerinde bir uygulama olacaktır.

5.1.7.2. Ödeme şekillerinde karşılaşılan sorunlar

KDVGUT ile mükelleflere işlemlerinin gerçek ve doğru olduğunu delil serbestisi ilkesi çerçevesinde ispat etme imkanı getirilmiş ve örnek mahiyetinde olmak üzere sayılan bazı bilgi ve belgelerin ispat edici delil olarak kullanılabilmesi ifade edilmiştir. Ancak, bu anlayış henüz vergi daireleri ve inceleme elemanları tarafından benimsenmemiştir. Tüm ödemelerin banka kanalıyla yapılmasını istemektedirler. Tebliğde sayılan ispat edici diğer durumlar ise ödeme kriterine ek olarak istenilmekte, banka kanalıyla ödeme yoksa açıklamalar kabul edilmemektedir (Saltık, 2015: 2).

459 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde 7.000 TL'nin üzerindeki fatura ve benzeri belgelere ilişkin ödemelerin banka vasıtasıyla ödenmesi mecburiyeti bulunmaktadır. Ancak, ticari hayatın olağan akışı içinde her türlü harcamanın banka veya çek vasıtası ile ödenmesi mümkün değildir. Örneğin, kargo şirketlerine yapılan çok küçük ödemeler, bazı küçük meblağlı yemek, kırtasiye, nakliye ödemelerinde kasa tediye/tahsil makbuzlarının da tevsik edici belge olarak kabul edilmesi gerekir. Bu kapsamda bedeli 7.000 TL'nin altındaki mal ve hizmet alımları için banka veya çekle ödeme şartı aranmamalıdır.

Aynı sorun cari hesap şeklinde işleyen yani tarafların hem alıcı hem de satıcı olduğu durumlarda da yaşanmaktadır. Vergi daireleri tarafından bu tutarların toplam iade tutarlarından tenzili istenmektedir. Ticari hayatın olağan akışı içerisinde özellikle karşılıklı ticari ilişkinin olduğu durumlarda dönem içerisinde karşılıklı faturalaşmak suretiyle cari hesaplardan mahsuben yapılan ödemelerin/kapatmaların netleştirilmesi gerekmektedir. Cari hesaba mahsuben yapılan ödemelerde bu işlemler ödeme aracı olarak kabul edilmemektedir. YMM ve SMMM'ler firmalarına aynı yerden hem mal alıyor hem de mal satıyorsa bunları ayrı cari hesaplarda izleyin, ay sonlarında hesaplarınızı parayla kapatın uyarısında bulunmaktadır. Yani, karşılıklı olarak banka aracılığıyla ödemelerini gerçekleştirmelerini söylemektedirler. Ancak, muhasebe meslek mensupları bu durumu firmalarına anlatmakta çok güçlük çekmekte ve bu durum meslek mensuplarını firmaları nezdinde yıpratmakta ayrıca mali idareyi de yıpratmaktadır. Bu nedenle faturalaşmanın cari hesap mahsuplaşması yoluyla ödendiği işlemlerde de bu sistemin kabul edilmesi gerekir.

Ayrıca, iade talep eden mükellefin müşterisi konumundaki alt firmalar tarafından düzenlenen iade, ciro, fiyat farkı, kur farkı gibi müşteri faturalarının ödenmesi söz konusu olamamaktadır. Zira iade isteyen firma alacaktır. Gerçek anlamda mal veya hizmet satın alınması söz konusu değildir. Bu tür faturalar ilk işleme ilişkin matrahın düzeltilmesi mahiyetindedir. Böyle durumlarda eğer alt firma hakkında olumsuzluk varsa ödeme kriteri sağlanmadığından bu işlemlere ilişkin tutarların tenzili istenilmektedir. Bu ve benzer durumlarda işlemlerin gerçek ve doğruluğunun ispatı halinde sorun yaşanmaması gerekmektedir (Saltık, 2015: 3).

5.1.8. İndirim Oranlı KDV İade İşlemlerinde Eksi Fark Sorunu

İndirim oranlı işlemlerde, 119 seri No'lu KDV Genel Tebliği'ne kadar olan KDV iade uygulamasında, yüklenilen KDV'nin hesaplanan KDV'den daha düşük olduğu dönemler için, arada oluşan farklar eksisi değer olarak kabul görmeyip, sıfır olarak dikkate alınmıştır.

İndirim oranlı KDV iade işlemlerinde, yüklenilen KDV'nin hesaplanan KDV'den düşük çıkması halinde iade hesaplamasının ne şekilde yapılacağına dair sorun ilk olarak Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.01.2009 tarih ve KDV-2-11/ 102 sayılı muktezasına konu olmuştur (Ebiri, 2013).

Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın muktezasında, KDV iade talebinde bulunan mükellefle ilgili olarak; indirim oranlı teslim ve hizmet bedellerine ait iade hesaplama tablosunda yer alan hesaplanan KDV ile yüklenilen KDV arasındaki farkın, kümülâtif iade edilebilir KDV sütununa eksisi değer olarak yazılması gerekirken sıfır olarak yazılmasından ötürü iade işleminin gerçekleşmeyeceği belirtilmiştir.

Muktezada; indirim oranlı teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen verginin, hesaplanan vergiden küçük olduğu dönemlerde (yüklenilen vergi indirim yoluyla telafi edildiği için) indirim oranlı işlemlerden ötürü iade doğmayacağı gibi, çıkan eksisi farkın aylar itibarıyla hesaplanan iade miktarından düşülmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın bu muktezası, diğer Vergi Daireleri arasında ihtilaflara neden olmuş, sonrasında Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nca uygulanan bu görüşe dayanarak indirim oranlı işlemlerde mükelleflerin KDV iade

alacakları sorunun çözümüne kadar ülke genelindeki çok sayıda vergi dairesi tarafından dondurulmuştur. Bu konudaki tartışma ve tereddütlerin fazlaşması üzerine, Maliye Bakanlığı 119 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nde konu ile ilgili olarak yukarıda belirtilen Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın görüşüne yakın bir düzenlemede bulunmuştur.

Bakanlık 119 seri No'lu KDV Genel Tebliği ile yaptığı düzenlemede; indirim oranlı işlemler nedeniyle hesaplanan verginin bu işlemlerden ötürü yüklenilen vergiden yüksek olduğu dönemlerde tutarlar arasında oluşan eksi farkın, cari dönem sonu iade edilebilir KDV tutarından düşüleceği açıklamasına yer vermek suretiyle bu konuyla ilgili görüşleri netleştirmiştir.

Çalışmanın örnek uygulama bölümünde Çizelge 4.6.'da görüleceği üzere, 119 No'lu Genel Tebliğ ile yapılan düzenleme kapsamında, Temmuz/2015 döneminde yüklenilen KDV hesaplanan KDV'den daha az olduğu için bu dönemde ortaya çıkan eksi farktan ötürü cari dönem iade edilebilir KDV tutarı eksi fark tutarınca azalmıştır.

Vergi İdaresi'nin eksi değer çıkan aylardaki farkın, toplam iade edilebilir KDV iade tutarını azaltacağı eksenindeki bu görüş sağlıklı değildir. Şöyle ki hesaplanan KDV ile yüklenilen KDV arasında eksi fark çıkmasının yarattığı sonuç mükelleflerin KDV iade tutarını azaltmamalı, bunun yerine devreden KDV tutarını azaltmalı ya da zamanla devreden KDV'nin tükenmesi halinde ödenmesi gereken KDV'nin çıkması sağlanmalıdır (Ebiri, 2013).

Bu şekilde olmadığı zaman sadece indirim oranlı teslimlerle alakalı faaliyeti olan mükelleflerin ya da indirim oranlı satışları ile beraber ihracat istisnası kapsamında satışları olan mükelleflerin, iadesini alamadığı KDV'yi sonraki dönemlerde indirim yoluyla telafi etmesinin teknik olarak imkanı yoktur.

Ayrıca, KDVK'nın 58. maddesinde; "verginin gider kaydedilemeyeceği" ibaresi kapsamında indirilecek KDV, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmemektedir. Dolayısıyla mükelleflerin iadesini alamadığı bu tutarları gider olarak kaydetmesi de mümkün değildir. Söz konusu tebliğde yer alan düzenlemeyle, KDVK'nın 29/2'nci maddesi gereğince, KDV oranı indirilmiş olan teslim ve hizmetleri bulunan mükelleflere,

indirim oranlı işlemleri nedeniyle eksik hesapladıkları KDV'yi telafi edebilmeleri amacıyla tanınan iade hakkı engellenmiş olmaktadır.

Sonuç olarak; hesaplanan KDV'nin yüklenen KDV'den fazla olduğu dönemlerde mükelleflerin KDV iade hakkının azaltılması gerektiğini belirten 119 seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin; KDV Kanunu'nun verginin mükellefin üzerinde kalmaması gerektiğine ilişkin temel argümanı, kanunun amacı, yapısı ve mantığı ile uyumsuzluk göstermektedir. Öyle ki; bu uygulama, mükellefler açısından giderek artan, katlanılması ağır maliyetlere ve dolayısıyla da mükelleflerin mağduriyetler yaşamalarına yol açmaktadır (Ebiri, 2013).

5.1.9. İndirim Oranlı İşlemlerde Alt Sınır Sorunu

İndirim oranlı işlemlerden kaynaklanan iade talepleri ile ilgili usul ve esasların belirlendiği KDVGUT'ta belirtilen hususlara göre, indirim oranlı işlemlerle alakalı olarak geçmiş yıllar için belirlenen alt sınır tutarları, direkt cari yıla ait iade hesabına dahil edilememekte, devreden KDV hesabında muhafaza edilmektedir.

Konuyla ilgili olarak İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün yayınlamış olduğu 18/11/2011 tarih ve B.07.1. GİB.4.35.17.01-35-02-632 sayılı özalgede de indirim oranlı işlemlerden kaynaklanan KDV iadeleri için uygulanan alt sınır tutarına, geçmiş yıllara ilişkin alt sınırların dahil edilmemesi gerektiği belirtilmiştir (Gündüz, 2015: 196).

Diğer yandan, sadece indirim oranlı işlemlerle alakalı faaliyeti bulunan bir mükellefin iade alamadığı alt sınır tutarını (2016 yılında 20.600,00 TL olan bu alt limit tutarı indirim oranlı teslim ve hizmetler için 31/01/2017 tarihli ve 2017/9759 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2017 yılı için 10.000,00 TL olarak belirlenmiştir) indirim mekanizması aracılığıyla telafi etmesi mümkün değildir. Dolayısıyla bu mükellefler, indirim mekanizması aracılığıyla telafi edemediği bu alt limiti gelecek dönemlere taşınmaktadır. Sonraki dönemlerde gerçekleştirilecek indirim oranlı işlemlerde de durum bu şekilde devam etmekte ve iade edilemeyen bu alt sınır tutarları kümülatif olarak birikmektedir. Bu durum da indirim oranlı teslim ve hizmetleri olan mükelleflere ağır bir yük yüklemektedir (Gündüz, 2015: 196).

Ayrıca, indirim oranlı işlemleri bulunan mükelleflerin iadesini alamadığı alt sınır tutarlarının indirim hesaplarında muhafaza edilmesi durumu KDVK'nın

58. maddesinde verginin gider kaydedilemeyeceği kaidesine göre, gelir vergisi ve kurumlar vergisi matrahlarının belirlenmesinde de gider olarak kabul edilmemektedir (Akmaz, 2009: 84).

Konuyla alakalı Adana 2.Vergi Mahkemesi'nin 29.09.2010 tarih ve E:2010/871, K:2006/1677 sayılı kararında; 3065 sayılı KDVK'nın 29/2. maddesi uyarınca, mükelleflerin gerçekleştirecekleri indirim oranlı mal ve hizmet teslimlerinden ötürü yükledikleri ancak indiremedikleri KDV tutarlarının Bakanlar Kurulu'nca tespit edilecek iade sınırını aşması durumunda yıllık iade olarak alabilecekleri, ancak kanunda ve genel tebliğlerde iade kapsamı dışında tutulan tutarın bir sonraki dönemde ne şekilde kullanılacağı hususunda net bir açıklama bulunmamakta, ayrıca, iade kapsamı dışında bırakılan tutarın bir sonraki dönemde iade hesabında dikkate alınmamasının mükelleflerin sırtında her sene artan oranda bir yük bırakacağı, dolayısıyla da indirilemeyen bu katma değer vergisi tutarının Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen iade sınırını aşan kısmının iade edileceği, bu sınırı aşmayan kısmın ise izleyen dönemlerde indirilmek üzere devredilmesi gerektiğine karar vermiştir. Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın bu karara yönelik temyiz başvurusu ise Danıştay 3. Dairesi tarafından 2010/7351 E., 2012/2154 K. kararı ile reddedilmiş; Adana 2. Vergi Mahkemesi'nin aldığı kararın hukuka uygun olduğu oy birliği ile karara bağlanmıştır (Gündüz, 2015: 197).

Bu açıklamalar neticesinde Bakanlar Kurulu'nun alt sınır tutarının müteakip dönemlerde KDV iade hesabında yer vermemesine ilişkin düzenlemesinin hukuki bir dayanağı bulunmamaktadır. Bu nedenle başta Maliye Bakanlığı'nın sonra da Bakanlar Kurulu'nun doğabilecek mağduriyetleri hesaba katarak bu alt sınır konusu ile ilgili düzenlemelerini gözden geçirmeleri gerekmektedir.

KDVK'nın 28. maddesinin Bakanlar Kurulu'na verdiği yetki kapsamında vergi oranları indirilen teslim ve hizmetleri ifa eden mükellefler yükledikleri verginin tamamını nihai tüketiciye yansıtamamaktadırlar. Her ne kadar 31/01/2017 tarihli ve 2017/9759 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2017 yılı için 10.000,00 TL olarak bir iyileştirme yapılmışsa da bu düzenleme mükelleflerin mağduriyetlerini tamamen gidermemektedir. Mükelleflerin özellikle geçmiş yıllarda hak sahibi olduğu belirli tutarların kendilerine iade edilmemesi gibi açıkça hukuka aykırı durumlar yaşanmıştır. Mükellefleri ağır bir yük altına sokan alt sınır olarak biriken

iade tutarları sorununun en kısa sürede gözden geçirilerek yaşanan ve yaşanabilecek mağduriyetlerin ortadan kaldırılması gerekmektedir.

5.1.10. YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarında Karşılaşılan Sorunlar

KDV iade uygulamasında, YMM'ler tarafından düzenlenen KDV iadesi tasdik raporları vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen raporlar gibi işlem görmektedir. Ancak, vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen raporlar vergi dairelerinde gerek şekil, gerekse içerik açısından bir değerlendirmeye tabi tutulmadan doğrudan işleme konulduğu halde, YMM KDV iadesi tasdik raporlarının vergi dairelerinde gerek şekil gerekse içerik açısından değerlendirmeye alınması söz konusu olmaktadır.

Bu durum, YMM KDV iadesi tasdik raporlarına dayalı iade uygulamasını iki yönden olumsuz etkilemektedir (Vural, 2015: 1241).

Birincisi, böyle bir değerlendirme vergi dairelerinde önemli bir iş yükü oluşturmakta ve zaman kaybına neden olmaktadır.

İkincisi ise, değerlendirme işlemleri yüzünden ortaya çıkan gecikme nedeniyle mükellefler iadesini geç almakta, ekonomik anlamda sıkıntıya düşmektedir. Bu durum, YMM KDV iadesi tasdik raporları ile iade alma isteğini azalttığı kadar, Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin itibarını azaltıcı bir etki de yapmaktadır.

Bu sorunları gidermek için, çözüm olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporları'nın vergi dairelerinde hiçbir değerlendirmeye tabi tutulmadan, inceleme elemanlarının raporlarında olduğu gibi doğrudan işleme sokulması akla gelebilir. Ancak bunun için YMM KDV iadesi tasdik raporlarındaki eksikliklerden vergi dairelerinin sorumluluğunu kaldıran bir düzenleme yapılması gerekmektedir. Böyle bir düzenleme ise, vergi idaresinin bir unsuru olmayan, sözleşme yaptıkları firmaların bir unsuru gibi görülen YMM'lerin bütün risklerini idarenin yüklenmesi anlamı taşır. YMM'lerin düzenledikleri raporlarla ilgili olarak yapılan tespitlerin ve konu ile ilgili olarak kamuoyuna yansıyan haberlerin bu riski üstlenmek için cesaretlendirici olmadığı anlaşılmaktadır.

Belirli bir organizasyon şartını sağlayan ve vergi idaresine belli bir teminat veren YMM şirketlerine bağlı olarak çalışan YMM'ler tarafından düzenlenecek

raporların, daha sonra ortaya çıkabilecek olumsuz tespitlere ilişkin sorumluluklar ilgili YMM şirketine ait olmak üzere, bu şekilde doğrudan işleme alınması da çözüm önerisi olarak sunulabilir.

5.1.10.1. Vergi daireleri arasındaki farklılık sorunu

Yeminli Mali Müşavirlerin düzenlediği KDV İadesi Tasdik Raporları'na bakış açılarında vergi daireleri arasında farklılıkların olması ve uygulama birliğinin olmamasından dolayı, KDV İadesi Tasdik Raporları her vergi dairesinde farklı işlemlere maruz bırakılmaktadır. (AYMMO, 2011: 25).

KDV İadesi Tasdik Raporları konusunda, farklı şehir ve bölgelerdeki farklı vergi dairelerinin kendi gereksinimleri doğrultusunda bilgi ve belge talep etmeleri, keyfi uygulamalara sebebiyet vermektedir. Tüm vergi dairelerini kapsayacak bir kılavuz düzenlenerek içeriğinin ülke genelindeki vergi dairelerini kapsayacak şekilde yapılması bu konudaki keyfiliği ortadan kaldıracak ve vergi daireleri çalışanlarının iş yükünü hafifletecektir.

5.2. İndirim Oranlı KDV İadelerinde Karşılaşılan Sorunlara Çözüm Önerileri

Katma Değer Vergisi'nin iadesi konusu, çoğu zaman iade talebinde bulunan mükelleflere devlet tarafından verilen dayanağı olmayan bir teşvik gibi yanlış dile getirilmekte ve algılanmaktadır. Halbuki; KDV iadesi, iade talebinde bulunanlara verilen bir teşvik veya yapılan bir ayrıcalık değildir. KDV'nin mantığı çerçevesinde vergi istisnası kapsamında olduğu için satışı esnasında vergi hesaplanmayan teslim ve hizmetlerden dolayı yüklenilen ve indirim mekanizmasıyla telafi edilemeyen vergilerin düzeltilmesi suretiyle hak sahiplerine ödenmesini (iadesini) sağlayan bir yöntemdir. Bu bağlamda, iadesi yapılan vergi, karşılıksız bir teşvik olarak değerlendirilmemeli, iade talebinde bulunanların daha önceden ödedikleri ve üzerlerinde yük olarak kalan parasal bir tutarın iade talep eden mükelleflere geri verilmesi işlemi şeklinde değerlendirilmelidir. Sorunun çözümü ise iade hakkı doğuran işlemlerinden kaynaklı yüklenilen vergi tutarını mümkün olduğunca azaltmaya çalışmak, böylece de iade edilmesi gereken verginin azalması sağlanarak sorunu da minimuma indirebilmektir (Vural, 2015: 1251).

Dünya’da Türkiye’deki gibi Katma Değer Vergisi mekanizmasına sahip benzer ülkelerde de uygulanan KDV iadesi sistemini terk etmenin yolu bulunmadığı için, gerek mükellefleri gerekse Vergi İdaresi’ni memnun bırakacak yeni vergi sistemleri ve önerileri devamlı dile getirilmiş ve tartışılmıştır. Ancak sağlıklı ve somut verilere dayanmayan bu önerilerin hiçbiri karşılaşılan sorunların çözümü için yeterli olmamıştır. İndirim oranlı işlemler özelinde KDV iadesinde karşılaşılan -önem arz ettiğini düşündüğümüz- sorunlar için çözüm önerileri şunlardır:

- İnternet ortamında sisteme girilecek indirilecek KDV ve yüklenen KDV listeleri için fatura düzenleme sınırının altında kalan her bir belgenin tek tek sisteme yüklenmesi yerine belli bir limite kadar olan belgeleri aşan tutarların kaydedilerek kalan kısımların tek kalemde sisteme girilmesi sağlanmalıdır. Bu durum gerek mükelleflerin gerekse de muhasebe sorumlularının iş yükünü azaltmasının yanı sıra maliyenin de herhangi bir gelir kaybı yaşamamasına sebebiyet vermeyecektir.
- Yeni bir genel tebliğ çıkarılarak, KDV iadesinin gecikmemesi ve hatta tıkanmaması için inşaat işleriyle uğraşan ve imalat yapan mükelleflerde yüklenen KDV hesaplaması yapılırken tek tek faturalar yerine maliyet tabanlı yöntem uygulanmalıdır. Hali hazırdaki liste yöntemin uygulanması hem imalat hem ihracat yapan işletmelerin kendilerinden ayrı olarak pazarlama şirketleri kurup, iade hakkı doğuracak işlemlerini bu şirketler aracılığıyla yapma durumunu arttıracaktır. Sonuç olarak, inşaat ve imalat işleri nedeniyle doğan KDV iadelerinde indirilecek KDV listesi haricinde ayrıca yüklenen KDV listesinin istenmemesi hususu gündeme getirilmelidir.
- İndirim oranlı işlemlerde KDV iadesinin ölçüsü tahsilinden yoksun bırakılan KDV şeklinde değiştirilmelidir. Böylelikle hesaplamada yaşanan güçlükler otomatik olarak ortadan kalkacaktır. Bu durumda vergi daireleri iade tutarlarını KDV beyannameleri üzerinden hesaplayabilecek ve oldukça kolay bir şekilde denetleyebilecektir.

Tam istisnalardan kaynaklanan işlemleri de ilgilendiren bu sorunun çözümü, esasen tüm mal ve hizmetleri tek bir KDV oranına tabi kılarak çözülebilir. KDV iadelerinde yüklenen KDV şartından vazgeçilerek, indirim

oranlı işlemlerden kaynaklanan KDV iadelerinde KDVK'nın 29. maddesinde, tam istisna kapsamındaki işlemlerden kaynaklanan KDV iadelerinde ise, KDVK'nın 32. maddesinde değişiklik yapılarak "Tahsilinden mahrum kalınan KDV" kıstasının getirilerek uygulamaya konulması sorunların çözümüne katkı sağlayacaktır.

Ayrıca, başta tekstil ve konfeksiyon sektörü olmak üzere, iadesi gerçekleşen KDV içerisinde yüksek pay sahibi diğer sektörlerde, perakende safhadan önceki aşamalarda KDV oranının düşürülmesi sorunun çözümüne önemli katkı sağlayacaktır. Bu durum endişe edildiği gibi devletin herhangi bir gelir kaybına sebebiyet vermeyecektir. Bu görüşe göre bürokrasinin teferruatlı işleri azalacak, mesaisinin fazlaca bir bölümünü bu tür işlere harcayan maliye memurlarının ve KDV iade talebinde bulunan mükellefler ile onların muhasebe sorumlularının zamanlarını daha etkin ve verimli işlere ayırmaları sağlanacaktır.

- Yeminli Mali Müşavirlerin kontrol raporu sistemine sadece özet raporlar tamamlandığında değil, listeler yüklenmeden ve de her zaman erişebilmeleri sağlanmalıdır. YMM'lerin alt firmaların bilgilerini, SMİYB kayıtlarını ve özel durum doğuran durumları görebilmeleri sağlanmalıdır. Böylelikle KDV iadesi tasdik raporlarında ortaya çıkabilecek eksiklik, yanlışlık ya da düzeltme ihtiyaçlarının baştan giderilmesi ve doğru bir rapor yazılması sağlanarak vergi dairelerinin işlerini azaltan ve de iade süresini kısaltan bir etki yaratılacaktır.

Ayrıca, KDVİRA sistemine YMM KDV iadesi Tasdik Raporu verilmeden önce ulaşımının sağlanmasının yanında GİB'in bu sistemde açacağı bir bölümde ilgili mükelleflerin son adres bilgileri, SMMM bilgileri, varsa YMM bilgileri, inceleme yapacak YMM tarafından (vergi mahremiyeti sınırlarında) görülebilir olmalıdır. Böylece, yapılacak işlemler daha hızlı bir şekilde ve daha sağlıklı olarak sonuçlanabilecektir.

- Verginin hazineye intikalinden belirtilmek istenenin ne olduğunun netleştirilmesi gerekmektedir. Mahsuben iadelerde olduğu gibi nakden iade taleplerinde de hazineye intikal şartının dikkate alınmaması gerekmektedir.
- İadesi talep edilen KDV'de listelerdeki basit kayıt hatalarında ve belli bir

limitin altında kalan hesap hatalarında vergi daireleri tarafından re'sen düzeltme yapılmasına müsaade edilmelidir. Örneğin 500,00 TL'yi aşmayan tutarlar için vergi daireleri tarafından gerekli düzeltmeler re'sen yapılmalı ve düzeltme yapılan kısmın dışında kalan tutarın iadesi gerçekleştirilmelidir. Bu nedenle, KDV iade raporlarında değişiklikler yapılması yerine YMM'lerce verilecek bir düzeltme dilekçesi yeterli görülmelidir.

- Karşıt inceleme tutanağı düzenlenmesi zorunlu olmayan mükellefler listesi genişletilmelidir. Bunun için de ilgili dönemler için YMM ile tam tasdik sözleşmesi yapan mükellefler ile Büyük Mükellefler Vergi Dairesi mükelleflerine karşıt inceleme ya da teyit yazısı talebinde bulunulmamalı, bu gereklilik tümüyle kaldırılmalıdır. Bundan sonra ise, KDV İadesi Tasdik Raporu yazacak olan YMM'lerce karşıt incelemeye maruz olacak mükellefler için tam tasdik sözleşmesi bulunan YMM bilgilerine elektronik ortamda erişimini sağlayacak bir otomasyon sistemi kurulması konusunda gerekli altyapı oluşturulmalıdır.

Ayrıca, vergi mahremiyetine girmeyen konularda GİB'in bilgi bankası, YMM'lerin erişimine açık olmalıdır. SMİYB kullananlar YMM'lerce görülebilmelidir.

Son gelişmeler ışığında anlam ve önemini yitirerek işlevsiz bir prosedür haline gelen karşıt incelemelerin en azından e-fatura ve e-defter kullanıcıları için kaldırılması yerinde bir uygulama olacaktır. Karşıt incelemelerde satıcıların ödeme şekilleriyle ilgili olarak da cari hesap mahsuplaşması yoluyla ödendiğinin tevsiki halinde sorun yaşanmaması yerinde olacaktır.

- Vergi İdaresi'nin hesaplanan KDV'nin yüklenilen KDV'yi aştığı dönemlerde ortaya çıkan eksi farkın, kümülâtif iade tutarını aradaki fark kadar azalttığı yönündeki bu sorunlu uygulaması için çözüm; farkın eksi çıktığı dönemlerde mükellefin iade miktarı azalmamalı, bunun yerine devreden KDV azalmalı ya da zamanla devreden KDV'nin tükenmesi halinde ödenmesi gereken KDV'nin ortaya çıkmasının sağlanmasıdır.
- Maliye Bakanlığı indirim oranlı işlemlerde alt sınır konusuyla ilgili doğabilecek zarar ve mağduriyetleri öngörerek alt sınır düzenlemesini

tekrar ele alıp değerlendirmesi gerekmektedir. Mükellefleri ağır bir yük altına sokan alt sınır olarak biriken iade tutarları sorununun en kısa sürede gözden geçirilerek yaşanan mağduriyetlerin ortadan kaldırılması, yaşanabilecek mağduriyetlerin ise önlenmesi gerekmektedir. Bakanlık bu alt sınır tutarını müteakip dönemler için KDV iade hesabında dikkate almalı ya da diğer iade türlerinde olduğu gibi böyle bir alt sınır kuralı koymamalıdır.

- Vergi daireleri tüm YMM KDV iadesi tasdik raporlarına şüphayle bakma önyargısından vazgeçmelidirler. Bu nedenle YMM'lere KDV iadesi incelemelerinde asgari denetim standartları getirilmeli ve YMM'lerin KDV iade denetiminde etkinliği arttırılmalıdır.

YMM'lere ofis standartları getirilerek, yeterli ölçekte ve donanımda ofisi bulunmayan, çalışan sayısı yeterli olmayanlara KDV iadesi tasdik raporu düzenleme olanağı tanınmamalıdır. Bir güven mesleği olması gereken YMM'liğin organize bir şekilde çalışması iade talep edenler ve devlet için son derece önemlidir.

KDV İadesi Tasdik Raporu yazabilecek YMM'ler veya YMM Şirketleri, Maliye Bakanlığı ve TÜRMOB tarafından objektif kriterlere göre belirlenip ilan edilmelidir. YMM'lerce düzenlenen tam tasdik ve KDV iade raporlarının sayısı, çalışabilecekleri iş günü sayısı ile her bir rapor için çalışılması gereken ideal süre baz alınarak sınırlandırılmalıdır.

YMM'ler ve personellerinin çalışma şartlarına ilişkin, denetim ve tasdik normları belirlenmeli ve yayınlanmalıdır. Çalışma koşulları, KDV iade ve tam tasdiklerine ilişkin rapor sayıları, basit rapor sayıları vs. bilgileri belirli periyotlarla bağlı buldukları YMM Odaları'na bildirmeleri sağlanmalı ve YMM Odaları'na yaptırım uygulayabilmeleri için her türlü destek verilmelidir.

YMM'lerin KDV İadesi Tasdik Raporları'nın SMMM belgesine sahip kişilerce YMM denetiminde olmak ve herhangi bir olumsuzluk durumunda eşit sorumluluğa sahip olmaları koşuluyla düzenleyebilmesi sağlanmalıdır.

Yukarıda belirtilen şartların sağlanmasından sonra, YMM'ler tarafından yazılan KDV İadesi Tasdik Raporları, vergi daireleri nezdinde vergi inceleme memurlarının raporlarında olduğu gibi, şekil ve içerik yönünden değerlendirmeye

tabi tutulmadan doğrudan işleme alınmalıdır. Tüm bu yapılan düzenlemeler neticesinde de, vergi daireleri bu işlemlerin doğurabileceği olumsuz sonuçlardan sorumlu tutulmamalıdır. Tüm olası sonuçlardan, raporu düzenleyen YMM veya YMM Şirketleri sorumlu tutulmalıdır.

YMM'lerin istedikleri bilgilerin ilgili vergi dairesi tarafından belirli bir süre içinde verilmesi sağlanarak bilgi akışı hızlandırılmalıdır. KDV iade raporlarında, farklı bölge ve şehirlerdeki ve hatta aynı şehirdeki farklı vergi dairelerinin kendi gereksinimleri kapsamında farklı bilgiler ve belgeler istememesi sağlanmalı, tüm vergi dairelerini kapsayacak bir kılavuz düzenlenmeli ve böylece vergi dairelerinin de iş yükü azaltılmalıdır.

TARTIŞMA VE SONUÇ

KDV iadeleri her zaman kamuoyunu önemli ölçüde meşgul eden konular arasında yer almıştır. Genelde tüm KDV iade uygulamaları, özeldede ise bu iadeler içinde en çok zorlanılan iade türü olan indirim oranlı KDV iade uygulamaları, uygulanmaya başlandığı zamandan beri daima sorun üreten bir konu olmuştur.

Şimdiye kadar mali idare tarafından yapılan tüm düzenlemelere ve alınan tüm önlemlere rağmen KDV iadesi talep edenler ile iadeyi yapan kurum olan devlet, şikayet etmekten vazgeçmemiştir. KDV iade talebinde bulunanlar iadelerini geç almaktan ve çok sayıda bürokratik işleme maruz kalmaktan, iadeyi yapacak olan devlet ise bütçe dengesini sarsacak miktarlara ulaşan iadelerin çokluğundan ve haksız yere iade yapan konumunda kalmaktan yakınmıştır.

Türkiye’de genel olarak KDV oranları yüksektir. Bu durum art niyetli kişi ve kuruluşların haksız yere KDV iadesi almak için girişimlerde bulunmalarına neden olmaktadır. Zira yüksek olan KDV oranından kaynaklanan cazibe nakden iade ile de desteklenmiştir. Mali idarenin yaptığı çok sayıda düzenlemeye rağmen, nakit KDV iadesinin azaltılarak mahsuben iadenin arttırılması arzulanan düzeyde hayata geçirilememiştir. İadelerin mahsuben alınmasını zorunlu hale getirmek veya bu uygulamayı teşvik etmek, hayali ihracat ve haksız KDV iadelerini önleyici bir mekanizma olarak kabul edilmektedir.

KDV iadesi konusu, genelde yanlış bir şekilde dile getirilmekte ve ifade edildiği gibi, KDV iade talebinde bulunanlara tanınmış bir teşvik niteliği taşımamaktadır. KDV’nin içinde barındırdığı istisna özelliği nedeniyle, KDV iade uygulaması, tesliminde vergi hesaplanmayan işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin düzeltme yolu ile hak sahiplerine geri verilmesi uygulamasıdır.

Bu bağlamda iadesi yapılan vergi, mükelleflere karşılıksız verilen bir teşvik değil daha önce ödenen ve mükelleflerin üstünde yük olarak kalan parasal bir tutarın iade edilmesidir. Bu noktada; eğer, mükelleflerin iade hakkı doğuran işlemleri sebebiyle yüklenilen vergisi azaltılırsa, iade edilmesi gereken KDV ve bu nedenden ötürü ortaya çıkan problemler de azalacaktır.

İndirim oranlı işlemlerde KDV iade sürecinde mali idarenin mükelleflerden yerine getirmesini beklediği bir dizi prosedür bulunmaktadır. Bu uzun süreçte sorun yaratan ancak çözümü mümkün olan işlemler bulunmaktadır.

Fatura düzenleme sınırının altında kalan belgelerin indirilecek KDV ve yüklenilen KDV listelerine ayrı ayrı girilmesi iade talep edenlere ve dolayısıyla mükelleflerin muhasebe sorumluları için büyük bir külfet olmaktadır. Öyle ki bu durum alt firma taramaları esnasında bir firmanın fatura veya belgesi için yaptığı bir küçük hatalı bilgi girişinin dahi iade alacak mükellefin uzun süre beklemesine yol açabilmekte ve iade alacağı bu nedenden dolayı gecikebilmektedir.

Bu nedenle internet ortamında sisteme girilecek indirilecek KDV ve yüklenilen KDV listeleri için fatura düzenleme sınırının altında kalan her bir belgenin tek tek sisteme yüklenmesi yerine bu sınırı aşan belge ve faturaların tutarlarının yüklenerek kalan kısımların tek kalemde sisteme girilmesi sağlanmalıdır. Bu durum gerek mükelleflerin gerekse muhasebe sorumlularının iş yükünü azaltmasının yanı sıra maliyenin de herhangi bir gelir kaybı yaşamamasına sebebiyet vermeyecektir.

Yüklenilen KDV'nin hesaplanarak listelere yazılmasında, uygulamadaki yöntem sadece ihraç kaydıyla mal satışı yapan mükellefler ile direkt ihracat yapan, yani satın aldığı malın doğrudan ihracını gerçekleştiren mükelleflerce kullanılmasında sorun yaratmayan bir yöntemdir. İnşaat işleri yapan ve imalatçı firmalarda yüklenilen KDV listesinin birebir faturalarla eşleştirilmesi mümkün değildir. Yine benzer şekilde, geçmiş dönemlerde aktif kaydına alınan ve devreden KDV'nin içinde bulunan amortisman tabii iktisadi kıymetlerin KDV'lerinden iade hakkı kazanılan işleme pay verilmesi durumunda da yaşanmakta, KDV tutarlarının faturalarla ilişkilendirilmesi istenmektedir.

Bu nedenle, sorunun KDV Genel Uygulama Tebliği'nde değişiklik yapılarak, KDV iadesinin gecikmemesi ve hatta tıkanmaması için inşaat işleriyle uğraşan ve imalat yapan mükelleflerde yüklenilen KDV hesaplaması yapılırken tek tek faturalar yerine maliyet tabanlı yöntemle geçiş yapılmalıdır. Yoksa bu yöntemin uygulanması hem imalat hem ihracat yapan işletmelerin kendilerinden ayrı olarak pazarlama şirketleri kurup, iade hakkı doğuracak işlemlerini bu şirketler aracılığıyla yapma durumunu arttıracaktır. Sonuç olarak, inşaat ve imalat

işleri nedeniyle doğan KDV iadelerinde indirilecek KDV listesi haricinde ayrıca yüklenilen KDV listesinin istenmemesi hususu gündeme getirilmelidir.

İndirim oranlı işlemler nedeniyle yüklenilen KDV'nin hesaplanması aşamasında çok fazla zorluk çekilmektedir. İndirim oranlı işlemlerde KDV iadesinin ölçüsü tahsilinden yoksun bırakılan KDV şeklinde değiştirilmelidir. Böylelikle hesaplamada yaşanan güçlükler otomatik olarak ortadan kalkacaktır. Bu durumda vergi daireleri iade tutarlarını KDV beyannameleri üzerinden hesaplayabilecek ve oldukça kolay bir şekilde denetleyebilecektir.

Tam istisnalardan kaynaklanan işlemleri de ilgilendiren bu sorunun çözümü, esasen tüm mal ve hizmetleri tek bir KDV oranına tabi kılarak çözülebilir. KDV iadelerinde yüklenilen KDV şartından vazgeçilerek, indirim oranlı işlemlerden kaynaklanan KDV iadelerinde KDVK'nın 29. maddesinde, tam istisna kapsamındaki işlemlerden kaynaklanan KDV iadelerinde ise, KDVK'nın 32. maddesinde değişiklik yapılarak "Tahsilinden mahrum kalınan KDV" kıstasının getirilerek uygulamaya konulması sorunların çözümüne katkı sağlayacaktır.

KDV, ilke olarak tek oran üzerinden uygulanması gereken ve oran değişikliğine uygun olmayan bir vergi türüdür. Bu özelliği KDV'yi tarafsız yapmakta ancak adaletli yapmamaktadır. Öyle ki harcamalar üzerinden alınması düşük gelir grupları üzerinde olumsuz etki yaratmaktadır. Bu nedenle vergilendirmede adaletin sağlanması için Bakanlar Kurulu (I) ve (II) sayılı listelerde yeni düzenlemeler yapılmalıdır. Elmas, yakut, zümrüt ve pırlanta vb. lüks tüketim mallarının KDV istisnaları kaldırılmalıdır. Lüks tüketim mallarının hepsi genel orana tabi KDV'ye dahil edilmeli, tüketim harcamaları içinde büyük pay sahibi olan temel gıda maddelerinin tümü de (I) sayılı listeye dahil edilmelidir.

Kontrol raporlarındaki tespitlerin çözüme kavuşturulması noktasında vergi daireleri uygulamalarında birlik yoktur. Bu konuda tebliğlerle belirtilen esaslar çerçevesinde kontrol raporlarındaki sorunların çözüleceği belirtilmesine rağmen KDV Genel Uygulama Tebliği'nin kaidelerine riayet edilmemektedir. Neticede de iade talepleri geciktirilmektedir.

Bu nedenle Yeminli Mali Müşavirlerin kontrol raporu sistemi sonucunu sadece özet raporlar tamamlandığında değil, listeler yüklenmeden ve de her zaman

erişebilmeleri sağlanmalıdır. YMM'lerin alt firmaların bilgilerini, SMİYB kayıtlarını ve özel durum doğuran durumları görebilmeleri sağlanmalıdır. Böylelikle KDV iadesi tasdik raporlarında ortaya çıkabilecek eksiklik, yanlışlık ya da düzeltme ihtiyaçlarının baştan giderilmesi ve doğru bir rapor yazılması sağlanarak vergi dairelerinin işlerini azaltan ve iade süresini kısaltan bir etki yaratılacaktır.

Ayrıca, KDVİRA sistemine YMM KDV İadesi Tasdik Raporu verilmeden önce ulaşımının sağlanmasının yanında GİB'in bu sistemde açacağı bir bölümde ilgili mükelleflerin son adres bilgileri, SMMM bilgileri, varsa YMM bilgileri, inceleme yapacak YMM tarafından (vergi mahremiyeti sınırlarında) görülebilir olmalıdır. Böylece, yapılacak işlemler daha hızlı bir şekilde ve daha sağlıklı olarak sonuçlanabilecektir.

Vergi mevzuatında, verginin Hazine'ye intikal etmesinden hangi anlamın çıkartılması gerektiği, yani, verginin sadece tahakkuk etmesi mi yoksa tahakkuk eden verginin ödenmesi mi olduğu hususunda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle konuyla ilgili olarak vergi daireleri arasında farklı uygulamalar yapılmaktadır. Bu farklılığın ortadan kaldırılması ve sorunun çözümü için en başta verginin Hazine'ye intikalinden belirtilmek istenenin ne olduğunun netleştirilmesi gerekmektedir.

Esasen bu konudaki, uygulamalarda iadelerin mahsup şeklinde talep edilmesi halinde, iadeye konu olan verginin hazineye intikal edip etmemesi pek dikkate alınmadan gerçekleştirilmesine rağmen, YMM KDV İadesi Tasdik Raporu yoluyla nakden KDV iade taleplerinde mükellefin ilgili dönem beyannamesini vermesi ve tahakkuk eden vergisini de ödemesi şartına yani Hazine'ye intikal etmiş olması şartı aranmaktadır. Bu nedenle nakden iade taleplerinde de Hazine'ye intikal şartının dikkate alınmaması yerinde olacaktır.

Fatura, fiş veya belgelerin listelere girişi yapılırken yapılan basit kayıt hataları, eksik ya da yanlış bilgi girişleri yüzünden toplam iade edilecek KDV tutarı içinde çok küçük tutarlara sahip düzeltilmesi gereken işlemler için iade hesaplama tabloları, yüklenilecek KDV listeleri ve YMM KDV İadesi Tasdik Raporları değiştirilebilmektedir. Böyle olunca, hem iadeye onay verecek olan vergi dairelerinin işi artmakta hem de iade süreci uzamaktadır. Bu nedenle, iadesi

talep edilen KDV’de belli bir limitin altında kalan hesap hatalarında vergi daireleri tarafından re’sen düzeltme yapılmasına müsaade edilmelidir.

Örneğin 500,00 TL’yi aşmayan tutarlar için vergi daireleri tarafından gerekli düzeltmeler re’sen yapılmalı ve düzeltme yapılan kısmın dışında kalan tutarın iadesi gerçekleştirilmelidir. Bu nedenle, KDV iade raporlarında değişiklikler yapılması yerine YMM’lerce verilecek bir düzeltme dilekçesi yeterli görülmelidir.

Karşıt inceleme tutanağı düzenlenmesi zorunlu olmayan mükellefler listesi genişletilmelidir. Bunun için de ilgili dönemler için YMM ile tam tasdik sözleşmesi yapan mükellefler ile Büyük Mükellefler Vergi Dairesi mükelleflerine karşıt inceleme ya da teyit yazısı talebinde bulunulmamalı, bu gereklilik tümüyle kaldırılmalıdır. Bundan sonra ise, KDV İadesi Tasdik Raporu yazacak olan YMM’lerce karşıt incelemeye maruz olacak mükellefler için tam tasdik sözleşmesi bulunan YMM bilgilerine elektronik ortamda erişimini sağlayacak bir otomasyon sistemi kurulması konusunda gerekli alt yapı oluşturulmalıdır.

Son gelişmeler ışığında anlam ve önemini yitirerek işlevsiz bir prosedür haline gelen karşıt incelemelerin en azından e-fatura ve e-defter kullanıcıları için kaldırılması yerinde bir uygulama olacaktır. Karşıt incelemelerde satıcıların ödeme şekilleriyle ilgili olarak da cari hesap mahsuplaşması yoluyla ödendiğinin tevsiki halinde sorun yaşanmaması yerinde olacaktır.

Hesaplanan KDV’nin yüklenilen KDV’yi aştığı dönemlerde mükelleflerin KDV iadesi hakkının aradaki fark kadar düşürülmesi gerektiğini belirten 119 No’lu KDV Genel Tebliği, verginin mükellefin üzerinde kalmaması gerektiğini vurgulayan KDVK’nın temel mantığı ile çelişmektedir. Bu çelişki yüzünden, uygulamada, indirim oranlı işlemleri bulunan mükelleflerin üzerinde giderek katlanılması güç maliyetler oluşmakta, bu durum mükelleflerin mağdur olmalarına neden olmaktadır.

Vergi İdaresi’nin hesaplanan KDV’nin yüklenilen KDV’yi aştığı dönemlerde ortaya çıkan eksi farkın, kümülâtif iade tutarını aradaki fark kadar azalttığı yönündeki bu sorunlu uygulaması için çözüm; farkın eksi çıktığı dönemlerde mükellefin iade miktarı azalmamalı, bunun yerine devreden KDV

azalmalı ya da zamanla devreden KDV'nin tükenmesi halinde ödenmesi gereken KDV'nin ortaya çıkmasının sağlanmasıdır.

Ticari faaliyet konusu yalnızca indirim oranlı işlemler ile sınırlı bir mükellef için iade talep ettiği dönemlerde iadesini alamadığı yasal alt sınır tutarlarını indirim mekanizması aracılığıyla telafi etmesi mümkün olmadığından, bu tutarlar gelecek dönemlere taşınmaktadır. Mükellefin sonraki dönemlerde yapacağı indirim oranlı işlemlerde de durum bu şekilde devam edecek ve iadesi yapılamayan yasal alt sınır tutarları kümülatif olarak birikecektir. Biriken bu alt sınır tutarları zamanla indirim oranlı teslim ve hizmetleri olan mükelleflerin üzerine maddi anlamda ağır bir yük bindirecektir.

Maliye Bakanlığı'nın bu alt sınır tutarının müteakip dönemler için KDV iade hesabında dikkate almamasına dair düzenlemesinin kanuni bir dayanağı bulunmamaktadır. Bu bağlamda Maliye Bakanlığı'nın konuyla ilgili doğabilecek zarar ve mağduriyetleri öngörerek alt sınır düzenlemesini tekrar ele alıp değerlendirmesi gerekmektedir. Mükellefleri ağır bir yük altına sokan alt sınır olarak biriken iade tutarları sorununun en kısa sürede gözden geçirilerek yaşanan mağduriyetlerin ortadan kaldırılması, yaşanabilecek mağduriyetlerin ise önlenmesi gerekmektedir.

YMM'ler tarafından yazılan KDV İadesi Tasdik Raporları, vergi daireleri nezdinde vergi inceleme memurlarının raporlarında olduğu gibi, şekil ve içerik yönünden değerlendirmeye tabi tutulmadan doğrudan işleme alınmalıdır. Tüm bu yapılan düzenlemeler neticesinde de, vergi daireleri bu işlemlerin doğurabileceği olumsuz sonuçlardan sorumlu tutulmamalıdır. Tüm olası sonuçlardan, raporu düzenleyen YMM veya YMM Şirketleri sorumlu tutulmalıdır.

YMM'lerin istedikleri bilgilerin ilgili vergi dairesi tarafından belirli bir süre içinde verilmesi sağlanarak bilgi akışı hızlandırılmalıdır. KDV iade raporlarında, farklı bölge ve şehirlerdeki ve hatta aynı şehirdeki farklı vergi dairelerinin kendi gereksinimleri kapsamında farklı bilgiler ve belgeler istememesi sağlanmalı, tüm vergi dairelerini kapsayacak bir kılavuz düzenlenmeli ve böylece vergi dairelerinin de iş yükü azaltılmalıdır.

Sonuç olarak; indirim oranlı işlemler özelinde KDV iadesi ve muhasebesinde karşılaşılan sorunlar ve bu sorunlar için çözüm önerileri önceki

bölümde ayrıntılı bir şekilde anlatılmıştır. Bu çözüm önerileri içinden kanaatimizce indirim oranlı işlemlerde KDV iadesinde karşılaşılan sorunların önemli bir kısmı “yüklenilen KDV” ölçüsünden vazgeçilerek, indirimli orandan kaynaklanan iadeler açısından KDV Kanunu 29’uncu maddesinin değiştirilerek “Tahsilinden yoksun bırakılan KDV” ölçüsünün hayata geçirilmesiyle çözüme kavuşacaktır.

Ayrıca başta tekstil ve konfeksiyon sektörü olmak üzere perakende safhadan önceki aşamalarda KDV oranının düşürülmesi de sorunların önemli bir kısmının çözülmesini sağlayacaktır. Bu durum, endişe edildiği gibi herhangi bir gelir kaybına yol açmayacaktır. Hatta, bürokratik işlemleri azaltıcı etki yaparak, mesaisinin önemli bir bölümünü bu işlere ayırmak mecburiyetinde kalan vergi dairesi memurları ile KDV iade talebinde bulunan mükelleflerin zamanlarını daha etkin ve verimli işlerde kullanabilme imkanı sağlayarak ekonominin canlanmasına katkıda bulunacaktır.

KAYNAKLAR

- Acar, M.G. ve Çalı, L.Ç. (2008). *Katma Değer Vergisi Kanunu İhracat İstisnası ve İadeler İle Tevkifat Uygulamaları* (1.baskı). Balıkesir: Yazar.
- Acardağ, A. (2009). Katma değer vergisinde indirimli orana tabi işlemlerde iade esasları ve uygulaması. *Mali Çözüm Dergisi*. (93),201-214.
- Akar, İ. ve Gezer, H.O. (2006). *İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İade Uygulaması* (1.baskı). Bursa: Meslekte Dayanışma Yayınları.
- Akdoğan, N. (1998). *Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları* (4.Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akın, M. (2010). *Türkiye’de ihracatta katma değer vergisi iade sistemi: Afyonkarahisar ili uygulaması*. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akman, İ. B. (2010). *Katma değer vergisinde tevkifat uygulaması ve muhasebesi*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akmaz, K. (2009). *Katma değer vergisinde indirim müessesesi*.Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aktaş, E. (2011). *İhracatta KDV iadesi uygulamaları: Mobilya işletmeleri örneği*. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Alp, E. (2010). *Dış ticaret işlemlerinde katma değer vergisi ve muhasebeleştirilmesi*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Altınışik, Ş. (16 Ağustos 2011). KDV iade sürecinde yaşanan sorunlar ve çözüm önerileri. *Denk Danışmanlık Yeminli Mali Müşavirlik*, 21.09.2011, <http://www.denkymm.com.tr/tr/16-08-2011-makale-kdv-iade-surecinde-karsilasilan-sorunlar.html>
- Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası. (2011). KDV iadeleri konusunda yaşanan sorunlar ve çözüm önerileri. *İzmir Yeminli Mali Müşavirler Odası Dergisi*. (2), 19-26.

- Araç, Ö. (2015). *Türkiye’de ihracatın sektörel yurtiçi katma değer payları ve rekabet gücü: 1995-2011 dönemi*. Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Arslan, Y. (2015). İndirimli orana tabi işlemlerde KDV iadesi ve muhasebesi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ateş, K. (2014). *KDV İadesi ve Tevkifatı Uygulama Rehberi* (Özel Baskı). Bursa: MuhasebeTR Yayınları.
- Aybars, H. B. (2014). *Uluslararası taşımacılıkta KDV iadesi*. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aygül, C. (2016). *Türkiye’de ihracatta KDV iadesi uygulaması: Yaşanılan sorunlar ve çözüm önerileri*. Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Balyalı, S.T. (2015). *Tevkifata tabi işlemlerde KDV iadesi, muhasebesi ve karşılaşılan sorunlar*. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Başer, H. (2011). *Türkiye’de katma değer vergisinde iade uygulaması ve sonuçları*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Binboğa, G. (2009). *Stratejik bir yönetim aracı olarak faaliyete dayalı maliyetleme ile ekonomik katma değer sistemlerinin birlikte kullanılmasına ilişkin bir uygulama*. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bozdoğanoglu, B. (2007). *Avrupa Birliği ve Türkiye’de motorlu taşıtlar ve akaryakıt üzerinden alınan Kdv ve Ötv’nin analizi*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çakıcı, Ö., Kütükçü A., Akçay B., Ersan M. (2013). *KDV İndirimli Oran ve İade*. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Çulha, Y. (2013). *Türkiye’de katma değer vergisi uygulaması*. Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Değer, N. (2016). Karşıt İncelemelerde Karşılaşılan Sorunlar. *Yaklaşım Dergisi*. (281), 9-16.

- Demir, E. (2010). *Türkiye’de ihracatta kdv istisnası ve Avrupa Birliği uygulaması ile karşılaştırılması*. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Doğan, B. (2011). KDV İade Kontrol Raporlarında Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Vergide Gündem*. (7), 16-21.
- Dursun, B. (2011). *İşletme yöneticilerinin ve yükümlülerin KDV uygulamasındaki tepkilerinin analizi Ankara ili uygulaması*. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ebiri, R. (Mayıs, 2013). İndirimli Oran Kapsamındaki KDV İade İşlemlerinde Önemli Bir Sorun Eksi (-) Fark Uygulaması. *Dünya Gazetesi*, 03.05.2013, <http://www.dunya.com/gundem/indirimli-oran-kapsamindaki-kdv-iade-islemlerinde-onemli-bir-sorun-eksi-haberi-209850>
- Eraslan, I. (2014). *Katma değerli ürün yaratma sürecinde Tokat dokumaları örneğinin değerlendirilmesi*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Erdoğan, E. N. (2010). *Ekonomik katma değer ve piyasa değeri arasındaki ilişki: İMKB’de işlem gören firmalar üzerine bir uygulama*. Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ertürk, H. ve Kaygusuz, S. Y. (1999). *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Bursa: Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (1984). *Katma Değer Vergisi Kanunu*. 01.12.2016, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (1984). *Katma Değer Vergisi Genel Tebliği*. 01.01.2017, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2014). *Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği*. 26.04.2014, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2017). *Çeşitli Vergi İstatistikleri*. 16.03.2017, <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>

- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2017). *KDV İade Listeleri Gönderme Klavuzu*. 16.03.2017, https://intvd.gib.gov.tr/internetvd/html/kdv_iadesi_uyuru_yeni.pdf
- Gençoğlu, M. T. (2013). *Hirota satsuma birleştirilmiş KDV denkleminin analitik ve yaklaşık çözümleri*. Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gökçek, H. (Şubat 2010). Üretim Şirketlerinde Yüklenilen KDV Listelerinin Oluşturma Zorlukları (2). *Dünya Gazetesi*, 19.02.2010, <http://www.dunya.com/gundem/uretim-sirketlerinde-yuklenilen-kdv-listelerini-olusturma-zorluklari-haberi-106229>
- Gökdoğan, O. (2016). *İhracatta KDV iade sisteminin incelenmesi ve bir uygulama*. Nişantaşı Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Günay, T. (2007). *İhraç kaydıyla mal teslimlerinde KDV tecil, terkin ve iade konusunun katma değer vergisi kanunu ve muhasebe uygulamaları açısından ele alınması*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gündüz, Z. (Şubat 2010). İhracatta KDV İadesi Duracak Mı?. *Dünya Gazetesi*, 17.10.2010, <http://www.dunya.com/kose-yazisi/ihracatta-kdv-iadesi-duracak-mi/6328>
- Güneç, G. (2013). *Yüksek katma değerli ürünler elde etmek için biyoatıkların biyoteknolojik arıtımı*. Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü.
- Hamdo, S. S. (2014). *Gelir vergisi ve katma değer vergisi formüleştirmesinde optimal vergileme teorisinin rolü: Türkiye ve İngiltere üzerine karşılaştırmalı bir çalışma*. Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- İduğ, O. (2013). *RLW ve KDV denklemlerinin solitary dalga ve soliton çözümleri*. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- İnaltonç, C. (2013). *Katma değer vergisinde tevkifatın nedenleri, gelişimi ve uygulama esasları*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kadem, S.(Mart 2014). KDV İadelerinde Yaşanan Sorunlar. *Deloitte Makaleleri*, 11.03.2014, <http://www.verginet.net/dtt/1/kdv-iade-sorunlar.asp>

- Kaplanhan, F. (2013). *Türkiye’de katma değer vergisi özelinde belediyelerin finansman sorununa bir çözüm önerisi*. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karaarslan, Z.(2013). *Kardemir A. Ş. kapasite artışının katma değeri yüksek ürünlere dönüştürülmesi sürecinin analizi*. Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karaman, N. (2014). Entelektüel sermaye, katma değer katsayısı yöntemi ile ölçülmesi ve sağlık sektöründe bir uygulama. Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kelecioğlu, M.A. (2007). *İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İadesi Uygulama Rehberi* (1.baskı). Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Kızıltoprak, Ö. (2015). *Türkiye ve Avrupa Birliğinde katma değer vergisinin uyumlaştırılması ve vergi rekabeti açısından genel bir değerlendirme*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Koca, M. (2010). *Yarattıkları katma değer itibari ile Türkiye’deki imalat sanayi sektörlerinin değerlendirilmesi*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kocakoç, M. K. (2015). *İhracatta KDV iadesinin hesaplanması, iade süreci ve örnek bir uygulama*. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Köse, N. (2015). *Katma değer vergisi iadelerinde tecil terkin sistemi ve muhasebeleştirilmesi*. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kutluca, F. (2013). *Türkiye’de katma değer vergisi uygulamasının vergi adaleti açısından değerlendirilmesi*. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Küçükkapılı, N. (2011). *İşletme performansının belirlenmesinde ekonomik katma değer (EVA) ve pazar katma değer (MVA) yöntemleri ve aralarındaki ilişki: İMKB 100 örneği*. Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Maç, M. (2007). Düşük Orana Tabi İşlemlerden Kaynaklanan KDV İade Tutarının Tesbit Şekli ve Önerimiz. *Diyalog Dergisi*. (233), 5-12.
- Oktar, K. (2017). KDV İndirimli Oran Uygulaması. *Bilanço Dergisi*. (164), 22-23.
- Orlandı, A. E. C. (2009). *21. yy. da Türkiye mücevher endüstrisinde katma-değer dinamiği olarak endüstri tasarımı ve küresel rekabet. 'Made in Italy' örneği üzerinden bir model önerisi*. Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özalp, Ö. (2016). *Tedarik zinciri performansının ölçümü: Ekonomik katma değer yönteminin analizi*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öztürk, S. (2011). *Firma düzeyinde katma değer hesaplaması ve seçilmiş muhasebe standartları açısından KİT'ler üzerinde bir inceleme*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Pehlivan, Y. (2004). İhraç Edilen Malın Bünyesine Giren KDV'nin Hesaplanması. *Sayıştay Dergisi*. (55), 121-130.
- Pirlepeli, G. (2015). İndirimli Orana Tabi KDV İadesi. *Bilanço Dergisi*. (154), 68-69.
- Saltık, H.F. (2015, Nisan). *KDV İade Sürecinde Yaşanan Sorunlar* Aylık Toplantı Sunumları, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası '2015, İstanbul, 2-14.
- Sazak, C. (2006). İndirimli Orana Tabi Mal ve Hizmet Teslimlerinde KDV İade Uygulaması. *Mali Çözüm Dergisi*. (78), 203-2016.
- Seçer, Taştan, (2011). *Konut sektöründe katma değer vergisi uygulamalarında özellikli durumlar ve bir uygulama*. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Serakibi, İ. O. (2012). *Türk vergi sisteminde gelir vergisi ve katma değer vergisinin gelir dağılımı üzerindeki etkileri*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Serhat, Ş. A. (2009). *Katma değer vergisi kanununda tam ve kısmi istisnaların incelenmesi ve muhasebeleştirilmesi*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Seval, A. (2011). *Entelektüel sermayeyi ölçme yöntemlerinden Ante Pulic'in entelektüel katma değer katsayısı yöntemi ve piyasa değeri/defter değeri yönteminin karşılaştırılması*. Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şahin, B. (2015). *Mal ihracatında istisnalar ve katma değer vergisi iadeleri ve uygulama*. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şal, H. (2011). *Katma değer vergisinde ihracat istisnası; Antalya ili örneği*. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şenocak, K. (2014). *Türkiye'de katma değer vergisinin adalet ve etkinlik açısından değerlendirilmesi*. Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şenol, G. (2016). *Türkiye'de katma değer vergisinde ihracat istisnası ve ekonomiye etkisi*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şentürk, A. F. (2015). *İşletmelerde finansal performans değerlendirme aracı olarak ekonomik katma değer (EVA) ve BIST'te bir uygulama*. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şentürk, R. ve Şentürk, Z.K. (2015). İndirimli orana tabi malların ihraç kaydıyla tesliminde iade. *Mali Çözüm Dergisi*.(128), 153-166.
- Şişman, G. (2013). *Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay*. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tarık, B. S. (2015). *Tevkifata tabi işlemlerde KDV iadesi, muhasebesi ve karşılaşılan sorunlar*. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Terzi G. (2016). *İthalatta katma değer vergisi matrahının belirlenmesi*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Tokaç, A. (2005). *Uygulamacı Gözüyle Tekdüzen Hesap Planı Uygulama Klavuzu* (1.baskı). İstanbul: Tunca Kitabevi.
- Top, D. (2013). *Ekonomik katma değer (EVA) ve piyasa katma değeri'nin (MVA) hisse senedi getirileri üzerindeki etkisi ve İMKB'de bir uygulama*. Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Topal, A. D. (2010). *Mobil operatörlerde katma değerli servislerin stratejik pazarlama planlaması ve bir uygulama*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tozar, Ö. (2007). *Kdv iade işlemlerinde hesaplama yöntemleri, muhasebeleştirme ve bir öneri*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tunç, E. (2007). *Katma değer vergisinde indirim ve iade uygulamaları*. Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Türk, M. (2010). *Ekonomik katma değer (EVA) yaklaşımına göre sermaye maliyetlerinin hesaplanması ve EVA hesaplamasında muhasebe düzeni*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Urak, E. (2013). *Katma değer vergisinde tevkifat müessesesi*. İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Vergili, M. A. (2015). *İhraç kayıtlı teslimlerde katma değer vergisi iadesi ve muhasebe uygulamaları*. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Vural, M. (2015). *KDV İade Rehberi* (6.Baskı). Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Yalavaş, C. (2011). *Türkiye'de katma değer vergisinde vergi sorumluluğu*. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yamak, Y. (2011). *Katma değer vergisinin Türkiye ekonomisi üzerindeki etkisi (2001-2008)*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yıldız, F. (2011). *İhracatta KDV istisnası uygulaması ve muhasebeleştirilmesi*. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Yılmaz, A. (2013). *KDV denklemi ve ters Sturm-Liouville problemleri için sayısal yöntemlerin uygulamaları*. Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yılmaz, C. (2012). *Ekonomik Katma Değer Yöntemi ile Bütçe Üzerinden Değer Tabanlı Şirket Yönetimi Uygulaması*. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yılmaz, E. (2014). *Türkiye için tanzi ve otomatik stabilizatör etkisinin elastikiyetler çerçevesinde gelir, kurumlar ve katma değer vergileri açısından incelenmesi*. Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yılmaz, T. (2013). *İMBK'de İşlem Gören Sanayi Şirketlerinin Ekonomik Katma Değer ve Piyasa Katma Değerine Dayalı Performans Analizi*. Fatih Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

EKLER

Ek 1: Katma Değer Vergisi'nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı

TABLO: 68										
KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI										
(1985 - 2016)										
(BİN TL.)										
		VERGİ	DAHİLDE		VERGİ	İTHALDE		VERGİ		
		GELİRLERİ	ALINAN		GELİRLERİ	ALINAN		GELİRLERİ	TOPLAM	
			K.D.V.			K.D.V.			K.D.V.	
YILLAR		TAHSİLATI	TAHSİLATI		İÇİNDEKİ	TAHSİLATI		İÇİNDEKİ	TAHSİLATI	
					(%)'Sİ			(%)'Sİ		
1985		3.829	567		14,8	384		10,0	951	24,8
1986		5.972	1.040		17,4	528		8,8	1.568	26,3
1987		9.051	1.563		17,3	1.004		11,1	2.567	28,4
1988		14.232	2.660		18,7	1.517		10,7	4.177	29,3
1989		25.550	4.176		16,3	2.285		8,9	6.461	25,3
1990		45.399	7.650		16,9	4.721		10,4	12.371	27,2
1991		78.643	14.541		18,5	8.291		10,5	22.832	29,0
1992		141.602	27.053		19,1	15.035		10,6	42.088	29,7
1993		264.273	50.892		19,3	30.985		11,7	81.877	31,0
1994		534.888	(1) 110.918		20,7	65.824		12,3	176.742	33,0
1994		587.760	(2) 110.918		18,9	65.824		11,2	176.742	30,1
1995		1.084.350	212.119		19,6	142.861		13,2	354.980	32,7
1996		2.244.094	419.167		18,7	323.859		14,4	743.026	33,1
1997		4.745.484	861.262		18,1	700.300		14,8	1.561.562	32,9
1998		9.228.596	1.589.060		17,2	1.136.023		12,3	2.725.083	29,5
1999		14.802.280	2.433.262		16,4	1.731.072		11,7	4.164.334	28,1
2000		26.503.698	4.487.808		16,9	3.891.746		14,7	8.379.554	31,6
2001		39.735.928	7.289.543		18,3	5.149.317		13,0	12.438.860	31,3
2002		59.631.868	11.542.749		19,4	8.857.452		14,9	20.400.201	34,2
2003		84.316.169	15.389.547		18,3	11.641.552		13,8	27.031.099	32,1
2004	(*)	101.038.904	18.666.461		18,5	15.658.747		15,5	34.325.208	34,0
2005	(*)	119.250.807	20.401.096		17,1	17.879.333		15,0	38.280.429	32,1

Ek 1: Katma Değer Vergisi'nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (Devamı)

2005	(**)	131.948.778	22.038.878	16,7	20.224.772	15,3	42.263.650	32,0
2006	(**)	151.271.701	25.291.023	16,7	25.432.537	16,8	50.723.560	33,5
2007	(**)	171.098.466	28.965.495	16,9	26.495.628	15,5	55.461.123	32,4
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	(**)	529.263.765	91.965.337	17,4	76.583.066	14,5	168.548.403	31,8

(1) Edv,Nav ve Emtv Hariç

(2) Edv,Nav ve Emtv Dahil

Not: 1- 1985-2005 Rakamları Mahalli İdare ve Fon Payları Hariç Red ve İadeler Dahil Tutarlardır.

2- 2008-2016 Yılları Vergi Gelirleri İçerisindeki Gelir Vergisi Tevkifat Rakamına Asgari Geçim İndirimi Tutarı Dahildir.

(*) Önceki Yıllarla Aynı Baza Getirmek İçin, Rakamlara Red Ve İadeler Dahil Edilmiştir.

(**) 2006 - 2016 Yılları Bütçe Kanunu'nda Mahalli İdare Ve Fon Payları İle Red Ve İadeler Dahil Olduğundan, Aynı Baza Getirmek İçin Rakamlara Mahalli İdare ve Fon Payları İle Red Ve İadeler Dahildir.

Ek 2: Yapılan İadeler

TABLO : 69 YAPILAN İADELER (1989 - 2016)				
YILLAR	2978 SY.VERGİ İADESİ KANUNUNA GÖRE YAPILAN VERGİ İADESİ MİKTARI	İHRACAT İSTİSNASI NEDENİYLE DAHİLDE ALINAN KDV'DEN YAPILAN VERGİ İADESİ MİKTARI	DİĞER İADELER MİKTARI	TOPLAM
1989	1.806	585	754	3.145
1990	2.842	686	821	4.349
1991	5.130	1.349	1.042	7.521
1992	7.930	2.816	1.557	12.303
1993	13.879	5.270	2.102	21.251
1994	11.881	15.439	3.827	31.147
1995	12.937	38.884	11.799	63.620
1996	20.970	61.250	22.680	104.900
1997	49.000	149.751	50.748	249.499
1998	92.110	304.709	142.434	539.253
1999	147.155	456.667	556.169	1.159.991
2000	222.539	770.983	638.527	1.632.049
2001	297.705	1.692.166	928.335	2.918.206
2002	560.108	3.475.781	1.629.861	5.665.750
2003	703.655	5.060.762	2.571.505	8.335.922
2004	709.510	4.939.814	6.209.256	11.858.580
2005	1.293.446	6.704.384	5.777.408	13.775.238
2006	1.866.019	(*) 7.371.200	4.793.954	14.031.173
2007	2.668.678	(*) 9.556.386	6.321.551	18.546.615
2008	5.180.472	10.159.858	7.129.095	22.469.425
2009	6.349.765	9.643.418	8.326.698	24.319.881
2010	7.415.838	9.507.718	8.982.355	25.905.911
2011	8.792.065	12.914.568	9.703.187	31.409.820
2012	10.873.893	15.708.096	12.843.207	39.425.196
2013	12.811.281	16.806.821	12.693.449	42.311.551
2014	14.611.530	19.940.702	15.938.531	50.490.763
2015	17.256.441	22.486.743	18.623.632	58.366.816
2016	23.863.909	25.250.398	22.954.396	72.068.703

Kaynak: Kamu Hesapları Bülteni

(*) Özel Gider İndirimi I

Ek 3: Karşıt İnceleme Tutanağı

KARŞIT İNCELEME TUTANAĞI

..... Vergi Dairesi'nin sicil numaralı mükellefi
..... ile Yeminli Mali Müşavirliğimiz arasında imzalanan
..... tarih ve sayılı TAM TASDİK SÖZLEŞMESİ'ne istinaden
firmanızın firmasına düzenlemiş olduğu aşağıda belirtilen faturalarla
ilgili;

1- Karşıt İnceleme Yapan Yeminli Mali Müşavirin;

Adı-Soyadı	
Bağlı Olduğu Oda	
Oda Sicil ve Mühür No	
Vergi Dairesi ve No'su	
Adresi	
Telefon ve Faks No	

2- Y.M.M. ile Tasdik Sözleşmesi Yapan Mükellefin;

Adı-Unvanı	
Adresi	
Vergi Dairesi	
Vergi Kimlik No	
Telefon ve Faks No	
Dayanak Sözleşmenin	
Cinsi	
Tarih ve No	

3- Nezinde Karşıt İnceleme Yapılan Mükellefin;

Adı-Unvanı	
Adresi	
Vergi Dairesi	
Vergi Kimlik No	

4- Nezinde Karşıt İnceleme Yapılan ve (3)'de Açık Adres ve Kimliği Belirtilen Mükellefin Yasal Defterlerine Ait Tasdik Bilgileri;

Dönemi	Defterin Cinsi	Tasdik Makamı	Tasdik	
			Tarih	No
2006	YEVMIYE			
2006	ENVANTER			

5- Hisse çoğunluğuna sahip ortakların adı, adresi, vergi kimlik numarası hakkında bilgi;

Adı/Ünvanı	Hisse Oranı	Vergi Kim.No.	Adres

6- Karşıt İncelemeye Konu Faturanın Yevmiye Kayıt Bilgileri;

FATURANIN				YEVMIYE KAYDININ		
Tarih	No	TUTAR	KDV'Sİ	TARİH	NO'SU	YEVMIYE KAYDI YAPILMADI İSE NEDENİ

7- Yukarıda (6)'de Belirtilen Faturaların Ait Olduğu Döneme ve bir önceki döneme ait KDV Beyannamesi Hakkında Bilgiler;

Dönem		
Teslim ve Hizmet Tutarı		
İstisna Tutarı		
KDV Matrahı		
Hesaplanan KDV		
Ödenecek KDV		
Sonraki Döneme Devreden KDV		
Tahakkuk Fişinin Tarih/No.su		

8- (6)' Nolu Bent'te Belirtilen Fatura Konusu Malların Tedarik Edildiği Alt Firmalara Ait Bilgiler; (Mal veya hammadde alımlarının çok sayıda kişiden yapıldığı hallerde en yüksek 10 alıma ilişkin bilgilerin verilmesi yeterli olacaktır.)

FATURANIN			FİRMANIN		
TARİH	NO	KDV DAHİL TUTAR	ADI-ÜNVANI	VERGİ DAİRESİ	V. SİCİL NO

9-Yukarıda (8) nolu bentte belirtilen faturalara ait Mal ve hizmet bedelinin ödeme şekli:

Kasa **Senet**
Banka havalesi **Cari hesap**
Çek

10-İmalatçı ise bağlı olduğu sanayi odası ve sicil numarası:

11-Çalışan sayısı, Muhtasar Beyannamenin verildiği vergi dairesi:

Aylar	Çalışan Sayısı	Muh.Bey.Verild.VD	TAHAKKUK FİŞİNİN	
			TARİH	NO

27 ve 29 Seri Numaralı SM, SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği uyarınca düzenlenen iş bu tutanak, nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefle birlikte düzenlenmiş olup, okunup doğruluğu anlaşıldıktan sonra birlikte imzalanmış, mühürlü ve imzalı bir örneği mükellefe verilmiştir.

YER :

TARİH :

.....

Yeminli Mali Müşavir

kaşe

imza

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı :Ozan YILDIRIM

Doğum Yeri ve Tarihi :Nazilli-11.05.1991

EĞİTİM BİLGİLERİ

Lisans :Uludağ Üniversitesi İİBF Kamu Yönetimi

Yüksek Lisans :Adnan Menderes Üniversitesi

Bildiği Yabancı Diller :İngilizce

BİLİMSEL FAALİYETLERİ

Yüksek Lisans Semineri :Türkiye’de Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Sisteminin Uygulanmasında Karşılaşılan Problemler ve Çözüm Yolları

İŞ DENEYİMİ

Çalıştığı Kurum ve Yıl : Arıcı YMM - (2016-)

İLETİŞİM

E-posta : ozanyldrm91@gmail.com

Telefon : 0(546) 942 9464