İSTİNYE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KATMA DEĞER VERGİSİNDE İHRAÇ KAYITLI SATIŞLAR VE İADE YÖNTEMİ

YUSUF ÇELİK

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETME

İSTANBUL
2021

T.C.
İSTİNYE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KATMA DEĞER VERGİSİNDE İHRAÇ KAYITLI SATIŞLAR VE İADE YÖNTEMİ

YUSUF ÇELİK

Bu Tez, İstinye Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı İşletme Yüksek Lisans derecesi için sunulmuştur.

2021

ÖZET

KATMA DEĞER VERGİSİNDE İHRAÇ KAYITLI SATIŞLAR VE İADE YÖNTEMİ

Yusuf ÇELİK

İşletme

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi İmran Emre KARAGÖZLÜ

2021

Ülke ekonomisinin gelişmesinde ihracat önemli bir yer tutmaktadır. Mükellefler ihracat yaparak ülkeye döviz getirmekte ve dolayısıyla ekonominin canlanmasını sağlamaktadır. Bu nedenle ülkeler ihracatı teşvik edici politikalar üretmektedir. Türkiye'de ihracat 1985 yılında yürürlüğe giren Katma Değer Vergisinden istisna tutularak mükelleflerin ihracata teşvik edilmesi amaçlanmıştır.

Tezimizin konusu; 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında İhraç Kayıtlı Satışlar ve İade Yöntemidir.

KDV bir ülke için en önemli bir gelir kaynaklarından birisidir. Ancak bu vergideki amaç nihai tüketiciden vergi tahsil edebilmektir. İhracat yapan bir firma KDV'yi tahsil edemediği için, ihracatçı firmalar için KDV istisnaları mevcuttur. Bu istisna ve iade sisteminin düzgün ve hızlı çalışması ülkemiz ihracatçısını teşvik edecek ve rekabet gücünü artıracaktır.

Anahtar Kelimeler: Katma Değer Vergisi, Katma Değer Vergisi Kanunu, İade Hakkı, İhracat, İhraç Kayıtlı Satışlar

ABSTRACT

EXPORTED REGİSTERED SALES AND TAX-REFUND METHODS İN VALUE ADDED TAX SYSTEM

Yusuf ÇELİK

Business

Advisor: Dr. İmran Emre KARAGÖZLÜ

2021

Exports have an important place in the development of the country's economy. Taxpayers bring foreign currency to the country by exporting and thus ensure the revival of the economy. For this reason, countries produce policies that encourage exports. It is aimed to encourage taxpayers to export by exempting exports from the Value Added Tax that came into force in 1985 in Turkey.

The subject of our thesis; Under Article 11/1-c of the Value Added Tax Law No. 3065, Export Registered Sales and Return Method.

VAT is one of the most important sources of income for a country. However, the purpose of this tax is to collect taxes from the final consumer. Since an exporting company cannot collect VAT from abroad, there are VAT exemptions for exporting companies. The smooth and fast operation of this exception and refund system will encourage our country's exporters and increase their competitiveness.

Keywords: Value Added Tax, Value Added Tax Law, Right of Refund, Exports, Export Registered Sale

TEŞEKKÜR

Tezin yazım aşamasında bana verdiği destek ve yol göstericiliğinden ötürü tez danışmanım Sayın Dr. İmran Emre KARAGÖZLÜ hocama ve tez savunmasında yaptıkları yol gösterici yorum ve güzel temennileri için Sayın Doç. Dr. Çiğdem GÜRSOY ve Doç. Dr. Deniz Dilara DERELİ hocalarıma saygı ve teşekkürlerimi arz ederim.

Hayatımın her anında yanımda olan ve tez yazım aşamasında da desteğini hiç esirgemeyen eşim Bahar Hanım'a sonsuz teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

ETİK BEYANI.....**Hata! Yer işareti tanımlanmamış.**
ÖZET.....iii
ABSTRACT.....iv
TEŞEKKÜR.....v
İÇİNDEKİLER.....vi
TABLOLAR LİSTESİ.....viii
KISALTMALAR LİSTESİ.....ix
GİRİŞ.....1
BİRİNCİ BÖLÜM.....4
1. KATMA DEĞER VERGİSİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....4
1.1. Katma Değer Vergisinin Türk Vergi Sistemindeki Yeri ve Önemi.....4
1.2. Katma Değer Vergisinin Temel Özellikleri.....7
1.3. Katma Değer Vergisinin Konusunu Teşkil Eden İşlemler.....9
1.4.Katma Değer Vergisinde Teslim ve Hizmet.....11
1.5. Katma Değer Vergisinin Mükellefi ve Sorumlusu.....14
1.6 Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay.....17
1.7. Katma Değer Vergisinde Matrah ve Oran.....19
1.8. Katma Değer Vergisinde Beyan, Tarh ve Ödeme.....20
İKİNCİ BÖLÜM.....23
2. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İNDİRİM VE İADE.....23
2.1. Katma Değer Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar.....28
2.1.1.Tam İstisna ve Kısmi İstisna.....30
2.2. Genel Esaslara Göre KDV İadesi.....32
2.2.1. Nakden İade.....33
2.2.1.1. Teminat ve İnceleme Raporu Aranmayan Sınırın Altındaki İadeler.....35
2.2.1.2. Vergi İnceleme Raporu ile Yapılan İadeler.....36
2.2.1.3. Yeminli Mali Müşavir Raporu ile Yapılan İadeler.....38
2.2.1.4. Teminat Karşılığı ile Yapılan İadeler.....40
2.2.2. Mahsuben İade.....42
2.2.2.1. Vergi Borçlarına Mahsup.....43
2.2.2.2. Sosyal Güvenlik Kurumu Prim Borçlarına Mahsup.....44

2.3. Özel Esaslara Göre KDV İadesi 45
2.3.1. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge 46
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM 48
3. İHRAÇ KAYITLI SATIŞLARDA KDV İADESİ VE UYGULAMASI, UYGULAMADA YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ..... 48
3.1. İhraç Kayıtlı Teslimlerde İhracat, İhracatçı ve İmalatçı Tanımları 48
3.2. İmalatçılar Tarafından İhraç Kayıtlı olarak Yapılan Teslimlerde Uyulması Gereken Usul ve Esaslar..... 48
3.3. İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması..... 51
3.4. İhraç Kayıtlı Satışın Süresi İçerisinde Yapılmaması 54
3.5. İhraç Kayıtlı Satışlarda Ek Süre Verilmesi 55
3.6. İade Uygulamasında Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri..... 56
3.6.1. İdari Aşamada Yaşanan Sorunlar 56
3.6.2. KDV Mevzuatından Kaynaklı Sorunlar 57
3.6.3. Mükellef Kaynaklı Sorunlar 59
3.6.4. İhraç Kayıtlı Satışlarda Yaşanan Sorunlara Çözüm Önerileri 59
4. SONUÇ 62
KAYNAKÇA 65
ÖZGEÇMİŞ .....**Hata! Yer işareti tanımlanmamış.**

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1. Tecil – Terkin Uygulama Örneği 1……55
Tablo 2. Tecil – Terkin Uygulama Örneği 2……55
Tablo 3. Tecil – Terkin Uygulama Örneği 3……56

KISALTMALAR LİSTESİ

KDV:	Katma Değer Vergisi
KDVK:	Katma Değer Vergisi Kanunu
KDVGUT:	KDV Genel Uygulama Tebliği
HMB:	Hazine ve Maliye Bakanlığı
TVS:	Türk Vergi Sistemi
TR:	Türkiye
TC:	Türkiye Cumhuriyeti
A.Ş.:	Anonim Şirketi
TL:	Türk Lirası
VD:	Vergi Dairesi
GV:	Gelir Vergisi
GVK:	Gelir Vergisi Kanunu
KV:	Kurumlar Vergisi
KVK:	Kurumlar Vergisi Kanunu
YMM:	Yeminli Mali Müşavir
AATUHK:	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
SGK:	Sosyal Güvenlik Kurumu
VİR:	Vergi İnceleme Raporu
RG:	Resmî Gazete
İKS:	İhraç Kayıtlı Satışlar

GİRİŞ

İnsanlar tarihin ilk zamanlarında sadece kendilerine yetecek kadar bir veya iki çeşit ürün üretir, kendilerine ayrıca lazım olan malları ise trampa yani malın malla değişimi yoluyla temin ederlerdi. İnsan sayısının artması ve teknolojinin gelişmesine bağlı olarak zamanla insanların ihtiyaçlarının fazlalaştığı ve çeşitlendiği, bu durumun sonucu olarak üretim ve tüketimin sürekli artış gösterdiği görülmektedir. Özellikle Sanayi Devriminden sonra seri üretim başlamış ve ürünlerin üretim miktarında büyük artış görülmüştür. Günümüz dünyasında ise artık Dünya, tabiri caizse küçük bir köy haline gelmiş, Dünyanın bir ucundan diğer ucuna internet üzerinden ürün satışı yapılmaya başlanmıştır.

Gelişen Dünya düzeninde ülkeler vatandaşlarını sadece üretime teşvik etmekle kalmayıp, bunun yanında ihracat yapmalarını sağlamak için çeşitli teşvikler sunmaktadır. İhracatın ülke ekonomisine katkısı çok önemli düzeydedir. Çünkü artık ihracat sadece kapı komşusu olunan ülkelerle değil Dünyanın her yerindeki ülkelerle yapılmaktadır. Üretim yapanlar, ihracat sayesinde ürettikleri malları dünyanın her yerine satabilmekte, bunun karşılığında da ülkeye döviz girişi sağlamaktadırlar.

İthalat kotalarının kalktığı, ihracatın teşvik edilmeye başlandığı 1980 yıllarından sonra ülkemizde de vatandaşların ihracat yapması için çeşitli teşvikler sunulmuştur. Bu teşviklerden bir tanesi de ihracatın, 1985 yılında uygulanmaya başlayan Katma Değer Vergisi'nden (KDV) istisna tutulmasıdır. İhracat yapanlar bu istisna sayesinde, ihracatını yapmak için aldıkları mallara ait KDV'nin dışında tutulmuş, ayrıca ihracat yapmak için katlandığı diğer giderleri de vergiden düşme imkanına sahip olmuştur.

KDV, ilk olarak 1954'te Fransa'da ve daha sonra yaygınlaşarak birçok ülke tarafından kullanılmaya başlanmıştır. Avrupa Birliği'ne üye devletler de 1957 yılında ortak bir KDV uygulamasına geçmek için çalışmalarda bulunmuştur. Türkiye (TR), KDV mevzuatını oluşturmak için Fransa'da uygulanan sistemi incelemiş fakat bir türlü uygulamaya geçirememiştir. Daha sonra Almanya'da uygulanan KDV mevzuatından yararlanılarak bir taslak oluşturulmuş ve 1 Ocak 1985 yılı itibariyle uygulanmaya başlanmıştır (Gökmen, 2019).

KDV, başta birçok Avrupa Birliği'ne üye ülke olmak üzere yaklaşık olarak 166 ülkede uygulanmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri'nde ise KDV uygulanmamakta, bu uygulamaya benzer bir vergi olan Satış Vergisi uygulanmaktadır (Kurç, 2019).

İhracat işlemlerinden KDV'nin istisna tutulması Avrupa Birliği'ne üye ülkelerine benzer şekilde TR'de de uygulanmaktadır. Bu istisnanın uygulanmasındaki amaç üye ülkelerde de olduğu gibi ihracat yapacakların teşvik edilmesidir. İhracat rakamları yüksek olan ülkelerde bu istisnanın sorunlar meydana getirdiği de görülmektedir. Örneğin; Çin Halk Cumhuriyeti'nde ihracat rakamları son dönemde gittikçe büyüdüğünden dolayı KDV iade miktarları ilgililere ödenemez duruma gelmiştir. Bundan dolayı 1985 yılında ülkede uygulanmaya başlayan ihracatta KDV iadesi uygulamasında iade edilecek miktar 2004 yılından itibaren yapılacak iade miktarının yüzde 3'ü olarak sınırlandırılmıştır (Oflas, 2016).

İhraç Kayıtlı Satışlardan (İKS) maksat, imalatçıdan alınan malın ihracat yapmak amacıyla alınmasıdır. Bu şartla alınan mallar, kanunda ifade edildiği üzere teslim tarihinden itibaren 3 ay içerisinde yurtdışına çıkarıldığında imalatçıdan alındığı zaman oluşan KDV'den istisna tutulmaktadır.

Bilgisayarın günlük hayatımızda daha fazla kullanılmaya başlandığı 2000'li yılların başından itibaren teknolojide büyük gelişmeler oldu. Dijitalleşmenin gelişmeye başladığı bu yıllardan itibaren insanların yaptığı birçok iş ve işlem artık bilgisayarlar üzerinden yapılmaya başlandı. Günümüz dünyasında artık birçok meslek grubu dijitalleşmeye paralel olarak iş ve işlemlerini dijital ortamlarda yerine getirmektedir. 2020 yılında tüm ülkelerde etkisini gösteren Koronavirüs (Covid-19) dijitalleşmenin önemini bir defa daha göstermiş oldu. Kamu kurumları, bankalar ve meslek grupları işlemlerini işyerleri dışında kendi evlerinde yerine getirmeye çalıştı. İşini dijitalleşmeye paralel götüremeyenler bu dönemde ekonomik olarak büyük kayıplar yaşadı. Yiyecek ve içecek satan yerler bile bu dönemde dijitalleşmeye ve siparişlerini elektronik ortamda almaya çalıştı. Dijitalleşmenin ne kadar önemli olduğunun anlaşıldığı bu zamandan sonra artık bütün iş ve işlemlerin olabildiğince elektronik ortama taşınması gerekir. VD'de yapılan iş ve işlemlerin birçoğu elektronik ortamda yapılabilmektedir. VD'nin elektronik ortama taşınması iş ve işlemlerin daha hızlı yapılmasını sağlayacaktır.

KDV açısından da bilgi ve belgelerin tamamen elektronik ortama aktarılması, KDV iade işlemlerinin tamamının elektronik ortamda yerine getirilmesi, iade işlemlerinin daha hızlı ve verimli yapılmasını sağlayacak, aynı zamanda kâğıt israfının da önüne geçilmiş olacaktır. Hali hazırda KDV iadesi işlemleri elektronik ortamda yerine getirilebilmektedir. Ancak mükellefler eski alışkanlıklarından vazgeçmemekte ve

elektronik ortam gerektiği şekilde kullanılmamaktadır. KDV iadesi iş ve işlemlerinin tamamen elektronik ortamda yapılması için gerekli mevzuat değişikliğinin yapılması ve işlemlere muhatap olan mükellefler ile memurlara gerekli eğitimlerin verilmesi durumunda KDV iadesi işlemleri daha hızlı ve verimli şekilde yerine getirilecektir.

Tezin birinci bölümünde KDV hakkında genel bilgiler, ikinci bölümünde KDV'de iade, üçüncü bölümünde KDV'de İKS, vergi iadesi, uygulamada yaşanan sorunlar ve çözüm önerileri, dördüncü bölümünde ise sonuç yer almaktadır.

Literatürde ihraç kayıtlı olarak yapılan satışlarla ilgili yazılmış tezler bulunmakla birlikte iade sürecinde yaşanan sorunlar ve bu sorunlara çözüm önerilerinin sunulduğu tez sayısı çok azdır. Tezimizde İKS açıklanmış olup; uygulamada, mevzuatta, idari aşamada ve mükelleften kaynaklı problemler tespit edilmeye çalışılmış ve bu problemlere çözüm önerileri sunulmuştur. Tezimizin yazım aşamasında İKS ile ilgili yazılmış tez ve kitaplar incelenmiş, KDV iadesi işlemlerini yürüten memurlarla konuyla ilgili görüş alışverişinde bulunulmuş, KDV'yle ilgili vergi mevzuatı derinlemesine irdelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. KATMA DEĞER VERGİSİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Türkiye Cumhuriyeti (TC) Anayasası 09.11.1982 Tarih ve 2709 kanun numarası ile yürürlüğe girmiş olup, 73. Madde metninde; *"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür."* denilmektedir. Devlet, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi için ihtiyaç duyduğu mali kaynaklarını Anayasada kendisine tanınan bu yetki ile yerine getirmektedir. Devletin mali kaynakları elde etme sürecinde kullandığı kalemlerin başında vergi, resim ve harçlar gelmektedir. Devletin vergi elde etme şekillerinden biri, dolaylı vergilendirme yöntemini kullanan Katma Değer Vergisidir (KDV) (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982: 73).

KDV, Türkiye'de (TR) yapılan mal ve hizmet teslimlerinde, mal veya hizmeti teslim alanın teslim edene ödediği, malın üretim aşamasından tüketim aşamasına kadar geçen süre içinde oluşan katma değer üzerinden alınan ve oluşan bu katma değerin vergi matrahından düşürülmesine olanak sağlayan ya da bütün aşamalarda katma değerin vergilendirilmesini sağlayan bir yayılı muamele vergisidir (Kalenderoğlu, 2012: 191). Katma değer ile ifade edilmek istenen şey, bir mal ya da hizmetin alış bedeli ile satış bedeli arasındaki kârdır. Örneğin; Un fabrikası işleten mükellef A'nın, çiftçi B'den 10 ton buğdayı 5.000 Türk Lirası (TL) karşılığında alması ve aldığı bu 10 ton buğdayı un haline getirerek fırın işleten Mükellef B'ye 6.000 TL karşılığında satması durumunda arada oluşan 1.000 TL (6.000 – 5.000) katma değer olarak ifade edilmektedir (Değirmenci, 2018: 235).

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK); 02.11.1984 Tarih ve 18563 Sayılı Resmî Gazetede (RG) yayımlanmış, 1 Ocak 1985 Tarihi itibari ile Türk Vergi Sistemindeki (TVS) yerini almış ve uygulanmaya başlanmıştır. (Akdoğan, 2003: 18)

1.1. Katma Değer Vergisinin Türk Vergi Sistemindeki Yeri ve Önemi

Vergi sistemimizde vergiler; servet, gelir ve harcamalar üzerinden alınmaktadır. Harcamalar üzerinden alınan vergilerin en önemlilerinden birisi KDV'dir (Akdoğan, 2001: 23).

İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı ile vergi sistemimizde KDV uygulamasına geçme çabaları başlamaktadır. 1968 ve 1972 yılları arasında uygulanan İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planının sonucu olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB) bünyesinde KDV taslağının oluşturulması için bir komisyon kuruldu. Oluşturulan bu komisyon

taslak çalışmalarını Almanya'da uygulanan KDV' den esinlenerek hazırladı. 1970 ve 1980 yılları arasında hazırlanan kanun tasarıları ile bir sonuca varılamadı ve KDV'nin kanunlaşarak yürürlüğe girmesi ve TVS' de yerini alması aşamasına bir türlü geçilemedi. Hazırlanan kanun taslaklarının kanunlaşarak vergi sistemimizde yürürlüğe girememesinin sebebi, KDV'nin yürürlüğe girmesiyle TVS' de yer alan ve yürürlükten kalkacak olan vergiler kadar vergi geliri oluşturmayacağı ve mükelleflerin KDV'ye uyum sağlayamayacağı endişesidir (Çoban, 2015: 100).

1970'li yıllar TR ekonomisinin içe kapanık olduğu, yerli sanayi kuruluşlarına önem ve öncelik verildiği, gerekli olan mal ve hizmetlerin ithalat yoluyla alınmasının değil ülke içerisinde üretimine önem verildiği yıllardır. Bu dönemde ithalat işlemlerine kotalar konuldu, ihracat işlemleri teşvik edildi. Ancak 1970'li yıllarda dünya piyasalarında ortaya çıkan petrol ve ekonomik krizler içine kapanık, ithalatın olmadığı, yeterli düzeyde ihracat yapamayan ve dolayısıyla döviz bulma problemleri olan ülkeleri olumsuz etkiledi (Çoban, 2015: 101).

1980'li yıllarda TR ekonomisi Turgut Özal'ın da etkisiyle büyük değişimler geçirdi. Bu dönem Türkiye ekonomisinin yeniden yapılandırılma sürecine geçtiği dönem oldu. 1970'li yıllarda uygulanan içe kapanık uygulamalar terk edildi, dışa açık, ithalatın serbestleştirildiği, ihracata dayalı ekonomik politikalar benimsendi (Çoban, 2015: 108).

1980'li yıllarda TR ekonomisinde gerçekleşen yeniliklerden birisi de 24 Ocak 1980 Ekonomik İstikrar Kararlarıdır. Söz konusu istikrar kararları ile ihracatın artırılması ve ihracatın artmasına bağlı olarak da döviz girişlerinin artması, ülkede kronik bir sorun olan enflasyonun kontrol altında tutulması, ülke ekonomisinin dışa açılması ve dolayısıyla diğer ülke ekonomileriyle rekabet edebilecek duruma gelmesini sağlamak, ithalat kotalarının kaldırılması ile yabancı sermaye sahiplerinin teşvik edilmesi amaçlandı (Çoban, 2015: 111).

TR ekonomisinde 1980'li yıllar serbestleşmenin önünün açıldığı ve dışa açılmanın başladığı yıllardır. Bu dönemde ithalat işlemleri serbestleştirildi, ihracat işlemlerine ayrı bir önem verildi. Bunun sonucu olarak iç talepte daralma oluştu ve kapasite kullanım oranının arttırması sonucunda ihracatta büyük başarılar yakalanmaya başlandı. Bu dönemin temel politikası olan dışa açılma fikri, ekonomik ve sosyal açıdan birçok yeniliklerin oluşmasına zemin hazırladı.

İhracatın teşvik edilmesi 24 Ocak 1980 Ekonomik İstikrar Kararları arasında önemli bir yer tutmaktadır. İhracatın teşvik edilmesini sağlayacak araçlardan bazıları

şunlardır;

- Uygun maliyetlerle sağlanan ihracat kredileri,
- Vergi iadesi uygulamaları,
- Yapılan ihracat dolayısıyla gümrük vergisinden muaf tutulacak mal ithalatının sağlanması,
- Yapılan işlemlerde KDV' den muaf tutulması,
- Döviz kuru politikası,
- KV muafiyeti,
- İhracat karşılığı dövizlerden mahsup,
- Vergi, harç ve resim istisnası (Çoban, 2015:133-134).

24 Ocak 1980 Ekonomik İstikrar Kararlarının uygulanması sonucunda TR ekonomisinde ihracatın hızla artmaya başladığı görüldü. Bu dönemde ihracatın artmasına bağlı olarak üretimin arttığı ve ekonominin canlandığı görülür (Aksoy, 2010: 25).

24 Ocak 1980 Ekonomik İstikrar Kararlarıyla birlikte yürürlüğe giren karar ve kanunlar sonucunda yatırımların teşvik edilmesi, ihracatın artırılması, ülkede vergi adaletinin sağlanması, vergi kaçakçılığının önüne geçilmesi ve diğer ülkelerin vergi sistemlerine uyum sağlanması amacıyla 01.01.1985 tarihinde KDV yürürlüğe girdi (Çoban, 2015: 111).

Vergi sisteminde yer alan bazı vergiler KDVK' un yürürlüğe girmesi sonucunda işlevlerini yitirdi ve TVS' den çıkarıldı. KDVK' un yürürlüğe girmesi sonucunda işlevini yitiren ve TVS' de artık yer almayan vergilerden bazıları şunlardır;

- Nakliyat vergileri
- İthalattan alınan istihsal vergisi
- Dahilde alınan istihsal vergisi
- PTT'nin sunduğu hizmetler vergisi
- İlan ve Reklamlardan alınan hizmetler Vergisi
- İşletme Vergisi
- Spor Toto Vergisi
- Şeker İstihlak Vergisi

1.2. Katma Değer Vergisinin Temel Özellikleri

Esas itibari ile yayılı bir tüketim vergisidir. Üretilen mal veya hizmetin sadece imalat, toptan, perakende satışı aşamasında ve sadece belirli mal veya hizmetlerden alınan bir vergi olmayıp, bütün mal ve hizmetlerin her aşamada vergilendiği bir vergidir. Kısaca üretilen mal veya hizmet her aşamada vergilendirilmekte, üretilen mal veya hizmetin nihai tüketiciye satışında da vergilendirme işlemi son bulmaktadır. Örneğin; Bay Ş'nin bir çiftçiden 1.750 TL tutarında buğday aldığını, aldığı bu buğdayı un haline getirerek fırın işleten Bay E'ye 3.600 TL'ye sattığını, fırın işleten Bay E'nin almış olduğu unları ekmek haline getirerek market işleten Bay F'ye 4.700 TL'ye sattığını, Bay F'nin de ekmekleri vatandaşlara sattığını varsayalım. Bu durumda ürünün el değiştirdiği yani satışın yapıldığı her aşamada KDV meydana gelecektir. KDV, en son vatandaşların fırıncıdan ekmekleri almasıyla son bulacaktır. Burada önemli olan şey malın el değiştirdiği her aşamada katma değer meydana getirmesi ve oluşan bu değerin vergiye tabi tutulmasıdır (Değer, 2016: 87).

KDV harcamalar üzerinden alınan bir vergi türüdür. Vergi konusunu oluşturan işlemlerde elde edilen kazanca bakılmaksızın malın teslimi veyahut hizmetin ifasında belirlenen bedelden alınan bir vergi türüdür (Gülçiçek, 2015: 71).

Nihai tüketici KDV'yi ödemektedir. KDV'nin önemli bir özelliği de yansıtma özelliğinin olmasıdır. Başlangıçta ödeyen kişi işlemi yapan olsa da asıl vergi yükünü yansıtma durumu veya indirim hakkı olmadığı için vergiyi ödemek durumunda olan nihai tüketicidir. Örneğin; A'nın kalem imalatçısı olan Bay N'den 75 adet kalemi 920 TL' ye aldığını ve aldığı bu kalemleri kırtasiye işleten R'ye 1.230 TL karşılığında sattığını, R'nin de bu kalemleri bir vatandaşa 1.480 TL' ye sattığını varsayalım. Bu durumda malın el değiştirdiği her aşamada KDV meydana gelecektir. Her aşamada oluşan fiyata KDV dahil edilecek ve oluşan bu KDV en son kalemleri alan vatandaş üzerinde kalacaktır. Çünkü vatandaş artık bu ürünün son kullanıcısı durumundadır. En son kalemleri alıp kullanacağı için artık KDV'yi yansıtacak herhangi bir kimse olmadığından dolayı KDV'yi yüklenme durumunda kalacaktır (Gülçiçek, 2015: 71).

Tarafsız bir vergidir. KDV harcamalar üzerinden alınan bir vergi olduğu için KDV mükellefinin tam veya dar olmasının, kamu, özel sektör, gerçek veya tüzel kişi tarafından yapılmasının vergilendirmeye etkisi bulunmamaktadır. Burada KDV'nin tarafsız olmakla birlikte adaletli bir vergi olmadığına dikkat etmekte fayda vardır. Vergide adalet, kazancı yüksek olandan yüksek, kazancı düşük olandan ise düşük oranda vergi almakla sağlanmaktadır. Oysa KDV' de kazancın durumuna veya işlemi

yapan kişinin kim olduğuna bakılmaz. KDV' de esas olan tüketimdir. Dolayısıyla tüketimi yapanın kazancına veya kim olduğuna bakılmayacaktır. Sonuç olarak belirtmek gerekirse aylık geliri 10.840 TL olan Bay A ve aylık geliri 5.540 TL olan Bay B'nin yemek için aldığı simide ödeyeceği KDV miktarları aynı olacaktır (Gülçiçek, 2015: 71).

Şeffaf bir vergidir. Vergiye tabi olan veya vergiye tabi olmayan mallar mükellefler tarafından bilinmektedir. KDV, mal veya hizmetin KDV' siz fiyatları üzerinden hesaplanmakta, mal teslimi veya hizmet ifasında düzenlenen mali belgelerde (özel matrah şekillerine tabi olan işlemler hariç) KDV ayrıca gösterilmekte, alınan mal veya hizmet için ödenen KDV mükellef tarafından görülmektedir. Ayrıca KDVK 1. Madde metninde ifade edildiği üzere bütün mal ve hizmet ithalatları KDV'nin konusunu teşkil edeceğinden, ithal edilen mal ve hizmetler ile ülke içinde benzer olan mal ve hizmetler aynı oranda vergilendirilecektir. Örneğin; Bir kutu boyanın KDV hariç fiyatının 200 TL olduğunu varsayalım. Bay Y'nin boya satıcısından bir boya alması durumunda satışı yapacak olan boyacı, Bay Y'ye 200 TL'ye artı olarak 36 TL de (200TL X %18) KDV ödeyeceğinden toplamda 236 TL ödeme yapacaktır. Boyacının Bay Y' ye vereceği fiş yahut faturada boya fiyatı, KDV fiyatı ve toplam fiyatı ayrı ayrı olacak şekilde yer alacaktır. Bu durumda Bay Y ödeyeceği KDV miktarını görebilecektir (Değer, 2016: 89).

İndirim esasına dayanmaktadır. İndirim mekanizmasının olması KDV'yi diğer vergi türlerinden ayırmakta ve ayrıca değerli kılmaktadır. Daha önce de ifade edildiği gibi KDV, üretilen mal veyahut hizmetin, üretimin yapıldığı ilk andan nihai tüketimin yapıldığı son aşamaya kadar devam eden ve bütün aşamalarda vergilendirmenin olduğu, en son nihai tüketicinin vergiyi ödediği bir yayılı muamele vergisidir. Her aşamada vergilendirmenin olması mükerrer vergilendirme sonucunu doğurabilmektedir. İndirim mekanizması kullanılarak mükerrer vergilendirme önlenmeye çalışılmaktadır. İndirim mekanizması sayesinde KDV mükellefi aldığı mal veya hizmet dolayısıyla ödediği KDV'yi müşterilerinden tahsil ettiği KDV tutarından indirmekte, sonuç olarak ödediği KDV hiçbir zaman üzerinde kalmamaktadır. Örneğin; elektronik eşya satan mükellef A, elektronik eşya imalatçısı B Anonim Şirketinden (A.Ş.) 10.000 TL tutarında bir bilgisayar almış ve aldığı bilgisayarı 12.000 TL' ye nihai tüketici olan Bay C'ye satmıştır. Burada mükellef A, 12.000 TL üzerinden hesaplanacak olan (12.000 x %18) 2.160 TL KDV' den malın alımında ödediği (10.000 x %18) 1.800 TL KDV'yi indirim sistemini kullanarak indirim konusu

yapacak ve geriye kalan (2.160 – 1.800) 360 TL KDV'yi ödeyecektir. Sonuçta Vergi Dairesi (VD) kayıtlarına geçecek olan KDV tutarı toplamda 2.160 TL olacaktır. Bu işlemi finanse eden nihai tüketici olan Bay C olmakla birlikte, elektronik eşya imalatçısı (B) A.Ş. 1.800 TL, mükellef A 360 TL olmak üzere toplamda 2.160 TL tutarında KDV VD kayıtlarına geçmiş olacaktır (Değer, 2016: 89; Gülçiçek, 2015: 72). Belge ve kayıt düzenini esas alan bir vergi türüdür. KDV'nin imkanlarından yararlanabilmek için mutlaka belgelerin tam ve kayıt düzenine uygun olarak düzenlenmiş olması gerekmektedir. Belge ve kayıt düzeni esas alındığından kayıt dışı işlemleri önleyerek vergi kayıp ve kaçağının azaltılmasında etkili olmaktadır. Kayıp ve kaçağın önlenmesi sonucunda Gelir Vergisi (GV) ve Kurumlar Vergisi (KV) dönem safi kazancının tespit edilmesi daha sağlıklı olacaktır. Örneğin; mükellef A'nın, mükellef B'den satın aldığı mal veya hizmet karşılığında bir fatura veya benzeri belge almaması durumunda, mükellef A aldığı mal veya hizmet karşılığında ödediği KDV'yi indirime konu edemeyecektir.

1.3. Katma Değer Vergisinin Konusunu Teşkil Eden İşlemler

Anayasanın 73. Madde metninde; *''Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.''* hükmü bulunmaktadır. Verginin yasallığı ilkesi gereği KDV'nin hangi konu, işlem veya unsurlardan alınacağının ilgili kanun metninde açıkça yer alması gerekmektedir (TC Anayasası, 1982: 73).

Vergi kanununda yer almayan bir işlem veya unsur üzerinden vergi alınması söz konusu değildir. Örneğin mükellefler, vergi kanunları ile vergiye tabi olduğu belirtilmeyen bir işlemi yaptığı için vergi ödemeye zorlanamayacak, vergiye tabi olduğu vergi kanunları ile sabit olan bir malı aldığında da ilgili malın vergiye tabi olmadığını veya vergiye tabi olduğunu bilmediğini beyan edemeyecektir (Maç, 1998: 146).

KDV'nin konusunu teşkil eden işlemler KDVK 1. Madde metninde üç bölüm halinde ifade edilmektedir. Bu işlemlerin birincisi; ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan malların teslimi ve de hizmetlerin ifası, ikincisi; mal veya hizmet ithalatı, üçüncüsü; ilgili madde metninde ifade edilen diğer faaliyetler dolayısıyla doğan teslim ya da hizmetlerdir. Bu işlemlerden KDV alınabilmesi için KDVK' da yer alan bazı zorunlu koşullar ifade edilmektedir. İfade edilen zorunlu koşulların birincisi; mal teslimi ya da hizmetin ifası şeklinde bir işlemin olması, ikincisi; belirtilen işlemlerin TR' de yapılması, üçüncüsü; yapılan işlemin sınai, ticari, serbest meslek ya

da zirai faaliyet kapsamında olmasıdır (Oktar, 2009: 113).

KDV'nin oluşmasının zorunlu koşullarından en önemlisi işlemin TR' de yapılıp yapılmadığının tespit edilmesidir. Örneğin, TR' de yerleşik olan mükellef X A.Ş.'nin Azerbaycan'da bulunan şubesinin yapmış olduğu mal satışı ya da hizmet ifası işlemleri KDV' ye tabi olmayacaktır. Çünkü belirtilen işlemler TR sınırları dışında yerine getirilmektedir. Mükellef A'nın Mardin'deki şubesinin yapmış olduğu mal teslimi ya da hizmet ifası KDV' ye tabi olacaktır. Çünkü burada belirtilen işlemler TR sınırları içerisinde yer alan Mardin'de yerine getirilmektedir.

KDV'nin doğmasına sebep olan işlemlerin TR' de yapılmasından ne anlaşılması gerektiği KDVK 6. Madde metninde ifade edilmektedir. İlgili madde metninde; *''İşlemlerin Türkiye'de yapılması: a) Malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını, b) Hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade eder.''* şeklinde açıklama yer almaktadır. Örneğin, mükellef X A.Ş.'nin Almanya'da bulunan mallarını satması durumunda KDV' ye tabi bir işlem gerçekleşmiş olmayacaktır. Ayrıca Bay A'nın Gürcistan'da bir firmanın çalışanlarına işle ilgili seminer vermesi KDV yönünden bir işlem teşkil etmeyecektir (KDVK, 1985: 6).

Mal teslimi ya da hizmet ifalarının TR sınırları içerisinde bulunan TC vatandaşları ya da yabancılar tarafından yapılmasının, bu işlemleri yapanların hukuki statü veya kişiliklerinin, TR' de ikametgahlarının bulunup bulunmamasının KDV yönünden vergilendirmeye engel teşkil etmeyeceği KDVK 1. Madde metninde ifade edilmektedir. Örneğin; TR sınırları içerisinde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan X A.Ş.'nin yaptığı işlemler KDV' ye tabi olacağı gibi Almanya vatandaşı olan Bay A'nın TR sınırları içerisinde yapacağı mal teslimi ya da hizmet ifaları da KDV' ye tabi olacaktır. Aynı şekilde vergiye tabi olduğu vergi kanunları ile sabit olan mal teslimi ya da hizmet ifasını gerçekleştiren memur A ya da çiftçi B vergiye tabi işlem yapmış olacaktır.

Mal teslimi yahut hizmet ifasının ticari, sınai, serbest meslek faaliyeti ya da zirai faaliyet kapsamında TR sınırları içerisinde yapılmış olması ve ifade edilen bu faaliyetlerin devamlılık arz etmesi gerekmektedir (Kalenderoğlu, 2012:191).

Malın teslimi yahut hizmetin ifasının devamlılık arz etmesi hususunun tespitinde Gelir Vergisi Kanunu (GVK) hükümlerine, GVK' da açık bir hükmün olmaması durumunda Türk Ticaret Kanunu ile diğer kanun hükümlerine göre tespit edileceği KDVK 1. Madde metninde ifade edilmektedir (Kaneti, 1989: 117).

Örneğin; Sanatçı Bay X, 2019 yılında düzenlenen bir davette sahne almış ve bunun

karşılığında 50.000 TL gelir elde etmiştir. Burada elde edilen gelirin devamlılık arz edip etmediği ve dolayısıyla KDV' ye tabi olup olmadığı hususunun tespitinde öncelikle GVK hükümlerine bakılacaktır. Burada ifade edilen devamlılığın tespiti, bir vergilendirme döneminde tekrarlanması yahut daha evvelki bir vergilendirme döneminde yapılıp yapılmadığına bakılarak yerine getirilebilir. Ayrıca bir takvim yılı içerisinde birden fazla yapılması ya da birden fazla takvim yılında tekrarlanması durumunda devamlı yapıldığını gösteren niyet veya kast bulunursa yapılan işlem devamlılık arz edecektir. Burada önemli olan ticari bir organizasyonun var olup olmadığıdır. Örneğimizde Sanatçı Bay X' in, sadece 2019 yılında sahne alma karşılığında gelir elde etmesi ve başka bir vergilendirme dönemi ya da takvim yılında gelir elde ettiğine dair tespit olmaması durumunda sadece GVK hükümlerine göre GV beyannamesi verecek, sahne alma karşılığında gelir elde etme işlemini devamlı yapmadığından elde ettiği bu gelirden dolayı KDV hesaplanmayacaktır. Sanatçı Bay X' in, 2018 yılında da sahne alma karşılığında gelir elde ettiğinin tespit edilmesi durumunda 2019 yılında elde etmiş olduğu gelir devamlılık arz edecek ve dolayısıyla elde ettiği gelir üzerinden KDV hesaplanacaktır (Maç, 1998: 143).

1.4.Katma Değer Vergisinde Teslim ve Hizmet

Malın teslimi yahut hizmetin ifası durumunda KDV'nin hesaplanması söz konusu olmaktadır. TR' de bir işlemden KDV alınmasının temel unsuru malın tesliminin veyahut hizmetin ifasının yerine getirilmiş olmasıdır (Kalenderoğlu, 2012:194).

Teslim kelimesinden ne anlaşılması gerektiği KDVK 2. Madde metninde; *''Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir.''* şeklinde açıklanmaktadır. Ayrıca bir malın alıcı ya da alıcı adına hareket eden kişiler tarafından gösterilen bir yere, kişiye ya da kişilere bırakılması ve malın nakliye ile iletilmesi durumunda nakliyenin başlaması veya malın nakliyeciye ya da aracın sürücüsüne bırakılması da teslim sayılmaktadır. Örneğin; malın mükellef A'ya veya mükellef A'nın çalışanına ya da mükellef A'ya götürecek olan tır şoförüne verilmesi durumunda teslim gerçekleşmiş olacaktır (KDVK, 1985:2).

Mal tesliminin en temel unsuru, mal üzerindeki tasarruf hakkının bir başka kişiye devredilmesidir. Buna göre mal üzerinde bulunan mülkiyet hakkının devredilmemesi durumunda malın başkasına ödünç olacak şekilde verilmesi teslim sayılmamaktadır (Oktar, 2009: 21).

Bir işlemin teslim olarak ifade edilebilmesi için malın fiziki olarak el değiştirmesinin bir önemi yoktur. Önemli olan söz konusu mal üzerindeki tasarruf hakkının devredilmesidir (Oktar, 2009: 23).

Örneğin; Yeminli Mali Müşavir (YMM) olan Bay A'nın tez yazma aşamasında bulunan öğrencisine geri almak şartı ile kitap vermesi teslim sayılmayacaktır. Çünkü burada malın mülkiyeti öğrenciye geçmemektedir ve dolayısı ile teslim sayılmayacağından KDV hesaplanmasını gerektirecek bir durum ortaya çıkmayacaktır.

Mükellefin ürettiği ya da satın aldığı bir malı kendi deposuna veya malı satış yaptığı yere göndermesi teslim sayılmayacaktır. Çünkü bu durumda malın mülkiyeti değişmeyecek ve dolayısıyla teslim durumu gerçekleşmiş olmayacaktır. Örneğin; Bay V'nin Bozcaada'da üzüm suyu imal ettiğini ve imal ettiği bu ürünleri İstanbul'da bulunan şubesinde sattığını varsayalım. Bu durumda mükellefin imal ettiği ürünleri satış yaptığı şubesine göndermesi durumunda KDV açısından teslim sayılmayacaktır, çünkü bu durumda ilgili malların mülkiyeti başkasına geçmemekte, sadece ürünlerin imalatın yapıldığı yerden satışın yapılacağı yere nakliyesi gerçekleştirilmiş olmaktadır (Pehlivan, 2006: 97).

Teslimin bir bedel ya da ücret karşılığında yapılmış olması şart değildir. İşlemin bedelsiz yapılması teslimin vasfını etkilemeyecektir. Bedelsiz teslim yapılması durumunda KDVK 27. Madde metninde ifade edilen emsal bedel hükümleri uygulanacaktır. Örneğin; Bay A'nın İstanbul'da bulunan arsasını Bay B'ye hibe etmesi durumunda hibe edilen arsa teslim sayılacak ve hibe edilen arsa emsal değeri tespit edilerek vergiye tabi işlemleri yerine getirilecektir.

Bir malın birden fazla kişi arasında zincirleme sözleşme yapılarak el değiştirmeden, doğrudan son alıcıya ulaşması halinde, son alıcıya kadarki hükmi teslimlerin her biri ayrı ayrı teslim sayılır ve verginin konusunu oluşturur. Malın tasarruf hakkının devri ile birlikte ilgili malın el değiştirmesi gibi bir şart yoktur. Mal yer değiştirmeden birden fazla tasarruf devri oluyorsa, her tasarruf devri ayrı ayrı teslim sayılacaktır (Öncel ve diğerleri, 2019: 431).

Örneğin; İstanbul'da bulunan mükellef A'nın, Ankara'da faaliyette bulunan mükellef B'ye bir mal sattığını var sayalım. Malların mükellef B'ye henüz teslim edilmeden mükellef B'nin malları mükellef C'ye satması ve malların mükellef A tarafından direkt mükellef C'ye teslimi konusunda anlaşmaları durumunda arada oluşan tüm safhalar ayrı ayrı teslim sayılacak ve verginin hesaplanması gerekecektir. Burada mükellef A,

mükellef B adına fatura düzenleyecek ve KDV beyan edecek, mükellef B de mükellef C adına fatura düzenleyecek ve KDV beyan edecektir. Burada mükellef A'nın doğrudan mükellef C adına fatura düzenlemesi ve KDV beyan etmesi söz konusu olmayacaktır.

Trampa durumunda, yani bir malın karşılığı veya bedeli olarak başka bir malın verilmesi durumunda iki ayrı teslim hali söz konusu olacaktır. KDVK 2. Madde metninde bu durum; *''Trampa iki ayrı teslim hükmündedir.''* şeklinde ifade edilmektedir. Trampa durumunda iki malın tasarruf hakkı karşılıklı yer değiştireceğinden dolayı iki taraf için teslim gerçekleşmiş sayılacaktır. Örneğin Bay A'nın mükellef B'den aldığı elmaların karşılığı olarak mükellef B'ye yumurta vermesi durumunda iki ayrı teslim söz konusu olmuş olacaktır. Çünkü burada elmaların karşılığı olarak yumurtaların verilmesi söz konusudur. Burada malın mal ile takas edildiği, malın karşılığının yine mal olduğuna dikkat etmek gerekmektedir (KDVK, 1985: 2).

Kap, ambalaj, döküntü ve benzeri maddelerin geri verilmesinin alışılmış olduğu durumlarda teslim, bunlar dışında kalanlar bakımından gerçekleşmiş sayılacaktır. Örneğin; kutu kola, şişesi geri verilmek üzere satıldığında teslim kutu içindeki kola için geçerli olacak ve vergi, kutu içindeki kola için hesaplanacak, kutu verginin dışında kalacaktır (Öncel ve diğerleri, 2019: 431).

KDVK 3. Maddesinde aşağıda sayılan işlemlerin genel olarak teslim tanımına girmemesine rağmen kanun metninde bu tip işlemlerin yapılması durumunda yapılan işlemin teslim olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. İlgili kanun maddesinde ifade edilen işlemler;

"a) Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,

b) Vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfı,

c) Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyedliğin devri" şeklinde ifade edilmektedir. Örneğin; beyaz eşya satış mağazası sahibi olan mükellef A'nın, çalışanı Bay B'ye bir adet televizyon hediye etmesi durumunda teslim gerçekleşmiş sayılacaktır (KDVK, 1985: 3).

Hizmet ve hizmet sayılan hallerin tespit edilmesi KDV'nin konusunun belirlenmesi bakımından önemlidir. Hizmet, KDVK 4. Madde metninde; *''teslim ve teslim sayılan*

haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler'' olarak tanımlanmaktadır. İlgili madde metninden de anlaşılacağı üzere hizmet dolaylı bir şekilde ifade edilmektedir. KDVK 2 ve 3. Madde metinlerinde teslim ile teslim sayılan haller ifade edilmekte, hizmetin ise bunlar dışında kalan işlemler olduğu ifade edilmektedir. Madde metninde hizmetin; herhangi bir şeyi yapmak, muhafaza etmek, oluşturmak, işlemek, onarmak, üretmek, kiralamak ve benzeri hallerin olduğu ifade edilmektedir. Madde metninin sonunda 'gibi' ifadesinin yer alması, madde metninde yazılan haller dışında ortaya çıkabilecek durumların da hizmet sayılabileceği anlamını taşımaktadır (KDVK, 1985: 4).

Yapılan hizmetin karşılığının başka bir malın teslimi yahut hizmetin ifası olması halinde bu işlemlerin her birinin ayrı işlem olarak kabul edileceği, hizmetlerin ifası yahut malların teslimi hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirileceği KDVK 4. Madde metninde ifade edilmektedir. Örneğin; Mimar olan Bay A'nın bir proje çizmesi, galeri sahibi Bay B'nin araç kiralama faaliyetinde bulunması ya da öğretmen olan Bay C'nin öğrencilere derslerinde yardımcı olması için bir kitap meydana getirmesi hizmet olarak değerlendirilecektir (KDVK, 1985: 4).

Hizmet, KDVK 4. Madde metninde ifade edilmektedir. Teslim konusunda meydana gelebilecek karışıklıkları önlemek maksadıyla ilgili kanun maddesinde teslim sayılan haller de ifade edilmektedir. Aynı şekilde hizmet konusunda meydana gelebilecek karışıklıkları önlemek maksadıyla kanun maddesinde hizmet sayılacak haller de ifade edilmektedir. Buna göre KDVK 5. Madde metninde açıklanan; *"vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması"* hizmet sayılacak haller olarak kabul edilmektedir. Örneğin Mimar A'nın, yakın arkadaşı olan Bay A'ya herhangi bir karşılık almadan proje çizmesi ya da bir avukatın yakınının davasına karşılık almadan bakması bu madde hükümlerine göre değerlendirilecek ve hizmet sayılacaktır. Dolayısıyla karşılıksız bakılan dava emsal değer üzerinden değerlendirilecek ve vergiye tabi olacaktır (KDVK, 1985: 5).

1.5. Katma Değer Vergisinin Mükellefi ve Sorumlusu

KDV'nin konusunu teşkil eden işlemlerin yapılması durumunda KDV Mükellefinin veya KDV sorumlusunun tespit edilmesi vergilendirme açısından önemlidir. KDV'nin özelliklerinden biri de yansıtılabilir bir vergi olmasıdır. Bu özelliği sayesinde ilgili kanun maddesinde mükellef olarak kabul edilenler yaptıkları mal teslimi ya da hizmet ifası sebebiyle düzenlemiş oldukları fatura ya da benzeri belgelerde hesapladıkları KDV'yi alıcıdan tahsil etmekte, ilgili mal teslimi ya da hizmetin ifası sırasında

yüklendikleri vergileri indirdikten sonra kalan olumlu farkı da bağlı oldukları ilgili VD' ye beyan ve ödemektedirler. Görüldüğü üzere KDV mükellefi alıcıdan tahsil etmiş olduğu vergiyi ilgili VD' ye ödeyerek, devletin vergi gelirini tahsil etme görevini yerine getirmektedir. Devlet KDV alacağını güvence altına almak amacıyla bazı durumlarda ilgili alacağını KDV'nin asıl mükellefinden değil KDV sorumlusundan tahsil etmektedir. KDV sorumlusu devletin vergi alacağını tahsil eden tahsildarı gibi vergi gelirini tahsil etme görevini yerine getirmektedir (Oktar, 2009: 82).

Mükellef ve sorumlunun kimler olduğu ve TVS' deki sorumlulukları Vergi Usul Kanunu (VUK)'da ifade edilmektedir.

Mükellef ve sorumlu kavramlarının KDV açısından daha iyi anlaşılması için öncelikle VUK' da yer alan tanımlarına bakmak faydalı olacaktır.

Mükellefin kim olduğu VUK 8. Madde metninde; *''mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir.''* şeklinde ifade edilmektedir (VUK, 1961: 8).

KDV mükellefinin kim olduğu KDVK 8. Madde metninde;

"a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,

b) İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,

c) Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,

ç) Müzayede mahallerinde yapılan satışlarda bu satışları yapanlar,

d) PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,

e) Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler,

g) 1 inci maddenin 3'üncü fıkrasının (c) bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler,

h) Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,

ı) İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır." şeklinde ifade edilmiştir. Örneğin; Bay A'nın Bay B'ye 250 adet kalem satması durumunda KDV mükellefi Bay A olacaktır. Çünkü mal teslimi işlemlerinde KDV mükellefinin bu işlemleri yapanlar olduğu ilgili kanun maddesinde ifade edilmektedir. Bay A'nın Almanya'da bulunan bir firmadan 300 adet elektronik sigara ithal etmesi durumunda KDV mükellefi Bay A olacaktır. Çünkü mal ve hizmet ithalatında bu işlemleri ithal edenlerin KDV mükellefi olarak kabul edileceği ilgili kanun maddesinde ifade edilmektedir (KDVK, 1985: 8).

Verginin sorumlusunun kim olduğu VUK 8. Madde metninde; *''verginin ödenmesi*

bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.'' şeklinde ifade edilmektedir. İlgili madde metninden de anlaşılacağı üzere kanun, verginin sorumlusu ifadesi ile vergi alacağını güvence altına almayı amaçlamaktadır (VUK, 1961: 8).

KDV sorumlusunun kim olduğu KDVK 9. Madde metninde; *''Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.''* şeklinde ifade edilmektedir. Madde metninde görüleceği üzere KDV' de vergi sorumluğu ile vergi alacağı devlet tarafından güvence altına alınmak istenmektedir (KDVK, 1985: 9).

Kanun metninde ifade edilen 'gerekli görülen diğer hallerde' ifadesi ile sorumluluğun tam ve net olmadığı, kanun metninde yer almayan ancak ilerde doğabilecek diğer hallerde de tebliğ, sirküler ya da benzer düzenlemelerle KDV sorumluluğu oluşturulabileceği anlaşılmaktadır.

Kanun metninde ifade edilen 'vergiye tabi işleme taraf olanlar' ifadesi ile de mükellefin vekili, temsilcisi, mükellef namına hareket etmeye yetkili olan, kendisine bir malın teslim edildiği yahut bir hizmetin ifasının yapıldığı kişi ile üstü kapı bir şekilde de olsa işlemlerle alakası olan kişileri ifade etmektedir.

Vergi sorumlusu, vergiyi doğuran olayda verginin asıl mükellefi değildir. Vergi mükellefiyle bulunan irtibatı sebebiyle TVS' de yer alan madde hükümleri gereği vergi mükellefinden kesinti yaparak alacaklı olan VD' ye ödemek durumunda olan kişidir. Verginin kaynaktan kesilmesine en güzel örnek vergi sorumluluğudur. Örneğin; Bay U'nun bir tekstil atölyesi işlettiğini ve bu atölyede 16 kişinin çalıştığını varsayalım. Bu durumda Bay U atölyeden dolayı verginin mükellefi olmakla birlikte yanında çalıştırdığı kişilerin gelirlerinde meydana gelecek vergiyi VD'ye beyan ve ödemekten sorumlu olduğundan verginin sorumlusu durumundadır. Özetle vergi sorumlusu, çalışanlardan kesmek zorunda olduğu vergi miktarını eksiksiz ve yanlış olmayacak şekilde hesaplayarak süresi içerisinde alacaklı VD' ye beyan eden ve verginin tarh ve tahakkuk işlemlerinden sonra oluşan vergiyi ödemekle görevli olan kişidir (Tuncer, 2003: 46; Tosuner, 2015: 152).

Tarafların kendi aralarında düzenleyecekleri özel bir sözleşmeyle vergi mükellefiyeti veyahut vergi sorumluluğunun bir başkasına devredilmesi durumunda düzenlenen bu sözleşme ve hükümleri VD tarafından bir anlam taşımayacaktır. Örneğin; işveren olan mükellef A'nın, yanında çalıştırmış olduğu işçilerin vergilerini her ay kaynaktan kesip

ilgili VD' ye beyan etmesi ve ödemesi gerekmektedir. İşveren durumunda olan mükellef A burada verginin sorumlusu iken çalışanlar da verginin asıl mükellefidirler. Mükellef A'nın, çalışanlarından biri ile bir sözleşme yapması ve bu sorumluluğu ona sözleşme ile devretmesi durumunda VD bu sözleşme hükümlerine bağlı olmayacaktır. Verginin ödenmemesi durumunda VD verginin ödenmesini sözleşme ile sorumlu tutulan kişiden değil, mükellef A'dan isteyecektir. Mükellef A bu durumda bir sözleşme yaptıklarını, sorumluluğu devrettiğini, kendisinin sorumlu olmadığını beyan etse bile VD tarafından bu beyan kabul edilmeyecek ve verginin sorumlusu olarak mükellef A kabul edilecektir (KDVK, 1985: 8).

Vergi sorumluluğu ile VD daha az mükellef ile muhatap olmakta, verginin tahsil edilmesinde oluşacak maliyetler azalmakta ve VD' de çalışan personellerin iş yükü de azalmaktadır. Ayrıca alacaklı VD tarafından alacağın tahsili işlemleri daha kolay bir şekilde yerine getirilmektedir. Örneğin; bir işveren olan mükellef A, yanında çalıştırmış olduğu 24 işçinin vergilerini her ay kaynaktan kesmek ve alacaklı VD' ye bunu sorumlu sıfatı ile beyan ve ödemesi gerekmektedir. Burada 24 işçinin ayrı ayrı beyan ve ödeme yapması gerekirken kanunun verdiği yetki ve sorumluluk ile bir kişi tarafından yerine getirilmektedir. Bu durumda VD personeli, 24 kişi yerine 1 kişi ile muhatap olmakta, 24 ayrı dosya açmak yerine 1 dosya ile işlemleri yerine getirmektedir. Bu durumda mükellef ve VD gereksiz iş yükünden kurtulmuş olmaktadır.

VUK 9. Madde metninde; *''vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz.''* ifadesi yer almaktadır. Örneğin; Bay A'nın kaçak sigara satışı yaptığını var sayalım. Bay A'nın satışını yaptığı işin kanunlarımıza göre suç olması sadece adli veya idari ceza alması sonucunu doğurmayacak aynı zamanda satışını yaptığı mallar emsal değerlerine göre değerlendirilecek ve vergilendirme işlemi yapılacaktır (VUK, 1961: 9).

1.6 Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi meydana getirecek olayın tespit edilmesi KDV açısından çok önemli bir husustur. KDV, ilgili mükellefin yazılı beyanı üzerinden tarh edilen bir vergi olduğundan, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönemde ilgili mükellef tarafından beyan edilmesi gerekmektedir.

Vergiyi doğuran olay VUK 19. Madde metninde; *''Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.''*

şeklinde ifade edilmektedir. Vergi alacağından söz edilebilmesi için ilk olarak vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Kanun maddelerinde belirtilen ve verginin oluştuğunu gösteren olay gerçekleşmediği sürece herhangi bir vergiden söz edilemeyecektir. Örneğin; vatandaş A bir işlem yapmış olsun. A'nın yapmış olduğu bu işlem KDVK' da belirtilen bir durum olmadığı sürece A'nın yaptığı işlem için KDV' den söz edilemeyecek ve bir sorumluluk söz konusu olmayacaktır. Aynı şekilde A'nın mum satıcısı G'den 79 adet mum almak istediğini ifade etmesi fakat bunun karşılığında ilgili mumların ücretini ödememesi ve mumları da almaması durumunda vergiyi doğuran olay meydana gelmeyecektir. Çünkü olayda sadece malların alınmak istendiği ifade edilmiş fakat herhangi bir alış ya da satış meydana gelmemiştir (VUK, 1961: 19).

Madde metninde geçen 'vergi alacağı' ifadesi ilgili mükellef bakımından vergi borcunu, devlet tarafından ise vergi alacağını ifade etmektedir. Örneğin; Bay A'nın ticari bir mal satması durumunda oluşacak vergi; Bay A açısından vergi borcunu, devlet tarafından ise vergi alacağını ifade edecektir (Türk, 2011: 29).

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi durumunda gerçekleşen hangi olaylarda KDV'nin doğacağı KDVK 10. Madde metninde ifade edilmektedir. KDV'nin hangi aşamada hesaplanacağı KDVK 10. Madde metninde;

''a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,

b) Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,

c) Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,

d) Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,

e) Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyeci veya sürücüye tevdii,'' anında meydana gelir şeklinde ifade edilmektedir. Örnek vermek gerekirse; kırtasiye işleten mükellef A, kalem üretimi yapan X A.Ş.' den 500 adet kalem için peşin 1000 TL' ye 14.04.2020 Tarihinde anlaşmış olsunlar. Yapılan anlaşma sonucunda 20.04.2020 Tarihinde üzerinde anlaşılan 500 adet kalem mükellef A'ya teslim edilmiş olsun. Bu durumda vergiyi doğuran olay teslimin gerçekleşmiş olduğu 20.04.2020 Tarihinde meydana gelmiş olacak ve KDV açısından hüküm ve sonuç ifade edecektir. Burada tahsilatın

malların teslim tarihinden önce peşin olarak yapılmış olmasının KDV açısından önemli olmadığına dikkat etmek gerekmektedir. Çünkü KDV açısından vergiyi doğuran olayın malın teslim anında gerçekleşeceği kanun metninde ifade edilmekte, ödemenin yapılıp yapılmadığından ilgili kanun maddesinde söz edilmemektedir (KDVK, 1985: 10).

1.7. Katma Değer Vergisinde Matrah ve Oran

Matrah; *''Verginin üzerinden hesaplandığı değer ya da miktardır''* şeklinde tanımlanmaktadır (Kalenderoğlu, 2012: 39).

Vergi matrahının tam ve doğru olarak beyan ve tespit edilmesi KDV'nin hesaplanması konusunda çok önemli bir hususu ifade etmektedir.

Mal teslimi ya da hizmet ifası işlemlerinde esas alınacak olan matrahın ne olduğu KDVK 20. Madde metninde, malların teslimi yahut hizmetlerin ifası işlemlerinin karşılığını teşkil edecek olan bedel olduğu ifade edilmektedir (KDVK, 1985: 20).

KDV işlemlerinde uygulanacak olan kanuni oran KDVK 28. Madde metninde yüzde 10 olarak ifade edilmektedir. Cumhurbaşkanı, belirtilen oranı yüzde 1'e kadar düşürmeye ya da yüzde 40'a kadar yükseltmeye yetkilidir (KDVK, 1985: 28).

TR'de KDV genel oranı yüzde 18 olarak kabul edilmektedir. Bu oran diğer ülkelere göre düşük bir orandır. KDV genel oranı Almanya'da yüzde 19, İngiltere'de yüzde 20, Hollanda'da yüzde 21, İtalya'da yüzde 22, Portekiz'de yüzde 23, Yunanistan'da yüzde 24, İsveç'te yüzde 25 ve Macaristan'da yüzde 27 olarak uygulanmaktadır (www.vergidosyasi.com).

İlgili kanun maddesi hükmünden de anlaşılacağı üzere KDV' de uygulanan tek bir oran söz konusu değildir. Vatandaşların sosyal ve ekonomik durumları ya da vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi amacıyla her bir şey için ayrı ayrı vergi oranları tespit edilebilmektedir. Örneğin; ekmek satışında KDV oranı yüzde 1 olarak uygulanırken, sinema giriş biletleri satışlarında yüzde 8, kuru temizleme hizmetlerinde yüzde 18 olarak uygulanmaktadır.

Gerekli görülen durumlarda belirli bir işlem üzerinden hesaplanacak olan KDV oranları da belirlenebilmektedir. Örneğin; 2019 yılında dünyayı sarsan ve ülkemizde de 2020 yılı başlarından itibaren etkisini göstermeye başlayan Koronavirüs (Covid-19) salgını sonucunda ülkemizde bazı ekonomik tedbirler alındığı görülmektedir. Alınan ekonomik tedbirlerden bir tanesi de hava yolu ile yapılan yolcu taşımacılığı hizmetlerinde uygulanan KDV oranının Cumhurbaşkanı kararıyla 1 Nisan 2020 ile 30

Haziran 2020 Tarih aralığında %18'den %1'e indirilmesidir. Örnekte de görüleceği üzere Cumhurbaşkanı, KDV oranlarını değiştirme yetkisini kullanabilmekte ve belirli bir zaman aralığında uygulanacak olan KDV oranını belirleyebilmektedir.

30 Aralık 2007 Tarih ve 26742 Sayılı RG' de yayımlanan 24 Aralık 2007 Tarih ve 2007/13033 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla uygulanacak olan KDV oranları; yüzde 1, 8 ve 18 olarak tespit edilmiştir (Değer, 2016: 935).

1.8. Katma Değer Vergisinde Beyan, Tarh ve Ödeme

KDVK 37. Madde metninde; *''Aksine hüküm bulunmadıkça mükellefler gerçek usulde vergilendirilirler.''* ifadesi yer almaktadır. Kanun maddesinde ifade edilen gerçek usulde vergilendirmeden maksat; KDV mükelleflerinin vergiye tabi olan işlemleri dolayısıyla hesaplamış oldukları KDV miktarından, kendilerine yapılan mal teslimi yahut hizmetlerin ifası sebebiyle hesaplanıp düzenlenmiş olan fatura veya bunun gibi belgelerde gösterilmiş olan KDV ile ithalatı yapılan mal ya da hizmetler dolayısı ile ödenmiş olan KDV miktarının indirime konu edilerek beyanın yapılması ile yapılan işlemler sonucunda ödenecek KDV çıkmış olması durumunda ilgili KDV'nin ödenmesidir (KDVK, 1985: 37).

Tarh işlemleri ilgili mükellefin beyan ettiği yazılı miktarlar üzerinden yapılmaktadır. KDV' de esas olan mükelleflerin yazılı olarak verdikleri beyanlardır. Burada sözlü beyanın geçerli olmadığına, yazılı beyanın geçerli olacağına dikkat etmek gerekmektedir (Özbalcı, 1999: 84).

Bir vergilendirme dönemi içerisinde vergiye tabi bir işlem olmasa bile ilgili döneme ait KDV beyannamesinin verilmesi gerekmektedir. Bu durumda ilgili mükellefler beyanname kalemlerini boş olarak girecek ve ilgili dönemde herhangi bir işlem olmasa bile KDV beyannamelerini vermiş olacaktır. Mesela işyeri sahibi Mükellef A, 2020 Nisan ayında hiçbir satış veya alış yapmamış olsun. Bu durumda işyeri sahibi olan Mükellef A, vergiye tabi olacak bir işlemde bulunmadığını gerekçe göstererek KDV beyannamesi verme sorumluluğundan kurtulamayacaktır (Şenyüz ve diğerleri, 2017: 93).

Kanunda KDV vergilendirme döneminin, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleri olduğu ifade edilmektedir. Bu durumda ocak, şubat ve mart ayları bir dönem olarak kabul edilecek ve bu aylardaki satışlar toplu olarak beyan edilecektir. Her ne kadar kanun maddesinde KDV vergilendirme dönemi olarak bir takvim yılına ait üçer aylık dönemler ifade edilmişse de vergilendirme dönemi olarak HMB ve Gümrük

Bakanlığının vereceği izinle, ilgili mükellefin hasılatına göre aylık vergilendirme dönemini kullanabilecekleri ifade edilmektedir (Oktar, 2009: 71).

Örneğin; gerçek usulde vergilendirmeye tabi olan mükellefler için KDV açısından vergilendirme döneminin birer aylık şeklinde olması uygun görülmüştür. Gerçek usule tabi olan mükellef A, KDV beyannamelerini aylık olarak verecektir. Bu durumda mükellef, ocak ayına ait satışlarını sadece ocak dönemi KDV beyannamesinde beyan edecektir.

Mükellefler ve vergi kesintisi yapmak zorunda olan sorumlular ilgili aya ait KDV beyannamelerini, vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmi altıncı gününün akşamına kadar ilgili olan VD' ye vermek zorundadırlar. Mükellefler tarafından verilen KDV beyannameleri tarh edilecek ve tarh edilmesi sonucunda oluşan KDV'yi beyanın yapıldığı ayın yirmi altıncı gününün akşamına kadar ödeyeceklerdir (KDVK, 1985:41-46).

Örneğin; X A.Ş. 2020 Şubat vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesini 2020 Mart ayının birinci gününden yirmi altıncı günü akşamına kadar vermek ve beyan üzerine tarh dilen KDV miktarını da 2020 Mart ayının yirmi altıncı gününün son saatine kadar ödeme yapmak zorundadır.

Mükellefin hangi VD' ye bağlı olduğu ilgili vergi kanunları ile belirlenmektedir. Mükellef tarafından beyan edilen KDV, ilgili mükellefin işyeri adresinin bulunduğu yer VD tarafından tarh edilmektedir. Örneğin; İstanbul Bakırköy'de bulunan işyerinde battaniye satışı faaliyetinde bulunan Bay L, yaptığı işlemlerle ilgili KDV beyannamesini ilçesinin bağlı olduğu Bakırköy VD' ye verecektir.

Esas olan KDV'nin ilgili mükellefin işyeri adresinin bulunduğu yer VD tarafından tarh edilmesidir. Ancak mükellefin birden fazla VD yetki alanına giren işyerlerinin olması durumunda herhangi bir karışıklık olmaması için KDV'nin hangi VD tarafından tarh edileceğine HMB ve Gümrük Bakanlığı karar vermektedir. Mükellefin birden fazla VD yetki alanında işyerlerinin olması durumunda KDV, ilgili mükellefin GV ya da KV yönünden bağlı olduğu VD tarafından tarh edilecektir (VUK, 1961: 4).

Örneğin; tekstil ürünlerinin satışı faaliyetinde bulundan X A.Ş.'nin merkez adresi İstanbul'dur. Bu firmanın Mardin ve Artvin'de iki tekstil fabrikası vardır ve bu fabrikalarda KDV mükellefiyetini doğuran işlemler yapılmaktadır. Bu durumda ilgili mükellef, A.Ş. olduğundan KV mükellefi olacaktır. Dolayısı ile KDV beyannamesi, KV yönünden bağlı olduğu İstanbul'da bulunan VD' ye verilecek ve bu VD tarafından tarh işlemleri yerine getirilecektir.

KDV, ilgili beyannamenin mükellef tarafından vergiyi tarh edecek olan VD' ye verildiği günde tarh edilmektedir. Beyanname ilgili VD' ye posta yolu ile gönderilmişse KDV, ilgili beyannameye ait vergi tarhiyatını yapacak olan VD' ye ulaştığı tarihten itibaren 7 gün içerisinde tarh edilecektir.

Örneğin; mükellef A'nın 2020 Mart dönemine ait KDV beyannamesini 23 Nisan 2020 Tarihinde ilgili olduğu VD' ye verdiğini kabul edelim. Bu durumda ilgili mükellefe ait KDV beyannamesinin tarh işlemleri VD tarafından 23 Nisan 2020 Tarihinde yerine getirilecektir. Aynı mükellefin 2020 Mart dönemine ait KDV beyannamesini 10 Nisan 2020 Tarihinde posta yolu ile ilgili VD' ye yolladığını ve 14 Nisan 2020 Tarihinde VD' ye ulaştığını kabul edersek, posta yolu ile gelen KDV beyannamesinin tarh işlemlerinin 21 Nisan 2020 tarihine kadar VD tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

2. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İNDİRİM VE İADE

Devlet, kamu hizmetlerini yerine getirirken çeşitli harcamalar yapmaktadır. Devletin yapmış olduğu bu harcamaları finanse etmesi gerekmektedir. Devlet, yaptığı harcamaları finanse etmek için egemenlik hakkını kullanarak vergi toplamaktadır. Devlet, vergi alma yetkisini Anayasanın 73. Madde metninden almaktadır. İlgili madde metninde; herkesin, kamu giderlerin karşılanması amacıyla ödeme güçlüklerine göre vergi ödemekle yükümlü olduğu ifade edilmektedir. Devlet bu yetkisini kullanırken vergi mükellefi veya vergi sorumlusu üzerinde fazla baskı kurmamak ve ekonomiyi canlı tutmak için çeşitli yöntemler kullanmaktadır. Vergide indirim ve vergi iadesi bu yöntemlerdendir.

KDV, bir tüketim vergisidir. KDV'nin vergilendirme açısından asıl hedefi tüketim işlemini yapan tüketicidir. Hedefin tüketici olmasının sebebi; KDV'ni asıl ödeyen bir başka anlamda yüklenen kişisinin tüketiciler olmasıdır. İndirim mekanizması sayesinde KDV'yi tüketiciler ödemek zorunda kalmaktadır. KDV, her aşamada meydana gelen katma değer üzerinden alındığından ve en son aşama tüketim olduğundan dolayı oluşan vergi tüketici üzerinde kalmaktadır (Değirmenci, 2018:219).

KDV iade sisteminin daha iyi anlaşılması için ilk olarak vergi indirim mekanizmasının özelliklerinden bahsetmek faydalı olacaktır.

KDV, bilindiği üzere indirim mekanizmasına sahiptir. İndirim mekanizması sayesinde KDV yansıtılabilmektedir. KDV'yi diğer vergi türlerinden ayıran bir özelliği indirim sisteminin olmasıdır. Bu özelliği ile mükerrer vergilendirmenin ortaya çıkması engellenmeye çalışılmaktadır. Aynı zamanda katma değerin her aşamada vergilendirilmesi sağlanmış olmaktadır. Dolayısıyla bir mal ya da hizmet, üretimin yapılmış olduğu ilk aşamada veya tüketiciye ulaştığı son aşamada değil ilk üretimin yapıldığı andan tüketicinin eline geçtiği son aşamaya kadar vergilendirilmekte ve her aşamada meydana gelen hesaplanan KDV' den bir önceki safhada meydana gelen yüklenilen vergiler indirim yolu ile giderilmektedir. Böylece her safhada meydana gelen katma değer vergilendirilmeye tabi olmaktadır.

Vergi indirimi ile mükelleflere yapılan giderlerin KDV' den düşürülmesine imkân tanınmaktadır. KDV' de vergi indirim sisteminin uygulanmasına KDVK 29. Madde metni olanak sağlamaktadır. Vergi indirimi sistemi mükelleflere tanınmış bir haktır.

İlgili mükellefin bu hakkı kullanması zorunlu değildir. Vergi indiriminden yararlanmak isteyen mükelleflerin indirilecek KDV'yi beyan etmeleri, beyan ettikleri KDV'yi fatura veya benzeri belgelerle ispat etmeleri ve vergi indiriminde kullanılacak olan fatura veya benzeri belgeleri ilgili yasal defterlerde kayıt altına almaları gerekmektedir (Bildirici, 1995: 151).

Vergi indirim sisteminden sadece gerçek usulde vergilendirilen KDV mükellefleri yararlanabilmektedir. Diğer vergi türlerinden mükellefiyeti olmakla birlikte KDV mükellefiyeti olmayanlar vergi indirim hakkından yararlanamamaktadır. Yüklenilen tüm vergiler değil sadece KDV vergi indirimine konu olabilmektedir. Kısacası KDV indiriminde sadece yüklenilen KDV indirim konusu olabilmektedir. Burada ifade edilen yüklenilen KDV'den kasıt iadeyi meydana getiren mal ya hizmet teslimlerinde etkili olan gider ve harcamalardır. Örneğin; gömlek imalatçısı Bay O'nun gömleği meydana getirirken kullandığı düğme, kumaş, iğne, iplik gibi şeylere ödediği KDV, iade işleminde yüklenilen KDV olarak hesaplanır ve meydana gelen KDV miktarından indirilir. Aynı zamanda gömleğin meydana getirilmesindeki payıyla orantılı olarak genel yönetim ve genel imalat giderleri de yüklenilen KDV olarak dikkate alınır (Maç, 1998: 119).

Vergi indirimi sisteminden yararlanabilmek için indirime konu olacak KDV'nin mükellefin faaliyetlerine ilişkin olması gerekmektedir. Bir ticari işletme sahibi, kendisine veya ailesine almış olduğu bir mal ya da hizmet dolayısıyla yüklenmiş olduğu KDV'yi indirim konusu yapamayacaktır. Örneğin; Bay A kırtasiye sahibi olsun. Bay A'nın, kızı için cep telefonu aldığını ve kullanmak üzere evine götürdüğünü var sayalım. Bu durumda Bay A, kızı için almış olduğu cep telefonu için düzenlenen faturada gösterilen KDV'yi kırtasiye hesaplarından indirim konusu edemeyecektir. Alınan cep telefonu kırtasiye faaliyetine ilişkin değildir ve aynı zamanda kırtasiye faaliyetiyle ilgili işlerde kullanılmak üzere değil ailesinin şahsi ihtiyacına karşılık alındığından dolayı, Bay A'nın kızının kullanması için almış olduğu cep telefonu için düzenlenen faturada beyan edilen KDV tutarı indirime konu edilemeyecektir.

Mükellef tarafından satın alınan mallar ticari hayatta aynı vergilendirme dönemi içerisinde satılabileceği gibi sonraki bir dönemde de satılabilmektedir. Burada mükellef tarafından satın alınan mal veya hizmet dolayısı ile yüklendiği verginin indirim konusu olabilmesi için ilgili mal veya hizmetin satılmış olmasının şart olmayacağına dikkat etmek gerekmektedir. Vergi indiriminden faydalanabilmek için ilgili mal bedeli veya KDV'nin ödenmiş olması şart değildir. Mükellef burada

borçlanmış olduğu KDV'yi vergi indirimine konu edebilecektir. Mal ithalatında KDV indiriminden faydalanmak için ilgili verginin gümrük idaresine ödenmiş olması şartı bunun istisnasını oluşturmaktadır. İfade edilen bu hususu şöyle bir örnekle ifade edebiliriz; mükellef A'nın KDV mükellefiyeti olduğunu, 2019 yılı içerisinde 1.000 TL tutarında bir mal aldığını, alış yaptığı malın KDV oranının %8 olduğunu ve aldığı bu malı 2020 yılı içerisinde sattığını var sayalım. Bu durumda ilgili mükellef (1000 TL x %8) 80 TL'lik KDV'yi malın alışını yaptığı 2019 yılı içerisindeki dönemde indirim konusu yapabilecektir. Burada mükellefin yüklenmiş olduğu KDV'yi en kısa süre içerisinde indirime konu etmesinin amaçlandığı, dolayısıyla da mal satış işlemi veya tahsilatın yapılmasının beklenmeyeceği hususuna dikkat etmek gerekmektedir.

Vergi indiriminin dayanağını mal teslimi ya da hizmet ifası için düzenlenen fatura veya benzeri belgeler oluşturmaktadır. Dayanağı oluşturan fatura veya benzeri belgelerin olmaması durumunda, vergi indirimi işlemlerinin yerine getirilmesi söz konusu olmayacaktır. Burada mükellefin vergi indiriminden faydalanmak için ilgili kanunlarda istenen şekilde düzenlenmiş olan fatura ya da benzeri belgeleri ibraz etmesi gerektiğine dikkat etmek gerekmektedir. Fatura veya benzeri belgelere dayanmayan, sözle yapılan beyanlar vergi indirimi konusunda geçersiz sayılacaktır. Fatura veya benzeri belgeler olmadan VD tarafından işlem yapılması durumunda ise hatalı işlem yapılmış olacaktır. Örneğin; gözlük imalatçısı bir mükellefin vergi indirimine, gözlüğü meydana getirmek için 6.780 TL miktarlı gözlük camı aldığını beyan ettiğini varsayalım. Bu durumda ilgili mükellefin bu beyanı fatura ya da herhangi bir belgeyle ispat etmesi gerekecektir. İspat edemediği durumda ilgili miktar vergi indirimi miktarından düşürülecektir (Tuncer, 2003: 129).

Mükellefin yüklenmiş olduğu vergiyi ilgili defterlere kaydetmesi zorunludur. Vergi indiriminden faydalanabilmek için temel olarak ilgili KDV miktarının fatura veyahut bunun gibi belgelerde ayrı gösterilmesi gerekmektedir. KDV miktarının fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmediği durumlarda iç yüzde yöntemi ile indirilecek KDV hesaplanabilmektedir. İç yüzde yöntemi genellikle KDV dahil tutarların gösterildiği durumlarda kullanılır. KDV dahil fiyat verildiğinde ilgili mal ya da hizmetin KDV hariç fiyatı iç yüzde yöntemine göre şöyle hesaplanabilmektedir;

İlgili mal yahut hizmetin bedeli = KDV dahil mal yahut hizmetin bedeli / (1+ KDV oranı) (www.hesabet.com).

Örneğin; KDV dahil 118 TL' ye alınan bir malın KDV hariç bedelini KDV oranının 18 olduğunu varsayarak hesaplamaya çalışalım.

İlgili malın bedeli = 118 / (1 + 0,18)

İlgili Malın bedeli = 100 TL

Mükellefin vergi indiriminden faydalanabilmesi için mal teslimi veya hizmet ifasının gerçekte olması gerekmektedir. Gerçekte olmayan mal teslimi yahut hizmet ifası için düzenlenen fatura veya bunun gibi belgelerin ilgili defterlere işlenmesi durumunda vergi indirimi söz konusu olmayacaktır. Burada sözü edilen gerçekte olmayan fatura veya benzeri belgeler, sahte belge olarak ifade edilmektedir.

Vergi indiriminden yararlanmak isteyen mükellefler, işletmeleriyle alakalı olan KDV'nin hepsini indirime konu edebilmektedir. Vergi indirim miktarında bir sınırlama yoktur. Mükellefler, sadece mal yahut hizmet alış ve satışında oluşan KDV miktarını değil aynı zamanda işletmenin faaliyetinin devamı için ilgili kanunlarda kabul edilen her türlü giderler sonucunda yüklenmiş oldukları KDV'yi de indirime konu edebilmektedirler.

Mükellefler, fatura ve benzeri belgeleri, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılını takip eden takvim yılının sonuna kadar kanuni defterlere kaydının yapıldığı dönemde vergi indirimine konu edebilirler. Takvim yılı, vergi uygulamalarında bir yılın ilk günü olan 1 Ocak ile başlayıp, yılın son günü olan 31 Aralık ile biten dönemdir. Örneğin; 2019 Ocak ayı içerisinde yapılmış olan bir mal alışına ait KDV'nin kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla, 2020 Aralık ayının sonuna kadar vergi indirimine konu edilebileceği görülmektedir. Mükellef, işletmesiyle alakalı 2019 yılı içerisinde yapılan bir mal alışına ait KDV'yi ilgili defterlere kaydetmesi durumunda 2021 yılı içerisinde vergi indirimine konu edemeyecektir. Kanuni defterlere kaydedilmeyen fatura yahut benzeri belgelerin hiçbir şekilde vergi indirimine konu edilemeyeceği hususuna dikkat etmek gerekmektedir (KDVK,1985:29).

Vergi indiriminden faydalanabilmek için ilgili dönem KDV beyannamesinin verilmiş olması ve indirime konu edilecek KDV'nin beyannamede gösterilmiş olması gerekmektedir. İlgili defterlere kaydedilen fakat KDV beyannamesinde gösterilmeyen KDV, inceleme elemanı tarafından düzenlenecek olan Vergi İnceleme Raporu (VİR) sonucuna göre indirim konusu yapılabilecektir.

Vergiden istisna olan ya da vergiye tabi olmayı gerektirmeyen malların teslimi ya da hizmetlerin ifası sonucu alış belgelerinde yer alan ya da ilgili mal ya da hizmetin maliyetleri içerisinde yer almış olan KDV, vergi indirimine konu edilemeyecektir (KDVK,1985:30).

Zayi olmuş (kaybolmuş, yok olmuş) mallara ait KDV, vergi indirimine konu olamayacaktır. Ancak; sel felaketi, deprem ve HMB' in yangın sebebi ile mücbir sebep ilan ettiği yerlere ait yangın sonucunda zayi olmuş malların vergi indirimine konu olabileceği KDVK 30. Madde metninde ifade edilmektedir. İfade edilen hususu bir örnekle şöyle ifade edebiliriz; İstanbul ili Bahçelievler ilçesinde bir işletme sahibi olan Bay A'nın işletmesinde yangın çıktığını ve yangın dolayısıyla mallarının bir kısmının zayi olduğunu (kullanılamaz hale geldiğini) var sayalım. Bu durumda Bay A, işletmesinde meydana gelen yangını sebep göstererek zayi olmuş mallara ait KDV'yi vergi indirimine konu edemeyecektir. Çünkü ilgili kanun maddesinde belirtilen mücbir sebeplerin sadece bir mükellef için değil, genel nitelikte olacak şekilde bir il veya ilçeyi kapsaması ya da mükellefler için geçerli olması gerektiği VUK 15. Madde metninde ifade edilmektedir. Ayrıca ilgili kanunda yer alan bu mücbir sebeplerin herkes tarafından biliniyor olması veya gerektiğinde zarar gören tarafından ispat edilebiliyor olması gerekmektedir (KDVK,1985:30).

Kazanç tespitinde GVK ve KVK hükümlerine göre indirim olarak kabul edilmeyen giderler dolayısı ile ödenmiş olan KDV, vergi indirimine konu olamamaktadır.

Vergi indirimi ve iade KDVK 29. Madde metninde;

''Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca 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. Ancak mahsuben iade edilmeyen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebilir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir.'' şeklinde ifade edilmektedir. İlgili kanunun madde metninde ifade edilen hususlar muhasebe kayıt işlemleriyle şöyle ifade edilebilir; Bir aya ait alışların KDV miktarlarının yer aldığı 191-İndirilecek KDV hesabı ile varsa bir önceki dönemden devreden KDV'nin yer aldığı 190-Devreden KDV hesabı toplanır.

191-İndirilecek KDV ve 190-Devreden KDV hesaplarının toplanması sonucunda toplam indirilebilecek KDV miktarı meydana gelir. Meydana gelen bu tutar bir aya ait satışların KDV miktarlarının yer aldığı 391-Hesaplanan KDV miktarı ile kıyaslanır. 391-Hesaplanan KDV miktarının fazla gelmesi durumunda fazla olan bakiye 360-Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabının bakiyesine aktarılır. Örneğin; X A.Ş.'nin 2020 Nisan ayına ait 190-Devreden KDV bakiyesi 20.000 TL, alışlarına ait 191-İndirilecek KDV bakiyesi 80.000 TL, satışlarına ait 391-Hesaplanan KDV bakiyesinin 150.000 TL olduğunu var sayalım. Bu durumda önce 191-İndirilecek KDV ile varsa 190-Devreden KDV hesap bakiyeleri toplanacaktır. Bu durumda toplam indirilebilecek KDV miktarı (80.000 + 20.000) 100.000 TL olacaktır. İkinci aşamada toplam indirilebilecek KDV miktarı ile 391-Hesaplanan KDV bakiyesi kıyaslanacaktır. Bu durum sonucunda 391-Hesaplanan KDV bakiyesi fazla olduğundan (150.000 – 100.000) 50.000 TL, 360-Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabına aktarılacaktır (KDVK,1985:29).

2.1. Katma Değer Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar

KDV, mal ve hizmetlerin üretim aşamasından nihai tüketiciye ulaştığı son aşamaya kadar geçirdiği tüm üretim ve dağıtım zincirlerinin her aşamasında oluşan katma değerin vergilendirilmesi esasına dayanmaktadır. Muafiyet ve istisnalar mal teslimi veya hizmet ifasının vergi dışında kalmasını sağlamaktadır. Muafiyet ve istisnalar bu yapısı ile KDV'nin özüne uygun değildir. Çünkü verginin tarafsızlık ilkesine ters düşmektedir. Bu sebeple mükellefler ve idare için sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu sorunların engellenmesi için çok geniş ve genel muafiyet veya istisnaların yerine, ülkeler arasında oluşan küresel rekabetin sonucu olarak ekonomik, sosyal veya kültürel alanlarda gerekli görülen bazı konularda muafiyet veya istisnalar getirilmesi tercih edilmektedir.

Vergi indiriminde muafiyet ve istisna konusunun daha iyi anlaşılması için muafiyet ve istisnanın TVS' de ne ifade ettiğine bakmak faydalı olacaktır.

Vergi muafiyeti TVS' de; *''Vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken bir kişinin, yine vergi kanunlarınca vergi dışı bırakılmasıdır.''* şeklinde ifade edilmektedir. Vergi muafiyetine GVK' de yer alan esnaf muaflığı örnek olarak verilebilir (Kalenderoğlu, 2012:47).

Vergi istisnası TVS' de; *''Vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken bir konunun, yine vergi kanunlarınca vergi dışı bırakılmasıdır.''* şeklinde ifade

edilmektedir. Vergi istisnasına KDVK' de yer alan ihracat istisnası örnek olarak verilebilir (Kalenderoğlu, 2012:48).

Vergide istisna ve muafiyetlerle, vergiye tabi hususlar ekonomik ve sosyal nedenlerle vergi dışında bırakılmaktadır. İstisna ve muafiyetten söz edebilmek için ilgili istisna veya muafiyetin kanunen tanınmış olması gerekmektedir. İlgili kanunlarda vergi muafiyetinin kişilere, vergi istisnasının vergilendirilmesi gereken bir konuya tanındığına dikkat etmek gerekmektedir. Vergi muafiyetiyle, kişi veya kurumlar ilgili kanunlarla vergi uygulaması dışında bırakılırken, vergi istisnalarıyla verginin konusuna giren bazı işlem, gelir ve kazanç unsurları ilgili kanunlarla vergi uygulaması dışında bırakılmaktadır (Gülçiçek, 2015: 347).

Mal teslimi veya hizmet ifasında, istisna ya da muafiyetten söz edebilmek için ilgili mal teslimi veya hizmetin KDV'nin konusunu oluşturması gerekmektedir. KDV'nin konusuna girmeyen bir işlemde istisna ya da muafiyet söz konusu olmayacaktır. Örneğin; TR' de yerleşik olan bir avukatın, İtalya merkezli bir şirkete, İtalya'da vermiş olduğu avukatlık danışmanlık hizmeti KDV'nin konusuna girmediğinden istisna söz konusu olmayacaktır. Çünkü hizmet TR sınırları dışında ifa edilmektedir ve hizmetten TR dışında faydalanılmaktadır. KDVK 1. Madde metninde, bir konunun KDV'nin konusunu oluşturabilmesi için mal teslimi ya da hizmet ifasının TR sınırları içerisinde yapılması gerektiği ifade edilmektedir.

Vergi istisna ve muafiyetleri mükelleflere her zaman bir avantaj sağlamayabilir. Vergi istisna ve muafiyetlerden yararlanmak mükelleflere tanınan bir haktır. Mükellef kendisine kanunen tanınmış bu hakkı kullanmak zorunda değildir. Vergi istisna veya muafiyet haklarından yararlanan mükellefler ilgili kanunda belirtilen şartları yerine getirerek vergi istisna veya muafiyet uygulamasından vazgeçerek, yaptıkları mal teslimi ya da hizmet ifasının vergilendirilmesini talep edebilmektedirler. İstisnadan vazgeçme mükellef tarafından talep edilmekte, VD tarafından da talebi yerine getirilmektedir. Mükellefin VD' ye haber vermeden istisnadan vazgeçmiş şekilde işlem yapması söz konusu değildir. Sözlü başvurunun kabul edilmeyeceğine, mükellefin yazılı başvuruda bulunması gerektiğine dikkat etmek gerekmektedir. İstisnadan vazgeçmek isteyen mükellefin yazılı talebi üzerine VD tarafından talep tarihi itibari ile mükellefiyet kaydı açılmaktadır. Bu şekilde mükellefiyet tesis edilenlerin üç yıl geçmeden mükellefiyetten çıkmaları söz konusu değildir. Mükellefler bu süre zarfında ilgili mükellefiyetten çıkarılarak kanunen tanınan istisna hükümlerinden yararlanma talebinde bulunmazlarsa mükellefiyet tekrar üç yıl süreyle

uzatılmış sayılacaktır (KDVK,1985:18).

Vergide istisna ve muafiyetlerden yararlanmak kanuni bir haktır ve bu hakkın mükellefler tarafından kullanılması zorunlu değildir. Mükellefler dilediği takdirde vergi istisna ve muafiyet haklarından vazgeçip mükellefiyet tesis ettirebilmektedirler. İstisna uygulamasından vazgeçen mükellefin bu durumu herhangi bir işe başlamadan evvel karşısındaki muhatabına bildirmesi gerekmektedir. Bazı istisnalardan vazgeçilemeyeceği KDVK' da ifade edilmiştir. Vazgeçmenin söz konusu olmadığı istisnalar şunlardır;

- Eğitim ve kültür amacı taşıyanlar,
- Sosyal amaç taşıyanlar,
- Askeri amaç taşıyanlar,
- Banka ve sigorta kapsamındaki işler,
- Kurumların kredi teminatı sağlamaya yönelik olan işlemleri.

İstisna uygulamasından vazgeçen mükelleflere, gerçek usulde vergilendirmenin tabi olduğu usul ve esaslar uygulanacaktır. İstisna uygulaması hakkından vazgeçtikten sonra yaptıkları mal teslimi ya da hizmet ifaları vergilendirilen mükelleflerin, yaptıkları mal teslimi ya da hizmet ifası için düzenleyecekleri fatura ya da benzeri belgelerde KDV hesaplamaları ve tutulması zorunlu olan defterlerde KDV'yi ayrı bir şekilde göstermeleri gerekmektedir.

İstisnalar KDVK' da iki şekilde söz konusu olmaktadır. Bunlar tam istisna ve kısmi istisna olarak ifade edilmektedir. Bu istisnalar aşağıda ifade edilmektedir.

2.1.1.Tam İstisna ve Kısmi İstisna

Yüklenilmiş olan vergilerin KDV' de indirim konusu olup olamayacağı tam ve kısmi istisna olarak ortaya çıkmaktadır. KDVK 30. Maddesinin a bendinde; vergiye tabi olmayan ya da vergi istisnası olan malların teslimleri veya hizmetlerin ifalarıyla ilgili olarak alış belgelerinde gösterilen ya da bu malların veyahut hizmetlerin maliyetleri içerisinde yer alan KDV miktarının mükellefin vergiye tabi olan işlemler üzerinden hesaplanan KDV miktarından düşürülemeyeceği ifade edilmektedir. İlgili kanun maddesinde ifade edilen, kısmi istisnadır. İlgili kanunun 32. Madde metninde bu genel kuralın istisnaları ifade edilmektedir (KDVK,1985:30).

Tam istisna kapsamına giren mal teslimi veya hizmetlerin ifası vergiye tabi olmağı gibi, belirtilen mal veya hizmetlerin bünyesine giren vergiler vergi indirimine konu

olmakta, indirim ile giderilemeyen kısım ise gerekli koşulların yerine getirilmesiyle mükellefe iade edilmektedir. Bu durumun açıklandığı KDVK 32. Madde metninde ifade edilen istisnalar tam istisna olarak değerlendirilmektedir. Bu işlemler yapıldığında KDV hesaplanmayacak, malların teslimleri yahut hizmetlerin ifalarında oluşan KDV indirim yoluyla giderilmeye çalışılacak, indirim sonucunda kalan KDV miktarı ise mükellefe gerekli koşulların yerine getirilmesi sonucunda iade edilecektir (KDVK,1985:32).

KDVK 32. Madde metninde ifade edilen tam istisnalar şunlardır;

- Mal veya hizmet ihracatı,
- Maden ve petrol aramaları, araçlar, ulusal güvenlikle ilgili harcamalar ile yatırımlar,
- Taşımacılık,
- Diplomatik,
- Engellilerin günlük yaşamları, eğitimleri, meslekleri için özel olarak üretilmiş olan şeyler ile özel bilgisayar programları.

Kısmi istisna durumunda, mal teslimleri veyahut hizmetlerin ifalarında oluşan KDV tahsil edilmemekte, yüklenilen KDV indirime konu edilmeyip maliyet unsuru ya da gider olarak dikkate alınmaktadır.

Kısmi istisna işlemleri şunlardır;

- Mal ve hizmet ithalatı,
- KDVK 17. maddesinde ifade edilen sosyal ve askeri amaçlı istisnalarla diğer istisnalar. (Bu maddede yer alan 4/s bendi tam istisna kapsamındadır.)

İfade edilen açıklamalardan, KDV' de istisnaların; yüklenilmiş olan vergilerin indirime konu olabildiği veya indirime konu olamadığı şeklinde ortaya çıktığı görülmektedir. Vergi literatüründe, KDVK 30. Maddesinin a bendine göre yüklenilen vergilerin indirime konu olamadığı istisnalar kısmi istisna, KDVK 32. Maddesine göre yüklenilen vergilerin indirime konu olabildiği, indirim sonunda kalan miktarın ise mükellef tarafından gerekli koşulların yerine getirilmesi sonucunda iade edildiği istisnalar tam istisna olarak ifade edilmektedir. Görüldüğü üzere istisnanın belirlenmesinde belirleyici unsur, yüklenilen vergilerin indirime konu edilip edilemeyeceği hususudur.

Diğer vergi kanunlarında yer alan istisna ve muafiyetler KDVK bakımından hüküm

ifade etmemektedir. KDV' de bir muafiyet veya istisnadan yararlanabilmek için ilgili istisna veya muafiyetin KDVK' da yer alması gerekmektedir. Örneğin; GVK' da yer alan bir istisna veya muafiyet hakkına istinaden KDVK' da bir istisna veya muafiyetten yararlanma talebi söz konusu olmayacaktır. Çünkü KDV' de istisna veya muafiyetten yararlanmak için ilgili istisna veya muafiyetin KDVK' da yer alması gerektiği KDVK' un ilgili madde metinleriyle ifade edilmektedir. Uluslararası anlaşma hükümlerinde yer alan hakların saklı olduğu unutulmamalıdır. Uluslararası anlaşmalar bu yetkiyi Anayasanın 90. Madde metninden almaktadır. Anayasanın ilgili madde metninde bu durum; *''Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir.''* şeklinde ifade edilmektedir. KDVK' da hüküm bulunsun ya da bulunmasın, uluslararası bir anlaşmada KDV' ye dair bir istisna veya muafiyet söz konusu ise uluslararası anlaşma hükmü uygulanacaktır (T.C. Anayasası, 1982:90).

2.2. Genel Esaslara Göre KDV İadesi

KDV iadesi, mükellefin talebi üzerine nakden veya mahsuben yerine getirilmektedir. Bu işlemler 26 Nisan 2014 Tarih ve 28983 Sayı ile RG' de yayımlanmış olan KDV Genel Uygulama Tebliğinde (KDVGUT) belirtilen şekil ve esaslara göre yerine getirilmektedir.

Nakden iade yönetimi ile mükellef iade alacağını isminden de anlaşacağı üzere belirli şartların yerine getirilmesi sonucunda nakit olarak almaktadır. Mahsuben iade yönetiminde mükellef ilgili KDV iade alacağını nakit olarak alamamaktadır. Mükellefin mahsup talebi öncelikle vergi borçlarına sonrasında ise Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) prim borçlarına mahsup edilerek yerine getirilmektedir. Mükellef, KDV iade alacağını vergi borçları ve SGK prim borçlarını ödemeden nakden iade şeklinde talep edememektedir. Mükellefin nakden iade talebinde bulunabilmesi ve KDV iade alacağını nakden alabilmesi için güncel ödenmesi gereken vergi ya da SGK prim borcunun olmaması gerekmektedir.

Mahsuben iade yönetimi ile hazineden nakit çıkışın önü engellenmekte, devletin gelir kaynaklarından olan vergi ve prim borçları mükellef tarafından zamanında ve daha hızlı bir şekilde ödenmektedir. Devlet, mahsuben iade yöntemi sayesinde zamanında ödenmemiş olan devlet alacaklarının tahsili için ayrıca bir takip ya da tahsilat işlemine gerek duymamaktadır.

Mükellef tarafından bir dönem içerisinde nakden iade ve mahsuben iade talebinin

birlikte yapılması durumunda, öncelikle mükellefin mahsup talebi yerine getirilecek, mahsup sonrasında kalan miktar gerekli ödevlerin yerine getirilmesi sonucunda nakden iade edilebilecektir.

Mükellefin nakden iade talepleri KDV Genel Uygulama Tebliği'nde (KDVGUT) ifade edilen; teminat yahut inceleme raporu aranmayan sınırın altında kalan iadeler, Vergi İnceleme Raporu (VİR) ile yapılan iadeler, YMM raporu ile yapılan iadeler ve teminat karşılığı yapılan iadeler şeklinde yerine getirilirken, mahsuben iade talepleri; vergi ve SGK prim borçlarına mahsup şeklinde yerine getirilmektedir.

Mükelleflerin iade taleplerinin VD tarafından yerine getirilmesinde aranacak belgeler KDVGUT' un IV. bölümünde yer alan KDV İadesinde Ortak Hususlar 7. Madde metninde ifade edilmiştir. Burada ifade edilen belgelerin her istisna için ortak mahiyette olduğu, ayrıca her istisna için farklı belge ve bilgilerin de tebliğin ilgili maddelerine istinaden talep edilebileceği hususuna dikkat etmek gerekmektedir. Tebliğin ilgili madde metnine göre aranacak belgeler şunlardır;

- Mükellef tarafından oluşturulan İade Talep Dilekçesi
- İndirilecek KDV'nin yer aldığı liste
- Yüklenilen KDV'nin yer aldığı liste
- KDV Hesaplama tablosu
- Satış faturalarının yer aldığı liste

İfade edilen belgelerin asıllarının VD' ye verilmesi gerekmektedir. Fotokopi verilmesi durumunda verilen belgelerin üzerinde asılları ile aynı olduğunu gösteren kaşe ve imzanın olması gerekmektedir.

İade talebinde aranacak olan belgeler VD tarafından elektronik ortamda 'İnternet Vergi Dairesi' üzerinden alınmaktadır. Elektronik olarak iletilen belgelerin ayrıca kâğıt olarak gönderilmesine gerek yoktur (KDVGUT, 2014: IV/A-7).

2.2.1. Nakden İade

Nakden iade yönetiminde aranan usul ve şartların mahsuben iade yönetime göre daha ağır olduğu görülmektedir. Mahsuben iade yönetiminde genel olarak rapor ya da teminat talep edilmezken, nakden iade yönteminde belli sınırları aşan iade talepleri rapor ya da teminat sonucuna göre yerine getirilmektedir. Nakden iade yönteminde ilgili mükellefe nakit akışı olduğundan yerine getirilme koşulları daha ağırdır. Çünkü verilen nakit paranın geri alınamama riski vardır. Halbuki mahsuben iade yönteminde

bir sorun olduğu zaman mahsubu yapılan borcun mahsup işlemi iptal edilerek tekrar cari borç konumuna getirilebilme durumu vardır. Bu durum mahsuben iade yöntemini mükellefler için daha cazip duruma getirmektedir.

KDV iade taleplerinin uygulandığı ilk yıllarda nakden iade taleplerinin esasen vergi inceleme elemanı tarafından düzenlenen VİR'e göre yerine getirildiği görülmektedir. Bu durumun sonucu olarak zamanla vergi inceleme elemanlarının iş yükünün arttığı, mükelleflerin vergi alacaklarını alma sürelerinin uzadığı görülmektedir. Bu durum sonucunda belli miktarı aşmayan iade taleplerinin, rapor veya teminat aranmadan yerine getirildiği görülmektedir.

Belirli miktarı aşan nakden iade talepleri, rapor veya teminat verilmesi sonucunda yerine getirilmektedir. Vergi inceleme elemanı tarafından düzenlenecek olan VİR zaman alacağından mükellefin iade miktarını VİR düzenlenmeden almak istemesi durumunda teminat gösterecek ve KDV iade miktarını avans almış gibi olacaktır. Bu durumda verilen teminat VİR sonucuna göre iade edilecektir.

İade taleplerini nakden ve VİR sonucunu beklemeden almak isteyen mükelleflerin teminat göstermeleri gerekmektedir. Gösterilecek teminat miktarının her mükellef için aynı olmadığı hususuna dikkat etmek gerekmektedir. Normal şartlar altında mükelleften talep edilecek teminat miktarının nakden iade talep ettiği tutar kadar olması gerekmektedir. Ancak ilgili kanunlarda nakden iade talep eden bazı mükelleflerden indirimli teminat, bazı mükelleflerden ise artırımlı teminat talep edildiği, kamu kurum ve kuruluşlarından ise teminat talep edilmediği görülmektedir.

Mükelleflerden alınan teminatlar, VİR sonucuna göre iade edilebilmektedir. Uygulama içerisinde VİR sonucunun beklenmesinin zaman aldığı ve mükellef üzerinde ayrıca bir ekonomik etki yarattığı görüldüğünden, HMB tarafından mükelleflere, verilen teminatların VİR sonucu beklenmeden YMM tarafından düzenlenecek olan KDV İadesi Tasdik Raporuyla alabilme hakkı tanınmaktadır.

Bütün nakden iade taleplerinin teminat, VİR yahut YMM raporu ile sonuçlandırılmaya çalışılması hem zaman alacağından hem de iş yükünü artıracağından KDVGUT' de belirtilen miktarı geçmeyen nakden iade talepleri; rapor ya da teminat aranmadan yapılmakta, belirtilen miktarı geçen nakden iade talepleri teminat yahut rapor sonucuna göre sonuçlandırılmaktadır.

2.2.1.1. Teminat ve İnceleme Raporu Aranmayan Sınırın Altındaki İadeler

İade hakkı doğuran işlemler bakımından HMB tarafından belirlenmiş sınırı geçmeyen (her istisna için ilgili bölümlerde belirtilmektedir) nakden iade talepleri teminat veya VİR aranmaksızın sonuçlandırılmaktadır. Teminat yahut rapor aranmadan yapılacak iadelerde sınır, her istisna için ayrıdır ve bu sınırlar KDVGUT' un ilgili madde metinlerinde ifade edilmektedir. Örneğin; KDVGUT' de, TR' de ikamet etmeyen taşımacılarla fuar ve sergi katılımcılarına yapılan teslim ve hizmetlerde rapor veya teminat aranmadan yapılacak nakden iade sınırı 1.000 TL, İhraç Kayıtlı Satışlar (İKS) için bu sınır 5.000 TL olarak ifade edilmektedir (Gülçiçek, 2015: 859).

Teminat ve VİR olmadan belirli tutarı aşmayan nakden iade taleplerinin yerine getirilmesindeki amaç; vergi inceleme elemanının iş yükünü azaltmak, vergi inceleme işlemlerinin daha etkili ve kısa sürede yerine getirilmesini sağlamak, belirli bir tutarın üzerinde olmayan ve küçük olarak ifade edilebilecek iade talepleri yüzünden mükellefin ve idarenin fazladan oluşacak çalışma yükünü azaltmak, iade işlemlerinin daha hızlı yürütülmesini sağlamaktır.

Konuya ilişkin olarak KDVGUT' un IV. A. 3. bölümünde;

''Talep, iade talep dilekçesi ve Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerin tamamlanıp, KDVİRA sistemi tarafından "KDV İadesi Kontrol Raporu"nun üretilmesinden ve teyidi gereken belgelerin teyidi (örneğin, mal ihracatında gümrük beyannamesinin ve/veya onaylı fatura ya da özel faturaların teyidi) ile aşağıda belirtilen şartların gerçekleşmesinden sonra yerine getirilir.

a) Liste sorgulamaları sırasında Tebliğin (IV/E) bölümü kapsamında olumsuzluk bulunan mükelleflerin iade talepleri, söz konusu bölümde yapılan açıklamalara göre yerine getirilir.

b) İşlemin tevsiki için ibraz edilen belgelerin teyidi gerçekleşen kısmına isabet eden tutarların kısmen iadesi de mümkündür.

c)İade için belirlenen limitlerin daha sonra değiştirilmesi halinde iade taleplerinin değerlendirilmesinde aksi belirtilmedikçe iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminde geçerli limitler esas alınır.

ç) İade için belirlenen limit, bir vergilendirme dönemindeki iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin iade taleplerinin toplamına bir defa uygulanır.'' ifadeleri yer almaktadır (KDVGUT, 2014: IV/A-3).

Örneğin; X A.Ş.'nin 2020 Nisan döneminde İKS istisnasından dolayı 50.000 TL tutarında bir KDV iadesi alacağı bulunmaktadır. İlgili mükellefin bu döneme ait iade

alacağını nakden almak için talepte bulunduğunu var sayalım. Öncelikle her istisna sınırının farklı olduğu unutulmamalıdır. Mükellef bu durumda KDVGUT' de İKS için belirlenmiş olan 5.000 TL'lik kısmı için VİR, YMM raporu veya teminat ibraz etmeyecek, kalan 45.000 TL'lik kısmın iadesini alabilmek için ise YMM raporu veya teminat gösterecek ya da VİR sonucuna göre iadesinin yapılmasını talep edecektir. İfade edilen örnekte KDV iadesi tutarının 50.000 TL değil 3.000 TL olması durumunda ilgili mükelleften rapor veya teminat talep edilmeyecek, mükellefin iade işlemleri VD tarafından gerekli belge ve bilgilerin kendilerine eksiksiz ve doğru bir şekilde ulaştırılmasından sonra yerine getirilecektir.

İfade edilen örnekte mükellefin 2020 Nisan ayına (dönemine) ait KDV iade alacağını nakit olarak ve bir defada talep ettiği hususuna da dikkat etmek gerekmektedir. Bu durumda rapor ve teminat aranmadan yapılacak sınır bir defada uygulanmakta ve kalan kısmı değerlendirmeye göre iade edilmiş olmaktadır. Mükellefin bir döneme ait KDV iade alacağını nakden tek seferde değil, kısım kısım talep etmesi durumunda bu sınırın bir defa uygulanacağına dikkat etmek gerekmektedir. Uygulanacak olan sınırın talep sayısına göre değil, bir döneme göre hesaplandığına dikkat etmek gerekmektedir. Örneğin; mükellef A'nın 2020 Nisan ayına ait 50.000 TL tutarındaki KDV iadesi alacağı için önce 20.000 TL miktarlı bölüm, sonrasında 30.000 TL miktarlı bölümü için iade talep dilekçesi girdiğini var sayalım. Bu durumda ilk seferde talep edilen 20.000 TL miktarlı kısmın 5.000 TL'si için rapor veya teminat talep edilmeyecek kalan 15.000 TL miktarlı bölümün nakden iadesi için ise rapor veya teminat talep edilecektir. Kalan 30.000 TL miktarlı bölümün iadesindeyse 30.000 TL miktarlı iade talebinin tamamı için rapor veya teminat talep edilecektir. Çünkü rapor veya teminat gerektirmeyen sınır hakkı mükellef tarafından ilk iade kısmı olan 20.000 TL'nin alındığı kısımda uygulanmaktadır. Dolayısıyla mükellefin ikinci kısımda talep edilen 30.000 TL için bu haktan tekrar yararlanması söz konusu olmayacaktır.

2.2.1.2. Vergi İnceleme Raporu ile Yapılan İadeler

Vergi incelemesinden ne anlaşılması gerektiği VUK 134. Madde metninde; *''ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.''* olarak açıklanmıştır. İlgili kanunlara göre defter tutmak zorunda olan mükellefler vergi incelemesine tabi olmaktadır. Vergi inceleme işlemlerinin hangi zamanda yapılacağının evvelden mükellefe haber verilmesi şart değildir. Vergi inceleme işlemleri incelenen mükellefin iş yerinde yapılmaktadır. İncelemenin mükellefin iş

yerinde yapılmasının mümkün olmadığı durumlarında, mükellefin rızası alınmak şartı ile vergi incelemesi dairede de yapılabilmektedir (VUK, 1961:134).

VİR, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların düzenlediği raporlardır. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar VUK. 135. Madde metninde sayılmıştır. Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere Vergi Müfettiş ve yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, VD müdürleri vergi incelemesi yapma hususunda yetkilidirler (VUK, 1961:135).

Hangi durumlarda KDV iadesinin VİR ile yerine getirileceğine ilişkin olarak KDVGUT' un IV. A. 6. bölümünde;

''Mükelleflerin;

i. İadelerini vergi inceleme raporu sonucunda almak istemeleri,

ii. İadesini talep ettikleri KDV'nin Tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilen miktarı aştığı hallerde; (teminat göstermek veya YMM Raporu ibraz etmeleri gerekmesine rağmen) teminat göstermemeleri veya iadelerini YMM tasdik raporu ile alacaklarını beyan etmemeleri,

iii. Bu Tebliğin ilgili bölümlerine göre münhasıran vergi inceleme raporu ile iade öngörülmesi,

iv. Teminat veya YMM raporu karşılığı iade talep edilmesine karşın vergi dairelerinin yapacakları kontrollerde tespit edilen eksiklik veya olumsuzlukların mevzuata uygun şekilde düzeltilmemesi hallerinde iade talepleri vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Yukarıda ilk iki sıra kapsamına giren taleplerde, inceleme başlamadan önce inceleme yoluyla iade talebinden vazgeçilerek YMM tasdik raporu ibrazı ile iade talep edilmesi de mümkündür. Bu gibi durumlarda teminat verilmesi halinde ise teminat, vergi inceleme raporu sonucuna veya YMM raporuna göre çözülür.'' ifadeleri yer almaktadır. KDVGUT hükümlerinden anlaşılacağı üzere mükellef, KDV iadesi alacağını VİR sonucuna göre alabilmektedir (KDVGUT, 2014: IV/A-6).

KDV iadesinden doğan alacak hakkının KDVGUT' de yer alan ve her istisna için ayrı olarak belirlenmiş olan sınırı aşmaması durumunda mükellefin KDV iadesi talebi rapor veya teminat aranmadan yerine getirilecektir. KDVGUT' de belirtilen sınırı geçen iade taleplerinde sınırı geçen miktar kadar teminat gösterilmesi yahut rapor düzenlenmesi gerekmektedir. KDVGUT' de belirtilen sınırı aşan kısım için YMM raporu veya teminat gösterilmesinin zorunlu olduğu durumda mükellefin bu ödevi yerine getirmemesi durumunda ilgili iade talebi VİR sonucuna göre yerine

getirilmektedir.

Mükellefler KDV iadesi alacaklarını teminat göstermek suretiyle de alabilmektedir. Mükellef tarafından gösterilen teminatlar düzenlenecek olan YMM raporu sonucuna göre mükellefe iade edilmektedir. Mükellef tarafından verilen teminatın çözümünün yapılması için düzenlenmesi gereken YMM raporunun süresi içerisinde VD' ye verilmemesi ya da ilgili YMM raporunun hiç düzenlenmemesi durumunda ilgili teminat, düzenlenecek olan VİR sonucuna göre çözülecektir.

Mükellefin KDV iadesi alacağını, 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunundan doğan borçlarına mahsup talep etme hakkı vardır. Mükellefin KDV iadesinden doğan alacağını 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunundan doğan borçlarına mahsuben talep etmesi durumunda, mükellefin bu mahsup talebi VİR sonucuna göre yerine getirilecektir.

2.2.1.3. Yeminli Mali Müşavir Raporu ile Yapılan İadeler

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve YMM Kanununun 12. Maddesinde YMM tarafından yapılacak tasdikler ve bu tasdiklerden doğacak sorumlulukları ifade edilmektedir. İlgili madde metninde; *''Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar.''* ifadesi yer almaktadır. Buna göre YMM, düzenlemiş olduğu raporda mükellef ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olmaktadır. YMM'nin sorumluluğu, tasdikini yapmış olduğu dönemlerle sınırlıdır. Örneğin; X A.Ş.'nin 2020 Nisan dönemine ait KDV iadesi raporunu YMM A düzenlemiş olsun. Bu dönem için düzenlenen raporun sonuç kısmının sehven hatalı olarak düzenlenmesi sonucu 40.000 TL iade alması gereken mükellefin 400.000 TL iade aldığını ve VD tarafından da bu hususun düzenlenen YMM raporunda belirtilen iade miktarı mükellef tarafından alındıktan sonra fark edildiğini var sayalım. Bu durumda YMM A, kesilecek cezalarda X A.Ş. ile birlikte sorumlu olacaktır. YMM A, ilgili firma adına düzenlemiş olduğu 2020 Nisan dönemine ait KDV iadesi raporunda mükellefle birlikte sorumlu olacak, tasdikini yapmadığı dönemlerle ilgili olarak kendisine bir sorumluluk yüklenilemeyecektir (Gülçiçek, 2015: 860).

Mükelleflerin KDV iadesi alacaklarını YMM raporu ile alma hakları vardır. Bu durumda ilgili döneme ait YMM raporu VD' ye ibraz edildiğinde KDV iadesi işlemleri yerine getirilecektir. YMM tarafından düzenlenen rapor ibraz edilmedikçe KDV iadesi işlemleri yerine getirilemeyecektir. İlgili mükelleflerin YMM raporu düzenleninceye

kadar teminat göstermek suretiyle ilgili iade alacağını alabilme hakları vardır. Mükellef tarafından gösterilen teminat YMM raporu ile çözülebilmektedir. Bu şekilde yapılan iade işlemlerinde vergi incelemesine gerek yoktur (Oktar, 2009: 73).

YMM raporuyla iade taleplerini gerçekleştiren mükelleflerin iade talepleri rapor teslim edilinceye kadar teminat göstermeleri durumunda yerine getirilecek, gösterilen teminatlar düzenlenecek YMM raporu ile mükellefe iade edilecektir. Mükellef tarafından gösterilen teminatın çözülmesine (geri verilmesine) ait YMM raporunun, iade işleminin gerçekleştirildiği tarihten başlayarak 6 ay içerisinde VD' ye teslim edilmesi gerekmektedir. Belirtilen bu süre içerisinde raporun ibraz edilmemesi durumunda gösterilen teminat, VİR sonucuna göre çözülecektir.

Belirtilen 6 aylık süre içerisinde ilgili raporu ibraz edemeyecek olanların VUK 17. Madde metninde düzenlenmiş olan 'Mühlet Verme' hükümlerine istinaden ek süre talep etme hakları vardır. Bir mükellefin ek süre talebinden yararlanabilmesi için;

- Belirtilen süre dolmadan önce talepte bulunmalıdır
- Mükellef talebini yazı ile yerine getirmelidir
- Mükellefin haklı bir mazeretinin olması gerekmektedir
- Mükellef tarafından gösterilecek olan mazeretin, ilgili makam tarafından kabul edilmesi gerekmektedir.
- Ek sürenin verilmesi durumunda vergi alacağının riske girmemesi gerekmektedir.

Mükelleflerin belirtilen ek süre taleplerinin olumsuz karşılanması ya da verilen ek süre içerisinde ilgili YMM raporunun ibraz edilmemesi durumunda mükellef tarafından gösterilen teminatlar, VİR sonucuna göre çözülecektir.

Mükellefler söz konusu iade miktarlarının birazını mahsup, birazını da nakit olarak almak hakkına sahiptirler. Böyle bir durumda, iade için istenen bilgi ve belgelerin teslim edilmiş olması şartıyla öncelikle ödeme zamanı içerisinde olunan borçlara mahsup yapılır.

Bir döneme ait birbirinden ayrı işlemler üzerinden doğan iade talepleri için tek YMM raporu düzenlenebilir. Bir takvim yılını geçmemek ve her bir döneme ait bilgi ve hesaplamaların ayrı olacak şekilde yer alması şartıyla birden fazla dönem için de tek YMM raporu düzenlenebilir. Örneğin; YMM A, X A.Ş.'nin 2020 Ocak ve 2020 Şubat dönemleri için ayrı ayrı KDV iadesi raporu düzenleyebileceği gibi 2020 Ocak – 2020 Şubat dönemleri için tek bir KDV iadesi raporu düzenleyebilecektir. KDVGUT' un

ilgili madde metninde ifade edildiği üzere mükellef KDV iadesi alacağını kısmen mahsup kısmen nakden iade olacak şekilde de talep etme hakkına sahiptir. Bu durumda öncelikle mükellefin mahsup işlemleri yerine getirilecek, kalan miktar ise gerekli ödevlerin mükellef tarafından yerine getirilmesi sonucunda nakden alınabilecektir (KDVGUT, 2014: IV/A-4-1).

2.2.1.4. Teminat Karşılığı ile Yapılan İadeler

Mükellefler KDVGUT' de yer alan ve her bir işlem için ayrı ayrı olarak belirlenen nakden iade sınırını aşan miktarlarını YMM raporu veya VİR düzenlenmeden önce teminat göstermek suretiyle iade alabilmektedir. Mükellef tarafından gösterilen teminat, YMM raporu veya VİR'e istinaden çözülebilmektedir.

Mükellefler tarafından teminat olarak ibraz edilebilecek şeyler 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun (AATUHK) 10. Madde metninde ifade edilmektedir. İlgili maddede ifade edildiği üzere;

- Para
- Bankalar veya özel finans kurumları tarafından verilen kesin ve süresiz teminat mektupları
- Hazine Müsteşarlığınca (Hazine Müsteşarlığına ait iş ve işlemler HMB tarafından yürütülmektedir) ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri ya da bu senetler yerine düzenlenen belgeler
- Hükümet tarafından belli edilecek olan Milli esham ve tahvilat
- İlgililer ya da ilgililer lehine üçüncü kişiler tarafından gösterilen ve alacaklı olan amme idaresince haciz varakasına müsteniden haczedilen menkul ya da gayrimenkul mallar teminat olarak kabul edilmektedir (AATUHK, 1953:10).

Mükelleflerin iade işlemlerinin yerine getirilmesinde gösterecekleri teminat miktarları aynı değildir. Mükellefler tarafından gösterilecek olan teminat miktarı esasında KDVGUT' un ilgili maddelerinde her iade için ayrı olarak belirlenmiş olan sınırı aşan miktarın tamamı kadardır. Ancak vergi kanunlarında mükelleflerin özelliklerine ve ödevlerini yerine getirmeleri durumuna göre bazı mükelleflerden indirimli bazı mükelleflerden ise artırımlı teminat gösterilmesi talep edildiği görülmektedir.

Mükellefler teminat karşılığı iade taleplerinde genellikle bankalardan almış oldukları teminat mektuplarını teminat olarak göstermektedirler. Bankalar tarafından düzenlenen teminat mektuplarının KDVGUT ekinde yer alan teminat mektubu

örneğine uygun olması gerekmektedir. Söz konusu teminat mektuplarını düzenleyecek olan bankalar, 5411 Sayılı Bankacılık Kanununda ifade edilen bankalar olmalıdır. Bankalardan alınan teminat mektuplarının kesin ve süresiz olması, paraya çevrilmek istendiğinde banka tarafından hiçbir kısıtlamaya tabi tutulmadan paraya çevrilebilmesi gerekmektedir.

Teminat göstererek yapılan nakden iade işlemlerinin yerine getirilmesi konusunda dikkat edilmesi gereken husus; sadece teminat göstermenin iade taleplerinin yerine getirilmesi için yeterli olmadığıdır. Mükellef teminat göstererek iade alacağını avans olarak almakta, sonrasında mükellefin gösterdiği teminat, YMM raporu veya VİR' e istinaden çözülerek mükellefe geri verilmekte ve böylelikle iade işlemleri son bulmaktadır. Daha önce de ifade ettiğimiz gibi KDVGUT' un ilgili madde metinlerinde belirtilen sınırı aşan nakit iade talepleri; YMM raporu yahut VİR sonucuna göre gerçekleştirilmektedir. YMM raporu düzenlenmeden veya VİR sonucu beklenmeden teminat göstererek nakden iade miktarını almak mükellefe tanınmış bir haktır (Oktar, 2009: 162).

Mükelleflerin teminat karşılığı nakden iade talepleri, bu talebe ilişkin İade Talep Dilekçesi, gösterilecek olan teminat ve ibrazı zorunlu olan diğer bilgi ve belgelerin mükellef tarafından sistem üzerinden gönderilmesi, KDVİRA adı verilen ve bu sistem üzerinden oluşturulan 'KDV İadesi Kontrol Raporu'nun alınması ve iadeye ilişkin gerekli çalışmaların yapılmasından sonra 10 gün içerisinde VD tarafından yerine getirilmektedir.

Mükellef tarafından gösterilen banka teminat mektubunun teyidi yapılmadan iade işlemleri yerine getirilmemektedir. Teyit işlemi öncelikle elektronik ortamda, tüm bankalar tarafından HMB veri ambarına yollanan bilgilerle yapılmaktadır. Elektronik ortamda teyidin yapılamaması durumunda teyit işlemi, banka teminat mektubunu veren banka şubesiyle direkt yapılmaktadır.

Teminat mektubu, düzenlenen VİR ya da YMM raporu sonucuna göre mükellefe iade edilmektedir. Teminat mektubunu alan VD, bu mektubu mükellefe iade ederken mektubun üzerine görülecek şekilde *''KDV iadesi dolayısıyla alınan bu teminat mektubunun vergi dairemizde olan işlemi sona ermiştir.''* ifadesini şerh düşmektedir. Belirtilen şerhle birlikte mektubun üzerine mektubun iade edildiği tarih yazılır, mühürlenir ve yetkili olanlar tarafından imzalanır (KDVGUT, 2014: IV/A-5-4).

2.2.2. Mahsuben İade

Mükellefler, KDV iadesinden doğan alacaklarını nakden iade talep edebilecekleri gibi vergi ve SGK prim borçlarına mahsup olarak da talep edebilirler. KDV iadesinin mahsup yoluyla kimlerin ve hangi borçlarına mahsup edilebileceği KDVGUT' un ilgili madde metninde;

''KDV iade alacağı mükellefin kendisinin veya ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kolektif ve adi komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların),

-Vergi dairelerince takip edilen amme alacaklarına,

-İthalat sırasında uygulanan vergilere,

-Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) prim borçlarına mahsuben iade edilebilir.'' şeklinde ifade edilmektedir (KDVGUT, 2014: IV/A-2-1).

Mahsuben iade talebinin VD tarafından yerine getirilmesi için mükellef tarafından İade Talep Dilekçesinin elektronik ortamda sisteme girilmesi ve mahsuben iadede gerekli olan bütün bilgi ve belgelerin VD' ye eksiksiz bir şekilde verilmesi gerekmektedir. İlgili VD' ye ibraz edilecek belgelerin onaylı ya da teyidinin alınmış olması gerekmektedir. Mükellefin mahsuben iade taleplerinin yerine getirilmesi için öncelikle mükellef tarafından sisteme İade Talep Dilekçesinin girilmiş olması gerektiğine dikkat etmek gerekmektedir. İade Talep Dilekçesi olmadan veya sözlü olarak yapılan beyanlara istinaden VD tarafından mükellefin mahsup işlemleri yerine getirilemeyecektir. Bu durumda mükellefin iade talebinde bulunmadığı kabul edilecektir (Oktar, 2009: 174).

Mahsuben iade istekleri, istenilen bilgi ve belgelerin mükellef tarafından tamamlanıp, elektronik ortamda oluşturulan KDV İadesi Kontrol Raporunun sistemde oluştuğu tarih itibariyle, olumsuzluk tespit edilmeyen miktarla sınırlı olacak şekilde yerine getirilecektir. Oluşturulan raporda olumsuzluk tespit edilmesi durumunda mükellefin mahsup talebi olumsuzlukların giderilmesi sonucunda yerine getirilecektir.

Mahsup işlemlerinin VD tarafından yerine getirilebilmesi için öncelikle iade talebinin mükellef tarafından sisteme girilmesi, sonrasında mahsuben iadede gerekli olan bilgi ve belgelerin doğru ve eksiksiz olacak şekilde VD' ye ibraz edilmesi gerekmektedir. VD tarafından bir eksiklik bulunması durumunda mükelleften 30 gün içerisinde bu eksiklikleri gidermesi ya da izahta bulunması yazı ile istenmektedir. Verilen süre içerisinde belirtilen olumsuzlukları ya da eksiklikleri gideren mükelleflerin mahsup talepleri VD tarafından yerine getirilmektedir. Bu durumda mahsup işlemleri mükellef

tarafından iade talep dilekçesinin girilmiş olduğu tarih baz alınarak gerçekleştirilir ve herhangi bir gecikme zammı uygulanmaz. Burada mükellefin eksiklikleri ya da olumsuzlukları düzeltmesi için 30 günlük süresinin olduğuna ve bu 30 günlük süre dolduktan sonra mükellef tarafından olumsuzlukların ya da eksikliklerin giderilmesi durumunda gecikme zammından kurtulamayacağına dikkat etmek gerekmektedir (KDVGUT, 2014: IV/A-2-1-2).

Mükellefin iade alacağını mahsuben talep etmesi durumunda, mükelleften teminat göstermesi, VİR veya YMM raporu aranmayacaktır. Mahsuben iade talebinde herhangi bir miktar sınırlaması yoktur. Mükellefin KDV iadesinden doğan alacağının miktarına bakılmaksızın mahsup talepleri yerine getirilmektedir. Örneğin; X A.Ş.'nin 2020 Mart dönemine ait mal ihracından doğan 24.000 TL KDV iadesi alacağı olduğunu ve aynı zamanda 30.000 TL vergi borcu olduğunu var sayalım. X A.Ş.'nin KDV iadesinden doğan vergi alacağını ilgili VD borçlarına mahsup etmek istemesi durumunda herhangi bir teminat, YMM raporu ya da VİR aranmadan mahsup işlemleri VD tarafından yerine getirilecektir. Bu durumda 30.000 TL olan vergi borçları, mahsup işlemleri sonunda 6.000 TL'ye düşecektir.

VD' nin mükellefe ait mahsup işlemlerini zamanında yerine getirmemesinden dolayı mükellefin VD' ye olan borçlarına herhangi bir cezai işlem uygulanamayacaktır. Burada önemli olan mükellefin mahsup dilekçesini zamanında vermesidir. Sistemde kayıtlı bir dilekçe bulunduktan sonra VD işlemleri süresinden sonra yapsa bile mükellefe herhangi bir cezai işlem uygulanamayacaktır.

Mükellefin iade alacağını kısmen mahsup kısmen de nakden almak istemesi durumunda öncelikle mahsup işlemleri yerine getirilmekte sonrasında nakden iade işlemleri yapılmaktadır. Kısmen mahsup kısmen nakden iade şeklinde yapılacak iadelerde, mahsup sonrası kalan kısmın nakden iadesi, KDVGUT' de yer alan nakden iade hükümlerine göre yerine getirilecektir.

2.2.2.1. Vergi Borçlarına Mahsup

Mükellef, KDV iadesinden doğan alacağını nakden alabileceği gibi VD' ye olan tüm borçlarına mahsup şeklinde de talep edebilmektedir. Mükellefin mahsup işlemlerinin VD tarafından yerine getirilebilmesi için öncelikle VD' ye olan borçlarına mahsup talep edildiğini gösteren İade Talep Dilekçesinin mükellef tarafından sisteme girilmiş olması ve iadeye esas teşkil eden tüm bilgi ve belgelerin mükellef tarafından ilgili VD' ye tam ve eksiksiz bir şekilde verilmiş olması gerekmektedir.

Örneğin; X Komandit Şirketinin 2020 Nisan dönemine ait 100.000 TL KDV iade alacağı olduğunu, ilgili şirkete Bay A'nın (Komandite ortak) %70, Bay B'nin (komanditer ortak) ise %30 oranında ortak olduğunu, şirket ortakları olan Bay A'nın 40.000 TL, Bay B'nin 50.000 TL vergi borcu olduğunu var sayalım. Bu durumda Bay A'nın 40.000 TL miktarındaki vergi borcunun, X Komandit Şirketinin 2020 Nisan dönemine ait 100.000 TL KDV iade alacağından, komandite ortak olması nedeniyle hissesi oranında (%70) mahsubu mümkün bulunmaktadır. Bu durumda KDV iade alacağı 100.000 TL olduğundan ve Bay A'nın ortaklık payının %70 olmasından dolayı, Bay A'nın 70.000 TL' ye kadar olan vergi borçları için mahsup talep edilebilecektir. Örneğimizde Bay A'nın vergi borcu 40.000 TL olarak var sayıldığından, Bay A'nın 40.000 TL'lik vergi borcu mahsup yolu ile giderilebilecektir. Ancak Bay B'nin vergi borcu için X Komandit Şirketinin KDV iade alacağından mahsup talep edilemeyecektir. Çünkü KDVGUT' un ilgili madde metninde, Adi Komandit Şirketlerinin komanditer ortaklarının vergi borçlarına mahsup talep edilemeyeceği hususu ifade edilmektedir.

2.2.2.2. Sosyal Güvenlik Kurumu Prim Borçlarına Mahsup

KDV iadesinden doğan alacaklar borçlara mahsuben talep edilebilmektedir. Mükellefler, VD' ye olan vergi borçlarına mahsup talep edebilecekleri gibi SGK prim borçlarına da mahsup talep edebilirler. Prim borçlarına mahsup işleminin yapılabilmesi için mükellefin VD' ye herhangi bir borcunun olmaması gerekmektedir. Prim borçlarına mahsup işlemleri yerine getirilirken VD çalışanı ilk önce VD' ye borcunun olup olmadığını kontrol etmekte, borcun olmadığı tespit edildikten sonra da gerekli işlemler yerine getirilmektedir. Örneğin; Mükellef A'nın 2020 Kasım dönemine ait 19.500 TL iade alacağı, VD' ye 3.500 TL borcu ve 4.000 TL SGK prim borcu olduğunu varsayalım. Bu durumda öncelikle mükellefin VD' ye borcu tahsil edilecek kalan miktar üzerinden de prim borcunun mahsubu gerçekleştirilecektir. Mükellefin VD' ye olan borcu 21.500 TL olsaydı prim borcuna mahsup işlemi yerine getirilemeyecekti. Çünkü iade alacağının tamamı öncelikle VD' ye olan borcuna mahsup yapılacağından dolayı prim borcuna yetecek bir miktar kalmayacaktı. Mükellefin prim borçlarına mahsup talep etmeden önce VD' ye borcunun olup olmadığını tespit etmesi gerekmektedir. Çünkü VD' ye borç varken prim borcuna mahsup yapılamayacağından, mükellef prim borçlarına mahsup yapılamadığı için prim borçları ödenmemiş olacağından cezai müeyyidelerle karşılaşacaktır.

2.3. Özel Esaslara Göre KDV İadesi

Haklarında sahte ya da muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullandığı yahut düzenlediği tespit ya da rapor olan mükelleflerin KDV iade talepleri KDVGUT'de yer alan özel esaslar hükümlerine göre yerine getirilmektedir.

KDV iade istekleri özel esaslar hükümlerine göre gerçekleştirilen mükelleflerin kimler olduğu KDVGUT' un ilgili madde metninde;

''- 213 sayılı Kanunun (153/A) maddesi kapsamına giren mükellefler,

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiiline iştirak eden mükellefler de dâhil olmak üzere sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma konusunda haklarında "olumsuz rapor" veya "olumsuz tespit" bulunan mükellefler,

-Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme konusunda haklarında "olumsuz rapor" bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler,

Haklarında "olumsuz rapor" veya "olumsuz tespit" bulunan mükelleflerin iade taleplerinin bulunmaması; bunlardan doğrudan mal ve/veya hizmet alan mükellefler ile bu kapsamdaki mükelleflerden haklarında "sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz raporu" veya "sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz tespiti" bulunanların raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükelleflerin iade taleplerinde özel esaslar uygulanmasına engel teşkil etmez.'' şeklinde ifade edilmektedir (KDVGUT, 2014: IV/E-1-3).

Bazı hususlarda haklarında tespit bulunan mükelleflerin KDV iade işlemleri KDVGUT' un ilgili madde metinlerinde ifade edilen özel esaslar hükümlerine göre yerine getirilmektedir. Bu hususlar şunlardır;

- Verilmesi gerekli olan beyannamelerin verilmemesi
- Mükellefin adresinde bulunmaması
- Mükellefin ibraz etmesi gereken defter ya da belgeleri ibraz etmemesi
- Mükellefe KDV yönünden ihtiyati tahakkuk uygulanması
- Mükellefe KDV yönünden ihtiyati haciz uygulanması

KDV iadesi açısından özel esaslara tabi olmamakla birlikte özel esaslara tabi olan mükelleften mal yahut hizmet satın alan mükelleflerin iade işlemleri KDVGUT' un ilgili madde metinlerinde ifade edilen özel esaslar hükümlerine göre yerine getirilmektedir.

Mükellefin kendisine ait olumsuz rapor veya tespit bulunmamasına karşılık özel esaslara girmiş olan mükellefe mal teslimi ya da hizmet ifasında bulunulması durumunda ilgili mükellefin sahte yahut muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyicisi olarak özel esaslara tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

Bir mükellefin sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyicisi olarak özel esaslara alınabilmesi için hakkında aşağıda belirtilen rapor veya tespitlerin bulunması gerekmektedir.

- Sahte belge düzenleme raporu
- Sahte belge düzenlediğine dair tespit
- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu
- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespiti

İade talepleri, KDVGUT' un ilgili maddelerinde ifade edilen özel esaslar hükümlerine göre gerçekleştirilen mükelleflerin gerekli koşulları yerine getirmesi durumunda genel esaslara dönme durumları bulunmaktadır.

Haklarında düzenlenmiş bir rapor veya tespit olmadığı halde, mükellef hakkında yapılmış bir ihbar ya da şikâyet olması durumunda mükellefler özel esaslar hükümlerine tabi tutulamayacaktır. İhbar ya da şikâyetin mutlaka tespit edilmesi veya bir rapora bağlanması gerekmektedir.

2.3.1. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge

213 Sayılı VUK 359. Madde metninde bu kavramların ne olduğu ifade edilmektedir. Buna göre;

213 Sayılı VUK 359. Madde metninde sahte belge; *''Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir''* şeklinde ifade edilmiştir. Mal teslimi yahut hizmet ifası olmadan fatura düzenlenmesi durumunda düzenlenen fatura sahte belge olarak değerlendirilecektir. Mükellefler sahte belge düzenlemek suretiyle vergi matrahlarının tam ve doğru şekilde hesaplanmasını engellemekte, ayrıca düzenledikleri bu belgeleri indirime konu ederek vergi kayıp ve kaçağına sebep olmaktadırlar (VUK,1961:359).

Mal teslimi ya da hizmetin ifası gereği düzenlenmiş olan fatura ya da benzeri belgeler üzerinde silinti ya da ekleme yapılmış olması durumunda, üzerinde silinti ya da ekleme yapılan belge, sahte belge olarak kabul edilemeyecektir. Çünkü düzenlenen belgenin sahte belge olarak değerlendirilebilmesi için esas olan gerçekte bir mal teslimi ya da hizmet ifası olmadığı halde varmış gibi belge düzenlenmesidir. Örneğin; Mükellef Y'nin, Bay H'ye herhangi bir mal teslimi veyahut hizmet ifasında bulunmamasına rağmen 10.000 TL'lik bir fatura düzenlemesi durumunda, düzenlenen belge sahte belge olarak ifade edilecektir.

213 Sayılı VUK 359. Madde metninde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge; *''Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir''* şeklinde ifade edilmektedir. Madde metninden de anlaşılacağı üzere muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgede bir mal teslimi ya da hizmeti ifası gerçekte vardır, fakat düzenlenmiş olan belgenin içeriği, mahiyeti ya da miktarı gerçeğe aykırıdır. Örneğin; X A.Ş.'nin inşaat malzemesi satan bir firmadan 24 ton demir satın aldığını var sayalım. İnşaat firmasının düzenlediği fatura ya da benzeri belgede 24 ton yerine 8 veya 47 ton gibi rakamlar yazması durumunda düzenlenmiş olan belge, muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge olarak kabul edilecektir. Çünkü gerçekte var olan mal tesliminin miktarı farklı beyan edilmektedir (VUK,1961:359).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. İHRAÇ KAYITLI SATIŞLARDA KDV İADESİ VE UYGULAMASI, UYGULAMADA YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1. İhraç Kayıtlı Teslimlerde İhracat, İhracatçı ve İmalatçı Tanımları

İhracat, İhracat Yönetmeliğinin 4. Maddesinin 'd' bendinde; *''Bir malın, yürürlükteki ihracat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun şekilde Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılmasını veyahut Müsteşarlıkça ihracat olarak kabul edilecek sair çıkış ve işlemleri''* şeklinde ifade edilmektedir. Madde metninde ifade edilen Müsteşarlık, Dış Ticaret Müsteşarlığıdır. Müsteşarlıkların kaldırılması sonucunda Dış Ticaret Müsteşarlığının iş ve işlemleri Ticaret Bakanlığı tarafından yürütülmektedir (İhracat Yönetmeliği, 2006;4).

İhracatçı, İhracat Yönetmeliğinin 4. Maddesinin 'e' bendinde; *''İhraç edeceği mala göre ilgili İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine üye olan, vergi numarasına sahip gerçek veya tüzel kişiler ile tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat hükümlerine istinaden hukuki tasarruf yapma yetkisi tanınan ortaklıkları''* şeklinde ifade edilmektedir (İhracat Yönetmeliği, 2006;4).

İmalatçı, bir maddenin şeklini veya niteliğini el emeğiyle ya da makine veya alet kullanarak kısmen veya tamamen değiştirilmesini sağlayanlardır (Değer, 2016: 506).

3.2. İmalatçılar Tarafından İhraç Kayıtlı olarak Yapılan Teslimlerde Uyulması Gereken Usul ve Esaslar

Tecil-terkin işlemlerinden yararlanabilecekler ve özellikleri KDVGUT'de ifade edilmektedir. Tebliğ maddesine göre tecil-terkin uygulamasından sadece 'imalatçı' vasfına sahip olan satıcılar faydalanabilmektedir. Tecil-terkin uygulamasından faydalanabilecek satıcıların sahip olması gereken özellikleri KDVGUT II /A-8-3'de;

- Sanayi siciline kayıtlı olmakla birlikte sanayi sicil belgesinin yahut imalatçı olduğunu gösteren bir belgesinin olması,
- Faaliyet alanıyla ilgili bir meslek odasına kaydının bulunması,
- Faaliyet alanıyla ilgili olarak yetecek düzeyde üretim altyapısının mevcut olması,

- Üretim yaptığı zamanda uygulanan ve Sanayi Sicil Tebliğlerinde ifade edilen sayıda çalışan bulundurması,
- Üretimde kullanılacak araçlar için yetecek düzeyde otoparkının mevcut olması olarak ifade edilmektedir (KDVGUT, 2014: II /A-8-3).

İmalatçının KDVGUT madde metninde ifade edilen özelliklerinde bir değişiklik olması durumunda meydana gelen değişiklikleri en kısa zamanda ilgili VD bildirmesi gerekmektedir.

Tecil-terkin uygulamasından faydalanabilmek için, imalatçı mükellef tarafından ihracatçı mükellefe ihraç kayıtlı bir mal tesliminde bulunulması ve teslim edilecek malın bizzat imalatçı tarafından üretilmesi gerekmektedir. İmalatçı mükellef tarafından üretilmeyen veya piyasada bulunan bir başka mükelleften alınarak ihracatçı mükellefe ihraç kayıtlı olarak yapılan malların teslimi dolayısıyla tecil-terkin uygulanması söz konusu olmayacaktır. İmalatçının, ihraç kayıtlı olarak ihracatçı mükellefe yaptığı mal teslimlerinden bir kısmını kendisinin üretmesi, bir kısmını ise piyasadan tedarik etmesi durumunda; sadece imalatçının kendisinin bizzat ürettiği mallar için tecil-terkin işlemi uygulanacaktır. İmalatçı mükellef, ihracatçı mükellefe ihraç kayıtlı olarak teslim ettiği mallara ait faturada kendisinin ürettiği mallar ile piyasadan topladığı malları ayrı ayrı gösterebilir ya da iki tane ayrı fatura düzenleyebilir. Örneğin; X A.Ş. gömlek imalatçısıdır. X A.Ş.'nin ihracat işlemleri yapan Y A.Ş.' ne 5.000 adet gömleği ihraç kayıtlı olarak sattığını, satmış olduğu söz konusu gömleklerin 3.000 adedini bizzat kendisinin ürettiğini, 2.000 adedini piyasadan tedarik ettiğini var sayalım. Bu durumda tecil-terkin uygulamasından X A.Ş.'nin bizzat ürettiği 3.000 adet gömlek faydalanacak, piyasadan topladığı 2.000 adet gömlek tecil-terkin uygulamasına dahil edilemeyecektir.

Tecil-terkin işlemlerinden sadece KDVGUT'de belirtilen özellikleri taşıyan imalatçılar faydalanabilmektedir. İmalatçı olmayan bir mükellefin bu uygulamadan yararlanması söz konusu değildir. Tebliğde belirtilen özellikleri taşımakla birlikte imalatçı belgesi olmayan mükelleflerin bağlı oldukları kuruma başvurmaları ve ilgili kurumdan imalatçı belgesi alabilmeleri hakkında müspet görüş almaları durumunda imalatçı belgesinin alınması beklenilmeden tecil-terkin uygulamasından faydalanabilme imkânı vardır. İlgili kuruma başvuran ve olumlu görüş alan mükelleflerin, olumlu görüş almak için başvuru yaptığı tarihten sonraki teslimlerinde tecil-terkin uygulamasından faydalanma hakkı vardır. Bu durumda mükellefin

KDVGUT' de belirtilen diğer şartları taşıdığının ilgili VD tarafından tespit edilmesi gerekmektedir. Örneğin; Mükellef A'nın, KDVGUT' de imalatçılar için belirtilen şartları taşımakla birlikte imalatçı belgesi olmadığını var sayalım. Mükellefin ilgili kuruma imalatçı belgesi almak için 14.04.2020 tarihinde başvuru yapması ve 10.09.2020 tarihinde ilgili kurumdan olumlu görüş alınması durumunda, ilgili mükellefin 14.04.2020 tarihinden sonra ihracatçı mükelleflere yapmış olduğu ihraç kayıtlı mal teslimlerinde tecil-terkin uygulamasından yararlanma hakkı olacaktır.

İmalatçı tarafından ihracatçı mükellefe ihraç kayıtlı olarak satılan malın, ihracı yapılan nihai mamul olması gerekmektedir. İmalatçıdan alınan mamulün ihracatçı mükellef tarafından değiştirilmesi durumunda tecil-terkin uygulanamayacaktır. Örneğin; X A.Ş., kumaş imalatçısı bir firmadan ihraç kayıtlı olarak kumaş aldığını var sayalım. X A.Ş.'nin almış olduğu bu kumaşları elbise haline getirip ihraç etmesi durumunda tecil-terkin işlemi uygulanamayacaktır. Çünkü ihraç edilen nihai mamul imalatçıdan alınan kumaş değil elbisedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus imalatçıdan alınan malın aynen ihraç edilmesi gerektiğidir.

İmalatçı durumunda bulunan mükellefin fason işlemleri yaptırması tecil-terkin uygulamasına engel değildir. Fason işlemde ilgili mükellef bir ücret karşılığında ürünlerine ait işlemleri başka bir mükellefe yaptırmaktadır. Bu işlemler yapılırken işlemlerin yapıldığı ürünlerin mülkiyeti fason işlemi yapan mükellefe geçmemekte, sadece yaptığı işlemler için kararlaştırılan miktarda ücret geliri elde etmekte, işlemler bittiğinde de ilgili ürünler mülkiyet hakkına sahip bulunan mükellefe geri verilmektedir (KDVGUT, 2014: II /A-8-3).

İhracatçı mükellefin ihraç kayıtlı olarak yurtdışındaki mükellefe teslim ettiği malların karşılığı olarak aldığı vergi iadeleri, destek primi ve kur farkı üzerinden KDV hesaplanmayacaktır. İhracatçı mükellef tarafından, ihraç kayıtlı olarak mal aldığı imalatçıya, ilgili malların satın alındıkları dönem ile ihracatından sonra vergi iadeleri, kur farkı, destek primleri ve faiz gibi şeylerin yansıtılması ihraç kayıtlı teslim bedeline dahil olacaktır (KDVGUT, 2014: II /A-8-8).

TR sınırları dışında meydana gelen mal teslimi veya hizmet ifaları KDV'nin konusuna girmediğinden KDV hesaplanmamaktadır. KDV'nin meydana gelmesine sebep olmayan teslim ve hizmetlerin karşılığı olarak ödenen bedellerin ihracatçı mükellef tarafından imalatçı mükellefe yansıtılmasında KDV hesaplanmayacaktır. Örneğin; ihracatı yapılan mallar için TR dışında faaliyette bulunan mükellefler tarafından yapılan, TR sınırları dışında ifa edilen ve TR sınırları dışında yararlanılan pazarlama

ve reklam gibi şeyler vergiyi meydana getirmemektedir (KDVGUT, 2014: II /A-8-9). İmalatçıdan ihraç kayıtlı olarak alınan mal, yapılan ihracatın faturasında veya gümrük beyannamesinde gösterilen malla aynı olmalıdır. İhracat faturası veya gümrük beyannamesinde gösterilen malla ihraç kayıtlı olarak alınan malın aynı olmaması durumunda yapılan ihracat ihraç kayıtlı olmayacaktır. İhraç kayıtlı olarak teslim edilen malların ihracı yapılan mallarla aynı olmasına karşılık ihracat faturası yahut gümrük beyannamesinde farklı mal gibi gösterildiği zaman bu durumun VİR ya da YMM raporuyla tespit edilmesi talep edilir.

3.3. İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması

İmalatçıların, ihracatçı mükelleflere yapıkları ihraç kayıtlı mal teslimlerinde tecil-terkin uygulanabilmektedir. KDVK'de yer alan tecil-terkin uygulamasından faydalanabilmek için öncelikle mal teslimini yapan satıcının KDVGUT'de belirtilen şartları taşıyan imalatçı olması ve mal tesliminin ihraç kayıtlı olarak yapılması gerekmektedir. KDVGUT'un ilgili maddelerinde ifade edilen imalatçı tarafından yerine getirilecek mal teslimlerinde; malın cinsi, miktarı, niteliğinin ne olduğu önemli değildir.

Tecil-terkin uygulaması zorunlu bir uygulama değildir. İmalatçı ve ihracatçı mükellefin karşılıklı anlaşması sonucunda faydalanabilecekleri bir haktır. Tecil-terkin uygulamasında amaç; ihracat dolayısıyla mükellef üzerinde oluşacak olan KDV'nin ertelenmesi ve vergi baskısının azaltılarak kolaylık sağlanmasıdır.

3065 Sayılı KDVK 11. Maddesinin 1. Fıkrasının 'c' bendine istinaden uygulanan tecil-terkin uygulamasında, imalatçı tarafından ihracatçı mükellefe ihraç edilmek şartıyla yapılan mal teslimlerinde hesaplanan KDV miktarı ihracatçı mükellef tarafından ödenmeyecektir. Mükellefçe tahsilatı yapılamayan bu vergi, bağlı olduğu dönemin beyannamesinde beyan edilecek, VD tarafından tarh ve tahakkuk ettirildikten sonra tecil edilecektir. İmalatçı tarafından ihraç edilmek maksadıyla ihracatçı mükellefe teslim edilen bu malların, teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içerisinde ihraç edilmesi durumunda tecil edilmiş olan vergi miktarı VD tarafından terkin edilecektir. Örneğin; X A.Ş.'nin gömlek imalatçısı bir firmadan ihraç edilmek üzere 24.000 adet gömleği 14.04.2020 tarihinde teslim aldığını var sayalım. X A.Ş.'nin ihraç edilmek üzere imalatçı mükelleften teslim aldığı bu malları 31.07.2020 tarihine kadar ihraç etmesi durumunda KDVK 11/1-c Maddede ifade edildiği üzere tecil-terkin uygulamasından faydalanabilecektir (KDVK, 1985: 11; Değer, 2016: 503).

İmalatçı tarafından ihracatçı mükellefe düzenlenen faturada; *''3065 sayılı KDV Kanununun (11/1-c) maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir.''* ibaresinin not düşülmesi gerekmektedir. Bu durumda ilgili mal teslimine ait KDV hesaplanacak ancak mükelleften tahsil edilmeyecektir (KDVGUT, 2014: II /A-8-1).

İmalatçıya uygulanan tecile ait terkin ve iade işlemleri ihracat işlemlerinin ihracatçı mükellef tarafından yerine getirilmesinden sonra yapılmaktadır. Mükellefin iade ve tecil edilecek vergi miktarları, ihraç kayıtlı teslimin yapılmış olduğu dönem beyannamesinde belirtilen bilgiler kıyaslanarak hesaplanmaktadır (KDVK,1985:11).

İmalatçılara iade edilecek KDV miktarıyla ilgili olarak KDVK 11. Madde metninde; *''İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek Katma Değer Vergisi, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamaz.''* hususu yer almaktadır (KDVK,1985:11).

Örneğin: Maske imalatçısı Mükellef S'nin, 2020 Ocak dönemi içerisinde bir mükellefe 10.000 TL, ihracatçı bir mükellefe de ihraç kayıtlı olarak 14.000 TL'lik maske teslim ettiğini, Mükellef S'nin 2020 Ocak dönemi KDV indirim miktarının 3.400 TL olduğunu var sayalım. Mükellef S'nin KDVK 11/1-c madde hükmü gereğince durumu şöyle hesaplanacaktır:

Tablo 1. Tecil – Terkin Uygulama Örneği 1

Hesaplanan KDV[(10.000+14.000)x%18]	4.320 TL
Toplam Vergi İndirimi	-3.400 TL
Fark (Ödenmesi Gereken KDV)	920 TL
Tecil Edilebilir KDV (14.000 x %18)	2.520 TL
Tecil Edilecek KDV	920 TL
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV	1.600 TL
Ödenmesi Gereken KDV	0 TL

Yukarıda ifade edilen örnekten anlaşılacağı üzere tecil işlemi sadece imalatçı tarafından ihracatçı mükellefe yapılan ihraç kayıtlı mal teslimleri için geçerlidir. Tecil

edilebilir KDV miktarı ödenmesi gereken KDV miktarından büyük olduğu için, ödenmesi gereken KDV miktarı tecil edilecek kalan miktar ise mükellefe iade edilecektir. Tecil edilen verginin terkin edilmesi ve iade işlemleri, ihracatın süresinde gerçekleşmesinden ve gerekli bilgi ve belgelerin ilgili VD' ye verilmesinden sonra yerine getirilecektir.

Örnek 2: Kalem imalatçısı Mükellef A'nın, 2020 Şubat dönemi içerisinde bir mükellefe 16.000 TL, ihracatçı bir mükellefe de ihraç kayıtlı olarak 4.000 TL'lik kalem teslim ettiğini ve Mükellef A'nın 2020 Şubat dönemine ait yüklendiği toplam KDV miktarının 1.200 TL olduğunu var sayalım. Mükellef A'nın KDVK 11/1-c maddesi gereğince durumu şöyle olacaktır:

Tablo 2. Tecil – Terkin Uygulama Örneği 2

Hesaplanan KDV [(16.000+4.000)x%8]	1.600 TL
Toplam Vergi İndirimi	-1.200 TL
Fark (Ödenmesi Gereken KDV)	400 TL
Tecil Edilebilir KDV (4.000 x %8)	320 TL
Tecil Edilecek KDV	320 TL
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV	0 TL
Ödenmesi Gereken KDV	80 TL

Yukarıda verilen örnekte görüleceği üzere imalatçı mükellefin ödemesi gereken KDV miktarı tecil edilebilir KDV miktarından büyüktür. Bu durumda tecil edilebilir KDV miktarı tecil edilecek, kalan miktar ise ilgili VD'ye ödenecektir. Tecil edilen verginin terkin edilmesi işlemi, ihracatın süresinde gerçekleşmesinden ve gerekli bilgi ve belgelerin ilgili VD'ye verilmesinden sonra yerine getirilecektir.

Örnek 3: Kravat imalatçısı Mükellef A'nın, 2020 Mart dönemi içerisinde bir mükellefe 1.000 TL, ihracatçı bir mükellefe de ihraç kayıtlı olarak 4.000 TL tutarında kravat teslim ettiğini, önceki dönemden Devreden KDV bakiyesinin 300 TL ve 2020 Mart dönemine ait yüklendiği toplam KDV miktarının 900 TL olduğunu var sayalım. Mükellef A'nın KDVK 11/1-c madde metni hükümlerine göre durumu aşağıda açıklandığı gibi olacaktır:

Tablo 3. Tecil – Terkin Uygulama Örneği 3

Hesaplanan KDV [(1.000+4.000) x %18]	900 TL
Toplam Vergi İndirimi	-1.200 TL
Sonraki Döneme Devreden KDV	300 TL
Tecil Edilebilir KDV (4.000 x %18)	720 TL
Tecil Edilecek KDV	0 TL
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV	720 TL
Ödenmesi Gereken KDV	0 TL

Yukarıda verilen örnekte görüleceği üzere imalatçının ilgili dönemde hesaplanan KDV bakiyesi, toplam vergi indirimi bakiyesinden küçüktür. Bunun sonucunda ödenecek KDV oluşmayacak, aradaki fark sonraki döneme devredecektir. Burada ödenecek KDV oluşmadığından dolayı tecil edilebilir KDV de oluşmayacak, imalatçı tarafından ihracatçı mükellefe ihraç kayıtlı olarak teslim edilen malların KDV miktarı direkt iade olarak alınabilecektir. Mükellefin iade işlemleri, ihracatın süresinde gerçekleşmesinden ve gerekli bilgi ve belgelerin ilgili VD' ye verilmesinden sonra yerine getirilecektir.

Bedelsiz olarak yurtdışına gönderilen malların KDVK 11/1-c Madde metninde ifade edilen tecil-terkin uygulamasından faydalanabileceği KDVGUT II/A-8-10 Madde metninde ifade edilmektedir (KDVGUT, 2014: II /A-8-10).

3.4. İhraç Kayıtlı Satışın Süresi İçerisinde Yapılmaması

İhracatın KDVK 11-1/c Maddesinde ifade edilen üç ay içerisinde gerçekleştirilmemesi durumunda tecil ettirilen vergi miktarı VD tarafından tahakkuk işleminin yapıldığı tarihten başlanarak AATUHK'un 51. Madde metninde ifade edilen gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir. İhracatın VUK 13. Madde metninde ifade edilen mücbir sebeplerden dolayı gerçekleşmemesi durumunda, tecil edilen vergi miktarı tecil edildiği tarihten başlanarak AATUHK'un 48. Madde metnine göre ilgili dönemler için geçerli olan tecil faiziyle birlikte tahsil edilecektir (KDVK,1985:11; Değer, 2016: 503).

3.5. İhraç Kayıtlı Satışlarda Ek Süre Verilmesi

İmalatçıdan ihraç kayıtlı olarak alınan mallar, ilgili malın teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üçüncü ayın sonuna kadar ihraç edilmelidir. Bu süre içerisinde ihracatını VUK 13. Madde metninde ifade edilen mücbir sebep ya da beklenmedik durumlar yüzünden yapamayan mükelleflerin bağlı oldukları VD Başkanlığı veya Defterdarlıktan ek süre talebinde bulunma imkanları vardır. Madde metninde edilen süre içerisinde başvuru yapmayan ya da başvuru süresi geçtikten sonra başvuruda bulunan mükelleflerin başvuru talepleri olumsuz olarak cevaplandırılır (KDVK,1985:11).

VUK 13. Madde metninde Mücbir sebepler;

''1. Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;

2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;

3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;

4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyle defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması, gibi hallerdir.'' şeklinde ifade edilmektedir. İlgili kanun maddesinde yer alan haller mücbir sebep, ihracatın sayılan mücbir sebepler dışında bir nedenden dolayı gerçekleşmemesi beklenmedik durum olarak ifade edilir. Beklenmedik durumlara aşağıda ifade edilen hususlar örnek olarak verilebilir;

- Mükellefin ihracat yapacağı ülkede savaş durumunun ya da siyasi karışıklığın olması,
- Ekonominin durgun ve belirsiz olması,
- İhracat yapılacak ülkeyle siyasi yahut ekonomik problemlerin bulunması,
- Verilen siparişlerin iptal edilmesi veya teslim tarihinin tehir edilmesi,
- İhracatı yapılacak malların bedellerinin tahsilatının yapılamaması,
- İlgili malın tüketim zamanının geçmesi ya da iklim zorlukları,
- İlgili malı depolayacak alt yapısının bulunmaması,
- Malların transferinde meydana gelebilecek problemler (VUK,1961:13; KDVGUT,2014: II /A-8-6).

İhracatı yapacak olan mükellef ek sürede talep dilekçesinde ihracatı yapmasına engel olan mücbir sebep veya beklenmedik durumu belirtir. Ek süre talebine cevap verecek olan VD Başkanlığı veya Defterdarlık tarafından mücbir sebep veya beklenmedik

durumun mükellef tarafından ispat edilmesi istenmez, sadece dilekçe ekine ihraç kayıtlı satışa ait faturanın bir örneği eklenir.

Mükellefin alabileceği ek süre KDVK 11-1/c Maddesinde ifade edildiği üzere üç aydır. Bu üç aylık süre içerisinde ihracatını yapmayan mükelleflere ikinci bir ek süre verilmesi kanun maddesine göre söz konusu değildir. Ek süre taleplerinde üç aylık süreden az ek süre talebinde bulunan mükelleflerin ikinci bir ek süre talebinde bulunmaları ve üç aylık süreyi dolduracak şekilde ilave süre istemeleri mümkündür. Önemli olan kanun maddesinde ifade edilen üç aylık sürenin aşılmamasıdır.

3.6. İade Uygulamasında Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri

İade işlemleri yerine getirilirken sorunlar meydana gelebilmektedir. İdari aşamada yaşanan, KDV mevzuatından kaynaklanan ve mükellef kaynaklı olanlar başlıca sorunlardır. Aşağıda bu sorunlar ifade edilmeye çalışılmış ve görüş önerileri sunulmuştur.

3.6.1. İdari Aşamada Yaşanan Sorunlar

Mükelleflerin KDV iade işlemleri VD'de çalışan memurlar tarafından yerine getirilir. Mükelleflerin KDV iade işlemlerini yerine getirecek memurların yeterli düzeyde eğitim almaması veya mevzuattaki güncel bilgilere sahip olmaması KDV iade işlemlerinin hatalı oluşmasına ve bunun sonucunda iade işlemlerinin gecikmesine, VD'nin de iş yükünün artmasına sebep olacaktır.

VD'de çalışan memurların tayine tabi olmaları idari aşamada sorunlara sebep olacaktır. VD Müdürü tarafından KDV iade işlemlerini yapmakla görevlendiren bir kişinin tayininin başka bir VD' ye ya da ile çıkması durumunda personel eksikliği oluşacak ve bunun sonucunda da işlemler aksayacaktır. Ayrıca VD içerisinde iş bölümünün dengeli bir şekilde yapılmaması durumunda iş yükünü kaldıramayan memurlar KDV iade işlemlerinin yürütüldüğü servis dışında herhangi bir serviste görevlendirilmeyi talep edecek bu sebeple de KDV iade işlemlerini yerine getirecek serviste çalışan memur eksikliği söz konusu olacaktır.

VD içerisinde farklı servislerin olması ve mükellef sayısındaki artışa bağlı olarak yeterli sayıda çalışana ihtiyaç olacaktır. İlgili VD'ye yeterli sayıda çalışan ve idareci verilmemesi durumunda iş yükü artacak, iş yükünün artmasına bağlı olarak çalışanın performansında düşüş olacak, bunun sonucu olarak da KDV iade işlemleri

aksayacaktır.

VD'de çalışan memurların maaş ve çalışma koşullarının iyileştirilmemesi VD çalışanlarının başka bir Devlet kurumuna veya özel sektöre geçmelerine, dolayısıyla mevzuat bilgisi olan çalışan sayısında azalışa sebep olacak, bunun sonucu olarak iş yükünün artmasına, KDV iade işlemlerinin de aksamasına sebep olacaktır.

KDV iade işlemleri KDVK, KDVGUT ve ilgili diğer vergi kanun ve tebliğlerde ifade edilen hükümlere göre yerine getirilir. KDV iade işlemleri yerine getirilirken ilgili hükümlerin her VD tarafından farklı yorumlanması uygulama birliğinin oluşmasını engeller. Uygulama birliğinin oluşmaması hem idare tarafından hem de mükellef tarafından sorunlara sebep olur. Ayrıca bazı illerde VD Müdürlüklerinden ayrı olarak Grup Müdürlükleri de bulunmaktadır. Belirlenmiş olan KDV iade miktarını aşan dosyalar VD tarafından Grup Müdürlüklerine yollanmakta ve Grup Müdürlüğü personeli tarafından tekrar kontrol edilmektedir. Bu işlem KDV iadesi işlem süresini uzatmaktadır. Ayrıca VD Müdürü tarafından imzalandıktan sonra Grup Müdürlüğüne giden dosyaların Grup Müdürlüğü personeli tarafından tekrar incelenmesi VD Müdürünü olumsuz etkileyecektir. Bu durum Grup Müdürlüğü personelini VD Müdürünün imzaladığı dosyayı inceleyen kişi durumuna getirir.

Ticaret Bakanlığına bağlı olarak çalışan gümrük personelinin KDV iade işlemleri hakkında yeterli mevzuat bilgisine sahip olmaması ve HMB ile Ticaret Bakanlığının KDV iadesine ilişkin ortak bir sisteminin olmaması KDV iade işlemlerinin gerçekleştirilmesini geciktirir.

3.6.2. KDV Mevzuatından Kaynaklı Sorunlar

Mükellefler mevzuatın açık olmadığını düşündükleri konularda HMB veya HMB' nin yetkilendirdiği makamlardan özelge (mukteza) talep edebilmektedir. İKS hakkında verilmiş birçok özelge bulunmaktadır. Aynı konuda farklı veya uygulamanın dışında bir özelge cevabının verilmesi mükellef için sorun oluşturacaktır. İKS' nin teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içerisinde yapılamaması durumunda İKS' nin gerçekleşmeyeceği, teslim tarihinden itibaren üç ay geçtikten sonra İKS' nin geçerli olabilmesi için ek süre talep edebileceği, ek süre talebinin hangi süre içerisinde yapılması gerektiği KDVK 11/1-c Madde metninde; *''İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren onbeş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi*

dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilir.'' şeklinde ifade edilmektedir. Kanun maddesinden anlaşılacağı üzere teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içerisinde ihracatın gerçekleşmemesi durumunda İKS gerçekleşmemiş sayılacaktır. Ek süre talebinde bulunmak mükellefin bir hakkıdır fakat her mükellefin ek süre talebinde bulunacağı kesin değildir. Ayrıca yetkili daire mükellefin ek süre talebini uygun görürse ek süre vermektedir. Sonuç olarak teslim tarihini takip eden üç ay içerisinde ihracatın gerçekleşmemesi durumunda İKS gerçekleşmemiş sayılmaktadır. Buna rağmen İstanbul VD Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV Grup Müdürlüğünce verilen 20.03.2017 Tarih ve 77610 Sayılı özelge ve cevabı;

''Sayı: 39044742-130[Özelge]-77610 20.03.2017

Konu: İhraç Kayıtlı Olarak Alınan Malların Süresinde İhraç Edilemeyip İhracatın Ek Süre Talep Edilecek Süre İçerisinde Gerçekleştirilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Şirketinizin ... unvanlı şirketten 04/02/2016 tarih ve C-859786 seri sıra numaralı fatura ile ihraç kayıtlı olarak aldığı malların ihracatının 06/06/2016 tarihinde gerçekleştirildiği dolayısıyla da Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununda belirtilen 3 aylık süre içerisinde gerçekleştirilmediği ancak 3 aylık sürenin bitiş tarihinden itibaren ek süre talep edilebilecek süre içerisinde gerçekleştirildiği belirtilerek ihraç kayıtlı teslimi yapan firmanın bağlı olduğu vergi dairesine verilmek üzere söz konusu ihracatın süresi içerisinde yapıldığını belirten bir yazının tarafınıza verilmesini talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

Buna göre, ihracatçı konumunda olan Şirketiniz tarafından ek süre talebinde bulunulmamakla birlikte, ihracatın gerçekleşmesi için tanınan yasal süre (en geç 31/05/2016 tarihi) geçtikten sonra, ancak; Kanunda mükelleflerin yararlanmasına imkan tanınan 15 günlük ek süre talep müddeti içinde fiili ihracat gerçekleştirilmiş olduğundan (06/06/2016 tarihinde), ... unvanlı şirketten 04/02/2016 tarih ve C-859786 seri sıra numaralı fatura ile ihraç kayıtlı olarak aldığınız mallara ilişkin tecil edilen KDV nin, vergi ziyaına sebebiyet verilmemiş olması ve mevzuata aykırı başkaca bir hususun bulunmaması halinde, terkin edilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır.'' şeklinde ifade edilmektedir (KDVK,1985:11; www.ivdb.gib.gov.tr).

3.6.3. Mükellef Kaynaklı Sorunlar

Mükellef KDV iadesini İhraç Kayıtlı olarak aldığı malı süresi içerisinde yurt dışına çıkardıktan ve ihracata ait bilgi ve belgeleri ilgili VD' ye verdikten sonra talep eder. İlgili talep VD tarafından değerlendirilir ve bir sorun veya eksiklik yoksa ilgili ihracata ait KDV' yi mükellefe iade eder. Mükellef tarafından ilgili VD' ye verilen bilgi ve belgelerin eksik olduğu tespit edildiğinde mükellefin mahsuben iadelerinin yapılabilmesi için VD tarafından mükellefe bir yazı yazılır ve 30 günlük süre içerisinde bu eksikliğin giderilmesi veya izah edilmesi talep edilir.

Mükellefler gecikme zammı ödememek için tebliğde ifade edilen süre içerisinde eksikliği gidermeye veya hatalı gözüken durumu izah etmeye çalışır. Mükelleflerin VD tarafından yazılan eksiklik yazılarına gerektiği şekilde cevap vermemesi ya da 30 günlük süre dolmasın diye eksik cevap vermesi durumunda VD tarafından işlemler yerine getirilemeyecek, dolayısıyla VD' nin iş yükü artacak, mükellef de ilgili ihracata ait KDV iadesi alacağını alamayacaktır. KDV iadesini alamayan mükellef elinde yeterli düzeyde nakit olmadığından dolayı başka bir ihracat yapamayacaktır. Mükelleften kaynaklanan bu sorun piyasada olumsuzluğa sebep olacaktır (KDVGUT, 2014: IV/A-2-1-2).

Mükelleflerin KDV iadeleri ilgili VD tarafından yerine getirilir. VD ile muhatap olacak mükellef çalışanının KDV iadesi konusunda yeterli düzeyde bilgisinin olması gerekir. KDV iadesi konusunda yeterli düzeyde bilgisi olmayan bir mükellef çalışanı işlemlerin gecikmesine sebep olacaktır. Mükellefin ihraç kayıtlı olarak sattığı ürünün nasıl imal edildiğinin VD çalışanına izah edilmesi gerekir. Mükellef çalışanı tarafından VD çalışanına imal edilen ürün ve imalat süreci hakkında yeterli ve anlaşılır düzeyde bilgi aktaramaması durumunda KDV iade işlemleri süresi uzayacaktır.

3.6.4. İhraç Kayıtlı Satışlarda Yaşanan Sorunlara Çözüm Önerileri

KDV iadesi işlemleri VD memurları tarafından yerine getirilir. Bu işlemlerin en kısa sürede ve doğru bir şekilde yerine getirilebilmesi için iade işlemini yapacak memurun KDV iadesi konusunda yeterli bilgiye sahip olması gerekir. Ayrıca KDV iadesi servisinde çalışan memurlar düzenli aralıklarla KDV iadesi eğitimlerine alınmalı, güncel mevzuat değişiklikleri ilgili personellere aktarılmalıdır.

İhracat işlemlerine muhatap olan Ticaret Bakanlığının gümrük personeline KDV iadesi konusunda yeterli düzeyde bilgi vermesi ve belli aralıklarla güncel

mevzuat hakkında ilgili personellerine eğitim vermesi KDV iadesi işlemlerinin kısa sürede ve doğru bir şekilde yerine getirilmesini sağlayacaktır. HMB ve Ticaret Bakanlığı arasında elektronik ortak sistemlerin geliştirilmesi de ihracat işlemlerini hızlandıracak, kâğıt israfını da önlemiş olacaktır.

KDV iadesi servisinde çalışan memurlar ve idari kadroların tayin işlemleri dikkatle yerine getirilmelidir. Öncelikle KDV iadesinde çalışmak isteyen memur ve idari kadrolar seçilmeli ve bunların KDV iadesi konusunda uzmanlaşmaları sağlanmalıdır. Ayrıca KDV iadesini yerine getiren servise yeterli düzeyde personel verilmeli, iş yükü bütün personeller arasında motive edici şekilde dağıtılmalıdır.

VD çalışanlarının maaş ve çalışma koşullarının iyileştirilmesi gerekir. Böylece bilgi ve birikimi iyi derecede olan, iş ve işlemleri hızlı bir şekilde yerine getirecek, HMB' nin de gelişimine katkıları olabilecek personellerin başka bir kurum ya da özel sektöre geçmeleri engellenmiş olacaktır.

TVS' ye girdiği 01.01.1985 tarihinden itibaren KDVK hakkında birçok tebliğ yayımlanmıştır. RG' de 26.04.2014 Tarihinde yayımlanan KDVGUT ile KDV hakkındaki tebliğler tek uygulama tebliği içinde toplanmıştır. KDV iadesi işlemleri KDVGUT' de ifade edilen usul ve esaslara göre yerine getirilir. Bütün VD'lerin KDV iadesi işlemlerini sadece KDVGUT' de ifade edilen usul ve esaslara göre yerine getirmesi uygulamada birliği sağlayacaktır. Uygulamada birliğin sağlanması durumunda tüm mükelleflerden aynı bilgi ve belgeler talep edilecek, KDV iadesi işlemleri her VD tarafından aynı şekilde yerine getirilecek, dolayısıyla KDV iadesi işlemleri bir sisteme oturmuş olacak ve iyi işleyen bir sistem sonucunda KDV iade süreci kısalmış olacaktır.

KDVK ve KDVGUT gibi KDV mevzuatında ifade edilen hususların daha net ve anlaşılır olmaması durumunda mükelleflerin tereddüt ettikleri her hususu özelge ile talep etmeleri gerekecektir. Bu da VD işlemlerini artıracaktır. Ayrıca özelgeden haberi olmayan başka bir mükellef haksız rekabete maruz kalmış olacaktır. Dolayısıyla KDV mevzuatının net, anlaşılır, mükellef odaklı ve ulaşılabilir olması gerekir.

Mükelleflerin VD tarafından yazılan eksiklik yazılarına tam, anlaşılır şekilde ve en kısa sürede cevap vermeleri gerekir. Mükelleflerin eksiklik yazılarına elektronik ortamda İnternet Vergi Dairesi (www.intvrg.gib.gov.tr) üzerinden cevap vermeleri mümkündür. Elektronik ortamda İnternet Vergi Dairesi üzerinden işlemlerin yürütülmesi durumunda VD çalışanları dairede oluşan kalabalıktan kurtulmuş olacak ve sadece dosya üzerinden işlem yapma imkanına sahip olacaklardır. Bu da VD

çalışanlarını ayrıca motive edici olacaktır. Ayrıca eksiklik yazı ve cevaplarının elektronik ortamda gönderilmesi durumunda ilgili dosya ve eklerine daha hızlı ulaşılacak, zaman tasarruf edilecek, kâğıt israfı önlenecek ve sonuç olarak KDV iadesi sürecindeki maliyetler düşürülmüş olacaktır.

Mükelleflerin KDV iadesi işlemlerini takip edecek çalışanlarına KDVK, KDVGUT, genelge ve özelge örnekleri gibi ilgili mevzuatı öğretmeleri VD ile olan iş ve işlemlerin daha hızlı sonuçlandırılmasına yardımcı olacaktır.

4. SONUÇ

İhracatın ülke ekonomisinin gelişmesinde önemli bir yeri vardır. Bundan dolayı ülkeler ihracatı teşvik etmekte, ihracat işlemlerini yapacak ihracatçıya destekler vermektedir. 01.01.1985 yılında TVS' ye giren KDV ile üretilen bir malın ilk üretim aşamasından son tüketim aşamasına kadar her safhada oluşturduğu katma değerin vergilendirilmesi sağlanmaktadır. TR Ekonomisinde KDV'nin ihracatçılar üzerinde baskı oluşturmasını engellemek, üretim yapan mükellefleri ihracata teşvik etmek, dolayısıyla ekonominin canlı tutulmasını sağlamak amacıyla ihracat işlemlerinden KDV istisna tutulmaktadır.

İhracat yapan mükelleflerin desteklenmesi ülkeye döviz girişinin sağlanması ve ekonominin canlandırılması açısından önem arz etmektedir. Dolayısıyla ihracat işlemlerinde vergi mevzuatının teşvik edici olması sağlanmalıdır. Vergi kanunlarının tüm mükellefler tarafından anlaşılır şekilde düzenlenmesi mükellefleri ihracat yapmaya teşvik edecektir. Ayrıca KDV iadesi mevzuatındaki değişikliklerin kalıcı çözümler üretmesi sağlanmalı, ilgili kanunlarda sık sık yapılan değişikliklerin önüne geçilmelidir. 2014 yılında tüm KDV tebliğlerinin KDVGUT altında toplanması uygulama birliğinin oluşması ve mükelleflerin aradığı bilgiye daha kolay erişebilmesi açısından olumlu bir durumdur. Bunun yanında mükelleflerin iade aşamasında KDVK' da tereddütte kaldıkları ve özelge talep ederek elde ettiği bilgiler ve genelgelerin de toplanarak KDVGUT içine dahil edilmesi veya KDVK' nun iade aşamasında yaşanan sorunlara çözüm üretecek şekilde yeniden düzenlenmesi uygun olacaktır.

Mükelleflerin KDV iadelerini KDVGUT' da belirtilen durumlarda vergi incelemesi sonucuna göre almaları KDV iade sürecini uzatmakta, vergi inceleme elemanlarının da iş yükünü artırmaktadır. KDV iadesinin vergi incelemesi olmadan YMM raporuyla alınması KDV iade sürecini hızlandıracak, vergi inceleme elemanlarının vergi kayıp ve kaçakçılığıyla ilgilenmelerini, dolayısıyla vergi güvenliğinin oluşmasını sağlayacaktır.

KDV iadesi işlemleri VD' de çalışan memurlar tarafından yerine getirilmektedir. VD' de Gelir Uzmanı, Gelir Uzman Yardımcısı, Veri Hazırlama ve Kontrol İşletmeni (VHKİ), Yoklama Memuru ve Tahsildar ünvanlı memurlar çalışmaktadır. Gelir Uzmanı ve Gelir Uzman Yardımcıları kariyer memurluğu olup, Kamu Personeli Seçme Sınavı ile memurluğa girme hakkı kazanırlar. Kamu Personeli

Seçme Sınavı'nda alınan puanlar sonucunda alınacak kadro sayısına göre HMB tarafından sınav açılmakta, sınavı kazananlar mülakat aşamasından sonra Gelir Uzman Yardımcısı olarak göreve başlamaktadır. Göreve başlayan Gelir Uzman Yardımcıları kuruma girdikleri yıl vergi mevzuatı eğitimi alırlar ve 3 yıl ilgili kadroda çalıştıktan sonra Gelir Uzmanı olmak için yeterlik sınavına girerler. Yeterlik sınavında başarılı olanlar yapılan mülakat sonucunda Gelir Uzmanı olurken başarısız olanlar Veri Hazırlama ve Kontrol İşletmeni kadrosuna atanırlar. Ayrıca Kurum içi sınavla Gelir Uzman Yardımcılığı alımındaki usulden farklı olarak kurum içerisinde çalışan Veri Hazırlama ve Kontrol İşletmeni, Tahsildar, Yoklama Memuru, Güvenlik Görevlisi, Şoför, Teknisyen ve benzeri kadrolarda çalışanlar direkt Gelir Uzmanı kadrolarına alınabilmektedir. Kadroların bu şekilde düzenlenmesi yeterliğe tabi olan Gelir Uzmanı ve Gelir Uzman Yardımcılarını huzursuz etmektedir. Ayrıca söz konusu kadrolarda çalışan ve vergi mevzuatıyla alakası olmayan kişilerin KDV iadesi servisinde çalışmaya başlamaları iade sürecinde hataların çoğalmasına ve dolayısıyla iade sürecinin yavaşlamasına sebep olmaktadır. Bakanlığın kurum içi sınavla Gelir Uzmanı alımına son vermesi kurum içerisinde verimin artmasını sağlayacaktır. KDV iadesiyle sınırlı olmak şartıyla yeterliğe tabi Gelir Uzmanı ve Gelir Uzman Yardımcılarına vergi inceleme yetkisinin verilmesi iade sürecini hızlandıracaktır. Vergi inceleme yetkisinin verilmesiyle Gelir Uzmanı ve Gelir Uzman Yardımcıları KDV iadesi sürecinde gördükleri hata, eksiklik, usulsüzlük gibi durumları kendileri inceleyebilecektir.

Ülkemizde 2020 yılında başlayan ve halen etkisini hissettiren Koronavirüs (Covid-19) salgını sonucunda tüm dünya ülkelerinde iş ve işlemlerin çoğu artık elektronik ortamda yapılmaktadır. KDV iadesi işlemleri de bu süreçte daha çok elektronik ortamda yapılmıştır. Vergi mevzuatında gerekli değişiklikler yapılarak iş ve işlemlerin elektronik ortamda yapılmasının sağlanması KDV iadesi işlemlerini hızlandıracaktır. KDV iadesi işlemlerinin İKS'yi süresinde yapan ve ihracat sürecinde herhangi bir eksikliği bulunmayan mükelleflerin elektronik ortamda verdikleri bilgiler sistem tarafından otomatik olarak toplandıktan sonra VD olmadan kendiliğinden yerine getirilmesi uygun olacaktır. Bu durumda VD'nin iş yükü ve evrak sayıları azalacak, mükellef de VD ile muhatap olmadan işlemlerini yapmış olacaktır.

KDV iadesi işlemlerinin yerine getirilmesinde rolü olan kamu kurum ve kuruluşlarını kapsayacak şekilde bir elektronik altyapının oluşturulması işlemlerin daha hızlı ve verimli şekilde yerine getirilmesini sağlayacaktır. Bu durumda kâğıt ortamında belgeler daha az sayıda düzenlenecek ve dolayısıyla kâğıt israfının da önüne

geçilmiş olacaktır. Aynı zamanda ulaşılmak istenen evraklara elektronik ortam sayesinde daha hızlı ulaşım sağlanmış olacaktır.

2016 yılından itibaren KDV iadesi işlemlerinin hızlandırılması amacıyla İstanbul, Ankara ve İzmir gibi şehirlerde KDV İhtisas VD açıldığı, İhtisas VD'nin açılmasıyla birlikte mükelleflerin KDV iadesi işlemlerinin hızlandığı görülmektedir. KDV İhtisas VD'nin tüm illerde açılması, KDV İhtisas VD' de çalışacak personel ve idari kadronun seçilerek alınması, belli aralıklarla burada çalışan personel ve idari kadroya güncel mevzuat eğitiminin verilmesi, KDV İhtisas VD'nin personelin rahat edeceği şekilde yeniden düzenlenmesi iade işlemlerinin hızlanmasına yardımcı olacaktır.

Yazmış olduğumuz bu tez, KDV iade işlemlerine muhatap olan memur ve mükellefler ile akademik çalışma yapacak bilim insanlarının İKS hakkında genel bir bilgiye sahip olmalarına ve iade sürecinde yaşanan sorunları anlamalarına yardımcı olacaktır. Gelecek araştırmacılar konunun daha iyi anlaşılabilmesi için KDV iadesi alan bir mükellefin iade aldığı bir dönemini uygulamalı olarak sunarak literatüre katkı sunabilirler.

KAYNAKÇA

AB Ülkeleri ile Türkiye'de Güncel KDV Oranları. https://vergidosyasi.com/2018/10/11/ab-ulkeleri-ile-turkiyede-guncel-kdv-oranlari/ (02.05.2021)

Akdoğan, A. (2001). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, A. (2003). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Aksoy, Ş. (2010). *Vergi hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.

Arslan, M. (2001). *Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Aygül, C. (2016). *Türkiye'de İhracatta KDV İadesi Uygulaması: Yaşanılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri.* Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: FMV Işık Üniversitesi SBE.

Bildirici, Z. (1995). *Türk Vergi Sistemi. Eskişehir*: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Bilici, N. (2011). *Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayınevi.

Çetik, A. (2016). *Mal ve Hizmet İhracı ile İhraç Kayıtlı Satışlarda KDV uygulaması ve İade Süreci.* Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Haliç Üniversitesi SBE.

Çoban, Y. (2015). *Türkiye Ekonomisi*. İstanbul: İkinci Sayfa Yayınları.

Değer, N. (2016). *Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Değirmenci, A. (2018). *Altın Çizgi – Türk Vergi Sistemi*. İstanbul. Kitapdostu Yayınları.

Dönmez, R. (2011). *Kamu Maliyesi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.

Edizdoğan, N. (2007). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Kitabevi.

Eker, A. (2009). *Kamu Maliyesi*. İzmir: Birleşik Matbaa.

Gerçek, A. (2005). Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3(54), 1301-1308.

GİB. (1961). Gelir Vergisi Kanunu. https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat (20.03.2020)

GİB. (1984). Katma Değer Vergisi Kanunu. https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat (05.03.2020)
GİB. (2014). Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat (05.03.2020)

GİB. (2006). Kurumlar Vergisi Kanunu. https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat (20.03.2020)

GİB. (2005). Özelge. https://www.gib.gov.tr/node/96115 (21.04.2020)

GİB. (2002). Özel Tüketim Vergisi Kanunu. https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat (19.07.2020)

GİB. (1961). Vergi Usul Kanunu. https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat (05.04.2020)

Gökmen, Ö. (2019). *Türkiye'de Katma Değer Vergisi İadesinde Vergi İncelemesi ve Değerlendirilmesi.* Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Okan Üniversitesi SBE.

Gülçiçek, A. (2015). *Yorum ve Açıklamalarla Katma Değer Vergisi*. İstanbul: Gelirler Kontrolörleri Derneği.

Kalenderoğlu, M. (2012). *Vergi Hukuku – Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Kaneti, S. (1989). *Vergi hukuku*. Filiz Kitabevi.

KAYSİS. (2006). İhracat Yönetmeliği.
https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Kurum/24308261 (03.01.2021)

KDV Hariç veya Dahil Hesaplama. https://kdv-hesaplama.hesabet.com/ (28.04.2021)

Kurç, F. (2019). *Türk Katma Değer Vergisi İade Sisteminin Analizi.* Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Eskişehir: Eskişehir Osmangazi Üniversitesi SBE.

Maç, M. (1998). *KDV Uygulaması*. İstanbul: Denet Yayıncılık.

Oflas, G. (2016). *Türkiye'de Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası ve Ekonomiye Etkisi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi SBE.
Oktar, K. (2009). *KDV İstisnalar ve İadeler*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Oktar, S. A. (2010). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Öcal, M. (2016). *Türkiye'de İhracatta Kdv İade Sistemi.* Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Aydın Üniversitesi SBE.

Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., Göker, C. (2019), *Vergi Hukuku*. (28 b.), Ankara:

Turhan Kitabevi.

Özbalcı, Y. (1999). *Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık.

Özben, M. (2019). *Katma Değer Vergisinde İade Uygulamaları.* Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE.

Pehlivan, O. (2006). *Vergi Hukuku*. Trabzon: Derya Kitabevi.

Şahin, B. (2015). *Mal İhracında İstisnalar ve Katma Değer Vergisi İadeleri ve Uygulama.* Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Okan Üniversitesi SBE.

Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2017). *Türk Vergi Sistemi*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Tokaç, G. (2007). *Katma Değer Vergisi'nde İhracat İstisnası ve İade Müessesesi.* Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE.

Tosuner, M., Arıkan, Z. (2015). *Türk Vergi Sistemi*. İzmir: Kanyılmaz.

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

Türk, İ. (2011). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Turhan Kitabevi.

Vergili, M.A. (2015). *İhraç Kayıtlı Teslimlerde Katma Değer Vergisi İadesi ve Muhasebe Uygulamaları.* Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Okan Üniversitesi SBE.

(2019). *T.C. Anayasası*. Ankara: Savaş Yayınları.

(2017). *Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği*. İstanbul: Güreli Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş. Yayınları.

(2021). *Tüm Vergi Kanunları*. İstanbul: Huz Akademi Yayıncılık.