

**T.C.
FMV IŞIK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRKİYE'DE İHRACATTA KDV İADESİ UYGULAMASI:
YAŞANILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİMDALI
MUHASEBE VE DENETİM TEZLİ YÜKSEK LİSANS
PROGRAMI**

CİHAN AYGÜL

İSTANBUL, MAYIS 2016

**T.C.
FMV IŞIK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRKİYE'DE İHRACATTA KDV İADESİ UYGULAMASI:
YAŞANILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİMDALI
MUHASEBE VE DENETİM TEZLİ YÜKSEK LİSANS
PROGRAMI**

CİHAN AYGÜL

PROF. DR. CEMAL İBİŞ

İSTANBUL, MAYIS 2016

İŞIK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE'DE İHRACATTA KDV İADESİ UYGULAMASI: YAŞANILAN
SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
CİHAN AYGÜL

ONAYLAYANLAR:

Prof. Dr. Cemal İBİŞ
(Tez Danışmanı)

Marmara Üniversitesi

Prof. Dr. S. Saygın EYÜPGİLLER FMV Işık Üniversitesi

Doç.Dr. Emre AKBAŞ

Yıldız Teknik Üniversitesi

Onay Tarihi: 27/05/2016

ÖZET

TÜRKİYE’DE İHRACATTA KDV İADESİ UYGULAMASI: YAŞANILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Bu çalışmada; Türkiye’de ihracatta KDV iadesi uygulaması ve uygulamada karşılaşılan sorunlar üzerine bir araştırma yapılmıştır. Bu bağlamda ulusal ve uluslararası Katma Değer Vergisi iade sistemleri ele alınarak, ülkemizde uygulamanın aksaklıklarına ve çözüm önerilerine yönelik değerlendirmeleri içeren bir araştırma yapılmıştır. Konusunda Uzman akademisyenler, yeminli mali müşavirler, vergi dairesi çalışanları, İhracatçılar Birliği temsilcileri ve ilgili mükelleflerle görüşmeler yapılmış, elde edilen bulgular değerlendirilmiştir. Çalışmanın sonucunda günümüzde yaşanan sorunlar üzerine önem arz eden tespitler yapılmış ve çözüm önerileri sunulmuştur.

ÖNSÖZ

Gelişmişlik düzeyiyle paralel olarak Katma Değer Vergisi iadesi, dünya üzerinde birçok ülkede çeşitli yöntemlerle uygulanmaktadır. Türkiye’de uygulanış biçimiyle ilgili olarak sürekli eleştirilere konu olan sistem; özellikle zaman, maliyet ve bürokratik engeller gibi bir dizi sorunlarla anılmaktadır. Bu çalışmada, KDV iadesi uygulamasının ne gibi sorunlarla karşı karşıya olduğu tespit edilerek, konusunda uzman kişilerle yapılan görüşmeler neticesinde çözüm önerileri oluşturulmaya çalışılmıştır.

Bu çalışmanın tamamlanmasında tarafıma sunmuş oldukları öneri ve yapıcı eleştirilerinden ötürü değerli hocam ve tez danışmanım Prof. Dr. Cemal İBİŞ başta olmak üzere çalışma kapsamında yürütülen araştırmanın gerek şekillendirilmesinde gerekse sonuca bağlanmasında görüşleri ile katkı sağlayan ve desteklerini esirgemeyip, yoğun iş tempoları içinde değerli zamanlarını ayırmak suretiyle engin bilgi ve tecrübelerini benimle paylaşan İstanbul Ticaret Üniversitesi öğretim görevlisi Dr. Veysi SEVİĞ’e, Yeminli Mali Müşavir Mehmet TEKİN’e, Yeminli Mali Müşavir Hikmet DERE’ye, Yeminli Mali Müşavir Selim TUNA’ya, Yeminli Mali Müşavir Emrah AYGÜL’e ve Yeminli Mali Müşavir Ali Kürşat ERBAŞ’a, teşekkür ederim.

Aynı şekilde göstermiş oldukları ilgi ve alakadan ötürü SMMM Ömer ÖKSÜZÖMER’e, SMMM Engin ÖZYURT’a ve Marmara Kurumlar Vergi Dairesi müdür yardımcıları, Vergilendirme Bölüm şefi ve KDV iade memurları ile ihracatçılar birliği bölüm şefi ve memurlarına da ayrı ayrı teşekkür ederim.

Çalışmanın değerli okuyuculara faydalı olabilmesi dileğiyle...

İstanbul, 2016

Cihan AYGÜL

İçindekiler Tablosu

KISALTMALAR.....	vi
GİRİŞ.....	1
1. DÜNYADA İHRACATTA KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ UYGULAMALARI	3
1.1 GENEL AÇIKLAMALAR.....	3
1.1.1 İhracatçılara Yönelik Sıfır Oranlı Teslimler	3
1.1.2 Yüksek Meblağlı Faturaların Çapraz Kontrolü.....	4
1.1.3 Yeminli Mali Müşavir Onayıyla Katma Değer Vergisi İadesi	6
1.1.4 Mükelleflerin Sınıflara Ayrılması.....	6
1.1.5 Ödemelerin Banka Kanalıyla Gerçekleştirilmesi	8
1.1.6 İthalde Alınan Katma Değer Vergisi	9
1.1.7 Genel Değerlendirme.....	9
1.2 ULUSLARARASI BAZDA İHRACATTA KDV İADESİ SİSTEMİ PERFORMANSLARI	13
2. TÜRKİYE’DE KATMA DEĞER VERGİSİ VE İHRACATTA KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ UYGULAMALARI	19
2.1 KATMA DEĞER VERGİSİ VE TARİHİ SÜRECİ.....	19
2.2 İHRACATIN TANIMI	20
2.3 TÜRKİYE’DE RAKAMLARLA İHRACAT VE İHRACATA DEVLET DESTEKLERİ	21
2.3.1 Türkiye’de 2004-2014 Dönemi Toplam İhracat Gelişmeleri.....	21
2.4 TÜRKİYE’DE İHRACATTA KDV İADESİ İSTATİSTİKLERİ	23
2.5 TÜRKİYE’DE İHRACATTA KDV İADESİNİN GEREKÇESİ	24
2.6 GENEL ESASLAR.....	25
2.6.1 KDV İadelerinin Yasal Dayanakları	25
2.6.2. Nakden İade	26
2.6.2.1 Teminat ve İnceleme Raporu Aranmayan İadeler	27

2.6.2.2 Yeminli Mali Müşavir Raporuyla Yapılan İadeler	28
2.6.2.3 Teminat Karşılığı İadeler	28
2.6.2.3.1 Teminat Miktarları	29
2.6.2.3.2 İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi	30
2.6.2.4 Vergi İnceleme Raporu ile İadeler.....	32
2.6.2.5 Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Yönelik İadeler	32
2.6.3 Mahsuben İade	33
2.7 ÖZEL ESASLAR	34
2.7.1 Olumsuz Rapor.....	35
2.7.2 Olumsuz Tespit.....	35
2.7.3 Olumlu Rapor	36
2.7.4 Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge.....	37
2.7.5 Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Fiili	38
2.7.6 Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Fiili	40
2.8 HIZLANDIRILMIŞ KDV İADE SİSTEMİ	41
2.8.1 Hızlandırılmış İade Sistemi Uygulaması Kapsamına Giren Mükellefler.....	41
2.8.2 Hızlandırılmış İade Sistemi Uygulamasına Göre İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi.....	43
2.8.3 Hızlandırılmış İade Sistemi Sertifikasının İptal Edilmesi.....	44
2.8.4 Hızlandırılmış İade Sistemi Hakkında Diğer Hususlar.....	46
2.9 KDV İADESİ RİSK ANALİZİ	47
3. TÜRKİYE’DE İHRACATTA KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİNDE YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA.....	52
3.1 ARAŞTIRMANIN AMACI	52
3.2 ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ.....	53
3.3 ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	53
3.3.1 Araştırmanın Katılımcıları	54

3.3.2. Araştırma Verilerinin Toplanması	56
3.3.3 Araştırmanın Kısıtları.....	56
3.3.4 Araştırma Verilerinin Yorumlanması.....	57
3.3.5 Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi.....	58
3.3.6. Araştırmada Tespit Edilen Sorunlar ve Çözüm Önerileri	76
4. SONUÇ	87
KAYNAKÇA	89
EKLER	94

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ATİK	Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet
BA	Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim
BS	Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim
CPA	(Certified Public Accountant) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
DİİB	Dâhilde İşleme İzin Belgesi
FAD	IMF Mali İşler Dairesi
GÇB	Gümrük Çıkış Beyannamesi
GEK	Genel Esaslar Kontrolü
GSYİH	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
HİS	Hızlandırılmış İade Sistemi
IMF	(International Monetary Fund) Uluslararası Para Fonu
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVİRA	Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analizi
KDVK	3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
NATO	(North Atlantic Treaty Organization) Kuzey Atlantik Antlaşma Örgütü
OECD	(Organisation for Economic Cooperation and Development) İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi

SDTŞ	Sektörel Dış Ticaret Şirketleri
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TL	Türk Lirası
VB.	Ve Benzeri
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Büyük çizgilerle belirlenmiş sınırların sadece haritalarda kaldığı günümüz dünyasında ülkeler, sade ve sadece daha çok insana, kültüre ve geleceğe dokunabilen ticari organizasyonların omuzlarında yükselen ekonomilerin eseridir. Bu bağlamda sınırları aşmanın anlamı ihracattır.

İhracat, bu fiili gerçekleştiren işletmeleri ve o işletmelerin bağlı bulunduğu ekonomileri dolayısıyla toplumu ve ülkeyi, karşılaşılabilecek farklı risk faktörleri ile sürdürülebilirlik felsefesinin karşılaşılabileceği sorunlara karşı koruyan, bir nevi işletmelerin temel taşıdır diyebiliriz. Bu nedenle ihracat, beraberinde bazı yükümlülükleri ve hakları da doğurmaktadır. KDV iadesi bunlardan bir tanesidir.

İstisna edilen ve düşük oranlı mal ve hizmet teslimlerine ait KDV'nin iadesi, dünya üzerinde birçok ülke tarafından kullanılan bir uygulamadır. Her ne kadar teşvik olarak adlandırılrsa da KDV iadesi mükellef açısından bir haktır. İşletmelerin yükledikleri KDV'nin vergi otoritesi tarafından geri iadesi, ülkelerin gelişmişlik düzeyiyle paralel olarak bürokratik engellerden arındırılmış, hızlı ve düşük maliyetli olarak gerçekleştirilmektedir. Ancak Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde iade süreci bir takım problemlerle yürütülmekte, süreç uzamakta, çeşitli yasal ve mevzuata uygun olmayan uygulamalarla bürokratik engellere sahne olmakta, yüksek maliyetiyle, hak olan bir paranın, bazı durumlarda ihracatçı firmanın eline tekrar ulaşmıncaya kadar eriyip, ekonomiye geri kazanımını asgari seviyelere çekmektedir.

Bu çalışmada, ülkemizde uygulanmakta olan ihracatta KDV iadesi uygulaması genel hatlarıyla irdelenmeye çalışılmış ve uygulamada sürecin muhataplarınca karşılaşılan sorunlarla pekiştirilerek çözüm önerileri aranmaya gayret edilmiştir. Uygulamada ön planda ele alınamayan bazı sorunların, akıllarda soru işareti bırakan, KDV iade sürecinin uzamasına dolayısıyla daha maliyetli olmasına sebebi olarak görülen bazı mevzuata uygun olmayan uygulamalara dikkat çekilerek, sorunların çözüme kavuşturulmasının önemine vurgu yapılmaya gayret gösterilmiştir. Çalışmanın hazırlanmasında yerli ve yabancı literatür

taraması yapılarak, konu ile ilgili kanunlar, tebliğler, bildirimler, tezler, kitaplar ve makaleler incelenmiştir. Bunların yanı sıra mesleki tecrübelerinden yararlanmak amacıyla konunun muhatabı olan Vergi dairesi çalışanları, yeminli mali müşavirler, ihracatçılar birliği temsilcileri, akademisyenler ve mükelleflerle kalitatif (Nitel) teknik kullanılarak görüşmeler yapılmış, yapılan bu görüşmelerde katılımcılara yöneltilen sorulara, kendi tecrübeleri ve bilgi birikimleriyle cevap aranırken, kendi düşünceleri, öneri ve eleştirilerine de açık olacak tarzda söz tanınmıştır.

Birinci bölümde uluslararası düzeyde konu ele alınmıştır. Burada, dünyada ihracatta KDV iadesi uygulamalarının nasıl gerçekleştiği ve iade sürecinin olduğu ülkeler arasından seçilmiş 10 ülke üzerinden ülkelerin iade sürecindeki performanslarına yönelik araştırmalara yer verilmiştir.

İkinci bölümde KDV'nin tarihçesi, ihracatın tanımı ve ihracatta KDV iadesinin gerekçesi ile bazı istatistiki verilere yer verilerek, Türkiye'de ihracatta KDV iadesi uygulaması genel hatlarıyla ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde kalitatif teknik kullanılarak oluşturulan bir araştırmaya yer verilmiştir. Yapılan araştırmalar ve saha çalışmaları neticesinde Türkiye'de iade sürecinde karşılaşılan sorunlarla ilgili oluşturulan sorular, iade sürecinin muhatabı olan vergi daireleri, yeminli mali müşavirler, ihracatçılar birliği meclisi temsilcileri, akademisyenler ve mükelleflere yöneltilmiştir. Mülakata katılan kişilerin kendi bilgi ve deneyimleriyle sınırlı kalmak suretiyle cevap alınmış ve yanıtlar deşifre edilerek ilgili bölümde özetlenmiştir.

Dördüncü ve son bölümde çalışma sonucunda ulaşılan verilere ilişkin genel değerlendirmelere yer verilmiştir.

1. DÜNYADA İHRACATTA KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ UYGULAMALARI

1.1 GENEL AÇIKLAMALAR

Katma Değer vergisi dünyada 62, Ülkemizde ise 30 yıllık geçmişi olan bir vergidir. Dünyada 150 ülkede uygulanmakta olan bu vergi türü, dünyadaki vergi gelirlerinin yaklaşık %20'sini oluşturmaktadır. 2014 yılı verilerine göre Ülkemizin toplam vergi gelirleri içinde KDV'nin payı %32'dir.¹ Dünyada KDV uygulamaları araştırıldığında Katma Değer Vergisi iadesinde uygulanan farklı sistemlere ilişkin kapsamlı bir çalışma G. Harrison ve R. Krelve tarafından yapılmıştır. Bu çalışma sonucunda "KDV İadeleri: Ülke Uygulamalarına Bakış" adlı çalışma raporu hazırlanmıştır. Bu bölümde, söz konusu rapor göz önünde bulundurularak dünya uygulamaları hakkında bilgi verilecektir.

1.1.1 İhracatçılara Yönelik Sıfır Oranlı Teslimler

İhracatçılara yönelik sıfır oranlı olarak mal veya hizmet teslimi, Fransa'nın 1948 yılında ilk defa uygulamaya koyduğu katma değer vergisi ile de düzenli ihracatçılara girdilerinin sıfır oranlı olarak satın alabilmelerine imkân tanınmıştır. Buradaki amaç, ihracatçıların devreden katma değer vergileri dolayısıyla katma değer vergisi konusunda iadesi talebini önlemek olmuştur. İlgili uygulama 1954 ve 1968 yılları arasında geliştirilmiştir. Böylelikle vergi tabanı daha geniş, katma değer vergisi iade sistemi gelişmiş, modern bir katma değer vergisi sistemi hayata geçirilmiştir.²

1 Nisan 1967 tarihinde yayınlanan 1. Direktifle³ KDV, topluluğun ortak gider vergisi olarak kabul edilmiş ve en geç 1 Ocak 1970 tarihine kadar uygulanan değişik gider vergilerinin terk edilerek KDV sistemine geçilmesi

¹ KDV Uygulamalarında Son Gelişmeler, İstanbul YMM Odası, Erişim Tarihi: 21.05.2016
<http://www.istanbulymm.org.tr/dosyalar/Kdv%20Uygulamalar%C4%B1nda%20Son%20Gelismeler.pdf>

² <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4841> Erişim Tarihi: 13.10.2015

³ 11 Nisan 1967 tarih ve 67/227 sayılı Birinci Konsey Direktifi, muamele vergilerine ilişkin üye ülkelerin mevzuatlarının uyumlaştırılması üzerine çıkarılmıştır.

kararlaştırılmıştır. Bu Direktife uygun olarak Almanya ve Fransa 1968 yılında, Hollanda 1969 yılında, Lüksemburg ise 1970 yılında KDV sistemine geçmişlerdir. Belçika 1971 yılında, İtalya ise 1973 yılında bu sisteme geçmişlerdir. Topluluğa daha sonra katılan İrlanda 1972 yılında, İngiltere 1973 yılında KDV sistemine geçmişlerdir, Danimarka ise 1967 yılından beri KDV'ni uygulamakta idi. Yunanistan KDV uygulamasına 1 Ocak 1987 tarihinden itibaren başlamıştır. İşpanya ve Portekiz ise KDV uygulamasına üye oldukları 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren başlamışlardır.⁴

Katma değer vergisi 1970 yılında Avrupa Birliğine bağlı ölkelerde hayata geçirildiğinde, bazı ölkeler (örneğin İtalya, Hollanda ve İrlanda) ihracatçılara sıfır oranlı girdilerin teslim uygulamasını benimsemiştir. Fakat Hollanda bu uygulamayı 1990'lı yılların ilk yarısında uygulamadan kaldırmıştır. 6. Direktif Avrupa Birliğine bağlı üye ölkelere bu sisteme geçme yönünde bir seçme süresi verse de sadece kısıtlı sayıda öлке bu sisteme geçmiştir. 1980'li yıllarda ise bazı eski Fransız sömürgesi ölkeler (Cezayir, Fas, Senegal, Tunus), 1990'lı yıllarda ise bir kaç gelişme evresindeki öлке (Arnavutluk, Kore ve Azerbaycan) sistemi kabul etmiştir. Uygulamaya konulan bu sistem, 1950'de Fransa'da hayata geçirilen katma değer vergisi uygulamasının genişlemesine katkı sağlamış olsa da, gittikçe içinden çıkılmaz bir hale gelmesi ile vergi otoritesinin gelir kaybı riskine sebep olması, ayrıca Katma Değer Vergisi zinciri halkasını bozması sebebiyle eleştirilere konu olmuştur. İhracatçılara 0 oranlı teslim, Katma Değer Vergisi iadelerinin kontrolü sorununu efektif olarak büyük ve bilinen ihracatçılardan küçük ve daha çok sayıdaki bilinmeyen tedarikçilere kaydırmaktadır.⁵

1.1.2 Yüksek Meblağlı Faturaların apraz Kontrolü

Yüksek meblağlı faturaların “apraz kontrolü” esnasında teorik olarak vergi otoritesinin çapraz kontrol yapabileceğinin etkin uygulanabilirliğine karşın, salt birkaç öлке yüksek meblağlı faturaların elektronik sistemde çapraz kontrolünü uygulamıştır. İlk olarak çapraz kontrolü uygulayan öлке ise 1970 yılında Güney

⁴ Cansın Değirmencioğlu, “Avrupa Birliğinde İhracatta KDV İstisnası Uygulaması” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 389, 2014

⁵ <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4841> Erişim Tarihi: 13.10.2015

Kore olmuştur. Sonraları ise Çin Halk Cumhuriyeti, Bulgaristan, Endonezya, Azerbaycan ve Arnavutluk da ilgili sistemi uygulamaya geçirme çalışmalarını başlatmışlardır. Adı geçen ülkelerin uygulamalarında merkezi bir veri deposuna aktarılacak fatura listeleri mükelleflerden talep edilmiştir. Son dönemlerdeki bilgi teknolojilerindeki ilerlemelere karşın, otomasyona dayalı bir veri sistemi, gerek vergi otoritesi gerekse mükellefler üzerine ağır bir yük getirmekle birlikte önemli bir gelişme olarak kayıtlara geçirilebilir.⁶

“FAD (IMF Mali İlişkiler Dairesi) sistemin verimsiz iş yarattığını tespit etmiştir. Bir ülkede, Mali ilişkiler dairesinin büyük mükelleflerin denetim elemanlarının yarısından çoğunun özellikle bu işle uğraştığını tespit etmiştir. Diğer bir taraftan ise verilerle ilgili olarak sonradan telafisi zaman alacak birçok yanlışlık tespit edilmiştir. (Numaraların yanlış girilmesi, adreslerin yanlışlığı vb.) FAD'ın bu konudaki görüşü yüksek tutarlı fatura çapraz kontrol sisteminin, risk değerlemesine dayalı, seçmeli çapraz kontrolü içeren, yolsuzluk araştırması hedefli denetim programlarının alternatifini olamayacağıdır. Çapraz kontrolün net faydası firmalara ve vergi otoritesine getirdiği ek maliyetler de dikkate alınarak değerlendirmeye tabi tutulduğunda, bu sistemin vergi kaçırma potansiyelini ve sahte faturaları kullanma olasılığını yüksek sektörde, bunun dışında vergi denetim elemanlarının şüpheli gördüğü farklı durumlar içinde kullanıma tabi tutulmalıdır.”

Çapraz Kontrolle bağlantılı olarak işlemlerin kontrolünde, hizmeti yapan hangi ülkede mukimse, şube faaliyetleri açısından, şube hangi ülkede ise, hizmet o ülkede yapılmış ve hizmetten o ülkede istifade edilmiş sayılır, vergilemenin de o ülke tarafından yapılması gerekir bu bağlamda kontrol aşamasındaki kıstaslardan biride işlemin hangi ülkede gerçekleştiğidir. Bu ilke kapsam belirlemektedir ve Türk KDV uygulaması açısından aynı esas geçerlidir.⁷

⁶ <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4841> Erişim Tarihi: 13.10.2015

⁷ Dr. Ali Çımat, “Katma Değer Vergisi’nde Hizmet İhracı İstisnası” Mali Çözüm Dergisi, Sayı:36, 1996 s.4

1.1.3 Yeminli Mali Müşavir Onayıyla Katma Değer Vergisi İadesi

Yeminli Mali Müşavirlerce onaylı Katma Değer Vergisi iade talebi Kenya Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre, belli bir miktarı aşan katma değer vergisi iadelerinde yeminli mali müşavir onayı ile yerine getirilmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu, kasıtlı olmak suretiyle haksız iadeye sebebiyet veren YMM için çok ciddi yaptırımlar öngörmektedir. Vergi otoritesi ve YMM'ler bu sistemin ziyadesiyle faydalı olduğunu düşünmektedirler. Vergi otoritesi yanlış beyanların uygulanacak bu yöntemle azaltılabileceğini ve idari maliyetlerin kademeli olarak düşeceğini hesap etmektedir. Kenya'da vergi otoritesi bu sistemin devreye sokulmasından sonra ihracattan doğan katma değer vergisi iade talebinin %40 azaldığını ortaya çıkarmıştır. Bu yöntemle idare bir şekilde dışarıdan hizmet almış bulunmaktadır. Büyük ölçekli ihracatçılar ise sistemin, katma değer vergisi iade süresini azaltması nedeniyle ciddi olarak desteklemektedirler. Tabii ki meslek mensupları ise hizmetlerinin karşılığında alacakları ücret sebebiyle ilgili sistemin taraftarıdır. Mali yükün küçük iade alan mükellefler üzerinde kalmaması için meslek mensubu onayı gerektiren iade rakamını yüksek belirlenmektedir. Ancak sistemin mümkün mertebe etkin çalışabilmesi için, yüksek nitelikte muhasebe mesleği ile güçlü bir vergi otoritesi ve cezaları etkin biçimde uygulayacak bir yargısal sisteme ihtiyaç duyulmaktadır.⁸

1.1.4 Mükelleflerin Sınıflara Ayrılması

Mükelleflerin Sınıflara ayrılması (Altın statü) bazı gelişmiş ülkeler, vergi mükellefiyetliğinde, ticari geçmişlerine göre mükelleflere (özellikle ihracatçı mükelleflere) yönelik tercihli olan bir uygulama ortaya koymaktadır. Mükellefiyet geçmişi ve vergi karnesi oldukça düzgün olan ve hızlı bir şekilde Katma değer vergisi iadesi alma imkânı tanınan mükelleflere yönelik uygulanan ilgili sistem, altın statü olarak tanımlanmaktadır. Gümüş statülü mükellefler ise bir alt kategori olup, Katma değer vergisi iadelerini daha yavaş almaktadırlar. Bu tür bir yaklaşım kısıtlı denetim imkânlarından en verimli şekilde faydalanılmasını

⁸ Graham Harrison and Rusell Krelove, "VAT Refunds: A Review of Country Experience" IMF Working Paper, 2005, p.6, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2005/wp05218.pdf>
Erişim Tarihi: 20.04.2016

sağlamaktadır. Sınırlı idari kapasiteye sahip ülkelerde, bu sistem basit bir şekilde el yordamıyla uygulanmıştır. Örneğin, 1990'lı yılların ikinci yarısında Pakistan bu sistemi bilhassa tekstil sektöründeki ihracatçılara katma değer vergisi iade sisteminin geliştirilmesi için uygulamıştır.⁹

Sistem daha sonra geliştirilmek suretiyle, teknolojik imkânları ile Katma Değer Vergisi ve gelir vergisi bilgileri ile gümrükte yer alan bilgileri toparlanan mükelleflerin vergi mükellefiyeti geçmişleri hakkında bilgiler toplanmıştır. Pakistan'da yürütülen sistemde, katma değer vergisi iadesi talep edenler 3 grupta toplanmaktadır:

- Altın, düşük düzeyli gelir riski taşıyanlar için,
- Gümüş, orta düzeydeki risk grubu için,
- Diğer yüksek risk taşıyan veya bilinmeyenler için.

Altın sınıfta yer alan vergi mükellefleri, vergi otoritesi tarafından herhangi bir ön denetime tabi tutulmaksızın 3 ila 5 gün içinde iadelerini alabilmektedirler. Gümüş sınıftakiler belirlenen üst sınırdaki bir rakama kadar olan katma değer vergisi iadelerini 15 gün içinde alabilmektedir. Ancak bu limite kadar olan katma değer vergisi iadeleri, iade masası kontrolünden geçmektedir.¹⁰

İade sonrası yapılacak denetimler yılda bir defa, geçmiş 12 aylık süreci konu alan 2 ya da 3 iade işlemi için altın ve gümüş sınıftakiler için icra edilmektedir. Denetimler sonucu haksız iadelerle karşılaşıldığında mükellefler altın ya da gümüş sınıftan çıkarılmaktadır. Diğer mükelleflerin iade talepleri ise belirlenen bir süre zarfı içinde yapılmaktadır fakat bazı belirlenen kriterler dikkate alınarak seçilecek bazı mükellefler ön denetime tabi tutulmaktadır. Bu sebeple iade sistemi

⁹ <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4841> Erişim Tarihi: 13.10.2015

¹⁰ Graham Harrison and Rusell Krelove, "VAT Refunds: A Review of Country Experience" IMF Working Paper, 2005, p.29, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2005/wp05218.pdf> Erişim Tarihi: 20.04.2016

büyük çapta mükelleflerin geçmiş dönem bilgilerine bakılarak(vergi, denetim, gümrük vb.) meydana getirilmektedir.¹¹

1.1.5 Ödemelerin Banka Kanalıyla Gerçekleştirilmesi

Bankalar Aracılığıyla İşlemlerde nakit kullanımı çok olan ülkelerde ve geçiş ekonomilerinde, Katma Değer Vergisi ve diğer vergi türlerinde erozyona sebebiyet verilmektedir. Zira nakit para hareketlerini izlemek mümkün olamamaktadır. Bu problemle başa çıkabilmek için idareler özellikle yüksek tutarlı ödemelerin banka kanalıyla gerçekleştirilmesini şart koşturmaktadır. Bu konuda 2 şekilde uygulama görülmektedir. İlkinde, Fransa, Macaristan ve Türkiye'de uygulandığı üzere belli miktarı aşan ödemeler banka kanalıyla yapılmak zorundadır. Buna uymayan mükellefler yaptırımla karşılaşmaktadırlar. Azerbaycan'da uygulanan ikinci yaklaşım ise, Katma değer vergisi mükellefiyeti olan her firmanın, her ticari mal veya hizmet alımının banka aracılığıyla yapılmasıdır. Buna uyulmadığı durumlarda iade hakkından yararlanamamaktadır. Fakat uygulamada sorunlarla karşılaşmış ve etkin olmadığı, ayrıca kayıt dışılığı artırdığı anlaşılmıştır.¹²

Katma Değer Vergisi banka hesapları üzerinden İlk defa 2002 Temmuz ayında Bulgaristan'da uygulanmıştır. Amacı, Katma Değer Vergisinde yolsuzluğu azaltmak suretiyle Katma Değer Vergisi iade sürecini hızlandırmaktır. Bu sistem ile her Katma Değer Vergisi mükellefi bankada bir Katma değer vergisi hesabı açtırmak suretiyle ticari faaliyetine devam etmek mecburiyetindedir. Mal veya hizmet satın alan mükellef Katma Değer Vergisi ödemesini satıcının Katma Değer Vergisi banka hesabına yatırmak mecburiyetindedir. Katma Değer Vergisi zincirinde her aşamada banka hesapları devreye girmek üzere inşa edilmiştir. Fakat bu sistem Bulgaristan'da istenilen sonucu vermemiş olduğu gibi, birçok durumda da istenmeyen sonuçlar doğurmuştur. Firma sermayesi kaybı, idari maliyetlerin sürekli artması ve katma değer vergisi yolsuzluklarının tüm çabalara rağmen engellenememesi bunlardan birkaçıdır. Geçiş ekonomilerinden biri olan

¹¹ <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4841> Erişim Tarihi: 13.10.2015

¹² <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4841> Erişim Tarihi: 13.10.2015

Rusya da bu sistemi uyarlamayı düşünmüş ve ön çalışmalar yürütmüştür. Fakat sistemi uygulamaya koymaktan daha sonra vazgeçmiştir.¹³

1.1.6 İthalde Alınan Katma Değer Vergisi

Sermaye Malı İthalatında katma değer vergisi Sermaye malı ithalatı yapan yatırımcılar, ithalden alınan katma değer vergisinin yatırımları baltaladığından şikâyetçi olmaktadır. Bunun dışında nakit akışlarında yaşanan bozukluğa neden olduğunu ifade etmektedirler. Hükümetlerin bu konu üzerine yapabilecekleri temel adım, sermaye malı ithalinin katma değer vergisinden istisna tutulması olmakla beraber bu konuda hükümetlerce isteksiz davranılmıştır. Zira başka çeşit mal ve hizmetler için de katma değer vergisi istenmemesi hususunda baskılar oluşmaktadır. Mali işler dairesinin özellikle gelişmekte olan ülkelere önerdiği modelde ise, ithalde alınacak katma değer vergisinin vadesinin uzatılmak suretiyle, ithal olunan ticari malın işletmeden çıkışı ile devreye girmesinin sağlanması olmuştur.¹⁴

1.1.7 Genel Değerlendirme

Değerlendirme yukarıda sıralanan dünyadaki KDV iade sistemlerinin aşağıdaki hedeflerden en az birini gerçekleştirmeyi amaçladığını görmekteyiz.¹⁵

- Katma değer vergisi iadesi talep edenlerin sayısının azaltılmak istenmesi,
- Katma değer vergisi iade sürecinin bürokrasiden arındırılarak hızlandırılması,
- Vergi Mükelleflerinin nakit akışı alanında sahip oldukları kaygıları dikkate almak ve maliyetleri azaltmak,

¹³ Graham Harrison and Rusell Krelove, "VAT Refunds: A Review of Country Experience" IMF Working Paper, 2005, p.29, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2005/wp05218.pdf>

¹⁴ Eray Asil, "KDV İadesi Dünya Uygulamaları ve En İdeal KDV İade Sistemi" Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:315, 2007

¹⁵ Eray Asil, "KDV İadesi Dünya Uygulamaları ve En İdeal KDV İade Sistemi" Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:315, 2007

-İade sisteminin hilekârlıklara açık bir sistemden Katma Değer Vergisi gelir temeline katkı yapan sisteme dönüştürmek,

-Vergi otoritesinin katlandığı maliyetleri kabul edilebilir seviyelere indirmek.

- Başarı göstermiş vergi otoriteleri uygulamaları göstermektedir ki, en etkili ve kullanıma uygun Katma Değer Vergisi iade sürecinin aşağıdaki özelliklere sahip olması gerekmektedir. İdeal bir katma değer vergisi iade sisteminde bulunması gereken özellikler şunlardır:

- İade talebinde bulunan mükellefler, vergi otoritelerince sınıflandırılmalıdır. (Vergi idaresi herhangi bir sorunu bulunmayan, vergi mükellefiyeti geçmişinde sorun olmayan gibi.)

- Yüksek risk ihtiva eden katma değer vergisi iade talepleri için ön inceleme yapılmalıdır, daha düşük riske sahip olanlar için ise Katma Değer Vergisi iadesi sonrası denetimler mutlaka yapılmalıdır.

- Her KDV iade talebiyle ilgili olarak vergi gelirinde yaşanılacak kayıp riskine karşı bazı kriterler muhakkak uygulanmalıdır. Bununla beraber, özellikle gelişmekte olan bazı ülkeler ve geçiş ekonomisi olarak adlandırılan ülkeleri için aşağıdaki belirtilenlerin etkili bir Katma Değer Vergisi iade sistemi için gerekli olduğu ifade edilebilir.

- Vergi mükellefi sayısı vergi otoritesince kapasitesine uygun olarak belirli bir sayı ile sınırlı tutulmalıdır.

- Katma Değer Vergisi İade miktarlarının tahmin edilebilirliğini sağlayacak, öngörü ve gözetim yapmaya uygun bir sistem olmalıdır.

-Katma Değer Vergisi İadeleri belli bir zaman dilimi içinde tamamlanmalıdır. Örneğin: iade talep tarihinden itibaren 15 ila 30 gün içinde olabilir. Bu süre çeşitli durumlara ve konulara göre esnetilebilir. KDV iade dosyasında herhangi bir eksiklik varsa, mükellefler bu tespit

edilmiş eksiklikler için zamanında cevap vermezse, şüpheli durum olması halinde vb.

- Zamanında yapılmayan iadeler için mükellefe vergi otoritelerince gecikme faizi ödemesi yapılmalıdır.

- Katma Değer Vergisi İadelerinin başka konudaki vergi borçlarına mahsup imkânı olabilmelidir.

- İadeler ihracatçı firmalara gecikmeye mahal vermeksizin yapılabilmelidir.

- İadelerin kontrolü için yapılan bazı işlemler, geniş çaplı denetimin parçası olabilmelidir. Ön inceleme, salt yüksek risk taşıyanlara yapılmalı, iade sonrası denetim ise daha düşük risklilere seçme usulü kullanılarak yapılmalıdır.

- Düzenli ve vergi geçmişi sorunsuz olan ihracatçılara bürokrasiden arındırılmış kolaylıklar sağlanmalıdır.

- Haksız Katma Değer Vergisi iade talebinde bulunduğu tespit edilenler caydırıcı yöntemler kullanılarak mutlaka cezalandırılmalıdır.

- Vergi otoritesi, iade talep eden mükelleflere hakları ve yükümlülükleri konusunda açıklayıcı bilgi vermelidir. Sonuç olarak Türkiye’de 1985 yılında uygulamaya konan Katma değer vergisi, geldiği aşama itibariyle Katma Değer Vergisi iade süreci yönünden tartışılmakta olup, hem mükellefe hem de vergi otoritesine yönelik en az yük getirecek bir iade sisteminin nasıl olması gerektiği konusunda çeşitli değerlendirmeler yapabilmeye olanak tanımaktadır. Dünya uygulamalarının sonuçları dikkate alınarak, en ideal sistemin hedeflenmesi ve bu yönde çalışmalar yapılması, Katma değer vergisi sisteminden en etkin ve en etkili fayda elde edilmesini sağlayacaktır.¹⁶

¹⁶ <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4841> Erişim Tarihi 22.11.2015

SMİYB kullanan veya düzenleyenlerden mal alınan döneme ilişkin Yeminli Mali Müşavir, Katma Değer Vergisi iadesi tasdik raporunun işleme konulabilmesi için, Yeminli Mali Müşavirin raporunu düzenlemeden önce, gerekli inceleme ve araştırmayı yaparak, alt mükellefin SMİYB kullandığını veya düzenlediğini tespit etmesi halinde bu mükelleften yapılan mal veya hizmet alımına ilişkin Katma Değer Vergisinin iadesini, talep edilen tutardan tenzil etmesi gerekir. Bakanlık başlangıçta bu tespiti yapmadan Katma Değer Vergisinin tamamının iadesi yönünde rapor düzenleyen yeminli mali müşavirin daha sonra vergi dairesinin uyarısı üzerine SMİYB kullanan mükelleften alışa ilişkin vergi tutarını tenzil etmek istemesi halinde bu raporları, incelemenin sağlıklı yapılmadığı gerekçesiyle işleme koymamakta, iadeyi inceleme sonucuna göre yaptırmaktadır. Bu nedenle yeminli mali müşavirlerin, Katma Değer Vergisi iadesi tasdik raporu düzenlerken, alt firma incelemeleri konusunda son derece titiz araştırma ve inceleme yapmaları ve SMİYB kullanan veya düzenleyen bir mükelleften alış varsa bu tutara ilişkin Katma Değer Vergisinin iade edilmesi istenen tutardan tenzili yönünde rapor düzenlemeleri gerekmektedir.¹⁷

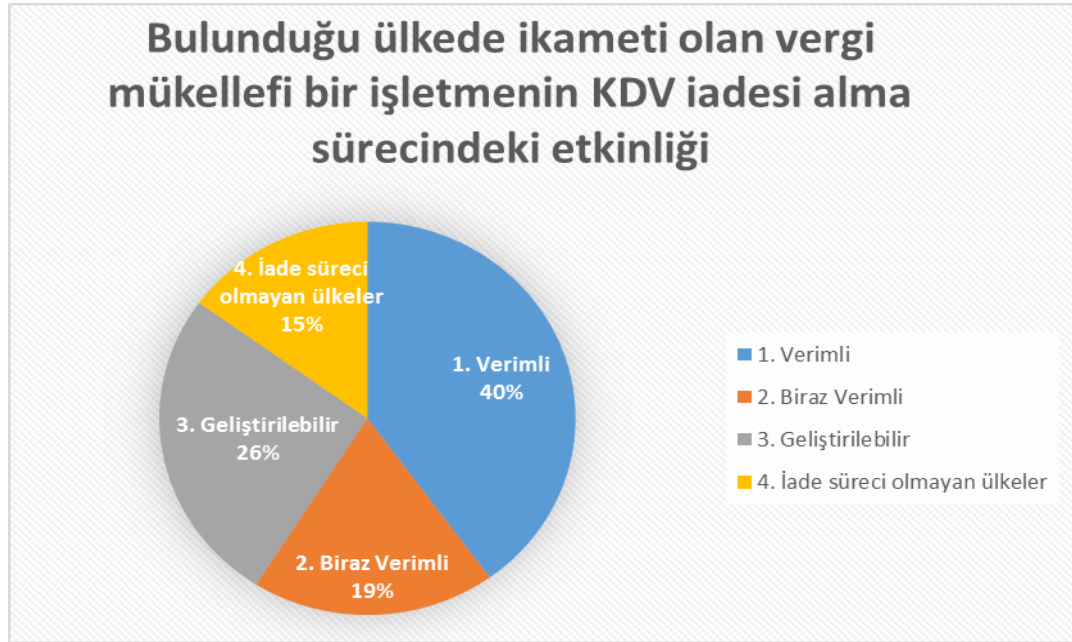
KDVK'nın 32. Maddesi hükmüne göre, maddede belirtilen diğer işlemlerle birlikte ihracat teslimlerinin de girdileri arasında yer alan (Vergiden istisna edilmiş bu işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen) Katma Değer Vergisi, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri (Örneğin yurtiçi mal ve hizmet teslimleri) üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisinden indirilir. Mükelleflerin, üzerinden katma Değer Vergisi tahsil ettikleri Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin, indirilecek vergiden az olması hallerinde, indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacaktır. Vergi iadesi, vergilendirme dönemleri esas alınarak, vergi mükelleflerine yapılır. Katma Değer Vergisi mükellefi olmayanlara vergi iadesi yapılmaz. Bunun için, vergi iadesi

¹⁷ Mahmut Vural, (Danıştay Üyesi, Eski hesap Uzmanları Kurulu Başkanı) YMM Raporu ile KDV iadeleri”, Vergi Dünyası Ücretsiz Eki, s.28

hakkı tanınan işlemleri yapan gerçek ve tüzel kişilerin, Katma Değer Vergisi mükellefiyetlerinin tesis edilmiş olması gerekmektedir.¹⁸

1.2 ULUSLARARASI BAZDA İHRACATTA KDV İADESİ SİSTEMİ PERFORMANSLARI

2014 yılında KPMG tarafından yapılan ve 65 ülkeyi kapsayan detaylı bir araştırma, her bir ülkenin iade süreciyle ilgili göstermiş olduğu performansı incelemiş olup, mevcut KDV sistemlerinin artılarını ve eksilerini ele alarak, Katma Değer Vergisi iade sisteminin bir nevi röntgen filmini çekmiştir. Bu bölümde ilgili araştırmadan yola çıkarak, dünyada sistemin mevcut durumunu analiz edip, ülkemizde yürütülen sistemin ne ölçüde sağlıklı olduğunu ve hangi aşamalardan geçmesi gerektiği hakkında fikir yürütmeye çalışacağız.



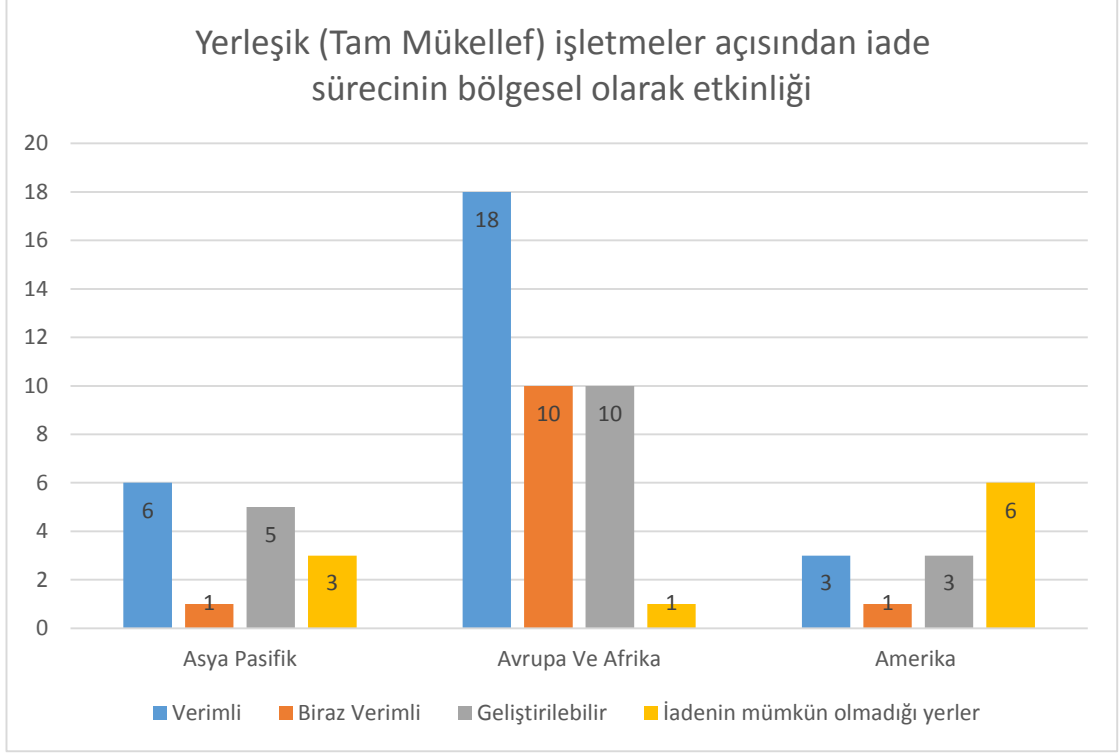
Tablo 2A¹⁹

¹⁸ Şükrü Kızılot, Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi, Ankara: 5. Baskı, Gazi Kitabevi, 2013, s. 304-305

¹⁹ KPMG Katma Değer Vergisi raporu, s.5, Erişim Tarihi: 17.12.2015
<http://www.kpmgvergi.com/PDF/Yayinlar/KPMG-Global-Yayinlar/VATGST-Refunds-Survey-2014.pdf>

Yapılan araştırmalar, gelişmişlik düzeyiyle paralel olarak bulunduğu ÷lkede ikameti olan vergi m÷kellefi işletmelerin Katma Değer Vergisi İadesi alma s÷recindeki etkinliğinin verimli olduğunu g÷stermektedir. Bu bağlamda yerleşik vergi m÷kellefi işletmeler açısından iade alabilmenin m÷mk÷n olduğu ÷lkelerin %40'ında hızlı, maliyeti d÷ř÷k ve formalitelerden arındırılmış bir sistemin uygulandığı g÷r÷lmektedir. Verimli stat÷sündeki ÷lkelerde iade ağırlıklı olarak 1 ila 15 g÷n arasında geręekleřirken, yeni kurulmuş işletmelerde bu zaman diliminin ortalama 29 ila 56 g÷n aralığında geręekleřtięi tespit edilmiştir. Bu ÷lkelerde genellikle iade için başvuran işletmelere bazen veya ř÷pheli bir durum tespit edildiğinde denetim yapılmaktadır. Ayrıca faaliyetlerini durduran bir işletme, faaliyetlerini durdurduğu anda mevcut bulunan Katma Değer Vergisi alacakları (Devreden KDV) için iade talebinde bulunabilmektedir.

Yerleşik (Mukim) olmamakla birlikte Vergi M÷kellefi de olmayan işletmeler için ‘‘Verimli’’ stat÷sündeki ÷lkelerde Katma Değer Vergisi İadesi alma hakkı mevcuttur. T÷rkiye ise, yerleşik tam m÷kelleflere yapılan iadeler bakımından geliştirilebilir stat÷de iken, yabancı m÷kelleflere yapılan iadelerde sınırlı ya da imk÷n tanımayan ÷lkeler kategorisindedir. Bu bağlamda gerek yerleşik gerekse yeni kurulan işletmelerin Katma Değer Vergisi alacakları için yaptıkları başvurularda iadenin, ortalama 56 g÷n ve üzeri bir zaman diliminde geręekleřtięi tespit edilmiştir. İade almak için başvuran işletmelere ise sıklıkla denetim uygulanmaktadır. Ayrıca faaliyetlerini durduran bir işletme, faaliyetlerini durdurduğu anda mevcut bulunan KDV alacakları (Devreden KDV) için iade talebinde bulunamamaktadır. T÷rkiye başta olmak üzere geliştirilebilir stat÷sündeki birçok ÷lkede yerleşik (Mukim) olmamakla birlikte Vergi M÷kellefi de olmayan işletmeler için Katma Değer Vergisi İadesi alma hakkı mevcut değildir.

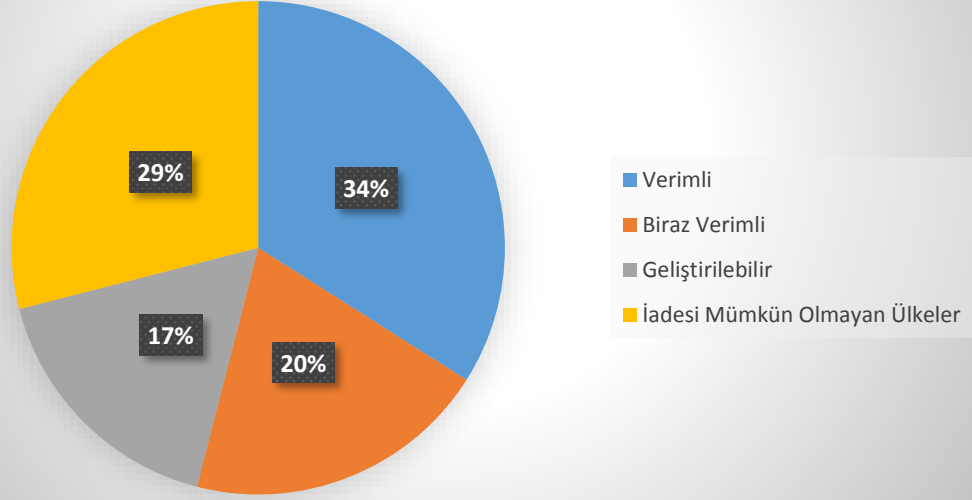


Tablo 3A²⁰

Tablo 3A da da görüldüğü üzere özellikle Avrupa ve Afrika kıtasının bir bölümünde Katma Değer Vergisi İadesi alma sürecinde ülkelerin verimlilik oranının oldukça yüksek olduğu gözlenmektedir. Ayrıca Amerika Birleşik Devletleri ve Çin Halk Cumhuriyeti'nde Katma Değer Vergisi uygulamasının olmaması, o bölgelerdeki verimli statüsündeki ülke sayısının düşük olmasında önemli bir rol oynamaktadır.

²⁰ KPMG Katma Değer Vergisi raporu, s.6, Erişim Tarihi: 17.12.2015
<http://www.kpmgvergi.com/PDF/Yayinlar/KPMG-Global-Yayinlar/VATGST-Refunds-Survey-2014.pdf>

Mukim(Yerleşik) Olmayan İşletmelerin KDV İadesi alma konusundaki performansları

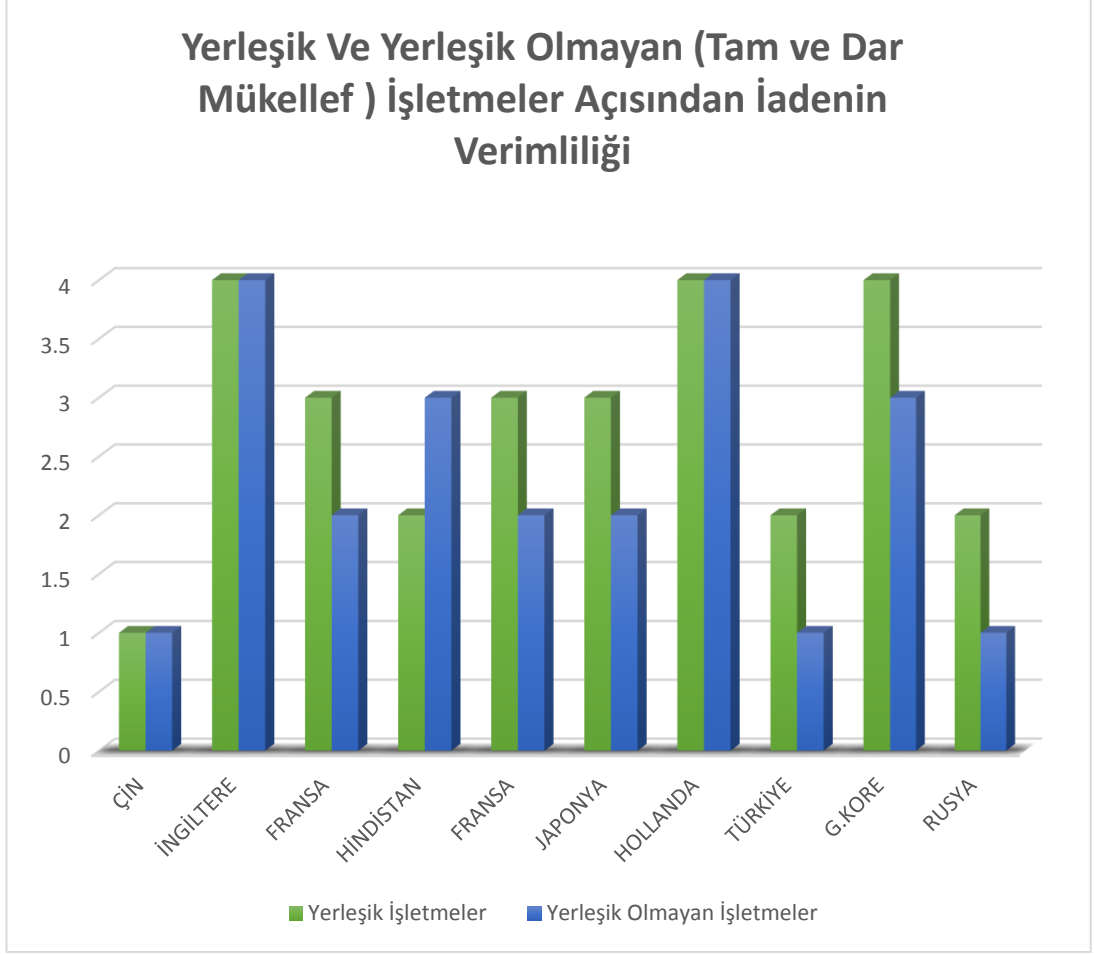


Tablo 4A²¹

Mukim (Yerleşik) Olmayan işletmelerin Katma Değer Vergisi İadesi alma konusundaki performansları, ülkede yürütülen Katma Değer Vergisi İadesi politikalarının gelişmişlik düzeyiyle doğru orantılıdır. Özellikle verimli olarak nitelendirilen Katma Değer Vergisi iade sistemine sahip ülkeler, dışarıdan gelecek kaynakların önünü açabilmek için yapılan ticari faaliyetlerden doğan Katma Değer Vergisi'nin iadesini yerleşik olmayan işletmeler içinde mümkün kılmıştır. Bu durum maalesef ülkemiz için söz konusu değildir. Türkiye, Tablo 3 te de görüldüğü üzere Mukim (Yerleşik) olmayan işletmelerin Katma Değer Vergisi iadesi almasına fırsat vermeyen ülkeler kategorisindedir.

Aşağıda yer alan tablo, ekonomisi gelişmiş bazı ülkelerde yerleşik ve yerleşik olmayan işletmeler için durumun nasıl olduğunu göstermesi bakımından önemlidir. Bu vesileyle ülkemizin mevcut verimliliğini mukayese edebilir, atılması gereken ciddi adımların olduğunu görmemiz bakımından fikir yürütebiliriz.

²¹ KPMG Katma Değer Vergisi raporu, s.8, Erişim Tarihi: 17.12.2015
<http://www.kpmgvergi.com/PDF/Yayinlar/KPMG-Global-Yayinlar/VATGST-Refunds-Survey-2014.pdf>



Tablo 5A²²

Yukarıda yer alan tablo, dünya üzerinde araştırmamız için seçilmiş bazı ülkelerin yerleşik ve yerleşik olmayan mükelleflerine karşı sunduğu Katma Değer Vergisi İadesi alabilme hakkının ne ölçüde verimli yürütüldüğünü göstermektedir. Tabloda verimli olan ülkeler 4, biraz verimli olanlar 3, geliştirilebilir olanlar 2 ve iadenin hiçbir şekilde mümkün olmadığı ülkeler 1 rakamları ile derecelendirilmiştir. Özellikle gelişmiş statüde yer alan bu ülkelerin, yerli ve yerleşik olmayan mükelleflerine sunduğu iade hakkının ortalama olarak verimli veya kısmen verimli olduğu dikkat çekmektedir.

²² KPMG Katma Değer Vergisi raporu, s.9, Erişim Tarihi: 17.12.2015
<http://www.kpmgvergi.com/PDF/Yayinlar/KPMG-Global-Yayinlar/VATGST-Refunds-Survey-2014.pdf>

Bu bağlamda yabancı mükelleflerin Türkiye’de yapmış oldukları ticari faaliyetleri nedeniyle yükledikleri Katma Değer Vergisinin mükellefiyetleri olmadığı için indirim ve iade yoluyla giderilemeyerek üzerlerinde maliyet olarak kalması ve çoğu zaman ülkelerinde sorumlu sıfatıyla ödedikleri Katma Değer Vergisi nedeniyle mükerrer vergilemeye maruz kalmaları da, yapılacak yasal düzenlemeler ile önlenebilir. Bu husus, Katma Değer Vergisi uygulamamızın Avrupa Birliği’ne uyumu yönünden de önem arz etmektedir.

2. TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ VE İHRACATTA KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ UYGULAMALARI

2.1 KATMA DEĞER VERGİSİ VE TARİHİ SÜRECİ

Katma Değer Vergisi, mal veya hizmetlerin ilk üretim aşamasından başlamak suretiyle, nihai tüketime ulaşıncaya kadar her aşamada uygulanan dolaylı bir muamele vergisi olarak adlandırılır. Bir başka ifadeyle Katma Değer Vergisi, mal veya hizmetin üretim aşamasından en son tüketiciye ulaşıncaya kadar geçen her aşamada yaratılmış olan katma değer vergilendirilmesini amaç edinen muamele vergisidir. İndirim mekanizmasına bağlı olarak, bu özelliği sebebiyle her aşamada hesaplanan vergi, bir önceki aşamada hesaplanan vergiden indirilir ve kalan kısma ilişkin vergi dairesine ödenmesi ilkesine dayanır.²³ Katma değer vergisi ile ekonomideki üretimden tüketime varıncaya kadar tüm süreçler vergilendirilmektedir. Keza vergi, katma değer (her aşamada eklenen değer itibariyle) üzerinden alınması sebebiyle satıcılar, mal veya hizmet alımı esnasında ödedikleri vergiyi düşerler.

Katma değer, mikro ekonomik açıdan bir işletmenin veya şahsın sattığı mal veya icra ettiği hizmetin satış bedeli ile maliyet tutarı arasındaki fark, makroekonomik açıdan ise üretim süreçlerine katılan faktörlerin oluşturdukları değerdir. Bu olayın gerçekleştirilebilmesi için her safhada kullanılan girdiler üzerinden ödenen vergiler, indirim konusu yapılabilmektedir. Bu vergi türünün temelleri, Almanya'da uygulanan muamele vergilerinin kaldırılarak, Katma değer vergisi uygulamasına geçilmesi gerektiğini savunan, sanayici Von Siemens tarafından 1918 yılında atılmıştır. Fransa'da ise aynı tarihlerde Maliye Bakanlığı'nda çalışan Maurice Laure, bu vergi türünün öncülüğünü yapmış ve daha sonra Katma değer vergisi projesini ivedilikle hazırlamıştır. Hazırlanan projeye birlikte dünya üzerinde katma değer vergisinin ilk uygulaması 1954

²³ Sebahattin Kadem, KDV İadesinde Yaşanan Sorunlar, yayın tarihi 11.03.2014

yılında yine Fransa’da olmuştur. Katma Değer Vergisi günümüzde altmıştan fazla ülkede uygulanmaktadır. Ülkemizde ise 1957’den beri yakından takip edilmiş olup, ilk olarak 1970 yılında Fransızcadan Türkçeye çevrilmiş, 1974’te ise ilk kanun tasarısı oluşturulmuştur. Fakat gerekli altyapıya sahip olunmadığı için ancak 1984 yılında 3065 sayılı kanun ile kabul edilerek, 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 1985’ten günümüze değin birçok defa kanun üzerinde değişikliğe gidilmiştir. En son 2014 yılında çıkarılan Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile son halini almıştır.²⁴

2.2 İHRACATIN TANIMI

İhracat; 06.06.2006 tarihinde Resmi Gazete’de 26190 sayılı ihracat yönetmeliği ile aşağıda tanımlanmıştır. “Bir mal veya hizmetin, yürürlükte olan ihracat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun olmak suretiyle, Türkiye gümrük bölgesi dışında veya serbest alanlara çıkarılmasını veya müsteşarlık tarafından ihracat olarak kabul edilebilecek sair çıkış işlemlerini ifade etmektedir.” İhraç konusu mal veya hizmetin gümrük mevzuatı hükümleri uyarınca muayenesinin yapılarak taşıta yüklenmesi aşaması, bir yerden veya muhtelif alanlardan bir seferde veya bölüm bölüm gelmekte olan dökme veya diğer eşyaların yüklenmesinin neticelenmesi olarak tanımlanabilmektedir²⁵

Başka bir ifadeyle ihracat; “Yurt dışına yapılan mal ve hizmet satışının gerçekleşmesi dolayısıyla yürütülen faaliyetler olarak da tanımlanabilir.” İhracat yoluyla elde edilen gelirlerin, gerek döviz rezervlerini arttırması, gerek dış ödemeler dengesine olan katkısı, gerekse ekonomik büyümeyi sağlaması nedenleriyle, çeşitli kurumları yakından ilgilendirdiği gibi toplumun çeşitli kesimleri için de önemli bir konu haline gelmiştir. Yapılan liberal politika değişiklikleri ve buna paralel olarak dış ticarete serbestleşmenin ardından, 1980’li

²⁴ www..aku.edu.tr/~kgungor/KDV-2.doc (Erişim Tarihi: 08.11.2015)

²⁵ Ahmet Hatipoğlu, “İthalat-İhracat Kılavuzu”, KOSGEB Eğitim Merkezi Yayını, Ankara,1994, s.27

yıllardan itibaren ihracatın teşviki, hükümetlerin ekonomi politikalarının temel unsurlarından biri haline gelmiştir.

2.3 TÜRKİYE’DE RAKAMLARLA İHRACAT VE İHRACATA DEVLET DESTEKLERİ

2.3.1 Türkiye’de 2004-2014 Dönemi Toplam İhracat Gelişmeleri

Türkiye İstatistik Kurumu’nun verilerine göre Türkiye’de toplam ihracatın Amerikan Doları değerleri 2004 ila 2014 tarihleri için gerçekleşme rakamları aşağıdaki gibidir.

İhracat		
Yıllar	Değer	Değişim %
2004	63 167 154	33,7
2005	73 476 409	16,3
2006	85 534 677	16,4
2007	107 271 751	25,4
2008	132 027 195	23,1
2009	102 142 614	-22,6
2010	113 883 218	11,5
2011	134 906 868	18,5
2012	152 461 734	13,0
2013	151 802 636	-0,4
2014	157 610 157	3,8

Tablo 1 ²⁶

Tablodaki verilere göre ihracat, 2009 yılında artış ivmesini kaybetmiş, bir önceki yıla göre düşmüştür. Bunun önemli bir sebebi de 2008 yılında etkisini gösteren küresel krizdir. Yine 2012 yılından sonra ihracat rakamları yatay düzeyde seyretmektedir.

²⁶ <http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist> (Erişim Tarihi 17.10.15)

İthalatı ve ihracatı etkileyen çeşitli faktörler vardır ve bunlar içinde en önemlisi reel döviz kuru ve milli gelirdir. Bir ülkenin ithalatı büyük ölçüde o ülkenin milli geliri (Reel GSYİH) ile reel döviz kuruna bağlıdır. Bir ülkenin milli geliri arttıkça o ülkede yerli mal ve hizmetlere olan talebin yanı sıra, ithal edilen mal ve hizmetlere olan talep de artar. Reel döviz kuru arttığında ithalat azalır; reel döviz kuru düştüğünde ithalat artar. Böylece, ithalat ile ülke geliri arasında pozitif, reel döviz kuru arasında ise negatif bir ilişki söz konusudur. Ülkenin ihracatına gelince, ihracatta bulunduğu ülkelerde gelir arttıkça bu ülkelerin söz konusu ülkeden yaptıkları ithalat artar. Diğer taraftan reel döviz kuru arttığında da söz konusu ülkenin ihracatı artar. Reel döviz kuru düştüğünde ihracat olumsuz etkilenir. Dolayısıyla bir ülkenin ihracatı ile ülkenin ticaret yaptığı yabancı ülkelerin milli geliri ve reel döviz kuru arasında pozitif bir ilişki vardır²⁷

Görüldüğü üzere entegrasyonu gün be gün artan dünya pazarında ülkeler; zorlu rekabet koşullarına uyum sağlayabilmek, pazar payını arttırmak ve dolayısıyla dış ticaret dengelerini koruyabilmek adına, ihracatta rol alan gerçek ve tüzel kişi işletmelere yönelik bir takım politikalar izlemektedir. İhracatın arttırılmasına yönelik işletmelere sunulan vergi istisnaları ve teşvikler, bu politikalar içinde ilk sıralarda yer almaktadır.

²⁷ Prof. Dr. Tümay Ertek, Temel Ekonomi, 2. Baskı, Beta Yayıncılık, s.430-431

2.4 TÜRKİYE’DE İHRACATTA KDV İADESİ İSTATİSTİKLERİ

Aşağıda yer alan tabloda Türkiye’de 2011-2015 yıllarında KDV iade talep eden mükellef sayıları ile yine aynı dönemlerde üretilen rapor sayılarına ilişkin bilgiler yer almaktadır. Tabloda da görüldüğü üzere artan ihracat oranlarıyla paralel olarak iade talep eden mükellef sayısı da artmıştır.

KDV İadesi Risk Analizi Performans Verileri	2011 Dönemi	2012 Dönemi	2013 Dönemi	2014 Dönemi	2015 Dönemi
İade Talep Eden Mükellef Sayısı	40.465	49.056	57.754	66.274	73.778
Toplam Üretilen Rapor Sayısı	397.678	510.489	610.506	718.853	835.510

Tablo: 2²⁸

Aşağıda yer alan tabloda Türkiye’de 2014 yılında yapılan KDV iadesi tutarları ile iade edilen KDV’nin, tahsil edilen KDV ve genel vergi gelirleri içindeki oranına ilişkin bilgiler yer almaktadır.

2014 YILI KDV İADE TUTARININ GENEL VERGİLERE ORANI	
KDV Kaynaklı Red ve İade Tutarı	28.003.092.000,00 TL
Vergi Gelirleri Tahsilatı	401.605.956.000,00 TL
KDV Tahsilatı	130.514.853.000,00 TL
KDV Tahsilatı/Vergi Gelirleri Tahsilat Oranı	%32,50
KDV İadesi / Vergi Gelirleri Tahsilat Oranı	%6,97
KDV İadesi / KDV Tahsilat Oranı	%21,46

Tablo: 3²⁹

²⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 Faaliyet Raporu Erişim Tarihi: 14.05.2016

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015_faaliyet_raporu.pdf

²⁹ KDV Uygulamalarında Son Gelişmeler, İstanbul YMM Odası, Erişim Tarihi: 21.05.2016

<http://www.istanbulymmoo.org.tr/dosyalar/Kdv%20Uygulamalar%C4%B1nda%20Son%20Gelisimler.pdf>

2.5 TÜRKİYE’DE İHRACATTA KDV İADESİNİN GEREKÇESİ

Katma Değer Vergisi istisnası ve KDV iadesi, Türkiye’nin de aralarında bulunduğu birçok ülke tarafından uygulanmaktadır. Çalışmamızın konusunu oluşturan ihracatta Katma Değer Vergisi iadesinin var oluş nedeni; işletmelerin ihraç ettikleri ürün ve hizmetlerin üretimi ve/veya tedarik edilmesi aşamasında satıcı firmalara ödedikleri KDV’yi yurt dışına yapılan satışların vergiden muaf olması sebebiyle alıcılara yansıtamamasıdır.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 11. maddesinde ihracat işlemleri vergiden istisna edilmiş, 32. maddede ise bu işlemler nedeniyle yüklenilen verginin, mükellefin vergiye tabi diğer işlemleri üzerinden hesaplanan vergiden indirileceği, vergiye tabi işlemin olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen verginin Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemi yapanlara iade olunacağı hükme bağlanmıştır.³⁰

Bilindiği üzere Katma değer vergisi, en son tüketiciyi vergilendirmeyi amaçlayan dolaylı bir vergi türüdür. Dolayısıyla yapılan satışla beraber tahsili söz konusu olmayan Katma Değer Vergisi, vergi otoritesi tarafından tespit edilerek işletmeye iade edilmektedir. Firmalar bu bağlamda vergi otoritesinden salt ihraç konusu malların bünyesine giren ve indirilemeyen katma değer vergisinin iadesine hak kazanabilmektedir.

Katma Değer Vergisi iadesi ve mahsup işlemlerinin yeminli mali müşavir raporuna istinaden yapıldığı durumlarda maliyetine katlanmak suretiyle teminat verilmesine lüzum yoktur. Ancak raporun gecikmesi durumunda(Vakit kaybetmemek adına) iadeyi teminat mektubu ile almak ve daha sonra bu mektubu yeminli mali müşavir tasdik raporu ile çözmek mümkündür.³¹

³⁰ Nihat Uzunoğlu, “İhracatta KDV İadesi İşlemlerine İlişkin Veriler ve Bu Verilerin Analizi” Vergi Dünyası Sayı: 236, Nisan 2010

³¹ Metin Maç, KDV Uygulaması, İstanbul: Denet Yayınları, 1998, s.11.89

Katma Değer Vergisi iadesinin bu vb. durumlar sebebiyle maliyetli oluşu, zaman sorunu ve bürokratik engeller vb. durumları üzerine çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde ayrıca değinilecektir.

İhracat ve dış ticareti düzenleyen mevzuatta ve ilgili kamu kurum ve kuruluşları arasında bir kavram birliğine gidilmemesi nedeniyle uygulamada bazı sorunlar ortaya çıkmaktadır. Kambiyo Mevzuatı, Gümrük Mevzuatı ve Vergi Mevzuatı konu ile ilgili ayrı tarih ve ifadeler kullanmakta veya işlemlerini buna göre yapmaktadırlar. Ancak, en çok karışıklık vergi mevzuatında, özellikle KDV beyan ve iadelerinde yaşanmaktadır. Mükelleflerin ilave bir iş yüküne veya sıkıntıya düşmemeleri için Gümrük Çıkış Beyannamelerindeki “.../.../.... Tarihinde Yurt Dışı Edilmiştir.” ibareli fiili (çıkış) ihraç tarihini dikkate almaları, fiili ihraç tarihi yok ise “kapanma tarihini” dikkate alarak işlem yapmaları gerekmektedir.³²

2.6 GENEL ESASLAR

2.6.1 KDV İadelerinin Yasal Dayanakları

Mükellefler tarafından yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan KDV'nin iade olarak talep edilebilmesinin yasal dayanağı:

- Tam istisna kapsamına giren işlemler için KDV Kanununun 32. maddesi,
- İndirimli oranda vergilenen işlemler için KDV Kanununun 29/2 maddesi,
- Tevkifat uygulaması için KDV Kanununun 9. Ve 29/4. Maddelerinde yer alan yetki hükümlerine göre Maliye Bakanlığınca yayımlanan 51, 52, 53, 89 ve 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliğleridir.

Öte yandan, bu iadelerin gerçekleştirilmesine ilişkin idari işlemlerin dayanağı ise Vergi Usul Kanununun 120. maddesidir. Daha önce KDV iadesinin usul ve esasları, Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği ile bu Yönetmeliğin 52. Maddesinin verdiği yetkiyi kullanarak Maliye Bakanlığınca yayımlanan KDV

³² Talha Apak, “İhracat İşlemlerinin Beyanı” Mali Çözüm Dergisi, Sayı:64, 2003, s.112

Genel Tebliğleri, Uygulama ve KDV İç Genelgeleri ile genel yazıları ile belirlenmekteydi. Vergi Usul Kanununun 120. maddesine 5035 sayılı Kanunla eklenen fıkra ile nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Konuya ilişkin olarak 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin (K) bölümünde de belirtildiği gibi, KDV iadeleri konusunda genel tebliğlerde Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğine yapılan atıflar, Vergi Usul Kanununun 120. Maddesine yapılmış sayılacaktır.³³

2.6.2. Nakden İade

Nakit olarak yapılacak KDV iadelerinde temel prensip, mükellef tarafından hesaplanan iade tutarının doğruluğunu tespit etmek amacıyla vergi inceleme elemanlarınca yapılmasıdır. Ancak, tüm iade taleplerinin incelenmesi büyük güçlükler doğuracağı için Maliye Bakanlığı bazı durumlarda KDV iadesi için inceleme yapılması zorunluluğu kaldırılmıştır. Buna göre nakden iadeleri beş gruba ayırmak mümkündür.

- Teminat ve inceleme raporu aranmayan iadeler,
- YMM raporu ile yapılan iadeler,
- Teminat karşılığı iadeler,
- Vergi inceleme raporu işe yapılan iadeler
- Türkiye'de ikamet etmeyenlere yönelik iadeler³⁴

³³ Kemal Oktar, KDV İstisnalar ve İadeler, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s.413-414

³⁴ İbrahim Hayırlıoğlu, "İhracatta KDV İadesi ve Muhasebeleştirilmesi", Erişim Tarihi: 14.05.2016 http://mizanturk.com.tr/Akademi/Akademi_7420161726086.pdf

2.6.2.1 Teminat ve İnceleme Raporu Aranmayan İadeler

Mükelleflerin ihracat istisnası ve ihraç kaydıyla teslimlerden doğan;

- Mahsup yoluyla iade talepleri,
- Maliye Bakanlığınca belirlenen sınırı aşmayan nakden iade talepleri,
- Yeminli mali müşavir tasdik raporuna dayalı nakden iade talepleri,

Kamuya ait kuruluşların iade talepleri, inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nin 52. Maddesi uyarınca, Gelirler Genel Müdürlüğü'nce belirlenen miktarı aşmayan iadelerde inceleme raporu ve teminat aranılmamaktadır.

Mahsup Yoluyla Yapılan İade: KDV iade alacağının hak sahibi mükellefin; vergi borçlarına, ithalden alınan vergilerden doğan borçlarına, SGK prim borçlarına, mahsup talepleri miktarına bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Maliye Bakanlığı'nca Belirlenen Sınırı Aşmayan Nakden İade Talepleri: İade işlemleri belli bir miktarın altında ise inceleme raporu ve teminat aranmaksızın iade yapılmaktadır. Belli miktarın üzerindeki iadeler ise teminat karşılığında sonra incelenerek ve yeminli mali müşavir raporu ile yapılmaktadır. İhracat istisnası ve ihraç kaydıyla yapılan teslimlerde inceleme raporu ve teminat aranılmaksızın yapılacak iade tutarı 84 Seri No'lu KDVK Genel Tebliği ile 5.000,00 TL olarak belirlenmiştir.(KDVK Genel Tebliği 84.) KDVK'nın 11. Maddesinde düzenlenen ihracat istisnası nedeniyle talep edilen nakden iadeler, bu tutarı aşmıyor ise inceleme raporu ve teminat aranmayacaktır.³⁵

³⁵ Yetik a.g.e., s. 186

2.6.2.2 Yeminli Mali Müşavir Raporuyla Yapılan İadeler

3568 sayılı, SMMM ve YMM Kanunu'nun 12'nci maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden yayımlanan "YMM'lerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları, tasdike ilişkin usul ve esaslar hakkındaki yönetmelik" hükümlerine göre yayımlanan genel tebliğlerle, YMM KDV iadesi tasdik raporu ile KDV iadesi yapılmasının usul ve esasları belirlenmektedir. Buna göre ihracat istisnasından kaynaklanan iadelerde inceleme raporu ve teminat aranmaksızın 5.000 TL olarak belirlenen tutarlar arasındaki iade talepleri YMM tasdik raporuna göre yerine getirilmektedir.³⁶ YMM tasdik raporu ile iade talebinden bulunan mükelleflere, rapor ibraz edilmedikçe iade yapılmaz. Mükelleflerin rapor düzenleninceye kadar teminat göstermeleri halinde ise iade talebi incelemeye sevk edilmeksizin yerine getirilir. Rapor ibraz edildiğinde teminatlar iade edilir.

Bu kapsamda teminat veren ve dış ticaret sermaye şirketleri hariç indirimli teminat uygulamasından yararlanan mükelleflerden iadenin yapıldığı tarihten itibaren 6 ay içinde bu iade ile ilgili YMM tasdik raporu ibraz etmeyenlerden teminatlarını belirlenen sınırı aşan kısmın %100'üne tamamlamaları istenir. 15 gün içinde teminatlarını tamamlamayanlar, bu dönemlere ilişkin YMM tasdik raporu ibraz edinceye kadar, müteakip dönemlerdeki iade taleplerinde indirimli teminat uygulamasından yararlandırılmazlar.³⁷

2.6.2.3 Teminat Karşılığı İadeler

Kamuya ait kuruluşlar dışında kalan mükelleflerin, 5.000 TL sınırını aşan ve YMM tasdik raporu ibraz edilmeyen nakden iade taleplerinde aşağıda belirtildiği şekilde teminat gösterilmesi halinde iade yapılır. Ticari faaliyetin tarafları, yaptıkların muamelelerin risklerini minimize etmek amacıyla alacaklarını güvence altında bulundurmak istemektedirler. Buna göre; para, kefil, taşınmaz, banka teminat mektubu vb. teminat olarak kabul edilmekle birlikte yapılan işlemlerde çoğunlukla banka teminat mektubu tercih edilmektedirler.³⁸ Teminat, vergi

³⁶ Yetik a.g.e., s. 188

³⁷ Yetik a.g.e. , s.189

³⁸ İsmail Pamuk ve Harun Çelik, "Masraf aktarımlarının KDV Karşısındaki Durumu", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:113, Ekim 2012, s. 184

inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna dayanılarak çözülür. Bu kapsamda nakden iade talepleri, nakit iade talebi dilekçesi ve diğer belgelerin ibrazı, gümrük beyannameleri ve usulüne uygun olarak gösterilmiş teminat mektupları ile varsa onaylı fatura ya da özel faturaların teyidinin alınmasından sonra karşılanır.

Teminat türleri aşağıda belirtilmiştir:

- Para

-Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen teminat mektupları,

-Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler,

Hükümetçe belli edilecek milli eshan ve tahvilat Bu eshan ve tahvilat, teminatının kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden %15 noksanıyla değerlendirilir.

İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idarelerince haciz varakalarına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar.³⁹

Mükellef tarafından genellikle banka teminat mektupları verilmektedir. Teminat mektuplarının 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumları tarafından düzenlenmiş olması ve paraya çevrilmesi konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşımaması gerekmektedir.

2.6.2.3.1 Teminat Miktarları

Normal Teminat Uygulaması: Normal teminat uygulaması kapsamındaki mükellefler, talep ettikleri iade miktarının 5.000 TL sınırını aşan kısmının tamamı için teminat verirler. İndirimli ve yükseltilmiş teminat uygulamasına tabi olmayan tüm mükellefler normal teminat uygulamasına tabidir.

³⁹ Değer, a.g.e., s. 1137

2.6.2.3.2 İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi

İndirimli teminat uygulamasında teminat, 5.000 TL sınırını aşan kısmın %4'ü veya %8'i olarak verilir.⁴⁰

Teminat oranı %4 olarak uygulanacak mükellefler: Haklarında SMYİB düzenlediği veya kullandığı konusunda rapor bulunmayan, son 5 yıl içinde adlarına tahakkuk eden gelir, kurumlar ve Katma Değer Vergilerini ödeyen (Vergilerin tecil edilmesi bu şartın ihlali sayılmaz. Faaliyetleri 5 yıldan az olan mükelleflerde, faaliyette bulunulan süre içinde tahakkuk etmiş söz konusu vergi borçlarının ödenmiş olması halinde bu şart yerine getirilmiş sayılır.) İade hakkı doğuran işlemlerin bulunduğu birbirini izleyen son 5 vergilendirme döneminde hakkında olumlu rapor yazılmış bulunan, Dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri nakit olarak talep ettikleri iade miktarının 5.000 TL sınırını aşan kısmının %4'ü kadar teminat verilir.⁴¹

Teminat oranı %8 olarak uygulanacak mükellefler: Aşağıdaki şartları taşıyan mükellefler, nakit olarak talep ettikleri iade miktarının 5.000 TL sınırını aşan kısmının %8'i kadar teminat verirler.

İmalatçılar ve imalatçı-ihracatçılar; Teminat oranı %4 olarak uygulanacak mükellefler bölümünde belirtilen şartları taşıyan mükelleflerden,

Sanayi siciline kayıtlı olması, ödenmiş sermayelerinin veya son bilançolarında kayıtlı amortisman tabii iktisadi kıymetlerinin (gayrimenkuller hariç) amortisman düşülmeden önceki toplam tutarı 80.000 TL'sini aşan (Söz konusu amortisman tabii iktisadi kıymetlerin ve bunların üzerinden ayrılan amortismanların VUK' nun 189. Maddesinde belirtildiği şekilde özel bir amortisman defter veya envanter defterine açıkça gösterilmiş olması zorunludur.

İşletmenin sahip olduğu ATİK'ler (Amortisman Tabii İktisadi Kıymetler) ve bu kıymetlerin kayıtlı olduğu defterlerin noter onayları ve numaraları ile kaç yıldır amortisman tabii tutuldukları kapasite raporlarında açıkça belirtilen, Raporda bu hususların yer almaması halinde mükellefin üretim kapasitesi ile bu kapasitenin gerektirdiği iktisadi kıymetlere sahip olup olmadığı ve amortisman ile

⁴⁰ Değer, a.g.e. , s. 1137

⁴¹ Delen, a.g.e. , s. 48

ilgili hususların vergi inceleme elemanlarınca veya bir vergi dairesi müdür yardımcısı başkanlığında oluşturulacak yoklama grubu tarafından düzenlenecek bir tutanakla tespit edilmesi halinde indirimli teminat uygulamasından faydalandırılır.

İmalat işinde 20 veya daha fazla işçi çalıştıran (İşçi sayısının tespitinde bizzat imalat işinde çalışan işçiler dikkate alınır. Bunlar dışında kalan yönetici, büro personeli ve muhasebeci gibi personel dikkate alınmaz. Mevsimlik dalgalanmaların olduğu durumlarda hesap dönemi ortalaması esas alınır.) İmalatçı-ihracatçılar ile ihracatçılara ihraç kaydıyla teslimde bulunan imalatçılar nakit olarak talep ettikleri iade miktarının 5.000 TL sınırını aşan kısmının %8'i kadar teminat verirler.⁴²

Özel finans kurumları: Teminat oranı %4 olarak uygulanacak mükellefler bölümündeki şartları taşıyan özel finans kurumları nakit olarak talep ettikleri iade miktarının 5.000 TL sınırını aşan kısmının %8'i kadar teminat verirler.⁴³

Diğer ihracatçılar, teminat oranı %4 olarak uygulanacak mükellefler bölümündeki şartları taşıyan mükelleflerden; Son 3 takvim yılında ihracatları için her bir yıla 1 milyon ABD Dolarını veya son 5 takvim yılı itibariyle ihracatları her bir yıl için 1 milyon ABD Dolarını, geçen ihracatçılar, burada öngörülen ihracat tutarını gerçekleştirdikleri son yılı izleyen takvim yılı başından itibaren nakit olarak talep ettikleri iade miktarının belirlenen sınırını aşan kısmının %8'i kadar teminat verirler.⁴⁴

Teminat Mektuplarının İadesi: Normal veya indirimli teminat uygulaması kapsamında verilen teminat mektupları inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna istinaden iade edilir. İlgili vergi dairesince teminat mektuplarının iadesi sırasında teminat mektubu, uygun bir yerine “KDV iadesi dolayısıyla alınan bu teminat mektubunun vergi dairemizde olan işlemi sona ermiştir. Şerhi düşülerek, tarih yazılmak ve mühür tatbiki suretiyle imzalanır. Bu şerhi gören bankaların,

⁴² Değer, a.g.e. , s. 1139-1140

⁴³ Yetik, a.g.e. , s. 191-192

⁴⁴ Delen, a.g.e. , s. 51

vergi dairesinden ayrıca bir teyit almaksızın gerekli işlemi yapmaları mümkün bulunmaktadır.⁴⁵

2.6.2.4 Vergi İnceleme Raporu ile İadeler

213 sayılı VUK' nun 135. Maddesine göre vergi incelemesi; hesap uzmanları yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri, stajyer gelirler kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında gören yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haiz olmaktadır.⁴⁶

Yukarıda sayılan incelemeye yetkili kişilerce düzenlenen vergi inceleme raporu ile iade yapılan haller şunlardır(KDVK Genel Tebliği 84): mükelleflerin,

İadelerini Vergi inceleme raporu sonucunda almak istemeleri,

İadesini talep ettikleri Katma Değer Vergisinin 5.000 TL'yi aştığı hallerde; Teminat göstermek veya YMM KDV iadesi tasdik raporu ibraz etmeleri gerekmesine rağmen teminat göstermemeleri veya iadelerini YMM tasdik raporu ile alacaklarını beyan etmemeleri,

Özel Esaslar bölümünde yer alan açıklamalara göre münhasıran vergi inceleme raporu ile iadesi öngörülen durumların bulunması hallerinde iade talepleri vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen inceleme raporları sonucuna göre yerine getirilir.⁴⁷

2.6.2.5 Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Yönelik İadeler

Türkiye'de ikamet etmeyenlere yapılan mal teslimlerinde 43 ve 61 Seri No.lu Katma Değer Vergisi tebliğleri ile düzenlenen iki ayrı istisna uygulanmaktadır. 43 Seri No.lu tebliğde vergi tahsil edilmek suretiyle,3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-b maddesi kapsamında,61 Seri No.lu tebliğde ise vergi tahsil

⁴⁵ Değer, a.g.e. , s. 1140

⁴⁶ http://mizanturk.com.tr/Akademi/Akademi_7420161726086.pdf Erişim Tarihi: 15.05.2016

⁴⁷ Değer, a.g.e. , s. 1141

edilmeden aynı kanununun 11/1-a maddesi kapsamında istisna uygulanmaktadır. Her iki uygulamanın şartları, usul ve esasları farklıdır. Satıcılar ve alıcılar durumlarına göre her iki istisna uygulamasından faydalanabilmektedirler.⁴⁸

2.6.3 Mahsuben İade

KDV Kanununun 29/2. Maddesinde; Bakanlar Kurulunca vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup, bu işlemlerin gerçekleştiği dönemde indirim yoluyla telafi dilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca belirlenen sınırı aşan verginin mahsuben ödenebileceği borçlarla ilgili özel bir düzenleme yapılmıştır.⁴⁹

Katma Değer Vergisi iade alacağının hak sahibi mükellefin kendisinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı kişilerin vergi borçlarına, ithalat sırasında uygulanan vergilere, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) prim borçlarına mahsubu talepleri miktarına bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir. Mahsup talebinin yerine getirilmesinde gümrük beyannamelerinin teyidi beklenmez.⁵⁰

Gümrük beyannamelerinin teyidi KDV iade sisteminde yaşanan süreci uzatmakta ve gecikmelere neden olmaktadır. Ancak 82 No'lu KDV tebliğinde (2,4.) bölümünde belirtildiği üzere, mahsup işlemi ya da mahsuben iade gümrük beyannamelerinin teyit işlemlerinin tamamlanması beklenilmeksizin derhal yerine getirilecek, teyit mahsup işleminden sonra yapılacaktır. Ancak teyidin olumlu gelmemesi halinde mahsup tarihi itibariyle gerekli tarhiyat işlemi yapılır. Mahsup talep dilekçelerinde mahsubu istenen kamu borcuna ilişkin bilgilerin de eksiksiz olarak yer alması gerekir. Örneğin SGK prim borcuna mahsup isteniyorsa aşağıdaki sıralanan bilgiler ile SGK borç dökümü eklenmelidir.

⁴⁸ Mustafa İnanç, “ Türkiye’de Yerleşik Olmayanlara Yapılan Mal Teslimlerinde KDV İstisnası” Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 100, 2010, s.170

⁴⁹ Mahmut Vural, KDV İade Rehberi, İstanbul: HUD Yayınları, 2012, s. 823

⁵⁰ “İhracatta KDV İadesi Mevzuatı ve Uygulamaları Broşürü”, İstanbul Ticaret Odası Yayını, İstanbul, 2004: 21

- SGK prim borçlusunun adı, soyadı ve unvanı,
- Adresi,
- Vergi dairesi ve vergi kimlik numarası
- Prim borcunun ait olduğu SGK şubesi,
- Borcun nevi, dönemi ve tutarları⁵¹

İşverenlerin mahsup talebinde buldukları ayda, muaccel olan cari aylara ilişkin prim borçlarının KDV iade alacağından mahsup suretiyle ödenme süresi, 5510 sayılı Kanununun 88. Maddesinin birinci fıkrasına göre belirlenen prim ödeme sürelerinin sona erdiği tarihi izleyen on beş gündür.⁵²

2.7 ÖZEL ESASLAR

Bu kısma kadar yapılan açıklamalar, ihracat istisnasından kaynaklanan KDV iadelerinde uygulanan genel esaslar olarak adlandırılmaktadır. Bu esaslar, çeşitli nedenlerle haksız iade alma girişiminde bulunabileceği endişesi duyulan mükellefler için geçerli değildir. Bu durumdaki mükelleflerin KDV iadeleri 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin "Özel Esaslar" başlığı altında belirlenen esaslara göre yapılmaktadır. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (SMİYB) düzenleme veya kullanma fiili doğrudan veya dolaylı olarak ilgili bulunan mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri özel esaslara göre yerine getirilir. İade talepleri özel esaslara göre yerine getirilecek mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri yükseltilmiş teminat karşılığında veya vergi inceleme sonucuna göre yerine getirilir. Ancak iade talepleri özel esaslara göre yerine getirilen mükellefler belirli şartların mevcudiyeti halinde iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Bir mükellefin iade talebinin özel esaslara göre yerine

⁵¹ Yetik, a.g.e. , s. 194

⁵² Değer, a.g.e. , s. 1116

getirilmesinde ve mükellefin genel esaslara dönmesinde aşağıdaki kıstaslara göre değerlendirme yapılır.⁵³

- a- Olumsuz Rapor
- b- Olumsuz Tespit
- c- Olumlu Rapor
- d- SMİYB
- e- SMİYB Düzenleme Fiili
- f- SMİYB Kullanma Fiili

2.7.1 Olumsuz Rapor

Mükellefler hakkında SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları konusunda belirlemelerin yer aldığı inceleme raporları "olumsuz rapor" sayılır. Bunlar, iade taleplerinin genel esaslar yerine özel esaslara göre, bir başka ifade ile yükseltilmiş teminat karşılığında veya münhasıran inceleme raporuna göre yerine getirilmesine yol açan raporlardır. SMİYB kullanıldığı konusunda belirlemelerin yer aldığı raporlarda, raporun ait olduğu her bir vergilendirme döneminde SMİYB kullanılması nedeniyle reddedilen katma değer vergisi iade alacağının, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen verginin (ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin, iade hakkı doğuran işlemi bulunmayan mükelleflerde ilgili dönemdeki toplam vergi indiriminin) % 5'ini aşması halinde bu rapor olumsuz rapor sayılır. SMİYB düzenlendiği konusunda belirlemelerin yer aldığı raporlar başka bir şart aranmaksızın olumsuz rapor sayılır.⁵⁴

2.7.2 Olumsuz Tespit

Aşağıda belirtilen durumlar olumsuz tespit sayılır; Belge düzenleyen veya kullanan mükellef nezdinde yapılmakta olan incelemede veya bu mükellefin ticari ilişkide bulunduğu diğer kişi veya kurumların incelenmesi sırasında yahut yetkili makamların yazıyla bildirmesi üzerine SMİYB düzenlendiği veya kullanıldığının vergi dairesinin ıttılama girmesi, Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle ilgili dönem defter ve belgelerinin ibraz edilmemesi veya birden fazla döneme

⁵³ "84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, 23.11.2001 Tarih ve 24592 Sayılı Resmi Gazete"

⁵⁴ "84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, 23.11.2001 Tarih ve 24592 Sayılı Resmi Gazete"

ilişkin olarak katma değer vergisi beyannamesinin (süresinden sonra verilenler hariç) verilmemesi, Yapılan yoklama ve araştırmalarda mükellefin bilinen adreslerinde bulunamaması, (Bu durumda olan mükelleflerden iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönem itibarıyla vergiye müteallik ödevlerini yerine getirdiği tespit edilenlerin işi bıraktığına ilişkin bildirimde bulunmamış olmaları olumsuz tespit sayılmaz.) Mükelleflerin işletmelerinin sermaye tutarı, kullandıkları kredi miktarı, üretim tesisi olanlarda tesisin kapasitesi, verimliliği, istihdam ettikleri işçi sayısı gibi unsurlar ile iş hacmi arasında bariz bir nispetsizlik bulunması. Şu kadar ki, bu tespitin en az vergi dairesi müdür yardımcısı başkanlığında oluşan üç kişilik bir komisyon tarafından mükellefin iş yerinde yapılacak bir yoklama ile tutanağa bağlanmış olması gerekir.⁵⁵

2.7.3 Olumlu Rapor

İade hakkı doğuran işlemler dolayısıyla düzenlenen olumlu raporlar, izleyen bölümlerde açıklanacağı üzere, teminat miktarının azaltılmasına veya genel esaslara göre iade yapılmasına dönüşü sağlamaktadır. Katma değer vergisi iade uygulamaları bakımından bir raporun "olumlu rapor" sayılabilmesi için; - İade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin (ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin) % 90 veya daha fazlasının onaylanmış olması, -Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeler nedeniyle reddedilen bir kısım varsa bu kısmın, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin (ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin, iade hakkı doğuran işlemi bulunmayan mükelleflerde ilgili dönemdeki toplam vergi indiriminin) % 5'ini aşmaması gerekmektedir. Bu Tebliğde aksine hüküm olmadıkça, YMM tasdik raporları da olumlu rapor olarak kabul edilir. Ancak raporlarda; İade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin doğruluğunun onaylanma oranı ile SMİYB olduğu gerekçesi ile reddedilen bir kısım varsa, belgelerin düzenleyicileri, tarih ve numaraları, toplam tutarları, bu tutarın toplam iade talebi içindeki payı ve belgelerin SMİYB addedilme nedenlerinin, SMİYB dışındaki nedenlerle reddedilen bir kısım varsa, ilgili mevzuat hükümlerine de atıf yapılarak ret gerekçelerinin, bu nedenlerle reddedilen

⁵⁵ "84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, 23.11.2001 Tarih ve 24592 Sayılı Resmi Gazete"

tutarlar ve bu tutarların toplam iade talebi içindeki paylarına da yer verilmek suretiyle açıkça belirtilmesi gerekir.⁵⁶

2.7.4 Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge

İade taleplerinin yerine getirilebilmesi, düzenlenen ve kullanılan belgelerin geçerliliğine ve gerçeği yansıtmasına bağlıdır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımına Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yer verilmiştir. Katma Değer Vergisinde Mütessesil sorumluluktan kurtulmak için mükelleflerin satın aldıkları mallara veya hizmetlere ait belgelere dikkat etmeleri, sağlıksız belgeler kullanmamaları (sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge), ödemeler konusunda 84 seri No'lu KDV Genel Tebliğine uygun olarak ödeme yapmaları ve yukarıda belirtilen hususlara dikkat etmeleri gerekmektedir.⁵⁷

İade taleplerinin değerlendirilmesi sırasında anılan maddede yer alan hükümlerin dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre, sahte belge gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Bu itibarla; bir mal hareketi veya hizmet ifası söz konusu olmaksızın düzenlenen belgeler sahte belge olarak kabul edilecektir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler ise gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgelerdir. Buna göre; - mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden az veya çok gösteren, - alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası tahrif edilmiş, - mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçek olduğu ancak belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen veya adına belge düzenlenmesi gereken kişi yerine başkası adına düzenlenmiş belgeler (bu belge kullanıcı açısından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı, düzenleyen açısından sahte belge olarak kabul edilecektir.) muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerdir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu gerekçesi ile iade taleplerinin özel esaslara göre yerine getirilmesini gerektiren belgeler, Tebliğin (I/1.1.3.) bölümünde sayılan ve iadeye esas teşkil eden belgelerdir. Örneğin sipariş mektupları ve proforma faturaların

⁵⁶ “84 Seri No’lu KDV Genel Tebliği, 23.11.2001 Tarih ve 24592 Sayılı Resmi Gazete”

⁵⁷ Dursun Ali Turanlı, “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımı Sonucu Oluşan Vergi Suçları ve Cezaları, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:90, 2008, s.214

nihai faturalar veya gümrük beyannameleri ile uyumsuz olması halinde, nihai faturaların veya gümrük beyannamelerinin gerçeğe aykırı olarak düzenlendiği tespit edilmedikçe, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlendiği veya kullanıldığı gerekçesi ile özel esaslara göre işlem yapılamaz.⁵⁸

2.7.5 Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Fiili

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen "sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge" düzenleme ve kullanma suçlarının oluşabilmesi için, suçun maddi unsurunu teşkil eden belgelerin vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerden olması gerekmektedir.⁵⁹

Haklarında SMİYB düzenlediği konusunda rapor bulunanların, raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış nakden veya mahsuben iade talepleri 4 kat teminat karşılığında, teminat gösterilmemesi halinde münhasıran vergi inceleme sonucuna göre yerine getirilir. Raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da vergi inceleme raporu ile çözülür. SMİYB düzenlediği vergi inceleme raporlarıyla tespit edilen mükelleflerin, ilgili dönemler için göstermiş oldukları teminatlarının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar ile hesaplanacak gecikme faizini karşılamaması halinde, bu alacakların tahsili için 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre gerekli tedbirler derhal alınır. Ancak mükelleflerin SMİYB düzenleme raporları üzerine yapılan tarhiyatları (kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizi dâhil) ödemeleri ya da tamamına teminat göstermeleri halinde raporun vergi dairesine intikalinden sonraki nakden ve mahsuben iade talepleri, indirimli teminat uygulamasından yararlananlarda % 100, diğerlerinde % 200 teminat karşılığında yerine getirilir.⁶⁰

Haklarında Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (SMİYB) düzenlediği veya kullandığı konusunda bir tespit bulunan, bu nedenle hesapları

⁵⁸ "84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, 23.11.2001 Tarih ve 24592 Sayılı Resmi Gazete"

⁵⁹ Ersin Urak, "Sahte Belge(Fatura) Kullanımını Kim Teşvik Ediyor?", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:130, 2015, s.175

⁶⁰ "84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, 23.11.2001 Tarih ve 24592 Sayılı Resmi Gazete"

incelemeye sevk edilen mükelleflerin, bu tespitten sonraki iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilmemektedir. Zira inceleme sonucunda ortaya çıkacak tabloyu ve mükellef bünyesindeki vergi kaybını inceleme sonuçlanmadan tam olarak tespit etmek mümkün değildir. Bu nedenle, bu durumdaki mükelleflerin iadelerinin söz konusu inceleme sonuçlanmadan yerine getirilmesi haksız iadelere yol açabilecektir. Bu husus göz önüne alınarak, yakın zaman kadar yapılan uygulamada, haklarında yürütülmekte olan inceleme sonuçlanıncaya kadar mükelleflere KDV iadesi yapılmaması ilkesi benimsenmiştir. Vergi kaybının boyutu bilinmediğinden, hesapları SMİYB düzenleme/kullanma nedeniyle incelemeye alınan mükelleflerin ziyaa uğratılan vergi, ceza ve gecikme faizini ödemek veya teminat göstermek suretiyle genel esaslara göre iade almaları da mümkün değildir. Söz konusu uygulamanın yürürlükte olduğu dönemde Maliye Bakanlığınca verilen bir muktezada, yaygın ve yoğun vergi denetimleri sırasında SMİYB kullandığı tutanakla tespit olunan ve bunun üzerine incelemeye sevk edilen mükellef hakkında gerçek dışı belge kullanıldığına dair herhangi bir rapor olmamasına rağmen KDV iadelerinin inceleme sonuçlanıncaya kadar yerine getirilmemesi gerektiği belirtilmiştir.⁶¹

2.7.5.1 Genel Esaslara Dönüş

SMİYB düzenleme raporları üzerine yapılan tarhiyatın nihai yargı kararları ile terkin edilmesi halinde bu raporlar hiç düzenlenmemiş sayılır. SMİYB düzenleme raporları ile yapılan tarhiyatların yukarıda anlatıldığı şekilde ödenmesi veya tamamına teminat gösterilmesi ve yükseltilmiş (indirimli teminattan yararlananlar için %100 diğerleri için % 200) teminat uygulamasına geçilmesinden sonra, vergi dairesine vergi incelemesine yetkili elemanlarca düzenlenmiş bir olumlu raporun intikal etmesi halinde, olumlu raporun ilişkin olduğu vergilendirme döneminden itibaren bu mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Raporun ait olduğu dönem ile vergi dairesine intikal ettiği tarih arasındaki dönemler için alınan teminatların bu Tebliğin (I/2.1.2.1. ve 2.1.2.2.) bölümlerinde belirtilen miktarı aşan kısımları iade edilir. SMİYB düzenlediği konusunda rapor bulunan dış ticaret

⁶¹ Mahmut Vural, “SMİYB Düzenleme veya Kullanma Nedeniyle İncelemeye Sevk edilen Mükelleflerde KDV İade Uygulaması”, Vergi Dünyası Dergisi Eylül 2001, Sayı:241

sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketlerinin, bu belgelere dayanarak iade aldıkları verginin aynı dönemde iade edilen toplam verginin % 4'ünü aşmaması ve tarihi öngörülen vergi ile kesilmesi istenen ceza ve hesaplanacak gecikme faizini ödemeleri veya tamamı için teminat göstermeleri halinde iade talepleri olumlu rapor beklenmeden genel esaslara göre yerine getirilir. Ödeme veya teminat gösterme şartını yerine getirmeyen mükelleflerde, yazılan olumlu raporlar genel esaslara dönüşü sağlamaz. SMİYB düzenlediği konusunda rapor bulunan dış ticaret sermaye şirketleri ile Sektörel dış ticaret şirketlerinin, bu belgelere dayanarak iade aldıkları verginin aynı dönemde iade edilen toplam verginin % 4'ünü aşmaması ve tarihi öngörülen vergi ile kesilmesi istenen ceza ve hesaplanacak gecikme faizini ödemeleri veya tamamı için teminat göstermeleri halinde iade talepleri olumlu rapor beklenmeden genel esaslara göre yerine getirilir. Ödeme veya teminat gösterme şartını yerine getirmeyen mükelleflerde, yazılan olumlu raporlar genel esaslara dönüşü sağlamaz. Haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği konusunda rapor bulunanların katma değer vergisi iadelerinin genel esaslara göre yerine getirilmeye başlanması halinde; bunların bu nedenle yükseltilmiş teminat istenen kanuni temsilcilerinin, ortaklarının, ortağı olduğu mükelleflerin ve bunlardan mal veya hizmet alanların iade talepleri de genel esaslara göre yerine getirilir.⁶²

2.7.6 Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Fiili

Haklarında SMİYB kullanma raporu bulunan mükelleflerin raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış nakden veya mahsuben iade talepleri dört kat teminat karşılığında, teminat gösterilmemesi halinde münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. İade talepleri hakkında bu bölüme göre işlem yapılabilmesi için SMİYB kullanma nedeniyle iadesi reddedilen verginin iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen verginin % 5'ini aşması gerekir. Bu oranın aşılmaması halinde genel esaslara göre iade yapılacağı tabiidir.⁶³

⁶² “84 Seri No’lu KDV Genel Tebliği, 23.11.2001 Tarih ve 24592 Sayılı Resmi Gazete”

⁶³ “84 Seri No’lu KDV Genel Tebliği, 23.11.2001 Tarih ve 24592 Sayılı Resmi Gazete”

2.7.6.1 Genel Esaslara Dönüş

Haklarında SMİYB kullanma raporu bulunan mükelleflerle ilgili olarak aşağıda sayılan şartlardan birisinin gerçekleşmesi halinde bunların katma değer vergisi iadeleri bu Tebliğin "I. Genel Esaslar" bölümüne göre yerine getirilir. SMİYB kullanma raporlarında tarhi öngörülen vergi ve buna ilişkin olarak hesaplanacak gecikme faizi ile kesilmesi istenen cezanın ödenmesi veya bunların tamamı için teminat gösterilmesi. Yukarıda belirtildiği şekilde ödeme yapılmaz veya teminat gösterilmezse, SMİYB kullanma raporundan sonra, vergi dairesine olumlu bir vergi inceleme raporunun intikal etmesi. (Olumlu rapor, raporun ilgili olduğu vergilendirme döneminden itibaren hüküm ifade eder.) Kullanma raporları üzerine yapılan tarhiyatın % 95 ve daha fazlasının nihai yargı kararlarıyla terkin edilmesi.⁶⁴

2.8 HIZLANDIRILMIŞ KDV İADE SİSTEMİ

2.8.1 Hızlandırılmış İade Sistemi Uygulaması Kapsamına Giren

Mükellefler

Aşağıdaki şartları taşıyan mükelleflere talep etmeleri ve aşağıda belirtilen belgeleri ibraz etmeleri halinde bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığı (bulunmayan yerlerde Defterdarlık) tarafından "HİS sertifikası" (EK: 21) verilir.⁶⁵

- a) Başvuru tarihinden önceki son beş takvim yılı itibarıyla vergi mükellefiyetinin bulunması,
- b) Başvuru tarihinden önce vergi dairesine verilmiş son yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde yer alan bilânçoya göre en az;

- Aktif toplamının 200.000.000 TL,

- Maddi duran varlıkları toplamının 50.000.000 TL,

⁶⁴ "84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, 23.11.2001 Tarih ve 24592 Sayılı Resmi Gazete"

⁶⁵ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/kdvgeneluygulamatebliği/kdvgeneluygulamatebliği_4c.htm Erişim Tarihi: 15.05.2016

- Öz sermaye tutarının 100.000.000 TL,

- Net satışlarının 250.000.000 TL,

Olması, (bu koşullardan herhangi üç tanesinin sağlanmış olması yeterlidir.)⁶⁶

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

ç) Başvuru tarihinden önceki son beş takvim yılı içinde;

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

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

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

d) Başvuru tarihi itibarıyla;

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

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

Bu şartları birlikte taşıyan mükelleflerin bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bir dilekçe ile başvurması halinde, başvuru tarihini izleyen 15 gün içinde "HİS Sertifikası" verilir.

⁶⁶ Nuri Değer, Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu Ankara: 5. Baskı, Timaş Yayınları, 2014, s.98

Bu mükelleflerin KDV iade talepleri (henüz sonuçlandırılmamış olanlar dâhil), aşağıdaki (IV/C-2) bölümdeki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

2.8.2 Hızlandırılmış İade Sistemi Uygulamasına Göre İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

HİS sertifikası sahibi mükelleflerin iade talepleri tutarına bakılmaksızın, teminat veya YMM raporu aranılmadan yerine getirilir.

İade talebi bir standart iade talep dilekçesi ile yapılır. Talep, iade hakkı doğuran işlemin beyanına ilişkin beyanname ve iade talep dilekçesinin verilmiş olması şartıyla, ilgili belgelerin ibraz edildiği tarihte geçerlik kazanacaktır. İlgili belgeler; her bir iade hakkı doğuran işleme ait iade talebinin yerine getirilmesi için Tebliğde aranılması öngörülen belgelerdir.⁶⁷

Bu mükelleflerin nakden iade taleplerinde, ibraz edilen belgelere ilişkin olarak KDVIIRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde olumsuzluk tespit edilmeyen tutarlar raporun tamamlanma sürecini izleyen beş iş günü içinde iade edilir. Olumsuzluk tespit edilen alımlara ilişkin KDV tutarlarının iadesi ise olumsuzlukların giderilmesi veya aranan şartların sağlanması kaydıyla yerine getirilir. Mahsuben iade talepleri ise belgelerin tamamlandığı tarih itibarıyla hüküm ifade eder.⁶⁸

Tamamı ibraz edilen belgelerde şekil veya muhteviyat yönünden vergi dairesince eksiklik veya yanlışlık tespit edilmesi halinde iade talepleri yerine getirilmekle birlikte, bu hususlar belgelerin ibraz edildiği tarihi izleyen 15 gün içinde mükellefe tebliğ edilir. Mükelleflerin tebliğ tarihinden itibaren üç ay içinde eksiklikleri tamamlamaları halinde, durum ilgili Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bildirilir. Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık tarafından gerekçeleri göz önünde tutularak eksikliklerin tamamlanması için mükellefe üç aylık ek süre verilebilir. Bu süre sonunda da eksikliklerin

⁶⁷http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/kdvgeneluygulamatebligi/kdvgeneluygulamatebligi_4c.htm Erişim Tarihi: 15.05.2016

⁶⁸ Neslihan İçten İnce, "Yeni KDV Genel Uygulama Tebliği Kapsamında HİS", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:123, Haziran 2014, s.136

tamamlanmaması halinde belge eksikliğine rağmen iade edilen KDV'nin ilgili bulunduğu vergilendirme dönemleri incelemeye sevk edilir. Belge eksikliğine rağmen iade edilen KDV tutarı kadar nakdi teminat veya banka teminat mektubu verilmemesi halinde HİS Sertifikası da iptal edilir.⁶⁹

Hakkında “olumsuz rapor” olmaması şartıyla, mükellefle ilgili “olumsuz tespit” ortaya çıkması veya “olumsuz rapor” bulunanlardan mal ya da hizmet aldığı tespit edilmesi halinde; mükellefe durum bildirilir. Mükellefin söz konusu mal ve hizmet alımlarını Tebliğin (IV/E) bölümü kapsamında izah edememesi durumunda KDV tutarlarının indirim ve iade hesaplarından çıkarılması veya bu tutarlara dört kat teminat göstermesi istenir. Teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür. Mükellef tarafından söz konusu KDV tutarları indirim ve iade hesaplarından çıkarılmaz veya bu tutarlara dört kat teminat gösterilmezse, sadece bu tutarlara ilişkin iade talebi münhasıran vergi inceleme raporuna göre yerine getirilir.⁷⁰

2.8.3 Hızlandırılmış İade Sistemi Sertifikasının İptal Edilmesi

Kendilerine HİS sertifikası verilen mükelleflerle ilgili olarak, aşağıdaki hususlardan herhangi birisinin gerçekleşmesi halinde HİS sertifikası iptal edilir. Sertifikanın iptal edildiği, gerekçesiyle birlikte mükellefe bildirilir. Mükellefin, bu durumun bildirildiği tarihi içine alan ve sonraki dönemlere ait olan veya önceki dönemlere ait olup bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iadelerinde Tebliğin (IV/C-2) bölümü hükümleri uygulanmaz.⁷¹

a) Tebliğin (IV/C/1-b) ayrımında belirtilen tutarlarla ilgili şartları kaybeden mükellefler ile (IV/C/1-c) ayrımında belirtilen sayı şartında % 25'i aşan bir azalma meydana geldiği anlaşılan mükelleflerin sertifikaları iptal edilir.

⁶⁹http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/kdvgeneluygulamatebligi/kdvgeneluygulamatebligi_4c.htm Erişim Tarihi: 15.05.2016

⁷⁰http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/kdvgeneluygulamatebligi/kdvgeneluygulamatebligi_4c.htm Erişim Tarihi: 15.05.2016

⁷¹http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/kdvgeneluygulamatebligi/kdvgeneluygulamatebligi_4c.htm Erişim Tarihi: 15.05.2016

Mükellefin, Tebliğin (IV/C/1) ayarındaki tutarlar karşısındaki durumu, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihi, ortalama işçi sayısına ilişkin şart karşısındaki durumu ise her takvim yılında verilen muhtasar beyannamelere dayanılarak Aralık ayı muhtasar beyannamesinin verildiği tarihi izleyen 15 gün içinde tespit edilir.⁷²

b) Defter ve belgelerini 213 sayılı Kanundaki süreler içinde ibraz etmeyen mükelleflerin sertifikaları sürenin dolduğu gün iptal edilir.

c) Vergi borçlarını, vadesinde ödemediği anlaşılan mükelleflere, vade tarihinden itibaren yedi gün içinde 6183 sayılı Kanunun 55 inci maddesinde öngörülen ödeme emri veya alacağın teminata bağlanmış olması halinde 56 ncı maddesinde öngörülen yazı tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden itibaren yedi gün içinde vergi borcunu ödemeyen mükelleflerin sertifikası iptal edilir.

Ancak, takip edilen vergi borcunun nihai yargı kararı veya düzeltme işlemiyle tamamen kaldırılması halinde; yargı kararının İdare'ye tebliğ edildiği veya düzeltme işleminin yapıldığı tarihi içine alan dönem ve izleyen dönemlerdeki iadeler ile bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iadelerde “HİS Uygulaması” kapsamında işlem yapılır.⁷³

ç) Mükellef hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendiği veya kullandığı konusunda vergi dairesine “olumsuz rapor” intikal etmesi halinde, raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iade taleplerinde Tebliğin (IV/C/2) bölümü hükümleri uygulanmaz ve sertifika iptal edilir.

Olumsuz rapora dayanılarak yapılan tarhiyatın nihai yargı kararları ile terkin edilmesi halinde mükellefe tekrar Sertifika verilir. Yapılan tarhiyatın nihai yargı kararları ile kısmen veya tamamen onaylanması halinde mükellefin Sertifika

⁷²Neslihan İçten İnce, “Yeni KDV Genel Uygulama Tebliği Kapsamında HİS”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:123, Haziran 2014, s.137

⁷³http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/kdvgeneluygulamatebliği/kdvgeneluygulamatebliği_4c.htm Erişim Tarihi: 15.05.2016

alabilmesi için Tebliğin (IV/C/1) bölümünde belirtilen şartları tekrar sağlaması gerekir.⁷⁴

Yargı kararından önce, mükellefin gerekli şartları yerine getirerek genel esaslara geçmesi halinde, genel esaslara tabi olduğu tarihten sonraki 24 ay süresince özel esaslara tabi olmayı gerektirecek ve sertifikayı iptal ettirecek şartların ortaya çıkmaması kaydıyla, mükellefe tekrar Sertifika verilir. Sonradan nihai yargı kararının gelmesi halinde yukarıda (c) numaralı ayırımın ikinci paragrafındaki açıklamalara göre işlem yapılır.⁷⁵

d) HİS sertifikası sahibi mükelleflerin iade taleplerinin bulunduğu her takvim yılında, İdare tarafından belirlenen en az bir vergilendirme dönemi KDV iadeleri yönünden incelenir ve bu inceleme ivedi olarak sonuçlandırılır. Yapılan incelemede haksız/yersiz iade aldığı anlaşılan mükelleflerden; haksız/yersiz aldığı vergilerin, ilgili dönemde yapılan vergi iadelerine oranı % 5'i geçen mükelleflerin sertifikaları iptal edilir. Bu mükelleflere, raporun vergi dairesine intikal tarihinden itibaren beş yıl süreyle tekrar sertifika verilmez.⁷⁶

2.8.4 Hızlandırılmış İade Sistemi Hakkında Diğer Hususlar

KDV iadelerinin YMM Tasdik Raporuna göre yapılmasında süresinde yapılmış tam tasdik sözleşmesi varsa üst iade sınırı bulunmamakta, süresinde yapılmış tam tasdik sözleşmesi yoksa iade üst sınırı (01.01.2016 tarihinden itibaren) 473.000 TL'dir. Kanununun 11/1-b maddesinden doğan iadelerde ise tam tasdik sözleşmesi olup olmadığına bakılmaksızın iade üst sınırı (01.01.2016 tarihinden itibaren) 124.000 TL'dir. Süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan Sektörel Dış Ticaret Şirketlerinin (SDTŞ) 61 No.lu Tebliğ kapsamındaki iade taleplerinde iade edilecek tutar, ortak bazında (01.01.2016 tarihinden itibaren) 124.000 TL'yi aşmamak kaydıyla iade talep edilen dönemde ortaklardan alınarak ihraç edilen mal bedellerine ilişkin KDV toplamı dikkate alınarak hesaplanacaktır.

⁷⁴http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/kdvgeneluygulamatebliği/kdvgeneluygulamatebliği_4c.htm Erişim Tarihi: 15.05.2016

⁷⁵Neslihan İçten İnce, "Yeni KDV Genel Uygulama Tebliği Kapsamında HİS", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:123, Haziran 2014, s.138

⁷⁶http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/kdvgeneluygulamatebliği/kdvgeneluygulamatebliği_4c.htm Erişim Tarihi: 15.05.2016

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iadelerde tam tasdik sözleşmesi yoksa YMM Raporuna göre iade üst sınırı 01.01.2016'ten itibaren 946.000 TL'dir.⁷⁷

İade alacağının, vergi dairelerine olan bütün borçlara (Devlete ait olup, vergi dairelerince takip edilen tüm amme alacaklarına) mahsubu yapılabilir.

2.9 KDV İADESİ RİSK ANALİZİ

KDV mükelleflerinin, Ocak/2010 vergilendirme döneminden itibaren gerçekleşen iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan KDV iade taleplerinin elektronik ortamda alınması uygulamasına başlanılmış olup, KDV mükellefleri tarafından söz konusu iade taleplerinde indirilecek ve yüklenilen KDV listeleri ile satış faturaları listesi ve iade için ibrazı istenilen durumlarda gümrük (Çıkış) beyannamesi listesi internet vergi dairesi üzerinden gönderilmektedir.⁷⁸

Bu uygulama neticesinde, KDV iade talepleri ile ilgili olarak vergi dairelerince daha önce VEDOP üzerinden manuel olarak yapılan ve oldukça uzun zaman alan kontroller, Gelir İdaresi Başkanlığınca hazırlanan KDV İadesi Risk Analiz Projesi ile elektronik ortamda yapılmakta, mükelleflerin elektronik ortamda gönderdikleri belgeler esas alınarak özet bir rapor halinde vergi dairelerinin kullanımına sunulmaktadır.

Bu kapsamda KDV mükelleflerinin tamamının KDV Kanunu'nun;

- (9/1) maddesi ile Bakanlığa tanınan yetki kapsamında getirilen sorumluluk uygulamalarından,
- (19/2) maddesine göre uluslararası anlaşmalarla getirilen istisna uygulamalarından,
- (29/2) maddesi uyarınca indirimli orana tabi işlemlerden,
- 32. Maddesinde sayılan istisna kapsamındaki işlemlerden

⁷⁷ Mehmet Kayhan, Yargı Kararları Işığında 3568 Sayılı Meslek Hukuku SM, SMMM, YMM Mevzuatı, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 1. Cilt, S. 1021

⁷⁸ Mahmut VURAL, Uygulayıcılar için KDV, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2001 Cilt 1, s.568

Kaynaklanan KDV iade taleplerinde (Kanununun (8/2) maddesi uyarınca fazla ve yersiz ödenen vergilerin iadesine yönelik talepler hariç) “İndirilecek KDV listesi”, “Yüklenen KDV listesi” ve “Satış faturaları listesi” ile iade için ibrazı istenilen durumlarda “Gümrük çıkış beyannameleri listesi” elektronik ortamda gönderilmesi gerekmektedir.⁷⁹

KDV iadelerinde aranılan ve elektronik ortamda sistem üzerinden gönderilmesi gereken “İndirilecek KDV listesi” ile “Yüklenen KDV listesi” nin doldurulmasında aşağıda belirtilen hususlar dikkate alınacaktır.

- a- Perakende satış fişi veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi kabul edildiği harcamalara ait KDV tutarlarının indirimi mümkün olduğundan, söz konusu belgeler “İndirilecek” ve “Yüklenen” KDV listelerine dâhil edilecek, bu belgelerin gider belgesi olarak kabul edilmediği harcamalara ait KDV ise indirim konusu yapılamayacağından listelere de alınmayacaktır.
- b- Bu listelere, fatura düzenleme limitinin altında kalsa dahi her bir belge ayrı ayrı kaydedilecektir.

Ancak, Vergi Usul Kanunu’nun 219 uncu maddesinde hükme bağlandığı üzere; muamelelere ilişkin belgelerin, muhasebe fişlerine kaydedilmesi ve defterlere kayıtlarının bu fişler üzerinden yapılması halinde, belgelerin fişlere kaydedilmesi, defterlere kaydedilmesi hükmündedir. Bu durumda, muhasebe fişlerinde yer alan belgelerin esas defterlere en geç 45 gün içinde işlenmesi gerekmektedir.⁸⁰

Kayıtlarını muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde; yazar kasa ve perakende satış fişlerinin adı geçen vesikalar aracılığıyla yasal kayıtlara intikal ettirilmesi halinde; her bir yazar kasa veya perakende satış fişinin ayrı ayrı listelere girilmesi yerine bu belgelerin kaydedildiği muhasebe fişi(Mahsup fişi) primanota ve bordro bilgilerinin girilmesi yeterlidir.

⁷⁹ Mahmut VURAL, Uygulayıcılar için KDV, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2001 Cilt 1, s. 569

⁸⁰ Mahmut VURAL, Uygulayıcılar için KDV, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2001 Cilt 1, s. 569

- c- Aynı mükelleften yapılan alımlar ile aynı mükellefe yapılan satışlar da bu listelere belge bazında ayrı ayrı girilecektir.
- d- İmalat girdisi fazla olan mükellefler, stoklarını farklı yöntemlere göre takip etmeleri nedeniyle “Yüklenilen KDV Listesi” nin doldurulmasında sorunlarla karşılaşmaktadırlar.

Yüklenilen KDV listesi, işlemin bünyesine doğrudan giren KDV tutarları ile işlemle ilgili olmak kaydıyla genel giderler ve amortismanına tabi iktisadi kıymetler (ATİK) nedeniyle yüklenilen vergilerin doğruluğunun tespiti amacıyla alınmaktadır.

Yüklenilen KDV listesinin “Bünyeye Giren Mal ve/veya Hizmetin KDV’si” sütunu ile istenen bilgi, iade talebine konu işlemin bünyesinde yer alan hammadde, yardımcı madde, mal ve malzeme gibi girdilerle ilgili olarak yüklenilen vergilerin doğruluğunun tespitine yöneliktir. Aynı zamanda tek belge ile temin edilen girdilerin birden çok iade hakkı doğuran işlemde kullanılması ve aynı belgenin farklı işlemler için verilen “Yüklenilen KDV Listeleri” ne dâhil edilmesi durumunda bu belgeye istinaden iadesi istenilen KDV tutarının belgede yer alan tutarı aşıp aşmadığı da kontrol edilmektedir.

Dolayısıyla, iade talebinde bulunan mükelleflerin farklı stok takip yöntemleri izlemesinin bu sütunun doldurulmasında bir önemi bulunmamakta olup, bu durumda da “Yüklenilen KDV Listesi” elektronik ortamda gönderilecektir. Ayrıca yukarıda belirtilen imalatçılar da dâhil olmak üzere iade talep eden mükellefler, iade için istenen durumlarda, “Yüklenilen KDV Tablosu ”nu önceden olduğu gibi doğrudan vergi dairelerine vermeye devam edeceklerdir.

- e- İade talebine ilişkin olarak ibrazı gereken ve bu listelerin dışında kalan diğer belgelerin önceden olduğu gibi vergi dairesine doğrudan intikal ettirilmesi gerekmektedir.

- f- Elektronik ortamda alınan indirilecek ve yüklenilen KDV listeleri ile satış faturaları listesinin, ayrıca kâğıt ortamında verilmesine gerek yoktur. Elektronik ortamda verilen söz konusu belgelerin, E-beyanname uygulamasında KDV beyanamesi ekinde verilmesine de gerek bulunmamaktadır.
- g- Mükelleflerce E-beyanname ile talep edilen iadelerde, beyanname ekinde aranan ekler için sistemin otomatik olarak sunduğu basılı olarak alınan “KDV İade Talebine İlişkin İnternet Vergi Dairesi Liste Alındısı” mükellefin KDV iade talep dilekçesine eklenmek suretiyle vergi dairesine elden verilmektedir.

Vergi dairelerinin muhasebe birimleri tarafından iade işlemlerinde düzenlenen muhasebe işlem fişine, elektronik ortamda gönderilen listelerin tamamının eklenmesi yerine bu listelerin elektronik ortamda bulunduğunu gösteren “İnternet Vergi Dairesi Liste Alındısı ”nın eklenmesi yeterlidir.⁸¹

- h- KDV iade taleplerinin, elektronik ortamda gönderilenler de dâhil, iade için aranan tüm belgelerin vergi dairesine ibraz edildiği tarih itibariyle geçerlilik kazanacağı tabiidir. Belge eksikliği ya da belgelerin muhteviyatındaki eksiklikler nedeniyle yapılamayan mahsuben iade taleplerinde, 95 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (1,2.) numaralı bölümündeki açıklamalar çerçevesinde işlem yapılacaktır.
- i- Vergi daireleri, mükelleflerin iade taleplerini, iade için gerekli belgelerin tümü ve sistem tarafından üretilen “KDV İade Kontrol Raporu” çerçevesinde değerlendirerek, ilgili KDV Genel Tebliğlerinde belirlenen usul ve esaslara göre sonuçlandıracaktır.
- j- Bu listelerin doldurulmasında uyulacak kurallara, “İnternet vergi dairesi” üzerinden ulaşılması mümkündür.

⁸¹ Mahmut VURAL, Uygulayıcılar için KDV, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2001 Cilt 1, s. 570

Bu kapsamda; belirlenen iade listelerini elektronik ortamda gönderen mükellefler aynı listeleri tekrar kâğıt ortamında vergi dairesine vermeyeceklerdir. Ancak, mükellefler elektronik ortamda İnternet Vergi Dairesinden gönderdikleri listelere ilişkin olarak İnternet Vergi Dairesince oluşturulan “KDV İade Talebine İlişkin İnternet Vergi Dairesi Liste Alındısını ve ilgili KDV Genel Tebliğlerinde belirlenen KDV iadesi işlemlerine esas teşkil edecek diğer belgeleri iade talep dilekçesi ekinde vergi dairesine vermek zorundadırlar.

Bu belgelere istinaden Risk Analiz Merkezince KDV İadesi Kontrol Raporu oluşturulacaktır. Bu rapor, mükelleflerin listeleri yüklediği günü izleyen gün itibariyle ilgili vergi dairelerine gönderilecektir.⁸²

⁸² Mahmut VURAL, Uygulayıcılar için KDV, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2001 Cilt 1, s. 571

3. TÜRKİYE'DE İHRACATTA KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİNDE YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Bu bölümde ülkemizde yürütülen İhracatta Katma Değer Vergisi İadesi uygulamasında yaşanan sorunların değerlendirilmesi ve çözümüne yönelik yapılan bir araştırmaya yer verilmiştir.

3.1 ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu araştırmanın temel amacı; Türkiye'de Katma Değer Vergisi Kanunu uyarınca yürütülen İhracatta Katma Değer Vergisi İadesinin gerçekleşme sürecinde yaşanan sorunları ortaya koymaktır. Bu yönüyle araştırma bilgi edinme amaçlı betimsel bir araştırma olarak adlandırılabilir. Bahsi geçen genel amaç çerçevesinde aşağıdaki konularla ilgili, karşılaşılan veya karşılaşılmaması muhtemel sorunlara ilişkin durumlara yanıt aranmaya çalışılmıştır.

- KDV iadesi ve süreçleri
- Meslek mensupları, Maliye ve Mükelleflerin yaklaşımları
- Mesleki yargı kullanımı ve gözetim

Yapılan araştırmanın yukarıda sözü edilen amacı dolayısıyla, konu ile ilgili betimsel ve gerçekçi bir fotoğraf sunmak amaçlanmıştır. Araştırma sonuçlarının geçerlilik ve güvenilirliği için toplanan veriler; mümkün olduğunca ayrıntılı ve araştırmaya katılan uzmanların görüş ve deneyimleri mümkün olduğunca değiştirilmeden, doğrudan sunulmaya çalışılmıştır.⁸³

⁸³ Ali Yıldırım ve Hasan Şimşek, Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri, 5. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005, s.48

3.2 ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ

Bu araştırma mevcut katma değer vergisi İade sisteminde yaşanan aksaklıkların giderilmesi yönünde önemli ölçüde etki edecek, Sistemin daha verimli, hızlı ve az maliyetli yürütülebilmesine yönelik çözümler ortaya koyacaktır. Araştırmada elde edilen bulguların öncelikle İade sürecinin tarafları olan mükelleflere, 3568 sayılı kanuna tabi meslek mensupları ile ilgili kurum ve kişilere yol göstermesi umulmaktadır.

3.3 ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Çalışmamızda yöntem olarak nitel araştırma tekniği uygulanmıştır. Nitel araştırma; gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi nitel veri toplama yöntemlerinin kullanıldığı, algıların ve olayların doğal ortamda somut ve bütüncül bir biçimde ortaya konmasına yönelik amaçlar üzerine nitel bir sürecin izlendiği araştırma olarak tanımlanabilir. Yapılan araştırmanın teorik kısmında yer verilen bilgilerin değerlendirilmesi maksadıyla yapılan alan çalışmasında; araştırılan konuyu ilgili bireylerin görüş ve bakış açılarından gözlemleyebilmeyi ve bu bağlamda bakış açılarını oluşturan yapıyı ve süreçlere ilişkin algılarını ortaya koymaya imkân vermesi sebebiyle nitel araştırma yöntemlerinden, derinlemesine mülakat tekniği ve mülakat formu yaklaşımı tercih edilmiştir.⁸⁴

Bu amaçla belirlenen araştırma katılımcıları ile 30 dakika ila 1 saat arasında değişen sürelerde, karşılıklı olarak görüşülmüş ve konusunda uzman olan katılımcıların konuya ilişkin görüşleri yarı yapılandırılmış soru formları ile derinlemesine değerlendirilmeye çalışılmış ve toplanan bulguların değerlendirilmesinde tümevarıma dayalı bir yaklaşım benimsenmiştir.⁸⁵ (Araştırmada yarı yapılandırılmış soru formlarının tercih edilmiş olmasının amacı araştırmacıdan kaynaklanabilecek; soruların hatalı yönlendirilmesi veya cevapların araştırmacı tarafından öznel yargılamalara maruz kalma ihtimalini azaltmaktır. Araştırmada toplanan tanımlayıcı ve ayrıntılı verilerden yola çıkılarak

⁸⁴ Yıldırım ve Şimşek, s. 39-40.

⁸⁵ John W. Creswell, *Qualitative Inquiry&Research Design Choosing Among Five Approaches*, 2nd. Edition, USA: Sage Publications, 2007, s.46, 78-79

bu süreçte yaşanabilecek başlıca zorlukları ortaya çıkarmaya, toplanan verileri değerlendirip anlamlı bir sonuca ulaşılmaya çalışılmıştır.⁸⁶

3.3.1 Araştırmanın Katılımcıları

Nitel yaklaşımın benimsendiği bu çalışmada, bilgileri toplama yöntemi olarak en çok kullanılan yöntem olan yüz yüze görüşme biçimi seçilmiş ve uzmanlarla derinlemesine mülakatlar yapılmıştır. Bu yöntemde araştırmacı, konu ile ilgili ayrıntılı bilgilere ulaşabilmek amacıyla oluşturduğu açık uçlu soruları, konunun ayrıntılarını derinlemesine tartışmak amacıyla katılımcılara yönlendirmiştir. Derinlemesine mülakat, insanların deneyimlerini, algılarını tutum ve davranışlarını ortaya koymada kullanılan oldukça güçlü bir yöntemdir.⁸⁷

Araştırma için uygun katılımcılarının belirlenmesi ölçüt örnekleme yöntemi ile belirlenmiştir. Tercih edilen nitel araştırma yönteminin; görüşülecek uzmanların tespit edilmesi, iletişim kurulması, randevu alınması, etkin bir görüşme gerçekleştirilmesi, görüşme materyallerinin hazırlanması ve kayıtların yazıya geçirilmesi süreçlerinin zaman alıcı ve maliyetli olması sebebiyle sadece İstanbul'da yerleşik üniversitelerde görev yapmakta olan veya emekli, bağımsız denetim konusunda çalışmaları olan veya mesleki kuruluşlarda görev yapmış/yapmakta olan 2 akademisyen ile yine İstanbul'da yerleşik orta ve üstü büyüklükteki muhasebe ile yeminli mali müşavirlik ve denetim organizasyonlarında en az 5 yıl çalışmış ve gerek finansal raporlama gerekse bağımsız denetim konularında uzmanlaşmış 5 bağımsız denetçi ile görüşülmüştür. Buna ek olarak Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi dairesi müdürlüğü, Marmara Kurumlar Vergi Dairesi müdür yardımcıları, vergilendirme bölüm şefi ve Katma Değer Vergisi İade servisi memurlarıyla da görüşülmüştür. Ek olarak İhracatçılar Birliği Meclisi temsilcileriyle de görüşmeler yapılmıştır. Katılımcılarla kendi ofislerinde ve vergi dairesinde randevu alınmak suretiyle farklı tarihlerde görüşülmüştür. Görüşmelerin temel amacı teorik kısımda ortaya

⁸⁶ David Silverman, *Doing Qualitative Research*, 3rd. Edition, London: Sage Publications, 2010, s.122-123.

⁸⁷ Silverman, s. 122-128. Creswell, s. 7

konulan sorunları, uzmanların farklı boyutlarıyla ele almalarını sağlamak amacıyla geliştirilen sorulara yanıt alınmasıdır.⁸⁸

Aşağıda yer alan listede, katılımcılarla yapılan görüşmeler bir tarih sırasına göre verilmiştir.

Görüşülen Kişi	Mesleği	Yer	Tarih
Ömer Öksüzömer	SMMM, Firma Muhasebe Sorumlusu	İstanbul	09.02.2016
Engin ÖZYURT	SMMM, Firma Muhasebe Sorumlusu	İstanbul	09.02.2016
Dr. Veysi SEVİĞ	İstanbul Ticaret Üniversitesi Öğr. Üyesi	İstanbul	11.02.2016
Süleyman TOKGÖZ	Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı	İstanbul	23.02.2016
Selami TÜRKYILMAZ	Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı	İstanbul	23.02.2016
Kadir İMRET	Vergi Dairesi Vergilendirme Şefi	İstanbul	23.02.2016
Erkan ÖZKAN	Vergi Dairesi Memuru	İstanbul	23.02.2016
Ali Kürşat ERBAŞ	Yeminli Mali Müşavir	İstanbul	24.02.2016
Necati KORKMAZ	İhracatçılar Birliği Meclisi Uygulama Müdürü	İstanbul	24.02.2016
Harika OKUR	İhracatçılar Birliği Meclisi Uygulama Memuru	İstanbul	24.02.2016
Hikmet DERE	Yeminli Mali Müşavir	İstanbul	26.02.2016
Selim TUNA	Yeminli Mali Müşavir	İstanbul	26.02.2016
Mehmet TEKİN	Yeminli Mali Müşavir	İstanbul	26.02.2016
Emrah AYGÜL	Yeminli Mali Müşavir	İstanbul	21.04.2016

Tablo 4

⁸⁸ John W. Creswell, *Qualitative Inquiry&Research Design Choosing Among Five Approaches*, 2nd. Edition, USA: Sage Publications, 2007, s. 133

3.3.2. Araştırma Verilerinin Toplanması

Bu araştırmanın verileri belirli bir odağa dönük ve açık uçlu sorulardan oluşan bir soru formu aracılığıyla temin edilmiştir. Veri, bir sonuca ulaşmak için gerekli olan bilgi olarak tanımlanmaktadır.⁸⁹ Soru formunda yer alan açık uçlu sorular, araştırma konusunun uygulama sahasında yaşanan zorluklarına ilişkin bilgileri toplamaya yönelik olarak ortaya konulmuştur. Görüşme yönteminde seçilen soru cevap yöntemi ile karşılıklı etkileşime dayalı bir bağ kurularak, hedefli ve programlı bilgi toplanılması amaçlanmıştır. Araştırmada, Katma değer vergisi iadesinde yaşanan sorunlara yönelik, sistemin daha verimli, prosedürden arındırılmış ve az maliyetli hale nasıl dönüştürülebileceğine yönelik sorulara yanıt bulmak amaçlanmıştır.

Araştırma konusu ile ilgili nasıl ve neden sorularına cevap aranmaya çalışılmıştır. Her görüşmede konu ile ilgili önceden hazırlanmış standart mülakat soruları (Bkz.Ek1) kullanılmıştır.

Yasal sınırlamalara tabi olanlar dışında, görüşmecilerden izin alınarak dijital ses kayıt cihazı ile kaydedilen ve not alma yöntemi kullanılan yarı kurgulu görüşmeler daha sonra deşifre edilerek yazıya geçirilmiştir. Farklı bireylerden sistematik ve karşılaştırılabilir bilgi elde etmek amacıyla tercih edilen derinlemesine mülakat tekniği esnek olması, sorulara yüksek oranda cevap alma, sözel olmayan davranışları değerlendirmeye imkân tanınması, soru sırasının değiştirilebilir olması sebebiyle tam ve derinlemesine bilgi elde etmek amacıyla tercih edilmiştir.

3.3.3 Araştırmanın Kısıtları

Araştırma sorularının oluşturulması; katılımcılarının herhangi bir ek bilgi ve kaynak kullanmayacakları düşünülerek sorulara ilişkin kısa bilgilendirici açıklamalara yer verilerek oluşturulmuştur. Bu sayede cevaplayıcıların konuya ilişkin değerlendirmelerini sadece “hatırladıkları” bilgiler ışığında değerlendirmesinin önüne geçilmeye çalışılmıştır.

⁸⁹ Orhan Gökçe, Bilimsel Araştırma Teknikleri Konya, 1.Baskı, 2006, s.53

Araştırma, katılımcı uzmanların görüşleriyle sınırlı olup elde edilen sonuçların genellenebilirliği sınırlıdır. Bununla birlikte çalışma yönteminin sınırlı sayıdaki değişkeni ölçmeye olanak tanınması, nitel araştırmaların temel ilke ve normlarının bir gerekliliğidir.

Nitel araştırmada birincil amaç ölçmeden ziyade olayların bütünselliği içerisinde değişkenlerin yerini saptamaktır.⁹⁰ Bu nedenle tespit edilen sorunların göreceli olduğu ve ilgili tespitlerin araştırmanın yapıldığı zaman ve mekân koşullarında katılımcıların görüşlerini ağırlıklı olarak yansıttığı bir durum çalışması olduğu unutulmamalıdır. Görüşme sonuçlarının değerlendirilmesi safhasında ortaya konulan tespit ve önerilerin değerlendirilmesinde genellemelerden kaçınılması, aynı kişilerin değişik mekân, zaman ve durum koşulları altında farklı önermelerde bulunabileceği gerçeğinin unutulmaması gerekmektedir.

3.3.4 Araştırma Verilerinin Yorumlanması

Görüşmelerden elde edilen verileri konuya ilişkin akademisyenler, Vergi Dairesi çalışanları, meslek mensupları ve mükelleflerin görüşlerini ortaya koymak ve farklılıklarını vurgulamak üzere gözden geçirilerek yorumlanmıştır. Elde edilen sonuçların karşılaştırılabilirliğini sağlamak ve cevaplarda kişilere ait fikirlerin ayrı ayrı korunması amacıyla önceden hazırlanan soru formlarına bağlı kalınmakla beraber, gerektiğinde detaylı ipuçları elde edebilmek amacıyla, soruların yerlerini değiştirmek gibi farklılıklar uygulanma yoluna gidilmiştir.

Araştırma için toplanan bilgilere, araştırmanın amaçları doğrultusunda betimsel analiz tekniği uygulanmıştır. Bu analiz türünde, araştırmacı kendi yorumlarını işin içine katmadan; görüşmelerden elde edilen veriler ışığında katılımcıların ifadelerini harmanlayarak sunmuştur. Verilerin analizinde şu süreç takip edilmiştir:

⁹⁰ Yıldırım ve Şimşek, s. 54

Tüm görüşmeler katılımcı olan kişilerin sözlü ifadeleriyle, deşifre edilmiştir.

Her görüşme sorusu başlıklar şeklinde belirtilmiştir ve her katılımcının sorulara verdiği cevaplar, konuyla ilgili başlıklar altında bir araya getirilerek harmanlanmıştır.

Veriler, araştırma amaçlarının ortaya koyduğu temalara göre gruplanarak, her soru için tekrarlayan ve benzer yanıtlar elenmiştir. Böylece bir soruya verilen tüm farklı yanıtların bir dökümü elde edilmiştir. Gruplara ayrılmış yanıtlardan sonuçlara ulaşılmıştır.

Araştırmanın oluşturulması ve görüşmelerin yapıldığı süreçlerde, araştırmacının konuya ilişkin öznel yaklaşımlarına doğrudan yer verilmemekle birlikte araştırma sonuçlarının değerlendirilmesi aşamasında dolaylı bir etkinin olması kaçınılmaz bir gerçektir. Fakat ilgili araştırma süreçlerinde yer alan değişkenlerin kontrol edilebilmesi ya da değiştirilmiş olması sonucunu ortaya koymamaktadır. Bahsi geçen öznellik, yanlı olma durumu olarak algılanmaması için çalışmanın bu kısmında araştırmacının neyi nasıl yaptığı, olay ve durumlara hangi bakış açısıyla yaklaştığına ve anlam verdiğinin ayrıntılı bir şekilde tanımlanmasına özen gösterilmiştir.⁹¹

3.3.5 Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Bu bölümde; araştırmaya konu olan sorunlara ilişkin olarak yapılan mülakatlar neticesinde elde edilen bilgilere yer verilmiştir. Araştırma verilerinin değerlendirilmesinde; yapılan mülakatların gizliliği kuralına bağlı kalınmış ve katılımcıların onayları alındıktan sonra yapılan ses kayıtlarına ait deşifreler hiçbir ortamda paylaşılmamıştır. Katılımcılara yöneltilen sorular üzerinden alınan yanıtlar betimsel bulgularla güçlendirilerek, araştırma konusuyla ilgili bulgulara konunun daha iyi anlaşılmasına imkân sağlaması açısından, akademisyenler, Vergi Dairesi, meslek mensupları ve mükelleflerin görüşlerini bir arada belirtecek bir yapıda yer verilmiştir. Katılımcılar arasında fikir farklılıkları olduğu ya da

⁹¹ Yıldırım ve Şimşek, s. 54

uygulanabilirlik konusunda öngördükleri belirgin sorunlar ve tartışmalı konular ise ilgili olduğu tarafın görüşü olarak nitelendirilmiş ve değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

Çalışma alanının amacı doğrultusunda belirlenen alt başlıkların birbirlerinden tamamen sınıflandırmasının mümkün olmamasından ötürü, ilgili sorulara verilen cevaplar bir bütün olarak değerlendirmeye tabi tutulması gerekmektedir. Aşağıda, araştırmada ele alınan sorular ve katılımcılardan alınan cevaplar yer almaktadır:

SORU 1- İadesi gereken KDV'nin hesaplanmasıyla ilgili aldığımı olduğu gibi satan tedarikçi işletmelerden ziyade imalat işletmeleri için maliyet esası yerine liste veya belge esaslı yöntemin kullanılmasını doğru buluyor musunuz? Bu yöntemin kullanılması, iadesi talep edilen tutarın tespitinde gerçekçi ve sağlıklı bir yöntem midir?

Maliyet esası yerine liste veya belge esaslı yöntemin kullanılması, hesaplamaların sağlığı açısından tatmin edici bir sistem değildir. Ancak sürecin hızlı ve teferruatına girmeden hesaplamaların yapılabilmesini sağlamaktadır. Bu durum mükellefin, yeminli mali müşavirlerin ve vergi dairesinin de işini kolaylaştırmaktadır. İşlem, tedarikçi firmalar için doğru sonucu verebilirken imalatçı işletmeler için işin rengi daha farklı olmaktadır.

Bu bağlamda imalatçı firmalarda maliyetten iyi anlayan, yetişmiş bir personelin ve birimin işin başında olup, maliyetlemeyi yapmak suretiyle işlemleri neticelendirmesi beklenebilir fakat bu uygulamaya geçirilebilir görünmemektedir. Malum ekstra bir maliyeti de kimse istemez. Zaten vergi dairesine baktığımızda memur, raporla gelen belgeleri bire bir kontrol etmektedir. Bu bağlamda mevcut sistemin kullanılması, envaı çeşit aksaklığın olduğu Katma Değer Vergisi iade sistemi içinde uygulanması mümkün görünen en ideal sistemdir.

SORU 2- İade için Yeminli Mali Müşavirlerin tebliğ kapsamında yüklenilen listede yer alan firmaların %80'ine yönelik karşıt inceleme yapma zorunluluğu var. Özellikle geçmiş dönemlere ait bir iade için yapılacak incelemelerde ticari faaliyetin sona ermesi, ölüm, yer değişikliği veya alt inceleme yapılan firma yetkilisinin o an yerinde bulunamaması gibi çeşitli sebeplerle KDV İadesinin riske girmesi söz konusu oluyor. Bu konudaki düşünceniz nedir?

Kapanan firmalarla ilgili bir olumsuzluk ve sahte fatura düzenlediğine ilişkin herhangi bir tespit söz konusu ise KDV iadesi yapılmamaktadır. Yeminli mali müşavirler ve diğer meslek mensupları bu fikre katılmaktadır. Ancak 3-4 yıl evvele ilişkin bir iade çalışmasında alt inceleme açılan bir firma kapanmış olabilir. İflas etmiş, yurtdışına çıkmış, vefat etmişte olabilir. Bu bağlamda bakıldığında incelemeleri yürüten yeminli mali müşavirin bir sorumluluğu vardır. Eğer yeminli mali müşavir sorumluluğu üstlenmişse, iade talep eden firmanın ödemelerini ispatlayabiliyorsa bunu bir karşıt inceleme olarak kabul edip, iadenin yerine getirilmesi gerekmektedir. Vergi daireleri maalesef kapanmış firmalarla ilgili herhangi bir işlem yapamamaktadır. Tabi burada tebliğin bağlayıcılığı söz konusu olmaktadır. %80 Şartı var ve bu her şeyin önüne geçmektedir. Bu yerleşmiş oranda kontrol yapıldığında tamamına yönelik doğruluk tespitinde bulunmaktadır. Bu bağımsız denetimde de vardır. Makul güvence verme ihtiyacı... Asıl olan mükellefin mal ve hizmet alışlarının doğru olup olmadığıdır. Bu bağlamda %70 veya %90 olmasının peşine düşmek çokta önem arz etmez. Burada bir tamim yayınlanmak suretiyle bu uygulama esnetilmelidir. Yeminli mali müşavirin yerinde bulamadığı bir firmayı vergi dairesi de gittiğinde bulamayacaktır. Kanunda reddedilebilir diye bir madde de yok üstelik. İşlemi bu nedenle kabul etmelidirler. Fakat vergi daireleri sorumluluk almaktan kaçmaktadır. Bu nedenle kanun koyucu iradenin uygulanabilir ve daha pratik çözümler ortaya koyması gerekmektedir.

Bu konuyla ilgili olarak mükelleflerin görüşü ise iade talep eden firmanın sadece mal veya hizmet temin ettiği bir alt firmayı tanıdığı ve bu nedenle ikinci veya daha alt kademedede yer alan firmalarla ticari bir ilişkinin olmaması

dolayısıyla herhangi bir iletişim kurmanın mümkün ve uygun olmadığı yönündedir. Mükelleflerin hafiye gibi alt firmaların peşine düşürülmesi, vergi dairesinin yapması gereken bu faaliyetin iade talep eden mükelleflere dayatılması doğru bulunmamaktadır.

SORU 3- Özel esaslara tabi bir işletmeden mal alan genel esaslara tabi işletmelerin yaşadıkları sorunlar malum. Bilindiği üzere zamanaşımının tebliğde belirtilmemiş olması, ödevlerini yerine getirerek, sistemin genel esaslara geçme hakkı kazanmış bir mükellefi otomatik olarak genel esaslara geçirmemesiyle çeşitli sorunlarla da karşılaşılabilir. Bu durum mükellefin bilgi noksanlığıyla birleşip, ancak iade talep edeceği veya ondan mal alan firmanın iadesinin kendisinden dolayı yapılamamasıyla öğreniliyor ve ancak bir dilekçeyle başvurularak genel esaslara geçebiliyor. Özel ve genel esaslar konusundaki fikirlerinizi alabilir miyim?

Yeminli mali müşavirler, inceleme yapılan bir firmanın özel veya genel esaslara tabi olup olmadığını sistem üzerinde görememektedir. Kamu görevi icra eden meslek mensuplarının, inceleme yapılacak bir firmanın hangi esasa tabi olduğunu görebilmelerine müsaade edilmelidir. Genel ve özel esaslar ayrımı pek çok kez yargıya taşınmış ve her defasında reddedilmiştir. Ancak buna rağmen şekil değiştirerek uygulanmaya devam etmektedir. Bunun nedeni vergi otoritesinin gözünde “Vergi mükellefi vergi kaçırır, şüphelidir. Mükellefe verilen vergi iadesi kesinlikle detaylı kontrol altında tutulmalıdır.” mantığı yatmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandıktan mal veya hizmet alana bir sorumluluk yüklememek gerekmektedir. Çünkü bu kişinin kullandığına yönelik bir tenkit vardır. Düzenlediğine dair yoktur. Bu nedenle ödeme belgesinin bile istenmesi, işi yokuşa sürmekten ve zaman kaybettirmekten başka bir şey değildir.

Ülkemizde özel esas kavramına ilginç bir şekilde çok önem verilmektedir. Oysa bakıldığında sadece İstanbul’da bile özel esas girmeyen işletme sayısı, giren işletme sayısından çok daha azdır. Bu uygulamaya son verilmeli ve ivedilikle yargı kararları dikkate alınmalıdır. İade talep eden mükellefin aldığı mal ve buna

ilişkin yaptığı ödeme gerçek ise bu durumda mükellef, bu yanlış uygulamayla kesinlikle cezalandırılmamalıdır. Burada şöyle bir uygulama yapılabilir; örneğin iade talep eden mükellefin cirosu kontrol edilerek, iade talebinin %5 ine kadar bir mal veya hizmetin özel esaslara tabi alt firmalardan temininde problem edilmeyebilir. Bir kargo firması özel esaslar listesinde ve 3-5 liralık bir kargo faturası yüzünden sorun yaşıyor. İade talep eden bir mükellefin küçük hesaplarla bütün iadeyi riske atacağına inanmak yanlış olur.

SORU 4- Özel esaslar listesinin yeminli mali müşavirlere kapalı olması sizce doğru bir uygulama mı? Bir dönem kötü niyetli kullanımı da olmuş ve maliye bakanlığı sistemi meslek mensuplarına kapatmıştı.

Anayasal süreci ve demokrasisi gelişmekte olan Türkiye gibi ülkelerde bir yanlış yapıldığı zaman hemen bir yasak getirilir ve doğru yapanlarında önü kesilir. Baktığımız zaman kapalı olması doğrudur. Kaygılar dolayısıyla özel esaslar listesinin yeminli mali müşavirlere kapalı olması doğru bir uygulamadır. Maalesef suiistimal edilmiştir. Ceza kanunlarını ilgilendiren, vergi mahremiyetine giren bir konudur. Aslına bakarsanız eski sistemin kendisi başlı başına bir hataydı. Excel formatında veriliyordu. Kod listesiydi bunun adı. Suistimal edilmiştir. Fakat bu sadece yeminli mali müşavirlik müessesinde değil, yeri geldiğinde kamuda da olmaktadır. Sırf bu yüzden bütün meslek mensuplarını cezalandırmanın bir anlamı olduğunu düşünmek ne ölçüde doğru olabilir?

Bir dönem Excel formatında verilen bu bilgiler şu an maliye bakanlığının kullandığı Vedop (Vergi Dairesi Otomasyon Programı) ile yeminli mali müşavirlere tekrar açılabilir. Burada yeminli mali müşavire bir yetki verirsiniz. Meslek mensubu bir şifreyle sisteme girer, görür. Herhangi bir veri çekimi de yasaklanarak sadece görmeye olanak tanınabilir. Baktığımız zaman maliye bakanlığı yeminli mali müşavirlere bir yetki veriyor, müteselsil sorumluluk yüklüyor. O halde bu sistemi meslek mensuplarına da bu önerdiğimiz veya başka bir sistemle tekrar açmalıdırlar. Şu an sadece resen terkleri görmemize olanak tanınıyor. Alt incelemedeki firmaların koddan olup olmadığının görülmesi, iade

raporunun sorunlu firmalardan temizlendikten sonra vergi dairesine teslimiyle birçok sorunun çözüleceğine inanılmaktadır.

SORU 5- Yeminli mali müşavirler arasında yaşanan haksız rekabet hakkında ne düşünüyorsunuz? İade sürecinin sağlıklı ve normlara uygun olarak yürütülmesine yönelik sorunlar doğurduğunu düşünüyor musunuz?

Aslında bakıldığında meslek mensubu sayısı gün be gün artmaktadır. Bu durumun normal şartlarda işlerin daha kolay yürütülmesine katkı sağlaması beklenirken bizde tam tersine rekabet boyutunu aşarak, kontrol edilemez bir boyuta ulaşmıştır. Tam tasdik ve Katma Değer Vergisi iadesi ücretlerinin yasal asgari tarifinin çok çok altında seyretmesi maalesef kontrol dışı bir boyuta ulaşmıştır. Bu sadece bizim mesleğimize özgü de değil, birçok mesleği ilgilendiren ve önlem alınması gereken ciddi bir sorundur. Bu bağlamda tam tasdik ve Katma Değer Vergisi iade sözleşmelerinin zapturapt altına alınmak suretiyle sorunun üzerine gidilmesi gerekmektedir. Bu alanda bir prensip olmadığı sürece kapasitesinin çok üzerinde inceleme alan yeminli mali müşavirlerin bu kapasiteleri üzerindeki işlerin hepsine hakkıyla inceleme yapma olanağı bulunmamaktadır. Bu derece önemli bir mecrada görev yapan meslek mensubunun maddi kaygılar altında ezilmesi ve görevini layığıyla yapmaması iade sürecinin de kalitesini son derece derinden etkilemektedir. Meslek mensuplarının aldığı ücretlerin acilen takip altına alınması gerekmektedir. Mevcut sistem suiistimale açıktır. Belirlenmiş tarifinin altında ücret alınması rekabet koşullarına kurşun sıkmaktadır.

SORU 6- Karşıt incelemelerle ilgili olarak özellikle şehir dışındaki firmalara yönelik hazırlanan tutanakların yerinde gözlem ve inceleme yapılmak suretiyle neticelendirilmesi yerine kargo veya mail yoluyla gerçekleştiriliyor olması, tutanağın yapılma amacını ve temin edilen bilgilerin sağlıklı olmasını ne yönde etkiliyor? Uygulama hakkındaki düşüncelerinizi öğrenebilir miyim? 2014 yılında Ankara Serbest Muhasebeci Ve Mali Müşavirler Odasının, meslek mensuplarına gönderdiği bir mesajla “Bu tür mail ve kargo ile gelen tutanaklar için ücret talep edin” şeklinde bir yayını olmuştu. Bu yaklaşımın mail ve kargo ile tutanak uygulamasının yeminli mali müşavirlerce ne derece yoğun kullanıldığını göstermesi bakımından ciddiyle üzerinde durulması gereken bir husus olduğunu söyleyebilir miyiz?

Prensip itibariyle V.U.K. (Vergi Usul Kanunu) hükümlerine göre de incelemeler iş yerinde yapılmalıdır. Diğer iletişim kanalları kullanılmak suretiyle yapılan incelemeler sağlıklı ve kanuna uygun değildir. Bu nedenle gerekçelendirilmeleri gerekir. KDV İade sisteminde karşılaşılan en büyük yanlışlardan biri budur. Genel uygulamanın bu olduğu işin içine girildikçe görülmektedir. Bu durum kontrolsüz bir gelişme göstererek, uygulama haline gelmiştir. Bir meslek mensubu olarak firmaya inceleme yapmak için gitmek istenildiğinde çoğu zaman yeminli mali müşavirler yadırganmaktadır. Uygulanması gereken şey istisna, istisna olan şey ise uygulama haline gelmiş durumdadır. Bir yeminli mali müşavir olarak bu şekilde temin edilmiş bilgilerle doldurulmuş bir tutanağın gerçekliğinden şüphe duyulmalıdır. Tutanakları, defterleri ve ödeme belgelerini görmemiş meslek mensubunun elde ettiği bilgi ve belgeler şüphe ihtiva etmektedir. O tutanak işyerinde mi dolduruldu? Firma sahibi mi imzaladı? Bilmek imkânsız olabilir. Hakkında inceleme yapılan kişi çıkıp, “Ben bu satışları yapmadım! Tahsilatı da almadım diyebilir. Dolayısıyla müteselsil sorumluluk gereği yeminli mali müşavirler tüm sorumluluğu üstlenmektedirler. Mevcut durumun bu aşamalara gelmesinin altındaki sebeplere de bakmak gerekmektedir. Düşük ücret tarifeleri yeminli mali müşavirleri bunu yapmaya zorlamaktadır. Ayrıca %80 inceleme zorunluluğu, başa çıkılmaz sayıda alt inceleme tutanağının çıkması gibi sebeplerle yeminli mali müşavirler işi

kılıfına uydurup, mail veya kargo yoluyla tutanakları göndermek durumunda kalmaktadır. Kaldı ki yeminli mali müşavirler kendi elemanlarını incelemeye gönderse bile ona da tam anlamıyla güven duyamayabilir. Meslek mensubunun kendisinin gitmesi gerekir. Fakat buna da imkân bulunmamaktadır.

Bu uygulama içinde işi kolaylaştıran tek şey diğer yeminli mali müşavirlerden istenen bilgi yazılarıdır. Meslek mensuplarının beklentisi, Vergi otoritesinin bir düzenleme yaparak, Yeminli mali müşavirlerin uygun gördüğü yeterli sayıda firmaya inceleme yapabilmesine yönelik yasal bir düzenleme getirilmesidir. Böylelikle yeminli mali müşavir üzerine düşen sorumluluğu yerine getirmek suretiyle incelemeleri gerçekleştirir. Kanunda %80 diye bir rakam yok. Bizde tebliğ çıkartılıp bunlar ekleniyor. Oysa yeminli mali müşavirler %80 dayatması yerine riskli gördükleri alt firmalara inceleme yapabilmelidir. Burada belki %20 ye hakkıyla yapılacak bir inceleme, bu şartlarda salt %80 dayatmasını yerine getirmek için usule aykırı şekilde yapılan karşıt incelemelerden çok çok daha yararlı olacaktır.

SORU 7- İade talepleri için oluşturulan raporlarla ilgili olarak her vergi dairesinin farklı bilgi ve belge talep etmesi hakkında ne düşünüyorsunuz? Örneğin bazı vergi daireleri, alt inceleme yürütülen e defter kullanıcısı mükelleflere ait ilgili ay veya aylara ait e defter berat oluşturma tarihlerini talep ediyor. Bilindiği üzere E defter beratları, ilgili ayı takip eden üçüncü ayın sonunda tespit edilmektedir. Hem uygulama farklılığı hem de sürecin uzamasına sebep olması bakımından konuyu nasıl değerlendiriyorsunuz?

Uygulamada ihmal edilen temel bir esas vardır. Anayasanın 73. Maddesi ile vergi üzerine düzenleme mevcuttur. “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” Kendimizi kanun koyucu yerine hiçbir koşulda koymamalıyız. Elektronik defterden önce bu nasıl kabul görüyordu? Burada bir tezatlık var. Bu beratların istenmesi tebliğe aykırı bir husustur.

Vergi dairesi bu belgeyi talep ediyor ise mevzuatta yasal bir düzenlemeye gidilmelidir. Bu bilgi ve belgenin eksikliğiyle KDV iadesinin bekletilmesi hukuksuzluk olarak değerlendirilmektedir. Eskiden defter tasdik bilgileri istenirken halen E-deftere geçildiği için yazılmamaktadır. Vergi dairesi de burada bilgi eksikliğini öne sürerek beratları isteyişini haklı bir zemine dayandırmaya çalışmaktadır maalesef. Defterin tasdik edilip edilmediğini görmek istediklerini öne sürmektedirler. Ancak sistem üzerinden tetkik ettiklerinde zaten bu bilgiyi görebilmektedirler zaten bu bilgiyi görebiliyorlar. Vergi daireleri arasında istenen bilgi ve belgelerdeki görecelik, iade sürecinin memurun keyfiyetine bırakıldığının göstergesidir.

Pilot uygulaması Eskişehir’de hayata geçirilen tek vergi dairesi sisteminin burada uygulamaya geçirilmesi halinde, birleşecek vergi dairelerinin altında oluşturulacak tek bir KDV İade servisinin, uygulamalardaki farklılıkları ortadan kaldıracığına inanmaktayız. Bu sorunun üzerine acilen gidilerek, Gelir İdaresi Başkanlığının bir tamim yayımlayarak, uygulamalardaki bu farklılıkların bertaraf edilmesine yönelik adım atması gerekmektedir.

SORU 8- Belirli bir tutarın üzerindeki iade taleplerinin vergi dairesi incelemesinin ardından uygulama grup müdürlüklerine intikal etmesi dolayısıyla ekstra bir süre daha geçiyor. Bu uygulama hakkındaki düşünceleriniz nelerdir? Ne gibi bir düzenleme yapılarak süreler kısaltılabilir?

İncelemeden geçmiş belgelerin tekrar incelemeye tabi tutulması, sistemi tıkamaktadır. Bunun yerine inceleyenlerin incelenmesi gerekir. Her ne kadar iyi düşüncelerle kurulmuş olsa da, KDV Uygulama grup müdürlükleri, sistemi hızlandırmak yerine fiiliyatta süreci uzatmaktadır. Meslek mensupları ve mükellefler, birleştirilecek vergi daireleriyle birlikte uygulama grup müdürlüğüne ihtiyaç kalmayacağını düşünmektedirler. Tek bir vergi dairesi ve onun altındaki KDV İade servisi, daha hızlı ve sistemli bir çalışmayla deneyimini ve bilgisini arttıracak memurlarla beraber, uygulama grup müdürlüğüne ihtiyaç bırakmayacaktır. Burada dikkat çeken bir hususta iadenin uygulama grup

müdürlüğü tarafından değil, vergi dairelerince yapıyor olmasıdır. Uygulamada rastlanılmamakla birlikte uygulama grup müdürlüğünden olumsuz dönüş almasına rağmen vergi dairesi müdürünce imzalanacak bir rapor, iadeyle sonuçlanabilir. Bu servisin kurulmasındaki temel dayanak güvensizliktir. Vergi dairesinin üstünde uygulama grup müdürlüğü ve onunda üstünde KDV Grup müdürlüğü var. Kimsenin kimseye güveni yok maalesef. KDV grup müdürlüğü uygulamaya, uygulama vergi dairesine ve müdür de memuruna güvenmiyor. Herkes imza atsın, sorumluluk paylaşılsın düşüncesi sistemi ele geçirmiş durumda. Bu güvensizliğin getirdiği bürokrasi altında mükellefin iade alma sürecinin uzaması maalesef kimse tarafından önemsenmemektedir.

SORU 9- Geçtiğimiz yıl KPMG'nin dünya çapında yaptığı bir araştırma ile KDV İadesi süreçlerinin ülkeler bazında ne derece sağlıklı yürüdüğü tespit edilmişti. İlgili rapora göre Türkiye, verimli statüsündeki gelişmiş ülkelerden sonra üçüncü kategoride yer alan geliştirilebilir statüsünde değerlendirilmiş ve iadenin ortalama 56 günde neticelendirildiği tespit edilmiş. Sizce bu süre gerçekçi bir tespit mi?

Meslek mensupları ve mükelleflerin ortak görüşü, 56 gün gibi bir süreyi gerçekçi bulmanın sadece iyimserlik olduğu yönündedir. Türkiye'de ortalama kesinlikle 2 ayın üzerindedir. İade talebi, eksiklik yazısı gelmesiyle iyice uzamaktadır. Vergi dairelerinde yaşanan sirkülasyon, memurların deneyimsizliği gibi sebepler dolayısıyla özellikle indirimli orana tabi bir iade talebinde memurun dosyaya hakim olabilmesi için bile eksiklik yazısı çıkararak zaman kazandığı bilgisine ulaşılmıştır. Bu süreyi kısaltan şeylerde var mesela firmanın tam tasdik kapsamında olması, sürekli iade alması gibi etmenler iadeyi hızlandıran unsurlardandır.

Özellikle E-tebligatın uygulamaya konulmasıyla beraber sürelerin biraz daha kısalmaya inanılmaktadır. Yeminli mali müşavirler, zaman konusunda bir standarttan söz etmenin imkânsız olduğunu dile getirmişlerdir. Örneğin ilk kontrol raporunda çıkmayan bir eksiklik ikinci kontrol raporunda çıkabilmektedir. Bunun anlaşılır bir durum olduğundan söz edilemez. Eksiklik bir aşamada çıkarılmalıdır..

Tamamlanmama durumunda tenkit edilmelidir. Burada eksikliği tamamladıktan sonra tekrar bir eksikliğin çıkması, ilgili kontrol sisteminin ivedilikle tekrar gözden geçirilmesi gerekliliğini göstermektedir. Mesela GEK hataları meselesi var. 32 tane olan bu hata kriterleri neye göre ve hangi kıstaslara göre belirlenmiştir? Sorgulanmalıdır.

Alt firmanın BA-BS sini yanlış vermesinden kaynaklı olarak, iade talep eden firmaya hesap sorulması yanlıştır. Alt firmalardaki sorunlardan ötürü mükellefin değil, vergi otoritesinin gidip o firmalarla muhatap olması gerekmektedir. “Bu sorunları düzelttir, iadeni öyle al” demek kanuni değildir.

Mükellefler, bu kaybı önlemek için maliyetine katlanmak suretiyle teminat mektubu almakta ve iade sürecini kısaltma yoluna gitmektedirler.

İhracat yapan firmalar maliye bakanlığı tarafından C sınıfı özel statü belgesi ile sınıflandırılmaktadırlar. Çoğu köklü olan bu firmalara yönelik getirilecek düzenleme ile mükellefler, bir defaya mahsus belli bir tutarda teminat göstermek suretiyle iadenin KDV beyannamesinin verilmesini takip eden hafta içinde firmaya yapılmasını beklemektedirler.

SORU 10- Hızlandırılmış KDV İade Sistemi (HİS) hakkındaki düşünceleriniz nelerdir? Bu sistemden yararlanmak için gereken şartları ülkemizde yer alan işletmelerin kapasitelerini göz önünde bulundurarak değerlendirdiğinizde, yararlanacak mükellef sayısının tatmin edici boyutta olduğunu düşünüyor musunuz?

Yeminli mali müşavirler, Hızlandırılmış KDV iade Sistemine anayasanın eşitlik ilkesine aykırı olduğu düşüncesiyle sıcak bakmamaktadır. Buna karşın mükellefler, sistemin tabana yaygınlaştırılmasında fayda görmektedirler. Vergi daireleri ise sistemin belirlenen hadlerinin yeterli olduğunu, sistemin genişletilerek daha alt bir kitleye uygulanmasının uygun olmayacağı kanısındadırlar.

Bu sistemin uygulamaya geçirilmiş olması, tıpkı Büyük Mükellefler Vergi Dairesinin kurulma amacındaki gibi tamamen Anayasanın eşitlik ilkesine aykırı ve yanlış bir olaydır. Vergi otoritesinin 500 ila 1000 arası mükellefi sistemden ayırıp, Özel hizmet vermesinin, uzlaşmacı atmosferlere girmesinin diğer mükelleflerin işlerini ağırdan almasını hatta aylarca sürüncemede bırakmasının bir izahatı olamaz. Kişilere özel vergi dairesi ve iade sistemi kuramazsınız. Katkısının fazla olmasının bir ayrıcalık sebebi olmayacağı bilinmelidir. Burada esas alınması gereken temel unsur, mükellefin ödevlerini yerine getirmesindeki gayreti ve karnesi olmalıdır.

SORU 11- Vergi dairelerinin iade talep eden mükelleflere karşı eşitlik ilkesine bağlı kalmak suretiyle iadenin miktarına bakmaksızın hareket ettiğini düşünüyor musunuz?

Bu konu hakkında mükellefler ve yeminli mali müşavirlerin ortak kanısı, vergi dairelerinin iade talep eden mükelleflere adil ve eşit davranmayarak, iade tutarlarının büyüklüğünün, öncelik konusunda kıstas olarak kabul edildiği yönündedir. Vergi dairesi çalışanları ise bu değerlendirmenin doğru olmadığını söylemekle birlikte, iade tutarı yüksek olan firmaların incelemelerinin daha kolay olduğu fikrindedir. Büyük işletmelerin daha güvenilir firmalarla ticaret yaptığı, daha güvenli ve köklü firmalar olduğu ve genellikle her ay düzenli iade almaları dolayısıyla memurların dosyalara öncelik verdiği belirtilmiştir. Ancak bu önceliğin, diğer mükellefleri mağdur edecek düzeyde olmadığını altını çizmektedirler.

SORU 12- İadelerin süratle neticelendirilememesinin arkasında ne gibi sorunlar yatıyor?

Soruyu yönelttiğimiz kişi ve kurumlara göre Katma Değer Vergisi İade süreci, yeterli bilgi, tecrübe ve sorumluluk bilincine haiz olmayan kişiler tarafından yürütülmektedir.

KDV iadesi aslında bir teşvik değil, haktır. Bu açıdan değerlendirildiğinde, işletmelerin ekonomik faaliyetlerini devam ettirebilmelerinin bir ayağını da

yükledikleri KDV'nin mümkün olan en kısa sürede, düşük maliyetli ve teferruatlarından arındırılmış bir sistemle mükellefe iadesi oluşturmaktadır. Ancak ülkemizde yürürlükte olan sistemin, elektronik ortama gün be gün geçmemize karşın detaylandırılması, bilgi ve tecrübeden yoksun kişiler tarafından sürecin oluşturulması ve denetime tabi tutulması, iş yükünün fazlalığı, haksız rekabet koşullarının getirdiği mevzuata uygun olmayan yöntemlerin kullanılması gibi etmenler, iade sürecinin süratle neticelendirilmesini sekteye uğratmaktadır. Mükellefleri, iadelerini alabilmek için hafiyeliğe, maliyetine katlanmak suretiyle teminat mektubu almaya iterken, yeminli mali müşavirleri ise hazırlamakta oldukları raporlarla ilgili yaptıkları incelemelerde mevzuata uygun olmayan yöntemler kullanmaya, makul güvence verme konusunda düşük kalitede hizmet vermeye sürüklenmektedir. Öte taraftan vergi dairelerinin iş yükünün fazla olması, memur değişim hızının yüksekliği ve çeşitli etmenler, iade sürecinin yavaşlamasına ve ayları bulan yüksek maliyetli içinden çıkılmaz bir serüvene sürüklenmektedir.

SORU 13- Vergi dairelerinin Yeminli mali müşavirler ile mükelleflerden beklentileri nelerdir?

Vergi dairesi çalışanlarıyla yapılan görüşmeler neticesinde, KDV iade servisi memurlarının yeminli mali müşavirler ile mükelleflerden beklentisi, özellikle talep edilen eksiklik yazılarına, cevapların mümkün olan en kısa sürede verilmesi olmuştur. Yeminli mali müşavirler tarafından rekabet koşullarının bir neticesi olarak mükelleflerin yanlış yönlendirildiğini ve iadenin mümkün olan en kısa sürede gerçekleşebilmesinin; raporun eksiksiz teslimine bağlı olarak gerçekleştiğini göz ardı ederek, gecikmenin asıl sorumluluğunu vergi dairelerine yüklemelerinin açıklığa kavuşturulması ve mükelleflerin bu konuda bilinçlendirilmesi gerekliliğini belirtmişlerdir.

Ayrıca vergi dairesi çalışanları, KDV iade raporlarının belirli bir standartta hazırlanmayışından, kasıtlı olarak eksikleriyle teslim edilmesinden rahatsızlık duyduklarını dile getirmişlerdir. KDV raporlarının belirli bir olgunluğa geldikten sonra teslim edilmesini, Sosyal güvenlik kurumu(SGK) primlerine yönelik

mahsup taleplerinin, ilgili ay yerine evvelki dönemlere yönelik talep etmelerini ve eksiklik yazılarına ivedilikle dönüş yapmalarını yeminli mali müşavirler ve mükelleflerden beklemektedirler

SORU 14- Vergi dairelerinin KDV İade sürecinin yürütülmesinde karşılaştığı sorunlar nelerdir?

Gelişen ekonomi ve artan mükellef sayısı, özellikle büyükşehirlerde vergi dairelerinin iş yükünü arttırmaktadır. Elektronik ortamın gün be gün daha aktif kullanılmasına karşın, vergi dairelerinin üzerindeki iş yükü de artmakta ve bazı yanlış uygulama ve bilgi noksanlıkları sebebiyle KDV iade sistemi başta olmak üzere birçok konuda sorunlar yaşanmasına, süreçlerin uzamasına ve mükellef – vergi dairesi arasındaki ilişkilerin sağlıklı yürütülememesine sebebiyet vermektedir.

Vergi dairesi çalışanlarıyla yaptığımız görüşmeler neticesinde aşağıda yer alan problemler hakkında görüşlerine başvurduğumuz yetkililer, uzun yıllara dayanan memuriyet hayatlarının vermiş olduğu deneyim ve gözlemleri doğrultusunda çalışmamıza ışık tutacak bazı sorunlar hakkında bilgi vermişlerdir.

Vergi dairesi çalışanlarının KDV iade süreciyle ilgili yaşadıkları sorunların başında memurların sürekli olarak tayin veya atama yoluyla başka servislere geçiyor olmalarının yarattığı sorun dile getirilmiştir. Memurların KDV iadesinin türüne, sunulan raporun içeriğine ve mükellefin kendisi ile faaliyet konusuna tam manasıyla hâkim olmasına zaman bulamadan, mevcut yerinden alınarak bir başka servise, daireye ya da şehre gönderilmesi, ilgili raporun yeni memur tarafından teslim alınıp, sürece hâkim olmasına kadar geçen sürede mükellef ciddi bir kayba uğratılmaktadır.

Vergi dairesi personellerinin sirkülasyon kadar yaşadığı bir diğer sorun ise; Memurların yeterli derecede kurum içi eğitime tabi tutulmamaları sebebiyle yaşadıkları sıkıntılardır. Minimum beş yıllık memuriyet hayatı olan bir kişinin bu

süreç içinde maksimum bir haftalık bir eğitime tabi tutulması, memurların uygulamada yaşayacakları sorunlara karşı savunmasız olmasına sebebiyet vermekte, bu durum gerek mükellefi gerekse vergi dairesini mağdur edecek bazı durumlara sebebiyet vermektedir. Ayrıca yapılan eğitimlere kademeli olarak tüm personellerin gitmesi yerine her servisten sadece bir veya iki kişinin gidiyor olması personeller arasındaki bilgi uçurumunu tetiklemektedir.

Verilen eğitimlerin yetersizliğiyle bağlantılı olarak vergi dairesinde çalışan memurların faydalanacağı tek tip bir kaynağın olmaması, memurların kendi imkânlarıyla temin edecekleri bilgi ve belgelerle işleri yürütmelerine sebebiyet vermektedir. Bu durum uygulamalarda görülen farklılıkların da temel kaynağını oluşturmaktadır.

Vergi dairesi çalışanlarının bir diğer isteği, gönderilen eksiklik yazılarına yasal süre olan 30 gün içinde çoğu zaman dönüş yapılmaması veya sürenin neredeyse tamamını doldurup, o şekilde eksik olmasına rağmen cevap verilmesidir. Bu durum, memurun üzerinde çalıştığı diğer raporlara yönelik gerekli zamanı ayıramamasına sebebiyet vermektedir.

Elektronik ağın mükellef ve vergi dairesi arasında daha aktif kullanılabilmesi, memurların bir diğer isteğini teşkil etmektedir. Özellikle eksiklik yazılarının posta yerine E-Tebligat şeklinde yeminli mali müşavire gönderilebilmesine yönelik yasal düzenlemelerin getirilmesi beklenmektedir.

Yeminli mali müşavirlerin, mükellefle birlikte müteselsil sorumlu olduğu fakat bu şartların daha da güçlendirilerek, mükellefin ve onun mal veya hizmet temin ettiği alt firmalarında daha iyi incelenerek, iade talebinin buna göre yapılması istenmektedir.

Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) primleri hakkındaki mahsup taleplerinde güncel ay yerine evvelki dönemlere ait borçlara yönelik talepte bulunulması istenmektedir.

Yeminli mali müşavirler ile idare arasındaki uygulama birliğinin sağlanması beklenmektedir.

SORU 15- Bu sorulara ek olarak yaşanan sorunlar ve çözüm önerileri üzerine eklemek istediğiniz hususlar nelerdir?

Görüştüğümüz mükellefler, meslek mensupları, ihracatçılar birliği yetkilileri ile Vergi dairesi memurlarının sormuş olduğumuz sorulara ek olarak bahsetmek istedikleri sorunlar ve öneriler aşağıda sıralanmıştır.

KDV iade süreciyle ilgili olarak Yapılan karşıt incelemelerde yeminli mali müşavirlere yetki verilmelidir. Bilgi vermekten kaçınan alt kademedeki firmalara yönelik yeminli mali müşavirlerin de tıpkı maliye memurları gibi yaptırım yetkisi olmalıdır. Aksi takdirde incelenmesi zorunlu tutulan %80'lik dilimi tamamlamak her daim sorun teşkil edecektir.

KDV iade talebiyle ilgili olarak mükellefler ve meslek mensupları, vergi dairesi personelinin yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olmadıklarını düşünmektedir. İade için sunulan rapor dosyalarının memur tarafından kavranması süresi zarfında ciddi bir zaman kaybı yaşandığını hatta bu süreyi meşrulaştırmak için uygulamada keyfiliğe gidilerek, zorunlu olmamasına rağmen bazı hususlarda eksiklik yazısı çıkarılarak zaman kazanıldığını iddia etmektedirler. Bu nedenle memurların yeterli donanıma sahip olup, bir standardı yakaladıktan sonra memuriyete getirilmeleri beklenilmektedir.

Yeminli mali müşavirlerin ortak vurgusu, meslek mensuplarının KDV iadesini para ve sürat olarak algılamaktan vazgeçmeleri yönünde olmuştur. Mükellefleri yanıltıcı bilgi ve söylemlerle oyalamaktan kaçınmaları ve mesleki saygınlığı zedeleyecek envari çeşit tutum ve söylemlerden uzak durmaları yönünde beyanda bulunmuşlardır. Bu bağlamda yeminli mali müşavirler, meslek odalarının haksız rekabete dair ciddi adımlar atmasını, mesleki sorumluluk ve kalite standartlarına haiz olmayan kişilerin mesleki faaliyette bulunmalarının önünü

olarak, mesleği hak ettiği konuma tekrar yüceltecek kararları bir an önce almalarını beklemektedirler.

Yeminli mali müşavirlere göre kâğıttan arınmak, bürokrasiden arınmaktır. Bu bağlamda KDV iade sisteminin de kâğıttan arındırılması gerekliliğini vurgulamışlardır. Elektronik sistemin yaygın olarak kullanıldığı sistemde E-imza ile imzalanacak raporların internet üzerinden vergi dairesine iletilmesi ve yine eksiklik yazılarının da e-tebligat ile yeminli mali müşavire ulaştırılması istenmektedir.

Meslek mensupları her işlemin kanuni dayanağının olması gerektiğini özellikle vurgulamıştır. Bu konudan yola çıkarak, eksiklik yazılarında bahsi geçen her maddenin ardına kanuni dayanağının eklenmesini talep etmektedir.

Uygulamada yer alan hususların kanunda çıkarılmayıp, tebliğle hayata geçirilmesinin KDV iade sisteminde keyfiliği arttırıcı etkisi olduğu dile getirilmiştir.

Yeminli mali müşavirler, meslek odalarının meslek etiği ve disiplinini göz önünde bulundurmak suretiyle hareket etmeleri gerektiğini vurgulamışlardır.

Çalışmamıza katkıda bulunan katılımcıların birçoğu, KDV iade sistemi dâhil birçok konunun Türkiye’de henüz tam manasıyla oturmaması, yaşanan sorunların ivedilikle çözülememesi gibi göz ardı edilemeyecek boyuttaki sorunların temelinde eğitim noksanlığının yattığını vurgulamışlardır. Ahlaki erozyona uğratılmış vergi sisteminin tam manasıyla oturabilmesi için aynı ölçüde eğitimin mükellefe, meslek mensuplarına ve kamu çalışanlarına verilmiş olması gerekliliği vurgulanmıştır.

Mükellefler, Maliye’nin kendilerine güven duymadığını düşünmektedir. Güvenin karşılıklı sağlanacağı bir platformda iade süreci başta olmak üzere birçok konunun daha sağlıklı bir atmosfer içinde çözümleneceği dile getirilmektedir. Mükelleflere göre maliyenin son yıllarda artarak kullandığı internet vergi dairesi vb. uygulamalarla topladığı verileri denetleme ve uygulamada yaşadığı zafiyetler

bulunmaktadır. Bu bağlamda mükellefleri özellikle alt firmalarla ilgili yaşanan sorunlarda maşa olarak kullanması doğru bulunmamaktadır. Bu hususta bir iyileştirme beklenmektedir.

Mükellefler vergi dairelerinde KDV iade raporuyla ilgilenen personelin iade talep eden mükellefin yer aldığı sektör hakkında bilgi sahibi olması gerektiğini düşünmektedirler. Böylelikle mükellefleri ve iadeyi daha iyi inceleme fırsatı bulacağını, mükellefin hangi süreçlerle ticari faaliyetlerini yürüttüğünü, iadeye konu olan malların alım ve satımlarının hangi koşullarda gerçekleştiğini tespit edebileceklerini düşünmektedirler.

3.3.6. Araştırmada Tespit Edilen Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Araştırmada, özetle aşağıdaki tabloda yer alan hususlar tespit edilmiştir.

	SORUN	ÖNERİ
1	İadesi gereken KDV'nin hesaplanmasında hangi yöntemin kullanılacağı hususunda ihtilaf bulunmaktadır.	KDV İadelerinde liste veya belge esaslı yöntem kullanılmaktadır. İşletmelerin maliyet muhasebesi yapan etkin bir birimi olmalı ve maliyet esaslı sistem uygulanmalıdır.
2	Kapanan veya yerinde bulunamayan bir firmaya inceleme yapılamaması ve %80 karşıt inceleme yapma zorunluluğı karşısında mükelleflerin iadesi riske girmektedir.	Ödemelerin ispat edilebilmesi şartıyla mükelleflere iadeleri yapılmalıdır. Vergi otoritesi bir tamim yayınlayarak, kapanan veya yerinde bulunamayan bir işletme yüzünden iade talep eden mükellefin %80 barajına takılması engellenmelidir.
3	Özel esaslar – Genel esaslar hususunda yaşanan sorunlar.	Mükellefin mal veya hizmet alımında bulunduğu bir veya daha alt kademedeki işletmelerin genel ve özel esaslara tabi olup olmadıkları yerine ödemelerini ispat edebilmelerine bakılmalıdır.
4	Özel esaslar listesinin yeminli mali müşavirlere kapalı olması.	Özel esaslar listesi, vergi otoritesinin uygun göreceğı kriterlere göre yeniden yeminli mali müşavirlere açılmalıdır.
5	Yeminli mali müşavirler arasında yaşanan haksız rekabet koşullarının ihracatta KDV iadesine etkileri	Haksız rekabet koşulları, beraberinde düşük kalitede ve uzun vadede neticelendirilen iade anlamı taşımaktadır. Meslek odaları tam tasdik ve ücret politikalarını sıkı bir

		takiple gözden geçirmelidir.
6	Karşıt inceleme tutanaklarının kargo veya mail yoluyla temin edilmesi sorunu	Kargo veya mail yoluyla istenen bilgilere firmaların cevap vermemesi gerekmektedir. Bu şekilde istenen bilgilere karşı bir yaptırım uygulanabilir.
7	Her bir vergi dairesinin farklı bilgi ve belge talebinde bulunması	Uygulamada birliğin olmayışı sorunu ile ilgili çözüm, tek tip vergi dairesi projesinin yaygınlaştırılmasıyla çözüme ulaşacaktır.
8	E-defter berat oluşturma tarihlerinin bazı vergi daireleri tarafından isteniyor oluşu	E-defter berat oluşturma tarihlerinin istenmesi uygulaması iade sürecini aylarca uzatmaktadır. Bu uygulamadan acil olarak vazgeçilmelidir.
9	Belirli bir tutarın üzerindeki iadelerin Uygulama Grup Müdürlüklerine gitmesinin sürece olumsuz etkileri	İncelenmiş bir raporun ikinci defa incelenmesi yerine özellikle incelemeyi yapanların incelenmesi gerekmektedir.
10	KPMG' nin dünyada ihracatta KDV iade sistemleri üzerine yürüttüğü araştırmaya göre Türkiye'de KDV iadesinin ortalama 56 günde gerçekleştiği tespiti	Bu tespit gerçeği yansıtmamaktadır. İhracatta KDV iadesi maliyetine katlanmak suretiyle teminat mektubuyla çözülmediği sürece bürokratik engeller nedeniyle ortalama üç ayda çözülmektedir.
11	Hızlandırılmış KDV iade sistemi hakkında görüş ayrılıkları mevcuttur.	Hızlandırılmış KDV iade sisteminden yararlanma koşulları mükelleflerin hacmi yerine karnesine bakılarak belirlenmelidir.
12	Vergi dairelerinde KDV iade taleplerinin, iadenin tutarına göre öncelik kazanması durumu	Düzenli olarak her ay iade alan mükelleflerin dosyalarına öncelik tanınması, seçimin memurun

		insiyatifine bırakılmasının önüne geçici önlemler alınmalıdır.
13	İhracatta KDV iadelerinin süratle neticelendirilememesindeki çeşitli etmenler	İş yükünün gerek meslek mensupları gerekse vergi dairesi için fazla olması, maliyet problemleri, bürokratik engellerin olması
14	Vergi dairelerinin YMM ve mükelleften beklentileri	Eksiklik yazılarına ivedilikle cevap verilmesi, tek tip bir rapor ve karşıt inceleme tutanağı formatının uygulanması, mahsup taleplerinin ilgili ay yerine evvelki dönemlere yönelik istenmesi gerekmektedir.
15	Vergi dairelerinin karşılaştığı sorunlar	Kurum içi eğitimin yeterli ve sürekli hale getirilmesi, tek tip bir kaynağın hazırlanarak dağıtılması, ağır iş yükü ve memurların kurum içinde sirkülasyonu azaltılmalıdır.
16	Karşıt incelemelerde yeminli mali müşavirlerin yaşadığı diğer sorunlar.	İnceleme yapan yeminli mali müşavirin tıpkı maliye memuru gibi yaptırım yetkisinin olması gerekmektedir.
17	Mükelleflerin yaşadığı diğer sorunlar	Taraflar arasında karşılıklı güven duygusunun temin edilmesi, iade sürecinin verimli hale getirilmesine önemli katkı sağlayacaktır.

Tablo:5

Tabloda yer alan sorun ve önerilerle ilgili olarak detaylı bilgiler aşağıda ayrıntılarıyla yer almaktadır.

Vergi dairelerinde yaşanan uygulama birliğinin olmaması sorunu, yeminli mali müşavirler başta olmak üzere mükellefleri ve iade talep eden mükelleflerin mal veya hizmet temin ettikleri alt kademedeki diğer mükellefleri zor durumda bırakmaktadır. Yapılan araştırma neticesinde vergi dairelerinin KDV iadesi talep eden mükelleflerden talep ettikleri bilgi ve belgelerde şekil ve içerik olarak farklılıklar bulunduğu tespit edilmiştir. Anayasa'nın 73. Maddesinde bahsi geçen "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır" ibaresi göz ardı edilerek, çıkarılan tebliğlerin farklı yorumlanması suretiyle keyfi uygulamalara KDV iadesi sürecinde sıklıkla rastlanmaktadır. Bunun temelinde ise vergi dairesi çalışanlarının yeterli düzeyde kurum içi eğitime tabi tutulmamaları, yararlanabilecekleri tek sistem bir kaynağın olmayışı, vergi daireleri içindeki sirkülasyonun çok sık olması sebebiyle memurların raporlar üzerinde yeterince hâkimiyet kuramaması gibi etmenler yatmaktadır.

Bu problemin çözümü için şu an Ankara'da Haziran 2016 yılı itibariyle uygulamaya konulacak İhtisas Vergi Dairelerinin tüm Türkiye'ye yayılması beklenmektedir.⁹² Ayrıca pilot uygulaması Eskişehir'de yürütülen tek tip vergi dairesi projesinin, gerekli fiziki şartlar sağlanmak suretiyle bir an önce yaygınlaştırılarak, ülke genelinde uygulamaya girmesi sağlanmalıdır. Böylelikle tek bir vergi dairesi altında kurulacak tek bir KDV iade servisi, uygulama alanında yürütülen farklı uygulamaları ortadan kaldıracaktır. Ayrıca sirkülasyon asgari seviyelere indirilmeli, kurum içi eğitimler; servis içinden seçilen birkaç kişi yerine, tüm servis çalışanlarına ve daha yoğun periyotlarla uygulanarak, memurların iade süreciyle ilgili eksikleri kapatılmalı, tek tip bir kaynakla memurların bilgi gereksinimleri karşılanmalıdır.

İade sürecinde elektronik ortamın kullanılması yaygınlaştırılmalıdır. Gün geçtikçe internet vergi dairesi, E-fatura, E-arşiv, E-imza ve E-tebligatın kullanım alanının yaygınlaştığı ülkemizde, KDV iade süreciyle ilgili olarak da elektronik ortamın daha aktif kullanılması sağlanmalıdır. Bu vesileyle iade sürecinin hızlandırılması, kâğıt tüketiminin azaltılmasıyla işgücünün ve maliyetlerin düşmesi ve bürokrasiden arındırılmış bir sistemin hayata geçirilmesi

⁹² <http://www.milliyet.com.tr/kdv-iadesinde-ih-tisas-donemi/ekonomi/detay/2245934/default.htm>
Erişim Tarihi: 16.05.2016

sağlanabilecektir. Gerekli zemin oluşturularak, KDV iade raporunun yeminli mali müşavirlerce E-imza ile internet ortamı üzerinden sisteme yüklenebilmesi sağlanabilir. Ayrıca E-tebligat ile vergi dairesi ile yeminli mali müşavirler arasında KDV iade raporunun tesliminin ardından eksiklerle ilgili kontrol özet raporunun gönderilmesi, posta kanalıyla gönderimde geçecek ortalama bir haftalık süreden tasarruf sağlanması anlamını taşıdığından önemli bir tasarruf değerine sahip olacaktır.

27 sıra No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği II/5 bölümünde bahsi geçen “KDV iadesi tasdik işlemlerinde indirilecek KDV'nin %80 veya daha fazlasına tekabül eden mal veya hizmet alımları ile ilgili karşıt incelemelerin yapılmasının zorunlu olduğu” ifadesi yer almaktadır. Bu oranın dayatılması beraberinde bazı sorunları getirmektedir. Bu sorunların başında özellikle geçmiş dönemlere ait iade taleplerinde alt kademedeki firmaların kapanmış, yer değişikliğine gitmiş, ölüm vb. durumlar sebebiyle bulunamaması ve dolayısıyla KDV iadesinin riske girmesi söz konusu olmaktadır. KDV iadesinde incelemenin %80 şartı yerine, yeminli mali müşavirlerin uygun göreceği firmalara yönelik yapılmasının önü açılmalıdır. %80'i yakalamak kaygısıyla açılan çok sayıdaki karşıt inceleme tutanağı, çeşitli ekonomik ve fiziki şartların uygun olmaması sebebiyle tutanağın oluşturulma amacının tamamen dışına çıkılarak kanunsuz yöntemler üzerine inşa edilen bir sistemle, yerinde inceleme yapmaksızın meslek mensupları tarafından kargo veya mail yoluyla tamamlanmaktadır. Bu durumda firmanın yerinde ve faal olduğu, bahsi geçen ticari faaliyetin gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti bir takım soru işaretlerini beraberinde getirmektedir. Otoritenin bir tamim yayınlayarak, %80 şartını esnetmesi ve asıl olanın mükellefin mal alımlarına ilişkin ödemelerini ispat edebilmesi olduğunun vurgulanması gerekmektedir.

İade talebinde bulunan mükelleflerin karşılaştığı önemli problemlerden biri idarenin KDV iade sürecinde iade alacak mükellefin mal veya hizmet temin ettiği alt kademedeki mükelleflerle ilgili (ancak iade isteyen mükellefle doğrudan ilgili olmayan) problemlerin yine iade talep eden mükellef tarafından çözülerek, çözümün idareye sunulmasının istenmesidir. Vergi idaresinin kendi görevlerini

iadeyi araç olarak kullanarak, mükellefin üstüne yıkması kabul edilemez. İdarenin bu tip problemleri kendisinin çözmesi ve bu problemleri, iade sürecine engel olarak görmemesi gerekmektedir. İade talep eden firmalar, ticari faaliyette buldukları bir alt kademedeki firmaları tanıdıkları için bu gibi durumlarda sorunu çözebilmekte iken iki veya daha alt kademedeki firmalarla ticari bir faaliyetleri bulunmadığı için iletişim kurmakta ve sorunu çözdürmekte ciddi sıkıntılar yaşamaktadırlar. Bu aşamada bir problem varsa bu, hatayı yapan alt kademedeki mükellef ile vergi otoritesi arasında halledilmelidir.

Özel esaslar – Genel esaslar statüsü sebebiyle yaşanan sorunlar bulunmaktadır. Pek çok defa yargıya taşınmış olmakla birlikte, mahkemenin “Özel Esaslar-Genel Esaslar ayrımı kaldırılmalıdır” yönündeki kararına rağmen ülkemizde bu sistem uygulanmaya devam etmektedir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) kullanan bir firmadan mal alımında bulunan mükellefin KDV iadesi riske girmektedir. Bu firmalardan yapılan mal alımlarına ilişkin ödeme belgeleri, vergi daireleri tarafından talep edilmektedir. Oysa ne mükellef ne de yeminli mali müşavirler, mal alımı yapılan alt kademedeki firmaların SMYİB düzenleyicisi veya kullanıcısı olduğuna dair herhangi bir bilgiye sahip değildir. Bu nedenle talep edilen ekstra bir doküman, gerek bürokratik gerekse zaman yönünden iade sürecini uzatmakta ve süreci yokuşa sürmektedir.

Özel esaslar listesinin yeminli mali müşavirlere kapalı olması, iade sürecinde aksaklıklara yol açmaktadır. Her ne kadar suistimal edilmiş olsa da bazı düzenlemeler getirilerek, özel esaslar listesinin mevcut uygulamalara istinaden yeminli mali müşavirlere açılması gerekmektedir. Bu noktada Vergi Dairesi Otomasyon Programı (VEDOP) üzerinden meslek mensuplarına bir şifre vermek suretiyle yeminli mali müşavirlerin kopyalanması engellenmiş ve kısıtlı miktardaki bilgiye erişiminin sağlanmasının önü açılmalıdır. Böylelikle alt incelemedeki firmaların kodda olup olmadığının görülmesi, iade raporunun sorunlu firmalardan temizlendikten sonra vergi dairesine teslimiyle birçok sorunun çözüleceğine inanılmaktadır.

Yeminli mali müşavirler arasında var olan haksız rekabet koşulları, iade sürecinin sağlıklı ve kanunlara uygun yürütülmesinin önünde ciddi bir sorun teşkil etmektedir. Birçok alanda olduğu gibi yeminli mali müşavirler arasında da rekabet koşulları gün be gün artmaktadır. Özellikle son dönemlerde artan meslek mensubu sayısı, piyasadan pay kapma yarışına dönüşmüş durumdadır. Amaç; mesleki ahlak ve saygıyı göz ardı etmek pahasına, mükelleflere iadenin çok kısa bir sürede biteceği yönünde yanıltıcı bilgi verip, iadeyi minimum maliyetle gerçekleştirmek üzerine kurulmuştur. Bu durum beraberinde mükelleflere iade süreci konusunda yanıltıcı bilgi vermenin dışında, mükellefin mal veya hizmet alımında bulunduğu alt kademede ki firmalara yönelik incelemelerin yerinde yapılması yerine kargo veya mail yordamıyla aradan çıkarılacak bir angarya olarak görülmesine sebebiyet vermektedir. Temin edilen eksik ve hatalı bilgiler ışığında raporun düzenlenmesi, eksiklik yazısında gelecek madde sayılarını arttıracak ve süreci tahmin edilenden çok daha uzun bir zamana yayacaktır. Bu bağlamda vergi otoritesine ve meslek odalarına ciddi işler düşmektedir. Meslek mensuplarının alabileceği iş sayısına bir düzenleme getirilerek kontrol altına alınmalıdır. Bunun dışında yasal limitlerin altında bedellerle çalışmanın önüne geçilmeli, ücretler sıkı denetim altına alınmalıdır.

KDV iade süreciyle ilgili olarak Yapılan karşıt incelemelerde yeminli mali müşavirlere yetki verilmelidir. Bilgi vermekten kaçınan alt kademede ki firmalara yönelik yeminli mali müşavirlerin de tıpkı maliye memurları gibi yaptırım yetkisi olmalıdır. Aksi takdirde incelenmesi zorunlu tutulan %80'lik dilimi tamamlamak her daim sorun teşkil edecektir.

Usule aykırı olarak kargo veya mail yoluyla gerçekleştirilen karşıt inceleme çalışmaları kanuna aykırıdır. Yaptığımız araştırma neticesinde KDV iade sistemiyle ilgili karşılaşılan en ciddi sorunlardan biri de kanunda olmayan fakat tebliğle, indirilecek listenin %80'ine yönelik yerine getirilmesi şart koşulan karşıt inceleme çalışmalarının, yerinde inceleme yapmaksızın kargo veya mail yoluyla temin edilmesi sorunudur. Bu tür yapılan karşıt incelemeler maalesef ülke genelinde istisna olmaktan çıkarak, uygulama haline gelmiştir. Bu durum, temin edilen bilgilerin sağlıklı, güvenilir olmaktan uzak ve yasal olmayan bir düzen

içinde KDV iade raporlarının hazırlandığının delili niteliğindedir. Burada yeminli mali müşavirlere %80 dayatması yerine riskli gördükleri alt firmalara inceleme yapabilme hakkı tanınmalıdır. %20 ye hakkıyla yapılacak bir inceleme, bu şartlarda salt %80 dayatmasını yerine getirmek için usule aykırı şekilde yapılan karşıt incelemelerden çok çok daha yararlı olacaktır.

Karşıt inceleme tutanaklarında alt kademedeki E-fatura kullanıcısı mükelleflere ilişkin E-defter berat oluşturma tarihlerinin vergi dairelerince istenmesi uygulamasına bir an önce son verilmelidir. 2015 yılından itibaren özellikle İstanbul'da yer alan bazı vergi dairelerince, KDV iadesi talep eden mükellefin mal veya hizmet temin ettiği alt kademelerdeki E-defter kullanıcısı mükelleflere ait ilgili ayın E-defter berat oluşturma tarihlerinin istenmesi, iade sürecinin önünde ciddi bir engeldir. E-defter berat oluşturma tarihleri, ilgili ayı takip eden 3. Ayın sonunda belirlenmektedir. Bu sebeple güncel döneme ait bir iade talebinin gerçekleşmesi için sadece bu bilgi talebi yüzünden aylarca beklemek gerekmektedir. Vergi dairesi bu belgeyi istiyorsa mevzuatta yasal bir düzenlemeye gidilmelidir. Bu bilgi ve belgenin eksikliğiyle KDV iadesinin beklemesi hukuksuzluk olarak değerlendirilmektedir. Eskiden defter tasdik bilgileri istenmekte iken şu an E-deftere geçildiği için yazılmamaktadır. Vergi dairesi de burada bilgi eksikliğini öne sürerek beratları isteyişini haklı bir zemine dayandırmaya çalışmaktadır. Defterin tasdik edilip edilmediğini görmek istediklerini öne sürmektedirler. Ancak sistemden baktıklarında zaten bu bilgiyi görebilmektedirler. Vergi daireleri arasında istenen bilgi ve belgelerdeki görecelik, iade sürecinin tamamen memurun keyfiyetine bırakıldığına da bir göstergesidir. Bu noktada Gelir İdaresi Başkanlığının acilen bir tamim yayımlayarak, uygulamadaki farklı görüş ve yanlışlıkların önüne geçmesi gerekmektedir.

İncelemeden geçmiş belgelerin tekrar incelemeye tabi tutulması, sistemi tıkamaktadır. Bunun yerine inceleyenlerin incelenmesi gerekmektedir. Her ne kadar iyi düşüncelerle kurulmuş olsa da, Uygulama grup müdürlükleri, sistemi hızlandırmak yerine fiiliyatta süreci uzatmaktadır. Bu servisin kurulmasındaki temel dayanak güvensizliktir. Vergi dairesinin üstünde uygulama grup müdürlüğü

ve onunda üstünde KDV Grup müdürlüğü bulunmaktadır. KDV grup müdürlüğü uygulamaya, uygulama, vergi dairesine ve müdür de memuruna güven duymamaktadır. “Herkes imza atsın, sorumluluk paylaşsın” düşüncesinin sistemi ele geçirdiği gözlenmektedir. Bu güvensizliğin getirdiği bürokrasi altında mükellefin iade alma sürecinin uzaması maalesef kimse tarafından önemsenmemektedir.

2014 yılında KPMG tarafından dünya üzerinde KDV iade sistemleri ve işleyişi üzerine yaptığı bir araştırmada Türkiye’de KDV iadesinin ortalama 56 günde gerçekleştiği görüşü gerçeği yansıtmamaktadır. Araştırma neticesinde iadenin 2 aydan az olmamakla birlikte bir yıla kadar süren zaman dilimlerinde gerçekleştiği tespit edilmiştir. Mükellefler, bu sürenin ticari faaliyetlerini devam ettirebilmelerinin önünde ciddi bir sorun teşkil ettiğini düşündükleri için maliyetine katlanmak suretiyle teminat mektubu olarak iadelerini 1 ay içerisinde çözdürmekte ve yeminli mali müşavirler, iadenin ardından 6 ay içerisinde KDV iade raporunu vergi dairesine sunmaktadır.

Eksiklik yazıları ile ilgili sorunlar bulunmaktadır. Eksiklik yazılarında bahsi geçen her maddenin ardına kanuni dayanağının eklenmesi gerekmektedir. Böylelikle zaman kazanmak için keyfi olarak çıkarılan bazı kontrol özet raporlarının önüne geçilebilecektir. Ayrıca ilk kontrol raporunda çıkmayan bir eksikliğin ikinci kontrol raporunda çıkabilmesi sistemin sağlıklı işlediği konusunda ciddi şüphe uyandırmaktadır. Bunun anlaşılır bir durum olduğundan söz edilemez. Eksiklik bir defa çıkarılmalıdır. Yeminli mali müşavirler bu eksikliği bir ay içerisinde tamamlamadığı takdirde tenkit edilmelidir. Burada eksikliği tamamladıktan sonra tekrar bir eksikliğin çıkması, ilgili kontrol sisteminin ivedilikle tekrar gözden geçirilmesi gerekliliğini göstermektedir. Eksiklik yazılarının KDV iade sürecini zaman yönünden sınıfta bırakan en önemli unsurlardan biri olduğu düşünüldüğünde acilen üzerine gidilmesi gerektiğini söyleyebiliriz.

Hızlandırılmış KDV iade sistemi (HİS) sunduğu imkânlarla mükellefler tarafından bir an önce daha geniş kullanıcı kitlesine hitap edecek şekilde

yaygınlaştırılması istenilen bir sistem olarak araştırmamızda öne çıkmıştır. Ancak bu sistemin uygulamaya geçirilmiş olması, tıpkı Büyük Mükellefler Vergi Dairesinin kurulma amacındaki gibi tamamen Anayasanın eşitlik ilkesine aykırı ve yanlış bir olaydır. Salt katkısının fazla olması münasebetiyle kişilere özel ve ayrıcalıklı hizmet vermek, eşitlik ilkesine aykırı bir uygulamadır. Böyle bir uygulamada kıstas mükellefin büyüklüğü değil, mükellefin ödevlerini yerine getirmekteki gayreti ve karnesi olmalıdır.

Vergi dairelerinin, iade tutarına bakmaksızın tüm mükelleflere eşit davrandığının mükellefler ve yeminli mali müşavirlerce kanıksanmasına yönelik vergi otoritesinin şeffaf ve bilgilendirici yayınları ve uygulamaları hayata geçirmesi gerekmektedir.

Kontrol özet raporlarına yasal süre içinde cevap verilmemektedir. Vergi dairesi çalışanlarıyla araştırma kapsamında yapılan görüşmelerde, oluşturulan kontrol özet raporlarına, iade talep eden yeminli mali müşavirlerin yasal süre olan 30 gün içinde çoğu zaman cevap vermedikleri yönünde aldığımız yanıt dikkat çeken bulgulardan biri olmuştur. Ayrıca raporların, teslim edilebilecek olgunluğa gelmeden vergi dairesine teslim edilmesi de memurların altını çizdikleri bir diğer husus olmuştur.

İş yüklerinin ziyadesiyle fazla olduğunu belirten memurların beklentisiyle doğru orantılı olarak yeminli mali müşavirlerin mükellefleri iade sürecine yönelik yanılıcı bilgi vermekten kaçınarak, sundukları raporlarda daha titiz davranmaları gerekmektedir.

Rapor içeriklerinde bir standardın olmayışı sorunu bulunmaktadır. Tıpkı vergi dairelerinin istediği bilgi ve belgelerde olduğu gibi raporların içerikleri bakımından da bir standart olmadığı, vergi dairesinde yapılan araştırma neticesinde tespit edilmiştir. Yeminli mali müşavirler tarafından sunulan raporların şekil ve bilgi yönünden farklılık göstermesi, karşıt inceleme tutanaklarının keza farklı bilgi ve belge içerikleriyle hazırlanışı, dosyayla ilgilenen memurun her defasında yeni bir keşif yapması anlamını taşıdığından zaman kaybı yaratmaktadır.

Bu nedenle standart bir rapor belirlenmeli ve karşıt incelemeler de standart hale getirilmelidir. Karşıt inceleme tutanaklarının standart hale getirilmesi, uygulama esnasında da mükellefler açısından güven ve uygulama birliği olacaktır.

4. SONUÇ

İhracatta iade alınacak katma değer vergisi, vergi mükelleflerinin devlete verdiği ödünç para gibidir. Bu paranın mükellefe iadesinin süresi ne kadar uzarsa, prosedürler ne kadar arttırılırsa ve iade maliyetleri ne kadar yüksek olursa vergi mükellefleri, idarenin uygulamalarından dolayı o denli zarar görecektir. Dolayısıyla ihracatta Katma Değer Vergisi iadesinin mükellefe hızlı bir şekilde gerçekleşmesi mükellef-devlet ilişkisi açısından önem taşımaktadır.

Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde İhracatta Katma Değer Vergisi iadesi, kimi kronikleşmiş problemlerle yürütülmekte, iade süreci uzamakta, kimi yasal düzenlemeler ve sürecin muhatabı olan vergi otoritesi, meslek mensupları ve mükelleflerin mevzuata uygun olmayan bazı uygulamalarıyla bürokratik engellere sahne olmakta ayrıca ihracatta KDV iade sürecine ilişkin yeminli mali müşavir raporları, mali müşavirlik hizmeti bedeli, kırtasiye ve tasdik ücreti ile teminat mektubu komisyonları vb. maliyetlerden dolayı iadesi gereken Katma Değer Vergisi ciddi oranda eriyerek mükellefin kasasına ulaşmaktadır.

2010 yılı itibariyle uygulanmaya çalışılan yeni KDV iade sistemi ile zaman ve maliyet açısından tasarruf sağlanmaya, sistemin hızlandırılarak, denetime daha uygun hale getirilmesine çalışılmış olursa da; günümüz itibariyle gerçekleştirilmesi amaçlanan bu koşulların, sistemin muhataplarınca tatmin edici bir seviyeye ulaşmadığı yaptığımız araştırma sonucunda ortaya çıkmıştır.

Yaşanan problemlerin temelinde mükellef-devlet ilişkilerinde güvensizliğin yattığı görülmüştür. Vergi otoritesi, iadelerde usulsüzlük ve suçların önüne geçebilmek için prosedürleri arttırma yoluna gitmektedir. Gelineen noktada ihracatta Katma Değer Vergisi iadesi sistemi zora sokulmuştur.

Sistemin muhatabı olan mükelleflerin, yeminli mali müşavirlerin ve vergi dairesi çalışanlarının sistem üzerine aynı dili konuşmadıkları, bağlayıcı ve kılavuz olması gereken kanunlar yerine mevzuata uygun olmayan uygulamaları benimseyerek asıl gibi kabul etmiş olmaları, KDV iade sistemini belli bir noktadan sonra tıkanmakla karşı karşıya bırakmıştır. Bu nedenle ülke genelinde

gerek KDV iade sistemi gerekse diğler alanlarda eğitimlere gereken önem sabırla ve sistemli olarak verilerek, erozyona uğratılmış vergi ahlakının ve kanunlara bağlı kalma bilincinin başta sürecin muhatapları olmak üzere toplumun tüm kesimlerine aşılması sağlanmalıdır. İhracatta KDV iade sisteminde gelişmiş ülkelerle paralel olarak amaçlanan seviyelere ulaşabilmenin tek yolu, aynı düzeyde verilecek kaliteli eğitimden geçmektedir. Bu bağlamda vergi dairelerinde kurum içi eğitimlerin, sahada ise yeminli mali müşavirler ve diğler meslek mensupları için meslek birlik ve odalarının gerekli eğitim, bilgilendirme ve haksız rekabet koşullarıyla mücadele kapsamında daha aktif rol almaları beklenmektedir. Bu gerçekleştirilmediği sürece, kâğıt üzerinde yapılan değişikliklerin, istenilen sonucu hiçbir zaman tam manasıyla veremeyeceği bilinmelidir.

Bürokrasiden ve kâğıttan arındırılmış bir sistem, süreci zaman ve maliyet açısından önemli ölçüde rahatlatacaktır. Bu sebeple internet vergi dairesinin kullanım alanı ve olanaklarının geliştirilmesine önem verilmelidir. E-tebligat kullanımı iade sürecinde aktif olarak kullanılarak tebligat aşamasında yaşanan zaman kaybı ortadan kaldırılacaktır.

Haziran 2016 itibariyle Ankara'da hayata geçirilecek olan İhtisas Vergi Dairesi uygulamasının ivedilikle Türkiye geneline yaygınlaştırılması sağlanmalıdır. Böylelikle vergi daireleri arasındaki uygulama farklılıkları ortadan kalkarken, iade süreci de oldukça kısılacaktır.

Hızlandırılmış KDV iade sisteminin, mükelleflerin ticaret hacminden ziyade vergi karnelerinin temiz oluşu kıstas alınarak tabana uygulanması, iade süreci için atılacak olumlu bir adım olacaktır.

Vergi dairelerine teslim edilen rapor ve eklerinin standart olması sağlanmalı, iade raporlarına ilişkin çıkarılan eksiklik yazılarının bir defada ve tam kontrol neticesinde çıkarılarak, mükellefe tebliğ edilmesi sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

A. Kitaplar

- Creswell, John W. Qualitative Inquiry&Research Design Choosing Among Five Approaches, 2nd. Edition, USA: Sage Publications, 2007.
- Değer, Nuri. Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu, Ankara: 5. Baskı, Timaş Yayınları, 2014
- Ertek, Tümay. Temel Ekonomi, İstanbul: 2. Baskı, Beta Yayıncılık, 2007
- Gökçe, Orhan. Bilimsel Araştırma Teknikleri, Konya: 1.Baskı, 2006
- Kayhan, Mehmet. Yargı Kararları Işığında 3568 Sayılı Meslek Hukuku SM, SMMM ve YMM Mevzuatı, Ankara: TÜRMOB Yayınları-313, 2007
- Kızılot, Şükrü. Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi, Ankara: 5. Baskı, Gazi Kitabevi, 2013
- Maç, Mehmet. KDV Uygulaması, İstanbul: Denet Yayınları, 1998
- Oktar, Kemal. KDV İstisnalar ve İadeler, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007
- Silverman, David. Doing Qualitative Research, 3rd. Edition, London: Sage Publications, 2010
- Vural, Mahmut. Uygulayıcılar İçin KDV, Ankara: TÜRMOB Yayınları-421, 2011
- Vural, Mahmut. KDV İade Rehberi, İstanbul: Hud Yayınları, 2012

Yıldırım, Ali ve Hasan Şimşek, Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri, 5. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005

B. Süreli Yayınlar ve Makaleler

Apak, Talha. “İhracat İşlemlerinin Beyanı” Mali Çözüm Dergisi, Sayı:64, 2003

Asil, Eray. “KDV İadesi Dünya Uygulamaları ve En İdeal KDV İade Sistemi” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:315, 2007

Çımat, Ali. “Katma Değer Vergisi’nde Hizmet İhracı İstisnası” Mali Çözüm Dergisi, Sayı:36, 1996

Değirmencioğlu, Cansın. “Avrupa Birliğinde İhracatta KDV İstisnası Uygulaması” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 389, Ocak 2014

Harrison, Graham. and Krelove, Rusell. “VAT Refunds: A Review of Country Experience” IMF Working Paper, 2005

Hatipoğlu, Ahmet. “İthalat-İhracat Kılavuzu”, KOSGEB Eğitim Merkezi Yayını, Ankara, 1994

İhracatta KDV İadesi Mevzuatı ve Uygulamaları Broşürü”, İstanbul Ticaret Odası Yayını, İstanbul, 2004

İnanç, Mustafa. “Türkiye’de Yerleşik Olmayanlara Yapılan Mal Teslimlerinde KDV İstisnası” Mali Çözüm Dergisi, Sayı:100, 2010

İnce İçten, Neslihan. “Yeni KDV Genel Uygulama Tebliği Kapsamında HİS” Mali Çözüm Dergisi, Sayı:123, Haziran 2014

Kadem, Sebahattin. “KDV İadelerinde Yaşanan Sorunlar”
www.vergi.net(11.03.2014) Erişim tarihi: 18.10.2015

Pamuk, İsmail. ve Çelik, Harun. “Masraf aktarımlarının KDV Karşısındaki Durumu”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:113, 2012

Turanlı, Dursun Ali. “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımı Sonucu Oluşan Vergi Suçları ve Cezaları”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:90, 2008

Urak, Ersin. “Sahte Belge (Fatura) Kullanımını Kim Teşvik Ediyor?”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:130, 2015

Uzunoğlu, Nihat. “İhracatta KDV İadesi İşlemlerine İlişkin Veriler ve Bu Verilerin Analizi” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 236, Nisan 2010

Vural, Mahmut. “SMİYB Düzenleme veya Kullanma Nedeniyle İncelemeye Sevk edilen Mükelleflerde KDV İade Uygulaması”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:241, Eylül 2001

C. İnternet Kaynakları

Katma Değer Vergisi ve Dünya Uygulamaları, Erişim Tarihi: 08.11.2015
www2.aku.edu.tr/~kgungor/KDV-2.doc

Türkiye İstatistik Kurumu, İhracat Verileri, Erişim Tarihi: 17.10.2015
http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist

KDV İadesi Dünya Uygulamaları Ve En İdeal KDV İade Sistemi, Erişim Tarihi: 22.11.2015, http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4841

KDV Uygulamalarında Son Gelişmeler, İstanbul YMM Odası, Erişim Tarihi: 21.05.2016, <http://www.istanbulymmoo.org.tr/dosyalar/Kdv%20Uygulamalar%20C4%B1nda%20Son%20Gelismeler.pdf>

Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 2014 Erişim Tarihi: 10.12.2015
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/KDV/kdv_genteb.htm

KDV İadesinde Yaşanan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri Erişim Tarihi: 02.11.2015
<http://www.istanbulymmoo.org.tr/resimler/dosyalar/671.pdf>

KDV İadesinde Yaşanan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri Erişim Tarihi: 02.01.2016
<http://www.izmirymmoo.org.tr/usercontent/images/izmirvdb-ymmoo-uygulamada-karsilasilan-sorunlar-24-11-14-.pdf>

KDV İadesinde Ortak Hususlar, Erişim Tarihi: 14.05.2016,
<http://www.verginet.net/Sirkuler/2014yili65.pdf>

Hayırlıoğlu, İ. “İhracatta KDV İadesi ve Muhasebeleştirilmesi”
Erişim Tarihi: 14.05.2016
http://mizanturk.com.tr/Akademi/Akademi_7420161726086.pdf

Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 Faaliyet Raporu Erişim Tarihi: 14.05.2016
http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015_faaliyet_raporu.pdf

Hızlandırılmış KDV İade Sistemi Erişim Tarihi: 15.05.2016
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/kdvgeneluygulamatebliği/kdvgeneluygulamatebliği_4c.htm

D. Tezler

Delen Ö, “Katma Değer Vergisi Mevzuatında İstisna Edilen İşlemlerde İade Uygulamaları” , Yıldız Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2007

Yetik A. “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşlemlerinden Biri Olan İhracatta Katma Değer Vergisi İadesi, Hesaplanması, Denetlenmesi, Raporlanması Ve Bir Uygulama” , Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi; 2007

E. Kanun ve Tebliğler

84 Seri No’lu KDV Genel Tebliği, 23.11.2001 Tarih ve 24592 Sayılı Resmi Gazete <https://www.vergiportali.com/doc/ilac/KDVGT84.pdf> , Erişim Tarihi: 15.05.2016

Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, Erişim Tarihi: 02.01.2016 http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/KDV/kdv_genteb.htm

F. Gazeteler

“KDV İadesinde İhtisas Dönemi” Milliyet Ekonomi, (16.05.2016)

Erişim Tarihi: 16.05.2016

<http://www.milliyet.com.tr/kdviadesindeihtisasdonemi/ekonomi/detay/2245934/default.htm>

EKLER

EK 1: GÖRÜŞME SORULARI

TÜRKİYE'DE İHRACATTA KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİNDE YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

SORU 1- İadesi gereken KDV'nin hesaplanmasıyla ilgili aldığını olduğu gibi satan tedarikçi işletmelerden ziyade imalat işletmeleri için maliyet esaslı yerine liste veya belge esaslı yöntemin kullanılmasını doğru buluyor musunuz? Bu yöntemin kullanılması, iadesi talep edilen tutarın tespitinde gerçekçi ve sağlıklı bir yöntem midir?

SORU 2- İade için Yeminli Mali Müşavirlerin tebliğ kapsamında yüklenilen listede yer alan firmaların %80'ine yönelik karşıt inceleme yapma zorunluluğu var. Özellikle geçmiş dönemlere ait bir iade için yapılacak incelemelerde ticari faaliyetin sona ermesi, ölüm, yer değişikliği veya alt inceleme yapılan firma yetkilisinin o an yerinde bulunamaması gibi çeşitli sebeplerle KDV İadesinin riske girmesi söz konusu oluyor. Bu konudaki düşünceniz nedir?

SORU 3- Özel esaslara tabi bir işletmeden mal alan genel esaslara tabi işletmelerin yaşadıkları sorunlar malum. Bilindiği üzere zamanaşımının tebliğde belirtilmemiş olması, ödevlerini yerine getirerek, sistemin genel esaslara geçme hakkı kazanmış bir mükellefi otomatik olarak genel esaslara geçirmemesiyle çeşitli sorunlarla da karşılaşılabilir. Bu durum mükellefin bilgi noksanlığıyla birleşip, ancak iade talep edeceği veya ondan mal alan firmanın iadesinin kendisinden dolayı yapılamamasıyla öğreniliyor ve ancak bir dilekçeyle başvurularak genel esaslara geçebiliyor. Özel ve genel esaslar konusundaki fikirlerinizi alabilir miyim?

SORU 4- Özel esaslar listesinin yeminli mali müşavirlere kapalı olması sizce doğru bir uygulama mı? Bir dönem kötü niyetli kullanımı da olmuş ve maliye bakanlığı sistemi meslek mensuplarına kapatmıştı.

SORU 5- Yeminli mali müşavirler arasında yaşanan haksız rekabet hakkında ne düşünüyorsunuz? İade sürecinin sağlıklı ve normlara uygun olarak yürütülmesine yönelik sorunlar doğurduğunu düşünüyor musunuz?

SORU 6- Karşıt incelemelerle ilgili olarak özellikle şehir dışındaki firmalara yönelik hazırlanan tutanakların yerinde gözlem ve inceleme yapılmak suretiyle neticelendirilmesi yerine kargo veya mail yoluyla gerçekleştiriliyor olması, tutanağın yapılma amacını ve temin edilen bilgilerin sağlıklı olmasını ne yönde etkiliyor? Uygulama hakkındaki düşüncelerinizi öğrenebilir miyim? 2014 yılında Ankara Serbest Muhasebeci Ve Mali Müşavirler Odasının, meslek mensuplarına gönderdiği bir mesajla “Bu tür mail ve kargo ile gelen tutanaklar için ücret talep edin” şeklinde bir yayını olmuştu. Bu yaklaşımın mail ve kargo ile tutanak uygulamasının yeminli mali müşavirlerce ne derece yoğun kullanıldığını göstermesi bakımından ciddiyle üzerinde durulması gereken bir husus olduğunu söyleyebilir miyiz?

SORU 7- İade talepleri için oluşturulan raporlarla ilgili olarak her vergi dairesinin farklı bilgi ve belge talep etmesi hakkında ne düşünüyorsunuz? Örneğin bazı vergi daireleri, alt inceleme yürütülen e defter kullanıcısı mükelleflere ait ilgili ay veya aylara ait e defter berat oluşturma tarihlerini talep ediyor. Bilindiği üzere E defter beratları, ilgili ayı takip eden üçüncü ayın sonunda tespit edilmektedir. Hem uygulama farklılığı hem de sürecin uzamasına sebep olması bakımından konuyu nasıl değerlendiriyorsunuz?

SORU 8- Belirli bir tutarın üzerindeki iade taleplerinin vergi dairesi incelemesinin ardından uygulama grup müdürlüklerine intikal etmesi dolayısıyla ekstra bir süre daha geçiyor. Bu uygulama hakkındaki düşünceleriniz nelerdir? Ne gibi bir düzenleme yapılarak süreler kısaltılabilir?

SORU 9- Geçtiğimiz yıl KPMG'nin dünya çapında yaptığı bir araştırma ile KDV İadesi süreçlerinin ülkeler bazında ne derece sağlıklı yürüdüğü tespit edilmişti. İlgili rapora göre Türkiye, verimli statüsündeki gelişmiş ülkelere göre son üçüncü kategoride yer alan geliştirilebilir statüsünde değerlendirilmiş ve

iadenin ortalama 56 günde neticelendirildiği tespit edilmiş. Sizce bu süre gerçekçi bir tespit mi?

SORU 10- Hızlandırılmış KDV İade Sistemi (HİS) hakkındaki düşünceleriniz nelerdir? Bu sistemden yararlanmak için gereken şartları ülkemizde yer alan işletmelerin kapasitelerini göz önünde bulundurarak değerlendirdiğinizde, yararlanacak mükellef sayısının tatmin edici boyutta olduğunu düşünüyor musunuz?

SORU 11- Vergi dairelerinin iade talep eden mükelleflere karşı eşitlik ilkesine bağlı kalmak suretiyle iadenin miktarına bakmaksızın hareket ettiğini düşünüyor musunuz?

SORU 12- İadelerin süratle neticelendirilememesinin arkasında ne gibi sorunlar yatıyor?

SORU 13- Vergi dairelerinin Yeminli mali müşavirler ile mükelleflerden beklentileri nelerdir?

SORU 14- Vergi dairelerinin KDV İade sürecinin yürütülmesinde karşılaştığı sorunlar nelerdir?

SORU 15- Bu sorulara ek olarak yaşanılan sorunlar ve çözüm önerileri üzerine eklemek istediğiniz hususlar nelerdir?