



**T.C.**

**AREL ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**KATMA DEĞER VERGİSİ TEVKİFATINA  
TABİ İŞLEMLERDE İADE, YAŞANAN SORUNLAR  
VE BİR UYGULAMA**

Doktora Tezi

**DUYGU KURT EROL**

İstanbul

2017



**T.C.**

**AREL ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**KATMA DEĞER VERGİSİ TEVKİFATINA  
TABİ İŞLEMLERDE İADE, YAŞANAN SORUNLAR  
VE BİR UYGULAMA**

Doktora Tezi

**DUYGU KURT EROL**

**Danışman: DOÇ. DR. AYŞE YİĞİT ŞAKAR**

İstanbul

2017

## YEMİN METNİ

Doktora tezi olarak sunduğum “*Katma Değer Vergisi Tevkifatına Tabi İşlemlerde İade, Yaşanan Sorunlar Ve Bir Uygulama*” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmanın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

20.12.2017

**Duygu KURT EROL**



## ONAY

Tezimin kağıt ve elektronik kopyalarının İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

- Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

20.12.2017

**Duygu KURT EROL**

## ÖZET

### KATMA DEĞER VERGİSİ TEVKİFATINA TABİ İŞLEMLERDE İADE, YAŞANAN SORUNLAR VE BİR UYGULAMA

Duygu KURT EROL

Doktora Tezi, İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Ayşe YİĞİT ŞAKAR

Aralık 2017, 241 Sayfa

Ülkemiz 1985 yılından itibaren büyük bir reform olarak nitelendirilebilecek bir uygulama ile KDV'ni yürürlüğe koymuştur. 1985 yılına kadar yürürlükte olan 8 ayrı dolaylı vergi kaldırılmış, bunların yerine 01.01.1985 tarihinden itibaren KDV yürürlüğe girmiştir. Tevkifat, KDV'nin vergi sorumlusu başlıklı 9. maddesini temel alan, verginin vergi sorumlularınca kesilmesini ve mükellef adına alacaklı vergi dairesine ödenmesini ifade eden bir müessesedir. KDV tevkifatıyla ilgili bugüne kadar Maliye Bakanlığı çok sayıda genel tebliğ yayınlamıştır. 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren 'KDV Genel Uygulama Tebliği' kendisinden önce yayınlanan bütün genel tebliğleri kaldırarak tek bir tebliğ altında birleştirmiştir ve KDV tevkifatının nasıl ve hangi oranlarda uygulanacağını geniş bir biçimde ele almıştır. Çalışmamızda KDV ile ilgili geniş bir bilgilendirmeden sonra KDV'de vergi sorumluluğu, tevkifatın vergi hukukumuzdaki yeri, tevkifat uygulamasının lehinde ve aleyhinde olan görüşlerle birlikte KDV'ndeki tam ve kısmi tevkifat müesseseleri pek çok açıdan değerlendirilmeye çalışılmıştır. Kısmi tevkifata tabi olan işlemlerle ilgili KDV iadesine konu olan örnekler olayda incelenerek konu aydınlatılmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** KDV İadesi, KDV Tevkifatı, KDV Tevkifatı iadesi, KDV Risk Analizi

## **ABSTRACT**

### **TAX REFUND IN SUBJECT OF THE VALUE ADDED TAX WITHOLDING PROCESS, THE DIFFICULTIES AND A PRACTISE**

**Duygu KURT EROL**

**Ph. D. Thesis, Business Administration**

**Supervisor : Doç.Dr. Ayşe YİĞİT ŞAKAR**

**December 2017, 241 Pages**

Republic of Turkey put into force the Value Added Tax as of 1985 as a practice that can be described as a large-scale reform. 8 individual indirect taxes that had been in force until 1985 were abolished, and instead the Value Added Tax came into force as of 01.01.1985. Stoppage is the institution based on 9. article of Value Added Tax with Taxpayer title, and describes the practice of tax process carried out by people responsible from tax and payment to payee tax office on behalf of the taxpayer. Ministry of Finance has issued many general notices on VAT Stoppage until today. "Value Added Tax General Practice Notice" that came into effect and abolished all previous general notices and unified them under one notice, and widely explains how and at what rates VAT Stoppage shall be applied. In our study, after an extensive explanation about Value Added Tax, we have tried to evaluate tax liabilities in scope of VAT, the place of stoppage in scope of our tax laws, opinions for and against the application of stoppage in addition to full and partial stoppage institutions in scope of our VAT, in many aspects. Two case studies about the VAT return related to processes subject to partial stoppage were investigated to bring light to the subject.

**Keywords:** Value Added Tax, Stoppage, Value Added Tax Stoppage, Tax Liability, VAT Risk Analysis

## ÖNSÖZ

Yayıllı bir işlemler vergisi olan ve her aşamada yaratılan katma değeri vergilemeyi hedefleyen KDV sistemi, bu fonksiyonu sahibi bulunduğu indirim mekanizması aracılığı ile yerine getirir.

Türkiye’de KDV serüveni 1970 yılında başlamıştır. İlk olarak 2. beş Yıllık Planında yer alan KDV’ne geçileceği temennisi ancak 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe giren 3065 Sayılı KDV Kanunu ile vücut bulmuştur.

KDV yürürlüğe girdiği 1985 yılından bu yana çok geniş bir ikincil mevzuata sahip olmuştur. 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliği’ne kadar çok sayıda tebliğ Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmış ve uygulama alanı bulmuştur.

KDV Kanunu’nun 9. maddesi olan ve vergi sorumlusunu dayanak alan KDV Tevkifatı bugün özellikle hizmet sektöründe çok geniş bir uygulama alanına sahip olmuştur.

Bu bağlamda, ülkemiz KDV uygulamalarının dünyada gelişen söz konusu uygulamalar açısından durumunun değerlendirilmesi ve karşılaşılan sorunların ortaya konulması suretiyle çözüm yollarının önerilmesi önem taşımaktadır.

Bu çalışmada KDV tevkifatında temel konular, tevkifattan kaynaklanan iade süreçleri, bu süreçlere ilişkin tüm aşamalar ve yaşanan sorunların kavramsal ve yasal boyutta değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

Çalışmada yer alan eleştiriler ve öneriler bazı kesimlerce kabul görebilir, bazı kesimlerce mümkün görülmeyebilir. Buradaki bakış açısı, vergi idareimizin/yargımızın/yazarlarımızın görüş ve anlayışlarını açıklayarak, olası uzlaşma sağlanabilecek çözümlerin teorik/pratik bazda ortaya konulmasına yöneliktir.

“Katma Değer Vergisi Tevkifatına Tabi İşlemlerde İade, Yaşanan Sorunlar Ve Bir Uygulama” adlı bu çalışmamı sonuçlandırmamda görüş ve önerileri ile katkıda bulunan, desteğini hiçbir zaman esirgemeyen tez danışmanım Sayın Doç. Dr. Ayşe YİĞİT ŞAKAR’a, ayrıca tez çalışmam boyunca değerli görüşlerini benimle paylaşarak değerli tecrübe ve emeklerini benimle paylaşan değerli hocalarım Sayın Prof. Dr. Başak ATAMAN GÖKÇEN ve Sayın Yard. Doç. Dr. Emine DEMİR’e en içten teşekkürlerimi sunarım. Yine destekleriyle her zaman yanımda olan arkadaşlarıma ve meslektaşlarıma, büyük desteğini gördüğüm sevgili eşime ve aileme teşekkür eder, çalışmamın ilgilenen herkese faydalı olmasını dilerim.

**İstanbul, 2017**

**Duygu KURT EROL**



# İÇİNDEKİLER

Sayfa

|                                  |            |
|----------------------------------|------------|
| <b>ÖZET</b> .....                | <b>i</b>   |
| <b>ABSTRACT</b> .....            | <b>ii</b>  |
| <b>ÖNSÖZ</b> .....               | <b>iii</b> |
| <b>KISALTMALAR LİSTESİ</b> ..... | <b>ix</b>  |
| <b>TABLolar LİSTESİ</b> .....    | <b>x</b>   |
| <b>ŞEKİLLER LİSTESİ</b> .....    | <b>xi</b>  |
| <b>EKLER LİSTESİ</b> .....       | <b>xii</b> |

## 1.BÖLÜM GİRİŞ

|   |   |
|---|---|
| 1.1. Çalışmanın Konusu  | 3 |
| 1.2. Çalışmanın Amacı   | 4 |
| 1.3. Çalışmanın Metodolojisi                                    | 4 |
| 1.4. Çalışmanın Planı   | 5 |
| 1.5. KDV Tevkifatından Doğan İade Kavramı Literatür Çalışmaları | 7 |

## 2. BÖLÜM KAVRAMSAL ÇERÇEVE

|   |    |
|---|----|
| 2.1. KDV Kavramı                                  | 9  |
| 2.2. KDV Türleri                                  | 14 |
| 2.3. KDV’de Hesaplama ve Vergilendirme Yöntemleri | 16 |
| 2.4. KDV’de Vergiyi Doğuran Olay                  | 18 |
| 2.5. KDV’de Mükellef ve Vergi Sorumlusu           | 19 |
| 2.6. KDV Tevkifatı Kavramı                        | 22 |
| 2.7. KDV Tevkifatına Tabi İşlemlerde İade Kavramı | 26 |

## 3.BÖLÜM AVRUPA BİRLİĞİ VE BAZI ÜLKELERDE KDV TEVKİFATINA TABİ İŞLEMLERDE İADE UYGULAMALARI

|   |    |
|---|----|
| 3.1. Vergi Tevkifatı Uygulamasının Gelişimi | 28 |
| 3.2. KDV İadesinin Tarihsel Gelişimi        | 31 |
| 3.3. Avrupa Birliği Uygulamaları            | 34 |

|  |    |
|--|----|
| 3.4. AB Ülkelerinde Tevkifat Uygulamasının Değerlendirilmesi | 40 |
| 3.5. Diğer Bazı Ülkelerde Tevkifat ve İade Uygulamaları      | 42 |

## **4. BÖLÜM**

### **TÜRKİYE'DE KDV TEVKİFATINA TABİ İŞLEMLERDE İADE UYGULAMALARI**

|   |     |
|---|-----|
| 4.1. Genel Olarak Vergi Tevkifatı Uygulamasının Gelişimi  | 44  |
| 4.2. KDV'nde Tevkifat Uygulaması  | 48  |
| 4.2.1. KDV Tevkifat Uygulamasında Vergiyi Doğuran Olay  | 48  |
| 4.2.2. KDV Tevkifatının Beyanı  | 49  |
| 4.3. Kısmi Sorumluluk Nedeniyle Tevkifat Yapılacak Hizmetler  | 52  |
| 4.3.1. Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri                          | 56  |
| 4.3.2. Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler  | 62  |
| 4.3.3. Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri  | 65  |
| 4.3.4. Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri  | 67  |
| 4.3.5. İşgücü Temin Hizmetleri  | 69  |
| 4.3.6. Yapı Denetim Hizmetleri  | 72  |
| 4.3.7. Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri | 72  |
| 4.3.8. Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma / Götürme Hizmetleri   | 76  |
| 4.3.9. Spor Kulüplerinin Yayın, Reklâm ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri   | 76  |
| 4.3.10. Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri   | 78  |
| 4.3.11. Servis Taşımacılığı Hizmeti   | 80  |
| 4.3.12. Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri   | 82  |
| 4.3.13. Diğer Hizmetler   | 86  |
| 4.4. Kısmi Sorumluluk Nedeniyle, Tevkifat Yapılacak Teslimler   | 87  |
| 4.4.1. Külçe Metal Teslimleri   | 87  |
| 4.4.2. Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi  | 89  |
| 4.4.3. Hurda ve Atık Teslimi  | 92  |
| 4.4.4. Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâğıt, Cam Hurda ve Atıklarından Elde Edilen Hammadde Teslimi                          | 94  |
| 4.5. Genel Olarak İade İşlemi   | 99  |
| 4.5.1. KDV İadesinin Mahiyeti   | 100 |
| 4.5.2. KDV İadesinin Talep Edilmesi   | 102 |
| 4.5.3. KDV İadesinin Gerçekleştirilmesi   | 103 |

|  |     |
|--|-----|
| 4.5.3.1. Mahsuben İade Usul Ve Esasları  | 105 |
| 4.5.3.1.1. 5.000 TL ve Üzerindeki Mahsuben İade Taleplerinin Sadece Teminat ve/veya VİR Sonucuna Göre Yerine Getirildiği Hizmetler               | 106 |
| 4.5.3.1.2. 5.000 TL ve Üzerindeki Mahsuben İade Taleplerinin VİR Sonucuna Göre veya YMM Raporu İbrazı İle Yerine Getirildiği Teslim ve Hizmetler | 106 |
| 4.5.3.2. Nakden İade Usul Ve Esasları  | 107 |
| 4.5.3.2.1. Miktarına Bakılmaksızın Münhasıran Teminat ve/veya VİR Aranacak İşlemler  | 107 |
| 4.5.3.2.2. 5.000 TL ve Üzerindeki Nakden İade Taleplerinin VİR Sonucuna Göre veya YMM Raporu İbrazı İle Yerine Getirildiği Teslim ve Hizmetler   | 108 |
| 4.6. İade Uygulaması İle İlgili Özellik Arz Eden Hususlar  | 109 |
| 4.7. Tevkifata Tabi İşlemlerde KDV İadesi  | 112 |
| 4.7.1. İade Edilecek Tutar   | 114 |
| 4.7.2. İade Alacağının Talebi  | 114 |
| 4.7.3. Satıcının Özel Esaslara Tabi Olması Hali  | 115 |
| 4.7.4. İade Taleplerinin Yerine Getirileceği Tarih   | 116 |
| 4.7.5. Mahsup Talep Edilebilecek Borçlar   | 116 |
| 4.7.5.1. Vergi Dairelerince Takip Edilen Amme Alacaklarına Mahsup  | 116 |
| 4.7.5.2. İthalde Alınan Vergilere Mahsup   | 119 |
| 4.7.5.3. SGK Prim Borçlarına Mahsup  | 119 |
| 4.7.5.4. Ortakların Vergi Borçlarına Mahsubu   | 121 |
| 4.7.6. Vergi Dairelerince Yapılacak İşlemler   | 122 |
| 4.8. İade Uygulaması İle İlgili Diğer Hususlar   | 123 |
| 4.8.1. Tevkifat ve İndirimli Orandan Kaynaklanan KDV İadelerinin Bir Arada Bulunması   | 123 |
| 4.8.2. İade Alacağının Üçüncü Kişilere Nakden veya Mahsuben Ödenmesi   | 126 |
| 4.8.3. Mahsuptan Sonra Kalan Alacağın Nakden İadesi Talebi   | 126 |

## 5. BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE KDV TEVKİFATINA TABİ İŞLEMLERDE İADE UYGULAMALARINDA YAŞANAN SORUNLAR

|  |     |
|--|-----|
| 5.1. Müteselsil Sorumluluk Sorunu  | 129 |
| 5.2. Özel Esaslara Tabi Olma   | 132 |
| 5.3. İade Çalışmalarına Ait Listelerin Oluşturulmasında Yaşanan Sorunlar | 133 |

|   |     |
|---|-----|
| 5.4. “Liste Yöntemi” Satılan Mal Maliyeti ile Uyumsuzluğu                   | 136 |
| 5.5. Küçük Meblağların Listelerden Düzeltilmesi Sorunu                      | 140 |
| 5.6. Hazineye İntikal Etmeyen KDV Sorunu                                    | 141 |
| 5.7. Belge Basımları,B(a),B(s) Formları ve E fatura Sorunu                  | 143 |
| 5.8. Alt Mükelleflerden Yapılan Alımların Ödemelerinin<br>Belgelendirilmesi | 145 |
| 5.9. KDV İadesi Risk Analizi  | 147 |

## **6. BÖLÜM UYGULAMA**

|  |     |
|--|-----|
| 6.1.KDV İade Süreci ile İlgili Genel Bilgi | 152 |
| 6.2.KDV İadesi Kontrol Raporu Bölümleri    | 156 |
| 6.2.1. Tablo 1                             | 157 |
| 6.2.2. Tablo 2                             | 157 |
| 6.2.3. Genel Esaslar kontrol bölümü (GEK)  | 157 |
| 6.2.4. Özel Esaslar kontrol bölümü (OEK)   | 166 |
| 6.3. Uygulama 1                            | 171 |
| 6.4. Uygulama 2                            | 189 |

## **7. BÖLÜM SONUÇ VE DEĞERLENDİRME**

|                 |     |
|-----------------|-----|
| <b>KAYNAKÇA</b> | 214 |
| <b>Özgeçmiş</b> | 225 |

## KISALTMALAR

|            |  |
|------------|--|
| AB :       | Avrupa Birliği                                   |
| ABD :      | Amerika Birleşik Devletleri                      |
| A.Ş:       | Anonim Şirket                                    |
| ATİK:      | Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler               |
| BK :       | Bakanlar Kurulu                                  |
| BDDK :     | Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu         |
| E-Fatura:  | Elektronik Fatura                                |
| GEK:       | Genel Esas Kontrol Segmentleri                   |
| GVK :      | Gelir Vergisi Kanunu                             |
| KDV :      | Katma Değer Vergisi                              |
| ÖTV :      | Özel Tüketim Vergisi                             |
| OEK:       | Özel Esas Kontrol Segmentleri                    |
| LTD. ŞTİ : | Limited Şirket                                   |
| FORM BA:   | Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu  |
| FORM BS:   | Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu |
| VAT:       | Value Added Tax                                  |
| VUK:       | Vergi Usul Kanunu                                |
| VİR:       | Vergi İnceleme Raporu                            |
| GÇB:       | Gümrük Çıkış Beyanı                              |
| ETGB:      | Elektronik Ticaret Gümrük Beyanı                 |

## **TABLÖLAR LİSTESİ**

|  | <b>Sayfa</b> |
|--|--------------|
| Tablo 1. Tevkifat Tablosu                        | 54           |
| Tablo 2. KDVİRA Performans Bilgileri (2012-2016) | 149          |



## ŞEKİLLER LİSTESİ

|   | Sayfa |
|---|-------|
| <i>Şekil 6.1</i> Gelirler İdaresi KDV İade Süreci Aşamaları   | 155   |
| <i>Şekil 6.2</i> KDV İade Süreci  | 156   |
| <i>Şekil 6.3</i> KDV İadesi Kontrol Raporu Ana Bölümleri  | 157   |
| <i>Şekil 6.4</i> X Proje Danışmanlık firması KDV İade Kontrol Raporu Giriş Bölümü                     | 172   |
| <i>Şekil 6.5</i> X Proje Danışmanlık firması KDV iade kontrol raporu OEK Bölümü                       | 175   |
| <i>Şekil 6.6</i> X Proje Danışmanlık firması KDV iade kontrol raporu GEK Bölümü                       | 176   |
| <i>Şekil 6.7</i> X Proje Danışmanlık firması KDV iade kontrol raporu GEK Ağustos 2016                 | 178   |
| <i>Şekil 6.8</i> X Proje Danışmanlık firması KDV iade kontrol raporu OEK Ağustos 2016                 | 179   |
| <i>Şekil 6.9</i> X Proje Danışmanlık firması KDV iade kontrol raporu OEK Ağustos 2016-2               | 179   |
| <i>Şekil 6.10</i> X Proje Danışmanlık firması KDV iade kontrol raporu GEK 17 ve GEK 22-1 Ağustos 2016 | 180   |
| <i>Şekil 6.11</i> X Proje Danışmanlık firması KDV iade kontrol raporu GEK Aralık 2016                 | 182   |
| <i>Şekil 6.12</i> X Proje Danışmanlık firması KDV iade kontrol raporu GEK Aralık 2016                 | 183   |
| <i>Şekil 6.13</i> X Proje Danışmanlık firması KDV iade kontrol raporu GEK Aralık 2016                 | 184   |
| <i>Şekil 6.14</i> X Proje Danışmanlık firması Satış Faturalarının Belge Basım Bilgileri Kontrolü      | 185   |
| <i>Şekil 6.15</i> X Proje Danışmanlık firması GEK-17 Fatura Bilgileri Kontrolü                        | 186   |
| <i>Şekil 6.16</i> X Proje Danışmanlık firması GEK-23 İndirilecek KDV Listesi Mükerrer Fatura Kontrolü | 188   |
| <i>Şekil 6.17</i> X İnşaat Mimarlık KDV İade Kontrol Raporu GEK – Ocak 2017                           | 190   |
| <i>Şekil 6.18</i> X inşaat mimarlık KDV İade Kontrol Raporu OEK – GEK 06 - Ocak 2017                  | 191   |
| <i>Şekil 6.19</i> X inşaat mimarlık KDV İade Kontrol Raporu OEK – Ocak 2017                           | 193   |
| <i>Şekil 6.20</i> X inşaat mimarlık KDV İade Kontrol Raporu GEK 08-1 – Ocak 2017                      | 195   |
| <i>Şekil 6.21</i> X inşaat mimarlık KDV İade Kontrol Raporu GEK 09 – Ocak 2017                        | 197   |
| <i>Şekil 6.22</i> X inşaat mimarlık KDV İade Kontrol Raporu GEK 08-2 – Ocak 2017                      | 198   |
| <i>Şekil 6.23</i> X inşaat mimarlık KDV İade Kontrol Raporu GEK 12 – Ocak 2017                        | 199   |

|   |     |
|---|-----|
| <b>Şekil 6.24</b> X inşaat mimarlık KDV İade Kontrol Raporu<br>GEK 16 – Ocak 2017 | 201 |
| <b>Şekil 6.25</b> X inşaat mimarlık KDV İade Kontrol Raporu<br>GEK 24 – Ocak 2017 | 202 |
| <b>Şekil 6.26</b> X inşaat mimarlık KDV İade Kontrol Raporu<br>OEK 16 – Ocak 2017 | 203 |





## 1.BÖLÜM

### GİRİŞ

Bütün vergilerin tarihsel evrimi ve gelişimi içinde gelir/kazanç ve varlıklar (servetler) üzerinden uygulanan dolaysız vergilere (gelir/kurumlar, emlak vergisi vd.) göre daha geç ortaya çıkan ve kendisinden önceki birtakım farklı vergilere göre üstün ve baskın tarafları bulunan Katma Değer Vergisi (KDV), öte yandan yüksek vergi geliri sağlama özelliği ve diğer yandan kayıt düzenine getirdiği iyileştirmelerle dolaysız vergi gelirlerini de olumlu yönde etkilemesi sebebiyle geçtiğimiz yüzyılın ikinci yarısından itibaren dünyada uygulaması en çok artan ve kaçınılmaz hale gelen bir dolaylı vergi türüdür.

Devlet yönetimleri üstlendikleri kamusal hizmetleri yerine getirebilmek için kamu gelirlerine gereksinim duyarlar. Günümüz devletlerinin temel gelir kaynağı da hiç şüphesiz vergi gelirleridir. Modern vergilemede genel kabul görmüş kural, verginin mükellef tarafından verilecek beyannameye göre ve bu yönde tarh ve tahakkuk ettirilmesi ve ödenmesi şeklindedir. Bu süreç gelirin elde edilmesi ile verginin ödenmesi arasında belli bir zaman ve sürenin geçmesini belirtmektedir. Türkiye'nin 2016 yılı bütçe gelirlerinin, %84'ü vergi gelirlerinden oluşmaktadır. Söz konusu vergi gelirinin en büyük dilimini ise 137 milyar TL ile gelir vergisi ve 213 milyar TL ile KDV oluşturmaktadır.

Ancak ülkelerin yükselen mali gereksinimleri ve yaşanan enflasyon gibi sebepler onları vergi gelirlerini etkin biçimde en az maliyetle ve en kısa sürede tahsil edebilecekleri yeni yöntemlerin geliştirilmesine yöneltmiştir. Artan mali ihtiyaçları ve enflasyonun artması kaçınılmaz olarak yaşanmakta ve ülke ekonomilerinde problemlere sebebiyet vermektedir. Bu anlayış ve yönelim, gelirin doğumu anı ile vergilendirilmesi anı arasında geçen süreyi en aza indiren vergi tahsil yöntemi olan vergi tevkifatının doğmasına neden olmuştur.

Gelirin kaynağında vergilendirilmesi ve maliyetlerin en aza indirilmesi anlayışının uygulama aracı ve yöntemi olan vergi tevkifatı yöntemi sadece Türkiye'de değil diğer çeşitli ülkelerde de yürütülen bir vergi toplama yöntemi ve aracı olarak kullanılmaktadır.

Verginin en uygun tarh ve tahsili, toplam gerçek geliri vergiye tabi tutmak ve vergiyi mümkün olduğu kadar gelirin elde edildiği dönem içerisinde veya ona en yakın bir zamanda tahsil etmek suretiyle ve yöntemiyle gerçekleştirilebilir. Bu Şartlara ve koşullara uygunluk bakımından yani gelirin doğumu ile vergilendirilmesi arasındaki zamanı en fazla kısaltan vergi ödeme veya vergi tahsil yöntemi ise, tevkifat usulüdür. Tevkifat usulü bu aşamada önem kazanmaktadır.

Globalleşme sürecine ve aşamalarına bağlı olarak oluşan yeni olanaklar mükelleflere vergiden kaçınma imkanları yaratarak, vergi yüklerinin azaltılmasına sebep olmaktadır. Ancak mükelleflerin vergi yüklerinden kurtulma çabaları bazen vergiden kaçınmanın ötesinde vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma boyutuna varmaktadır. Bu durum günümüzde hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerin gündeminde önemli bir meseleyi teşkil etmekte ve ortaya çıkarmaktadır. lkeler vergi kayıplarıyla mücadele amacıyla aldıkları çeşitli vergi güvenlik önlemlerinin yanı sıra tevkifat uygulamasını da bu amaç doğrultusunda kullanılabilmektedir.

Daha önce muhtelif genel tebliğlerle düzenlenen KDV tevkifatına tabi tutulacak işlemler, 14 Nisan 2012 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 117 seri nolu KDV Genel Tebliğ ile tek bir tebliğde birleştirilmiş ve konuya ilişkin önceki tebliğler yürürlükten kaldırılmıştır. Anılan bu genel tebliğ ile KDV’nin alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla tevkif edilerek vergi dairesine yatırılması gereken işlemler belirlenmiş ve bu belirleme yapılırken bazı işlemlerde daha önce var olan tevkifatlar kaldırılmıştır. Bazı işlemler ise ilk defa tevkifat kapsamına alınmış ve ek olarak bu tevkifat işlemlerinden kaynaklanan KDV iadesinin usul ve esasları yeniden belirlenmiştir.

Bu tez çalışmasının amacı; KDV’de tevkifat teorisini, tevkifat yapılacak işlemleri ve tevkifat oranlarını, bu işlemlerle ilgili yapılacak muhasebe işlemleri ve kayıtlarıyla birlikte, tevkifata tabi işlemlerde uygulanan KDV iadesini ve karşılaşılan sorunları örnekler ile açıklamaktır. Bu tez çalışmasında amaçlanan, tevkifattan doğan iade kavramını literatür araştırmalarıyla birlikte açıklamak ve gerçek firma başvuru örneklerini açıklama, yorumlama ve değerlendirme yoluyla bu konuya açıklık getirmektir.

Bu aşamada şu husus açıklıkla belirtilmelidir ki; KDV tevkifatından doğan iade kavramı ele alınırken kastedilen kısmi tevkifat kavramıdır. İade talebi kısmi tevkifattan doğmaktadır. Tam tevkifat uygulamasında iade doğuran bir süreç oluşmamaktadır.

### **1.1. Çalışmanın Konusu**

Bu araştırmanın konusunu, KDV tevkifatına tabi işlemlerde iade işlemleri oluşturmaktadır. KDV tevkifatına tabi işlemlerden kaynaklanan iade konusunda yaşanan sorunlar detaylı olarak incelenecek; uygulama örnekleri ile yaşanan sorunlar açıklanarak uygulama örnekleri ile yaşanan sorunlar arasında bağlantılı ve ilişkili değerlendirmeler yapılacaktır.

Çalışmamızda temel kavramlar, KDV Tevkifatı, KDV İadesi, KDV tevkifatından doğan iade, KDV tevkifatından kaynaklanan iade sürecinde yaşanan sorunlar olarak sıralanabilir.

Tezin problemi ile ilgili kavramsal temel, KDV tevkifatı işlemidir. Bilindiği gibi tevkifat kavramı işleme konu verginin belirli oranlarda hem alıcı hem de satıcı tarafından yüklenilmesidir. Burada amaçlanan vergi kaybının en fazla ve en yoğun olduğu sektörlerde vergi güvenliği sağlamak ve erken vergi tahsilatını gerçekleştirmektir. Bu işlem sonucunda tevkif edilen tutar kadar iade talebi doğmaktadır. İade olarak talep edilen tutar, tevkif edilen KDV tutarı esas alınarak belirlenir.

## 1.2. Çalışmanın Amacı

Bu konunun araştırılma amacı, KDV tevkifatına tabi işlemlerden kaynaklanan iade sürecinde ve iade taleplerinde yaşanan sorunları belirleyerek, bu konuda faaliyet gösteren uygulayıcılara ışık tutabilmektir. İade işlemlerinde mükelleflerin gerek sistemselsel, gerekse piyasada gerçek uygulamalarda yaşanan sorunlar ve bunların çözümüne karşı sunulacak önerilerin tasarlanması amaçlanmaktadır.

Türkiye’de KDV tevkifatına tabi işlemler, vergi güvenliği ve erken, zamanında vergi tahsilatı açısından büyük önem taşımaktadır. Tevkifata tabi işlemlerden kaynaklanan iade işlemlerinde yaşanan sorunların ele alınması ve değerlendirilerek yorumlanmasının uygulayıcılara büyük fayda sağlayacağı düşünülmektedir.

## 1.3. Çalışmanın Metodolojisi

Çalışmamızda, bilimsel araştırma süreci adımlarını rehber olarak alarak; öncelikle araştırma konusu net olarak tanımlanıp, sonrasında literatür incelemesi aşamasına geçilmiştir. İlişkisel bir inceleme yapılması planlanmamıştır. Bu nedenle istatistiksel analiz teknikleri uygulanmamıştır.

Tez içeriğinde yer alan konu başlıkları uygulama kısmında ayrıntılı olarak detaylandırılmıştır.

Bilimsel Araştırmanın Amaçları şu şekilde özetlenmektedir:

1. Keşifsel Araştırma (Exploratory study)
2. Betimsel Araştırma (Descriptive study)
3. Hipotez testi (Hypothesis testing)
4. Vaka Analizi (Case study)

Çalışmamız amacı ve içeriği açısından Keşifsel Araştırma (Exploratory study) dir.

Çalışmamızda literatür taraması ve konu ile ilgili tüm bilimsel yayın, kitap, makale, yayınlanmış tezler, yapılan çalışmalar, dergiler, kanun, tebliğ, sirküler, özelge ve genelgelerden yararlanılmıştır.

Uygulama kısmında gerçek firma verileri yorumlarla açıklanarak değerlendirilmiş ve literatür kısmında bilimsel temellere dayandırılan ve KDV tevkifatından doğan sorunlar açıklanarak detaylandırılmaktadır.

#### **1.4. Çalışmanın Planı**

Çalışma, giriş ve sonuç bölümleri de dahil olmak üzere toplam yedi bölümden oluşmaktadır.

Çalışmada ele alacağımız bu hususlar aşağıdaki dört ana konu başlığı üzerinden değerlendirilecektir:

- 1.KDV tevkifatı kavramı
- 2.KDV iadesi kavramı ve iadeye sebep olan durumlar
- 3.Tevkifattan doğan KDV iadesi kavramı
- 4.Tevkifattan doğan KDV iadesi sürecinde yaşanan sorunlar ve uygulama - çözüm önerileri

Çalışmanın birinci bölüm ve giriş bölümünde, problemin tespitine, çalışmanın amacına, konusuna ve metodolojisine ilişkin bilgiler verilmektedir. Bu bölümde ayrıca çalışmanın konusunu oluşturan KDV tevkifatı, KDV iadesi, tevkifattan doğan iade kavramlarına literatür çalışmaları ışığında temel bilgiler verilmektedir.

Tez çalışmamızın ikinci bölümünde bölüm başlığı “*Kavramsal Çerçeve*” olarak belirlenmiş olup, bu bölümde konuya ilişkin temel kavram ve terimler, KDV kavramı, KDV türleri, KDV tevkifatı, KDV iadesi gibi temel kavram ve terimlerin açıklanması amaçlanmıştır. Bu bölümde kavramsal çerçeve çizilmesi amaçlanarak bu amaç doğrultusunda kavramlar

detaylandırılmıştır. Ayrıca bu bölümde KDV Tevkifatından Doğan İade Kavramı Literatür Çalışmaları özet olarak verilmiştir.

Üçüncü bölümde bölüm başlığı “*Avrupa Birliği ve Bazı Ülkelerde KDV Tevkifatına Tabi İşlemlerde İade Uygulamaları*” olarak belirlenmiş olup, Avrupa Birliği ve bazı ülkelerde KDV tevkifatına tabi işlemlerde iade, Avrupa Birliği ve farklı ülke uygulamaları ve KDV Tevkifat İşleminin Amacı, Tarihçesi, AB Uygulamaları ve KDV Tevkifat Uygulamalarının AB Ülkelerindeki Yeri ve Önemi açıklanması amaçlanmıştır. Tevkifat uygulamalarının farklı ülkelerdeki uygulamalarına ışık tutularak, bu konuda bir bakış açısı kazandırılması gaye edinilmiştir.

Dördüncü bölümde bölüm başlığı “*Türkiye’de KDV Tevkifatına Tabi İşlemlerde İade Uygulamaları*” şeklinde belirlenmiş olup Türkiye’de, ülkemizde KDV tevkifatına tabi işlemlerde iade uygulamaları Hukuksal Çerçeve, Tebliğler, Hukuki Temeller, yasa ve tüm hukuki dayanaklar temelinde açıklanmaya çalışılmıştır. Bu bölümde yasal dayanaklar özetlenerek konunun temelini oluşturan ana maddelerin sıralanması amaçlanmıştır.

Beşinci bölümde bölüm başlığı “*Türkiye’de KDV Tevkifatına Tabi İşlemlerde İade Uygulamalarında Yaşanan Sorunlar*” olarak belirlenmiş olup Türkiye’de KDV tevkifatına tabi işlemlerde iade uygulamalarında yaşanan sorunlar literatür çalışmaları temelinde açıklanmaya çalışılmıştır.

Altıncı bölüm uygulama bölümüdür. Bu bölümde KDV iade süreci ile ilgili uygulama ana maddeleri hakkında genel bilgi verilmiş ve KDV iade süreci aşamalarıyla birlikte detaylı olarak anlatılmıştır. Gerçek firmaların uygulama örnekleri verilmekle birlikte, firmaların KDV iadesi başvuru aşamalarında tespit edilen uygunsuzluk ve düzeltmelerin detaylı analizi yapılmıştır. Bu analiz sonuçları, literatürde sorun olarak nitelendirilen başlıklar ile bağlantı kurulmaya çalışılarak ve ilişkilendirilerek yorumlanmıştır.

Yedinci bölümde sonuç ve değerlendirme yapılarak konuya ilişkin çözüm önerileri sunulmaktadır. Çalışmanın literatüre katkısı ve araştırma kısıtları da yine bu bölümde özetlenmiştir.

### **1.5. KDV Tevkifatından Doğan İade Kavramı Literatür Çalışmaları**

KDV tevkifatı ve tevkifattan doğan iade konusunda yapılmış çalışmalar analiz edildiğinde ve değerlendirildiğinde, tevkifata tabi olan teslim ve hizmetler konularında ve KDV iadesi başlığı altında analizler yapıp sonuçlarının değerlendirildiği görülmektedir. Bu çalışmalar sonucunda varılacak temel noktalar şu şekilde özetlenebilir; tevkifat kavramı iade hakkı doğuran bir sonuç meydana getirmekte ve firmalar iade sürecinde birtakım sorunlar yaşamaktadırlar.

Uçan ve Topal (2015), KDV Uygulama Genel Tebliğinde Kısmi Sorumluluk Uygulaması ve Kısmi Sorumluluk Kapsamındaki İşlemlerde KDV İade Uygulaması başlıklı makalesinde temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri ile pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimleri konularında KDV iadesi ve iade miktarının ortaya çıkarılması odaklı analizler yapmışlardır.

Bulut ve Coşkun (2011), Fason Tekstil ve Konfeksiyon Hizmetlerinde KDV Tevkifatı konulu çalışmalarında Fason üretim sektöründe faaliyet yapan tekstil, konfeksiyon ve baskı işleri, çanta, ayakkabı ve deri dikim işleri ve bu sektörlerdeki işlere aracılık hizmetleri konusunda; hizmeti veren ve alan işletmelerin KDV tevkifat muhasebe kayıtları ve bu kayıtların detaylandırılması konusunda görüşler ortaya koymuşlardır.

Kartal (2012), KDV Tevkifatı Konusundaki Son Düzenlemeler (Tam Tevkifat) başlığı ile ortaya koyduğu çalışmasında KDV tevkifatı ile ilgili sistemsel düzenlemeleri ve mevzuata dayalı son düzenlemeleri ele almıştır.

Tuna (2013), KDV Kısmi Tevkifat Uygulamasında KDV indirimi ve Karşılaşılan Sorunlar başlığı ile ortaya koyduğu çalışmasında KDV indirimi konusu ve uygulamada karşılaşılan problemleri sayılabilecek aşamaları ele almıştır.

Bulut ve Coşkun (2011), Yapım İşlerinde KDV Tevkifatı Uygulaması başlıklı makalelerinde Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik mimarlık ve etüt-proje hizmetleri konusunda hizmeti veren ve alan işletmelerin KDV tevkifat kayıtları üzerinde çalışma yapmışlardır.

Ercan (2010), İşgücü Hizmeti Temininde KDV Tevkifatı Uygulaması başlıklı çalışmasında KDVK-59/2010-7 sayılı sirküler yönlendirmesinde işgücü temin hizmetlerinde KDV tevkifatı konusunu detaylı olarak ele almış ve analiz etmiştir.

Uğurlu (2014), Orman Ürünleri KDV Tevkifatında Tereddüt Edilen Bazı Hususlara İlişkin Açıklamalar adlı makalesinde ağaç ve orman ürünleri teslimi konusunda KDV tevkifatla ilgili net olmayan konuları ele almış ve analiz etmiştir.



## 2.BÖLÜM

### KAVRAMSAL ÇERÇEVE

#### 2.1. KDV Kavramı

KDV yaygın ve genel bir tüketim vergisidir. İlkesel olarak, ekonomideki tüm mal ve hizmet hareketlerini kapsamak ve içermek üzere organize edilmiştir. KDV, mal ya da hizmetin üretiminden tüketiciye ulaşıncaya kadar geçilen adımlar süresince yaşanan her el değiştirme aşamasında alınan yaygın fakat kümülatif olarak bir etkisi olmayan genel olarak nitelendirilebilecek bir tüketim vergisidir. Başka bir ifade ile de KDV; her ekonomik evrede ve safhada satış değeri üzerinden alınmakla beraber, her üretim ve dağıtım aşamasında yaratılan katma değerlerin vergiye tabi tutulmasıdır. KDV, yaratılan katma değeri kendine matrah kabul eden ve bunun üzerinden hesaplanan bir vergidir (Oktar, 2008: 2).

Harcamalar (tüketim) üzerinden alınan bir vergi olan Katma Değer Vergisi (KDV), ilk kez 1954 yılında Fransa'da uygulamaya konulmuştur. Daha sonra şimdiki adıyla (KDV) AB ülkelerinde uygulanmaya başlayan KDV, Türkiye'de 1 Ocak 1985 tarihinde 3065 sayılı KDV Kanunu (KDVK) ile yürürlüğe girmiştir (Gökdoğan, 2016: 2).

KDV'nin konusu katma değerdir. Diğer bir ifade ile KDV her safhada (evrede) malların teslimi veya hizmetlerin yerine getirilmesi süresince yaratılan değer üzerinden alınmaktadır. KDV, her aşamada malların teslimi veya hizmetleri ifası sırasında yaratılan değer üzerinden alınan tüketim vergisidir (Akman, 2010: 8).

KDV'nin kapsamı ise üretim-dağıtım aşamaları, üretim bölümleri ve uygulama alanı yönünden olmak üzere üç ayrı bakış açısıyla incelenebilir. Üretim-dağıtım aşamaları yönünden: Prensip olarak KDV üretim-dağıtım zincirinin tüm adımlarında uygulanır. Uygulamada da genel olarak, ilk üretici (ithalatçı dahil), üretici, toptancı, yarı toptancı, perakendeci zincirinin tüm aşamaları KDV'ye tabi tutulmaktadır (Mutluer, 2007: 265).

KDV yayılı karakterde bir muamele vergisi olup, her el değiştirme safhasında alınan bir vergi türüdür. Ancak verginin matrahı, o malın satış fiyatı olmakla beraber, indirim sistemi sayesinde yaratılan katma değeridir. Teorik anlamda üretim etmenlerine (emek, sermaye, tabiat, teşebbüs) üretime katılma karşılığında ödenen paylardan (ücret, faiz, rant, kâr) oluşan katma değer, pratik anlamda malın veya hizmetin satış fiyatı ile maliyet veya giderin bedeli arasındaki fark olarak tanımlanmaktadır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, KDV Kılavuzu, 1993: 3).

Tarihsel gelişim sürecinde, perakende satış aşamasının kapsama alınıp alınmaması tartışma konusu olmakla birlikte çoğunlukla tek bir fikre varılmakta güçlük çekilmiştir. Bu konuda farklı görüşler savunulmuştur. Fakat vergi gelirinin büyümesi ve artması ve ithal malları ile yurtiçi mallarının eşit vergilendirilmesi ancak verginin perakende safhayı da kapsamaması halinde mümkün ve uygulanabilir olacağı görülmüştür (Due, 1979 :142).

Üretim bölümleri yönünden KDV; tarım, ticaret ve sanayi sektörleri yönünden genelde bir ayırım yapmamakta ve ekonominin tüm sektörlerini verginin kapsamına almayı amaçlamaktadır.

Uygulama alanı yönünden KDV'nin ülkenin coğrafi sınırları içinde kalan alanın tümüne uygulanması zorunluluğu bulunmamaktadır. Bazı ülkelerin coğrafi sınırları içerisinde vergisiz, gümrüksüz ve yönetim açısından özerk olması gereken alanlar olabilir ve bu alanlar KDV kapsamı dışında tutulabilir. Buna en iyi örnek serbest bölgelerdir (Ersoy, 1989: 35-36).

Türkiye'de yapılan, ticari, endüstriyel, zirai faaliyetler ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetler, mal ve hizmet ithalatları, posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri, her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması, profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi, müzayede mahallerinde ve gümrük

depolarında yapılan satışlar 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi, Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları, Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemler, Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veya bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, endüstriyel, zirai ve mesleki kapsamdaki teslim ve hizmetleri, Rekabet eşitsizliğini gidermek amacıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler, KDV'nin konusunu oluşturmaktadır (Uzunoğlu, 2014: 14-15).

KDV'nin özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz:

- **KDV yayılı bir tüketim vergisidir:** Ekonominin sadece üretim, toptan satış, perakende satış gibi aşamalarında ve belirli mallardan alınan bir vergi olmayıp, iktisadi işletme çerçevesinde hiçbir ayırım gözetilmeksizin bütün mal ve hizmetleri içeren bir vergidir. KDV, üretimden tüketime kadar her aşamada malların ve hizmetlerin satışından, nispi olarak alınan yayılı bir muamele vergisidir.
- **KDV'ni nihai tüketici öder:** Bir mal, son tüketime konu oluncaya kadar geçirdiği birden fazla aşamada vergilendiriliyorsa da sonuçta devletin kasasına giren vergi tutarı, perakende aşamada tahsil edilen vergi miktarına eşittir. Sanayici, toptancı, perakendeci esnaf gibi mükellefler vergi ödüyorlar gibi görünseler de aslında vergi yükü bütünüyle son tüketici tarafından üstlenilmektedir.

- **KDV indirim esasına dayanır ve bu nedenle bir maliyet unsuru değildir:** KDV sisteminin temel taşı, vergiden vergi indirimi (deduction) sistemidir. Satıcılar, sattıkları mallara ilişkin, alım sırasında ödedikleri vergiyi satış sırasında ödeyecekleri vergiden indirmektedirler. İndirim hakkı, KDV'nin maliyet faktörü olmamasını sağlar. Sadece son tüketiciler indirim hakkından faydalanamazlar.
- **KDV şeffaf bir vergidir:** Her mükellef vergiye tabi olan mallarla olmayan malları, herhangi bir mal için ödeyeceği KDV'ni açıkça bilmektedir.
- **KDV tarafsız (nötr) bir vergidir:** Bunun anlamı, ekonomik sektörler ile toplumsal kesimler arasında herhangi bir farkın olmamasıdır. Girişimciler özgür istekleri ile yatırım ve üretim kararlarını alırlar. Çünkü üretim ve ticari aşamaların sayısı devletin gelirlerinin miktarını etkilememektedir.
- **KDV serbest piyasa ekonomisinin vergisidir:** Maliyeti düşürücü işlemler rekabetin avantajlarını daha çok arttırdığından KDV tarafından da desteklenmekte ve bundan hem girişimci hem de son tüketici yararlanmaktadır.
- **KDV belge düzenlenmesi ile uygulanır:** KDV belge üzerine kurulmuş bir vergidir. Kendinden beklenen direkt ve indirekt fonksiyonları yerine getirebilmesi için mutlaka her işlemde belge düzenlenmesi zorunludur. İşlemlerde belge düzenlenmemesi halinde, beklenen bütün olumlu sonuçlar tamamen tersi duruma dönüşür.

- **Vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede etkin bir yöntemdir:** Mükelleflerin sattıkları mal ve hizmetler sebebiyle hesaplanan KDV'nden, bu mal ve hizmetlerin satın alınması veya imalatı için ödedikleri vergileri indirebilmesi için belge almış olması zorunludur. Başka bir ifade ile mükellefin indirim mekanizmasından faydalanabilmesi için belge talep etmesi gerekmektedir. Bu husus da KDV'ne, belgesiz işlemler dolayısıyla vergi kaçırılması girişimlerine karşı bir araç olma özelliği verir.
- **Dış ticarete varış ülkesinde vergilendirme yapılıır:** Dış ticarete vergileme konusunda iki model söz konusudur. Vergileme ya çıkış ülkesi (orijin) veya varış ülkesinde (destinasyon) yapılır. 3065 sayılı KDV Kanununu varış ülkesinde vergileme ilkesini benimsemiştir. Buna göre, ihracat bütünüyle vergi yükünden arındırılmış olarak tam istisna edilirken, ithalat ise vergilendirilmektedir (Değer, 1997: 17-24).

Katma değerın makro ve mikroekonomik açılarından tanımları yapılabilir. Makroekonomik yönden katma değer, bir mal veya hizmetin üretim faaliyetinde, üretime katılan emek, sermaye, tabiat, teşebbüs gibi üretim faktörlerinin karşılığında ödenen ücret, faiz, rant, kar gibi paylarının toplamını ifade etmektedir. Mikro ekonomik yönden katma değer, bir firma veya kişinin sattığı mal veya sunduğu hizmetin satış bedeli ile maliyeti arasındaki farktır (Ersoy, 1989: 5).

KDV İngilizce literatürde **Value Added Tax** olarak adlandırılmaktadır. Fransız vergi mevzuatında **Taxe à la Valeur Ajoutée (TVA)**, Alman vergi mevzuatında **Mehrwertsteuer** olarak tanımlanmaktadır.

## 2.2. KDV Türleri

KDV'nin ücretler dahil olmak üzere ekonomi içindeki her türlü mal ve hizmeti kapsamı halinde, her türlü girdiden daha önce vergi ödenmiş olacağı için, KDV'nin mükellef bazında yalnızca gelir üzerinden alınması amacına ulaşılacaktır. Ekonomideki tüm faktörlerin KDV kapsamına alınması ideal olan, ancak uygulaması bulunmayan bir durumdur. Ücretlerin, sermaye hareketleri ile nemalarının ve bazı mal ve hizmetlerin kapsam dışı kalması dolayısıyla KDV mükellef bazında yaratılan safi kar ve vergisiz girdileri kapsayan bir vergi türü durumundadır (Özbalcı, 2012: 676).

Ülkemizdeki KDV uygulamasının dayanağı olan KDVK'nın gerekçesinde KDV teorisine ilişkin olarak aşağıdaki analiz yapılmıştır.

“Teoride üç ayrı katma değer anlayışı ve bunun sonucu olarak da üç ayrı KDV tipi bulunmaktadır, bu KDV türleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir;

- **Gayri Safi Hasıla Tipi KDV:** Vergi matrahının hesaplanmasında satış bedelinden sadece mal alışları indirilmektedir. Yatırım malı alışları ile yatırım mallarına ait amortismanlar için herhangi bir indirim yapılmamaktadır.
- **Gelir Tipi KDV:** Bu tipte tüketim ve yatırım harcamaları vergiye tabi olmakta; ancak, amortisman payları da mal alışlarıyla birlikte satış bedelinden düşülmektedir.
- **Tüketim Tipi KDV:** Bu tip KDV uygulamasında satış bedelleri toplamından mal alışları ile yatırım malları alımları da indirilmektedir. Bu durumda vergi matrahının tespitinde yalnızca tüketim harcamaları esas alınmış olmaktadır. Günümüzde farklı ülkelerde yaygın bir biçimde uygulanan KDV tipi, yatırımlar için kısmi veya indirim hakkı tanıyan sistemlerdir.

- **Ücret Tipi KDV:** Bu KDV tipinde üretimin içinde emeğin payı matrahı oluşturmaktadır.

KDV, genel olarak yatırım (sermaye) mallarına uygulanan indirim metoduna ve bunlara indirim tanınıp tanınmama durumuna göre türlere ayrılmaktadır (Özbalcı, 2012: 677).

Gayrisafi Hasılat Tipi KDV’de yatırım mallarına hiçbir şekilde indirim tanınmazken, Gelir Tipi KDV ile Tüketim Tipi KDV’de yatırım mallarına indirim tanınmaktadır. Gelir Tipi KDV ile Tüketim Tipi KDV arasındaki fark, Gelir Tipi KDV’de yatırım mallarının bütünüyle indiriminin mümkün olmaması, yıl içinde meydana gelen aşınma ve yıpranma payının (amortismanın) katma değerden düşülmesine olanak tanınmış olmasıdır. Tüketim Tipi KDV’de ise, işletmelerin diğer işletmelerden satın aldığı tüm yatırım mallarının bedellerinin bir kerede indirilmesine imkan tanınmaktadır, bir başka ifade ile, yatırım malları ile diğer cari giderler arasında indirim bakımından bir ayırım yapılmamaktadır (Öncel, 1974: 228-233).

Avrupa ülkelerinde genel kabul görmüş olan, tüketim tipi KDV’dir (Arın, 1985: 35).

Günümüzde farklı ülkelerde yaygın olarak uygulanan KDV tipi, işletmenin satışlarına ait hasılattan yatırım malları (Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler: ATİK) da dahil tüm alışlarının düşüldüğü Tüketim Tipi KDV’dir. Bizim KDV mekanizmamızda da bu esas kabul görmüştür (Uzunoğlu, 2014: 9).

Türler arasındaki temel farklılık yatırım malları alışlarının bir şekilde satışlardan indirilmesi hususunda oluşmaktadır. Gayrisafi hasıla tipinde satışlardan yatırım malları alışlarının düşülmesine olanak tanınmazken, gelir tipinde satışlardan yatırım mallarının amortismanının düşülmesine olanak tanınmaktadır. Tüketim tipinde ise satışlardan yatırım mallarının alış bedelinin tamamının indirilmesine imkan verilmektedir. Ülkemizde KDV, AB

ülkelerinde olduğu gibi tüketim tipine dayalı olarak vergi indirimi yöntemine uygun şekilde hesaplanmaktadır (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2017: 246).

### **2.3. KDV’de Hesaplama ve Vergilendirme Yöntemleri**

KDV’de temel vergilendirme yöntemi gerçek usulde vergilendirmedir. KDV’ye ilişkin olarak gerçek usulde vergilendirme, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri için düzenledikleri belgeler üzerinde hesapladıkları KDV’den, bu işlemler için alış belgeleri üzerinde gösterilen katma değer vergilerinin indirilmesi ve oluşan pozitif farkın, yani verginin vergi dairesine ödenmesi biçiminde kısaca tanımlanabilir. Daha açık bir ifade ile KDV’nin genel esaslarına tabi olan mükelleflere uygulanan yöntemdir (Ersoy, 1989: 156).

Bu açıklamalara ek olarak, KDV’de vergilendirme yöntemi olarak götürü usul de bulunmakla birlikte uygulamada kullanılmamaktadır. KDV, ‘tek oranlı’, ‘sıfır oranlı’ veya ‘çok oranlı’ olarak uygulanabilir. Çok oranlı bir KDV sisteminde, lüks veya teşvik gerektirmeyen mal ve hizmet teslimlerine yükseltilmiş oran, zorunlu veya teşvik gerektiren mal ve hizmetlere indirimli oran, diğer mal ve hizmetler teslimlerine de standart oran uygulanabilir. Bu üç oran dışında ara oranlar da kullanılabilir (Doğan, 1985: 21-22).

KDV Tevkifatı, KDV’de vergilendirme yöntemlerinden biridir. Vergilemede tevkif usulü, verginin sonradan mahsubu yapılmak üzere ödeme yapıldığı anda kesilmesidir. Bu tanıma göre tevkifat usulünün bir vergilendirme şekli olmayıp, verginin toplanması (tahsili) yöntemi olduğu anlaşılmaktadır. Buna göre tevkifat önceden tahsil işlemi olup, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben yapılmaktadır. Mahsup işlemi açısından bakıldığında tevkifat, verginin önceden tahsil edilmesi, yahut da sorumluları tarafından önceden ödenmesi özelliğini taşımaktadır (Aliefendioğlu, 1975: 3-4).



KDV'nin üç türlü hesaplama yöntemi vardır. Bu yöntemler; toplama, çıkarma ve vergi mahsubu yöntemleridir (Öncel, 1974: 235-236).

- Toplama yönteminde [Addition-method Value Added Tax (VAT)] vergi matrahı, kar dahil bütün üretim faktörleri gelirleri toplanarak bulunmaktadır. Kar hesaplanırken amortismanlar düşülmekte ve stok artışları ilave edilmektedir. Gelir Tipi KDV'nin hesaplanmasına uyan bu yöntemin pratik değeri yoktur ve uygulanmamaktadır. Örneğin, TL cinsinden Ücretler: 1.500, Faiz Geliri: 1.000, Kar: 500 ise Vergi Matrahı  $(1.500+1.000+500=)$  3.000'dir ve Vergi Oranı: %10 ise Ödenecek KDV:  $(3.000 \times \%10=)$  300 olacaktır (Schenk ve Oldman, 2007: 47).
- Çıkarma yönteminde [(Subtraction-Method Value Added Tax (VAT)] KDV matrahına satışlardan yatırım malları dahil alışların düşülmesiyle ulaşılmaktadır. Bu yöntem gerek Gayrisafi Hasıla Tipi KDV'ye ve gerekse Tüketim Tipi KDV'ye uygundur. Örneğin TL cinsinden Satışlar: 8.000, Alışlar: 5.000 ise, Net Katma Değer:  $(8.000-5.000=)$  3.000'dir ve Vergi Oranı: %10 ise Ödenecek KDV:  $(3.000 \times \%10=)$  300 olacaktır (Schenk ve Oldman, 2007: 47). Ancak bu yöntemde satış ve alışa ait oran farklılaştırması uygulama alanı bulamayacaktır.
- Vergi Mahsubu (vergi indirimi, vergi kredisi) yönteminde [(Credit-Method Value Added Tax (VAT)], işletmeler satışları üzerinden tahsil ettikleri KDV'den alışları üzerindeki mahsup ederek (indirerek) vergi idaresine ödeme yaparlar. KDV hesaplamasında en çok kullanılan bu yöntem, AB'nin orijinal modelidir (Tait, 1988: 4). Örneğin TL cinsinden Satışlar: 8.000, Vergi Oranı: %10 ise Satış KDV'si:  $(8.000 \times \%10=)$  800, Alışlar: 5.000, Vergi Oranı: %10 ise Alış KDV'si:  $(5.000 \times \%10=)$  500 ve Ödenecek KDV:  $(800-500=)$  300 olacaktır (Schenk ve Oldman, 2007: 47). Bu yöntemin üstünlüğü satış ve alışa ait oran farklılaştırmasının uygulanabilmesidir.

Örneklerden görüleceği üzere KDV'nin hesaplanmasında çıkarma yöntemi ile vergi mahsubu arasındaki fark şu şekilde izah edilebilir:

(s: satış, a: alış, t: vergi oranı): Çıkarma yöntemine göre:  $t(s-a)$ , Vergi mahsubu yöntemine göre:  $ts-ta$  (Tait, 1988: 4).

Vergi mahsubu usulü esas itibarıyla tüketim tipi KDV'nin hesabına uygundur. Bu yöntemin diğer yöntemlere göre üstünlüğü;

- Stok ve amortisman hesaplarının izlenmesini gerektirmemesi
- Faturalı alışlar üzerindeki KDV'nin mahsup edilebilmesi dolayısıyla oto-kontrol sağlaması
- Üretimden dağıtım kademelerine olan aşamalarda (imalat, toptancı, perakendeci) vergi oranlarının farklılaştırılabilmesi (dikey farklılaştırma) ve aynı şekilde tüketicinin kullandığı muhtelif malların vergi yükünün farklılaştırılabilmesi (yatay farklılaştırma) gibi özelliklerinden kaynaklanmaktadır (Arın, 1985: 35).

Vergi mahsubu yöntemi, avantajları nedeniyle Türkiye de dahil olmak üzere evrensel olarak kabul gören yöntemdir (Uzunoğlu, 2014: 10).

#### **2.4. KDV'de Vergiyi Doğuran Olay**

Vergiyi doğuran olay, mükellefle vergi konusu arasındaki ekonomik ve hukuki ilişkinin meydana gelmesi olarak tanımlanmaktadır. KDV'de vergi konusunun çeşitli şekillerde ortaya konmuş olması, vergi doğuran olayın farklı ele alınmasını tanımlanmaktadır (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2017: 246).

3065 sayılı KDV Kanununun 10. maddesinde vergiyi doğuran olayın hukuki koşulları, vergiye tabi işlemlerin özelliklerine göre ayrı ayrı olarak belirlenmiş ve detaylı olarak belirtilmiştir.

Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olay, mal teslimi veya hizmet ifasının yapıldığı anda meydana gelmektedir.

Vergi alacağının zamanında tahsil edilmesi ve güvence altına alınması amacıyla malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde ise bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olay fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında meydana gelmektedir (Yavaşoğlu, 2012: 25).

Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması anında vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılır.

KDV'nin konusuna giren işlemler; malın teslimi, hizmetin ifası ve ithalatın yapılmasıdır. Malın teslimi, hizmetin ifası ve ithalatın yapılması ile vergiyi doğuran olay da meydana gelmektedir (Öner, 2015: 243).

## **2.5. KDV'de Mükellef ve Vergi Sorumlusu**

KDV'nde vergi mükellefi, vergileme sürecinin en temel unsurudur. KDV kapsamına giren bir olay, ancak mükellef tarafından gerçekleştirildiği anda vergilemeye konu olabilecektir. Bu sebeple, vergiye tabi işlemlerin niteliği yanı sıra, bu eylemlerin, ilgili kanunun mükellef olarak belirlediği kişiler tarafından gerçekleştirilmesi de vergilemenin ön koşulu olarak belirtilebilir (Kızılot, 2012: 464).

KDV uygulamasında bazı istisnalar dışında temel mükellef grubu, KDV'ne tabi mal tesliminde ve/veya hizmet ifasında bulunan kişilerdir. Fakat KDV mükellefi olmak, bu verginin nihai yüklenicisi olmak anlamında değildir. KDV'nin nihai yüklenicisi (dolayısıyla asıl mükellefi), nihai tüketici durumunda bulunan kişi ve kuruluşlar olmaktadır (Maç, 1998: 8-9).

KDV Kanununun 8. maddesine göre mükellef ;

- a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,
- b) İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,
- c) Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,

- d) PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,
- e) Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler,
- f) 1. maddenin 3. fıkrasının (c) bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler,
- g) Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakları
- h) İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır.

Diğer taraftan vergiye tabi işlem söz konusu olmadığı veya KDV'ni fatura veya benzeri vergilerle göstermeye hakkı bulunmadığı halde, düzenlediği belgelerde, KDV belirtenler de vergi ödemekle mükellef kılınmışlardır (Maç, 1998:9).

KDV'nde mükellef denildiğinde vergi teorisi açısından iki ayrı şahıs kastedilmektedir. Bunlardan birincisi, vergiyi tüketiciden satış bedeli ile tahsil eden ve vergi dairesine karşı yükümlü durumunda olan “Kanuni Mükellef”lerdir. İkincisi ise kanuni mükelleflerin teslim ettikleri mal veya hizmetin nihai tüketicisi durumunda olan ve vergileri satış fiyatı ile kanuni mükellefe ödeyen “İktisadi Mükellef”lerdir. KDV Kanununda sayılan mükellefler, kanuni mükellefler olmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2008: 273).

Mükellef, müşterilerinden topladığı katma değer vergilerinden, işle ilgili alımları, dolayısıyla ödediği katma değer vergilerini indirir, kalan tutarı vergi dairesine öder. Böylece vergi dairesine ödenen tutar, mükellefin mal varlığında bir azalma meydana getirmez (Tosuner ve Arıkan, 2008: 273).

Görüldüğü üzere, KDV mükellefi Maliye'nin bir nevi tahsildarlık görevini yerine getirmektedir. Alıcıdan tahsil ettiği verginin emanetçisi konumundadır (Değer, 1997: 241).

Mükellef vergi kanunlarına göre, kendisine vergi borcu düşen, vergi sorumlusu ise vergi borcunun ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine muhatap olan gerçek veya tüzel kişileri ifade etmektedir. Bu açıdan bakıldığında KDV özellik arz etmektedir. Şöyle ki, KDV uygulamasında

mükellef olarak belirlenen kişiler, esas itibariyle vergi sorumlusudurlar. Zira KDV’de asıl vergiyi yüklenen kişiler, son tüketicilerdir. Mükellef gerçekleştirdiği işlemler nedeniyle ödenmesi gereken vergiyi, malın bedeli içerisinde tüketiciye yansıtmaktadır.

Böylece, mükellef olarak görünen kişi, verginin ödenmesinde aracılık hizmetini yerine getirmektedir. Verginin tahsildarı konumundadır. Vergi sorumlusu ise sorumlunun sorumlusu durumundadır (Değer,1997: 17).

KDV Kanununda vergi sorumlusu, vergi alacağını güvence altına almak amacıyla tanımlanmıştır. KDV Kanununun 9. maddesinde “*mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkez veya iş merkezinin bulunmaması hallerinde veya gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.*” şeklinde belirtilmiştir (Maç, 2012: 9-10).

Bu maddede belirtilmiş olan “*gerekli görülen diğer haller*” ifadesindeki amacın, mükelleflerin idarece takibin güç olduğu, dolayısıyla verginin tarh, tahakkuk ve tahsilât safhalarında kaybının muhtemel ve mümkün olabileceği durumlar olacağı anlaşılmaktadır (Kızılot, 2005:481).

Vergi sorumluluğu müessesesine dayalı olarak başvuru uygulamalardan biri ve en yaygın olarak uygulananı vergi tevkifatıdır (Aydın, 2009: 103).

Beyan esasının geçerli olduğu bir sistemde vergilendirmede taraflar devlet ve mükellef iken tevkifat yönteminde taraflara bir üçüncü kişi olarak vergi sorumlusu katılmaktadır. VUK’un 8. maddesinde “*Alacaklı vergi dairesine karşı verginin ödenmesi bakımından muhatap olan kişi*” olarak tanımlanan vergi sorumlusu, istihkak sahibi ya da diğer bir deyişle mükellefe yapacağı ödemedi vergi kanunlarıyla belirlenen oranda vergiyi tevkif ederek mükellef adına alacaklı vergi dairesine ödemeyi yapar (Göner, 2013: 75).

Vergi sorumlusu tarafından tevkif edilerek alacaklı vergi dairesine ödenen bu vergiler dönem sonunda mükellefin beyan ettiği gelir üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir (Göner, 2013: 76).

Tez çalışmamızın konusu da anılan yasa maddesi çerçevesinde, vergi sorumlularınca KDV tevkifatı yapılacak işlemler sonucunda doğan, KDV iadesi ve iade sürecinde yaşanan sorunların açıklığa kavuşturulmasıdır.

## 2.6. KDV Tevkifatı Kavramı

Tevkifat yöntemi gelirin elde edilmesi ile vergilendirilmesi arasındaki süreyi en aza indiren vergi tahsil yöntemi olarak tanımlanmaktadır. Verginin tevkifat yoluyla alınması gelirin kaynağında vergilendirilmesini açıklar (Kartal ve Palak, 2012: 111).

Tevkifat yöntemi zamansal gelişim sürecinde tahsil yöntemi olmanın yanı sıra bir vergilendirme tekniği olarak da kullanılmaya başlanmıştır. Bu durumlarda tevkifata tabi tutulan gelirler dolayısıyla beyanname verilmemekte hatta başka gelirler dolayısıyla beyanname verilse bile bu gelirler beyan dışı tutulmaktadır.

Tevkifat yöntemi tahsilâta kolaylık sağlaması, vergi idaresinin işini kolaylaştırması, mükellefleri şekli yükümlülüklerden kurtarması ve vergi kayıplarını önlemesi gibi sebeplerle tercih edilen bir mekanizma olmuştur. Bu nedenlerle uygulama alanı yapılan düzenlemeler ile sürekli genişleyerek devam etmiştir.

Bu açıklamalar ışığında “*vergi tevkifatı; verginin, mükellef tarafından beyan edilmesi beklenmeksizin, vergi sorumlularınca kesilmesi ve mükellef adına alacaklı vergi dairesine ödenmesidir.*” şeklinde tanımlanabilir (Tuncer, 1954: 4).

Verginin en uygun tarh ve tahsili, toplam gerçek geliri vergiye tabi tutmak ve vergiyi, mümkün olduğu kadar gelirin elde edildiği dönem içerisinde veya ona en yakın bir zamanda tahsil etmek suretiyle gerçekleştirilebilir. Bu koşullara uygunluk bakımından yani gelirin doğumu ile vergilendirilmesi arasındaki zamanı en fazla kısaltan vergi ödeme veya vergi tahsil yöntemi ise, tevkifat yöntemidir (Turhan, 1982: 156).

Vergilemede tevkif yöntemi, verginin sonradan mahsubu yapılmak üzere ödeme yapıldığı anda kesilmesidir. Bu tanıma göre tevkifat usulünün bir vergilendirme Şekli olmayıp, verginin toplanması (tahsili) yöntemi olduğu anlaşılmaktadır (Aliefendioğlu, 1975: 3).

Tevkifat, sözcüğü Arapça kökenli olup Türkçe “kesinti”, Fransızca “stopaj” sözcüğü ile aynı anlama gelmektedir. Tevkif kelimesinden türemiş olup; durdurma, duraklatma, alıkoyma gibi anlamlara gelmektedir. Her üç terimde vergi alanında sürekli ve yaygın olarak kullanılmaktadır (Kartal ve Palak, 2012: 113).

İngiliz asıllı bir kelime olan “stoppage” kelimesi “durdurmak”, “tevkif etmek” demektir. Vergi literatüründe “vergiyi kaynakta tutmak”, vergiyi kaynağında tahsil etmek” anlamındadır. Fransızca da ise “stoppage a la source”, “rettenue a source” terimleri kullanılmaktadır. İtalyancadaki terim “per ritenuta”dır. Alman vergi mevzuatında ise “steuerabzug” terimi yer almaktadır. Ayrıca Almancada kaynakta tahsil anlamına gelen “Erhebung an der Quelle” terimi de yer almıştır. Uluslararası literatürdeki terim “Withholding Tax” olarak tanımlanmaktadır (Tuncer, 1954: 5).

Türk mali literatüründe de “Stopaj” teriminin yanı sıra yukarıda ifade edildiği gibi, aynı anlamda “Tevkifat”, “Vergi Tevkifatı”, “Vergi Kesintisi” ve “verginin kaynakta kesilmesi” kavramları yer almıştır (Tuncer,1954: 5).

Biz de çalışmamızda, gerek tez çalışmamızın konu başlığı nedeni ile gerekse gelir vergisi kanunumuzda kullanılan tanımlamalar açısından “tevkifat” ve “vergi tevkifatı” ifadelerini kullanacağız. Ancak doğrudan yapılan alıntılarda “vergi kesintisi”, “stopaj” ve “verginin kaynaktan kesilmesi” gibi ifadeler de yer almaktadır.

KDV Tevkifatı ise uluslararası literatürde **Value Added Tax Withholding** (VAT Withholding) olarak tanımlanmaktadır. Fransızcada ise **taxe à la valeur ajoutée (TVA) stoppage a la source** olarak tanımlanmaktadır.

Bu açıklamalar ışığında tevkifat türleri bağlamında tam tevkifat ve kısmi tevkifat tanımları şu şekilde yapılabilir;

Tam tevkifat uygulamasında; işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarının tümü, mal veya hizmetin alıcıları tarafından tevkifata tabi tutulur. Tam tevkifat uygulanacak işlemler KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirtilmiştir.

Kısmi Tevkifat uygulamasında ise yine ilgili tebliğde belirtilen işlemlerde işlem tutarı üzerinden hesaplanan KDV tutarının bütünü değil, bu işlemler için takip eden bölümlerde belirlenen orandaki kısmı, alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecek; tevkifata tabi tutulmayan kısmı ise satıcılar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Kısmi tevkifat uygulanacak hizmetler KDV Genel Uygulama Tebliği'nin ilgili maddesinde açıkça sıralanmıştır (Aygün ve Savcı, 2013: 82).

Tevkifat önceden tahsil işlemi olup, hak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben yapılmaktadır. Mahsup işlemi açısından bakıldığında tevkifat, verginin önceden tahsil edilmesi veya sorumluları tarafından önceden ödenmesi özelliğini taşımaktadır (Seviğ, 2005: 43).



Ancak tevkifat usulü sadece bir tahsil usulü değil bazı durumlarda bir vergilendirme tekniği olarak da kullanılmaktadır. Tevkifat yoluyla vergilendirilen bazı gelir unsurları için beyanname verilmez hatta başka gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi durumunda tevkifata tabi tutulan gelirler bu beyana dahil edilmez. Bu gibi durumlarda tevkifat yöntemi sadece bir tahsil usulü değil aynı zamanda bir vergilendirme tekniği haline gelmektedir (Kocahanoğlu, 1984: 54)

Bu durumlarda, tevkifatın ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi kabul edilir ve tevkif edilen veya tevkif edilmesi gereken vergiler yıllık verginin yerine geçer. Bu açıklamalar doğrultusunda vergi tevkifatı *“Bir kısım gelir unsurlarının mükellef tarafından beyan edilmesi beklenmeksizin, verginin bu gelirleri mükellefe sağlayan vergi sorumlularınca kesilmesi ve mükellef adına alacaklı vergi dairesine ödenmesidir.”* şeklinde tanımlanabilir (Seviğ, 2005: 45).

Mükellefin Türkiye’de ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkez ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. Yasaya konan bu hükümlerle, idarece, mükelleflerin takibinin güçlüğü nedeniyle verginin tarh, tahakkuk ve tahsilatlarında meydana gelebilecek olan gecikme ve kaybın önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.

KDV tevkifatı uygulaması, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesidir (Akdoğan, 2014: 38).

**“Tam tevkifat”** işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme muhatap olan alıcılar tarafından beyan edilip ödenmesidir.

Tam tevkifat uygulanacak işlemler,

- İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye’de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler

- Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler

- Kiralama İşlemleri

- Reklâm Verme İşlemleri

oluşturmaktadır.

“**Kısmi tevkifat**” ise hesaplanan verginin Maliye Bakanlığınca belirlenen kısmının, işleme muhatap olan alıcılar tarafından, diğer kısmının ise işlemi (teslim veya hizmeti) yapan tarafından beyan edilip ödenmesidir. İşlem tutarı üzerinden hesaplanan KDV'nin bütünü değil, bu işlemler için izleyen bölümlerde belirlenen orandaki kısmı, alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecek; tevkifata tabi tutulmayan kalan bölüm ise satıcılar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip (beyannamede ödenmesi gereken KDV çıkması durumunda) ödenecektir.

## **2.7. KDV Tevkifatına Tabi İşlemlerde İade Kavramı**

KDV tevkifatına tabi işlemlerde iade ve mahsup ile ilgili usul ve esaslar KDV Genel Uygulama Tebliği'nde düzenlenmiştir. İade talepleri, kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade talepleridir. Tam tevkifat uygulamasında iade doğmamaktadır. Kısmi tevkifattan doğan iadenin yerine getirilmesi için usul ve esaslar KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirlenmiştir (Erdem, 2013: 55).

Mükelleflerin, ihracat istisnası kapsamında yapılan teslimleri için yükledikleri KDV'yi mahsup ve nakit olarak iade almaları mümkün bulunmaktadır. Mükelleflerin iade işlemlerinin gerçekleştirilmesi için vergi dairesine yazılı bir talepte bulunulması ve KDV genel uygulama tebliği'nde belirtilen belgelerin sunulması gerekmektedir. (KDVUGT/2.1.5.1)

KDV İadesi teriminin uluslararası literatürdeki karşılığı “*VAT Return*” olarak tanımlanmaktadır.

KDVK'nun 29. maddesi uyarınca mükellefler, yaptıkları vergilendirilecek işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, bu kanunda tersi bir madde olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV'ni indirebilirler. Bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şöyle ki, 28. madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, söz konusu mükelleflerin vergi ve bazı borçlarına mahsuben ödenir.

Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi koşuluyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilmektedir.

KDV tevkifatına konu işlemlerde de satıcıya işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin bir kısmı ödenmemektedir. Yani tevkifat uygulaması ile satıcı diğer bir deyişle indirimli oran uygulamış olmaktadır. Bu özelliği nedeniyle Maliye Bakanlığı Kanunda kendisine verilen yetkiye istinaden KDV tevkifatına tabi bir kısım işlemlerde satıcılara iade hakkı tanıyarak onların tevkifat uygulaması nedeniyle indirim konusu yapamadıkları bazı vergileri iade olarak alabilmelerine imkan sağlamaktadır.

KDV Genel Uygulama Tebliği ile yapılan düzenleme ile yalnızca kısmi tevkifata tabi işlemlerde iade uygulaması yapılmakta olup, tam tevkifata tabi işlemler için iade söz konusu değildir. Tebliğde yapılan düzenlemeler ile nakden ve mahsuben iade yapılabilecek konular ve sadece mahsuben iade yapılabilecek konular ayrı ayrı belirtilmiş, iade sürecinde aranacak belgeler ile iade usul ve esasları açıklanmıştır.

### 3.BÖLÜM

## AVRUPA BİRLİĞİ VE BAZI ÜLKELERDE KDV TEVKİFATINA TABİ İŞLEMLERDE İADE UYGULAMALARI

### 3.1. Vergi Tevkifatı Uygulamasının Gelişimi

Tevkifat yöntemi ilk olarak Fransız mareşal Vauban tarafından ileri sürülmüştür. Aynı zamanda bir maliyeci de olan mareşal Vauban 1707 yılında yazdığı “Dime Royale=Kral Öşür” adlı ünlü eserinde Fransız vergi sistemini ciddi bir biçimde eleştirmiş ve yeni bir vergi projesi ortaya koymuştur. Bu vergi projesi içerisinde tevkifat yöntemine de yer vermiştir. Bu yöntemin o yıllarda Fransa’da uygulanma imkanı bulamamış ancak bir asır sonra İngiltere’de uygulanabilmiştir (Tuncer, 1954: 5).

İngiltere’de 1803 yılında kabul edilen ve analitik karakterdeki yeni vergide, çeşitli randıman kategorilerinin sedül halinde ayrı ayrı vergilendirilmesi kuralı kabul edilmiş ve böylelikle tevkifat yönteminin uygulaması mümkün olmuştur. Böylece 1803 tarihli İngiliz Gelir Vergisinde, arazi mülkiyeti ile maaş ve ücretlerden alınan vergide tevkifat yöntemi uygulanmıştır. Daha sonraki yıllarda da yöntemin uygulama alanı genişletilmiş ve büyümüştür (Akman, 2010: 37-38).

1913 yılında Amerikan Federal Gelir Vergisi kabul edilirken, İngiltere’deki uygulama gözönünde bulundurularak, tevkifat usulü de kabul edilmiştir. Ancak yöntem uygulamada yeterince başarılı olmamış ve çeşitli eleştiriler yapılmıştır. Bu yüzden de 1917 yılında yürürlükten kaldırılmış ancak 1943 yılında yeniden uygulamaya konulmuştur (Akman, 2010: 39).

Tevkifat yöntemi ilk Fransa’da ortaya atılmasına rağmen ancak 1940 yılından sonra gerçek anlamda uygulanmaya başlanmıştır. 1940 yılına kadar Fransa’da ikametgahı olmayan kişilere ödenen maaş ve ücretler ile emekli maaşlarına uygulanan tevkifat sistemi bu yıldan itibaren Fransa’da ikametgahı olanlara yapılan bu ödemelerde de uygulanmasına geçilmiştir (Kılıç,2009: 5-6).

Almanya’da ise tevkifat usulü ilk zamanlardan itibaren başarılı bir şekilde uygulanmıştır. Ücretlilerin gelir vergisi, tevkifat yöntemine göre uygulanmıştır. Ayrıca bir ücretlinin belirli bir süre işsiz kalması ve bu nedenle yıllık gelirlerinin, asgari geçinme seviyesinin altına inmesi halinde ücretli, kendisinden kaynakta vergileme yöntemine göre alınan vergileri geri istemek hakkına sahip kılınmıştır. Ancak bu hak, özellikle 1929 dünya ekonomik bunalımının etkisi ile kaldırılmıştır. Ücretlerin dışında, tevkifat yöntemine tabi olan bir diğer gelir unsuru da menkul sermaye iratlarıdır. Bu iratlarda uygulanan tevkifat yönteminin kapsamı 1934 yılında çıkarılan bir yasa ile genişletilmiştir. Yine aynı yıllarda telif kazançları ile anonim şirket yönetim kurulu üyelerine ödenen huzur haklarının vergilendirilmesinde de özel bir vergi şeklinde tevkifat yöntemi yürürlüğe konmuştur (Doğrusöz, 1992: 16).

Almanya’da KDV tevkifatının gelişimi ise tevkifat usulünün genel olarak gelişimine paralel bir seyir izlemiştir ve uygulamaya konmuştur (Storz, 2010: 4).

KDV tevkifatı bu ülkelerde 1930’lu yıllarda uygulanmaya başlanmıştır.

Ülkemizde KDV’nde tevkifat ilk olarak 10 Ocak 1996 Tarih ve 22519 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 51 Seri numaralı KDV Genel Tebliği ile uygulamaya kazandırılmıştır. Anılan tebliğin II. Bendinde açıklandığı üzere KDV’ye ilişkin ilk tevkifat uygulaması fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile hurda metal alımlarıyla sınırlı tutulmuştur. Esasen tevkifat (sorumlu sıfatıyla beyan) uygulanmasından yukarıda belirtilen tebliğden daha önce 21 Temmuz 1985 Tarih ve 18818 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 15 Seri numaralı KDV genel tebliğinde yurt dışından sağlanan hizmetler bağlamında uygulama bulabildiği ifade edilebilir (Bilici, 2013: 141).

KDV’deki sorumluluk uygulamasının izleyen yıllarda yaşanan ekonomik gelişmeler ışığında, hayata geçirilen yeni tebliğler aracılığıyla genişletildiği görülmektedir. “*Yurt dışından sağlanan hizmetler dışındaki işlemlere yönelik*” KDV tevkifatı ile ilgili ilk tebliğin uygulamaya başlandığı

1996 yılından günümüze anılan konuyla ilgili çıkarılmış olan KDV genel tebliğlerine aşağıda tarih sırasıyla yer verilmiştir.

30 Mart 1996 Tarih ve 22596 Sayılı Resmi gazetede yayımlanan 53 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği,

07 Aralık 1996 Tarih ve 22840 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 58 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği,

09 Mart 2002 Tarih ve 24700 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 85 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği,

09 Mart 2002 Tarih ve 24806 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 86 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği,

28 Şubat 2004 Tarih ve 25387 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 91 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği,

03 Temmuz 2005 Tarih ve 25864 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 95 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği,

18 Kasım 2005 Tarih ve 25997 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 96 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği,

14 Nisan 2012 Tarih ve 28264 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 117 Seri Numaralı KDV Genel Tebliğini, 57

26.04.2014 Tarih ve 28983 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliği takip etmiştir (Aygün ve Savcı, 2013: 80).

Tevkifat uygulaması 1933 yılına kadar İtalya'da da ihtiyari olarak uygulanmıştır. Ancak bu yıldan sonra gerçek şekli ile bir uygulama alanı bulmuştur. İtalyan gelir vergisinde, devlet ve diğer amme hükmi şahısları tarafından ödenen maaş, ücret ve diğer tahsisatlar tevkifat yöntemi ile vergiye tabi tutulmaktadır (Akman, 2010: 37).

### 3.2. KDV İadesinin Tarihsel Gelişimi

KDV iadesi kavramı, hem ülkemiz ile AB’de ve hem de dünyanın geri kalan KDV uygulayıcısı tüm ülkelerinde ayrı ve önemli bir uygulama alanı olarak karşımıza çıkmaktadır (İnaltong, 2017: 69).

Bu başlık altında, dünyada genel olarak KDV iadesine ilişkin bir durum tespiti yapılacak ve iade uygulamalarına ilişkin idari yaklaşımlara değinilecektir.

İşletmelerin faaliyet yapısı, girdileri için ödedikleri KDV’nin satışlarına ait KDV’den daha fazla olması sonucunu ortaya çıkarabilmektedir. İhracat gibi satışında KDV uygulanmayan işlemler, yatırımlar nedeniyle ödenen ve kısa sürede indirilemeyen önemli tutardaki KDV, işlerin büyümesi sürecinde stokların artışına ilişkin KDV gibi nedenler buna yol açabilmektedir (Schenk ve Oldman, 2007:167).

Sonuç olarak indirim konusu yapılarak giderilemeyen KDV’nin iadesi konusu ortaya çıkmaktadır (İnaltong, 2017: 70).

Bu aşamada fazla ödenen KDV’nin vergi idaresince geri ödenecek olmasının dolandırıcılık ve yolsuzluk fırsatları yaratması önemli bir boyut olarak ortaya çıkmakta ve özellikle gelir açığı bulunan ülkelerde KDV’nin geri ödenmesinin nakit akışında yaratacağı sorunların da etkisiyle KDV iadelerinin **reddedilmesi/geciktirilmesi** ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla, etkili bir iade sistemi, kapsamlı bir denetim programının başarıyla uygulanmasıyla mümkündür (Ebrill vd., 2001: 155).

KDV iadesi sistemi vergi idareleri açısından temel baskı noktalarından biridir. Birçok gelişmekte olan ve geçiş ekonomilerinde etkin bir denetim sisteminin eksikliği tahsilat ve iade sisteminde karşılaşılan ana faktör olarak değerlendirilmektedir (Ebrill vd., 2001: 164).

AB üyesi ülkelerin mukimlerinin diğer ülkelerde yaptıkları mal ve hizmet alımları için o ülkelerde ödedikleri KDV'ler ile AB üyesi olmayan ülkelerin mukimlerinin AB üyesi ülkelerde yaptıkları mal ve hizmet alımları için o ülkelerde ödedikleri KDV'lerin iadesine ilişkin düzenleme 2006/112/EC Direktifi içinde yer alan 170 ile 172. maddelerinde düzenlenmiştir.

Dünyadaki KDV iade sistemlerinin aşağıdaki hedeflerden en az birini gerçekleştirmeyi amaçladığı görülmektedir.

- KDV iadesi talep eden mükelleflerin sayısının azaltılmak istenmesi,
- KDV iade sürecinin bürokrasiden uzaklaştırılarak hızlandırılması,
- Vergi Mükelleflerinin nakit akışı alanında sahip oldukları korkuları dikkate almak ve maliyetleri azaltmak,
- İade sisteminin hilekârlıklara açık bir sistemden KDV gelir temeline katkı yapan mekanizmaya dönüştürmek,
- Vergi otoritesinin katlandığı maliyetleri kabul edilebilir seviyelere çekmek.

Başarı göstermiş vergi otoriteleri uygulamaları göstermektedir ki, en etkili ve kullanıma uygun KDV iade sürecinin aşağıdaki özelliklere sahip olması gerekmektedir. En uygun bir KDV 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 içeren KDV iade talepleri için ön inceleme yapılmalıdır, daha düşük riske sahip olanlar için ise KDV iadesi sonrası denetimler mutlaka yapılmalıdır (Harrison ve Krelve, 2005: 14).

Her KDV iade talebiyle ilgili olarak vergi gelirinde yaşanılacak kayıp riskine karşı bazı kriterler mutlaka uygulanmalıdır. Bununla beraber, özellikle



gelişmekte olan bazı ülkeler ve geçiş ekonomisi olarak adlandırılan ülkeleri için aşağıdaki belirtilenlerin etkili bir KDV iade mekanizması için gerekli olduğu ifade söylenebilir (James, 2015: 123).

Tüm iade sistemlerinde ortak bazı önemli maddeler ise şu şekilde sıralanabilir;

- Vergi mükellefi sayısı vergi otoritesince kapasitesine uygun olarak belirli bir sayı ile sınırlı tutulmalıdır.
- KDV iade miktarlarının tahmin edilebilirliğini sağlayacak, öngörü ve gözetim yapmaya uygun bir mekanizma olmalıdır.
- KDV iadeleri belli bir zaman dilimi içinde tamamlanmalıdır. Örneğin: iade talep tarihinden itibaren 15 ila 30 gün içinde olabilir. Bu süre çeşitli durumlara ve konulara göre esnek hale getirilebilir. KDV iade dosyasında herhangi bir eksiklik ya da düzeltme gerektiren bir durum varsa, mükellefler bu tespit edilmiş eksiklikler için zamanında cevap vermezse, şüpheli durum olması durumunda vb.
- Zamanında yapılmayan iadeler için mükellefe vergi otoritelerince gecikme faizi ödemesi yapılmalıdır.
- KDV İadelerinin farklı konudaki vergi borçlarına mahsup imkânı olabilmelidir.
- İadeler ihracatçı firmalara gecikmeye imkan 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 KDV iade talebinde bulunduğu tespit edilenler caydırıcı yöntemler kullanılarak mutlaka cezalandırılmalıdır (James, 2015: 124).

Sonuç olarak, gelişmekte olan ülkelerin nakit akış sıkıntıları ve bütçe baskıları vergi idarelerinin iade sınırlamalarına yol açmakta, gelişmekte olan ve geçiş ekonomilerindeki yolsuzluk riski vergi idarelerinin iade uygulamalarını etkilemektedir (James, 2015: 123).

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

### **3.3. Avrupa Birliği Uygulamaları**

Vergilendirme konusu Avrupa Birliği’nin en sorunlu alanlarından bir tanesi olma özelliğini göstermektedir. Konu bir yandan AB tipi federalizme geçişte ulus devlet egemenliğinin korunması ya da direnme sembolü olarak değerlendirilmekte, öte yandan üye devletler arasında vergi uyumu tam olarak yapılamadığı ölçüde gerek malların üretimi ve pazarlama koşulları, gerekse doğrudan sermaye yatırımlarının gerçekleşme koşulları açısından ülkeden ülkeye fark eden sonuçlar ortaya çıkarmaktadır (TOBB, 2002: 201).

AB üyesi ülkelerin vergi mükelleflerinin vergi beyanlarının ve vergi iadelerinin kontrolü ilgili devletlerin vergi otoritelerince yapılmaktadır. Bu vergi otoriteleri her ülkede farklı yapılanmaya sahip olup, temelde benzer özellikler göstermektedir.

Vergiye ilişkin hizmetler danışmanlık sektörü ağırlıklı olarak yürütülmektedir. Türkiye’deki gibi vergi beyanlarının ve iadelerinin Yeminli Mali Müşavirler tarafından (YMM) tasdikine benzer bir mekanizma bulunmamaktadır (İnaltong, 2017: 60).

Avrupa Birliği'nin kuruluşundan bu yana ana hedefi kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımını engelleyen unsurların ortadan kaldırılarak ortak bir “Tek Pazar” yaratılması olmuştur.

Avrupa Birliği'nde dış ticaret, tarım ve sanayi alanında ortak politikalardan söz edilebilmekle birlikte; ortak bir vergi politikası söz konusu değildir. Çünkü vergi politikası her ülkenin kendi sosyal ve ekonomik koşullarına bağlı olarak belirlenmekte olup bu alandaki değişiklikler her ülkenin kendi egemenlik alanındadır. Buna göre Avrupa Birliği'nde vergi politikası, Avrupa bütünleşmesine göre şekil alan ikincil bir politikası olmaktadır.

Vergi politikası belirlenirken AB'nin amacı ve hedef aldığı bütünleşme modeli önemli yer tutmaktadır. Üye devletlerin izledikleri ekonomik ve sosyal politikalar kendi ulusal yetki alanları içinde kaldığından kamu maliyesi araçlarını AB düzeyinde ekonomik ve sosyal politika amaçları ile kullanılması söz konusu değildir. Roma anlaşması AB'de iktisat ve maliye politikasını ortak politika alanı olarak kabul etmemiştir. Bu nedenle Avrupa Birliğinin ulusal devletlerde geçerli olan anlamda ekonomik ya da sosyal amaçlı temel nitelikte bir vergi politikası bulunmamaktadır (Süer, 1999: 148).

Ancak Birliğe üye ülkelerin kararları, diğer üye ülkeleri de etkilediğinden, temel amaçlar doğrultusunda üye ülkelerin vergi politikalarının yönlendirilmesi ve düzenlenmesi amaçlanmaktadır. Çünkü Birlik içinde malların serbest dolaşımı söz konusu olup dolaşımın tarım, ulaştırma ve rekabet politikaları ve vergilendirme ile ilişkisi bulunmaktadır. Vergi düzenlemeleri bu açıdan engel olmamalıdır (Saraçoğlu, 2003: 180).

AB'deki ortak vergi politikalarının temel yapısını, vergilerin ülkeler arası mal hareketlerinde bozucu etki yapmaması, tarafsız kalması anlayışı oluşturmaktadır. Kurucu anlaşmalarda yer alan vergilendirme düzenlemelerinde hedeflenen, üye ülkelere ait vergi sistemlerinin tek düze haline getirilmesi değil, sağlıklı bir rekabet ortamının oluşması için tarafsız,

uyumlu bir vergi düzeni kurulmasıdır. AB'nin vergi alanındaki düzenlemelerinin hukuki temeli ve çerçevesi Roma Antlaşması'nın 95, 96, 99 ve 100.maddeleri ile belirlenmiştir. Bu düzenlemeler sermaye hareketleri ve hisse transferleri, KDV, doğrudan vergilendirme, dolaylı vergiler ve idari işbirliği alanlarını kapsamaktadır. Bu maddeler AB'nin vergi uyumlaştırması amacına hizmet etmektedir (Ulutaş, 2007: 45).

Kurucu Antlaşma'nın 90. maddesinde (eski 95. madde) *“Hiç bir üye devlet, diğer üye ülkelerin ürünlerine yerli ürünlere uygulanandan daha yüksek, doğrudan ya da dolaylı vergi koyamaz”* hükmü yer almaktadır. Bu madde ile üye devletlerin, diğer üye devletlerin ürünlerine yerli ürünlerin dolaylı olarak korunmasını sağlayacak nitelikte bir iç vergilendirme uygulamalarını yasaklamaktadır. Özellikle, 90. madde, üye devletlerin vergi yasalarının ayırmacılık yapmama prensibine uymasını sağlamayı öngörmektedir.

Buna göre vergi önlemleri doğrudan ya da dolaylı olarak, yerli bir ürünün rakiplerine karşı korunmasını sağlayamaz. Tek pazarın malların serbest dolaşımını sağlama hedefine dayanan bu prensiple, aynı nitelikteki ürünler arasında farklı vergi uygulamaları yasaklanmaktadır. Farklı vergi uygulaması, ürünün niteliğinin farklı olmasından kaynaklanması halinde yasaldır. 90. madde vergi yasalarının ayırmacılık yapmaması ilkesine dayanır ve üye devletlerin yerini ya da üreticisini esas alınarak bir ürünün, aynı nitelikteki ürünler arasında ayırmacılığa sebep olacak şekilde vergilendirilmesini yasaklamaktadır. Üye devletlerin yetkilerine getirilmiş bazı dolaylı sınırlandırmalar da bulunmaktadır.

Avrupa Birliği uygulamakta olduğu vergi politikasını, vergi uyumlaştırması düzenlemeleri ile uygulamaktadır. Vergi uyumlaştırmasının sağlıklı ve sağlam temellere dayandırılması, hukuki altyapısının olmasına ve konseyin bu konuda direktif çıkarmasına bağlı durumdadır. Bu direktiflerin büyük bir ağırlığını da dolaylı vergiler oluşturmaktadır. Bunun temel nedeni ise

Avrupa Birliği'nin ortaya çıkmasının ana ilkelerinden birini oluşturan mal ve hizmetlerin serbest dolaşımı ile ilgilidir (Tavşancı, 2005: 112).

Avrupa Birliği'nin her yönüyle uyumlaştırılmış ya da yakınlaştırılmış bir vergi politikası henüz bulunmamaktadır. 1960'larda başlayan, vergilendirmenin uyumlaştırılması ve üye ülkeler arası işbirliği çalışmaları yavaş yürümüştür ve halen devam etmektedir (Tokatlıoğlu, 2004: 88).

Ancak Avrupa bütünleşmesinin temelini oluşturan Roma antlaşması, iktisat ve maliye politikasını ortak politika alanı olarak kabul etmemiştir. Bu nedenle vergilendirmede de ortak bir politika öngörülmemiş, vergi ile ilgili düzenlemeler, üye devletlerin egemen yetkileri kapsamında bırakılmıştır. Vergi ile ilgili yaklaşım, sadece, üye ülkelerin kendilerine özgü vergi sistemlerinin ortaya çıkardığı haksız rekabet ortamlarının önlenmesi yönünde bir uyumdan oluşmaktadır. Buna göre topluluk düzeyindeki vergisel önlemler, üye ülkeler arasında ayırıcı vergilemenin önlenmesi, çifte vergilemenin önlenmesi ve vergi kaçakçılığı ile mücadelede birlikte, üye ülkelerin ulusal vergi yasalarını uyumlaştırılmasını kapsamaktadır (Tokatlıoğlu, 2004: 88).

AB'nin genel KDV sistemini düzenleyen 2006/112/EC Direktifi'nin 183. maddesi indirilme hakkı olduğu halde girdi KDV'nin fazlalığından dolayı indirilemeyen, diğer bir deyişle mükellef üzerinde yük olarak kalan KDV için uygulanacak olan süreci açıklamaktadır.

2006/112/EC Direktifi'nin 183. maddesine göre, *“Belirli bir vergi döneminde, indirim KDV tutarı borçlanılan KDV'nin tutarını aştığı takdirde, Üye Devletler belirleyecekleri şartlar uyarınca geri ödeme yapabilir veya fazlalığı bir sonraki döneme yönlendirebilirler. Bununla birlikte, Üye Devletler, fazlalık miktarı önemsiz olduğu takdirde geri ödeme veya taşımayı reddedebilir”*.

183. madde hükmü uyarınca, belirli bir vergi döneminde indirilecek vergilerin tutarı ödenmesi gereken vergilerin tutarını aşması halinde, Üye

Devletler koşullara uygun olarak aşan tutarın iade edilmesini veya izleyen döneme taşınmasını belirleyebilirler. AB yesi ülke düzenlemeleri çerçevesinde KDV mükelleflerinin ilgili dönemde bu Şekilde ortaya çıkan KDV alacaklarını özel bir kurala bağlı olmaksızın nakit olarak iade talep etmek veya izleyen döneme taşımak hakkı bulunmaktadır (Kılıç, 2009: 60).

İlgili dönemde indirilecek KDV'nin denecek KDV'yi aşması sonucunda mükellef üzerinde kalan KDV yükünün başka koşullara tabi olmaksızın nakden iade alınabilir olması, AB'nin KDV uygulaması ile lkemizdeki KDV uygulaması arasındaki en temel ayrışma noktası olarak görünmektedir. Ülkemiz uygulamasında; istisnalardan, indirimli orandan, kısmi KDV tevkifatından, fazla ve yersiz ödenen vergilerden ve uluslararası anlaşmalardan kaynaklanan iade doğurucu işlemler dışında mükellef üzerinde kalan yükün iade alınabilmesi imkanı yoktur. Bu kapsama girmeyen KDV, indirimle giderilemediğinde sonraki döneme devretmek zorundadır (İnaltong, 2017:61).

Avrupa Birliği lkelerinde vergi gelirleri ye devletlerin en önemli gelir kaynağını oluşturmaktadır. Avrupa Birliği ortalamasında vergi gelirleri GSYİH'nin yüzde 37,1'ni oluşturmaktadır. Danimarka ve İşve gibi ülkeler ele alındığında bu oranın GSYİH'nin yüzde 49'a varan kısmına ulaştığı görülmektedir. Vergi gelirlerinin temel vergi kalemlerine dağılımı her Avrupa Birliği ülkesinde aynı oranda olmamasına karşın, gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV tüm ülkelerde en önemli vergi kalemleri durumundadır (Kılıç,2009: 55).

AB uygulamasında temel kural, indirilecek KDV'nin hesaplanan KDV'den fazla olması halinde indirimle giderilemeyen KDV'nin iadesidir. İade hakkı isteğe bağlı olarak izleyen döneme taşınabilmektedir. İade hakkı doğduğu halde iade istenmemesi, söz konusu mükellefin izleyen yakın dönemde denecek KDV'sinin çıkacak olması veya yapılacak bir sermaye (yatırım) malı alımı nedeniyle üstlenilecek olan yüksek tutarlı KDV girdisinin oluşacağını öngörmesi gibi nedenlere dayanabilir.

AB ortalamasında toplam vergi gelirlerinin %20,2'sini oluşturan gelir vergisi, Danimarka'da toplam vergi gelirlerinin %49,9'nu Fransa'da ise %18'ini oluşturmaktadır.

Tüketim vergisi ise, hem AB ortalamasında, hem de AB ülkelerinde milli düzeyde, toplam vergi gelirlerinin önemli bir bölümünü oluşturan bir vergi çeşididir. Vergi gelirlerinin bu derece önem kazandığı Avrupa Birliği ülkelerinde, vergi ihmal ve kaçırma suçlarıyla mücadele, vergi ile ilgili birimlerle sınırlı kalmayıp tüm devlet örgütünde yaygınlaşmıştır. Bu ülkelerde vergi, sadece devletin bu konuyla ilgili birimlerini değil, tüm genel örgütlenme mantığını ve ilkelerini ilgilendirmektedir.

Vergi denetiminin yeterince sıkı olmadığı ortamlarda, yüksek vergi oranları karşısında vergi mükelleflerinin, vergi kaçırma suçlarına daha eğilimli olduğu görülmektedir. Bu nedenle birçok Avrupa Birliği ülkesi, vergi oranlarını yüksek tutmak yerine, vergi matrahını genişletmek ve tahsilini geniş bir tabana yaymak politikası amaçlamaktadır (Süer, 1999: 240-241).

Bu durum büyük ölçüde üye devletlerin vergi rejimleri arasında önemli farklılıklar olması nedeniyle, ortak bir paydaya gelme güçlüğünden kaynaklanmaktadır. Diğer bir neden ise, vergilendirmenin ulusal egemenliğin temel taşlarından birini teşkil etmesi ve ekonomi politikalarının bir parçası olması dolayısıyla devletlerin, bu alanda politika belirleme yetkisini bütünüyle uluslar üstü bir otoriteye bırakmaktan kaçınmalarıdır (Tokatlıoğlu, 2004: 88).

Tam anlamıyla bir ekonomik bütünleşmeden söz edebilmek için parasal alanda olduğu gibi mali alanda da merkezi bir otoritenin kurulması ve tüm birlik düzeyinde ortak bir politikanın yürütülmesi gerekir. Bu maliye politikasının temel aracı olan vergi konusunda da geçerlidir. Dolayısıyla bütünleşme sürecinde üye ülkelerin vergi sistemlerinde uyumlaştırmaya girmek, son aşamada tüm ülkeler için tek bir politikayı benimsemek zorunludur (Tokatlıoğlu, 2004: 88).

### 3.4. AB Ülkelerinde Tevkifat Uygulamasının Değerlendirilmesi

Ülkelerin, bireylerin ve kurumların yatırım ve üretim kararlarını cezbetmeye ve üretim faktörlerini ve özellikle sermaye dolaşımını etkilemeye çalışması uluslararası vergi rekabetine sebep olmaktadır. Küreselleşme ile birlikte sermayenin ülkeler arasında serbestçe dolaşımı her şeyden önce ülkelerin vergi sistemleri ve vergi politikaları etkilenmektedir. Uluslar arası alanda ülkeler ulusal vergi politikalarını yabancı sermayeyi çekecek şekilde düzenlemeye başlamışlar, vergi politikalarını rekabet aracı olarak kullandıkları bir süreç içerisine girmişlerdir (Kılıç, 2009: 70).

Avrupa Birliği ülkeleri de vergi politikalarının rekabet aracı olarak kullanıldığı bu sürece katılmış ve 1990'lı yıllarda başlayıp 2000'li yıllarda da devam eden vergi reformları ile vergi sistemlerinin daha basit ve anlaşılır olması amacını gütmüşlerdir. Yapılan vergi reformları ile Estonya gibi birliğe sonradan dahil olan bazı Avrupa Birliği ülkelerinde vergi yükü dolaysız vergilerden dolayı vergilere doğru kaydırılması hedeflenmiştir.

Örnek olarak vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranlarının özetlendiği verilerden anlaşıldığı gibi 2004 yılında dolaylı vergilerin GSYİH'ya oranı yüzde 12.4 iken 2006 yılında yüzde 13.7 yükselmiş aynı dönemde dolaysız vergilerin GSYİH'ya oranı yüzde 8'den yüzde 7.1'e düşmüştür.

Yine vergi reformları çerçevesinde kurum kazançları üzerindeki yükleri azaltma eğilimine girmişler bu amaçla kurumlar vergisi oranlarını düşürmüşlerdir. Örneğin yine Estonya'da 2004 yılında yüzde 26 olan kurumlar vergisi oranı her yıl yüzde 1 azaltılarak 2011 yılında yüzde 18'e düşürülecektir. Almanya'da da 1998 yılında yüzde 45 olan kurumlar vergisi oranı 2008 yılında yüzde 15'e düşürülmüştür (Kılıç, 2009: 71-72).

Ülkelerin en önemli vergi kaynakları arasında yer alan KDV hakkındaki en güncel çalışmalardan biri olan OECD'nin "*Tüketim Vergisi Eğilimleri 2016*" adlı raporu, geçmişten bugüne KDV'nin gelişimini açık bir şekilde ortaya koymuştur. Adı geçen raporda yer aldığı üzere; KDV uygulaması yıllar içerisinde tüm dünyaya yayılmış, ülkelerin uyguladığı KDV oranları günümüze yaklaştıkça yükselmiş ve böylece KDV, toplam vergi gelirleri içerisinde sürekli



yükselen bir trend göstermiştir. Günümüzde KDV'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %20 gibi oldukça yüksek bir oran ile ifade edilmektedir. Yine KDV'nin GSYİH'ye oranı neredeyse %7'ye yükselmiştir (Artar, 2017: 1424).

Tüm bu bilgiler ışığında, ülkelerin bütçe gelirlerinin vazgeçilmez bir unsuru haline gelen KDV'nin gün geçtikçe öneminin arttığını ve gelecekte de bu önemin artarak devam edeceğini söylemek mümkündür.

Genel olarak bir çok AB ülkesinin vergi oranlarının düşürülmesi ile sonuçlanan vergi reformlarına gittikleri görülmektedir. Ancak bu reformlar AB ülkelerinin aralarında vergi rekabeti yaşanmasına sebep olmuştur. Örneğin AB içinde faiz gelirlerinin vergilendirilmesi konusunda önemli bir teşvik rekabeti yaşanmış ve bu yüzden vergilendirilmesinde güçlüklerle karşılaşmıştır. Bazı ülkelerin bu alanda önemli vergi kayıpları yaşamaları söz konusu olmuştur. Faiz geliri üzerindeki vergi yükünün farklı olması, rekabet şartlarını etkileyebilmekte ve tasarrufların faizler üzerindeki verginin düşük olduğu ülkelere kaymasına sebep olmuştur.

Zararlı vergi rekabeti ile mücadele anlamında AB'nde sermayeden elde edilen gelirlerin etkin bir şekilde vergilendirilmesinin sağlanması amacıyla faiz gelirleri üzerinden tevkifat yapılması öngörülmüştür.

Tüm üye ülkelerde düşük oranlı bir vergi kesintisi öngörülerek bir yatırımcının diğer üye bir ülkede kendi ülkesinden daha özendirici şekilde vergilendirilmesini önlemek ve vergi idareleri arasındaki bilgi iletişimini geliştirmek gerektiği düşüncesi ile tüm üye ülkelerde tasarrufların vergilendirilmesi ile ilgili olarak bir düzenleme yapmıştır (Özdemir, 2006: 159).

Kişilerin bir işyeri açmaksızın elde ettikleri gelirleri üzerinden yapılan tevkifat ise nihai vergi niteliğinde olduğu görülmektedir. Genel olarak Avrupa Birliği ülkelerinde tam mükellefe tabi kişilerin tevkifata tabi olan gelirleri diğer gelirleri ile birlikte beyan edilmekte ve tevkif yoluyla ödenen bu vergiler mükelleflerin beyanı üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir.

KDV tevkifatı AB üyesi ülkeler arasında da gittikçe yaygın hale gelmektedir. Avrupa Birliği Komisyonu, 28 Kasım 2006 tarihli 2006/112/EC Konsey Direktifine (KDV Direktifi), vergisel yolsuzluklar, vergi aşınması gibi sorunlarla mücadele edebilmek için, vergi kaçırmaya müsait olduğu düşünülen bazı işlemler itibariyle geçici olarak KDV tevkifatı uygulaması getirilebilmesine imkân tanıyan bir öneriyi kabul etmiştir (Çakıcı, 2012: 27).

### 3.5. Diğer Bazı Ülkelerde Tevkifat ve İade Uygulamaları

Bu bölümde diğer bazı ülkelerde KDV tevkifatı, tevkifattan doğan iade ve aşamalarına değinilecektir.

Çin Halk Cumhuriyeti'nde Genel KDV oranı % 17'dir. Bazı malların satışı ve ithali % 13 oranında vergiye tabidir. Küçük ölçekteki mükellefler için ticari sektörde % 4 ve diğer sektörlerde % 6 oranı geçerlidir. İhracatta KDV oranı % 0'dır. Çin Halk Cumhuriyeti'nde ihracat ve tevkifat kaynaklı vergi iadesi uygulamasına 1985 yılında başlanmıştır. Özellikle ihracat konusunda, devlet ihracatı teşvik etmek için ihracatçılara ihraç ettikleri mallar nedeniyle yüklenmiş oldukları vergilerin bir kısmını iade etmektedir. Dünya Ticaret Örgütü'nün de kabul ettiği uygulamaya göre Çin, ülkesi dışına ihraç edilen mallar için ihracatçılara % 5 ila % 17 arasında değişen KDV iadesi yapmaktadır (Atılğan, 2005: 3).

Japonya'da KDV uygulamasının başlangıcı 1989 yılına dayanmaktadır. Genel KDV oranı %8'dir. Japonya'da 1 Nisan 2014 yılından itibaren KDV oranı %5'ten %8'e yükselmiştir. İhracat odaklı KDV iadesi başvuruları kabul edilmekle birlikte, bu uygulamanın mükellefleri teşvik etmesi amaçlanmıştır. Tevkifat uygulanan sektörler sınırlı olmakla birlikte, yerel mevzuatta belirlenmiştir. KDV iadesi süreçlerinde çok büyük bir yoğunluk yaşanmadığı söylenebilir.

Bir diğer OECD üyesi ÷lke olan Güney Kore'de KDV uygulaması 1977 yılında başlamıştır. Genel KDV oranı %10'dur. İhracat işlemlerinde oran %0 ve belirlenmiş bazı durumlar KDV'den muaftır. KDV İadesi süreci ve yasal mevzuat 01.01.2010 tarihli '*Value-Added Tax Act*' yani yerel KDV mevzuatında belirtildiği şekilde uygulanmaktadır. KDV'de tevkifat uygulanmamakla birlikte, gelir vergisinde tevkifat uygulanmaktadır (file:///C:/Users/tuerk17/Downloads/Koreantaxation2012.pdf).



## 4.BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE KDV TEVKİFATINA TABİ İŞLEMLERDE İADE UYGULAMALARI

#### 4.1. Genel Olarak Vergi Tevkifatı Uygulamasının Gelişimi

Türk Vergi Sisteminde tevkifat yöntemi uygulamasına ilk olarak 1926 yılında 755 sayılı “Kazanç Vergisi Kanunu” ile başlanmıştır. Bu tarihten önce uygulanan gelir üzerinden alınan vergileri düzenleyen kanunlarda uygulama alanı bulunmayan tevkifat yöntemi, 755 sayılı “Kazanç Vergisi Kanunu”nda yalnızca ücret gelirleri için öngörülmüştür (Doğrusöz, 1992: 19).

Ülkemizde tevkifat uygulaması AB’ye kıyasla çok daha geniş bir alana yayılmıştır. Aslında ülkemizde de tevkifat uygulaması, prensip olarak vergi kayıp ve kaçığını önlemek amacıyla getirilmiştir. Türkiye ölçeğinde tevkifat uygulaması zaman içerisinde kapsamını genişleterek devam etmiş, sonuçlarının ise teorik bazda vergi kayıp ve kaçığını önlemede etkili olacağı öngörülmüştür.

755 sayılı kanunu değiştiren 22.03.1934 tarih ve 2395 sayılı yeni “Kazanç Vergisi Kanunu” ile tevkifat uygulaması sadece ücretliler ile sınırlı kalmayıp kapsam genişletilmiştir. Ticari ve sınai müesseselerin işlerini devamlı olarak gören serbest meslek erbabının, bu müesseselerin istişare, proje tanzimi, aracılık ve takip v.b. işlerini bir defaya mahsus olsa bile görenlerin, mesleki teşekküllere mensup olmayanların, artist, şarkıcı ve çalgıcıların gelirleri de, kaynaktan kesme yönteminin kapsamına alınmıştır. 3.6.1949 tarihinde kabul edilen 5421 sayılı “Gelir Vergisi Kanunu” ile tevkifat yönteminin kapsamı daha da genişletilmiş ve belirginleşmiş, konu ayrı bir bölüm halinde düzenlenmiştir (Kılıç, 1977: 158).

Bu kanunla, ücretler, kanuna göre ücret sayılan ödemeler, menkul sermaye iratları ve serbest meslek kazançları tümüyle tevkifat yönteminin uygulama alanı içerisine alınmıştır. 5421 sayılı kanun, 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile kaldırılmış ve tevkifat yöntemi de yeni kanunda daha da geniş biçimde düzenlenmiştir (Doğrusöz, 1992: 19).

Tevkifat uygulamasının Türk vergi sistemi içerisindeki yeri sadece gelir vergisi ile sınırlı değildir. Aynı zamanda Kurumlar Vergisi Kanunu, Veraset ve intikal Vergisi Kanunu, KDV Kanunu, Damga Vergisi Kanununda da tevkifat uygulanmasına yer verilmiştir.

Verginin kaynakta kesilmesi usulü, temel olarak verginin sonradan mahsup edilmek üzere ödemenin yapıldığı esnada kesilmesi işlemidir. Dolayısıyla, kaynakta vergi kesintisi bir vergi tahsil usulüdür. Bu usulde mükellef gelirini vergisi kesilmiş olarak elde eder.

Vergi sistemimizde hem gerçek hem tüzel kişiler bünyesinde elde edilen kazançların vergilendirilmesinde genel prensip beyan esası olmakla birlikte, son yıllarda yapılan düzenlemeler neticesinde vergi tevkifatının giderek nihai vergi haline gelmekte olduğu görülmektedir. Bu durum, menkul sermaye iratları gibi bazı kazanç türlerinde daha barizdir. Verginin kolay ve güvenli toplanmasını sağlayan bu yöntem, sistemin temel uygulamasını saptırmakla birlikte vergi tahsilâtına ilişkin sonuçları yönünden tercih edilmektedir (İnaltong, 2013: 25,26).

GVK'da tevkifat uygulamasına ilişkin düzenlemeler aynı kanunun IV kısım III. bölümde vergi tevkifatı ve muhtasar beyanname başlığı altında yer almaktadır.

GVK'nın 94. maddesinde "vergi tevkifatı" başlığı altında, kimlerin, hangi ödemeler dolayısıyla ve hangi oranda tevkifat yapacakları düzenlenmiştir. Aynı kanunun 96. maddesinde vergi tevkifatında uygulanacak esaslar başlığı altında vergi tevkifatının, 94. madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanacağı, hesaben ödemedен kastedilen, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü işlem ve kayıtları ifade ettiği, vergi tevkifatının ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılacağı ve kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde

verginin, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun vergi tevkifatına ilişkin hükümleri önceleri sadece gerçek kişilerin ticari kazançları dışındaki gelir unsurlarını kapsayan bir anlayışa sahip olmasına karşın zaman içerisinde uygulanma alanını genişletilerek kurum kazançlarını da kapsamış ve kurum kazançlarına ilişkin tevkifat gelir vergisi kanunu içerisinde düzenlenmesine neden olmuştur. 10.06.1949 tarih ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda sadece dar mükellef kurumlarda tevkifat uygulamasına yer verilmiştir. Ancak bu durum 21.06.2006 tarih ve 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanununda düzeltilmiş ve tam mükellef kurum kazançlarından da yapılacak tevkifat yeni Kurumlar Vergisi Kanunu içerisinde yer almıştır.

Vergi tevkifatı esas itibariyle önceden tahsil işlemi olup, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben yapılmaktadır. Yıllık beyanname gösterilmiş gelire dahil kazanç ve iratlardan kesilmiş olunan vergiler, mükellefin beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilir.

Mahsup işlemi açısından bakıldığında vergi tevkifatı, verginin önceden tahsil edilmesi, yahut da sorumluları tarafından önceden ödenmesi özelliğini taşır. Ancak kesinti yoluyla ödenen vergilerde istihkak sahipleri ayrıca yıllık beyanname vermeye mecbur değillerse, tevkifatın ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır ve kesilen veya kesilmesi gereken vergiler yıllık verginin yerine geçer. Bu yönüyle vergi tevkifatı nihai bir vergileme özelliği taşır (Doğrusöz, 1992: 23).

Türk Vergi Sisteminde tevkifat uygulamasına yer verilen bir diğer kanun 08.06.1959 tarih ve 7338 sayılı Veraset ve intikal Vergisi Kanunu"dur. Esas olarak beyan sisteminin geçerli olduğu Veraset ve intikal Vergisi"nde de tevkifat uygulaması oldukça geniş biçimde yer almaktadır. Türk Vergi Sisteminde tevkifat uygulaması sadece dolaysız vergilerde değil aynı zamanda dolaylı vergilerde de yer almaktadır. Temel amacı vergi güvenliğinin sağlanmasına yönelik olan KDV'nde tevkifat uygulaması, KDVK'nın 9.

maddesine dayanılarak çıkarılan çeşitli tebliğlerde düzenlenmiştir. İlk olarak 21.07.1985 tarihinde, 15 no'lu KDVGVT ile yurtdışından sağlanan hizmetlerde uygulanmaya başlanmıştır. Daha sonra 21.03.1986 tarihinde GVK'nın 18. maddesine giren işlerde ve 16.12.1988 tarihinde 30 no'lu KDVGVT ile de kiralama ve reklam verme işlemlerinde sorumluluk uygulaması kapsamında tevkifat yapılmaya başlanmıştır.

Tevkifat uygulaması 1996 yılında hurda metal teslimleri ile tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason imalatına da getirilmiştir. Daha sonra bunları hurda plastik malzeme, atık kağıt ve hurda cam teslimleri izlemiştir. 1998 yılında, sınır ticareti kapsamında vergisiz getirilen akaryakıtın yurt içinde satılması işleminde taşımacılar tarafından vergi beyan edilmediği tespit edildiğinden, bu tür akaryakıt satışlarında da KDV tevkifatı yapılması öngörülmüştür. 2003 yılında bazı kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan hizmetler de tevkifat kapsamına alınmıştır.

Diğer taraftan 2004 tarihinden itibaren hurda metal, hurda ve atık plastik, kağıt ve cam teslimleri 5035 sayılı kanunla KDV'den istisna edilmek suretiyle tevkifat kapsamından çıkarılmıştır. 01.08.2005 tarihinden itibaren külçe bakır teslimleri tevkifat kapsamına alınmış ve 01.12.2005 tarihinden itibaren bunun yanısıra bakırdan mamul diğer mallar da dahil edilmiştir.

Daha sonra işgücü hizmetleri de KDV tevkifatı uygulanacak işler kapsamına dahil edilmiştir. 26/04/2014 tarihine kadar yayımlanmış 123 adet KDV tebliği kaldırılarak tek bir tebliğ altında birleştirilmiş ve KDV Genel Uygulama Tebliği yayımlanmıştır. Bu tebliğ ile Mevzuattaki ve uygulamadaki aksaklıkların önüne geçilmeye çalışılmıştır. Zaman içerisinde günün şartlarına göre çeşitli düzenlemelerle kapsam değiştirilmektedir.

Türk Vergi Sisteminde tevkifat yönteminin uygulandığı bir diğer kanun da Damga Vergisi Kanunudur. 11.07.1964 tarih ve 488 sayılı damga vergisi kanununun 19. maddesinde istihkaktan kesinti suretiyle ödeme şekli düzenlenmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre KDV Tevkifatı uygulaması mükelleflerin isteğine bırakılmamış, zorunlu olarak uygulanması mümkün kılınmıştır. Tebliğde; “*KDV tevkifatı ihtiyari bir uygulama olmayıp, Maliye Bakanlığınca tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması zorunludur. Diğer taraftan, Maliye Bakanlığınca tevkifat kapsamına alınmamış işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması mümkün değildir.*” şeklinde belirtilmiştir.

## **4.2. KDV’nde Tevkifat Uygulaması**

Türk Vergi Sisteminde harcamalar üzerinden alınan vergilerde tevkifat uygulamasına KDV ve damga vergisinde yer verilmiştir.

### **4.2.1. KDV Tevkifat Uygulamasında Vergiyi Doğuran Olay**

Tevkifat kapsamında bulunan teslim ve hizmetlerde vergiyi doğuran olay bakımından özellikli bir koşul söz konusu olmayıp, bu işlemlerle ilgili olan KDV'nin beyan edileceği dönemi 3065 sayılı Kanununun 10. maddesinde bahsedilen vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle gerçekleşir.

Vergiyi Doğuran Olay;

- Mal teslimi veya hizmet ifası durumlarında, malın teslimi veya hizmetin yapılması,
- Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,
- Kısmi kısmi mal teslimi veya hizmet yapılması sürekli olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısmi hizmetin yapılması,
- Komisyoncular vasıtasıyla veya belirli bir tarihe kadar satışı yapılmak suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,



- Malın alıcıya veya onun adına hareket eden kişi veya kurumlara gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyecisi veya sürücüye tevdi,
- Su, gaz, ısıtma, elektrik, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,
- İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması halinde, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tesciliyle,
- İkametgâhı, işyeri, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan transit taşımacılık ile taşımacılıkta gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması,
- 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi.

#### **4.2.2. KDV Tevkifatının Beyanı**

Tevkifat, genel bütçeli idareler hariç olmak üzere, tevkifata tabi işlemin gerçekleştirildiği dönem içinde vergi sorumlularına ait olan 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilir.

Bu çerçevede, işleme ait fatura ya da benzeri belge izleyen ay içinde düzenlense dahi sorumlu sıfatıyla beyan, işlemin gerçekleştiği dönemin beyan süresi içinde yapılır. Kısmi tevkifat uygulamasında satıcının mükellef sıfatıyla 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edeceği bölüm de aynı dönemde beyan edilir.

Hizmet işlemlerinde, hizmetin ay sonunda tamamlanması halinde de fatura izleyen ayda düzenlense bile yukarıda anlatıldığı şekilde adımlar izlenerek işlem tamamlanır. İşlem bedelinin ödenmemesi halinde, işleme ait faturanın zamanında düzenlenmemesi durumunda ya da alıcıya geç gelmesi veya hiç gelmemesi halinde tevkifatın yapılıp yukarıda belirtilen zaman dilimi içinde sorumlu tarafından beyan edilmesine engel bir durum oluşturmayacaktır.

Genel bütçeli idareler dışında kalan vergi sorumluları tevkif ettikleri vergiyi, vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan ederler. Bunların başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetlerinin bulunmaması ve dolayısıyla 1 No.lu KDV Beyannamesi vermemeleri bu uygulamaya engel oluşturmaz (Durmuş, 2011: 111).

2 No.lu KDV Beyannamesi, tevkifata tabi işlemlerin bulunduğu dönemlerde verilir. Gerçek usulde KDV mükellefleri (KDV 1 vergi türünden mükellef sicilinde vergi dairesine kayıtlı olanlar), tevkifata tabi tutulan KDV'nin beyanında 1015B Beyanname kodlu KDV2 Beyannamesini, gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunmayanlar (Genel bütçeli idareler haricindeki kamu kurum ve kuruluşları dahil) ise söz konusu verginin beyanında 9015 Beyanname kodlu KDV 2 Beyannamesi ile sorumluluklarını tamamlarlar.

Genel bütçeli idareler, tevkif ettikleri KDV için sorumlu sıfatıyla beyanda bulunmazlar, tevkif edilen KDV doğrudan muhasebe birimlerince gelir olarak kayıt altına alınır.

Ayrıca, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli cetvel de bulunan idare, kurum ve kuruluşların tevkifat uygulaması gereken alımlarına ait bedellerin, genel bütçe ödenekleri dışındaki bir kaynaktan karşılanması halinde tevkif edilen KDV, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenecektir.

Tevkifat, KDV Genel Uygulama Tebliği kapsamında olan mal ve hizmetleri satın alan veya adına fatura ve benzeri belge düzenlenen sorumlu tarafından yapılarak, yukarıdaki belirlenmiş adımlar çerçevesinde 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilerek ödenecek veya doğrudan muhasebe birimlerince ilgili Bütçe hesabına gelir kaydı yapılacaktır.

KDV mükellefiyeti bulunmayan BSMV mükelleflerinin, 2 No.lu KDV Beyannamesini kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesine sunmaları gerekmektedir.

Ancak, bankaların tevkif ettikleri vergiyi, ödemeyi yapan şubeler bazında, şubelerin bağlı buldukları vergi dairesine beyan edip ödemeleri de mümkündür.

Bu tercihi yapan bankaların, bir dilekçe ile önceden genel müdürlüğün bağlı olduğu vergi dairesine, tevkif edilen vergiyi şubeler bazında beyan edileceğini, yazılı şekilde bildirmeleri zorunludur. Bu bildirim için yazının bir örneği, genel müdürlük tarafından şubelere gönderilir, şubeler ise kendi bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz edilmek suretiyle sorumlu sıfatıyla beyan, etmeye başlarlar (Durmuş, 2011: 112).

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

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

b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

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

- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,

- Döner sermayeli kuruluşlar,

- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,

- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,

- Bankalar,

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

- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,

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

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

- Payları Borsa İstanbul (BİST)A.Ş.nde işlem gören şirketler,

- Kalkınma ve yatırım ajansları.

Bu kapsamda tevkif edilen vergiler, vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV Beyannamesi ile yetki alanı içerisinde bulunan vergi dairesine, KDV Genel Uygulama Tebliğinin KDV'nin beyanı, bölümündeki açıklamalara göre beyan edilip kanuni süresi içerisinde ödenir.

#### **4.3. Kısmi Sorumluluk Nedeniyle Tevkifat Yapılacak Hizmetler**

KDV Uygulama Genel Tebliğinin kısmi tevkifat ile ilgili bölümüne göre kısmi tevkifat kapsamındaki işlemlerin tamamı "*hizmet*" niteliğinde olup, "*teslim*" mahiyetindeki işlemler bu bölüm kapsamına girmemektedir.

Bu sebeple, kısmi tevkifat ile ilgili bölüm kapsamında tevkifat uygulayacak alıcıların tevkifat kapsamına giren hizmetlerde kullanılmak üzere piyasadan yapacakları mal alımlarında (Tebliğin (I/C-2.1.3.3) bölümü kapsamındaki mallar hariç) tevkifat uygulanmayacaktır.

Ancak, kısmi tevkifat ile ilgili bölüm kapsamına giren hizmetleri ifa edenlerin bu amaçla kullandıkları mallara ait tutarlar hizmet bedelinden düşülmeyecek; tevkifat, kullanılan mallara ait tutarlar da dahil olmak üzere toplam hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarına göre belirlenecektir.

KDV Uygulaması Genel Tebliğinde bu konu ile ilgili olarak yer alan örnek aşağıdaki gibidir, bu örnekte tevkifat uygulanacak olan konu özelinde tevkifat hesaplaması yapılmıştır.

**Örnek:** Bir banka şubesi bahçe duvarının inşası işini, malzeme bankaya, işçilik müteahhide ait olmak üzere 4.000 TL + 720 TL KDV karşılığında ihale etmiştir. Banka şubesi, kum, demir, çimento, tuğla, briket vb. malzemeyi piyasadan 6.000 TL + 1.080 TL KDV'ye temin etmiştir. Banka şubesi, malzemelerin alımı sırasında tevkifat uygulamayacak, müteahhidin yapacağı 4.000 TL tutarındaki hizmete ilişkin 720 TL KDV üzerinden ise Tebliğin (I/C-2.1.3.2.1) bölümü gereğince tevkifat uygulanacaktır.

Banka şubesinin, bahçe duvarı yapım işini malzemeler de müteahhide ait olmak üzere 10.000 TL karşılığında ihale etmesi halinde, müteahhidin faturasında malzeme ve işçilik tutarları 6.000 TL ve 4.000 TL olarak ayrı ayrı gösterilse bile, 10.000 TL tutarındaki toplam bedel üzerinden hesaplanacak 1.800 TL KDV'ye, yapım işleri için geçerli olan oranda tevkifat uygulanacaktır.

KDV Tevkifatında önemsenmesi gereken diğer çok önemli bir nokta da bütün hizmetlerin tevkifat kapsamına alınmış olmasıdır. Tebliğde hizmet kalemlerinden 12'si hizmetin niteliğine göre ayrı ayrı sayılmıştır. Bu sayılan 12 kaleme bakıldığında bir ekonomi içinde var olan tüm hizmetlerin sayıldığını görebiliriz. Ancak farklı bir durum oluşması ve bu bölümde bir hizmet türü sayılmamış bir şekilde kalmış olabilme durumuna göre, bu tevkifatın dışında kalmamalıdır düşüncesiyle Tebliğin "2.1.3.2.1.3. başlığı altında "Yukarıda Belirlenenler Dışındaki Hizmetler" başlığı kullanılmıştır.

Hizmette dört ayrı tevkifat oranı belirlenmiştir. Hizmetle ilgili 5 alanda 9/10 gibi neredeyse KDV'nin tamamı kadar belirlenmesi önemlidir. Bu hizmet alanlarında tevkifat oranı en yüksek olarak belirlenmiştir. Diğer hizmet türlerinde ise 2/10, 5/10 ve 7/10 gibi tevkifat oranları uygulanmıştır (İleri, 2015: 95).

Aşağıda kısmi tevkifat uygulanan işlemler tek bir tabloda yer almaktadır.

**Tablo. 1 Tevkifat Tablosu**

| <b>KDV TEVKİFAT TABLOSU</b>   |   |                       |
|---|---|-----------------------|
| <b>Hizmetin Cinsi</b>   | <b>Hizmetin verildiği Kuruluşlar</b>  | <b>Tevkifat Oranı</b> |
| Yapım işleri ile bu işlere ait mimarlık mühendislik etüt proje hizmetleri | 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkilettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,   | 2/10                  |
|   | *Kanunla kurulan kurum ve kuruluşlar,<br>*Döner sermayeli kuruluşlar,<br>*Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,<br>*Emekli ve yardım sandıkları,<br>*Bankalar,<br>*KİT'ler,<br>*OSB'ler,<br>*Yarıdan fazla hissesi yukarıdaki kurumlara ait işletmeler,<br>*İMKB de işlem gören firmalar, |                       |
| Etüd-Plan-proje, danışmanlık, denetim                                     | 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkilettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,   | 9/10                  |
| Makine, Teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım        | 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkilettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,   | 5/10                  |
|   | *Kanunla kurulan kurum ve kuruluşlar,<br>*Döner sermayeli kuruluşlar,<br>*Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,<br>*Emekli ve yardım sandıkları,<br>*Bankalar,<br>*KİT'ler,<br>*OSB'ler,<br>*Yarıdan fazla hissesi yukarıdaki kurumlara ait işletmeler,<br>*İMKB de işlem gören firmalar, |                       |

|   |   |      |
|---|---|------|
| Yemek Servisi Hizmetleri<br>(Konser, fuar, kutlama,<br>parti,<br>kokteyl, davet, kongre,<br>seminer, panel, tanıtım ve<br>benzeri hizmet alımları<br>dahil<br>tevkifat yapılacak)   | 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkilettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri, | 5/10 |
| İşgücü temin hizmetleri<br>ve<br>Özel Güvenlik Hizmetleri   | Tüm KDV Mükellefleri  | 9/10 |
| Fason Tekstil,<br>Konfeksiyon<br>Çanta ve Ayakkabı<br>Dikimi  | Tüm KDV Mükellefleri  | 5/10 |
| Spor Kulüplerinin Yayın,<br>Reklam ve İsim Hakkı<br>Gelirlerine Konu İşlemler   | Tüm KDV Mükellefleri  | 9/10 |
| Servis Taşımacılığı   | Tüm KDV Mükellefleri  | 5/10 |
| Bakır, Çinko ve<br>Alüminyum Teslimler  | Tüm KDV Mükellefleri  | 7/10 |
| Hurda ve Atıklardan Elde<br>Edilen Kauçuk ve Plastik<br>Hammade   | Tüm KDV Mükellefleri  | 9/10 |
| Ağaç ve Orman Ürünleri<br>(Tomruk, Odun, kereste,<br>kırpıntı atık vb.<br>mahiyetinde olmayan<br>mobilya, kapı- pencere<br>doğraması, döşeme<br>malzemesi, sunta, levha,<br>mdf, rabıta, lambri,<br>süpürgelik ve banzeri<br>ürünlerin tesliminde<br>tevkifat yapılmayacaktır | Tüm KDV Mükellefleri  | 9/10 |
| Yapı Denetim Hizmetler  | Tüm KDV Mükellefleri  | 9/10 |
| Turistik Mağazalara<br>verilen müşteri bulma<br>hizmetleri  | Tüm KDV Mükellefleri  | 9/10 |
| Temizlik, Çevre ve Bakım  | Tüm KDV Mükellefleri  | 7/10 |
| Külçe Metal teslimleri  | Tüm KDV Mükellefleri  | 7/10 |
| Hurda ve Atık Teslimleri<br>(İstisnadan<br>vazgeçildiğinde)   | Tüm KDV Mükellefleri  | 9/10 |
| Pamuk, tiftik, yün ve<br>yapağı ile ham post ve<br>deri teslimler   | Tüm KDV Mükellefleri  | 9/10 |

|                                     |   |      |
|-------------------------------------|---|------|
| Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri | 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkilettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,   | 5/10 |
|                                     | *Kanunla kurulan kurum ve kuruluşlar,<br>*Döner sermayeli kuruluşlar,<br>*Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,<br>*Emekli ve yardım sandıkları,<br>*Bankalar,<br>*KİT'ler,<br>*OSB'ler,<br>*Yarıdan fazla hissesi yukarıdaki kurumlara ait işletmeler,<br>*İMKB de işlem gören firmalar, |      |

**Kaynak:** <http://web.iyte.edu.tr/strateji/dosya/YeniKDVTevkifatTablosu.pdf>

Tevkifata tabi işlemler dolayısıyla satıcılar tarafında düzenlenecek belgelerde; “İşlem bedeli, Hesaplanan KDV, Tevkifat Oranı, Alıcı Tarafından Tevkif Edilecek KDV Tutarı, Tevkifat dahil Toplam Tutar ve Tevkifattan Sonra Tahsil Edilmesi Gereken Toplam Bedel (Tevkifat Hariç Toplam Tutar)” ayrıca gösterilecektir. Bu fatura satıcı açısından, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV’ye tevkifat uygulandığını tevsik eden belge özelliğini de taşımaktadır (Akyol, 2012: 52).

#### **4.3.1. Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri**

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde, alıcılar tarafından (3/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Bu bölüm kapsamına giren hizmetler tebliğde bulunan şekliyle aşağıda sıralanmaktadır.



- Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, dekapaj, taşkın koruma ve benzerlerine ilişkin her türlü inşaat işleri.
- Yukarıda sayılan yapılar ve inşaat işleri ile ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, ısıtma-soğutma sistemleri, ses sistemi, görüntü sistemi, ışık sistemi, tamamlama, boya badana dahil her türlü bakım-onarım, dekorasyon, restorasyon, çevre düzenleme, dekapaj, sondaj, yıkma, güçlendirme, montaj, demontaj ve benzeri işler. Bu işler, yukarıda belirtilen yapılarla ilgili olmakla birlikte inşaat işinden sonra veya inşaat işinden bağımsız olarak yapılmaları halinde de bu kapsamda tevkifata tabi tutulur.
- Yapım işleri ile birlikte ifa edilen; mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dâhil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri hizmetler. Bu hizmetler yapım işlerinden ayrı ve bağımsız olarak verildiği takdirde Tebliğin (I/C-2.1.3.2.2.) bölümü kapsamında değerlendirilir.

Yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilen yapım işlerinde, işi devreden her yüklenici tarafından, kendisine ifa edilen hizmete ait KDV üzerinden tevkifat yapılır (Akar, 2006: 143).

Bu konu ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'ndan bir mükellef tarafından görüş istenmiştir. Bu görüşün detayı aşağıda verilmektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV Grup Müdürlüğü 28.01.2015 tarihli 39044742-KDV.21.-132 sayılı özalgede; mükellef, kamu idarelerinin açtığı ihaleleri alarak yapım işi hizmeti veren firmalara alt yüklenici olarak harita ve kadastro işleri hizmeti vermesi durumunda tevkifat uygulaması ile ilgili başkanlık görüşü talep etmiştir.

Bu görüş talebine idarenin vermiş olduğu yanıt ise şu şekildedir;

Mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita(kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri işlerin ilk yüklenici tarafından yapım işinin bir kısmı ile birlikte alt yüklenicilere devredilmesi halinde, alt yüklenici tarafından düzenlenen faturalarda tevkifat uygulanır. Yapım işlerinden ayrı ve bağımsız olarak mimarlık, mühendislik etüt, plan, proje, harita(kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar plan hazırlama, ve benzeri işlerin alt yükleniciye devredilmesi halinde bu bölüm kapsamında işlem tesis edilmez Devredilen söz konusu işler için işi devreden durumna göre Tebliğin (1/c-2.1.3.2.2.) bölümü kapsamında tevkifat uygulanır. Yapım işlerinden bağımsız ve ayrı olarak verilen harita ve kadastro hazırlama hizmetini tebliğin (1/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilmesi halinde tebliğin (1/C-2.1.3.2.2) bölümü kapsamında (9/10)\* oranında KDV tevkifatı uygulanacağını ve (1/C-2.1.3.1/b) ve ayırımında sayılanlar dışındakilere karşı ifa edilmesi halinde ise KDV tevkifatı yapılmayacağı idare tarafından görüş bildirilmiştir. *\*01/10/2017 tarihinde yürürlüğe giren 14 Seri nolu tebliğ ile bu oran 3/10 olarak değiştirilmiştir.*

KDV Genel Uygulama Tebliğinde konu ile ilgili olarak yer alan örnekler aşağıdaki gibidir;

**Örnek 1:** (A) Bakanlığı tarafından yapılan enerji nakil hattı işi ihalesini (B) İnşaat A.Ş. kazanmıştır. (B) bu işe ait nakliye işlerini (C) firmasına devretmiştir. Bu durumda, (B)'nin (A)'ya, (C)'nin (B)'ye düzenledikleri faturalarda tevkifat uygulanacaktır.

**Örnek 2:** *DSİ tarafından yaptırılan bir baraj inşasında kullanılacak hazır betonun, işin asıl yüklenicisi (A) İnş. Taah. A.Ş. tarafından (B) Hazır Beton A.Ş. nden temin edilmesi durumunda, hazır betonun hazırlanması, nakli ve yerine konulması işinin belirli bir yapım işinin bölümlerini teşkil eden işlerden olması ve bu nedenle inşaat taahhüt işi olarak kabul edilmesi nedeniyle, (B) tarafından verilen hazır beton taahhüt ve temini hizmeti tevkifat uygulaması kapsamında olacaktır.*

Tevkifat uygulaması kapsamındaki işin bir kısmının alt yüklenicilere (taşeronlara) devredilmesi halinde, devir işlemlerinin yazılı bir sözleşmeye dayanıp dayanmaması tevkifat uygulaması bakımından önem arz etmemektedir.

Bu konuda Mersin Vergi Dairesi Başkanlığından talep edilen görüş ve detayı şu şekildedir;

24/02/2015 tarihli Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı mükellef hizmetleri grup müdürlüğü tarafından 18008620-130[ÖZG-2014-45]-6 sayılı *Hazır beton işinde KDV tevkifatı* konulu özalgede mükellef, imalatını yaptığı hazır betonun aynı firmanın mikserleri ile taşıtılarak müteahhit firmalara satışı işleminin KDV tevkifatına tabi olup olmadığının bildirilmesini talep etmiştir.

İdarenin görüşü şu şekildedir; hazır beton işi inşaat taahhüt işi kapsamında hizmet niteliğinde bir işlem olduğundan tevkifat uygulamasına tabi bulunmaktadır. Hazır betonun nakli ve yerine konulması işinin imalatçı firma tarafından yapılmasının uygulamaya etkisi bulunmadığı belirtilmiştir. Tebliğin (1/c-2.1.3.1) bölümünde “Belirlenmiş alıcılar” olarak sayılanlara ya da bunlara karşı yapım işini yüklenen mükellefler haricinde bulunanlara karşı ifa edilen yapım işlerinde ise KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

Alicının, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlar arasında yer almaması halinde, ilk yüklenicinin ve alt yüklenicilerin bu kapsamdaki hizmetleri tevkifata tabi tutulmaz. Ancak ilk yüklenicinin Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımı kapsamında yer alması halinde, ilk aşamada

tevkifat kapsamına girmeyen bu işin kısmen veya tamamen devredildiği alt yüklenicilerden tevkifat yapılır.

**Örnek 3:** *Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamına girmeyen (A) Ltd. Şti., yaptıracığı hizmet binası inşaatını (B) A.Ş. ne ihale etmiştir. (B), hisse senetleri BİST'te işlem gören bir şirkettir. (B), bu inşaatın su basmanı işini (C) firmasına yaptırmaktadır.*

*Bu durumda, (B)'nin (A)'ya düzenlediği faturada tevkifat uygulanmayacak, (C)'nin (B)'ye düzenlediği faturada ise tevkifat uygulanacaktır.*

*Alıcı ve ilk yüklenicinin Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamında yer alması halinde, ilk safhada tevkifat söz konusu değildir. Ancak ilk yüklenicinin bu yapım işini Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamında yer almayan alt yüklenicilere devretmesi halinde, kendisi tarafından tevkifat uygulanır.*

Tevkifata tabi olan işlerin, 3065 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde vergiden müstesna olması halinde, işlem bedelleri üzerinden KDV hesaplanmayacağı için herhangi bir tevkifat da yapılmaz. Ancak, vergiden istisna olan işlerin alt yüklenicilere devredilmesi ve alt yüklenicilerin yaptığı işlemin KDV'den müstesna olmaması halinde, alt yüklenicilerin gerçekleştirdikleri işlemler üzerinden hesaplanan KDV, KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirlenen esaslar çerçevesinde tevkifata tabi tutulur.

**Örnek 4:** *Hisse senetleri BİST'de işlem gören (X) A.Ş. ne, işlettiği limanın genişletilmesi işi ile ilgili olarak 3065 sayılı Kanununun (13/e) maddesi kapsamında verilen inşaat taahhüt işlerinin, asıl yüklenici tarafından alt yüklenicilere devredilmesi halinde, alt yükleniciler ve daha alt yüklenicilerin ifa ettikleri inşaat taahhüt (yapım) işlerinde, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamında olmamaları kaydıyla, tevkifat uygulanır.*

Mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri işlerin ilk yüklenici tarafından yapım işinin bir kısmı ile birlikte alt yüklenicilere devredilmesi halinde, alt yüklenici tarafından düzenlenen faturalarda tevkifat uygulanır. Yapım işlerinden ayrı ve bağımsız olarak mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri işlerin alt yükleniciye devredilmesi halinde bu bölüm kapsamında işlem tesis edilmez. Devredilen söz konusu işler için işi devreden durumuna göre KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.2.2.) bölümü kapsamında tevkifat uygulanır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin bu bölümünde belirtilen işlerin, yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılması halinde de alt yüklenicilere devredilen işler bakımından yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde işlem tesis edilir (Dursun, 2010: 13).

KDV Genel Uygulama Tebliğinin bu bölümü kapsamındaki işlerde, 30/4/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce ihalesi tamamlanmış işlere ilişkin faturalarda gösterilen KDV tutarı tevkifata tabi tutulmaz. (*“ihale” ibaresi, yapım işlerinin yazılı bir sözleşmeye dayanarak yaptırılmasını ifade etmekle birlikte, herhangi bir ihale düzenlenmeden taraflar arasındaki sözleşme hükümleri uyarınca gerçekleştirilen yapım işlerini de kapsamaktadır.*)

Bu kapsamda tevkifata tabi tutulmayacak yapım işlerinin yüklenicileri, 30/4/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce alt yüklenicilere devrettikleri kısımlara ait KDV üzerinden tevkifat yapmazlar. Ancak, 30/4/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce sözleşmesi imzalanan yapım işi yüklenicilerinin bu tarihten sonra alt yüklenicilere devrettikleri veya devredecekleri kısımlara ait KDV üzerinden ise tevkifat yapmaları gerekmektedir.

Konuyla ilgili olarak Yapım işlerine ilişkin olarak ocak malzemesi taşınması içinde KDV tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağına ilişkin görüşünü aşağıda ki gibi ifade etmiştir. Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığının 03.03.2015 tarih ve 16700543-130-13 sayılı özelgesinde şu şekilde görüş bildirilmiştir;

*“Talep formunuz ekindeki... A.Ş. ile yapmış olduğunuz taşeron sözleşmesinde, işin konusunun; işverenin yükümlülüğünde olan, ... İli... İlçesi çadırkent altyapı yapım inşaatı işi kapsamında birim fiyat cetveli ve tariflerinde belirtildiği iş kalemlerinden, ocak malzemesinin yüklenmesi ve işverenin... Şantiyesi... fabrikası arkası işyerine 35 km nakledilerek saha içinde uygun yere dökülmesi işi olduğu belirtilmiştir. Buna göre, ... A.Ş. tarafından Toplu Konut İdaresi Başkanlığına taahhüt edilen... İli... İlçesi çadırkent altyapı yapım inşaatı işi kapsamında, firmanızın yüklenici... A.Ş. ne vereceği ocak malzemesinin yüklenmesi ve nakledilerek saha içinde uygun yere dökülmesi hizmeti nedeniyle düzenleyeceğiniz faturalarda hesaplanan KDV'nin (2/10) oranında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.”*

#### **4.3.2. Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler**

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetlerde alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Bu bölüm kapsamına;

- Piyasa etüt-araştırma,

- Ekspertiz,

- Plan-proje,

- Teknik, ekonomik, mali ve hukuki alanda sunulan danışmanlık, müşavirlik, denetim

ve benzeri hizmetler girmektedir.

Yapım işlerinden bağımsız ve ayrı olarak verilen mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dahil), kadastro, imar

uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri hizmetler bu bölüm kapsamında değerlendirilir.

Konu ile ilgili olarak, 29/09/2014 tarihli İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV Grup Müdürlüğü 39044742-KDV.9-2291 sayılı *İnşaat projelerinde proje yönetim, kalite kontrol ve denetim hizmetleri sunan firmada tevkifat uygulaması* konulu özalgede; firma tarafından inşaat projelerinde proje yönetim, kalite kontrol ve denetim hizmetleri sunulmakta olduğu, bu hizmetin inşaat yapımını sağlayan ilgili firmaya şantiye içinde mimar ve mühendis görevlendirilerek gerçekleştirilmekte olduğu, ayrıca şirketin iştiğal konusuyla ilgili olarak; projelendirme, etüt ve planlama, ihaleye girecek firmalara bütçe çalışması yapılması, ihale dökümanı hazırlanması, teknik destek hizmeti, miktarsal ölçümler, kalite kontrol ve denetim şeklinde icra edilen hizmetlerin bir kısmının müşteri firmanın iş merkezinde bir kısmının da inşaat sahasında mimar ve mühendis görevlendirilerek gerçekleştirilmekte olduğu, söz konusu faaliyetler dahilinde iş yapılan firmalara düzenlenecek faturalardaki KDV tevkifatının nasıl değerlendirileceği, borsada işlem gören firmalara yukradıka bahsi geçen konularda hizmet verilmesi durumunda, üçüncü firmadan hizmet alınması halinde şirket adına düzenlenecek faturada KDV tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususlarında başkanlıktan görüş talep edilmiştir.

*“...Söz konusu Tebliğın; 1/C-2.1.3.2.2. Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler bölümünde tebliğın (1/C-2.1.3.1./b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetlerde alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacağı, Bu bölüm kapsamında, piyasa etüt-araştırma,ekspertiz,plan-proje, teknik, ekonomik, mali ve hukiki alanda sunulan danışmanlık,müşavirlik, denetim ve benzeri hizmetlerin girdiği,Yapım işlerinden bağımsız ve ayrı olarak verilen mimarlık, mühendislik, etüt,plan,proje, harita(kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri hizmetleri bu bölüm kapsamında değerlendireceği açıklamalarına yer verilmiştir. Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde,*

*1-Tebliği(1/C-2.1.3.1./b) bölümünde sayılanlara karşı firmaca yapım işlerinden bağımsız ve ayrı olarak verilen mimarlık, mühendislik, etüt,plan, proje, harita, kadastro, imar uygulama, her ölçekli imar planı hazırlama hizmetleri ile teknik, ekonomik, mali ve hukuki alanda sunulan danışmanlık, müşavirlik, denetim ve benzeri hizmetler kapsamına giren bütçe çalışması, ihale dökümanı hazırlanması, teknik destek hizmeti, kalite kontrol ve denetim hizmetleri, tebliğın (2.1.3.2.2.) bölümü kapsamında “Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler” kapsamında değerlendirilerek, alıcılar tarafından 9/10 oranında KDV tevkifata tabi tutulacaktır.*

*2-Payları Borsa İstanbul’da(BİST) işlem gören şirketler Tebliğın (1/C-2.1.3.1) bölümünde sayılan belirlenmiş alçılar arasında yer aldığından, söz konusu firmalardan ihale alan ve bu işe ilişkin mühendislik-mimarlık, etüt-proje işini alan yükleniciye devreden firmaya ifa edilen ve yapım işinden bağımsız olarak verilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmeti nedeniyle KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.”*

Herhangi bir teslim ya da hizmet kapsamında veya bu teslim ya da hizmetin devamı niteliğinde verilmek ve bedeli ayrıca belirlenmek kaydıyla eğitim hizmetleri danışmanlık hizmeti kapsamında değerlendirilir.

Avukatların hukuki ihtilaflarla ilgili olarak yargı mercileri nezdinde veya yargı kararlarının sonuçları ile ilgili olarak vekâlet akdi çerçevesinde (icra vb.) verdikleri hizmetler prensip olarak tevkifat kapsamına girmemektedir. Avukatların verdikleri danışmanlık hizmetleri ise tevkifata tabidir.

Avukatlarla yapılan sözleşmede avukatlık ve danışmanlık hizmetleri birlikte yer alıyorsa, bu iki unsur ayrı ayrı ücretlendirilmediğı takdirde, toplam sözleşme bedeli üzerinden tevkifat uygulanır.

Uluslararası gözetim şirketleri tarafından ifa edilen gözetim hizmetleri ile araç, makine, teçhizat ve benzerlerinin kalite kontrol ve test edilmesine ilişkin hizmet alımları da tevkifata tabidir.



Ancak, yazılı ve görsel medya takip hizmetleri ile ilan, reklâm ve benzeri hizmetler danışmanlık ve denetim hizmetleri kapsamında değerlendirilmez.

#### **4.3.3. Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri**

KDV Tebliğinin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde alıcılar tarafından **(5/10)** oranında KDV tevkifatı uygulanır.

KDV Tebliğinin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara ait veya bunlara tahsis edilen ve faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri tevkifat kapsamındadır.

Konu ile ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinde yer alan örnekler aşağıdaki gibidir;

**Örnek 1:** *Hisse senetleri B İST'te işlem gören (A) A.Ş. tarafından satın alınan kamyon şasisi üzerinde kasa, depo ve benzeri ilaveler yaptırmak suretiyle tadilat uygulanması halinde, tadilat bedelleri üzerinden hesaplanan KDV tevkifata tabi olacaktır.*

**Örnek 2:** *(A) kamu kurumu otomasyon sisteminin oluşturulması amacıyla (X) Yazılım ve Otomasyon Şirketi ile anlaşmıştır.*

*Sözleşme kapsamında otomasyon sistemlerine ilişkin yazılım temini, satış sonrası güncelleme, bakım vb. hizmetler de verilmektedir.*

*Otomasyon sisteminin ve bilgisayarların kullanımında gerekli olan işletim sistemi yazılımlarına ilişkin olarak verilen değişiklik, sorun giderme, yenileme, bakım, güncelleme ve benzeri hizmetlere ilişkin bedel üzerinden hesaplanan KDV'nin 5/10'u (A) tarafından tevkifata tabi tutulacaktır.*

Isıtma-soğutma sistemleri, havalandırma sistemi, ses sistemi, görüntü sistemi, ışık sistemi, asansör ve benzerlerine yönelik bakım ve onarım hizmetleri bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulur. Bunların ilk yapımı veya tamamen yenilenmesi ise KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.2.1.) bölümü kapsamında tevkifata tabidir.

Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtların bakım hizmetleri, bunların kendinden beklenen işlevleri sağlamak için belli aralıklarla veya gerektiği zaman yapılan faaliyetlerdir. Bu hizmet sırasında bakımı yapılan eşyanın belli aksam ve parçalarının değiştirilmesi de hizmetin ayrılmaz bir parçasıdır.

Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtların onarımı ise bozulmuş, eskimiş araçların kullanılabilir hale getirilmesinden ibarettir. Bakım hizmetinde olduğu gibi onarım hizmetinde de onarılan şeye ait bazı parçaların değiştirilmesi işin tabii bir sonucudur.

Dolayısıyla, makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait bakım ve onarım hizmetlerinin yalnızca işçilik hizmetinden ibaret sayılması söz konusu olmayıp, bu hizmetlerin gereği olarak yapılan malzeme, yedek parça ve sarf malzemesi teslimleri de bakım ve onarım hizmetine dahil bulunmaktadır.

Ancak, bu hizmetlerde kullanılacak malzeme, yedek parça, sarf malzemesi gibi malların tadil, bakım ve onarımı yaptıranlar tarafından piyasadan satın alınıp bu işleri yapanlara verilmesi halinde, malların piyasadan satın alınması sırasında, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.3) bölümünde yapılan açıklamalar saklı kalmak kaydıyla, tevkifat uygulanmaz.

Konu ile ilgili olarak, 01/06/2016 tarihli İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV Grup Müdürlüğü 21152195-130-[9-2016-02.5973]-302-1159 sayılı özalgede; Güney Bölgesi Kamu Hastaneleri Birliğine ihale sonucu ortak girişim olarak “2016, 2017, 2018 yılları Teknik Servis Bakım Onarım ve Bilgisayar Teknik Destek Hizmet Alımı” işini yapmakta olduğunu belirtilerek, bu işe ilişkin düzenlenecek faturada uygulanacak KDV oranı hakkında Başkanlıktan görüşünün bildirilmesi talep edilmiş, üney Bölgesi Kamu Hastaneleri Birliğine karşı ifa edilen yukarıda anılan hizmetlerin KDV

Genel Uygulama Tebliği'nin "2.1.3.2.3. Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri" başlıklı bölümü kapsamında değerlendirilerek, hizmetin alıcısı tarafından 5/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulması gerekmekte olduğu bildirilmiştir.

#### **4.3.4. Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri**

KDV Tebliğinin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen her türlü yemek servis ve organizasyon hizmetlerinde alıcılar tarafından **(5/10)** oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Yemek servis hizmetleri; KDV Tebliğinin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılan idare, kurum ve kuruluşların personel, öğrenci, hasta, müşteri, misafir, yolcu sıfatı taşıyan kişilerin yemek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapacakları hizmet alımlarını kapsamaktadır.

***Örnek:** Milli Eğitim Bakanlığı'nun (il veya ilçe milli eğitim müdürlüklerinin) taşınmalı eğitim kapsamında öğrencilere verilen öğle yemeği (kumanya) alımlarında, yemeği hazırlayan ve/veya dağıtımını yapan yüklenicilere yapılacak ödemelerden KDV tevkifatı yapılacaktır.*

Bedelin kendi bütçe ödenekleri dışında bir kaynaktan karşılanması, mesela Sosyal Yardımlaşma Vakfı tarafından karşılanması halinde de yemek (kumanya) alımıyla ilgili olarak tevkifat yapılacaktır.

Yemeğin, tevkifat yapmakla sorumlu idare, kurum veya kuruluşlara ait bir yerde hazırlanması (pişirilmesi) veya tüketilmeye hazır halde temin edilmesi tevkifat uygulanmasına engel değildir.

Bazı şirketlerin üreterek pazarladıkları ve oluşturulan sisteme dâhil işyerlerinde yeme-içme hizmeti teminine imkan veren yemek çeklerinin (karnelerinin-biletlerinin) bedeli üzerinden hesaplanan KDV, tevkifata tabi tutulmaz. Ancak, yemek servis hizmetinin hizmeti alan idare, kurum veya kuruluşun bünyesinde ve doğrudan yemek çekini satan firma tarafından verilmesi halinde tevkifat uygulanır.

Yemek servis hizmetinin, bu hizmetin verildiği mahallere (lokanta, restoran ve benzeri yerlere) gidilmesi suretiyle alınması ve hizmete ait faturanın Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılan idare, kurum ve kuruluşlar adına düzenlenmesi halinde de tevkifat kapsamında işlem tesis edilir.

Ayrıca otel, motel, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde, konaklama hizmetinden ayrı olarak verilen veya birlikte verilmekle beraber ayrı bir fatura ile belgelendirilen ya da aynı faturada ayrı olarak gösterilen durumlarda, yemek servis hizmeti ile ilgili olarak tevkifat uygulaması kapsamında işlem yapılır.

Tevkifat yapmak zorunda olan idare, kurum ve kuruluşların kendi personeli marifetiyle hazırladıkları yemekler için piyasadaki yiyecek maddeleri ve hazırlanan yemekle ilgili çeşitli malzemeleri satın alması, bu bölüm kapsamında tevkifata tabi değildir.

KDV Tebliğinin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılan idare, kurum ve kuruluşların konser, fuar, kutlama, parti, kokteyl, davet, kongre, seminer, panel, tanıtım ve benzeri hizmet alımları bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulur.

Söz konusu hizmetleri veren mükelleflerin, organizasyonun yapıldığı yeri (salon, otel ve benzeri) işletenlerden aldıkları hizmetler tevkifat uygulaması kapsamında değildir. Bu durum, organizasyonu yapan firmaların, hizmet verdikleri idare, kurum ve kuruluşlar adına düzenledikleri faturalarda yer alan toplam tutar üzerinden tevkifat uygulanmasına engel değildir.

**Örnek:** (A) Organizasyon A.Ş., (B) kamu kurumu ile kurumun 50. kuruluş yıldönümü kutlaması organizasyonunu düzenlemek için anlaşmıştır. Kutlama, bir başka ilde gerçekleştirilecek ve iki gün sürecektir. (A), bu kutlama için katılımcıların konaklamaları dahil bir otelle anlaşmıştır.

Otel işletmesi tarafından (A)'ya verilen konaklama, salon kiralaması ve benzeri hizmetler tevkifata tabi olmayacaktır. (A)'nın, kutlama organizasyonu tertibi nedeniyle (B)'ye fatura edeceği toplam tutar üzerinden hesaplanan KDV ise (5/10) oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

#### 4.3.5. İşgücü Temin Hizmetleri

KDV Tebliğinin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanlara, faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili işlemlerde kullanılan işgücünün sağlanması şeklinde verilen hizmetlerde (işgücü temin hizmeti alımlarında), alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Gerçek veya tüzel kişiler, faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin olarak ihtiyaç duydukları işgücünü, kendilerine hizmet akdi ile bağlı ücretli statüsünde hizmet erbabı çalıştırarak temin etmek yerine, alt işverenlerden veya bu alanda ya da başka alanlarda faaliyette bulunan diğer kişi, kurum, kuruluş veya organizasyonlardan temin etmektedirler (Acar, 2006: 50).

Bu tür hizmetler, esas itibarıyla, temin edilen elemanların, hizmeti alan işletmenin bilfiil sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılabilmesinin mümkün bulunduğu durumlarda tevkifat kapsamına girmektedir.

Bu şekilde ortaya çıkan hizmetlerde aşağıdaki şartların varlığı halinde tevkifat uygulanır:

- Temin edilen elemanların, hizmeti alana ücretli statüsünde hizmet akdiyle bağlı olmaması gerekmektedir.

- Temin edilen elemanların, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılması gerekmektedir. Elemanların işletmenin mal ve hizmet üretimi safhalarından herhangi birinde çalıştırılması halinde, sevk, idare ve kontrolün hizmeti alan işletmede olduğu kabul edilir.

Dolayısıyla işgücü temin hizmetinin varlığının tespitinde; hizmetin ifasında kullanılan elemanların işgücü temin hizmetini veren firmanın bünyesinde bulunması ve ona hizmet akdiyle bağlı olması, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılması gibi karineler göz önünde bulundurulur, bu hususların varlığı, taraflar arasında bir sözleşme yapılmışsa bu sözleşmedeki hükümler veya sözleşmeye bağlı teknik şartnamedeki açıklamalar da dikkate alınarak tespit edilir (Fil, 2014: 33).

İşgücü temin hizmeti veren mükellefin, söz konusu hizmeti bir başka mükelleften temin ettiği elemanları kullanarak sunması halinde, sadece kendisine verilen işgücü temin hizmetinde tevkifat uygulanır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara verilen özel güvenlik ve koruma hizmetleri de işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifata tabi tutulur.

Buna göre, güvenlik hizmetleri sektöründe faaliyet gösteren işletmeler tarafından verilen;

- Sabotaj, yangın, hırsızlık, soygun, yağma, yıkma tehditlerine karşı caydırıcı ön tedbirleri alma,

- Tesis, alan, alış-veriş merkezi, bina, nakil vasıtaları, konut, işyeri, etkinlik, gösteri, toplantı, kutlama, tören, müsabaka, organizasyon ve benzerlerinin güvenliğini sağlama,

- Arama ve kurtarma, özel eğitilmiş şoför,

- Güvenlik sistemi oluşturma ve izleme, giriş çıkış kontrolü, güvenlik etütleri hazırlama, personel güvenlik tahkikatları yapma, araştırma, koruma,

- Güvenlik ve korumaya yönelik eğitim ve danışmanlık,

- Değerli evrak, nakit, koleksiyon, maden ve eşya gibi kıymetlerin bir yerden başka bir yere transferi,

- İkaz-ihbar, alarm izleme,

ve benzeri tüm hizmetler işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifata tabidir.

Yalnızca özel güvenlik sistemlerinin kurulması, bu kapsamda tevkifata tabi değildir. Ancak bu kurulumun Tebliğin (I/C-2.1.3.2.1.) bölümünde açıklanan yapım işlerinin özelliklerini taşıması halinde, bu kapsamda tevkifat uygulanır.

Konu ile ilgili olarak, 07/04/2015 tarihli İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV Grup Müdürlüğü 39044742-KDV.9-635 sayılı özalgaz çevirim santralinin işletilmesi için akdedilen 07.03.2013 tarihli sözleşme kapsamında firmadan alınan işgücü (personel temini) ve diğer maliyetlere ilişkin bedellerin hizmet bedeli eklenerek firmaya aktarıldığı belirtilmiş olup, firmaya aktarılan toplam bedel üzerinden tevkifat uygulaması hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmiştir. Buna göre KDV Genel Uygulama Tebliğinin "I/C-2.1.3.2.5. İşgücü Temin Hizmetleri" başlıklı

bölümünde; Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanlara, faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili işlemlerde kullanacakları işgücünün sağlanması şeklinde verilen hizmetlerde (işgücü temin hizmeti alımlarında) alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacağı belirtilmiş olup, "I/C-2.1.3.2.5.2. Kapsam" başlıklı bölümünde ise; "Gerçek veya tüzel kişiler faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin olarak ihtiyaç duydukları işgücünü kendilerine hizmet akdi ile bağlı ücretli statüsünde hizmet erbabı çalıştırarak temin etmek yerine, alt işverenlerden veya bu alanda ya da başka alanlarda faaliyette bulunan diğer kişi, kurum, kuruluş veya organizasyonlardan temin etmektedirler. Bu tür hizmetler, esas itibariyle, temin edilen elemanların, hizmet alan işletmenin bilfiil sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılabilmesinin mümkün bulunduğu durumlarda tevkifat kapsamına girmektedir. Bu şekilde ortaya çıkan hizmetlerde;

- Temin edilen elemanların, hizmeti alana ücretli statüsünde hizmet akdiyle bağlı olmaması gerekmektedir.

- Temin edilen elemanların, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılması gerekmektedir. Elemanların işletmenin mal ve hizmet üretimi safhalarından herhangi birinde çalıştırılması halinde, sevk, idare ve kontrolün hizmeti alan işletmede olduğu kabul edilecektir." açıklamasına yer verilmiştir.

Dolayısıyla işgücü temin hizmetinin varlığının tespitinde; hizmetin ifasında kullanılan elemanların işgücü temin hizmetini veren firmanın bünyesinde bulunması ve ona hizmet akdiyle bağlı olması, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılması gibi kriterler göz önünde bulundurulacak, bu hususların varlığı, taraflar arasında bir sözleşme yapılmışsa bu sözleşmedeki hükümler veya sözleşmeye bağlı teknik şartnamedeki açıklamalar da dikkate alınarak tespit edilecektir. Söz konusu personelin, sevk, idare ve kontrolünün hizmeti veren firmada bulunduğu anlaşıldığından söz konusu hizmette KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

#### **4.3.6. Yapı Denetim Hizmetleri**

KDV Tebliğinin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara verilen yapı denetim hizmetlerinde, alıcılar tarafından **(9/10)** oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Tevkifatın kapsamını, yapı denetim firmalarınca verilen yapı denetim hizmetleri oluşturmaktadır. Su yapıları denetim hizmeti ve benzeri hizmetler de bu kapsamda değerlendirilir.

Tevkifat yapmakla sorumlu tutulanlara verilen yapı denetim hizmetlerinde, bedelin kamu kurumları aracılığıyla ödenmesi halinde tevkifat, hizmeti satın alan ve adına yapı denetim hizmeti faturası düzenlenen tarafından uygulanır. Kamu kurumları tarafından bizzat satın alınmayan yapı denetim hizmetlerine ilişkin bedellerin, bunlar adına açılan hesaplardan ödenmesi nedeniyle sorumlu sıfatıyla KDV tevkifatı yapmaları söz konusu değildir.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde, hizmet bedeli müteahhit tarafından ödenmekle birlikte yapı denetim hizmetine ait fatura ilgili mevzuatı gereğince inşaat ruhsat sahibi (arsa sahibi) adına düzenlendiğinden, inşaat ruhsat sahibinin mükellefiyet durumuna göre hareket edilir. Ruhsat sahibinin Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümleri kapsamında olması halinde, tevkifat uygulamasına ilişkin işlem tesis edilir.

#### **4.3.7. Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri**

KDV Tebliğinin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara yapılan fason tekstil ve konfeksiyon işleri, fason çanta ve ayakkabı dikim işleri ile Tebliğin (I/C-2.1.3.2.7.3) bölümünde belirtilen aracılık hizmetlerinde, alıcılar tarafından **(5/10)** oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Tevkifat kapsamına;

- Deriden mamul giyim eşyalarına ilişkin fason işler de dahil olmak üzere fason tekstil ve konfeksiyon işleri (perde, halı, mobilya kumaşı ve örtüsü, havlu, oto koltuk kumaşı, çuval ve benzerleri ile bunların imalinde kullanılacak iplik veya kumaşa verilen fason hizmetler dahil),



- Fason çanta, kemer, cüzdan ve benzerleri ile ayakkabı (terlik, çizme ve benzerleri dahil) dikim işleri (söz konusu malların dikimi dışında tadil ve onarım şeklinde ortaya çıkan hizmetler hariç)

- Bu işlerle ilgili aracılık hizmetleri  
girmektedir.

Terziler tarafından, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanlara verilen dikim, tadil, onarım şeklindeki hizmetler de tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Fason imalatın şartı, imal edilecek mal ile ilgili ana hammadde başta olmak üzere hammaddelerin fason iş yaptıranlarca temin edilmesidir (Akyol, 2008: 48-49)

Bu çerçevede, tekstil ve konfeksiyon sektöründeki boya, apre, baskı ve kasarılama işlerinde, boya ve kimyevi maddelerin işi yaptıranlar tarafından temin edilip, bu işleri yapanlara verilmesi halinde tevkifat uygulanacak; boya ve kimyevi maddelerin bu işleri yapanlar tarafından temin edilip kullanılması halinde tevkifat yapılmayacaktır.

Ütüleme, çözgü, haşıl, dikim, kesim, kapitone, tıraşlama, zımpara, şardon, yakma, ram, nakış ve benzeri bütün işler tevkifat uygulamasına tabidir. Ancak, bu işler boya, baskı, apre ve kasarılama işlerinin bir unsuru veya tamamlayıcısı olarak onlarla birlikte yapılıyorsa, aynı faturada gösterilmeleri kaydıyla bu işler tevkifat uygulaması bakımından boya, baskı, apre ve kasarılama hizmetleri gibi işlem görecektir.

Fason olarak yapılan yıkama ve kurutma işlerinde de yardımcı malzemelerin işi yaptıranlar tarafından temin edilip bu işleri yapanlara verilmesi halinde tevkifat uygulanacaktır. Presleme işinin yıkama ve kurutma işlerinin bir unsuru veya tamamlayıcısı olarak birlikte yapılması ve aynı faturada gösterilmesi halinde tevkifat uygulanırken, presleme işinin yıkama ve kurutma işinden ayrı olarak yapılması durumunda tevkifat uygulanmayacaktır.

Fason olarak yaptırılan kapitone işlerinde astarın üzerine sadece elyaf veya elyaf ile birlikte tül veya tela tatbik edilmektedir. Sadece elyaf tatbik edilen hallerde elyafın, elyaf ile birlikte tül veya telanın tatbik edildiği hallerde elyaf ile tül veya elyaf ile telanın fason iş yaptıranlar tarafından temin edilip fason iş

yapanlara astar ile birlikte verilmesi halinde tevkifat uygulanacak, astar hariç yukarıda sayılanların fason iş yapanlarca temin edilip kullanılması halinde ise tevkifat uygulanmayacaktır.

Fason işlerde mamul bir bütün olarak imal ettirilebileceği gibi, üretim aşamaları itibarıyla kısmi olarak fason iş yaptırılması da mümkündür.

**Örnek 1:** *Bir konfeksiyon firmasının pazarlayacağı gömleklerin kumaşını, kesimini, dikimini ayrı ayrı firmalara fason olarak yaptırması halinde her bir kısmi iş, tevkifat uygulaması kapsamına girecektir.*

*Fason iş yapanların, başkalarına fason iş yaptırmaları, her iki fason iş bakımından tevkifat uygulamasına engel değildir.*

**Örnek 2:** *İmal edip pazarladığı pantolonların bir kısmını fason olarak imal ettiren bir mükellef, aynı zamanda ihracatçı firmalara fason olarak erkek takım elbisesi imal ediyorsa, fason yaptırdığı pantolonlar için kendisi tevkifat uygulayacak, ihracatçıya yaptığı fason takım elbiseler için ise ihracatçı tarafından tevkifat uygulanacaktır.*

Fason olarak yapılan işlerde, fason işi yapanlar tarafından kullanılan iplik, fermuar, düğme, tela, astar ve benzeri her türlü yardımcı madde ve malzemeler, fason hizmet bedeline dahildir. Fason iş için kullanılan bu madde ve malzemelerin, ayrı fatura edilmesi söz konusu değildir.

Fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde tevkifata tabidir.

Bazı KDV mükellefleri;

- Fason iş yapacak olanlara, fason iş yapacak işletmeleri,

- Fason iş yapacak işletmelere, fason iş yapacak olanları,

temin etmek suretiyle aracılık hizmeti vermektedir. Bu hizmetlerde aracı firmanın fason işle ilgili bir sorumluluğu bulunmamakta, sadece tarafları bir araya getirmektedir. Bu aracılık hizmetleri bu bölüm kapsamında tevkifata tabidir.

Fason yapılmak üzere alınan işin tamamen başka firmalara fason olarak yaptırılması halinde de her iki aşamada tevkifat uygulanacaktır.

Konu ile ilgili olarak, 30/05/2014 tarihli İstanbul Vergi dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV Grup Müdürlüğü 39044742-010.01-1514 sayılı özelgede, firma tarafından bilgisayarlı deri kesim makinesi ile müşterilerine göndermiş olduğu derilere (ayakkabı, çanta, kemer vb.) modellere göre kesim işi yaptığı belirtilmekte olup, yapmış olduğu bu hizmete ilişkin uygulanacak katma değer vergisi (KDV) oranının ne olacağı ile tevkifata tabi olup olmadığı hususunda görüş talep edilmektedir. Derinin tekstil ve konfeksiyon ürünlerinin imalinde kullanılmak üzere lazer ile modellere göre kesilmesi ve işlenmesi şeklinde verilen hizmetlerin 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin (B/10) sırasında yer alan "Fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işleri" kapsamında değerlendirilmesi ve %8 oranında KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir. Bu hizmetler nedeniyle hesaplanan KDV, KDV Genel Uygulama Tebliğinin "I/C-2.1.3.2.7.1." ayrımı gereğince, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlar tarafından (5/10) oranında tevkifata tabi tutulacağı, derinin ayakkabı, çanta ve aksesuar ürünlerinin imalinde kullanılmak üzere lazer ile kesilmesi ve işlenmesi hizmetleri 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listede yer alan "fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işleri" kapsamında değerlendirilemeyeceğinden genel oranda (%18) KDV uygulanacağı ve tevkifatın söz konusu olmayacağı hakkında görüş bildirilmiştir.

Yine konu ile ilgili olarak 17.07.2014 tarihli 39044742-KDV.9-1893 sayılı İstanbul Vergi dairesi Başkanlığı mükellef hizmetleri KDV Grup Müdürlüğü tarafından yanıtlanan "Fason İşlerde KDV oranı ve tevkifat uygulaması" konulu özelgede şu görüş bildirilmiştir. Poliüretan hammaddesi ve suni deri üretiminin yapıldığı, üretim sürecinde çeşitli firmalardan alınan kesim işçiliği, serigraf işçiliği, şilte kıvrırma işçiliği ve benzeri fason işçilikler için tevkifat uygulanıp uygulanmayacağı ve bu işlemlere hangi oranda KDV uygulanacağı hususunda bilgi talep edilmiştir.

Bu talebe idarenin görüşü şu şekildedir; "...60 Nolu KDV sirkülerinin "2.2.2.7 Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri, çanta ve ayakkabı

*dikim işleri ve bu işlere aracılık hizmetleri” başlıklı bölümünde; tevkifat kapsamına; fason, çanta, kemer, cüzdan ve benzerleri ile ayakkabı(terlik, çizme ve benzerleri dahil) dikim işleri(söz konusu malların dikimi dışında tadil ve onarım şeklinde ortaya çıkan hizmetler hariç), bu işlerle ilgili aracılık hizmetlerinin girdiği açıklanmıştır. Buna göre mülga 117 Seri nolu KDV genel tebliğinin yürürlük tarihi olan 01.05.2012 tarihinden sonra tebliğin (3.2.7) bölümü gereği firmanıza ifa edilecek fason ayakkabı dikim işlerinin %18 oranında KDV üzerinden 5/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulması gerekmekte olup 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV genel uygulama tebliği ile de uygulamaya aynı şekilde yön verilmiştir.”*

#### **4.3.8.Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma / Götürme Hizmetleri**

KDV Uygulama Genel Tebliğinin (I/C-2.1.3.1/a) ayrımı kapsamındakilere turizm acentesi, rehber ve benzerlerince verilen müşteri bulma hizmetlerinde, alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Turizm acentesi, rehber ve benzerlerinin turist kabilelerini alışveriş etmeleri için belirli dükkânlara/mağazalara götürmeleri karşılığında bu işletmelerden aldıkları komisyonlar genel oranda KDV’ye tabidir.

Bu kapsamdaki komisyon ve benzeri ödemeleri yapan işletmeler tarafından komisyon tutarına ait KDV üzerinden tevkifat uygulanır.

#### **4.3.9. Spor Kulüplerinin Yayın, Reklâm ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri**

Profesyonel spor kulüplerince (şirketleşenler dahil) yapılan, bu KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.2.9.2.) bölümü kapsamındaki işlemlerde, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Profesyonel spor kulüpleri (şirketleşenler dahil);

- Sponsorluk yoluyla veya reklâm almak (reklam alanları ve panolarının kiralanması dahil) suretiyle reklâm gelirleri,

- Spor müsabakalarının veya kulüple ilgili faaliyetlerin yayınlanması suretiyle yayın geliri,

- Toplumsal şans oyunları ve diğer faaliyetlerde kulüp isminin kullanılmasına izin verilmesinden dolayı isim hakkı,

geliri elde etmektedirler.

Spor kulüplerinin genel oranda KDV'ye tabi olan bu gelirlerine konu işlemleri nedeniyle hesaplanan KDV'nin (9/10)'u işlemin muhatapları (reklâm hizmeti alanlar, yayın faaliyetini gerçekleştirenler, isim hakkını kullananlar vb.) tarafından tevkifata tabidir.

**Örnek 1:** (A) Hazır Giyim A.Ş., şirketin reklamının futbolcuların formalarında yapılması amacıyla hem Türkiye Süper Liginde mücadele eden (Z) spor kulübü hem de faaliyet gösterdiği ilin mahalli liginde mücadele eden (Y) spor kulübü ile anlaşmıştır.

KDV mükellefi (Z) spor kulübünün verdiği reklâm hizmeti bu bölüm kapsamında kısmi tevkifata tabi olacaktır. (Y) spor kulübünün reklâm hizmetine ilişkin KDV ise KDV mükellefiyetinin bulunmaması kaydıyla Tebliğin (I/C-2.1.2.4) bölümü kapsamında tam tevkifata tabi tutulacaktır.

**Örnek 2:** Türkiye Futbol Federasyonu, Türkiye Süper Ligi 2012/2013 futbol sezonu müsabakalarının televizyondan yayınlanmasına ilişkin yayın hakkını yapılan ihale sonucunda (Y) Medya A.Ş. ye vermiştir.

Futbol müsabakalarının yayın hakkı karşılığında yayın hakkı bedelinin Futbol Federasyonu tarafından Türkiye Süper Liginde mücadele eden (F) Spor Kulübüne aktarılmasına ilişkin olarak (F) tarafından düzenlenecek faturada genel oran üzerinden KDV hesaplanacak ve hesaplanan KDV tutarının (9/10)'u Federasyon tarafından tevkif edilerek (F)'ye ödenmeyecek, ancak söz konusu vergi tutarı sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilerek ödenecektir.

**Örnek 3:** 2012/2013 futbol sezonunda Spor-Toto Teşkilat Başkanlığınca futbol müsabakaları üzerine tertip edilen “iddaa” oyununda/müşterek bahsinde, müsabakalarının söz konusu oyun biletlerinde yer verilmesine ilişkin isim hakkı kullanımı nedeniyle Türkiye Süper Liginde mücadele eden (Z) Spor Kulübüne Spor-Toto Teşkilat Başkanlığınca Eylül/2012 dönemi ile ilgili olarak aktarılacak bedele ilişkin söz konusu işlem genel oranda KDV’ye tabi olacaktır.

(Z) tarafından Spor-Toto Teşkilat Başkanlığı adına düzenlenecek faturada hesaplanacak KDV’nin (9/10)’u adı geçen Başkanlıkça tevkifata tabi tutulacaktır.

**Örnek 4:** (A) Spor Ürünleri A.Ş., 2013 takvim yılında üretimini yapacağı spor malzemelerinde kulüp isminin kullanılması amacıyla 100.000TL karşılığında Türkiye Basketbol Liginde mücadele eden (Y) Spor Kulübüyle anlaşmıştır.

(Y) aynı zamanda, kendi ismi kullanılarak basketbol okulu açılmasına izin verilmesi hususunda (B) Basketbol Okulu ile anlaşmıştır. (Y) bu anlaşmadan 20.000 TL gelir elde edecektir.

Her iki isim hakkı kullanımına izin verilmesine ilişkin sözleşmeler çerçevesinde isim hakkı bedelleri, faturaları düzenlenerek peşin tahsil edilmiştir. (Y)’nin, (A) ve (B)’ye verdiği isim kullanım haklarının devri genel esaslar çerçevesinde KDV’ye ve tevkifata tabi olacaktır.

Bu çerçevede, (A)’ya düzenlenen faturada yer alan KDV’nin  $[(100.000 \times 0,18) \times 0,90 =] 16.200$  TL’lik kısmı, (B)’ye düzenlenen faturada yer alan KDV’nin ise  $[(20.000 \times 0,18) \times 0,90 =] 3.240$  TL’lik kısmı, bunlar tarafından tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

#### **4.3.10. Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri**

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanların Tebliğinin (I/C-2.1.3.2.10.2.) bölümünde belirtilen temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmeti alımlarında, alıcılar tarafından (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Temizlik hizmetleri sektörünün yaygın olarak sunduğu hizmetler;

- Bina temizliği,
- Sokak temizliği,
- Sağlık kuruluşlarının hijyenik temizliği ve hastane atıklarının toplanması ve imhası,
- Çöp toplama ve toplanan çöplerin imhası,
- Park ve bahçeler ile mezarlık alanlarının temizliği,
- Haşere mücadelesi,
- Demiryolu ve kara nakil vasıtalarının temizliği,

ve benzeri işlerden oluşmakta olup, bu işler tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Bina temizliğine; binaların müstemilat ve eklentileri dahil iç ve dış cephesinin temizliği ile her türlü mefruşatının (halı, perde, koltuk, süs eşyası vb.) bina içinde veya dışında yaptırılan temizliği dahildir.

Ayrıca havlu, çarşaf, elbise, çamaşır gibi eşyaların temizlettirilmesi veya yıkattırılması da temizlik hizmetleri kapsamında tevkifata tabidir.

Ancak, temizlik işlerinde kullanılacak deterjan, süpürge gibi alet-edevat ve sarf malzemelerinin satın alınması sırasında tevkifat uygulanmaz.

Sorumlu tayin edilenlerin park, bahçe ve mezarlık alanları ile bulvar, refüj, göbek, rekreasyon alanları ve havuzların bakımı, bitkilendirilmesi, sulanması, haşere mücadelesi, sokak hayvanlarının toplanması-ıslahı ve benzerlerine ilişkin hizmet alımları, çevre ve bahçe bakım hizmetleri kapsamında tevkifata tabidir.

Konu ile ilgili olarak, 26.05.2017 tarihli Ardağan Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 92862618-2015/3-2 sayılı özelgede aşağıdaki görüş bildirilmiştir.

*“..... Şeker Fabrikası Genel Müdürlüğü'nün 2015 yılı ofis, misafırhane, lojmanlar ve fabrika genel çevre temizliği ve çaycılık, odacılık hizmet işinin Şirketinizce yapılacağından bahisle, söz konusu işlemin KDV tevkifatına tabi olup olmadığı hususunda bilgi istenmiştir. (I/C-2.1.3.2.10.) bölümünde; Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanların Tebliğin (I/C-*

2.1.3.2.10.2.) bölümünde belirtilen temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmeti alımlarında, alıcılar tarafından (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacağı, 63 No.lu KDV Sirküleri ile değişik 60 No.lu KDV Sirkülerinin (2.2.2.10) bölümünde ise; malzemesiz temizlik hizmetlerinin işgücü temin hizmetine ilişkin koşulları taşıması kaydıyla ilgili bölüm kapsamında değerlendirilerek (9/10) oranında KDV tevkifatına tabi tutulacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla işgücü temin hizmetinin varlığının tespitinde; hizmetin ifasında kullanılan elemanların işgücü temin hizmetini veren firmanın bünyesinde bulunması ve ona hizmet akdiyle bağlı olması, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırması gibi kriterler göz önünde bulundurularak, bu hususların varlığında, taraflar arasındaki sözleşme hükümleri veya sözleşmeye bağlı teknik şartnamedeki işler dikkate alınacaktır. Özelge talep formu ekinde yer alan 2014 Yılı Temizlik Hizmetleri Teknik Şartnamesi ve Hizmet Alımında Uygulanacak İdari Şartnamenin incelenmesinden; söz konusu işlemin Şirketiniz uhdesinde bulunan elemanlar tarafından yapılacağı, hizmet ifasının Genel Müdürlüğün İç Hizmetler Şefliği tarafından takip ve kontrol edileceği, yüklenici temsilcisinin elemanlarının İç Hizmetleri Şefinin direktifleri doğrultusunda çalıştırılacağı anlaşılmıştır. Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde,... Şeker Fabrikası Genel Müdürlüğüne vermiş olduğunuz "malzemesiz temizlik hizmeti ile çaycılık ve odacılık hizmetleri" işlerinin, işgücü temin hizmeti kapsamında 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.”

#### **4.3.11.Servis Taşımacılığı Hizmeti**

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanların, Tebliğinin (I/C-2.1.3.2.11.2.) bölümü kapsamındaki taşımacılık hizmeti alımlarında (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Bu bölüm kapsamına, personel, öğrenci, müşteri ve benzerlerinin belirli bir güzergah dahilinde taşınması amacıyla ihdas ettikleri servis hizmetlerine ilişkin olarak yaptıkları taşımacılık hizmeti alımları girmektedir.

Söz konusu hizmetin, tahsis edilmiş özel plakalı araçlar ile yapılabilmemesi tevkifat uygulaması kapsamında işlem tesisine engel değildir.



Servis hizmetinin, personel veya öğrencilerin (veya velilerin) kendi aralarında anlaşmak suretiyle doğrudan taşımacı ile sözleşme yapılması/anlaşılması suretiyle sağlanması halinde, esas olarak hizmete ait faturaların servis hizmetinden yararlanan personel, öğrenci (veya velisi) adına düzenlenmesi gerektiğinden, tevkifat uygulanmaz. Ancak, faturanın tevkifat yapmakla sorumlu tutulanlar adına düzenlenmesi halinde tevkifat uygulaması kapsamında işlem tesis edilir.

Konu ile ilgili olarak, 28.05.2014 tarihli Giresun Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 97677631-130[28-2014/2]-18 sayılı özelgede özel eğitime muhtaç öğrencilerin evlerinden alınarak eğitim gördükleri okula/kuruma taşınması hizmetinin alındığı ve taşıma sırasında öğrencilere refakat etmesi için araçlarda rehber personel bulundurulduğu, bu refakatçi personelin okul giriş ve çıkış saatleri arasında da okulda/kurumda öğrencilerle ilgili işlere refakat ettiği, okul müdürü tarafından verilen görevleri ifa ettiği belirtilerek, yapılan ihalelerde hak edişler hesaplanırken uygulanacak katma değer vergisi (KDV) oranı ve tevkifat uygulaması hakkında görüş talep edilmiştir. Söz konusu özelgede aşağıdaki yönde görüş bildirilmiştir

*“...Konuya ilişkin açıklamalara KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2) bölümünde yer verilmiş olup, söz konusu Tebliğin (I/C-2.1.3.2.5.) bölümünde, kısmi tevkifat yapmakla yükümlü kurum ve kuruluşların, faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili işlemlerde kullanacakları işgücünün sağlanması şeklinde verilen hizmetlerde (işgücü temin hizmeti alımlarında) alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacağı; (I/C-2.1.3.2.11.) bölümünde ise, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşlardan olan Müdürlüğünüzün personel, öğrenci, müşteri ve benzerlerinin belirli bir güzergah dahilinde taşınması amacıyla ihdas ettikleri servis hizmetlerine ilişkin olarak yaptıkları taşımacılık hizmeti alımlarında (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacağı belirtilmiştir.”*

*Öte yandan, KDV oranları KDV Kanununun 28. maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Kararname eki (I) sayılı listede yer alan mal ve hizmetler için % 1, (II) sayılı*

*listede yer alan mal ve hizmetler için % 8, bu listeler dışındaki diğer mal ve hizmetler için ise % 18 olarak tespit edilmiştir.*

*Bu çerçevede, söz konusu ihale kapsamında yükleniciler tarafından Müdürlüğüne verilen taşıma servis hizmetleri 2007/13033 sayılı Kararname eki II sayılı listenin "Diğer Mal ve Hizmetler" başlıklı 15. sırasına göre (%8) oranında KDV ye tabi iken, işgücü temin hizmetleri ise 2007/13033 sayılı Kararname eki I ve II sayılı listelerde yer almadığından genel oranda (%18) KDV ye tabi bulunmaktadır.*

*Buna göre, söz konusu iki farklı hizmete (taşıma+refakatçi bulundurma) ilişkin bedelin; sözleşme, ücret bordrosu, muhasebe kayıtları, sigorta prim bildirgeleri vb. belge, kayıt ve beyanlardan tespit edilerek, toplam hizmet bedelinden ayrıştırılması ve faturada da ayrı ayrı gösterilmesi kaydıyla, refakatçi teminine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV (%18) tutarı üzerinden (9/10) oranında, taşıma servis hizmetine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV (%8) tutarı üzerinden ise (5/10) oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.”*

#### **4.3.12. Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri**

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen baskı ve basım hizmetlerinde alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Sorumlu tayin edilenlere verilen; kitap, ansiklopedi, risale, dergi, broşür, gazete, bülten, basılı kağıt, katalog, afiş, poster, dosya, klasör, matbu evrak, makbuz, kartvizit, antetli kağıt, zarf, bloknote, defter, ajanda, takvim, her çeşit belge ve sertifika, davetiye, mesaj ve tebrik kartı, etiket, ambalaj, test gibi süreli veya süresiz yayınlar ile diğer ürünlerin her türlü (cd, vcd, dvd gibi baskılar dâhil) baskı ve basımı hizmeti ile bunların veya sorumlu tayin edilenler tarafından kullanılan her çeşit evrakın ciltlenmesine ilişkin hizmetler bu bölüm kapsamında tevkifata tabidir.

Üretimde kullanılacak kâğıt, boya ve benzeri ham ve yardımcı maddelerin siparişi veren alıcı tarafından temin edilmesi veya edilmemesi tevkifat uygulamasına engel değildir.

Ayrıca, söz konusu işlemler hizmet niteliğinde olduğundan, baskısı yapılmış ve piyasada satışa sunulmuş hazır haldeki ürünlerin doğrudan alımında tevkifat uygulanmayacaktır. Bu kapsamda, hizmetin veya faaliyetin gerektirdiği kırtasiye, basılı kâğıt, defter ve benzeri malların alımı bu bölüm kapsamında değerlendirilmeyecektir.

**Örnek:** *Milli Eğitim Bakanlığının 2011–2012 eğitim-öğretim yılında ilköğretim okullarında okutulacak ve içeriğini kendisinin belirlediği ders kitaplarının baskı işi ihalesini (A) Matbaacılık A.Ş. kazanmış ve bu işe ilişkin sözleşme imzalanmıştır.*

*Söz konusu iş, esas itibarıyla baskı hizmeti alımıdır ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin (5/10)'u Milli Eğitim Bakanlığı tarafından tevkifata tabi tutulacak ve (A)'ya ödenmeyecektir.*

*Öte yandan, (Y) Yayın Evi tarafından basımı yapılarak piyasada satışa sunulmuş olan bir kitabı, Milli Eğitim Bakanlığının aynı eğitim-öğretim yılında yardımcı ders kitabı olarak kullanmayı uygun bulması ve mal alım ihalesiyle doğrudan bu kitapları piyasadan veya yayın evinden satın alması halinde bu işlem esas itibarıyla mal alımı olması nedeniyle "teslim" niteliği taşıdığından tevkifat kapsamında değerlendirilmeyecektir.*

KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara ifa edilen ve yukarıda belirtilmeyen diğer bütün hizmet ifalarında söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Konu ile ilgili olarak; 19.12.2014 tarihli İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV grup Müdürlüğünün 39044742-130-2697 sayılı özelgede mükellef tarafından baskı uygulaması yapılmak suretiyle imal edilen akıllı kartların tesliminde tevkifat uygulanıp uygulanmayacağı hususunda idarenin görüşünün talep edilmesi üzerine, mükellef adına tayin olunan ilgi (b)'de kayıtlı özelge ile; mükellefin müşterisinin siparişi

doğrultusunda akıllı kart imal edilmesinin hizmet mahiyetinde bir işlem olduğu ve bu hizmet bedeline ilişkin KDV tutarının 5/10 oranında tevkifata tabi tutulması gerektiği şekilde görüş istenmiştir. İlgili (c)'de kayıtlı özelge talep formunuzda ise mükellefin paylarının Borsa İstanbul'da işlem gördüğü, akıllı kart olarak adlandırılan ve bünyesinde chip (elektronik yonga) bulunduran plastik kartların üretilmesi işi ile iştigal ettiği, söz konusu akıllı kartların üretilmesi aşamasında her ne kadar kartların değerini az miktarda artırsa da baskı işlemi uygulandığı belirtilerek, konunun bu yönüyle tekrar değerlendirilmesi talep edilmektedir.

*“.....KDV Kanununun 9. maddesi ile vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları vergi alacağına ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Bakanlığımıza yetki verilmiştir.*

*KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.1.) bölümünde, belirlenmiş alıcıların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde KDV tevkifatı uygulanmayacağı belirtilmiştir.*

*Aynı Tebliğin (I/C-2.1.3.2.12.) bölümünde her türlü baskı ve basım hizmetlerinde KDV tevkifatı uygulamasına ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup, 60 No.lu KDV Sirkülerinin (2.2.2.12.) bölümünde de konuya ilişkin değerlendirmelerde bulunulmuştur.*

*Ayrıca Tebliğin (I/C-2.1.3.4.1.) bölümünde de; Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımında sayılanların, kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki teslim ve hizmetlerinde hesaplanan KDV'nin, alıcıların durumuna bakılmaksızın tevkifata tabi tutulmayacağı belirtilmiştir.*

*Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Şirketiniz tarafından müşterilerinizin siparişi doğrultusunda akıllı kart imal edilmesi baskı basım hizmeti mahiyetinde olduğundan, kısmi tevkifat kapsamında bir işlem olmakla birlikte, Şirketinizin Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımında sayılanlardan olması halinde bu işleme tevkifat uygulanmayacağı tabiidir.*

*02.06.2014 tarihli İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV Grup Müdürlüğü'nün 39044742-KDV.9-1544 sayılı özelge de renk kartelası basımı işi yaptığınızı, ..... dilekçenizde ise kartela işçiliğinin,*

*müşteriler tarafından yollanan tasarımların dışarıdan alınan kağıdın üzerine ofset fason basımı, dışarıda selefon veya lak işçiliği yaptırılması ve ofset basılı kağıdın üstüne firmanızın maliyetin %20 sini oluşturan serigrafik olarak renk örneklerini uygulama aşamalarından geçtiğini belirterek, kartela işi karşılığında keseceğiniz faturaların tevkifata tabi olup olmadığı konusunda Başkanlığımızın görüşü talep edilmektedir. 65 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 9/1. maddesinin verdiği yetkiye istinaden yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinin "I/C-2.1.3.2.12 Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri" başlıklı bölümünde (01/05/2014 tarihinden önce 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin "3.2.12. Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri" başlıklı bölümünde) Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen baskı ve basım hizmetlerinde alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacağı belirtilmiştir.*

*60 No.lu KDV Sirkülerinin "2.2.2.12. Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri" başlıklı bölümünde, bir işlemin bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulabilmesi için, öncelikle hizmet niteliğinde olmasının gerektiği, diğer bir deyişle, teslimlerin bu bölüm kapsamında tevkifata tabi olmadığı, dolayısıyla üzerine çeşitli baskılar yapılan ürünlerin bu kapsamda KDV tevkifatına tabi olup olmadığı, baskılı ürünün teslim veya hizmet niteliği taşıyıp taşımadığına göre belirleneceği açıklanmıştır.*

*Bir işlemin teslim veya hizmet mahiyetinde olup olmadığı, işlem bedelinin içerisindeki hizmet ve teslimin ağırlığına göre tespit edilecektir. Dolayısıyla, 1 Kr değeri olan bir plastik kağıdın, üzerine marka, içerik, kullanım tarihi, renk, logo gibi bilgiler basılmak suretiyle değeri 5Kr'a çıkıyorsa, bu işlemin hizmet niteliğinde olduğu kabul edilecektir. Benzer şekilde, koli olarak 10Kr'a satılan bir karton kutunun üzerine firma adı veya logosu basılmak suretiyle tesliminde fiyatı değişmiyor veya hizmet teslimin tali unsuru olacak şekilde cüzi oranda artıyorsa, bu işlemin teslim niteliğinde olduğu kabul edilecektir.*

*Dolayısıyla, bahsi geçen aşamalardan geçen renk kartelası basım işinde firmanız tarafından ofset basılı kağıdın üzerine uygulanan serigrafik baskı nedeniyle söz konusu ürünün tesliminde fiyat değişmiyor veya hizmet*

*teslimin tali unsuru olacak şekilde cüzi oranda artıyorsa, bu işlemin teslim niteliğinde olduğu kabul edilecek ve tevkifat uygulanmayacaktır. Aksi takdirde söz konusu işlemin hizmet niteliğinde olduğu kabul edilecek ve hizmetin Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımında sayılan belirlenmiş alıcılara verilmesi halinde 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.”*

#### **4.3.13. Diğer Hizmetler**

KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara ifa edilen ve yukarıda belirtilmeyen diğer bütün hizmet ifalarında söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Konuyla ilgili olarak Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.04.2015 tarih ve 50426076-130(9-2014/20-1157)-59 sayı numaralı Özelgesinde, Döner Sermaye İşletme Müdürlüğüne, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamında düzenlenen faturada Pacs Sistemi Sunucusu, Harici Depolama Sistemi, Server İşletim Sistemi ve Server Veri Tabanı Sistemi satışının KDV tevkifatına tabi olup olmadığına ilişkin görüşü aşağıdaki şekilde belirtmiştir.

*“...Buna göre, Şirketiniz tarafından satışı yapılan Pacs Sistemi Sunucusu, Harici Depolama Sistemi Artırımı ve Server Veri Tabanı Sistemi mal teslimi niteliğinde olduğundan KDV tevkifatına tabi tutulmaması, Server İşletim Sistemi ise yazılım hizmeti olduğundan KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.2.13) bölümüne göre (5/10) oranında KDV tevkifatına tabi tutulması gerekir.”*

#### **4.4. Kısmi Sorumluluk Nedeniyle, Tevkifat Yapılacak Teslimler**

Bu bölümde yer alan kısmi tevkifat kapsamında ki işlemlerin tamamı “teslim” mahiyetinde olup, “hizmet” mahiyetinde ki işlemler bu bölüm kapsamına girmemektedir.

##### **4.4.1.Külçe Metal Teslimleri**

KDV Tebliğinin (I/C-2.1.3.3.1.2.) bölümünde belirtilen külçe metallerin Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara tesliminde, (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Hurda metallere elde edilenler dışındaki bakır, çinko, alüminyum ve kurşun külçelerinin ithalatçılar ve ilk üreticiler (cevherden üretim yapanlar) tarafından yapılan teslimlerinde tevkifat uygulanmaz, bu safhalardan sonraki el değiştirmelerde ise tevkifat uygulanır. Hurda metalden elde edilen külçelerin ithalatçıları ve üreticileri tarafından tesliminde de tevkifat uygulanır.

İthalatçılar tarafından yapılan teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenen faturada “Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.” açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilir. Cevherden üretim yapanlar ise düzenlenen faturada “Teslim edilen mal firmamızca cevherden üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.” açıklamasına yer vermek suretiyle tevkifat uygulanmaksızın işlem yapar.

Tevkifat kapsamına, her türlü hurda metallere elde edilen külçeler ile hurda metallere elde edilenler dışındaki bakır, çinko, alüminyum ve kurşun külçelerinin teslimi girmektedir. Slab, billet (biyet), kütük ve ingot teslimleri de bu uygulama bakımından külçe olarak değerlendirilir.

Yukarıda belirtilen metallere, alışlarında tevkifat uygulanıp uygulanmadığına ve silisyum, magnezyum, mangan, nikel, titan gibi maddeler

ihtiva edip etmediklerine bakılmaksızın, külçe, slab, biyet, kütük ve ingot haline getirilmiş şekilde satışında KDV tevkifatı uygulanır.

Konuyla ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 31.07.2014 tarihinde 39044742-KDV.9-1965 sayı numaralı özelgeye verdiği yanıtta, çinko, alüminyum, bakır ve magnezyum karışımından elde edilen Külçe Zamak için tevkifat uygulanıp uygulanmayacağına ilişkin verdiği cevap aşağıdaki gibidir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.3.1.) bölümünde;

*“.....Tebliğin (I/C-2.1.3.3.1.2.) bölümünde belirtilen külçe metallerin Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara tesliminde, (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacağı; hurda metallere elde edilenler dışındaki bakır, çinko, alüminyum ve kurşun külçelerinin ithalatçılar ve ilk üreticiler (cevherden üretim yapanlar) tarafından yapılan teslimlerinde tevkifat uygulanmayacağı; bu safhalardan sonraki el değiştirmelerde ise tevkifat uygulanacağı; hurda metalden elde edilen külçelerin ithalatçıları ve üreticileri tarafından tesliminde de tevkifat uygulanacağı; - Tevkifat kapsamına, her türlü hurda metallere elde edilen külçeler ile hurda metallere elde edilenler dışındaki bakır, çinko, alüminyum ve kurşun külçelerinin tesliminin girdiği; slab, billet (biyet), kütük ve ingot teslimlerinin de bu uygulama bakımından külçe olarak değerlendirileceği,*

*Yukarıda belirtilen metallere, alışlarında tevkifat uygulanıp uygulanmadığına ve silisyum, magnezyum, mangan, nikel, titan gibi maddeler ihtiva edip etmediklerine bakılmaksızın, külçe, slab, biyet, kütük ve ingot haline getirilmiş şekilde satışında KDV tevkifatı uygulanacağı açıklanmıştır.*

*Buna göre, ithal ettiğiniz külçe çinkoyu erittikten sonra içerisine belirli oranlarda alüminyum, bakır ve magnezyum katarak elde ettiğiniz "külçe zamak"ın teslimlerinde 7/10 oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmekte olup, söz konusu ürünün külçe veya granül halinde olmasının veya ithal ettiğiniz külçe çinkonun işlenmesiyle elde edilmiş olmasının tevkifat uygulamasına herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.”*



Yine konuyla ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.02.2016 tarihinde 39044742-KDV.11-13072 sayı numaralı "Külçe altın ihracatında demirbaş, kira, vs giderlerinden doğan KDV'nin indirim yoluyla giderilemeyerek iadeye konu edilmesi" konulu özelge de, mükellef, İstanbul Altın borsası(borsa istanbul) üyesi olarak kıymetli maden ticareti yapan şirkette ticarete esas malın külçe şeklinde işlenmemiş altın olduğu ve KDV matrahının olmadığı belirtilerek, KDV tutarının nakden veya mahsuben mümkün olup olmadığı konusunda görüş sormaktadır. İdarenin bu özelgedeki görüşü şu şekildedir; KDV kanununun 11.maddesinde sayılan hizmetlerin KDV den istisna tutulduğu külçe altın, külçe gümüş teslimlerinin de bu hizmetlerden biri olduğu, yapılan oranlama ile külçe altın ihracana ilişkin olarak genel gider ve ATİK lerden dolayı yüklenildiği tespit edilen KDV nin ihracat bedeli ile külçe altının alış bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı aşmaması kaydıyla iadesi mümkündür.

#### **4.4.2. Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi**

Bakır ve alaşımlarından, çinko ve alaşımlarından, alüminyum ve alaşımlarından, kurşun ve alaşımlarından mamul, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.3.2.2.) bölümünde belirtilen ürünlerin, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara tesliminde, (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Bunların, ilk üreticileri (cevherden üretim yapanlar) ile ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanmaz, sonraki safhaların teslimleri ise tevkifata tabidir.

İthalatçılar tarafından yapılan teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenen faturada "Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır." açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilir. Cevherden üretim yapanlar ise düzenlenen faturada "Teslim edilen mal firmamızca cevherden üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır." açıklamasına yer vermek suretiyle tevkifat uygulanmaksızın işlem yapar.

Tevkifat kapsamına bakır ve alaşımlarından, çinko ve alaşımlarından, alüminyum ve alaşımlarından, kurşun ve alaşımlarından mamul; anot, katot, granül, filmaşın, profil, levha, tabaka, rulo, şerit, panel, sac, boru, pirinç çubuk, lama, her türlü tel ve benzerleri, çinko oksit ile kurşun ve alaşımlarından mamul, tuğla, mühür, yaprak, plaka, folyo, pul, saçma, ızgara, toz, kurşun oksit, kurşun monoksit, kırmızı oksit ve benzerleri girmektedir.

Profilin boyanmış veya kaplanmış olması, bunların tesliminde tevkifat uygulanmasına engel değildir. Bu durumda, profilin boyanması veya kaplanmasına ilişkin fason eloksal işçiliği tevkifat kapsamında değildir.

Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun telin; plastik, cam, kâğıt, emaye, vernik ve benzeri izolasyon malzemeleri ile kaplanması suretiyle elde edilen "izoleli iletken" teslimleri tevkifata tabi tutulmaz.

Ayrıca, söz konusu metal ve alaşımlarından imal edilen nihai ürünler ile bunların kesme, sıyırma, kıvrırma, kaynak, bükme, vida yeri delme-açma ve benzeri şekillerde işlenmesi sonucu elde edilen yarı mamul ve mamul mahiyetindeki malların teslimleri tevkifata tabi değildir.

**Örnek:** Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ve bunların alaşımı metallerden elde edilen meşrubat kutusu, otomobil parçası, havalandırma kanal borusu, pano, çerçeve, kapı, kapı kolu, mahya, alüminyum folyo, köşebent, vida, somun, vida soketi, dübel, kilit, çivi, kepenk taşı, flanş, maşon, dirsek, bek, kanca, menteşe, aksesuar ve benzerlerinin teslimi tevkifata tabi olmayacaktır.

Konu ile ilgili olarak; 31.07.2014 tarihli İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV grup Müdürlüğünün 39044742-KDV.9-1965 sayılı özelgede ithal ettiğiniz külçe çinkoyu erittikten sonra içerisine belirli oranlarda alüminyum, bakır ve magnezyum katarak "külçe zamak" elde ettiğiniz, bu ürünün "çinko alaşım" olarak da adlandırıldığı ve külçe veya granül şeklinde de üretilebildiği belirtilerek, söz konusu "külçe zamak"ın KDV tevkifatına tabi olup olmadığı ile külçe veya granül şeklinde üretilmiş olmasının tevkifat uygulamasına etkisinin bulunup bulunmadığı hususlarındaki görüş talep edilmiştir. 3065 sayılı KDV Kanununun 9/1. maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni

merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğerhallerde Maliye Bakanlığına vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda yetki verilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.3.1.) bölümünde;

- Tebliğin (I/C-2.1.3.3.1.2.) bölümünde belirtilen külçe metallerin Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara tesliminde, (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacağı;

-hurda metallerden elde edilenler dışındaki bakır, çinko, alüminyum ve kurşun külçelerinin ithalatçılar ve ilk üreticiler (cevherden üretim yapanlar) tarafından yapılan teslimlerinde tevkifat uygulanmayacağı; bu safhalardan sonraki el değiştirmelerde ise tevkifat uygulanacağı; hurda metalden elde edilen külçelerin ithalatçıları ve üreticileri tarafından tesliminde de tevkifat uygulanacağı;

- Tevkifat kapsamına, her türlü hurda metallerden elde edilen külçeler ile hurda metallerden elde edilenler dışındaki bakır, çinko, alüminyum ve kurşun külçelerinin tesliminin girdiği; slab, billet (biyet), kütük ve ingot teslimlerinin de bu uygulama bakımından külçe olarak değerlendirileceği

- Yukarıda belirtilen metallerin, alışlarında tevkifat uygulanıp uygulanmadığına ve silisyum, magnezyum, mangan, nikel, titan gibi maddeler ihtiva edip etmediklerine bakılmaksızın, külçe, slab, biyet, kütük ve ingot haline getirilmiş şekilde satışında KDV tevkifatı uygulanacağı

Açıklanmıştır.

Buna göre, ithal ettiğiniz külçe çinkoyu erittikten sonra içerisine belirli oranlarda alüminyum, bakır ve magnezyum katarak elde ettiğiniz "külçe zamak"ın teslimlerinde 7/10 oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmekte olup, söz konusu ürünün külçe veya granül halinde olmasının veya ithal ettiğiniz külçe çinkonun işlenmesiyle elde edilmiş olmasının tevkifat uygulamasına herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

#### 4.4.3. Hurda ve Atık Teslimi

Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesi gereğince KDV'den müstesnadır. Ancak, bu malların teslimi ile ilgili olarak aynı Kanunun (18/1). maddesine göre istisnadan vazgeçilmesi mümkündür.

İstisnadan vazgeçenlerin metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının tesliminde, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümü kapsamındaki alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Hurda kavramı; her türlü metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurdasını, bunların hurda halindeki karışımlarını, aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılamayacak haldeki metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam karakterli her türlü ham, yarı mamul ile mamul maddeyi ifade etmektedir.

Hurda kavramında işaret edilen genel anlam çerçevesinde;

- Demir, bakır, alüminyum, pirinç, kurşun, teneke, çelik, çinko, pik, sarı, bronz, nikel, kızıl, lehim, mangan-tutya, antimon ve benzeri her türlü metaller,

- Bu metallerin alaşım, bileşim ve cürufları,

- İmalathane ya da fabrikalarda imalat sırasında ortaya çıkan metal kırpıntı, döküntü ve talaşlar ile standart dışı çıkan metal ürünler,

- İzabe tesislerinden çıkan standart dışı metal hammaddeler, yarı mamuller, hadde bozukları,

ve benzerleri "hurda metal" kabul edilir.

Ayrıca, hurda veya atık niteliğindeki; her türlü kâğıt, karton, mukavva, kauçuk, plastik ile bunların kırpıntıları, naylon, lastik kırıkları, cam şişe, kavanoz, otomobil ve pencere camları, cam kırıkları teslimleri de tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Tamir ve bakımdan sonra aynı amaçla kullanılması mümkün olan kullanılmış metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam esaslı eşya teslimlerinde tevkifat uygulanma.

**Örnek 1:** "Hurda" olarak tabir edilen bir jeneratör, bobinleri sarılıp tamir ve bakımdan sonra yeniden jeneratör olarak kullanılacak hale getiriliyorsa, kullanılmış jeneratörün tesliminde tevkifat uygulanmayacaktır.

**Örnek 2:** (A) Ltd. Şti. tarafından, atık değerlendirme işiyle uğraşan Hurda A.Ş. ne yapılacak hurda pil, hurda akü vb. teslimleri esas itibarıyla Kanununun (17/4-g) maddesi kapsamında KDV'den istisna olacak, (A)'nın istisnadan vazgeçmiş olması halinde teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin (5/10)'u Hurda A.Ş. tarafından tevkifata tabi tutulacaktır.

Hurda akü ve pilin belirli bir işlemde geçirildikten sonra tekrar kullanılabilir duruma gelmesinin mümkün olması halinde, bu teslimde istisna veya tevkifat uygulanmayacaktır.

Konu ile ilgili olarak; 29.05.2014 tarihli İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV grup Müdürlüğünün 39044742-KDV.9-1502 sayılı özelgede şirket tarafından hurda plastik ve hurda olmayan plastik kullanılarak yeni hammadde üretildiği belirtilerek bu hammaddenin tesliminin tevkifata tabi olup olmadığı sorulmaktadır. Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklarının çeşitli işlemlerden geçirilip işlenmesi sonucunda elde edilen ve genellikle hurda ve atık niteliklerini kaybederek metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam esaslı malzeme imalatında hammadde olarak kullanılan mamul niteliğindeki kırık, çapak, toz, granül ve benzeri ürünlerin, KDV mükellefleri tarafından Tebliğin (I/C-2.1.3.1./a ve b) bölümünde sayılanlara tesliminde (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Buna göre; hurda plastik ve hurda olmayan plastik karıştırılarak imal edilen hammaddelerin tesliminde Tebliğin (I/C-2.1.3.3.4) bölümü kapsamında (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

Araç-gereç ve iş makinelerinin, Kanununun (17/4-g) maddesi veya tevkifat uygulaması kapsamında değerlendirilebilmesi için ekonomik ömrünü doldurmuş bir şekilde satılması ve satış sonunda alıcının bunları, hurda olarak değerlendirmesi gerekmektedir. Aynen veya onarılmak suretiyle üretim

amaçlarına uygun olarak kullanılacak durumda olanların teslimi tevkifat kapsamında değerlendirilmez.

İlgili mevzuat çerçevesinde hurdaya ayrılmak suretiyle trafikten çekilmeleri nedeniyle teslimleri 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesi uyarınca vergiden müstesna olan motorlu kara taşıtlarının tesliminde de aynı şekilde işlem tesis edilir.

Hurda gemilerden yapılan sökümler sonrası teslimlerde de yukarıdaki açıklamaya göre hareket edilir.

Buna göre, gemi söküm işlerinde hurda gemilerin sökülmesi sonunda elde edilen metal aksam (pervane, motor, telsiz, radyo-teyp, uydu alıcısı vb.) aynı amaçla kullanılmak üzere satılıyorsa alıcılar tarafından KDV tevkifatı yapılmaz.

Söz konusu aksamın kullanılamaz durumda olması halinde ise bunların, sökenler tarafından tesliminde ve sonraki safhalarda tevkifat uygulanır.

Aynı şekilde, hurda gemilerden sökülen sac aksamın, sökenler tarafından tesliminde ve sonraki safhalarda el değiştirmelerinde de tevkifat uygulanır.

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

KDV mükellefleri tarafından Tebliğin (I/C-2.1.3.3.4.2.) bölümünde belirtilen ürünlerin, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b)bölümünde sayılanlara tesliminde, (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Söz konusu ürünlerin teslimleri, 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesi kapsamında olmayıp, genel oranda (%18) KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Bunların, ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanma, sonraki safhaların teslimleri ise tevkifata tabidir. İthalatçılar tarafından yapılan teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenen faturada “Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.” açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilir.

Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının çeşitli işlemlerden geçirilip işlenmesi sonucunda elde edilen ve genellikle hurda ve atık niteliklerini kaybederek metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam esaslı malzeme imalatında hammadde olarak kullanılan mamul niteliğindeki kırık, çapak, toz, granül ve benzeri ürünlerin teslimi tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Konu ile ilgili olarak; 17.07.2014 tarihli Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı Vergi ve Anlaşmalar Müdürlüğü'nün 16700543-130-27 sayılı özeldesinde mükellefin metal hurda alışı yaptığı, almış olduğu hurdaların genelde oto hurdası olduğu; almış olduğu hurdalardan çıkan yedek parçaların (çıkma yedek parçaların) satışında KDV uygulanıp uygulanmayacağı, almış olduğu hurdalardan işe yaramayan diğer hurda olarak satılan hurdanın tesliminde KDV uygulanıp uygulanmayacağı, eğer satışlarında istisnadan vazgeçip KDV uygularsanız tevkifat uygulanıp uygulanmayacağı, alışlarında istisnadan vazgeçip tevkifat uygulanmış malların satışında KDV tevkifatı yapılıp yapılmayacağı hususlarında bilgi verilmesi istenilmektedir. Bu konuda aşağıdaki gibi görüş bildirilmiştir;

*"...Tebliğ'in "I/C-2.1.3.3.3.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı" başlıklı bölümünde, " Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi 3065 sayılı Kanununun (17/4-g) maddesi gereğince KDV'den müstesnadır. Ancak, bu malların teslimi ile ilgili olarak aynı Kanununun (18/1). maddesine göre istisnadan vazgeçilmesi mümkündür.*

*İstisnadan vazgeçenlerin metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının tesliminde, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümü kapsamındaki alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır." açıklamasına yer verilmiştir. Buna göre Hurda araçların parçalanması sonucu ortaya çıkan ve kullanılabilir durumda bulunan yedek parçaların (çıkma yedek parçaların) satışı hurda kapsamında değerlendirilmediğinden, bu parçaların teslimi genel oranda ( % 18) KDV'ye tabi olacaktır. Hurda metal teslimleri Kanununun 17/4-g maddesi kapsamında KDV'den istisnadır. Ancak, Kanununun 18. maddesine göre istisnadan vazgeçmeniz halinde hurda metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam teslimleriniz genel oranda ( % 18) KDV'ye tabi olacaktır.*

*İstisnadan vazgeçmeniz halinde, alımlarınızın KDV'ye tabi olup olmadığına ve tevkifat uygulanıp uygulanmadığına bakılmaksızın bu teslimleriniz nedeniyle hesaplanan KDV, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.3.3.1) bölümüne göre alıcılar tarafından tevkifata tabi tutulacaktır.”*

23.02.2016 tarihli Ankara vergi dairesi başkanlığı mükellef hizmetleri KDV grup müdürlüğünün 84974990-130[17-2014-36]-7612 sayılı özelgesinde, mükellef, amortisman süresi geçmiş ve artık işe yaramaz kullanılamaz, hurda haline gelmiş olan sabit kıymetlerin, KDV den istisna olarak satılması halinde bu teslim nedeniyle yüklenilen KDV nin indirim veya iadesinin mümkün olup olmadığı hakkında görüş talep etmiştir. Söz konusu idarenin görüşü şu şekildedir; söz konusu amortisman tabi iktibadi kıymetlerin aynen veya onarılma suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak, kullanılamayacak durumda olmaları halinde bunların teslimi KDV kanununun yüklenilen vergilerin de prensip olarak, işlemin yapıldığı dönemde indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir. Ancak iktibadi kıymet hurda olarak satış bedelinin %18 ine isabet eden kısmı indirim hesaplarından çıkarılacaktır. Buna göre iktisadi kıymetin hurda olarak satılması halinde hurda satış bedelinin genel vergi oranı ile çarpılması suretiyle bulunacak miktarın, satışın yapıldığı dönem beyannamesinin “tevkifat uygulanmayan işlemler”, “ilave edilecek KDV” satırında beyan edilerek indirim hesaplarından çıkarılması ve aynı tutarın gelir/kurumlar vergisi uygulamasında gider hesaplarına alınması gerekmektedir.

#### **- Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimleri**

KDV mükellefleri tarafından Tebliğin (I/C-2.1.3.3.5.2.) bölümünde belirtilen malların, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanlara tesliminde, (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Mal ve hizmetlere uygulanan KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 1 ve 2 nci sıraları kapsamına giren ürünlerin teslimi tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Buna göre;



- Kütü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri, natürel veya tops haldeki tiftik, yün ve yapağı,

- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 41.01 pozisyonundaki sığır ve atların, 41.02 pozisyonundaki koyun ve kuzuların (astragan veya karakul, persaniye, breitschwanz ve benzerleri, Hint, Çin, Moğolistan ve Tibet kuzuları hariç), 41.03 pozisyonundaki keçi ve oğlakların (Yemen, Moğolistan ve Tibet keçi ve oğlakları hariç) ham post ve derilerinin,

tesliminde tevkifat uygulanır.

Konu ile ilgili olarak; 23.03.2015 tarihli Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı mükellef hizmetleri grup Müdürlüğünün 16700543-130-14 sayılı özelgede hidrofil pamuk satışı işleminde uygulanması gereken KDV tevkifatı hakkında bilgi verilmesi talep edilmektedir.

*"....Söz konusu Tebliğin "Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimleri " başlıklı (I/C-2.1.3.3.5.) bölümünün Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı başlıklı alt bölümünde; KDV mükellefleri tarafından Tebliğin (I/C-2.1.3.3.5.2.) bölümünde belirtilen malların, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanlara tesliminde, (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacağı belirtilmiştir.*

*Kapsam başlıklı (2.1.3.3.5.2.) alt bölümünde de; "Mal ve hizmetlere uygulanan KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 1 ve 2 nci sıraları kapsamına giren ürünlerin teslimi tevkifat uygulaması kapsamındadır.*

*Buna göre;*

*- Kütü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri, natürel veya tops haldeki tiftik, yün ve yapağı,*

*- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 41.01 pozisyonundaki sığır ve atların, 41.02 pozisyonundaki koyun ve kuzuların (astragan veya karakul, persaniye, breitschwanz ve benzerleri, Hint, Çin, Moğolistan ve Tibet kuzuları hariç), 41.03 pozisyonundaki keçi ve oğlakların (Yemen, Moğolistan ve Tibet keçi ve oğlakları hariç) ham post ve derilerinin, tesliminde tevkifat uygulanır."*  
*açıklamasına yer verilmiştir.*

*TGTC'nin 5201.00 tarife alt pozisyonunda "Pamuk (karde edilmemiş veya penyelenmemiş)" yer almaktadır.*

*Buna göre, TGTC'nin 5201.00 tarife alt pozisyonunda değerlendirilen hidrofîl pamuğun, II sayılı listenin "B" bölümünün 1. sırasında sayılan eşyalar kapsamında değerlendirilerek tesliminin %8 KDV oranına tabi tutulması, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanlara tesliminde ise (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir."*

### **- Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi**

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanların, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.3.6.2) bölümünde belirtilen ürün, artık, talaş ve kırpıntı alımlarında (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Söz konusu malların ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanmaz. İthalatçılar tarafından yapılan teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenen faturada "Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır." açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilir.

Ağaç işleme endüstrisinde kullanılan ve ilk madde-malzeme niteliğinde olan her türlü ağaç, tomruk, odun ile bunların önceden belirlenmiş ölçülerde biçilmesiyle elde edilen inşaatlık, doğramalık, marangozluk, mobilyalık ve benzeri kereste, mobilya ve kereste imalatı sonucu ortaya çıkan kırpıntı, çita ve benzeri imalat artıkları ile odun artığı talaş teslimleri tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Öte yandan, tomruk, odun, kereste, kırpıntı, atık vb. mahiyetinde olmayan; mobilya, kapı-pencere doğraması, döşeme malzemesi, sunta, levha, mdf, rabita, lambri, süpürgelik ve benzeri ürünlerin tesliminde tevkifat uygulanmaz.

Konu ile ilgili olarak; 29.09.2014 tarihli İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV Grup Müdürlüğü'nün 39044742-KDV.9-1992 sayılı özelgede tomruktan imal edilen "parke taslak" larının tesliminde

KDV tevkifatı yapıp yapılmayacağı hakkında Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir. Söz konusu Tebliğin"2.1.3.3.6. Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi" başlıklı bölümünde;

*".....Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanların, Tebliğin (I/C-2.1.3.3.6.2) bölümünde belirtilen ürün, artık, talaş ve kırpıntı alımlarında (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır."* denilmektedir.

Yine aynı Tebliğin I/C bölümünün "2.1.3.3.6.2. Kapsam" başlıklı kısmında ise ; *"Ağaç işleme endüstrisinde kullanılan ve ilk madde-malzeme niteliğinde olan her türlü ağaç, tomruk, odun ile bunların önceden belirlenmiş ölçülerde biçilmesiyle elde edilen inşaatlık, doğramalık, marangozluk, mobilyalık ve benzeri kereste, mobilya ve kereste imalatı sonucu ortaya çıkan kırpıntı, çita ve benzeri imalat artıkları ile odun artığı talaş teslimleri tevkifat uygulaması kapsamındadır.*

*Öte yandan, tomruk, odun, kereste, kırpıntı, atık vb. mahiyetinde olmayan; mobilya, kapı, pencere doğraması, döşeme malzemesi, sunta, levha, mdf, rabita, lambri, süpürgecik ve benzeri ürünlerin tesliminde tevkifat uygulanmaz" denilmektedir.*

*Buna göre, tomruktan imal edilen "parke taslağı" teslimleri KDV tevkifatına tabi tutulmayacaktır."*

#### **4.5. Genel Olarak İade İşlemi**

Kısmi tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının mükellefe iade edilebilmesi için, satıcının tevkifat uygulanmayan KDV tutarını 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmiş olması, alıcının da yaptığı tevkifatla ilgili 2 No.lu KDV Beyannamesini vergi dairesine vermiş olması zorunludur.

İade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması şartı aranmayacaktır.

Genel bütçe kapsamındaki idarelere yapılan işlemlerde ise hak edişin harcama yetkilisince onaylanmış olması gereklidir. Bunlara yapılan işlemlerde, ayrıca beyan ve ödeme aranmayacaktır.

İade olarak talep edilecek tutar, işlemin bünyesine giren KDV değil, tevkif edilen KDV esas alınarak belirlenecektir. İadesi istenilecek KDV, hiçbir surette tevkifata tabi tutulan KDV'den fazla olmayacaktır (İbiş vd., 2015: 317-318).

#### **4.5.1. KDV İadesinin Mahiyeti**

Kamusal hizmetlerin gerektirdiği giderler ile kamu borçları dolayısıyla ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla, egemenlik gücüne göre, karşılıksız olarak gerçek ve tüzel kişilerden alınan cebri niteliğe sahip ödemeler şeklinde tanımlanan vergiler konuları bakımından (a) gelir üzerinden alınan vergiler, (b) servet ve servet transferi üzerinden alınan vergiler ve (c) harcamalar üzerinden alınan vergiler olarak 3 farklı şekilde sınıflandırılmaktadır (Akdoğan, 2011: 119).

Mal ve hizmetin üretiminden nihai tüketicisine ulaşmasına kadar geçen her aşamada meydana gelen katma değer vergilendirmesini amaçlayan katma değer vergisi (KDV), harcamalar üzerinden alınan vergiler kategorisinde yer almaktadır.

Konusunu mal teslimi veya hizmet ifasının oluşturduğu KDV'nin kapsamına giren işlemler 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1. maddesinde sayılmıştır. Mezkûr Kanun'un 1. maddesine girmeyen işlemler KDV'ye tabi değildir.

KDV'de, mükerrer vergilendirmenin önüne geçilmesi amacıyla indirim mekanizması öngörülmüştür. İndirime ilişkin düzenlemelere KDV Kanunu'nun 29 ila 36. maddelerinde yer verilmiştir.

Ancak bazı işlemler KDV'den kısmen ya da tamamen istisna edilmiştir. İhracat örneğinde olduğu gibi, ihraç edilmek üzere satın alınan ya da imal edilen ürünler için ödenen KDV'nin ihracatçının üzerinde yük olarak kalmaması için iade edilebilmesi öngörülmüştür. Diğer taraftan kimi mal ve

hizmet teslimleri KDV Kanunu'nda öngörülen genel orandan (%18) daha düşük bir orana (%1, %8) tabi iken, tevkifata bağlanmış bazı teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin de iadesi söz konusu olmaktadır. Bununla birlikte, KDV Kanunu'nun 11/1-c ve geçici 17. maddelerinde düzenlenen ihraç kayıtlı (dahilde işleme veya geçici kabul rejimleri dahil) teslimlerden kaynaklanan tecil-terkin ve iade uygulaması da söz konusudur (Bulutoğlu, 2004: 92).

KDV Kanunu'nun 29. maddesinde mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, anılan Kanun'da aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak (a) kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen, (b) ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen ve (c) götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'lerin indirebileceği hükümlerine yer verilmiştir.

KDV Kanunu'nun 30. maddesinde mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları KDV'den indiremeyecekleri KDV'ler belirtilmişken, 32. maddesinde KDV Kanunu'nun 11, 13, 14 ve 15. maddeleri ile 17. maddenin dördüncü fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV'den indirileceği, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV'nin, Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacağı hüküm altına alınmıştır. Mezkûr Kanun'un 29. maddesinin ikinci fıkrasında ise 28. madde gereğince Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan verginin mahsuben ya da nakden iade edilebileceği hükmü yer almaktadır.

İade hakkı doğrudan işlemler nedeniyle doğan ve indirim mekanizması ile giderilemeyen (yüklenilen) KDV, mükelleflerin talebine bağlı olarak, indirimle giderilemeyen KDV tutarını aşmamak koşuluyla iade edilebilir.

İadesi gereken KDV'nin hesabında, iade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren ve indirilemeyen KDV tutarları dikkate alınır. İşlemin bünyesine giren KDV, teslim işlemlerinde malın üretimi, iktisabı, muhafazası ve teslimi; hizmet işlemlerinde ise ifa edilen hizmetin meydana getirilmesi ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV'den oluşur. İade hakkı doğuran işlemler için yüklenilen KDV, öncelikle indirim konusu yapılacak, indirimle giderilemeyen bir miktarın kalması halinde ise, kalan tutarın iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemde iade edilecek KDV olarak dikkate alınabilecektir.

Bu kapsamda mükellefler tarafından, hesaplanan KDV'den indirim yoluyla mahsup edilemeyen istisna işlemlerden (tam, kısmi ya da diğer iade hakkı doğuran), indirimli orana tabi işlemlerden, tevkifatlı işlemlerden, uluslararası işlemlerden, yap-işlet-devret modeli ile yapılan ya da büyük ve stratejik yatırımlardan kaynaklanan KDV mükelleflere iade edilebilmektedir.

#### **4.5.2. KDV İadesinin Talep Edilmesi**

Her bir iade hakkı doğuran işleme ilişkin olarak iade taleplerinde vergi dairesine ibraz edilmesi gereken belgeler KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirtilmiştir. Diğer taraftan, iade taleplerinde ortak olarak aranacak belgeler ise KDV Genel Uygulama Tebliği'nin IV/A-7 numaralı ayırımında şu şekilde belirtilmiştir: (a) iade talep dilekçesi, (b) İade hakkı doğuran işlemin beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi, (c) İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi, (d) İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu ve (e) satış faturaları listesi.

Söz konusu belgelerden Gelir İdaresi Başkanlığı'nca uygun görülenler elektronik ortamda ve öngörülen içeriğe uygun olarak gönderilmektedir. Önce (mülga) 53 sayılı KDV Sirkülerinde, daha sonra ise 08.08.2011 tarihinde yayımlanan 60 sayılı KDV Sirküleri'nde, **“indirilecek KDV listesi”**, **“yüklenilen KDV listesi”**, **“satış faturaları listesi”** ile **“gümrük (çıkış)**

**beyannameleri listesi**”nin elektronik ortamda gönderilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bu listeler internet vergi dairesi üzerinden Gelir İdaresi Başkanlığına iletilmektedir (Kızılot, 2012: 395-396).

İade talepleri mükellefler tarafından, 429 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan standart iade talep dilekçeleri kullanılmak suretiyle (elektronik ortamda) yapılmaktadır. İade taleplerinde dilekçenin yanı sıra iade hakkı doğuran işlem itibarıyla aranan belgelerin de verilmesi gerekmektedir. Bu belgelerden Gelir İdaresi Başkanlığı’na uygun görülenler, öngörüldükleri şekil ve içeriğe uygun olarak İnternet Vergi Dairesi aracılığıyla gönderilir.

Elektronik ortamda gönderilen belgelerin kâğıt ortamında ayrıca vergi dairesine verilmesine gerek bulunmadığı gibi, bu belgelerin yeminli mali müşavir (YMM) KDV İadesi Tasdik Raporlarına eklenme zorunluluğu da bulunmamaktadır. Ancak, iade talebine ilişkin olarak ibrazı gereken ve elektronik ortamda gönderilenler dışında kalan diğer belgelerin (aslı veya noter, YMM ya da ilgili kamu kurumu tarafından onaylı örneklerinin) vergi dairesine doğrudan intikal ettirilmesi gerekmektedir.

#### **4.5.3. KDV İadesinin Gerçekleştirilmesi**

Usul ve esasları KDV Uygulama Genel Tebliği’nde belirlenen ve mahsuben ya da nakden olmak üzere iki farklı şekilde talep edilebilen KDV iadeleri, belirli koşullar altında vergi inceleme raporu ve teminat aranmaksızın mahsuben veya nakden gerçekleştirilebilmektedir. Diğer taraftan, YMM raporuna, vergi inceleme raporuna ya da verilen teminata bağlı olarak da mahsuben veya nakden KDV iadesi yapılabilmektedir.

KDV iadesine ilişkin işlemler, iadenin talep şekline (nakden/mahsuben ve teminat, YMM Raporu, vergi incelemesi gibi) göre verilmesi/ibraz edilmesi gereken belgeler ile iade hakkı doğuran işleme ilişkin belgelerin vergi dairesine verilmesinin (elektronik olarak gönderilmesi gerekenler dâhil) ardından KDVİRA sistemi tarafından KDV İadesi Kontrol Raporunun üretilip eğer gerekli ise teyitlerinin yapılması ve iadenin yapılmasına engel herhangi bir

eksikliğin olmaması durumunda tamamlanmakta ve mükellefe mahsuben ya da nakden iade gerçekleştirilmektedir.

KDV iade alacağı mükellefin kendisinin veya ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kollektif ve adi komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların), (a) vergi dairelerince takip edilen amme alacaklarına, (b) ithalat sırasında uygulanan vergilere, (c) Sosyal Güvenlik Kurumu prim borçlarına mahsuben iade edilebildiği gibi mükelleflere nakden de iade edilebilmektedir.

Kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinde vergi dairelerince;

-İade talep dilekçesi ve internet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listelere ait internet vergi dairesi liste alındısı,

- Tevkifatlı işlemlerin gerçekleştiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi,

- Tevkifat uygulanan işleme ilişkin satış faturalarının dökümünü gösteren liste,

aranacaktır.

İade talebinde bulunulabilmesi için iade tutarının yer aldığı, ilgili dönem KDV beyannamesi ve eki **“Kısmi Tevkifat Uygulaması Kapsamındaki İşlemlere Ait Bildirim”**in verilmiş olması zorunludur.

İade taleplerinde dilekçenin yanı sıra iade hakkı doğuran işlem itibarıyla yukarıda belirtilen belgelerin ibrazı şarttır. Tevkifata tabi işlemlere ait satış faturası listesi ve indirilecek KDV listesi Gelir İdaresi Başkanlığınca öngörülen şekil ve içeriğe uygun olarak internet vergi dairesi aracılığıyla gönderilecektir. İnternet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listeler ayrıca kâğıt ortamında vergi dairesine ibraz edilmeyecektir.

İade talepleri yukarıda belirtilen belgeler tamamlanmadıkça hüküm ifade etmez.



Vergi inceleme raporu (VİR), Yeminli Mali Müşavir KDV İadesi Tasdik Raporu (YMM Raporu) ve/veya teminat ile yapılacak nakden iade talepleri, bunların eksiksiz ibraz edildiği tarihte geçerlik kazanacaktır.

Aynı şekilde, teminat veya YMM Raporu istenen mahsuben iade talepleri, diğer belgelerle birlikte bunların eksiksiz ibraz edildiği tarihte geçerlik kazanacaktır. VİR sonucuna göre sonuçlandırılan mahsuben iade taleplerinde ise, mahsup talep dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibariyle iadeye hak kazanılacaktır.

YMM Tasdik Raporunun arandığı hallerde, YMM raporlarına ilişkin limitlerde gümrük beyannameli mal ihracından kaynaklanan iade talepleri için öngörülen tutarlar geçerlidir. Buna göre YMM raporu ile yapılabilen iadelerde; eğer mükellef ile yapılmış bir tam tasdik sözleşmesi varsa iade tutarı ne olursa olsun, tam tasdik sözleşmesi yoksa iade tutarı 473.000 TL'ye (2016 yılı için) kadar olan iadeler YMM KDV iadesi tasdik raporu ile yapılabilir. Tam tasdik sözleşmesi yok ve iadesi istenen tutar belirtilen sınırı aşıyorsa YMM iade raporu ile iade mümkün olmayıp ancak VİR ile iade yapılacaktır. (KDV Genel Uygulama Tebliği)

#### **4.5.3.1. Mahsuben İade Usul Ve Esasları**

Kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade alacaklarının mahsuben iadesi, mükellefin kendisinin, ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kollektif ve komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) ithalat sırasında uygulananlar dahil vergi borçları ile Sosyal Sigortalar Prim borçları ve fer'ileri için söz konusu olabilecektir.

Mahsup kapsamına, tevkifatla ilgili olarak verilen 2 No.lu KDV Beyannamesine göre tahakkuk eden vergiler de dahildir.

İade taleplerinde vergi daireleri; gerekli kontrolleri yaparak, belge ya da belgelerdeki muhteviyat eksikliklerinin tespiti halinde, eksiklikleri mükellefe yazı ile bildirecektir. Yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde eksiklikleri tamamlayan mükelleflerin VİR, YMM Raporu ve teminat istenmeyen mahsuben iade talepleri, mahsup dilekçesinin vergi dairesine

verildiği tarih itibariyle yerine getirilecek ve bunlara gecikme zammı uygulanmayacaktır. 30 günlük ek süreden sonra eksikliklerini tamamlayan mükelleflerin mahsup taleplerinin ise eksikliklerin tamamlandığı tarih itibariyle yerine getirileceği ve borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanacaktır(KDV Genel Uygulama Tebliği).

#### **4.5.3.1.1. 5.000 TL ve Üzerindeki Mahsuben İade Taleplerinin Sadece Teminat ve/veya VİR Sonucuna Göre Yerine Getirildiği Hizmetler**

Kısmi tevkifat uygulanan hizmetlerden;

- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,
- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
- Her türlü yemek servisi ve organizasyon hizmetleri,
- Yapı denetim hizmeti,
- Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler,
- Servis taşımacılığı hizmeti,
- Her türlü baskı ve basım hizmeti
- Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile fason ayakkabı ve çanta dikim işleri ve fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri,
- İşgücü temin hizmeti,
- Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmeti

ile ilgili KDV iade alacaklarının mahsubunu isteyen mükelleflerin **5.000 TL’yi aşmayan mahsup talepleri VİR, YMM raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilir.**

**5.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri** ise sadece teminat ve/veya VİR sonucuna göre yerine getirilir. 5.000 TL’yi aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat VİR ile çözülür.

#### **4.5.3.1.2. 5.000 TL ve Üzerindeki Mahsuben İade Taleplerinin VİR Sonucuna Göre veya YMM Raporu İbrarı İle Yerine Getirildiği Teslim ve Hizmetler**

Kısmi tevkifat uygulanan teslim ve hizmetlerden;

- Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
- Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklâm gelirlerine konu işlemleri,
- KDV genel Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü kapsamındaki hizmetler,
- Metal, plastik, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi,
- Külçe metal teslimleri,
- Bakır, çinko ve alüminyum ürünlerinin teslimi,
- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklarından elde edilen hammadde teslimi,
- Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi
- Ağaç ve orman ürünleri teslimi

ile ilgili **5.000 TL’yi aşmayan mahsuben iade talepleri** VİR, YMM raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilir.

**5.000 TL ve üzerindeki iade talepleri** ise VİR sonucuna göre veya YMM raporu ile yerine getirilir. 5000 TL’yi aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, VİR sonucuna göre veya YMM raporu ibrazı ile çözülür.

#### **4.5.3.2. Nakden İade Usul Ve Esasları**

Mükellefin talebi halinde, kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren işlemlerden kaynaklanan iade alacaklarının aşağıda her bir işlem türüne ilişkin olarak yapılan belirlemeler dahilinde nakden iadesi mümkündür.

##### **4.5.3.2.1. Miktarına Bakılmaksızın Münhasıran Teminat ve/veya VİR Aranacak İşlemler**

Kısmi tevkifat uygulanan hizmetlerden;

- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,
- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
- Her türlü yemek servisi ve organizasyon hizmetleri,
- Yapı denetim hizmeti,

- Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler,
- Servis taşımacılığı hizmeti,
- Her türlü baskı ve basım hizmeti
- Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile fason ayakkabı ve çanta dikim işleri ve fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri,
- İşgücü temin hizmeti,
- Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmeti

ile ilgili **nakden iade talepleri münhasıran teminat ve/veya VİR** ile yerine getirilecektir.

İade talebinin tamamı kadar teminat verilmesi halinde teminat, münhasıran VİR sonucuna göre çözülür (KDV Genel Uygulama Tebliği).

#### **4.5.3.2.2. 5.000 TL ve Üzerindeki Nakden İade Taleplerinin VİR Sonucuna Göre veya YMM Raporu İbrarı İle Yerine Getirildiği Teslim ve Hizmetler**

Kısmi tevkifat uygulanan teslim ve hizmetlerden;

- Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
- Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklâm gelirlerine konu işlemleri,
- KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü kapsamındaki hizmetler,
  - Metal, plastik, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi,
  - Külçe metal teslimleri,
  - Bakır, çinko ve alüminyum ürünlerinin teslimi,
  - Metal, Plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklarından elde edilen hammadde teslimi,
  - Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi
  - Ağaç ve orman ürünleri teslimi,

ile ilgili 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri VİR, YMM raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilir.

5.000 TL ve üzerindeki iade talepleri ise VİR sonucuna göre veya YMM raporu ile yerine getirilir. 5000 TL'yi aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, VİR sonucuna göre veya YMM raporu ibrazı ile çözülür.

Bu noktada dikkat çeken husus, KDV Genel Uygulama Tebliği ile tevkifata tabi hizmetlerden;

- Servis taşımacılığı hizmeti (iş gücü temin hizmeti kapsamında olanlar hariç),

- Her türlü baskı ve basım hizmetleri,

- Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklam gelirlerine konu işlemleri,

- 5018 sayılı Kanun'a ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara ifa edilen ve yukarıda belirtilmeyen diğer bütün hizmet ifaları,

- Ağaç ve orman ürünlerinin teslimi,

önceden tevkifata tabi değilken, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğ sonrasında bu hizmetler tevkifat kapsamına alınmış ve bu hizmetleri verenlerin mahsuben ve nakden KDV iadesi alma hakları doğmuştur. (KDV Genel Uygulama Tebliği).

#### **4.6. İade Uygulaması İle İlgili Özellik Arz Eden Hususlar**

Kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinin yerine getirilmesi ile ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinde açıklama bulunmayan durumlarda, KDV Kanunu'nun (11/1-a) maddesinde düzenlenen mal ihracından kaynaklanan iade talepleri için geçerli olan usul ve esaslara (indirimli teminat uygulaması hariç) göre işlem yapılacaktır.

Mükelleflerin tevkifat uygulaması kapsamındaki işler dolayısıyla alıcı tarafından tevkifata tabi tutulan KDV'yi, ilgili dönemde iade konusu yapmama tercihinde bulduktan sonra, izleyen dönemlerde bu tercihlerinden vazgeçerek iade talep etmeleri mümkündür. Ancak, tevkifatlı işlemin gerçekleştiği dönemden itibaren aradaki dönemler için düzeltme beyannamesi verilmesi gerekmektedir.

Aynı şekilde, mükelleflerin tevkifat uygulanan tutarı beyannamede iade olarak gösterdikten sonra, bu tercihlerinden vazgeçmeleri mümkündür. Bu durumda da iade beyanının yapıldığı dönem için düzeltme beyannamesi verilecektir.

Düzeltilme beyannamesi verilen dönem ile içinde bulunulan dönem arasında Ödenecek KDV çıkmıyor ise, aradaki dönemler için düzeltme beyannamesi verilmesine gerek yoktur.

Her iki durumun da bir dilekçe ile bağlı olunan vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir.

Aynı işlem dolayısıyla, tevkifat ve indirimli oran uygulamaları nedeniyle KDV iade alacağı doğmuşsa, öncelikle tevkifattan doğan KDV alacağı iade edilecektir (Kızılot, 2012:397).

Mükellefin aynı dönemde başka iade hakkı doğuran işlemlerinin bulunması halinde bu işlemlere ait iade talepleri, söz konusu işlem veya işlemlerle ilgili usul ve esaslar çerçevesinde sonuçlandırılacaktır.

İade hakkı sahiplerince, iade alacaklarının mahsubundan sonra kalan kısmının nakden iadesinin istenmesi halinde, ilgili bölümlerde nakden iade için yapılan açıklamalara göre işlem yapılacaktır. Bu şekilde yapılacak iadede, mahsup yoluyla iade edilen kısım, teminatsız incelemesiz nakden iade için bir sınır belirlenmişse, belirlenen sınırın hesabında dikkate alınmayacaktır.

İade alacakları, her bir vergilendirme dönemi için ayrı ayrı talep edilecektir. Birden fazla döneme ilişkin iade alacaklarının, kümülatif hesaplama yapılmak suretiyle birlikte (toplam tutar olarak) iadesi talep edilemeyecektir.

Öte yandan, birden fazla döneme ilişkin iade alacağının aynı dilekçe ile istenmesi mümkündür. Ancak bu durumda, her bir döneme ait iade talep tutarının ayrı ayrı olarak dilekçede belirtilmesi ve eklerin de her bir dönem için ayrı ayrı düzenlenmesi gerekmektedir.

İadenin YMM raporu verilmek suretiyle talep edildiği durumlarda, aynı takvim yılı içinde bulunmak ve her bir vergilendirme dönemine ait iade tutarı ayrı ayrı belirtilmek/hesaplanmak, istenilen bilgilere her bir dönem itibariyle ayrı ayrı yer verilmek koşuluyla birden fazla vergilendirme dönemi için tek bir YMM raporu verilmesi mümkündür (Kuşçu, 2012: 240).

Maliye Bakanlığı KDVK'nın 9. maddesinde yer alan yetkisine dayanarak KDV alacağını güvenceye almak için bazı mal ve hizmet alımlarında alıcılara, satıcılara ödeyecekleri verginin belli oranlarında tevkifat yapma yükümlülüğü getirmiş ve bu konuyla ilgili olarak genel tebliğlerle düzenlemeler yapmıştır.

KDV tevkifatıyla ilgili son düzenleme KDV Genel Uygulama Tebliği'yle yapılmış ve bu Tebliğ'le tevkifat uygulamasına ilişkin olarak daha önceki genel tebliğlerde yer alan düzenlemeler yürürlükten kaldırılarak, uygulama esasları tek tebliğde toplanmıştır.

Aslında KDVK'da tevkifat ve benzeri durumlar için öngörölmüş açık bir iade hükmü bulunmamaktadır. Ancak Kanun'un 29. maddesinin 4 numaralı fıkrasında, Maliye Bakanlığı'nın vergi indirimini uygulamasından doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde gidermeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır. Bakanlık bu yetkisini kullanarak, tevkifat nedeniyle indirim uygulamasında ortaya çıkan aksaklığı iade öngörmek suretiyle gidermektedir.

Buna göre kısmi tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının mükellefe iade edilebilmesi için, satıcının tevkifat uygulanmayan KDV tutarını 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmiş olması, alıcının da yaptığı tevkifatla ilgili 2 No.lu KDV Beyannamesini vergi dairesine vermiş olması zorunludur. İade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması şartı aranmamaktadır.

KDV tevkifatı nedeniyle iade alınması tercihe bağlıdır. Mükelleflerin tevkifat uygulaması kapsamındaki işler dolayısıyla alıcı tarafından tevkifata

tabi tutulan KDV'yi, ilgili dönemde iade konusu yapmama tercihinde bulduktan sonra, izleyen dönemlerde bu tercihlerinden vazgeçerek iade talep etmeleri de mümkündür. Ancak, tevkifatlı işlemin gerçekleştiği dönem için düzeltme beyannamesi verilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde, mükelleflerin tevkifat uygulanan tutarı beyannamede iade olarak gösterdikten sonra, iade işlemi tamamlanıncaya kadar bu tercihlerinden vazgeçmeleri de mümkündür. Bu durumda da iade beyanının yapıldığı dönem için düzeltme beyannamesi verilmesi öngörülmüştür.

#### **4.7. Tevkifata Tabi İşlemlerde KDV İadesi**

Kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinin aşağıda belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilmesi uygun görülmüştür.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/C-2.1.5.1. bölümünde;

Tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının mükellefe iade edilebilmesi için, satıcının tevkifat uygulanmayan KDV tutarını 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmiş olması, alıcının da yaptığı tevkifatla ilgili 2 No.lu KDV Beyannamesini vergi dairesine vermiş olması zorunludur.

İade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması şartı aranmaz.

Genel bütçe kapsamındaki idarelere yapılan işlemlerde ise hak edişin harcama yetkilisince onaylanmış olması gerekir. Bunlara yapılan işlemlerde, ayrıca beyan ve ödeme aranmaz.

Kısmi tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının mükellefe iade edilebilmesi için, satıcının tevkifat uygulanmayan KDV tutarını 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmiş olması, alıcının da yaptığı tevkifatla ilgili 2 No.lu KDV Beyannamesini vergi dairesine vermiş olması zorunludur.

İade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması



şartı aranmayacaktır. Genel bütçe kapsamındaki idarelere yapılan işlemlerde ise hakedişin harcama yetkilisince onaylanmış olması gereklidir. Bunlara yapılan işlemlerde, ayrıca beyan ve ödeme aranmayacaktır.

Kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinde vergi dairelerince;

- İade talep dilekçesi ve internet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listelere ait internet vergi dairesi liste alındısı,
- Tevkifatlı işlemlerin gerçekleştiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi,
- Tevkifat uygulanan işleme ilişkin satış faturalarının dökümünü gösteren liste,
- Gerekli durumlarda teminat, inceleme raporu ya da YMM Raporu

aranacaktır.

İade işlemleri ile ilgili olarak yeni uygulamada yüklenilen vergi listesi hazırlanmayacak ve vergi dairesine ibraz edilmeyecektir.

İade taleplerinde dilekçenin yanı sıra iade hakkı doğuran işlem itibarıyla yukarıda belirtilen belgelerin ibrazı şarttır. (Tevkifata tabi işlemlere ait satış faturası listesi ve indirilecek KDV listesi Gelir İdaresi Başkanlığınca öngörülen şekil ve içeriğe uygun olarak internet vergi dairesi aracılığıyla gönderilecektir. İnternet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listeler ayrıca kâğıt ortamında vergi dairesine ibraz edilmeyecektir.)

#### **4.7.1. İade Edilecek Tutar**

İade olarak talep edilen tutar, işlemin bünyesine giren KDV değil, tevkif edilen KDV esas alınarak belirlenir. İadesi istenilen KDV, hiçbir surette tevkifata tabi tutulan KDV'den fazla olamaz.

#### 4.7.2. İade Alacağıın Talebi

Tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinde, vergi dairelerince;

- 429 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nde belirtilen standart iade talep dilekçesi ve internet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listelere ait internet vergi dairesi liste alındısı,

- Tevkifatlı işlemlerin gerçekleştiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi,

- Tevkifat uygulanan işleme ilişkin satış faturalarının dökümünü gösteren liste aranacaktır.

İade talebinde bulunulabilmesi için iade tutarının yer aldığı, ilgili dönem KDV beyannamesi ve eki **“Kısmi Tevkifat Uygulaması Kapsamındaki İşlemlere Ait Bildirim”**in verilmiş olması zorunludur.

İade taleplerinde standart iade talep dilekçesinin yanı sıra iade hakkı doğuran işlem itibarıyla yukarıda belirtilen belgelerin ibrazı şarttır (Tevkifata tabi işlemlere ait satış faturası listesi ve indirilecek KDV listesi Gelir İdaresi Başkanlığı'nca öngörülen şekil ve içeriğe uygun olarak internet vergi dairesi aracılığıyla gönderilir. İnternet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listeler ayrıca kâğıt ortamında vergi dairesine ibraz edilmez.).

İade talepleri, yukarıda belirtilen belgeler tamamlanmadıkça hüküm ifade etmez (KDV Genel Uygulama Tebliği).

#### 4.7.3. Satıcının Özel Esaslara Tabi Olması Hali

İlgili Tebliğ'in özel esaslara ilişkin açıklamaları, tevkifat uygulamasından doğan iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından da geçerlidir. Satıcının özel esaslara tabi olması halinde, tevkifatlı işlemlerinden doğan iade talepleri Tebliğ'in (IV/E) bölümündeki açıklamalara göre yerine getirilecektir. Alıcının bu işlemle ilgili olarak tevkifat tutarını beyan etmesi ve ödemiş olması özel esaslar uygulanmasına engel değildir.

Alıcının, hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlardan tevkifat uygulayarak temin ettiği mal ya da hizmeti iade hakkı doğuran bir işlemde kullanması ve bu işleme ilişkin olarak iade talebinde bulunması halinde iade

talebi, hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlardan alımlarda tevkifata tabi tutulan KDV'nin sorumlu sıfatıyla vergi dairesine nakden veya mahsuben ödenmiş olması kaydıyla, tevkifatlı işlemlere ilişkin olarak satıcıya ödenen/borçlanılan KDV hariç, genel esaslara göre yerine getirilir.

Bu şekilde işlem tesisi için alıcının diğer alımları ile ilgili olarak özel esas uygulamasını gerektirecek bir durumunun olmaması gerekmektedir.

Tevkifata tabi alımları nedeniyle tevkifat uygulayan alıcılar tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen verginin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılması ve aynı dönemde indirim yoluyla giderilemeyen bu verginin iade alacağına dönüşmesi nedeniyle aynı dönem 2 No.lu KDV Beyannamesinden doğan borca mahsup edilmiş olması halinde, önceki paragrafta belirtilen ödeme şartının sağlanmadığı kabul edilir. Ancak, diğer dönemlere ilişkin iade alacağının söz konusu borca mahsup edilmesi halinde, ödeme şartı gerçekleşmiş sayılır.

#### **4.7.4. İade Taleplerinin Yerine Getirileceği Tarih**

İade talepleri, belirtilen belgeler tamamlanmadıkça hüküm ifade etmeyecektir. VİR, YMM KDV İadesi Tasdik Raporu (YMM Raporu) ve/veya teminat ile yapılacak nakden iade talepleri, bu evrakların eksiksiz ibraz edildiği tarihte geçerlik kazanacaktır.

Aynı şekilde, teminat veya YMM Raporu ile yapılacak mahsuben iade talepleri, diğer belgelerle birlikte bu evrakların eksiksiz ibraz edildiği tarihte geçerlilik kazanacaktır. VİR sonucuna göre sonuçlandırılacak mahsuben iade taleplerinde ise mahsup talep dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibariyle iadeye hak kazanılacaktır.

#### **4.7.5. Mahsup Talep Edilebilecek Borçlar**

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin **IV/A-2.1.1** bölümünde yer alan açıklamalara göre;

Mükellefler, KDV iade alacaklarını;

- Kendilerinin,

- Ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kollektif ve adi komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların)

aşağıda belirtilen borçlarına mahsubunu talep edebilirler.

#### **4.7.5.1. Vergi Dairelerince Takip Edilen Amme Alacaklarına Mahsup**

İade alacağının, vergi dairelerine olan bütün borçlara (Devlete ait olup vergi dairelerince takip edilen tüm amme alacaklarına) mahsubu suretiyle iadesi talep edilebilir. Vergi dairelerine olan borçlara mahsup talebi, gerekli bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden 10 gün içinde tamamlanır.

Mahsup kapsamına, tevkifatla ilgili olarak verilen 2 No.lu KDV Beyannamesine göre tahakkuk eden vergiler de dahildir. 1 No.lu KDV Beyannamesinde gösterilen ve mahsuben iade şartlarını taşıyan KDV iade alacağı, aynı döneme ilişkin 2 No.lu KDV Beyannamesine göre tahakkuk eden KDV borcuna mahsup edilebilir.

Tevkifat uygulamasından kaynaklanan ve VİR'e göre sonuçlandırılan mahsuben iade taleplerinde, VİR dışında diğer belgelerin tamamlanmış olması şartıyla standart iade talep dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla mahsup işlemi yapılır. VİR'de iadeye engel bir durumun tespit edilmemiş olması kaydıyla mahsuben iade talep edilen vergi borcunun vade tarihinden VİR'in vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihe kadar geçen süre için gecikme zammı hesaplanmaz.

İadeye ilişkin düzenlenecek VİR ise,

- Tevkifatın sorumlu sıfatıyla beyan edilip edilmediği,
- İndirilecek KDV listesindeki alışların karşıt incelemesinin yapılarak doğruyu gösterip göstermediği

hususlarının tespitine yönelik olacaktır. Bu kapsamda, KDVİRA sisteminin ürettiği kontrol raporunun olumlu olması, indirilecek KDV listesinin doğruluğuna dayanak oluşturur.

İade taleplerinde vergi daireleri, gerekli kontrolleri yaparak, belge ya da belgelerdeki muhteviyat eksikliklerinin tespiti halinde, eksiklikleri mükellefe yazı ile bildirir. Yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde eksiklikleri tamamlayan mükelleflerin VİR, YMM Raporu ve teminat istenmeyen mahsuben iade talepleri, mahsup dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla yerine getirilir ve bunlara gecikme zammı uygulanmaz. 30 günlük ek süreden sonra eksikliklerini tamamlayan mükelleflerin mahsup talepleri ise eksikliklerin tamamlandığı tarih itibarıyla yerine getirilir ve borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanır.

Kısmi tevkifat uygulanan;

- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,
- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
- Her türlü yemek servisi ve organizasyon hizmetleri,
- Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler,
- Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile fason ayakkabı ve çanta dikim işleri ve fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri,
- Yapı denetim hizmeti,
- Servis taşımacılığı hizmeti,
- Her türlü baskı ve basım hizmeti,
- İşgücü temin hizmeti,
- Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmeti

ile ilgili KDV iade alacaklarının mahsubunu isteyen mükelleflerin 5.000 TL'yi aşmayan mahsup talepleri VİR, YMM raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilir.

5.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri ise sadece teminat ve/veya vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. 5.000 TL'yi aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, VİR ile çözülür.

Tebliğ'in (I/C-2.1.3.) bölümü kapsamında tevkifat uygulanan;

- Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,

- Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklâm gelirlerine konu işlemleri,

- Tebliğ'in (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü kapsamındaki hizmetler

ile ilgili 5.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri VİR, YMM raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilir.

5.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri ise VİR sonucuna göre veya YMM raporu ile yerine getirilir. 5.000 TL'yi aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, VİR sonucuna göre veya YMM raporu ile çözülür.

Tebliğ'in (I/C-2.1.3.) bölümü kapsamında tevkifat uygulanan;

- Külçe metal teslimleri,

- Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi,

- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi,

- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklarından elde edilen hammadde teslimi,

- Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi,

- Ağaç ve orman ürünleri teslimi

ile ilgili mahsuben iade talepleri miktarına bakılmaksızın VİR, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

#### **4.7.5.2. İthalde Alınan Vergilere Mahsup**

KDV iade alacağının ithalde alınan vergilere mahsubu için, ilgili gümrük idaresinden mükellefin vergi dairesine hitaben yazılan ve ithalde alınan vergiler ile varsa gecikme faizi, zam ve ceza tutarları ile ödemenin yapılacağı gümrük muhasebe birimi ve hesap numarasını belirten bir yazı alınır. Mahsup tutarını gösteren muhasebe işlem fişi talep tarihinden itibaren 10 gün içinde ilgili gümrük muhasebe birimine gönderilir.

Herhangi bir nedenle mahsup yapılamaması halinde, gümrük muhasebe birimince düzenlenecek muhasebe işlem fişi ile mahsup edilemeyen tutar ilgili vergi dairesine iade edilir (Gökdoğan, 2016:74).

#### **4.7.5.3. SGK Prim Borçlarına Mahsup**

KDV iade alacağının, SGK'ya olan borçlara (sosyal sigorta primi, işsizlik sigortası primi ve idari para cezası borçları ile bunların ferilerine) mahsubu mümkündür.

Bu talep, mükellefin SGK'dan alıp mahsup dilekçesine ekleyeceği, mahsubu talep edilecek prim borçlarını ve varsa gecikme zammı ve cezası tutarlarını gösteren belgeye göre değerlendirilir. Cari dönem borçlarına ilişkin mahsup taleplerinde söz konusu belge aranmaz.

Söz konusu belgeye prim alacaklısı SGK şubesinin banka hesap numarası da yazılır. Mahsup edilecek prim borcu tutarları mükellefin vergi dairesince ilgili şubenin banka hesap numarasına gönderilir.

Bu şubelerdeki prim borcu, vergi iadesi talep eden mükellefin kurumdan getirdiği belgelerin tesliminden sonra, ödeme veya diğer nedenlerle vergi dairelerince gönderilen tutara göre azalmışsa, prim borcu tutarından arta kalan kısım ilgili SGK şubesi tarafından vergi dairesine iade edilir. Arta kalan tutarın prim borçlusuna iadesi veya ileride doğacak prim borçlarına mahsup edilmek üzere SGK şubesinde bekletilmesi mümkün değildir (Akman,2010:151).

#### ***a) Mahsubu Talep Edilen Prim Borcu İçin Gecikme Zammı Uygulanması***

SGK prim borçlarının tahsilinde de 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulandığından, vergi dairesince bu işlemlerin gerçekleştirildiği tarihte prim borcunun vadesinin geçmiş olması halinde, borcun vade tarihi ile SGK'ya ödemenin yapıldığı tarihler arasında gecikme zammı uygulanabileceği hususunun mükelleflerce göz önünde bulundurulması gerekir.

KDV iade alacaklarının SGK prim borçlarına mahsubunu isteyen mükelleflerin mahsup dilekçesi ve iade talebinde aranan belgeleri verilmesi mümkün olan en erken tarihte, fakat en geç KDV beyannamelerinin verildiği ayın son gününe kadar vergi dairelerine intikal ettirmeleri gerekmektedir (Akman,2010:152).

### ***b) Mahsup İşlemi***

SGK prim borçlarına mahsup işlemleri, Tebliğ’de belirtilen belgelerin yukarıda belirtilen süre içerisinde ibrazından sonra, en geç 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun(1) 88. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak lehine mahsup talep edilenler için belirlenecek prim borcu vade tarihinden önce tamamlanır.

KDV iade alacaklarının SGK prim borçlarına mahsubunda primlerin en geç ödenmesi gereken yasal süre konusunda, MB 18.12.2013 tarih ve GİB.0.06.55-130[5532-810 sayılı Genel Yazıda,

*“vadesi her ayın 15’inde sona eren SGK prim borçlarına mahsup taleplerinde, yaşanan/yaşanabilecek gecikmelerin ve doğabilecek mükellef mağduriyetlerinin önlenmesi amacıyla, sigorta prim borçlarının KDV iadesinden mahsubu suretiyle ödenmesinde son ödeme tarihinin her ayın 25’i olarak belirlenmesi yönünde bir düzenleme yapılmasının uygun olacağı SGK Başkanlığı’ndan (Sigorta Primleri Genel Müdürlüğü) Başkanlığımızca talep edilmiştir.*

*Konuya ilişkin olarak söz konusu Başkanlıktan alınan 02.12.2013 tarih ve 19306090 sayılı cevabi yazıda; “Cari ay prim borçlarının 5510 sayılı Kanun’un 88. maddesinin 13. fıkrası kapsamında KDV iadesinden mahsup suretiyle ödenmesinde uygulamanın, Kanun’da yazılı nihai süreye 5 gün ilave edilerek sürdürülmesi yönünde Başkanlıklarınca “Olur” alındığı ve buna ilişkin 28.11.2013 tarih ve 28835 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “İşveren Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” ile gerekli değişikliklerin yapıldığı” ifade edilmiştir.*

*Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; KDV iade alacaklarının SGK prim borçlarına mahsup talepleri ile ilgili olarak, henüz sonuçlandırılmamış olanlar ile bu Tebliğ’in yayım tarihinden itibaren gerçekleştirilecek olan işlemlerde yukarıda yer alan açıklamalara göre hareket edilecektir.”*

denilmektedir.



Servis taşımacılığı işiyle işigal eden mükellefin tevkifat uygulamasından kaynaklanan KDV iade alacaklarının Bağ-Kur prim borçlarına mahsup edilip edilemeyeceği hususunda verilen Özelge’de(2), “Bağ-Kur prim borçlarınızın KDV iade alacaklarınızdan mahsubu suretiyle ödenmesi mümkün bulunmamaktadır.” şeklinde idari görüş bildirilmiştir (Şeker, 2014: 172-173).

#### **4.7.5.4. Ortakların Vergi Borçlarına Mahsubu**

Mükellefler, tevkifattan kaynaklanan KDV iade alacaklarını; ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kollektif ve adi komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) yukarıda belirtilen borçlarına mahsubunu talep edebilirler.

KDV Genel Uygulama Tebliği’nin “IV. KDV İadesinde Ortak Hükümler” başlıklı bölümünün A-7.1. maddesinde; “İade talebi, iade türü itibarıyla 429 Seri No.lu VUK Genel Tebliği ekinde yer alan standart iade talep dilekçeleri kullanılmak suretiyle yapılır. Kollektif şirketler, adi komandit şirketler ve adi ortaklıklarda iade alacaklarının ortakların vergi borçlarına mahsubu ile ilgili dilekçeye, diğer ortakların mahsup yapılmasına izin verdiğini gösteren noter tasdikli belgeler de eklenir. Ortaklık sözleşmesinde iade alacağının ortaklardan hangisinin borcuna mahsup edileceğinin açıkça belirtilmiş olması halinde ise ayrıca bir belge aranmaz.” denilmektedir.

Mahsup talebinde bulunan şirket tüzel kişiliğini veya adi ortaklığı temsile yetkili kişilerin imzalayıp kaşeyecekleri talep dilekçesine, vergi borcunun mahsubu talep edilen ortakların adı, soyadı, unvanı, vergi dairesi, sicil numarası, vergi borcunun türü, dönemi, tutarını belirleyen bir liste eklenecektir. Diğer ortakların mahsup yapılmasına izin verdiğini gösteren noter tasdikli belgeler de eklenir.

84 No.lu KDV Genel Tebliği’nin IV/1-13 bölümünde, sermaye şirketleri ile kooperatiflerin ihracattan doğan KDV iadelerinin, ortaklarının vergi borçlarına mahsubuna imkan verilmesine karşılık, KDV Genel Uygulama Tebliği’nde bu duruma yer verilmemiştir.

#### 4.7.6. Vergi Dairelerince Yapılacak İşlemler

Mahsuben iade için iade talep dilekçesi ve iade için aranan belgelerin eksiksiz ve tam olarak verilmiş olması gerekir. Vergi dairelerince yapılan işlemler sırasında meydana gelen gecikme nedeniyle zamanında mahsubu yapılamayan, vergi dairesine olan borçlar için gecikme zammı uygulanmaz.

KDV iade alacağının kesinleştiği (iadeye hak kazanılan) tarih ve tutar itibarıyla, vadesi geçmiş borçlara bu tarihten sonra gecikme zammı uygulanmaz (Koç, 2011: 276).

KDV iadesi için mahsuben iadeye ilişkin iade talep dilekçesi olmaksızın, gerekli belgelerin ibraz edilmiş olması halinde, iade talebinde bulunulmamış sayılır. İlgili dönem KDV beyannamesinde iade beyanında bulunulmuş olması da bu şekilde işlem tesisine engel teşkil etmez.

Vergi dairesine olan borçlara mahsup taleplerinde vergi daireleri, belge ya da belgelerdeki muhteviyat eksikliklerini veya KDVİRA sisteminin tespit ettiği olumsuzlukları mükellefe yazı ile bildirirler. Yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde eksiklikleri/olumsuzlukları gideren mükelleflerin mahsup talepleri, mahsup dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla yerine getirilir ve bunlara gecikme zammı uygulanmaz.

30 günlük ek süreden sonra eksiklikleri/olumsuzlukları gideren mükelleflerin mahsup talepleri ise eksikliklerin/olumsuzlukların giderildiği tarih itibarıyla yerine getirilir ve borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanır.

Mahsup dilekçesinin verilmesi ancak elektronik ortamda gönderilmesi gereken belgelerin gönderilmemesi veya belgelerin muhteviyatında eksiklikler bulunması halinde de bu doğrultuda işlem tesis edilir.

#### 4.8. İade Uygulaması İle İlgili Diğer Hususlar

Kısmı Tevkifat İadesinde İhracata Ait İade Usulleri Uygulanması: İade taleplerinin yerine getirilmesinde KDV Genel Uygulama Tebliği'nde açıklama bulunmayan durumlarda, KDV Kanunu'nun (11/1-a) maddesinde düzenlenen gümrük beyannameli mal ihracından kaynaklanan iade talepleri için geçerli olan usul ve esaslara (indirimli teminat uygulaması hariç) göre işlem yapılacaktır.

Mükellefin daha sonraki dönemlerde iade talebinde bulunabilmesi için; mükelleflerin tevkifat uygulaması kapsamındaki işler dolayısıyla alıcı tarafından tevkifata tabi tutulan KDV'yi, ilgili dönemde iade konusu yapmama tercihinde bulduktan sonra, izleyen dönemlerde bu tercihlerinden vazgeçerek iade talep etmeleri mümkündür. Ancak, tevkifatlı işlemin gerçekleştiği dönem için düzeltme beyannamesi verilecektir.

Aynı şekilde, mükelleflerin tevkifat uygulanan tutarı beyannamede iade olarak gösterdikten sonra, iade işlemi tamamlanıncaya kadar bu tercihlerinden vazgeçmeleri mümkündür. Bu durumda da iade beyanının yapıldığı dönem için düzeltme beyannamesi verilecektir.

Her iki durumun da bir dilekçe ile bağlı olunan vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir.

##### 4.8.1. Tevkifat ve İndirimli Orandan Kaynaklanan KDV İadelerinin Bir Arada Bulunması

Aynı işlem dolayısıyla, tevkifat ve indirimli oran uygulamaları nedeniyle KDV iade alacağı doğmuşsa, öncelikle tevkifattan doğan KDV alacağı iade edilecektir (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014: 63).

**Örnek:** Mayıs/2014 döneminde fason tekstil ve konfeksiyon teslimi 300.000 TL olan bir mükellefin tevkifattan dolayı  $(300.000 \times \%8 \times 5/2 =)$  12.000 TL iade hakkı doğmuş bulunmaktadır.

Aynı işlemden dolayı indirimli oranda teslim yapılmış olmasından dolayı KDV Kanunu'nun 29/2. maddesi uyarınca ayrıca iade hakkı doğmuş bulunmaktadır. İade hakkı Mayıs/2014 dönemine kadar kümülatif olarak

*hesaplanan ve iade edilmeyecek sınır olan 15.800 TL düşüldükten sonra kalan kısım iadeye konu edilecektir. Ancak yıl içinde nakden iade mümkün olmayıp, ancak aylık mahsuben iade söz konusu olabilecektir.*

*Yukarda belirtilen mükellefin toplam 15.000 TL iade talebinin bulunduğunu varsayalım. Önce 12.000 TL'lik kısım, daha sonra (15.000 – 12.000 =) 3.000 TL'lik kısım yerine getirilecektir. Tevkifattan doğan kısım yıl içinde nakden yerine getirilir.*

Mükellefin aynı dönemde başka iade hakkı doğuran işlemlerinin bulunması halinde bu işlemlere ait iade talepleri, söz konusu işlem veya işlemlerle ilgili usul ve esaslar çerçevesinde sonuçlandırılacaktır.

Mükellefin aynı dönemde diğer iade hakkı doğuran işlemlerinin (indirimli orana tabi işlemler hariç) de bulunması ve iade edilmesi gereken KDV tutarının, tevkifat ve diğer iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin iade beyanı toplamından küçük olması halinde, iade talepleri mükellefin işlem türü bazında tercihi doğrultusunda sonuçlandırılacaktır.

**İade Talebi Vergilendirme Dönemleri İtibariyle Yapılması:** İade alacakları, her bir vergilendirme dönemi için ayrı ayrı talep edilecektir. Birden fazla döneme ilişkin iade alacaklarının, kümülatif hesaplama yapılmak suretiyle birlikte (toplam tutar olarak) iadesi talep edilemeyecektir.

**YMM Raporu İşlem Türleri İtibariyle Düzenlenmesi:** İadenin YMM raporu verilmek suretiyle talep edildiği durumlarda, aynı takvim yılı içinde bulunmak ve her bir vergilendirme dönemine ait iade tutarı ayrı ayrı belirtilmek/hesaplanmak, istenilen bilgilere her bir dönem itibarıyla ayrı ayrı yer verilmek koşuluyla birden fazla vergilendirme dönemi için tek bir YMM raporu verilmesi mümkündür.

İade alacağının YMM raporu ile alınmak istendiği hallerde, esas itibarıyla, YMM raporunun her bir iade hakkı doğuran işlem türü itibarıyla ayrı ayrı düzenlenerek verilmesi gerekmektedir. Ancak, farklı iade hakkı doğuran işlemlerden (tam istisna kapsamındaki işlemler, indirimli orana tabi işlemler, kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemler gibi) kaynaklanan iade

taleplerinin, aynı vergilendirme dönemine ilişkin olması kaydıyla, aynı YMM raporuna istinaden sonuçlandırılması mümkündür. Bu durumda YMM raporu, her bir işlem türüne ait iade tutarı ayrı ayrı belirtilmek/hesaplanmak, istenilen bilgilere ayrı ayrı yer verilmek ve benzeri hususlara dikkat edilmek suretiyle hazırlanır.

YMM Raporu Talep Edilecek Azami Tutar: YMM Raporunun arandığı hallerde YMM raporlarına ilişkin limitlerde gümrük beyannameli mal hizmet ihracından kaynaklanan iade talepleri için öngörülen tutarlar süresinde yapılmış tam tasdik sözleşmesi varsa sınırsız, yoksa 1.1.2017 tarihinden itibaren aylık 491.000 TL'lik tutar geçerlidir.

Tevkifattan Doğan KDV İade Alacağı'nın İndirimli Orana Tabi Usullere Göre Alınıp Alınmayacağı konusunda ise; Fason tekstil ve konfeksiyon işleri ile ilgili olarak tevkifattan doğan iade alacağı talep edilmeyip indirimli oran uygulamasından doğan KDV iade alacağı'nın YMM Raporu ile talep edilip edilemeyeceği, konusunda verilen bir Özelgede(3) aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

*“Buna göre, fason tekstil ve konfeksiyon işleri dolayısıyla, tevkifat ve indirimli oran uygulamalarından doğan KDV iade alacaklarında, öncelikle tevkifattan doğan KDV iade alacağı dikkate alınacak olup; tevkifattan doğan KDV iade alacağı talep edilmeden indirimli orana tabi teslimden kaynaklanan KDV iade alacağı'nın talep edilmesi mümkün bulunmamaktadır.*

*Dolayısıyla, söz konusu işlere ilişkin tevkifattan doğan 2.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri ile nakden iade talepleri, 117 No.lu KDV Genel Tebliği'nin (5.2) bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde münhasıran teminat ve/veya VİR ile yerine getirilecektir.”*

#### **4.8.2. İade Alacağının Üçüncü Kişilere Nakden veya Mahsuben Ödenmesi**

İade alacağının tamamının üçüncü kişilere nakden ödenmesinin talep edilmesi halinde, iade hakkı sahibi mükellefe nakden iadeye ilişkin usul ve esaslar uygulanır. Bu durumda, alacağın üçüncü kişilere ödenmesine ilişkin talep, alacağın açık bir şekilde kime temlik edildiğini içeren, **noter tarafından onaylanmış alacağın temlik** sözleşmesi ile yapılır. Mahsup sonrası alacağın, üçüncü kişilere nakden iadesinin talep edilmesi halinde de alacağın temlikine ilişkin talebin yukarıda belirtilen şekilde yapılması gerekmektedir (KDV Genel Uygulama Tebliği).

İade alacağının, Tebliğ'in (I/C-2.1.5.2.1.) bölümünde belirtilmeyen; mükellefin kendisinin vergi dairesine olan borçlarına veya üçüncü kişilerin vergi dairesine olan borçlarına mahsubunun talep edilmesi halinde, iade hakkı sahibi mükellefe nakden iadeye ilişkin usul ve esaslar uygulanır. Üçüncü kişilerin vergi dairelerine olan borçlarına mahsubunun talep edilmesi halinde, önceki paragrafta yapılan açıklamalara göre işlem tesis edilir.

#### **4.8.3. Mahsuptan Sonra Kalan Alacağın Nakden İadesi Talebi**

İade hakkı sahiplerince, iade alacaklarının mahsubundan sonra kalan kısmının nakden iadesinin istenmesi halinde, ilgili bölümlerde nakden iade için yapılan açıklamalara göre işlem yapılacaktır. Bu şekilde yapılacak iadede, mahsup yoluyla iade edilen kısım, teminatsız incelemesiz nakden iade için bir sınır belirlenmişse, belirlenen sınırın hesabında dikkate alınmayacaktır.

## 5. BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE KDV TEVKİFATINA TABİ İŞLEMLERDE İADE UYGULAMALARINDA YAŞANAN SORUNLAR

KDV iadesi hususunda genel olarak yaşanan sorunlar ve beraberinde getirilen çözüm önerileri ile birlikte bu konu günümüz muhasebe uygulamalarında büyük yer almaktadır. KDV iadesi sürecinde genel olarak yaşanan sorunlar ve özellikle tevkifattan doğan iade konusunda yaşanan sorunlar mükelleflerin sıklıkla karşılaştığı bir durum olarak uygulayıcıların karşısına çıkmaktadır.

Bu aşamada, sorun olarak nitelendirilebilecek bu kavramsal başlıklar şu şekilde sıralanabilir; Müteselsil Sorumluluk kavramı ve sebep olduğu sorunlar, Özel esaslara tabi olma durumu, İade Çalışmalarına Ait Listelerin Oluşturulmasında Yaşanan Sorunlar, “Liste Yöntemi” Satılan Mal Maliyeti ile Uyumsuzluğu, Küçük Meblağların Listelerden Düzeltilmesi Sorunu, Hazineye İntikal Etmeyen KDV Sorunu, Belge Basımları, B(a), B(s) Formları ve E fatura Sorunu, Alt Mükelleflerden Yapılan Alımların Ödemelerinin Belgelendirilmesi ve KDV İadesi Risk Analizi programında yaşanan sorunlar şeklinde sıralanabilir. İlerleyen bölümlerde tüm bu başlıklar detaylı olarak açıklanarak incelenecektir.

27.01.2010 tarihli 53 nolu sirküler ve sonrasında 08.08.2011 tarihli 60 No.lu Sirkülerde; KDV iade taleplerine ilişkin alt firma kontrollerinin vergi dairelerince manuel olarak yapıldığı, bu manuel işlemin uzun bir zaman aldığı, iade işlemlerinin bir kısım formalite ve kırtasiyecilikten kurtarılması ve iade işlemlerin hızlandırılması, iade işlemlerine bir standart kazandırılması ve uygulama birliğinin sağlanması amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan KDV İadesi Risk Analizi Projesi sayesinde iade işlemlerinin, mükelleflere elektronik ortamda gönderecekleri belgelerin esas alınarak özet bir rapor halinde vergi dairelerinin kullanımına sunulacağı ve bu uygulamaya Ocak 2010 vergilendirme döneminden itibaren başlanacağı belirtilmiştir. Bu yöntemde KDV iade talebinde bulunan mükelleflerden;

- İndirilecek KDV listelerinin,
- Yüklenilen KDV listelerinin,
- Alış faturaları listelerinin,
- Satış faturaları listelerinin,
- Gümrük beyanname listelerinin,

Elektronik ortamda alınacağı, bu listelerin vergi dairelerine kâğıt ortamında verilmesine gerek kalmayacağı belirtilmiştir. İnternet ortamında yayımlanan liste formatlarında alıcı/satıcının adı veya unvanı, vergi kimlik numarası, faturanın tarihi ve seri ve sıra no, mal ve hizmetin cinsi ve miktarı, faturanın KDV hariç tutarı, hesaplanan KDV tutarının gösterilmesi istenmektedir. Sirkülerle yapılan düzenlemede Yüklenilen KDV Tablosu yerine Yüklenilen KDV Listesinin düzenlenmesi öngörülmüştür.

Sirkülerde ayrıca;

- Söz konusu listelere, fatura düzenleme sınırının altında kalsa dahi her bir belge kaydedileceği,
- Aynı mükelleften yapılan alımların belge bazında bu listelere ayrı ayrı girilebileceği,
- İade talebine ilişkin olarak ibrazı gereken ve bu listelerin dışında kalan diğer belgelerin önceden olduğu gibi kâğıt ortamında vergi dairesine intikal ettirilmesi gerektiği,
- Bu mükelleflerin iade talepleri, iade için aranılan diğer tüm belgelerin vergi dairesine ibraz edildiği tarih itibarıyla geçerlilik kazanacağı, açıklamalarına yer verilmiştir.

Vergi daireleri, mükelleflerin iade taleplerini, iade için gerekli belgelerin tümünü ve elektronik ortamda alınacak, sistem tarafından üretilecek KDV İadesi Kontrol Raporu çerçevesinde değerlendirerek ilgili KDV Genel Tebliğlerinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde iadeyi sonuçlandıracaktır.



## 5.1. Müteselsil Sorumluluk Sorunu

Arapça mesuliyet olarak da adlandırılan sorumluluk kavramının sözlük anlamı; *“kişinin kendi davranışlarının veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesidir”*. Bu açıdan sorumluluk; *“kişi ya da kurumların yaptıkları işlem ve eylemler sonunda hesap verme yükümlülükleri ve bu işlem ve eylemlerin sonuçlarına katlanma durumu”* olarak ifade edilebilir.

Sorumluluk kavramı hukuk literatüründe değişik bakış açılarından ve de çeşitli hukuk dalları açısından farklı tanımlamalara konu olmuştur (Boztaş, 2009: 220).

Hukukta sorumluluk siyasi sorumluluk, cezai sorumluluk ve hukuki (mali) sorumluluk olarak üçe ayrılır. Siyasi sorumluluk idarecilerin “egemen”e karşı sorumluluğudur. Cezai sorumluluk ise ceza hukukuna ilişkin sorumluluktur. Hukuki (mali) sorumluluk ise; bir borç ilişkisinden kaynaklanan borcunu kendi isteğiyle yerine getirmeyen borçlunun bu davranışı sonunda alacaklının, devlet organları aracılığıyla alacağını elde etmesini ifade etmektedir (Kaplan, 2005: 3).

Müteselsil sorumluluk kavramı VUK’nun 11/3. maddesinde hükme bağlanmasına karşın; esas olarak Borçlar Kanununun 141. maddesinde tanımlanmıştır. Müteselsil borçluluk kavramı, Borçlar Kanununda borçlular arasındaki teselsül ilişkisi ile alacaklılar arasında ki teselsül ilişkisinde yerini bulmaktadır. Hukuki anlamda müteselsil borç; alacaklının birden çok borçlunun her birinden borcun tamamının ifasını isteyebileceği ve borcun tamamı ifa edilinceye kadar borçluların tamamının sorumlu olduğu borç ilişkisidir. Başka bir deyişle birden çok borçludan her birinin alacaklıya karşı borcun tamamından şahsen sorumlu olduğu ve içlerinden yalnız birinin borcu ifa etmesiyle diğerlerinin de borçtan kurtulduğu borca, müteselsil borç denilmektedir (Tutulmaz, 2004: 11).

1 Mayıs 2012 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 117 Nolu KDV Genel Tebliği'nde müteselsil Sorumlulukla ilgili; “*Tevkifata tabi alımları dolayısıyla KDV tevkifatı uygulayan mükellefler, tevkifat tutarını beyan edip ödemiş olmaları şartıyla, tevkif edilen vergi ile sınırlı olmak üzere bu işlemlerle ilgili olarak önceki safhalarda ortaya çıkan verginin Hazineye intikal etmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmayacaklardır.*” şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Özel hukuktan farklı olarak Vergi hukukunda teselsül yalnızca kanundan doğmaktadır. Bir başka deyişle, vergi hukukunda sözleşme ya da kişisel beyana dayalı olarak teselsül doğmaz. Çünkü burada teselsül esas olarak vergi borcuna ilişkindir. Ancak, bazen birden fazla mükellef veya mükellefle vergi sorumlusu ya da birden fazla vergi sorumlusu vergi idaresine karşı vergilendirmeye ilişkin ödevler nedeniyle müteselsilen sorumlu tutulabilirler (Aydın, 2010: 22).

Vergi borcunda teselsül yalnız verginin ödenmesi açısından değil, vergi borcuna ilişkin tüm işlemleri de kapsar. Her müteselsil vergi borçlusu, verginin tahakkuku ile ilgili beyanname ve bilgi verme gibi bütün şekli ödevleri yapmak zorundadır. Müteselsil sorumluluğun kapsamı, ödenmesi gereken vergi aslı ve buna bağlı gecikme faizi ve zamlarıyla ilgilidir (Tutulmaz, 2004: 42,44).

VUK m.11’de ki “ *mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinde, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hisımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar*” hükmü ile vergi sorumlusu sıfatıyla vergi tevkif etmek zorunda olanlar ile sorumluluğun doğmasına neden olan olaya taraf olanlar, yani mükellefler arasında verginin ödenmesinde müteselsil sorumluluk öngörülmüştür (Aydın, 2010: 25).

KDV’de müteselsil sorumluluk uygulaması 84 seri no’lu KDV Genel Tebliğinin III. Bölümünde düzenlenmişse de 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğinde geniş olarak yer bulmuştur.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11. maddesinde, mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar hükmü yer almaktadır. Buna göre, mal teslimlerinde alım-satıma taraf olanlar, hizmet ifalarında hizmetten yararlananlar, bu safhadaki işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV ile sınırlı olmak üzere, Hazine'ye intikal etmeyen KDV’den aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde müteselsilen sorumludur (Arslan, 2008: 54).

Müteselsil sorumluluk uygulaması aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

- a) Vergi, mükellef adına tarh ve tahakkuk ettirilir ve öncelikle mükelleften aranır.
- b) Müteselsil sorumluluk satın alınan mal ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı ile sınırlıdır. Cezalar sorumluluk kapsamı dışındadır.
- c) Mükellef dışındaki kişilerden (müteselsil sorumludan) yapılacak takibe ödeme emri tebliği suretiyle başlanır.
- ç) Bu esaslar dikkate alınarak mükellef tarafından beyan edilen ancak, ödenmeyen vergi ile ilgili olarak;
  - Mükellefe, bilinen adreslerinde bulunamadığından ödeme emri tebliğ edilememiş olması veya
  - Kendisine ödeme emri tebliğ edilen mükellefin mal beyanında bulunmamış, vergi dairesince de malı tespit olunamamış veya beyan edilen veya vergi

dairesince tespit olunan malların amme alacağını karşılamayacağını anlaşılmış olması,

hallerinde vergi aslı, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı için mükellef dışındaki müteselsil sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe başlanır.

d) Mükellef tarafından noksan beyan edilen veya hiç beyan edilmeyen vergi için yapılacak tarhiyat üzerine tahsil edilebilir hale gelen vergi ve gecikme faizi, yukarıda belirtilen şartlara göre müteselsil sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe alınır. (GİB, (2014) KDV Uygulama Genel Tebliği [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Tebliğler/KDV/kdv\\_genteb.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/KDV/kdv_genteb.htm) )

Tevkifata tabi alımları dolayısıyla KDV tevkifatı uygulayanlar, **tevkifat tutarını beyan edip ödemiş olmaları şartıyla**, tevkif edilen vergi ile sınırlı olmak üzere bu işlemlerle ilgili olarak önceki safhalarda ortaya çıkan verginin hazineye intikal etmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmaz (Çakıcı, 2012: 368).

## 5.2. Özel Esaslara Tabi Olma

Özel Esaslar tebliğinin bu bölümünde yer alan düzenlemelerin amacı, iade edilecek KDV tutarının gerçek olup olmadığının tespit edilmesi suretiyle, Hazine'ye intikal etmemiş ve hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların KDV iadesi çatısı altında yolsuz olarak iadesini önlemeyi amaçlamaktadır.

KDV Kanununun 11, 29 ve 32. maddeleri ile iadeye ilişkin hükümler içeren diğer maddelerinde, nihai aşamada vergiden istisna edilen işlemler nedeniyle gerçek bir mal veya hizmet hareketine dayalı ve dayandığı işlemi mahiyet ve miktar itibarıyla doğru olarak yansıtan belgelere istinaden yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadesi öngörülmektedir.

Mükelleflerin gerçekte yüklendikleri ve indirim yoluyla gideremedikleri KDV tutarlarının iadesini temin amacıyla, hiç yüklenilmediği halde sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı olarak indirim hesaplarına alınan ve indirim yoluyla giderilemediği için de iadesi talep edilen KDV olarak

gösterilen tutarların iadesinin önlenmesi gerekmektedir. Sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeye dayalı indirilecek KDV tutarlarının aynı zamanda KDV'nin katma değerden vergi alma işlevini de bozduğu ve gerçekte vergilenmesi gereken katma değeri vergi dışı bıraktığı da tabiidir.

Bu nedenle, Tebliğin bu bölümü KDV Kanununun 29, 32 ve iadeyi düzenleyen diğer maddelerinde yer alan yetkilere istinaden, gerçekte iadesi gereken KDV'nin tespitine yönelik olarak düzenlenmiştir ([http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Tebliğler/Taslaklar/kdv/1704213/kdv\\_gen\\_tebliğ\\_taslak\\_III\\_B\\_2.html](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/Taslaklar/kdv/1704213/kdv_gen_tebliğ_taslak_III_B_2.html)).

### **5.3. İade Çalışmalarına Ait Listelerin Oluşturulmasında Yaşanan Sorunlar**

01.01.2010 tarihinden önce iade hakkı doğuran işlemler nedeniyle bu işlemlere ait yüklenilen KDV'nin iade edilmesine hakkında düzenlenen indirilecek ve yüklenilen KDV listelerinin düzenlenmesinde 84 Seri No.lu KDV Tebliği'nin "1.1.3.1 Belge İbraz Edenlerin Yapacakları İşlemler" başlıklı bölümünde "*...şu kadar ki; tutarı Vergi Usul Kanununun 232.maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin altında kalan mal ve hizmet alımları bu listede tek kalemde gösterilebilir...*" denilmek suretiyle fatura düzenleme limiti altında kalan mal ve hizmet alımlarına ilişkin belgelere tek kalemde kayıt etmeye izin vermek suretiyle uygulamaktaydı.

Ancak 53 ve 60 Seri No.lu KDV Sirkülerlerinin yayınlanması ile bu uygulamaya son verilmiştir. Buna göre iade hakkı doğuran işlem nedeniyle, indirilecek ve yüklenilen listelerin oluşturulmasında tutara bakılmaksızın her bir belgeye ayrı ayrı yer verilecektir. Her ne kadar Şubat/2010 tarihinde Maliye Bakanlığınca bir duyuru yapılarak iade hakkı doğuran işlemler nedeniyle düzenlenecek listelerde indirilecek KDV tutarın %5'ini aşmamak şartı ile toplu olarak giriş yapılmasına izin verilmiş gözükse de, bu tutar yetersiz kaldığı ve her bir vergi dairesinin konu hakkındaki farklı yorumları dolayısıyla açık bir iade ile izah edilmediği için uygulama pek fayda sağlamamıştır (Arpacı, 2009: 65).

Uygulanmaya Çalışılan Liste Yöntemi ile Mükelleflere ve Meslek Mensuplarına Ağır Yükler Getirdiği açıktır. 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ve VUK'un 232 nci maddesinde yer alan açıklamalarda ilgili yılda uygulanmakta olan limitin altında kalan mal veya hizmet alımlarının listelerde tek kalem de gösterilebilirken 53 ve 60 Seri No.lu Sirkülerlerde fatura düzenleme limitinin altında kalsa dahi her bir belgenin alış ve satış faturaları listelerine ve yüklenilen KDV listesine eklenmesi gerektiği belirtilmiştir. Sirküler uygulamada 84 Seri No.lu Genel Tebliği yürürlükten kaldırmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliği ile küçük meblağlı fatura ve perakende satış fişlerinin söz konusu listelere eklenmesi ve küçük meblağlı faturalara ait serilerinde listelere tek tek girilmesi yine faturalara ait cins X ürünü, Y ürünü, Z ürünü ve bunlara ait ve miktarların K adet, L Kg, M litre vs gibi gereksiz teferruatlar mükellef ve meslek mensuplarına ek bir yük getirmektedir. Küçük meblağlı belgelerin detaylı ve tek tek listelenmesi kırtasiyeciliği artırmaktan ve zaman kaybına uğratmaktan başka bir işe yaramamaktadır.

Yine imalatçı bir mükellefin üretmiş olduğu malların bir kısmını ihraç edip bir kısmını da yurt içinde satmaları durumunda, ihraç edilen malın bünyesine giren ve iadeye konu olan verginin fatura veya belgelerden doğru bir şekilde hesaplanıp yüklenilen KDV listelerine doğru bir şekilde yansıtılması oldukça büyük zorlukları beraberinde getirmektedir.

Zira imal edilen mamul için kullanılacak ilk madde malzeme, yardımcı madde, genel üretim giderleri ve genel yönetim giderlerinden mamule verilecek payın, hangi tarihte alınan faturalar veya belgelerden oluştuğu, üretilen mamulün bünyesine giren verginin ne kadarının iade hakkı doğuran işlemlere konu edileceği konusunda mevzuatta açık bir belirleme olmadığından dolayı yüklenilen KDV listelerinde yer alan belgelerin bire bir eşleştirmeye çalışmak neredeyse olanaksız olup, tamamen tahmine dayanılarak hazırlanmaktadır.

Aynı şekilde önceki yıllarda aktifleştirilen ve devreden KDV tutarı içerisinde yer alan ATİK KDV paylarının, iade hakkı doğuran işleme pay verilmesi durumunda söz konusu KDV'nin hangi faturada veya faturalara ait

olduğu istenmektedir. 24. 26 ve 39 no'lu tebliğ ve tebliğlerin uygulandığı dönemlerde KDV beyannamelerinde Devreden KDV'nin ne kadarının ATİK KDV ne kadarının Diğer KDV olduğu ayrımı net olarak belirtilmiş olmasına rağmen bu tebliğler doğrultusunda pay verilip verilmediği sorgulanırken birkaç yıl süren bir fabrika yatırımından istisnaya ve ya iade hakkı doğuran işlemlere isabet eden KDV'nin hesabında hangi fatura veya faturalara ait olduğu istenmesi durumunda iade sistemi imkânsız hale gelmektedir. Sonuç olarak baktığımızda liste yöntemiyle detaylarla uğraşarak, konunun bütünü ve amaçlanan sorunun bulunmasını engelleyecek durumlara sebep olmaktadır. Burada konunun bütünü olarak kastedilen iade sürecidir.

53 Seri No'lu ve 60 Seri No'lu Sirküeller ile uygulamaya konulan yeni KDV iade yöntemi amaçlananın dışında verilerle detaylandırılmıştır. Örnek vermek gerekirse; 300 TL tutarında mal satan bir firmaya ait faturanın seri ve sıra numarasının ilgili vergi dairesince zamanında EVDO(Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu) sistemine girilmemesi veya hatalı giriş yapılması, alt firma kontrollerinde 2. veya 3. alt derecedeki bir firmanın yapacağı bir vergi kimlik veya T.C. kimlik numarası giriş hatası veya ithalatlar ile ihracatlara ait gümrük beyannamesi numaralarının hatalı girilmesi halinde mükellefin iade süresinin uzamasına sebep olmaktadır.

Yalnızca bu ve buna benzer sebeple bile listeler pasif duruma aldırılmakta bunun sonucunda iade alacağını uzun süre boyunca alamayan mükellefler bulunmaktadır. Mükellefler satıcı firmaların belge basım bilgilerinin ilgili vergi dairelerince sisteme girilmesi konusunda çok uzun zaman harcamaktadır (Evren,2002: 96).

Yine aynı döneme ait olmakla birlikte ihracata ait gümrük beyannamesinin tescil tarihinden sonraki tarihlere ait alış faturalarının sistem tarafından iade hesabında dikkate alınmamakta olup, yazışmalarla izahatlar istenmesine neden olduğundan iade sürecinin uzamasına sebep olmaktadır.

Örneğin; Temmuz ayında imal edilen bir malın 26 Temmuz 2016 tarihli ihracat beyannamesi ile ihraç edilmesi durumunda genelde ay sonu itibariyle düzenlenen ve işletmenin sabit veya değişken gider olarak tanımlanan, elektrik,

telefon, su, danışmanlık, personel servisi ücretleri gibi harcamalara ait ödenen KDV tutarının, ihracat tarihinden sonraki harcama olması sebebiyle, sistem tarafından iadesi gereken KDV hesabında dikkate alınmayarak VUK gereği irsaliye ile fatura düzenleme tarihi arasındaki 7 günlük süreyi işlemez hale getirmektedir. Aylık düzenlenen harcama faturalarının KDV tutarının yüklenim konusu hakkında tebliğ de düzenleme yapılmamış olması, mükellef ile vergi dairesi arasında gereksiz bir yazışmaya sebep olmaktadır.

Tutar olarak fatura düzenleme limitinin altında kalan belgelerin toplamı, toplam indirilecek veya yüklenilen KDV'nin %10'nu aştığı takdirde listedeki KDV tutarı, toplam KDV tutarının %90'ına tamamlanmalıdır. Diğer bir ifade ile fatura düzenleme limitinin altındaki alış ve satış belgeleri toplam tutarının %10'unu aşmadığı sürece listeye tek satır olarak yazılması yeterli görülmesi daha uygun olabilir.

#### **5.4. “Liste Yöntemi” Satılan Mal Maliyeti ile Uyumsuzluğu**

KDV Kanunu'nun 32. maddesine göre, 11, 13, 14 ve 15. maddeleri ile 17/4. maddesinin (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan tam istisna kapsamındaki işlemler (ihracat işlemleri, deniz, hava ve demir yolu taşıma araç ve tesislerin teslimi, transit taşımacılık, diplomatik istisna kapsamındaki işlemler) ile anılan Kanun'un 29/2. maddesinde belirtilen Bakanlar Kurulu Kararıyla vergi nispeti indirilen mal ve hizmetlere (indirimli orana tabi işlemler) ait indirilmeyen KDV mükelleflere iade edilmektedir.

Tam istisna kapsamındaki işlemlerden kaynaklanan iade uygulamasında, iade kapsamındaki işlemlerle ilgili fatura ve benzeri belgelerde belirtilen ve indirimle giderilemeyen KDV tutarı iade edilmektedir. Buna göre iade edilecek KDV tutarı, iade kapsamındaki işlem nedeniyle yüklenilen ve indirimle giderilemeyen KDV tutarı ile sınırlıdır. Ancak Maliye Bakanlığı yayımladığı KDV genel uygulama tebliğinde, genel yönetim ve ATİK'den pay verildiği durumlarda iade tutarının, satış bedeline genel vergi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutarı aşamayacağını belirtmiş, ATİK nedeniyle yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verilebilmesi için, ATİK'lerin iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılması, ATİK'lerin bizzat mükellef tarafından



imal ve inşaa edilmesi halinde ise imal ve inşaa sırasında yüklenilen KDV'den, ATİK'lerin aktive alınıp iade hakkı doğuran işlemlerde fiilen kullanılmaya başlandığı dönemden itibaren iade hesabına pay verilebileceğini belirtmiştir. Yalnız Genel giderlerden ve sabit kıymet alımlarından kaynaklanan KDV'nin hangi şekilde dağıtılacağı konusunda Kanunda herhangi düzenlemeye yer verilmemiş olmasıdır (Ejder, 2004: 165).

İade edilecek KDV'nin nasıl hesaplanacağı konusunda bugüne kadar pek çok genel tebliğ, sirküler ve özelge yayımlandığı halde, çoğu mükellef halen iadesi gereken KDV'yi tam ve doğru olarak hesaplayamamaktadır. Maliye Bakanlığı, mükelleflerin iade hakkı doğuran işlemlerle ilgili olarak yükledikleri KDV tutarını tam ve doğru olarak hesaplamakla yükümlü olduğunu belirtmektedir. Gerek tam istisna kapsamındaki gerekse indirimli orana tabi işlemlerde yüklenilen KDV tutarının % 100 doğrulukta hesaplanması mümkün olmayacaktır. İade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren KDV'nin doğru şekilde hesaplanması mümkün olmayacaktır.

İadesi gereken KDV tutarının hesaplama yöntemi kanunda gösterilmemiştir. Kanunda bu konuda "fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV" ifadesine yer verilmiştir. Satın aldıkları malları aynen satan mükelleflerde alış faturasında gösterilen KDV tutarın iadesi gereken vergi olarak hesaplamak mümkün olmakla birlikte, iade tutarının hesabına genel giderlerden pay verilmesi durumunda iadesi gereken verginin hesabında, işin içine varsayımlar girmektedir. İmalat işletmelerinde ise yüklenilen KDV'nin hesaplanması daha karışık bir hal almaktadır. Özellikle uygulamada çok fazla mal ve hizmetlerin kullanıldığı imalat ve inşaat işlerinde yüklenilen KDV tutarının birebir belgeye dayalı hesaplanmasının çok fazla zaman alması, bazı durumlar ise mümkün olmaması görülmektedir.

"Fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV tutarının indirimle giderilemeyen kısmının iade edileceğine ilişkin ifadenin, iadesi gereken verginin birebir belgeye bağlı olarak hesaplanacağı anlamı taşımadığı açık olduğu halde, Gelir İdaresi Başkanlığı iadesi gereken KDV tutarının hesaplanması amacıyla yayımladığı 53 No.lu KDV Sirküleri'nde, aynı

mükelleften yapılan alımlar belge bazında bu listelere ayrı ayrı girilmesi muhasebe sisteminden uzak sayılabilecek bir yöntem olan “liste veya belge esaslı” yönteme geçmiştir.

Vergi Usul Kanununun 275. maddesine göre imal edilen emtia'nın maliyet bedelini imalatçılar, Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli, Mamule isabet eden işçilik, Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse, Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hisselerin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.), Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli, tutarlarını ihtiva edecek şekilde hesaplamaları gerekmektedir. Buna göre genel imal ve genel idare giderlerinden mamule verilen payın hesabında işletmece hangi yöntem kullanılıyor ise bu giderler dolayısıyla yüklenilen KDV tutarının hesabında da aynı yöntemin kullanılacağını açıklamaktadır.

KDV Genel Uygulama Tebliği ile Maliyet esaslı yöntemi en son uygulama şeklini almıştır. İade hakkı doğuran işlemlere ilişkin Yüklenilen KDV tablosunda yer alan, (Yüklenilen girdilerin nelerden meydana geldiği. Örneğin, mamul mal, hammadde, yardımcı madde, hizmet alımları, genel yönetim giderleri, ATİK vb.) bilgilere, ilgili belgelere dayanarak yer verilmektedir.

Uzun zamandır uygulanan maliyet esaslı yöntem GİB tarafından 27.01.2010 tarihinde internet ortamında yayımlanan 53 sayılı sirküler ve sonrasında 60 sayılı KDV Kanunu Sirkülerlerindeki Liste veya Belge Esaslı Yöntem ile 84 No.lu KDV Genel Tebliği hukuken olmasa bile fiilen yürürlükten kaldırılmıştır.

Yeni uygulamayla VUK 275. maddesine göre maliyet muhasebesi tutan imalatçıların, gerek tam istisna kapsamındaki gerekse indirimli orana tabi işlemlerde yükledikleri KDV tutarını aynı maliyet liste yöntemi ile hesaplamaları mümkün değildir (Bağdınlı, Atağan, 2008: 30).

Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri gereği üretimin bir süreci, maliyetin oluşumu ve stokların değerlendirme yöntemi vardır. Maliyet esaslı

kavramına göre işletme tarafından üretilen bir mamülün maliyetini, Hammadde, Yardımcı malzeme, İşçilik, genel üretim giderleri oluşturur. İmalatçı üretilen mamülün hammaddesini çeşitli tedarikçilerden temin etmesi ve oluşan mamülün bir kısmının iadeye konu olabilecek işleme tabi olması nedeniyle yüklenilen KDV tutarını fatura bazında ayırt etmesi çok zordur. İadeye konu olan mal satışları için ayrı bir ambar veya üretim sistemi oluşturmak olası görülmemektedir. Bu durumda iade hakkı doğuran işlemin bünyesine giren KDV tutarının doğru bir şekilde hesaplanması mümkün gözükmemektedir.

Firmalarda stok devir hızı vardır. Bu nedenle iade hakkı doğuran işlemin KDV tutarını belirlemek için stok bazında takip etmek yanlıştır. Eğer ki bir standart uygulanmaya çalışılıyorsa İndirilecek KDV listesi sisteme yüklenip, mükellef tarafından onaylanması halinde çalıştırılan kontrol mekanizmasıyla, Alt incelemeler yapılmaktadır. Yapılan Alt incelemeler sonucunda fatura bazında yüklenim yapmak fiilen çok doğru bir uygulama olarak görülmemektedir.

Vergi Usul Kanununun 275. maddesine göre maliyet muhasebesi tutan imalatçılar, yükledikleri KDV tutarını belirledikleri maliyet yöntemi ışığında hesaplamalı buna göre genel imal ve genel idare giderlerinden mamule verilen payın hesabında hangi yöntem kullanılıyor ise bu giderler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin hesabında da aynı yöntem kullanılmalıdır.

Bu doğrultuda üretilerek satılan mamulün reçetesi esas alınır kullanılması gereken ilk madde malzeme, yardımcı malzemeler ve genel üretim giderleri tespit edilir. Hammadde, yardımcı malzeme ve genel üretim giderlerinin KDV tutarı % 1, %8, %18'dir. Bu şekilde satılan mamulle ilgili yüklenilen KDV'yi çok rahatlıkla hesaplanabilir.

Liste yöntemi, mal alım satımı yapan ve maliyet yöntemi olarak ilk giren ilk çıkar (FİFO) yönteminin uygulayan firmalar için uygun bir yöntem olarak görülmektedir. Vergi Usul Kanununda stok maliyetlerinin tespitinde temel yöntemin fiili maliyet yöntemi olduğu belirtilmekle birlikte, misli mallarda stok maliyetlerinin ortalama veya yürüyen ağırlıklı ortalama

yöntemine göre hesaplanmasına da izin verilmektedir. Bir üretim işletmesinin mamul maliyetlerini ortalama maliyet yöntemine, iade talep edilen KDV tutarını ilk giren ilk çıkar yöntemine göre hesaplanma durumunda muhasebenin tutarlılık ilkesine aykırı bir durum oluşturmaktadır.

Bir üretim işletmesi FİFO yöntemini kullansa dahi ürettiği malların bir kısmını istisna kapsamında, bir kısmını KDV'ne tabi şekilde satması halinde, istisna kapsamında satılan malların üretiminde kullanılan alış belgelerini yine birebir listelemesi uygulamada çok zor görülmektedir. Örneğin bir ay içinde 4 parti halinde hammadde satın alan bir firmanın ürettiği mallardan hangisinde hangi parti hammaddeyi kullandığını belirlemesine imkân bulunmamaktadır. Bu sebeple, uygulamada alış faturalarından bir kısmının istisna kapsamına giren mamullerin imalatında kullanıldığı varsayımı yapılarak yüklenen KDV Listeleri hazırlanmaktadır (Üngörmüş, 2012: 133).

Ortalama maliyet bedeli yöntemi kullanılan bir işletmede, üretilen malın maliyetinde hangi partiye ait hammaddenin kullanıldığı belirlenmesi çok zor olduğundan, hammadde faturalarının bir kısmı iade kapsamına giren mamullerde kullanıldığı varsayımı ile söz konusu yüklenen KDV Listeleri hazırlanmaktadır.

### **5.5. Küçük Meblağların Listelerden Düzeltilmesi Sorunu**

KDV iadesi uygulamasında GİB'in internet vergi dairesi sistemine yüklenen indirilecek KDV ve yüklenen KDV Listeleri risk analizi sistemine tabi tutulmaktadır. Bu analiz sırasında alıcının olumsuz bir durumu bulunmamakla birlikte, satıcı hakkındaki bazı olumsuz tespit ve işlemlerden dolayı indirilecek KDV'nin indirim hesabı ve iade hesabından çıkartılması istenmektedir. Bu işlem listelerin pasif duruma alınıp, yeniden yüklenmesini ve KDV beyannamelerinin düzeltilmesini gerekli kıldığından hem mükelleflerin hem de vergi dairesi çalışanlarının iş ve zaman kaybına sebep olmaktadır.

Bu gibi durumlarda iade tutarındaki düzeltme işleminin liste ve tablolar ile beyannamelere düzeltme verilmeden, mükelleften elektronik ortamda alınacak dilekçeye istinaden talep edilen iade tutarından, düzeltme fişi üzerinde

vergi dairesince tenzil edilerek yapılması uygun olacaktır. YMM tasdik raporlarında ise YMM'nin yazısı yeterli görülerek iadenin gerçekleşmesi sağlanmalıdır.

Tebliğlerle iade taleplerinin genel esaslara göre yerine getirilmesinde iade talebinden tenzil edilen tutarların, indirim engel başka bir husus bulunmaması kaydıyla, mükellefin İndirilecek KDV Listesi veya Yüklenilen KDV Listesinin düzeltilmesine gerek olmadığı belirtilmelidir (Kadem,2014:12).

### **5.6. Hazineye İntikal Etmeyen KDV Sorunu**

Bu durum iade talebinde bulunan mükellefin mal veya hizmet satın aldığı satıcının ilgili dönem KDV beyannamesini vermemesi veya eksik vermesi ya da beyannamesini vermekle birlikte tahakkuk sonucu çıkan vergi tutarını ödememesi durumunda, Vergi dairesi tarafından mükellefe nakit iade yapılmaması sonucunu doğurmaktadır (Vural, 2015: 124).

Konu ile ilgili olarak 70 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin "Müteselsil Sorumluluk" başlığını taşıyan bölümünde "*...öte yandan, müteselsil sorumluluk kapsamına girmese dahi her hangi bir nedenle Hazineye intikal etmeyen vergi, KDV Kanununun 29 ve 32 maddelerine göre indirim ve iade konusu yapılmayacaktır...*" bölümü Danıştay 11.Dairesinin 27.03.2000 tarih ve E.No: 1998/4856,K.No:2000/1115 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. Daha sonra 23.11.2000 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren ve KDV iadelerinin usul ve esaslarını belirleyen 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin "müteselsil sorumluluk" uygulaması yeniden düzenlenmiş olup, buna göre mal veya hizmet alım satımında satıcının KDV'ni Hazineye intikal ettirmemesinden dolayı alıcının müteselsil sorumluluk kapsamına girmemesi için, alıcının KDV dahil işlem bedelinin banka veya çek yoluyla yapmaları gerektiğine yer vermiştir. İlgili tebliğde satıcının ilgili dönem beyannamesini vermemesi veya eksik vermesi veya beyannamesini vermekle birlikte tahakkuk eden vergiyi ödememesi halinde Hazineye intikal etmeyen verginin iade edilmeyeceğine dair her hangi bir düzenlemeye yer vermemiştir (Kadem,2014:11).

Diğer taraftan KDV Genel Uygulama tebliğinde, tevkiyat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinin hangi belgelerle yapılacağı belirtilmiş olup, iadenin diğer belgelerle birlikte alıcının 2 No.lu KDV beyannamesini vermesini zorunlu tutmuştur. Bu nedenle alıcının 2 No.lu KDV beyannamesi vermesini ve tahakkuk eden vergiyi ödemesini zorunlu tutmamıştır. Ek olarak iadeyi de nakden veya mahsuben olarak da ayrıma tabi tutmamıştır. Yalnız uygulamada mahsuben iade talepleri, yukarıda da açıklandığı gibi iadeye konu verginin Hazineye intikal edip etmediği dikkate alınmadan yapılmasına rağmen YMM Raporuna istinaden nakit iade taleplerinde satıcının ilgili dönem beyannamesini vermesi ve tahakkuk eden vergiyi de ödemesi şartına yani Hazineye intikal etme şartına bağlanmış durumdadır.

Hazineye intikal etmeyen KDV sorunu kavramından anlaşılması gereken; satıcının söz konusu döneme ait vergi beyannamesini vergi dairesine verdiği halde tahakkuk eden vergiyi ödememesi hali mi, yoksa hiç beyanname vermemiş olması veya söz konusu satış bedelini vergi beyannamesine dahil etmemiş olması mı konusu net değildir. Bazı vergi daireleri satıcı mükellef faaliyetine devam etmekte olduğu halde vergi dairesine olan KDV borcunu vadesinde ödemediğini gerekçe göstererek, alıcı mükellefi sorumlu tutabilmektedir.

Bu gibi durumlarda aynı vergi mükellefinden daha sonra tahsil edilirken, alıcının da iade hesabından çıkartılmak suretiyle mükerrer olarak tahsil edilme durumunu sonucunu doğurmaktadır. Satıcı mükellef faaliyetine devam ediyorsa alıcının satıcı mükellefin beyan ettiği KDV tutarını zamanında ödememesinden sorumlu tutulması hukuken mümkün değildir. Bu konuda Bakanlıkça uygulamada birliğin sağlanması bakımından sirküler veya duyurunun yapılmasının faydalı olacağı öngörülmektedir.

## 5.7. Belge Basımları, B(a), B(s) Formları ve E-Fatura Sorunu

KDV İadesi Kontrol Raporunda tespit edilen bir diğer husus ise, indirilecek ve yüklenen listelerde yer alan mükelleflerin belge basım bilgilerinin veri ambarında bulunmaması durumudur. Bu konuda gerek iade talebinde bulunan mükellefin ve gerekse raporu yazan YMM'nin yapabileceği bir şey yoktur. Bu sorun, yetkili matbaa işletmecilerin, belge basım bilgilerini Maliye Bakanlığı'na bildirmemesi sebebiyle KDV iadesi kontrol raporunda hata vermesine sebep olabilmektedir.

Bu konu bütünüyle vergi dairesi tarafından çözüme kavuşturulması gereken bir husus olduğu için, sistemin kendi içinde kontrol yapması ve bu durumu Kontrol Raporuna hata olarak raporlamaması gerekmektedir. Bir diğer konu ise B(a) ve B(s) formları, ticari hayatın akışı gereği bazı zamanlarda satıcı iadeye konu olan fatura veya benzeri belgeleri düzenlendiği tarihten daha sonra alıcıya göndermekte veya kargodaki gecikmeler sebebiyle belge alıcıya geç ulaşabilmektedir. Bu gibi durumlarda satıcı örneğin temmuz ayında düzenlediği faturayı ilgili ayın B(s) formu kapsamına dahil etmesine rağmen, alıcı bu faturayı ağustos döneminin B(a) formunda beyan etmiş ve iade talebini ağustos dönemi için yapmış ise bu durumda ya satıcı ya da alıcı düzeltme beyannamesi vermek durumunda kalmaktadırlar.

Düzeltilme işlemi yapılması durumunda ise 2017 yılı için Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabları 1400.-TL özel usulsüzlük cezası ile karşı karşıya kalmaktadır. Böyle bir durumda satıcı düzeltme işlemi yapmayacağı için iade talep eden mükellefe özel usulsüzlük cezası uygulanmaktadır. İade aşamasında YMM'in yaptığı incelemeler sonucu düzeltme yaptırılıyorsa ve vergi ziyayı da yoksa o halde cezanın uygulanmaması yönünde bir düzenleme yapılmasının doğru bir yaklaşım olacağı düşünülmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu nun mükerrer 242. maddesinde, elektronik defter, belge ve kayıtlar ve bu kayıtlarda kullanılacak elektronik imza ile ilgili usul ve esas belirlemeye yetkili kılınan Maliye Bakanlığı'nın bu yetkiye dayanarak ilk düzenlemelerini yaptığı belgelerden biri Elektronik

Fatura olup, bu uygulamayla birlikte bir çok yeni kavram da ticari hayatta kullanmaya başlanmıştır. E-Fatura Uygulaması elektronik belge olarak düzenlenen faturaların tarafları arasında dolaşımı ile ilgili oluşturma, gönderme ve alma zamanı gibi önemli kayıtların tarafsız bir biçimde tutulmasını sağlamak ve elektronik belge olarak oluşturulmuş herhangi bir belgenin sıhhatinden (format ve standartlara uygunluk, göndericinin kimliği ve doğruluğu, elektronik belgenin geçerliliği ve içeriğinin bütünlüğü) emin olmak amacı ile Gelir İdaresi tarafından oluşturulan uygulamanın genel adıdır (397 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, 05/03/2010 tarih ve 27512 sayılı Resmî Gazete).

2010 yılında 397 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu (VUK) Genel Tebliği ile düzenlenen e-fatura, 2012 yılında yayımlanan 421 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile bazı sektörlere ve belli ciro büyüklüğünün üzerindeki mükellef gruplarına getirdiği zorunluluklar ile son zamanların en önemli gündem konularından birisi olmuştur.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 229.maddesinde fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır. 421 sıra nolu VUK genel tebliğinin 5. maddesinde; *“Elektronik fatura uygulamasına dâhil olma zorunluluğu getirilen mükelleflerin elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan diğer mükellefler tarafından gönderilen elektronik faturaları almaları zorunludur. Elektronik fatura uygulamasına dâhil olma zorunluluğu getirilen mükellefler elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan diğer mükelleflere kâğıt ortamında fatura düzenleyemezler; düzenlemeleri halinde kâğıt ortamında düzenlenen bu faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.”* İfadesinden yola çıkarak sehven kağıt fatura düzenleyen mükelleflerin faturası hiç düzenlenmemiş ve alıcıların kaydettiği faturanın indirimi kabul edilmemesi sonucunu doğurmaktaydı. Bu uygulama KDV iadesi alan mükelleflerin, iade konusunda sorunlar yaşamaktaydı. Daha sonra 448 seri nolu VUK genel tebliği ile Elektronik fatura uygulamasına dâhil olma zorunluluğu getirilen mükellefler elektronik fatura uygulamasına kayıtlı



olan diğerk mükelleflere kâğıt ortamında fatura düzenleyemezler; düzenlemeleri halinde kâğıt ortamında düzenlenen bu faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır hükmü kaldırılmıştır.

Elektronik fatura mükelleflerini, gelirler idaresinin web sitesinde kayıtlı kullanıcılar listesi olarak yayınlamaktadır. Elektronik fatura sistemine kayıtlı mükelleflerin, alıcıya düzenleyecekleri faturadan önce kayıtlı kullanıcı olup olmadığını sorgulayarak, sistemin sürekli kontrol etmeleri veya muhasebe programları aracılığıyla kontrol etmeleri gerekmektedir. Sistem, her gün eklenen kullanıcı nedeniyle güncellenmektedir. Mükellefler, sisteme devamlı bakmak yerine excel listesine alıp daha sonra güncel halini almamaları nedeniyle, elektronik fatura mükelleflerine kağıt fatura düzenleyebilmektedir. KDV iadesi kontrol raporunda elektronik fatura mükellefinin, başka bir e fatura mükellefinden alacağı mal veya hizmet karşılığında düzenlenen fatura seri ve sıra numarasını, ilgili indirilecek kdv listesine kaydettiğinden dolayı, karşılıklarına Genel esas kontrol segmentinden E-fatura uygulaması kapsamındaki mükelleflerin fatura bilgileri kontrolü olarak çıkmaktadır.

### **5.8. Alt Mükelleflerden Yapılan Alımların Ödemelerinin Belgelendirilmesi ve Ödemelerin Tevsikinden Ne Anlaşılması Gerektiği Konusunda Yaşanan Sorunlar**

Mükellefin kayıtlı kanuni merkez adreslerine yapılan tebligatın ulaşmaması veya yapılan yoklamalarda adreslerinde bulunamayan ve buna bağlı olarak defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellefler ile KDV beyannamelerini vermeyen mükellefler hakkında (vergi inceleme raporuna istinaden, takdir komisyonu kararına istinaden vb.) yapılan tarhiyatların ödenmesi veya tamamına teminat gösterilmesi durumunda yukarıda sayılanlardan alım yapanlar hakkında özel esaslar uygulanmaz.

Kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayan ve haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme dışında olumsuz tespit bulunanlardan mal veya hizmet alanların iade talepleri,

haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme dışında olumsuz tespit bulunanlardan alışlarına ilişkin ödemelerini veya iade talebinde bulunan mükellefe satış yapan ve haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme dışında olumsuz tespit bulunanların kendi alışlarına ilişkin ödemelerini tevsik etmeleri halinde genel esaslara göre yerine getirilir (İstanbul YMM Odası KDV İadesi Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, 2015:3).

İade talep eden mükelleflerin mal ve hizmet satın aldığı alt firmaların kanuni adresinde bulunmaması, defter ve belgelerini ibraz etmemesi veya KDV beyannamesini vermemiş olması durumlarında satıcı mükellef hakkında yapılan tarhiyatların ödenmesi veya teminata bağlanması halinde genel esaslara göre iade yapılabilmesi mümkün olacaktır. KDV Genel Uygulama Tebliğinde beyanname vermeme fiilinin dönemi belirtilmemiştir. Alınan belgenin ilgili bulunduğu dönemde satıcı firma KDV beyannamesini beyan etmiş, daha sonraki dönemlerde beyan etmemiş ise iade talep eden mükellefe olumsuz yönde bir sorumluluk yüklenemez. Örneğin, iade hakkı doğuran belgenin alındığı dönemde kanuni adresinde bulunan mükellefin dört yıl sonra söz konusu belge nedeniyle iade talep eden mükellefin, satıcının dört yıl sonra adresini terk etmesi sebebiyle iade talep eden mükellefin özel esasa göre işleme tabi tutulması kabul edilebilir bir durum değildir. Dolayısıyla söz konusu durumların iade hakkını doğuran belgenin alındığı dönemle sorumlu tutulması gerekir.

Satıcı firma faaliyette ve vergi beyannamelerini veriyor ve vergisini ödemesi durumunda, geçmiş dönemlerde hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullanma nedeniyle işlem yapılmış olması, ondan mal veya hizmet satın alan mükelleflerin zarar görmesi engellenmelidir. Özellikle sahte belge ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullananlardan alım yapan mükelleflere uygulanacak iade işleminde sahte belgenin kullanıldığı dönem ile iadeye konu belgenin bulunduğu dönemin aynı olması veya birbirine yakın olması durumu aranmalıdır. Uygulamada örneğin dört yıl önce hakkında sahte belge kullanan bir firmadan mal alan mükellefe VUK Genel Tebliğlerine göre tevsiki zorunlu olmayan bir tutardaki alımını

tevsik edemediği gerekçe gösterilerek iade işlemi gerçekleştirilmemektedir. Bu sebeple ödemenin tevsikinin hangi belgelerle ve hangi durumlarda aranacağı açıklığa kavuşturulmalıdır (Ankara YMM Odası KDV İadesi Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri:2015:6).

### **5.9. KDV İadesi Risk Analizi (KDVİRA) Uygulaması**

2010 Ocak döneminden itibaren 53 nolu KDV sirküleri ile yapılan düzenleme ile KDV iade taleplerine ilişkin (İndirilecek KDV, Yüklenilen KDV, Satış Faturaları, Gümrük Çıkış Beyannamesi) listelerin Elektronik ortamda verilmesi zorunlu hale getirilmiştir (Kadem,2014:1).

Elektronik ortamda gönderilen bu listeler Gelir İdaresi Başkanlığınca Risk Analizine tabi tutularak çapraz kontroller yapılmakta ve KDV iadesi Kontrol Raporu tanzim edilmektedir.

KDV iade taleplerinde vergi dairelerine ibraz edilmesi gereken bilgilerin bir kısmının İnternet Vergi Dairesi aracılığıyla elektronik ortamda gönderilmesi ile vergi dairelerince manuel olarak yapılan kontrollerin KDVİRA uygulaması ile elektronik ortamda yapılarak sonuçlarının vergi dairelerine raporlanmasına 2010/1 vergilendirme döneminden itibaren başlanmıştır.

KDVİRA uygulamasının amacı, iadeyi yapan personelin sorgulamalar için harcadığı zamanı daha etkin bir şekilde kullanarak iadenin denetimine yönelik çalışmasını, yapılan sorgulamalarda oluşabilecek hataların ortadan kaldırılmasını, vergi dairelerinin kırtasiyecilikten kurtarılmasını, iade-mahsup işlemlerine hız kazandırılmasını, KDV iade işlemlerine asgari bir standart getirilmesini ve işlemlerde yurt çapında uygulama birliğini sağlamaktır. Diğer taraftan KDVİRA ve buna bağlı olarak İade Takip Sistemi, iade işlemlerinin bütün aşamalarının idare tarafından takip ve kontrol edilebilmesine imkan sağlamaktadır (Kadem,2014:1).

KDV iade taleplerine ilişkin olarak vergi daireleri tarafından yapılan kontrollerin hemen hemen tamamı, 60 numaralı KDV Sirküleri uyarınca 2010/1 vergilendirme döneminden itibaren KDVİRA tarafından elektronik

ortamda yapılmakta ve mükellefler tarafından elektronik ortama yüklenen listelerin büyüklüğüne bakılmaksızın analiz sonuçları bir rapor halinde, iade talebinin hukuken geçerli olabilmesi için gerekli olan tüm belgelerin (iade talep dilekçesi, elektronik ortama yüklenmesi gereken listeler gibi) İnternet Vergi Dairesi üzerinden giriş yapılarak onaylanmasını takip eden gün ilgili vergi dairesinin kullanımına sunulmaktadır.

KDVİRA uygulaması tarafından yapılan analizler, üretilen raporlarda esas olarak **“Genel Esaslar”** ve **“Özel Esaslar”** olmak üzere 2 ana başlık altında toplanmaktadır. **“Genel Esaslar”**da yer alan analizler, öteden beri vergi daireleri tarafından yapılan fatura belge basım bilgilerinin kontrolü, teminat mektubu kontrolü, önceki dönemden devreden KDV kontrolü, mükerrer yüklenilen fatura kontrolü, gümrük çıkış beyannamelerinin kontrolü, ihracatın 3 ay içerisinde gerçekleşip gerçekleşmediğinin kontrolü, tam tasdik sözleşmesi kontrolü gibi genel kontrolleri içermekte iken; **“Özel Esaslar”**da, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin **“Özel Esaslar”** bölümünde yer alan düzenlemelere (sahte belge düzenleme/kullanmaya) yönelik olarak yapılan kontrollerin sonuçları yer almaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu:2016:97).

KDVİRA Raporları, **“Özet Rapor”** ve **“Detay Rapor”** olmak üzere iki farklı şekilde oluşturulmakta ve her bir kontrolün sonucu **“Başarılı”** ve **“Başarısız”** şeklinde raporlanmaktadır. Detay Raporlar, yapılan tüm kontrollere yönelik bilgileri ve açıklamaları içerirken; Özet Raporlar sadece, sonuçları **“başarısız”** olan kontrollerin sonuçlarını göstermektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı faaliyet raporu:2016:99).

KDVİRA Raporlarının üretilip mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine yansıtılmasının ardından iade sürecine ilişkin işlemler başlamaktadır. KDVİRA Raporundaki tüm kontrollerin başarılı olması ve vergi dairesine doğrudan ibraz edilmesi gereken bir başka belgenin de bulunmaması halinde düzeltme fişi düzenlenerek iade gerçekleştirilebilmektedir. KDVİRA Raporlarında sonucu başarısız olan kontrollerin bulunması, ibraz edilen YMM raporunda hata olması, verilen teminatla ilgili bir problemin bulunması ya da vergi dairesine doğrudan ibraz edilmesi gereken belgelerde bir eksiklik olması hallerinde bu

durum, vergi dairesi tarafından mükelleflere bir yazı ile bildirilmekte ve eksikliklerin giderilmesinin ardından düzeltme fişi düzenlenmek suretiyle KDV iade alacağı mükelleflere nakden ya da mahsuben iade edilmektedir.

2012 ila 2016 yılları arasında iade talep eden mükellef sayıları ile bu taleplere ilişkin olarak yapılan risk analiz çalışmalarının sonuçları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

**Tablo 2: KDVİRA Performans Bilgileri (2012-2016)**

| <b>KDVİRA Performans Verileri</b>  | <b>2012</b>   | <b>2013</b>   | <b>2014</b>   | <b>2015</b>   | <b>2016</b>   |
|--|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| İade Talep Eden Mükellef Sayısı  | 49.056        | 57.754        | 66.274        | 73.778        | 77.516        |
| Toplam Üretilen Rapor Sayısı   | 510.489       | 610.506       | 718.853       | 835.510       | 946.526       |
| Risk Analizi Sonrası Mükelleflerin Düzeltme KDV Beyannamesi ile Tenzil Ettikleri İade Talebi Tutarı (TL) | 664.890.282   | 991.000.813   | 1.086.437.343 | 957.984.693   | 1.257.051.987 |
| Alt Mükelleflerin Risk Analizi Sonrası KDV Matrah Artış Tutarı (TL)                                      | 3.550.920.145 | 4.801.754.096 | 7.815.181.254 | 6.218.153.258 | 8.792.229.820 |

Kaynak:GİB Faaliyet raporu

Tablo verileri incelendiğinde iade talep eden mükellef sayısında yıllara bağlı olarak artış gözlemlenmektedir. Toplam üretilen rapor sayısı da artış eğilimindedir. Risk analizi sonrası mükelleflerin düzeltme düzeltme KDV beyannamesi ile tenzil ettikleri iade talebi tutarında yıllara bağlı olarak artmıştır. Yalnızca 2015 yılında bu tutarda genel trende aykırı olarak bir azalış gözlemlenmiştir. Alt mükelleflerin risk analizi sonrası KDV matrah artış tutarında da 2015 yılı haricinde artış eğilimi görülmektedir.

Gelir idaresi başkanlığının 2015 faaliyet raporunda belirtildiği üzere KDV iadesinin daha sağlıklı yapılabilmesi amacıyla, KDV iade raporlarında bulunan mevcut kontrol segmentleri geliştirilmekte ve yeni kontrol segmentleri üzerinde çalışmalar yapılmaktadır. Bu çalışmaların yapılmasının sebebi, günlük uygulamalarda mükelleflerin risk analiz programı ile ilgili sorunlar

yaşamalarıdır. Bu sorunlardan biri; KDV İadesi Risk Analizi Projesinin 4. Alt Satıcıya Kadar Kontrol Yapıyor Olması KOD Uygulamasındaki Sıkıntıları Ortadan Kaldırmamış olması ve tam aksine arttırmış olmasıdır (Kadem,2014:8).

KDV risk analizi sisteminin 4 alt satıcıya kadar kontrol yaparak, 4. alt kademedeki satıcıda tespit ettiği bir hukuka aykırılıktan veya olumsuzluktan dolayı iade talep eden vergi mükellefini sorumlu tutması ve iade hakkını sınırlaması ya da kısıtlı olarak talebi yerine getirmesi hukuka aykırı olarak nitelendirilebilir.

Hukuki işlemlerin tarafı olmayan bir vergi mükellefinin taraf olmadığı bir hukuki işlemin hukuka aykırılığından sorumlu tutulması doktrindeki suç teorilerinden hiç birinde tanımlanmamış bir sorumluluk türü olarak tanımlanabilir. Aynı zamanda uygulamada tespit edilen olumsuzluğun dönemi belirtilmemektedir. Bu nedenle ne zaman olumsuzluğa girdiği belli olmayan bu tespitler dolayısıyla iade alan mükellefler sorumlu tutulmaktadır. Kod uygulamasındaki koda girme dönemi yani olumsuzluk tespit edilen dönem açıkça belirtilmeli ve ilgili koda girilen dönem dışındaki dönemlerde yapılan alışlar için genel esaslar uygulanması gerektiği düşünülmektedir.

Satıcı firma faaliyetine devam ediyor ve vergi beyannamelerini düzenli veriyor ve vergisini ödüyorsa, geçmiş dönemlerde hakkında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma sebebiyle işlem yapılmış olması, ondan mal veya hizmet satın alan mükelleflerin zarar görmesine imkan verilmemelidir. Özellikle sahte belge kullananlardan alım yapanlara yapılacak iade işleminde sahte belgenin kullanıldığı dönem ile iadeye konu belgenin bulunduğu dönemin aynı olması veya birbirine yakın olması aranmalıdır. Uygulamada örneğin üç yıl önce hakkında sahte belge kullanan bir firmadan mal alan mükellefe VUK Genel Tebliğlerine göre tevsiki zorun olmayan bir tutardaki alımını tevsik edemediği gerekçe gösterilerek iade işlemi gerçekleştirilmemektedir. Bu nedenle ödemenin tevsikinin hangi belgelerle ve hangi durumlarda aranacağı açıklanmalıdır (Kadem, 2014:3).

İş dünyasının finansman açından zor durumda kalmasına ve iş yapamaz hale gelmesine yol açan ve mükellefin mülkiyet hakkını ihlal eden bu uygulama da en kısa zaman da gözden geçirilmeli ve düzeltilmelidir.



## 6.BÖLÜM

### UYGULAMA

Tez çalışmamızın uygulama bölümünde, bir önceki bölümde tevkifattan doğan KDV iadesi sürecinde sorun olarak ortaya konan kavramların gerçek firma uygulamaları ile ilişkilendirilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda iki firmaya ait KDV iade süreci değerlendirilmiştir. Bu firmalardan biri, Etüt-Plan,Proje,danışmanlık,denetim kapsamında diğeri ise Yapım işleri ile bu işlere ait mimarlık mühendislik etüt proje hizmeti kapsamında faaliyet göstermektedir. Araştırmamız bu iki firma verisi ile kısıtlıdır. Birinci uygulama da tevkifat oranı 9/10, ikinci uygulama da ise tevkifat oranı 3/10'dur.

İlerleyen bölümlerde KDV iade süreciyle ilgili genel bir bilgi verilerek, KDV iadesi kontrol raporu ana bölümleri tanıtılacak ile Genel esas kontrol segmentleri ve devamında yine KDV iade raporunun önemli bir bölümünü oluşturan özel esas kontrol segmentleri detaylı olarak verilecektir. Sonraki kısımda firma KDV iadesi kontrol raporu detayları genel esas kontrol segmentleri ve özel esas kontrol segmentleri bağlamında incelenerek idader tarafından başarısız olarak değerlendirilen bölümler ile bir önceki bölümde sorun olarak nitelendirilen kavramlar arasında ilişkili bir değerlendirme yapılmaya çalışılacaktır.

#### 6.1. KDV İade Süreci İle İlgili Genel Bilgi

Önceki bölümlerde de belirtildiği gibi KDV iade süreci, vergi mükellefinin KDV beyannamesini tahakkuk ettirmesiyle başlar, mahsup/nakden iade talebinin gerçekleşmesiyle son bulmaktadır.

Mükellef, iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemde düzenlenen KDV beyannamesi ile iade süreci başlatır. İade istenilen döneme ait indirilecek ve yüklenilecek KDV listelerini gelir idaresi başkanlığının sunduğu formatlarda hazırlayarak elektronik ortamda iletir.



Listelerin yüklenmesinin ardından başarılı bir şekilde yüklemenin tamamlanmasıyla iade talep dilekçesinin hazırlanması aşamasına geçilir. Mükellefin bu aşamadan sonra, vergi dairesi tarafından yapılacak kontrollerin en önemlisi ise, Mükellefin düzenlediği Form BA ve Form BS'de yer alan, dönemde yapılan alış ve satışların hangi firmalardan yapıldığı bilgilerini kontrol ederek, KDV'ni hazineye intikal etmesi ve belgelerin doğrulanması hususu önem arz etmektedir.

Gelir idaresi, KDV risk analizi programını çalıştırıp devreye alarak, risk analizi kontrol raporu oluşturup mükellefe sunar. KDV risk analizi programının çıktısı olan risk analizi raporu sonucunda tespit edilen eksiklikler mükellefe bildirilir. Bildirim sonrası mükelleften belirli bir süre içerisinde bu eksiklikleri tamamlaması beklenir.

KDV iadesi talebinde bulunmuş olan mükellef, belirlenmiş bu süre içerisinde risk analizi raporunda belirlenen eksiklikleri tamamlamaya çalışır.

Eksiklikleri tamamladıktan sonra bir dilekçe ile ilgili vergi dairesine iletir.

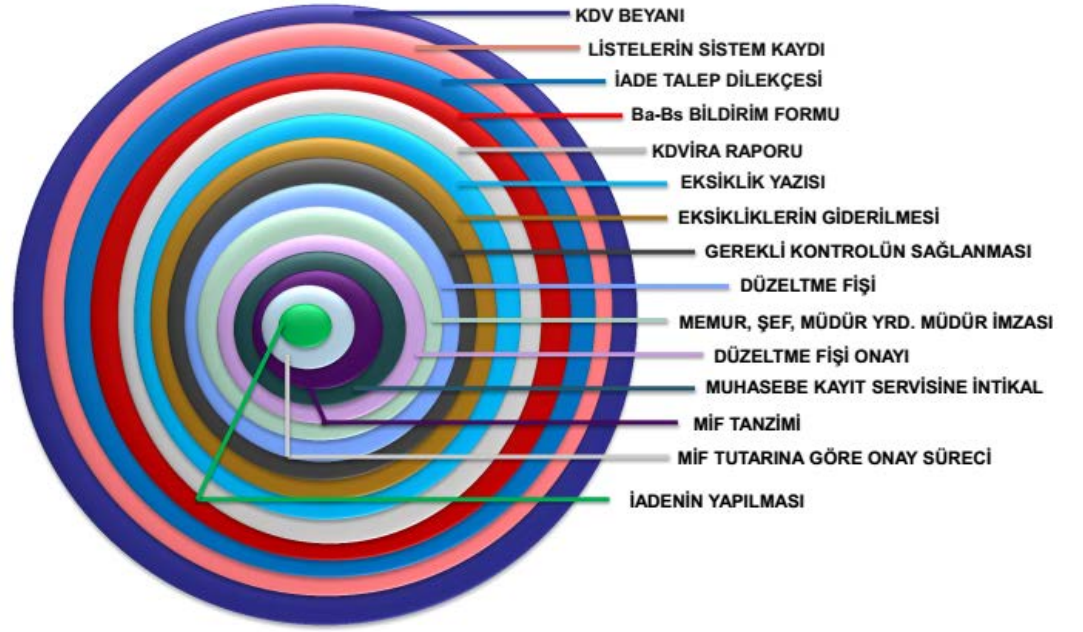
Vergi dairesi bu eksikliklere cevaben sunulan dilekçeyi işleme alır, inceleyip değerlendirir. Verilen cevapta herhangi bir kanuna aykırılık veya olumsuzluk olması durumunda mükellefe yazı ile bildirim yapılır. Herhangi bir olumsuzluk veya kanuna aykırılık olmaması durumunda, vergi dairesi düzeltme fişi düzenleyerek imza sürecini başlatır. Sistemden onay alındıktan sonra dosyanın muhasebe servisine sevki yapılır. Muhasebe servisi işlem fişini düzenler ve ilgili KDV grup müdürü veya vergi dairesi müdürüne onay için sunulur.

Onay aşaması tamamlanan başvuru sonuçlandırılarak, mükellefin mahsup/nakden iade talebi gerçekleştirilerek son bulur.

Yukarıda detaylı olarak anlatılan KDV iade süreci aşamaları aşağıdaki tabloda özet olarak verilmektedir;

**Şekil 6.1** Gelirler İdaresi KDV İade Süreci Aşamaları

## KDV İADE SÜRECİ



Kaynak:GİB KDV iadesi mükellef memnuniyeti yönetim sistemi kılavuzu,

Şekil 6.2 KDV İade Süreci



Kaynak: GİB KDV iadesi mükellef memnuniyeti yönetim sistemi kılavuzu

## 6.2. KDV İadesi Kontrol Raporu Bölümleri

Bir önceki bölümde KDV iadesi KDV iade sürecinin aşamaları detaylı olarak anlatılmıştı. Bu aşamalardan biri olan KDV iadesi kontrol raporu sürecinde detaylandırılması gereken ana maddeler bu bölümde özetlenmektedir. KDV iadesi kontrol raporu KDV iade sürecinin önemli bir basamağını oluşturmaktadır. Mükellefler bu rapor ışığında gelirler idaresi tarafından tespit edilen eksiklikleri net olarak görebilmektedir.

KDV iadesi kontrol raporu 4 ana bölümden oluşmaktadır. Bu bölümler Tablo 1, Tablo 2, Genel Esaslar Kontrol bölümü(GEK) ve Özel Esaslar Kontrol Bölümü(OEK)nden oluşmaktadır. Aşağıdaki şekilde sözü edilen bölümler özetlenmiştir;

**Şekil 6.3** KDV İadesi Kontrol Raporu Ana Bölümleri



### **6.2.1. Tablo 1**

Tablo 1 bölümünde iade talebinde bulunan mükelleflere ait genel bilgiler bulunmaktadır. Bu bölümde iade için gösterilen teminat mektubunun referans numarasıyla ilgili veritabanı karşılaştırması sorunu gelmesi muhtemeldir. Listeler askıya alındıktan sonra teminat mektubu bilgisi girilen sayfada gerekli düzeltmeler yapılabilir. Bu konuyla ilgili olarak **GEK02** başlığında ayrıca açıklama yapılacaktır.

### **6.2.2. Tablo 2**

Tablo-2/c vergi incelemesine sevk edilen veya hâlihazırda vergi incelemeleri devam eden mükellefler bu bölümde indirilecek ve yüklenilen KDV listelerinde yer alan ve doğrudan mal ya da hizmet alımında bulunulan firmaların (1. Alt firmaların) mal ve/veya hizmet alımında bulunduğu ikinci kademe alt firma konumundaki firmalardan sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya düzenleme şüphesiyle incelemeye sevk edilenler listelenir.

Bu kısım ile ilgili her ne kadar vergi dairelerinde farklılıklar gösteren uygulamalar olsa da, KDV Uygulama Genel Tebliğinin ilgili bölümünde belirtildiği şekilde bu firmalardan yapılan alımlara isabet eden ödemelerin tevsik edilmesi yeterli olacaktır.

### **6.2.3. Genel Esaslar Kontrol Segmentleri**

KDV iadesi raporunda bir önceki bölümde açıklandığı gibi Genel esas ve Özel esas kontrol segmentleri başlıkları altında mükelleflere düzeltmeler talep edilmektedir. Bu bölümde detayları aşağıda açıklanacaktır.

#### **GEK 02 – Banka / Katılım Bankası Kesin Teminat Mektubu Kontrolü**

Tablo 1 kısmında da açıklandığı üzere teminat mektubu referans numarası veri ambarı ile karşılaştırılmaktadır. Teminat mektubu referans numarası kontrol edilmeli ve bir kopyası cevap yazısı ekinde sunulmalıdır.

### **GEK 03 – Önceki Dönemden Devreden KDV Kontrolü**

İade istenen dönemde mükellefçe beyan edilen devreden KDV'nin önceki ve bir önceki dönemle tutarlı olup olmadığı kontrol edilir. Tutarlı olmaması durumunda düzeltme KDV beyannamesi verilmeli ve yazı ekinde sunulmalıdır.

### **GEK 04 – Önceki Dönemden Devreden KDV Kontrolü**

İade istenen dönemde mükellefçe beyan edilen KDV beyannamesinde; İndirimler toplamı – (Toplam Hesaplanan KDV + İade Edilmesi Gereken KDV) = Sonraki Döneme Devreden KDV denkleğinin sağlayıp sağlamadığı kontrol edilir. Sağlamaması durumunda düzeltme KDV beyannamesi verilmeli ve yazı ekinde sunulmalıdır.

### **GEK 05 – Tam İstisna Azami İade Edilebilecek Tutar Kontrolü**

Mükellefin KDV Beyannamesinde beyan edilen yüklenilen verginin, istisna kapsamında gerçekleştirilen işlem tutarının %18'ini aşp aşmadığının kontrolü yapılır.

İade talep edilen dönemdeki KDV beyannamesinde iade türleri bazında “Yüklenilen KDV/İstisna Kapsamındaki İşlem Tutarı” oranı %18'i aşması halinde mükellef bu segmentten başarısız sayılacaktır. Bu durumda vergi dairesi mükelleften izahat isteyecektir.

### **GEK 06 – Alt Mükelleflerin Fatura Beyan Tutarlılığı Kontrolü**

Bu bölümde iade isteyen mükellefin sisteme yüklediği indirilecek ve yüklenilen kdv listelerinde yer alan firmalar ile beyan tutarsızlığı olup olmadığına bakılır. Beyanlar karşılaştırılırken ilgili dönem KDV beyannamesi ve BA formları referans alınır. Bu segmentte 1. Alt firmalarla 2. Alt firmaların arasındaki beyan tutarsızlıkları da listelenir.

Birinci alt firmalarla beyan tutarsızlıkları için vergi dairesi izahat istemektedir. Bu tutarsızlıklar bazen indirilecek veya yüklenilen kdv listelerine yazılan faturaların üzerinde yazan tarih yerine muhasebe kayıtlarına alınış tarihinin yazılmasından kaynaklanan dönem kaymasından, bazen de taraflardan

birinin beyan etmemesinden kaynaklanmaktadır. Fatura tarihinin yanlış yazılmasından kaynaklanan hatalar sisteme yüklenen liste üzerinden düzeltilmelidir. Beyan eksikliği ise taraflardan beyan hatası yapanın düzeltme kdv beyanı vermesi ile düzeltilmeli ve yazı ekinde ilgili düzeltme kdv beyannameleri sunulmalıdır. Bunun dışında karşıt inceleme tutanağı da tevsik edici belge niteliği taşır.

#### **GEK 07 – Yüklenilen KDV Listesindeki Faturaların Tarih Kontrolü**

Bu bölümde iade isteyen mükellefin sisteme yüklediği yüklenilen KDV listelerinde ki faturaların son ihracat faturası tarihinden sonra olup olmadığına bakılır. Son ihracat tarihinden sonra ki faturalar yüklenime konu edilemeyecektir. Böyle bir durum varsa vergi dairesi izahat isteyecektir. Bu durum ilgili faturalar listelerden çıkarılarak düzeltililecektir.

#### **GEK 08 – Alt Mükelleflerin Faturalarının Belge Basım Bilgileri Kontrolü**

Bu bölümde iade isteyen mükellefin sisteme yüklediği indirilecek ve yüklenilen KDV listelerindeki faturaların seri ve seri numaraları veri ambarı ile karşılaştırılmaktadır. Şöyle ki mükellefler faturalarını Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı matbaalarda bastırmak zorundadır. Bunun dışında notere onaylattırılmalıdır. Anlaşmalı matbaalar basımını yaptıkları faturaların seri ve seri numaralarını Maliye Bakanlığı veri ambarına bildirmek zorundadır. Seri ve/veya seri no hatası olan faturalar sistemdeki listeler askıya alındıktan sonra düzeltilmeli ve bir örneği cevap yazısı ekinde sunulmalıdır.

#### **GEK 09 – Yüklenilen KDV Listeleri Karşılaştırması**

Bu bölümde iade isteyen mükellefin sisteme yüklediği, yüklenilen KDV listelerindeki faturaların daha önceki dönemlerde sisteme yüklediği yüklenilen kdv listelerinde olup olmadığının kontrolü yapılır. Burada mükerrer iade alınmaması hedeflenmiştir. Böyle bir durumda vergi dairesi izahat beklemektedir. İlgili mükerrer faturalar yüklenilen KDV listelerinden çıkartılmalıdır.

### **GEK 10 – İndirilecek Kdv Listeleri İle Bu Döneme Ait İndirilecek Kdv Kontrolü**

Bu bölümde iade isteyen mükellefin sisteme yüklediği, indirilecek KDV listelerinin dip toplamı ilgili dönemin KDV beyannamesinde yer alan Bu Döneme Ait İndirilecek KDV tutarı karşılaştırılır. Olası farklılıklar izahat gerektirir. Listelerde veya beyannamedeki hatalar düzeltilir.

### **GEK 11 – Yüklenilen KDV Listeleri İle Beyan Edilen Yüklenilen KDV Kontrolü**

Bu bölümde iade isteyen mükellefin sisteme yüklediği, yüklenilen KDV listelerinin dip toplamı ilgili dönemin KDV beyannamesinde yer alan beyan edilen yüklenilen KDV tutarı karşılaştırılır. Olası farklılıklar izahat gerektirir. Listelerde veya beyannamedeki hatalar düzeltilir.

### **GEK 12 – KDV Beyannamesi ile GÇB Tutar Kontrolü**

Bu bölümde Veri Ambarında bulunan GÇB(Gümrük Çıkış Beyannamesi)'nin döviz cinsinden toplam fatura tutarı ile yurtdışı edilen eşyanın fiilen ihraç edildiği (GÇB'nin kapandığı) tarihteki TCMB döviz alış kuru çarpımının KDV beyannamesindeki "Mal İhracı" satırına ait "Teslim ve Hizmet Tutarı"na eşit olup olmadığının kontrolü yapılır. Eğer tutarsızlık var ise düzeltme beyannamesi verilmeli veya durumla ilgili izahat verilmelidir. Bu sorunu aşabilmek için GÇB'deki fiili ihraç tarihlerinin Vedop sisteminden kontrolü yapılmalı ve fiili ihraç tarihlerindeki döviz kurlarına göre istisna tutarı beyan edilmelidir.

Bu segmentte bunun yanı sıra ihracat faturasının fiili ihraç tarihi ile karşılaştırması yapılır. Bununla ilgili tutarsızlıklar bu kısımda raporlanır. Sistemde bulunan GÇB'ler üzerinde bulunan döviz tutarı ve fatura toplamını yine sisteme yüklenen GÇB'ler ile çapraz kontrole tabi tutmaktadır. Yine bu uyumsuzluklarda raporun bu segmentinde listenecektir.



### **GEK 13 – Fiili İhraç Tarihi ile KDV İadesi Talep Edilen Dönemin Kontrolü**

Bu bölümde KDV iadesinin fiili ihracın gerçekleştiği dönemde talep edilip edilmediğinin kontrolü yapılır. Kdv iadesi dönemi GÇB'deki fiili ihracat tarihi ile aynı dönemde değilse mükellef durumu izah etmelidir.

### **GEK 14 – Fiili İhraç Tarihi ile Satış Faturası Tarihi Kontrolü**

Bu bölümde GÇB'de yer alan fiili ihraç tarihi ile Satış Faturaları Listesindeki belgelerin tarihlerinin uyumlu olup olmadığının kontrolü yapılır. Elektronik ortama yüklenen satış faturası listesi ile GÇB'de yer alan fiili ihraç tarihi eşleşmelidir.

### **GEK 15 – GÇB ile GÇB Listesi Tutar Kontrolü**

Bu bölümde Veri Ambarında bulunan GÇB'deki döviz cinsi ve fatura toplam tutarı ile mükellefin elektronik ortamda gönderdiği GÇB Listesi'nde yer alan döviz cinsi ve fatura toplam tutarının uyumlu olup olmadığının kontrolü yapılır. GÇB ile GÇB listelerindeki uyumsuzluklarda mükellef durumun izahatini vermek durumundadır.

### **GEK 16 – GÇB ile Satış Faturaları İçerik Kontrolü**

Bu bölümde GÇB'de yer alan malın cinsi ile satış faturası listesindeki malların cinsi karşılaştırılır. Uyumsuzluk durumunda mükellef durumun izahatini vermelidir.

### **GEK 17 – E fatura uygulaması kapsamındaki mükelleflerin fatura bilgileri kontrolü**

Bu bölümde e fatura kayıtlı kullanıcılarının birbirlerine düzenleyeceği faturaların elektronik ortamdan düzenlenen e fatura olması gerektiğinden, fatura numarasından kontrolünü gerçekleştirir.

### **GEK 18 – KDV İadesi Tasdik Sözleşmesi Kontrolü**

Bu bölümde mükellefin YMM Kdv İadesi Tasdik Raporu ile iade istemesi durumunda, raporu düzenleyen YMM ile arasındaki sözleşmenin sisteme girilip girilmediği ve fesh edilip edilmediği kontrolü yapılır.

### **GEK 19 – Tedbirlik YMM Kontrolü**

Bu bölümde mükellefin YMM Kdv İadesi Tasdik Raporu ile iade istemesi durumunda, raporu düzenleyen YMM'nin Gelir İdaresi Başkanlığının bildirdiği tedbirlik YMM'ler listesinde olup olmadığının kontrolü yapılır.

### **GEK 20 – Tam Tasdik Sözleşmesi Kontrolü**

Bu bölümde mükellefin Gelir İdaresi Başkanlığının belirlediği hadlerin üzerinde nakden iade istemesi durumunda, raporu düzenleyen YMM arasında Tam Tasdik Sözleşmesi olup olmadığı kontrolü yapılır.

### **GEK-21 Gümrük giriş beyannamesi (GGB-İthalat) kontrolü**

KDV Kanunu'nun 10. maddesinde vergiye doğuran olay açıklanırken ithalatta KDV'nin, Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması ile, gümrük vergisine tabi olmayan işlerde ise gümrük beyannamesinin tescili ile doğduğu ifade edilmektedir.

İthalat işlemi yapan firmalar gümrük giriş beyannamelerine ilişkin bilgilerini gümrük idaresinden alınmış kullanıcı kodu yardımı ile birlikte gümrük bilgisayar sistemine girmek zorundadırlar.

Dökümü alınmış ve beyan sahibi tarafından imzalanmış gümrük giriş beyannamesi ve ekleri gümrük kabul memuruna verilmekte, gümrük kabul memuru beyannameyi ekrana çağırarak özet beyan ve taşıma senedi bilgileri de dahil olmak üzere, ekran bilgileri ile kendisine verilen beyanname ve eklerindeki bilgileri karşılaştırmaktadır. Karşılaştırma sonucunda, bilgilerin aynı ve eklerin de beyan edildiği sayıda olduğunu tespit eden gümrük kabul memuru beyanname ve eklerini teslim alarak bilgisayarda tescil onayını yapmaktadır.

İade talebinde bulunan mükellefler indirilecek ve yüklenilen KDV listelerini hazırlarken ithalat sırasında ödedikleri KDV'leri de ilgili ithalatın fatura tarihi, fatura numarası, gümrük giriş beyanname numarası gibi ayrıntılı bilgilerini vererek listelemek zorundadırlar.

Bu bölümde sistem ithalatta ödenen KDV'lere ait gümrük giriş beyannamelerinin bilgilerini kendi veritabanında yer alan bilgilerle karşılaştırmakta, gümrük giriş beyannamesinin mükellefe ait olup olmadığına ve iade talep edilen dönem öncesinde kapanıp kapanmadığına yönelik bir kontrol yapmaktadır. Kontrol sonucunda mükellefe ait olmayan ya da kapanmayan gümrük beyannameleri listelenerek mükelleften izahat talep edilmektedir.

İade talebinde bulunan mükelleflerin ithalat işlemi sırasında ödedikleri KDV'yi gümrük vezne alındılarına ya da ödeme makbuzlarına istinaden indirim ve yüklenim konusu yapmalarında bir sakınca bulunmamaktadır. Mükellefler burada ithalat işlemlerinin gümrük komisyonu hizmeti veren firma tarafından tamamlanıp tamamlanmadığını ve işlemlerin gümrük kabul memuru tarafından sonlandırılıp sonlandırılmadığının kontrol etmek durumundadır. Ayrıca gümrük giriş beyannamelerine ait bilgilerin listeye doğru girilmesi de dikkat edilmesi gereken bir başka konudur.

#### **GEK22-1: Kısmi Tevkifat Kapsamında Tevkif Edilen KDV Tutarının Beyan Edilip Edilmediğinin Kontrolü ile tevkifatlı satış faturası Listesinde Bildirilen Tevkif Edilen KDV Toplamı Ve KDV Beyanı Kontrolü**

İade istenilen dönemde mükellefçe bildirilen Tevkifatlı Satış Faturası Listesinde bulunan fatura tutarlarının alıcı firmalara ait 2 No.lu KDV Beyannamelerinde beyan edilip edilmediğinin kontrolü yapılmaktadır. Ayrıca Tevkifatlı Satış Faturası Listesinde bildirilen tevkif edilen KDV toplamının KDV Beyannamesinde Tevkifatlı satışlardan dolayı iade istenilen tutar ile uyumunun kontrolü yapılır.

**GEK22-2: Kısmi Tevkifat Kapsamında Tevkif Edilen KDV Tutarının Tamamının İade Talep Edilip Edilmediğinin Kontrolü**

Kısmi Tevkifat Kapsamında Tevkif Edilen KDV Tutarının Tamamının İade Talep edilip edilmediğinin kontrolü yapılır.

**GEK22-3: Tevkifata Tabi İşlemlere Ait Satış Fatura Listesinde Yer Alan Faturaların KDV Dahil Toplamının KDV Tebliği'nde Belirtilen Tutarı Aşıp Aşmadığının Kontrolü**

İade istenilen dönemde mükellefin “Tevkifatlı Satış Fatura Listesinde” bildirdiği belgelerin KDV dahil toplam tutarının 1.000-TL’yi aşıp aşmadığının kontrolü yapılır.

**GEK23: İndirilecek KDV Listesi Mükerrer Fatura Kontrolü**

İndirilecek KDV Listesinde yer alan belgelerin, mükellefin elektronik ortamda gönderdiği daha önceki dönemlere ait İndirilecek KDV Listelerinde yer alıp almadığının kontrolü yapılır.

**GEK24: Yüklenilen KDV Listesi ile İndirilecek KDV Listesi Karşılaştırması ve İade Döneminden Sonraki Tarihe Ait Belge Kontrolü**

Elektronik ortamda gönderilen Yüklenilen KDV listesinde yer alan faturaların İndirilecek KDV listelerinde yer alıp almadığının ve iade talep edilen dönemden sonraki tarihe ait belge olup olmadığının kontrolü yapılır.

**GEK25: İhraç Kayıtlı Satış Faturaları Listesi ile KDV Beyannamesindeki İhraç Kaydıyla Teslimlere Ait Hesaplanan KDV Tutarı Kontrolü**

Mükellefin ihraç kayıtlı teslimlere ait satış faturaları listesinde yer alan malların KDV toplam tutarı ile KDV Beyannamesindeki ihraç kaydıyla teslimlere ait hesaplanan KDV beyanının kontrolü yapılır.

**GEK26: İhraç Kayıtlı Satış Faturası Listesindeki GÇB-İhracatçı Firma Uyumu ve İhracatın 3 ay içinde Gerçekleşme Kontrolü**

Mükellefin ilgili dönem ihraç kayıtlı teslimlere ait satış faturaları listesinde bildirdiği GÇB'ler ile Gümrük Müsteşarlığından Maliye Bakanlığına gönderilen veri ambarında yer alan GÇB bilgilerinin ihracatçıya ait olup olmadığı ve teslim tarihini takip eden ay başında itibaren 3 ay içinde ihracatının gerçekleşip gerçekleşmediğinin kontrolü yapılır.

**GEK27: İhraç Kayıtlı Teslimlere Ait Satış Faturalarının Tarih Kontrolü**

Mükellefin ihraç kayıtlı satış faturasının tarihinin ihracatçının satış faturası tarihinden daha önce olup olmadığının kontrolü yapılır.

**GEK28: İhraç Kayıtlı Satış Faturasının İhracatçı Firma Listelerinde Yer Alıp Almadığının Kontrolü**

Mükellefin ihraç kayıtlı satış faturalarının ihracatçının İndirilecek ve Yüklenilen KDV listelerinde yer alıp almadığının kontrolü yapılır.

**GEK29: Tam Tevkifat Kapsamında Tevkif Edilen KDV Tutarının Beyan Edilip Edilmediğinin Kontrolü**

İade istenilen dönemde elektronik ortamda gönderilen İndirilecek veya Yüklenilen KDV listelerinde tam tevkifat kapsamında (Saticının vergi numarası/T.C. Kimlik Numarası sütununda 1111111111 olarak giriş yapılması durumunda) yer alan toplam KDV tutarının, iade talep eden mükellefin aynı dönemdeki 2 No'lu KDV beyannamesinin (9015 dahil) "Tam Tevkifat Uygulanan İşlemlere Ait Bildirim" bölümünde beyan edilip edilmediğinin kontrolü yapılmaktadır.

**GEK30: Mükellefin İndirilecek ve/veya Yüklenilen KDV Listelerinde Yer Alan Faturalarının İhraç Kayıtlı Teslimde Bulunan Mükelleflerin Satış Faturaları Listesinde Yer Alıp Almadığının Kontrol**

İade istenilen dönemde mükellefçe bildirilen İndirilecek / Yüklenilen KDV Listelerinde ihraç kayıtlı teslimde bulunan mükellefe ait Satış Faturalarının yer alıp almadığının kontrolü yapılır.

**GEK31: GÇB ile İhraç Kayıtlı Satış Faturaları İçerik Kontrolü**

Gümrük Müsteşarlığı'na veri ambarına gönderilen GÇB'de yer alan malın cinsi, miktarı ve ölçü biriminin, mükellefin İhraç Kayıtlı Satış Faturaları Listesi ile uyumlu olup olmadığının kontrolü yapılır

**GEK32: Yüklenilen KDV Listesinde Yer Alan Genel Giderlere Ait Belgelerin İstisnalı Satış/Toplam Satış Oranının Tutarlılığı Kontrolü**

Yüklenilen KDV Listesinde Yer Alan Genel Giderlere Ait Belgelerin İstisnalı Satış/Toplam Satış Oranının Tutarlılığı Kontrolü yapılır.

**6.2.4. Özel Esaslar Kontrol Segmentleri**

KDVİRA sistemi; 28 adet Genel Esas Kontrol Segmenti (GEK) 17 adet Özel Esas Kontrol Segmenti (OEK) ile risk analizi yapmaktadır.

**OEK 01: İade Talep Eden Mükellefin Sb Düzenleme Veya Miyb Düzenleme Raporu Kontrolü**

İade talep eden mükellef hakkında SB Kullanma veya MİYB Kullanma türünde rapor kaydının bulunup bulunmadığının kontrolü yapılır.

**OEK 02: İade Talep Eden Mükellefin Sb Kullanma Veya Miyb Kullanma Raporu Kontrolü**

İade talep eden mükellef hakkında SB Kullanma veya MİYB Kullanma türünde rapor kaydının bulunup bulunmadığının kontrolü yapılır.

**OEK 03: İade Talep Eden Mükellefin Sb Düzenleme Tespiti Veya Miyb Düzenleme Tespiti Kontrolü**

İade Talep Eden Mükellef hakkında SB Düzenleme Tespiti veya MİYB Düzenleme Tespitinin bulunup bulunmadığının kontrolü yapılır.

**OEK 04: İade Talep Eden Mükellefin Sahte Belge Kullanma Tespiti Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Tespiti Kontrolü**

İade Talep Eden Mükellef hakkında SB Kullanma Tespiti veya MİYB Kullanma Tespitinin bulunup bulunmadığının kontrolü yapılır.

**OEK 05: İade Talep Eden Mükellefin Adresinde Bulunamama Tespiti Kontrolü**

Süre ile sınırlı olmaksızın yapılan sorgulama sonucu, İade talep eden mükellefin bilinen adreslerinde bulunup bulunamadıklarının kontrolü yapılır.

**OEK 06: İade Talep Eden Mükellefin Defter Ve Belge İbraz Etmeme Tespiti Kontrolü**

Tarih zaman aşımı süresi içinde yapılan sorgulama sonucu, iade talep eden mükellefin defter ve belgelerinin süresi içerisinde ibraz edilip edilmemesi kontrolü yapılır.

**OEK 07: İade Talep Eden Mükellefin Verilmeyen 1 No.lu Kdv Beyannamesi Kontrolü**

Tarih zamanaşımı süresi içinde yapılan sorgulama sonucu, iade talep eden mükellefin en az iki dönem 1 No.lu KDV beyannamesini vermemesi durumunun olup olmadığının kontrolü yapılır.153

**OEK 08: İade Talep Eden Mükellefin İhtiyati Tahakkuk Veya İhtiyati Haciz Tespiti Kontrolü**

Süre ile sınırlı olmaksızın yapılan sorgulama sonucu, iade talep eden mükellef hakkında KDV yönünden uygulanan ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz bulunup bulunmadığının kontrolü yapılır.

**OEK 09: Mükellefin Ortakları Ve Kanuni Temsilcilerinin Sb Veya Miyb Düzenleme Raporu Ve Tespiti Kontrolü**

İade talep eden mükellefin Ortakları ve Kanuni Temsilcilerinin Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu ve Tespiti kaydının bulunup bulunmadığının kontrolü yapılır.

**OEK 10: Mükellefin Ortaklarının Ve Kanuni Temsilcilerinin Ortak Olduğu Veya Bunların Kurdukları Şirketlerin Sb Veya Miyb Düzenleme Raporu Ve Tespiti Kontrolü**

İade talep eden mükellefin Ortaklarının ve Kanuni Temsilcilerinin Ortak Olduğu veya Bunların Kurdukları Şirketlerin Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu ve Tespiti kaydının bulunup bulunmadığının kontrolü yapılır.

**OEK 11: Mükellefin Ortağı Olan Şirketin, Ortakları Veya Kanuni Temsilcilerinin Sahte Belge Düzenleme Veya Muhteviyatı İtibari İle Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu Ve Tespiti Kontrolü**

İade talep eden mükellefin Ortağı Olan Şirketin, Ortakları veya Kanuni Temsilcilerinin Sahte Belge Düzenleme veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu ve Tespiti kaydının bulunup bulunmadığının kontrolü yapılır.

**OEK 12: Mükellefin Ortak Veya Kanuni Temsilcisi Olduğu Mükelleflerin Sahte Belge Düzenleme Veya Muhteviyatı İtibari İle Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu Ve Tespiti Kontrolü**



İade talep eden mükellefin Ortak veya Kanuni Temsilcisi Olduğu Mükelleflerin Sahte Belge Düzenleme veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu ve Tespiti kaydının bulunup bulunmadığının kontrolü yapılır.

**OEK 13: Mükellefin Ortak Veya Kanuni Temsilcisi Olduğu Mükelleflerin Ortakları Ve Kanuni Temsilcilerinin Sahte Belge Düzenleme Veya Muhteviyatı İtibari İle Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu Ve Tespiti Kontrolü**

İade talep eden Mükellefin Ortak veya Kanuni Temsilcisi Olduğu Mükelleflerin Ortakları ve Kanuni Temsilcilerinin Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu ve Tespiti kaydının bulunup bulunmadığının kontrolü yapılır

**OEK 14: Doğrudan Mal Veya Hizmet Temin Ettikleri Mükelleflerin Sahte Belge Düzenleme Raporu Ve Tespiti Kontrol**

İade talep eden mükellefin Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükelleflerin SB Düzenleme Raporu ve Tespiti kaydının bulunup bulunmadığının kontrolü yapılır

**OEK 15: Doğrudan Mal Veya Hizmet Temin Ettikleri Mükelleflerin Muhteviyatı İtibari İle Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu Ve Tespiti Kontrolü**

İade talep eden mükellefin Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükelleflerin MİYB Düzenleme Raporu ve Tespiti kaydının bulunup bulunmadığının kontrolü yapılır.

**OEK 16: Doğrudan Mal Veya Hizmet Temin Ettikleri Mükelleflerin Diğer Olumsuz Tespitleri Kontrolü**

İade talep eden mükellefin Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükellefler hakkında, iade talep edilen döneme ait sahte belge kullanma veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma tespiti, adresinde bulunamama,

defter ve belge ibraz etmeme olumsuz tespit kaydının bulunup bulunmadığının kontrolü yapılır.

**OEK 17: Doğrudan Mal Veya Hizmet Temin Ettikleri Mükelleflerin Verilmeyen 1 Nolu Kdv Beyannamesi Kontrolü**

Tarh zamanaşımı süresi içinde yapılan sorgulama sonucu, Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükelleflerin en az iki dönem 1 No.lu KDV beyannamesini vermemesi durumunun olup olmadığının kontrolü yapılır.



### 6.3. Uygulama I

Tüm iade başvuruları ve KDV iade risk analizleri sonuçları excel tabloları üzerinde takip ve kayıt edilmektedir. Uygulamamızda tevkifata tabi işlemlere ait iade başvurusunda bulunan firmalar ve başvuru sonuçları detaylandırılacaktır.

Vergi dairesi tarafından yanıt olarak verilen eksiklikler ve saptanan uygunsuzluklar literatür çalışması ve bu konuda literatürde belirtilen sorunlar bağlamında incelenmiştir.

Uygulamamıza konu olan **X Proje Danışmanlık Ticaret Anonim Şirketi**, *Etüd – plan proje danışmanlık denetim (9/10)* faaliyeti kapsamında tevkifattan doğan KDV iadesi talep etmiş olup, Eylül 2015 dönemine ait KDV iade kontrol raporu uygulamamıza konu olmuştur. Bu firma tevkifattan doğan KDV iadesi talebinde bulunmuştur ve kontrol raporunda geri dönüşü yapılan hususlar aşağıda açıklanmakta ve irdelenmektedir.

**Şekil 6.4** X Proje Danışmanlık firması KDV İade Kontrol Raporu Giriş Bölümü

| KDV İADESİ KONTROL RAPORU  |  |                     |
|--|--|---------------------|
| (ÖZET RAPOR)   |  |                     |
| Not: Eksiklikler / hatalar bildirilmek isteniyorsa, özet raporun (bu raporun) çıktısı alınarak iade talep eden mükellefe veya iade talep eden mükellefin SM / SMMM / YMM'sine verilebilir. |  |                     |
| <b>RAPOR BİLGİLERİ</b>   |  |                     |
| Rapor Tarihi ve Saati:   | 14.11.2016 22:55   |                     |
| Rapor Numarası:  | 60087  |                     |
| Rapor Dönemi:  | 2015/09-2015/09  |                     |
| Rapor Sayısı:  | 1  |                     |
| <b>MÜKELLEF SİCİL BİLGİLERİ</b>  |  |                     |
| <b>GENEL ESAS KONTROL SEGMENTLERİ</b>  |  |                     |
| SEGMENT KODU   | SEGMENT AÇIKLAMA   | BAŞARILI /BAŞARISIZ |
| GEK02  | Banka/Katılım Bankası Kesin Teminat Mektubu Kontrolü                     | ×                   |
| GEK06  | Alt Mükelleflerin Fatura Beyan Tutarlılığı Kontrolü                      | ×                   |
| GEK17  | E-Fatura Uygulaması Kapsamındaki Mükelleflerin Fatura Bilgileri Kontrolü | ×                   |

Şekil 6.4’de görüldüğü üzere, X Proje danışmanlık ticaret Anonim şirketi KDV iade kontrol raporunda vergi dairesi tarafından verilen özet rapora göre firma GEK02, GEK06, GEK17 segmentlerinde başarısız olarak değerlendirilmiştir.

Bu sonuca göre firmanın banka/katılım bankası kesin teminat mektubu kontrolünden başarısız olduğu, alt mükelleflerin fatura beyan tutarlılığı kontrolünden başarısız olduğu, E-fatura uygulaması kapsamındaki mükelleflerin fatura bilgileri kontrolü segmentinden başarısız olduğu sonucuna varılmıştır.

Bu segmentlerdeki açıklamaların detayı bir sonraki bölümde yer alan “Genel esas kontrol segmentlerinde” belirtilmiştir. Genel esas kontrol segmentlerinde açıklamalı detaylar ve alt kırılımlar ayrıntılı olarak belirtilmektedir.

Şekil 6.5’de görüldüğü üzere; mükellefin GEK 02 Banka/katılım bankası teminat mektubu kontrolünde başarısız olmasının nedeni, ilgili döneme ait teminat mektubu referans numarasının yazılmamasıdır. Bu segmentteki sorunu çözebilmek için, mükellef elektronik ortamdan listeleri pasife çekme talebinde bulunur. Tekrar internet vergi dairesini kullanarak teminat mektubu bilgilerini doldurur ve listeleri onaylar. Bu aşamada KDV iade sürecinde, internet vergi dairesi sisteminden girilen listelerin eksik girilmesi halinde bir uyarı mekanizması bulunmadığı ve mükellefin dikkatsizliği ya da kullanıcı hatası sonucu listelerin eksik girilmesi halinde listelerin onaylanıp KDV risk analizinde segment hatası olarak mükelleflerin karşısına çıkmaktadır. İnternet vergi dairesinden, gerekli listelerin girişinde eksiklik olması halinde sistemin o anda uyarı vermesinin sağlanması halinde, bu çözüm önerisinin KDV iade sürecinin kısılmasını ve bürokratik işlemlerin azalmasını sağlayacağı düşünülmektedir.

Yine Şekil 6.5. de görüldüğü gibi GEK 06 segment hatası, X Proje Danışmanlık Ticaret A.Ş'nin alt mükellefleri arasında fatura beyan tutarlılığı bulunmayan mükellef veya mükellefler bulunduğu gerekçesiyle hata vermiştir. X Proje Danışmanlık Ticaret A.Ş'nin alış yaptığı E\*\*Danışmanlık bilgi teknoloji Tic. A.Ş. firmasının alt mükellefi olarak alış yaptığı \*\*Ergun adlı mükellefin Eylül 2015 dönemi KDV beyannamesinin teslim hizmet karşılığı bedelinin 0 olarak bildirmesi, E\*\*Danışmanlık bilgi teknoloji Tic. A.Ş firmasının Eylül 2015 dönemi BA formunda \*\*Ergun firmasından KDV hariç 25.312,00 TL tutarında alış yaptığını bildirmiştir. E\*\*Danışmanlık bilgi teknoloji Tic. A.Ş firması, \*\*Ergun firmasından Ağustos ayında aldığı 25.312,00 TL tutarındaki hizmetin faturası, geç ulaştığı için Eylül ayının muhasebe kayıtlarına alınmıştır ve kayıtlara alınan fatura BA formunda beyan edilmiştir.

X Proje Danışmanlık Ticaret A.Ş mükellefinin, alış yaptığı firmanın alt mükellefinin beyan tutarsızlığının, KDV iade kontrol raporunda segment hatası vermesi, müteselsil sorumluluk kapsamında değerlendirilmekte ve birinci alt firma ile ikinci alt firma arasındaki beyan tutarsızlığının giderilmesinin iade talep eden mükelleften talep edilmesi doğru bir uygulama olarak görülmemektedir. Zira, iade talep eden mükellefin ikinci alt firma ile bir bağlantısı yoktur. Esas olarak; 84 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği düzenlemelerine göre bu durumun olumsuz bir tespit olarak da değerlendirilmemesi ve iade sürecini etkilememesi gerektiği düşünülmektedir. Vergi dairelerinin değerlendirme yaparken, bu tür olumsuzlukları ikinci alt firmanın vergi dairesine danışarak bir çözüm yolu bulması daha uygun bir yol olarak görülmektedir.



Şekil 6.5 X Proje Danışmanlık firması KDV iade kontrol raporu GEK 06 bölümü

| ÖZEL ESAS KONTROL SEGMENTLERİ   |   |                       |   |  |                           |           |
|---|---|-----------------------|---|--|---------------------------|-----------|
| SEGMENT KODU  | SEGMENT AÇIKLAMA  | BAŞARILI /BAŞARISIZ   |   |  |                           |           |
| <b>GEK02. Banka/Katılım Bankası Kesin Teminat Mektubu Kontrolü</b>      |   |                       |   |  |                           |           |
|   | Mükellefin Eylül 2015 dönemi için bildirdiği banka/katılım bankası kesin teminat mektubu bilgileri Veri Ambarında bulunmamaktadır | ×                     |   |  |                           |           |
| <b>GEK06. Alt Mükelleflerin Fatura Beyan Tutarlılığı Kontrolü</b>       |   |                       |   |  |                           |           |
|   | Mükellefin alt mükellefleri arasında fatura beyan tutarlılığı bulunmayan mükellef/mükellefler bulunmaktadır.                      | ×                     |   |  |                           |           |
| Sorgulama yapılan mükelleflerden "Başarılı" olanlar listelenmemektedir. |   |                       |   |  |                           |           |
| Başarılı / Başarısız  | Unvanı / Adı-Soyadı   | Vergi Kimlik Numarası | Ba Dönemi KDV Beyan. deki Tes. Hiz. Karşılığını Teşkil Eden Bedel/1. Alt Mükellefin Muhtasar Beyanname Kontrolü | Ba Döneminde 1. Alt Mükellefin KDV Hariç Alım Tutarı | Noksan Beyan Ettiği Tutar |           |
| 1   | 1.Alt Mükellef: XXXX DANIŞMANLIK TİCARET A.Ş.   |                       |   |  |                           |           |
|   | XXX XXXX  | 111111111             | 0.00  | 25.312,00  | 25.312,00                 | Başarısız |
| Toplam 2 kayıt  |   |                       |   |  |                           |           |

Şekil 6.6 X Proje Danışmanlık firması KDV iade kontrol raporu GEK bölümü

| GEK17. E-Fatura Uygulaması Kapsamındaki Mükelleflerin Fatura Bilgileri Kontrolü   |               |                   |                                |                                     |                           |  |          |
|---|---------------|-------------------|--------------------------------|-------------------------------------|---------------------------|--|----------|
| ALİŞ FATURA LİSTELERİNDE YER ALAN FATURALAR   |               | Fatura Sıra No.su | Mükellef in Adı- Sı- nvanı     | Mükellefin Vergi/TC Kimlik Numarası | Faturanın Bulunduğu Liste | Hata Nedeni                              | E-Fatura |
| İade talep eden mükellef ile iade listelerinde bulunan mükellefler e-Fatura uygulaması kapsamında bulunmakla birlikte düzenlenen faturalar, e-Fatura veri ambarında bulunmamaktadır veya e-fatura iade talep eden mükellefe düzenlenmemiştir. |               |                   |                                |                                     |                           |  |          |
| Fatura Tarihi   | Fatura Serisi |                   |                                |                                     |                           |  |          |
| 30.09.2015  | A             | 189017            | YAK TURİZM VE SEYAHAT LTD.ŞTİ. | 9280027179                          | INDIRILECEK_KDV           | E-Fatura veri ambarında bulunmamaktadır. |          |

Şekil 6.6'da görülebileceği üzere; iade talebinde bulunan mükellef GEK 17 E-fatura uygulaması kapsamındaki mükelleflerin E-fatura bilgileri kontrolü segmentinde hata vermiştir. İade talep eden X Proje danışmanlık Tic. A.Ş E-fatura mükellefi olması sebebiyle, E-fatura mükellefi olan xx Turizm ve Seyahat Ltd. Şti. tarafından E-fatura düzenlemesi gerekirken, kağıt fatura düzenlemiştir.

KDV iadesi kontrol raporunda vergi dairesi; her iki mükellefin E-fatura mükellefi olduğunu tespit etmiş, faturanın elektronik ortamda düzenlemesi gerektiğini belirtmektedir. 421 sıra nolu VUK genel tebliği 5.4 bölümü gereğince, E-fatura sistemine kayıtlı kullanıcıların birbirine düzenlediği kağıt faturaların geçersiz olduğu, ilgili mükellef söz konusu rapordaki eksiklikleri elektronik ortamda gidermesi ve vergi dairesince yapılacak olan diğer incelemelerin tamamlanması durumunda nakden veya mahsuben KDV iadesini alabileceği belirtilmiş, daha sonra 04.04.2015 tarihinde 5.4. bölümü kaldırılmıştır.

Kağıt ortamda bir fatura düzenlense bile, zorunluluk kapsamındaki mükelleflerin düzenlemesi gereken E-faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren 7 gün içinde düzenlenmemiş olması durumunda, düzenlenmeyen E-fatura için bu belgeyi düzenlemek ve almak zorunda olanlara Vergi Usul Kanununun 353. maddesinin birinci bendine göre özel usulsüzlük cezasının kesilmesi gerekecektir. Kağıt fatura düzenleyen X turizm ve seyahat Ltd. Şti. nin E-fatura düzenlememesi nedeniyle vergi dairesi ilgili madde gereği özel usulsüzlük cezasını düzenleyerek firmaya tebliğ edilmesi durumunda sözü edilen sorunun düzeltilmiş olacağı düşünülmektedir.



Şekil 6.7 X Proje Danışmanlık firması KDV iade kontrol raporu GEK - Ağustos 2016

| GENEL ESAS KONTROL SEGMENTLERİ |  |                     |
|--------------------------------|--|---------------------|
| SEGMENT KODU                   | SEGMENT AÇIKLAMA   | BAŞARILI /BAŞARISIZ |
| GEK02                          | Banka/Katılım Bankası Kesin Teminat Mektubu Kontrolü   | X                   |
| GEK06                          | Alt Mükelleflerin Fatura Beyan Tutarlılığı Kontrolü  | X                   |
| GEK17                          | E-Fatura Uygulaması Kapsamındaki Mükelleflerin Fatura Bilgileri Kontrolü   | X                   |
| GEK22                          | Kısmi Tevkifat Kapsamında Tevkif Edilen KDV Tutarının Beyan Edilip Edilmediği İle Tevkifatlı Satış Faturası Listesinde Bildirilen Tevkif Edilen KDV Toplamı Ve KDV Beyanı Kontrolü | X                   |

Şekil 6.7’ de görüldüğü üzere Ağustos 2016 dönemi KDV iadesi kontrol raporunda mükellef GEK02, GEK06 ve GEK17 segmentlerinde başarısız olarak hata vermiştir. Bunlara ek olarak mükellef GEK22 segmenti kapsamında da başarısız olarak değerlendirilmiştir. GEK22 Kısmi Tevkifat Kapsamında Tevkif Edilen KDV Tutarının Beyan Edilip Edilmediği ile Tevkifatlı Satış Faturası Listesinde Bildirilen Tevkif edilen KDV Toplamı ve KDV Beyanı Kontrolü segmentidir. Bu segment hatasının vermesinin sebebi, karşı tarafın KDV2 Beyannamesinde ilgili faturayı bildirmemesinden dolayıdır. İlerleyen bölümlerde GEK22 Hata segmenti ile ilgili olarak detaylı açıklama yapılacaktır. Özet olarak bu segmentteki hata kodunu müteselsil sorumluluk kavramı ile bağdaştırılabileceğini düşünmekteyiz. İade başvurusunda bulunan mükellef karşı tarafın yaptığı eksik beyan nedeniyle sorumlu tutulmaktadır.

**Şekil 6.8** X Proje Danışmanlık firması KDV iade kontrol raporu GEK 06 - Ağustos 2016

| ÖZEL ESAS KONTROL SEGMENTLERİ   |   |                       |               |                                 |  |                           |                      |
|---|---|-----------------------|---------------|---------------------------------|--|---------------------------|----------------------|
| SEGMENT KODU  | SEGMENT AÇIKLAMA  | BAŞARILI /BAŞARISIZ   |               |                                 |  |                           |                      |
| <b>GEK02. Banka/Katılım Bankası Kesin Teminat Mektubu Kontrolü</b>      |   |                       |               |                                 |  |                           |                      |
| ✘   | Mükellefin Ağustos 2016 dönemi için bildirdiği banka/katılım bankası kesin teminat mektubu bilgileri Veri Ambarında bulunmamaktadır |                       |               |                                 |  |                           |                      |
| <b>GEK06. Alt Mükelleflerin Fatura Beyan Tutarlılığı Kontrolü</b>       |   |                       |               |                                 |  |                           |                      |
| ✘   | Mükellefin alt mükellefleri arasında fatura beyan tutarlılığı bulunmayan mükellef/mükellefler bulunmaktadır.                        |                       |               |                                 |  |                           |                      |
| Sorgulama yapılan mükelleflerden "Başarılı" olanlar listelenmemektedir. |   |                       |               |                                 |  |                           |                      |
| <b>1. ALT MÜKELLEFİN</b>  |   |                       |               |                                 |  |                           |                      |
|   | Unvanı / Adı-Soyadı   | Vergi Kimlik Numarası | Fatura Dönemi | Fatura Dönemi KDV Matrah Beyanı | İade Talep Eden Tüm Mükelleflerin Fatura Döneminde 1. Alt mükelleften KDV Hariç Alım Tutarları Toplamı | Noksan Beyan Ettiği Tutar | Başarılı / Başarısız |
| 1   | xxxxx Axxxxx  | xxxxxxx               | 2016 Haziran  | 2000.00                         | 2.669,50   | 669.50                    | Başarısız            |
| 2   | M Ö   | xxxxxxx               | 2016 Temmuz   | Vermedi                         | 294,63   | Uygulanamaz               | Başarısız            |
| 3   | HY  | xxxxxxx               | 2016 Haziran  | Yükümlü değil                   | 1.071,77   | Kontrol ediniz            | Başarısız            |
| 4   | HY  | xxxxxxx               | 2016 Temmuz   | Yükümlü değil                   | 299  | Kontrol ediniz            | Başarısız            |
| 5   | HY  | xxxxxxx               | 2016 Ağustos  | Yükümlü değil                   | 1.750,00   | Kontrol ediniz            | Başarısız            |
| Toplam 5 kayıt  |   |                       |               |                                 |  |                           |                      |

**Şekil 6.9** X Proje Danışmanlık firması KDV iade kontrol raporu GEK - Ağustos 2016-2

| Unvanı / Adı-Soyadı                     | Vergi Kimlik Numarası | Ba Dönemi KDV Beyan. deki Tes. Hiz. Karşılığını Teşkil Eden Bedel/1. Alt Mükellefin Muhtasar Beyanname Kontrolü | Ba Döneminde 1. Alt Mükellefin KDV Hariç Alım Tutarı                          | Noksan Beyan Ettiği Tutar |  |           |  |
|---|-----------------------|---|---|---------------------------|--|-----------|--|
|   | Başarılı / Başarısız  | 1   | 1.Alt Mükellef: xxxxxx İSTİHDAM DAN. LTD ŞTİ / 6666666666 / xxxxxx / xxxxxxxx |                           |  |           |  |
| xxxxxx ÜRT.İLETİM DAĞITSANR.VE TİC.A.Ş. | 5630619412            | 0.00  | 25.000,00   | 25.000,00                 |  | Başarısız |  |
| Toplam 2 kayıt                          |                       |   |   |                           |  |           |  |

Şekil 6.8'de mükellefin, alt mükelleflerinin beyan tutarlılığı bulunmayan faturaları listelenmektedir. Şekil 6.9 da ise 2.Alt mükelleflerinin beyan tutarlılığı bulunmayan faturaları listelenmektedir.

Şekil 6.10 X Proje Danışmanlık firması KDV iade kontrol raporu GEK 17 ve GEK 22-1 Ağustos 2016

| GEK17. E-Fatura Uygulaması Kapsamındaki Mükelleflerin Fatura Bilgileri Kontrolü   |  |   |                     |  |   |            |                    |
|---|--|---|---------------------|--|---|------------|--------------------|
| ✓   | İade talep eden mükellef ile iade listelerinde bulunan mükellefler e-Fatura uygulaması kapsamında yer almakta ve listelerde yer alan faturalar, e-Fatura veri ambarında bulunmaktadır ve e-fatura iade talep eden mükellefe düzenlenmiştir.  |   |                     |  |   |            |                    |
| GEK22-1. Kısmi Tevkifat Kapsamında Tevkif Edilen KDV Tutarının Beyan Edilip Edilmediği İle Tevkifatlı Satış Faturası Listesinde Bildirilen Tevkif Edilen KDV Toplamı Ve KDV Beyanı Kontrolü |  |   |                     |  |   |            |                    |
| ✗   | Mükellefin tevkifatlı satış faturaları listesinde bildirdiği tevkif edilen KDV miktarları ilgili firmalarca Ağustos 2016 dönemine ait 2 No.lu KDV beyannamesinde beyan edilmemiştir, beyan edilen tutar uyumsuzdur veya mükellefin tevkifatlı satış faturaları listesinde bildirdiği tevkif edilen KDV miktarları toplamı ile KDV Beyannamesi uyumsuzdur. Bahse konu belgelere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir. |   |                     |  |   |            |                    |
|   |  | Vergi Kimlik Numarası   | Adı Soyadı / Unvanı | 2 No.lu KDV Beyannamesi İle Beyan Edilen Tutar | Tevkifatlı Satış Faturaları Listesinde Bildirilen Tutar | Fark       | Başarılı/Başarısız |
| 1   |  | XXXXXXXX  | XXXXXXXX T.A.Ş.     | 0  | 47.862,90   | -47.862,90 | Başarısız          |
|   |  | 1 nolu KDV Beyannamesinde Tevkifata Tabi İşlemlere İlişkin İade Talep Edilen Toplam Rakam |                     |  |   |            | 1.479.858,70       |
|   |  | Tevkifatlı Satış Faturası Listesinde Bildirilen Tevkif Edilen KDV Toplamı                 |                     |  |   |            | 2.959.717,40       |
|   |  | Fark  |                     |  |   |            | -1.479.858,70      |

Şekil 6.10'da görüleceği üzere, mükellef GEK22-1. kısmi tevkifat kapsamında tevkif edilen KDV tutarının beyan edilip edilmediği ile tevkifatlı satış faturası listesinde bildirilen tevkif edilen KDV toplamı ve KDV beyanı kontrolü segment hatası vermektedir. Mükellefin tevkifatlı satış faturaları listesinde bildirdiği tevkif edilen KDV miktarları ilgili firmalarca Ağustos 2016 dönemine ait 2 no.lu KDV beyannamesinde beyan edilmemiştir, beyan edilen tutar uyumsuzdur veya mükellefin tevkifatlı satış faturaları listesinde bildirdiği tevkif edilen KDV miktarları toplamı ile KDV beyannamesi uyumsuz olduğu belirtilmiştir.

Mükellef tarafından, X Bank T.A.Ş firmasına Ağustos 2016 döneminde düzenlediği tevkifatlı danışmanlık faturasını KDV1 beyannamesinde kısmi tevkifat uygulanan işlemlerde belirtmiş, kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemlere ait bildirimlerde ise fatura bazında detaylarını beyan etmiştir. Karşı firma olan X Bank T.A.Ş ise KDV - 2 beyannamesinde tevkif edilen KDV'yi beyan etmemiş olup, ilgili döneme düzeltme beyannamesi vermesi gerekir.

VUK 11.maddesinde müteselsil sorumluluk kapsamında mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinde, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumlu olduğu, vergi sorumlusu sıfatıyla vergi tevkif etmek zorunda olanlar ile sorumluluğun doğmasına neden olan olaya taraf olanlar, yani mükellefler arasında verginin ödenmesinde sorumlu tutulduğu belirtilmiştir.

Danıştay 7. Dairesinin 2000/2290 Esas Nolu kararında; “.....213 sayılı Kanununun 11. maddesinin KDV ihtilaflarına da uygulanacağı anlaşılmaktadır. Ancak, bu maddedeki müteselsil sorumluluğun KDV ihtilaflarına uygulanabilmesi için, alım satıma taraf olan kişi ve kuruluşlar arasında vergiyi ziyaa uğratma yönünden bir irtibat bulunduğunun idarece tespit edilmesi veya hükme esas alınabilecek kuvvette bir izlenim edinilmesi şarttır. Satın aldığı mal bedelini KDV ile birlikte ödediği, faturaları yasal defterine kaydederek indirim konusu yaptığı, mal alımında bulunduğu şirket ile davacı

*şirket arasında vergiyi ziyaa uğratma yönünden bir irtibat bulunduğu hususunda da herhangi bir tespit yapılmadığı gibi, iddia da ileri sürülmediği, bu durumda yasaların kendisine yüklediği ödevleri eksiksiz yerine getiren iyi niyetli yükümlülerin mal aldığı kişilerin vergiyi ödeyip ödemediklerini takip etmesi ve onları bu yönde icrai bir güçle zorlaması mümkün olmayıp, bu kişilerin hareketlerinden sorumlu tutulması hukukun temel ilkelerine aykırı düşeceğinden, davacı şirketin mal alımlarıyla ilgili olarak Hazineye intikal ettirilmeyen katma değer vergilerinden sorumlu tutulmasında mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”*

**Şekil 6.11** X Proje Danışmanlık firması KDV iade kontrol raporu GEK Aralık 2016

| GENEL ESAS KONTROL SEGMENTLERİ |   |                     |
|--------------------------------|---|---------------------|
| SEGMENT KODU                   | SEGMENT AÇIKLAMA  | BAŞARILI /BAŞARISIZ |
| GEK06                          | Alt Mükelleflerin Fatura Beyan Tutarlılığı Kontrolü                           | ×                   |
| GEK08-1                        | Alt Mükelleflerin Faturalarının Belge Basım Bilgilerinin Kontrolü             | ×                   |
| GEK08-2                        | İade Talep Eden Mükellefin Satış Faturalarının Belge Basım Bilgileri Kontrolü | ×                   |
| GEK17                          | E-Fatura Uygulaması Kapsamındaki Mükelleflerin Fatura Bilgileri Kontrolü      | ×                   |
| GEK23                          | İndirilecek KDV Listesi Mükerrer Fatura Kontrolü                              | ×                   |

Şekil 6.11’de yer alan başarısız segmentler şu şekilde sıralanabilir; GEK06, GEK08-1, GEK08-2, GEK17 ve GEK23’dür.

**Şekil 6.12** X Proje Danışmanlık firması KDV iade kontrol raporu GEK Aralık 2016

| ÖZEL ESAS KONTROL SEGMENTLERİ   |  |   |   |                           |            |           |
|---|--|---|---|---------------------------|------------|-----------|
| SEGMENT KODU  | SEGMENT AÇIKLAMA   | BAŞARILI /BAŞARISIZ   |   |                           |            |           |
| <b>GEK06. Alt Mükelleflerin Fatura Beyan Tutarlılığı Kontrolü</b>       |  |   |   |                           |            |           |
| ✘   | Mükellefin alt mükellefleri arasında fatura beyan tutarlılığı bulunmayan mükellef/mükellefler bulunmaktadır. |   |   |                           |            |           |
| Sorgulama yapılan mükelleflerden "Başarılı" olanlar listelenmemektedir. |  |   |   |                           |            |           |
| Unvanı / Adı-Soyadı   | Vergi Kimlik Numarası  | Ba Dönemi KDV Beyan. deki Tes. Hiz. Karşılığını Teşkil Eden Bedel/1. Alt Mükellefin Muhtasar Beyanname Kontrolü | Ba Döneminde 1. Alt Mükellefin KDV Hariç Alım Tutarı        | Noksan Beyan Ettiği Tutar |            |           |
|   | Başarılı / Başarısız   | 1   | 1.Alt Mükellef: xxxxx DAN. HİZ.LTDŞTİ. / xxxxx / xxx / xxxx |                           |            |           |
|   | xxxxxx TURİZM İŞLETMECİLİĞİ TİCARET VE SAN.A.Ş.  | xxxxxxx   | xxxxx   | 488.674,00                | 454.297,02 | Başarısız |
| 2   | 1.Alt Mükellef: xxxxxx A.Ş. / xxxxxx / xxxxxxxx/ xxxxxxxx  |   |   |                           |            |           |
|   | xxxxxxxxxxxx A. Ş  | xxxxxxx   | xxxxx   | 250.697,00                | 104.444,30 | Başarısız |
| Toplam 4 kayıt  |  |   |   |                           |            |           |

Şekil 6.12.'de mükellefin GEK06 kapsamında başarısız olarak değerlendirildiği segmentler detaylı olarak verilmektedir. Burada mükellefin, 1. alt mükelleflerinin beyan kontrolünde başarısız olan mükellefler listelenmektedir.

Şekil 6.13 X Proje Danışmanlık firması KDV iade kontrol raporu GEK Aralık 2016

| GEK08-1. Alt Mükelleflerin Faturalarının Belge Basım Bilgileri Kontrolü   |                    |                  |                     |                       |                      |                                |                                |   |           |
|---|--------------------|------------------|---------------------|-----------------------|----------------------|--------------------------------|--------------------------------|---|-----------|
| <p>✘ Mükellefin Aralık 2016 dönemi İndirilecek ve/veya Yüklenilen KDV Listelerinde bildirdiği faturalardan aşağıda yer alanların belge basım bilgileri Veri Ambarında bulunmamaktadır</p> |                    |                  |                     |                       |                      |                                |                                |   |           |
|   | ALİŞ FATURA TARİHİ | ALİŞ FATURA SERİ | ALİŞ FATURA SIRA NO | UNVAN                 | VERGİ / TC KİMLİK NO | ALINAN MAL veya HİZMETİN CİNSİ | ALINAN MAL veya HİZMET MİKTARI | ALINAN MAL veya HİZMET KDV HARIÇ TUTARI | KDV       |
| 1   | 24.12.2016         | ----             | XXXXX               | XXXXX LIMITED ŞİRKET. | X                    | HİZMET BEDELİ                  | 1 ADET                         | 67.425,00                               | 12.136,50 |
| 2   | 21.12.2016         | ----             | XXXXX               | XXXXXX A.Ş.           | X                    | HİZMET BEDELİ                  | 1 ADET                         | 56.380,11                               | 10.148,42 |
| 3   | 06.12.2016         | ----             | XXXXX               | XXXXX A.Ş.            | X                    | ORGANİZASYON MALZEMESİ         | 1 ADET                         | 35.288,44                               | 6.341,12  |
| 4   | 20.11.2016         | ----             | XXXXX               | XXXXX A.Ş.            | X                    | HİZMET BEDELİ                  | 1 ADET                         | 65.433,33                               | 11.778,00 |
| Toplam 4 kayıt  |                    |                  |                     |                       |                      |                                |                                |   |           |

Şekil 6.13' de görüldüğü üzere, GEK08-1. Alt Mükelleflerin Faturalarının Belge Basım Bilgileri Kontrol segmentinde hata vermiştir. Mükellefin Aralık 2016 dönemi İndirilecek ve/veya Yüklenilen KDV Listelerinde bildirdiği faturalardan listede yer alan belge basım bilgileri veri ambarında bulunmamaktadır hatası vermektedir. Bu sorun, birinci satırda bulunan hata, yetkili matbaa işletmesinin Maliye Bakanlığı'na bildirim yapmaması nedeniyle ve ikinci satırdaki hata ise mükellef tarafından seri numarasının hatalı yazılması nedeniyle ortaya çıkmıştır. Yetkili matbaa işletmeleri belge basımlarında mükellefe bilgi formunun bir nüshasını teslim etmektedir. Teslim edilen bu belge basım belgesini vergi dairesine dilekçe ekinde sunulması gerekir.

**Şekil 6.14** X Proje Danışmanlık firması Satış Faturalarının Belge Basım Bilgileri Kontrolü

| GEK08-2. İade Talep Eden Mükellefin Satış Faturalarının Belge Basım Bilgileri Kontrolü |   |                        |                        |   |   |
|--|---|------------------------|------------------------|---|---|
| ✘  | İade talep eden mükellefin Aralık 2016 dönemi satış faturaları listelerinde bildirdiği faturalardan aşağıda yer alanların belge basım bilgileri veri ambarında bulunmamaktadır. |                        |                        |   |   |
|  | SATIŞ FATURASI TARİHİ   | SATIŞ FATURASI SERİ NO | SATIŞ FATURASI SIRA NO | FATURANIN BULUNDUĞU LİSTE                           |   |
|  | 1   | 01.12.2016             | ----                   | XXX2016000000211                                    | Tevkifata Tabi İşlemlere Ait Satış Faturası Listesi |
|  | 2   | 13.12.2016             | ----                   | XXX2016000000211                                    | Tevkifata Tabi İşlemlere Ait Satış Faturası Listesi |
|  | 3   | 13.12.2016             | ----                   | XXX2016000000211                                    | Tevkifata Tabi İşlemlere Ait Satış Faturası Listesi |
|  | 4   | 13.12.2016             | ----                   | XXX2016000000211                                    | Tevkifata Tabi İşlemlere Ait Satış Faturası Listesi |
|  | 5   | 13.12.2016             | ----                   | XXX2016000000211                                    | Tevkifata Tabi İşlemlere Ait Satış Faturası Listesi |
|  | 6   | 13.12.2016             | ----                   | XXX2016000000211                                    | Tevkifata Tabi İşlemlere Ait Satış Faturası Listesi |
|  | 7   | 13.12.2016             | ----                   | XXX2016000000211                                    | Tevkifata Tabi İşlemlere Ait Satış Faturası Listesi |
|  | 8   | 13.12.2016             | ----                   | XXX2016000000211                                    | Tevkifata Tabi İşlemlere Ait Satış Faturası Listesi |
|  | 9   | 13.12.2016             | ----                   | XXX2016000000211                                    | Tevkifata Tabi İşlemlere Ait Satış Faturası Listesi |
|  | 10  | 13.12.2016             | ----                   | XXX2016000000211                                    | Tevkifata Tabi İşlemlere Ait Satış Faturası Listesi |
|  | 11  | 13.12.2016             | ----                   | XXX2016000000211                                    | Tevkifata Tabi İşlemlere Ait Satış Faturası Listesi |
|  | 12  | 16.12.2016             | ----                   | XXX2016000000211                                    | Tevkifata Tabi İşlemlere Ait Satış Faturası Listesi |
|  | 13  | 19.12.2016             | ----                   | XXX2016000000211                                    | Tevkifata Tabi İşlemlere Ait Satış Faturası Listesi |
|  | 14  | 20.12.2016             | ----                   | XXX2016000000211                                    | Tevkifata Tabi İşlemlere Ait Satış Faturası Listesi |
|  | 15  | 26.12.2016             | ----                   | XXX2016000000211                                    | Tevkifata Tabi İşlemlere Ait Satış Faturası Listesi |
|  | 16  | 26.12.2016             | ----                   | XXX2016000000211                                    | Tevkifata Tabi İşlemlere Ait Satış Faturası Listesi |
|  | 17  | 27.12.2016             | ----                   | XXX2016000000211                                    | Tevkifata Tabi İşlemlere Ait Satış Faturası Listesi |
|  | 18  | 27.12.2016             | ----                   | XXX2016000000211                                    | Tevkifata Tabi İşlemlere Ait Satış Faturası Listesi |
|  | 19  | 28.12.2016             | ----                   | XXX2016000000211                                    | Tevkifata Tabi İşlemlere Ait Satış Faturası Listesi |
| 20   | 30.12.2016  | ----                   | XXX2016000000211       | Tevkifata Tabi İşlemlere Ait Satış Faturası Listesi |   |

Şekil 6.14'de görüldüğü üzere GEK08-2 iade talep eden mükellefin satış faturalarının belge basım bilgisi kontrolünde segment hatası vermiştir. İade talebinde bulunan mükellefin satış faturalarının, belge basım belgelerinin veri ambarında bulunmaması nedeniyle hata vermiş olup, yukarıda açıklandığı üzere sorun çözülebilmektedir.



Şekil 6.15 X Proje Danışmanlık firması GEK-17 Fatura Bilgileri Kontrolü

| GEK17. E-Fatura Uygulaması Kapsamındaki Mükelleflerin Fatura Bilgileri Kontrolü |               |   |                              |                                     |                           |  |  |
|---|---------------|---|------------------------------|-------------------------------------|---------------------------|--|--|
| ❌   |               | İade talep eden mükellef ile iade listelerinde bulunan mükellefler e-Fatura uygulaması kapsamında bulunmakla birlikte düzenlenen faturalar, e-Fatura veri ambarında bulunmamaktadır veya e-fatura iade talep eden mükellefe düzenlenmemiştir. |                              |                                     |                           |  |  |
| ALİŞ FATURA LİSTELERİNDE YER ALAN FATURALAR                                     |               |   |                              |                                     |                           |  |  |
| Fatura Tarihi   | Fatura Serisi | Fatura Sıra No.su   | Mükellefin Adı-Soyadı/Unvanı | Mükellefin Vergi/TC Kimlik Numarası | Faturanın Bulunduğu Liste | Hata Nedeni  | E-Fatura                                   |
| 20.11.2016  | ----          | 1,20161E+13   | XX A.Ş.                      | X                                   | INDIRILECEK_KDV           | E-Fatura veri ambarında bulunmamaktadır.             |  |
| 05.12.2016  | ----          | XX201600000698  | XXX TİC A.Ş.                 | X                                   | INDIRILECEK_KDV           | E-Fatura iade talep eden mükellefe düzenlenmemiştir. | <a href="#">e-Faturayı görüntüleyiniz.</a> |
| 06.12.2016  | ----          | XX12201600000968  | XXX YATIRIM A.Ş.             | X                                   | INDIRILECEK_KDV           | E-Fatura veri ambarında bulunmamaktadır.             |  |
| 12.12.2016  | ----          | XX2016000009664   | XXXXX                        | X                                   | INDIRILECEK_KDV           | E-Fatura veri ambarında bulunmamaktadır.             |  |
| 21.12.2016  | ----          | 1,20162E+13   | xxxxx                        | X                                   | INDIRILECEK_KDV           | E-Fatura veri ambarında bulunmamaktadır.             |  |
| 24.12.2016  | ----          | FSY2016000001082  | xxxxx                        | X                                   | INDIRILECEK_KDV           | E-Fatura veri ambarında bulunmamaktadır.             |  |
| 29.12.2016  | ----          | XXO2016000103921  | XXX                          | X                                   | INDIRILECEK_KDV           | E-Fatura veri ambarında bulunmamaktadır.             |  |

Şekil 6.15’de görüldüğü üzere GEK17 E-Fatura kapsamındaki mükelleflerin fatura bilgileri kontrolü sonuçları verilmiş olup iade talep eden mükellef ile iade listelerinde bulunan mükellefler E-Fatura uygulaması kapsamında bulunmakla birlikte düzenlenen faturalar E-Fatura veri ambarında bulunmamaktadır veya E-Fatura iade talep eden mükellefe düzenlenmemiştir şeklinde hata açıklaması yapılmıştır. Alış fatura listelerinde yani indirilecek KDV listesinde yer alan faturalardan E-Fatura veri ambarında bulunmayanlar yukarıdaki şekilde görüldüğü üzere, hata veren faturaların, tarihleri, seri numaraları ve diğer bilgiler ile birlikte raporda verilmiştir.

Şekil 6.16’da ise GEK23 İndirilecek KDV listesi mükerrer fatura kontrolü segment hatası vermiştir. Mükellefin Aralık 2016 dönemi indirilecek KDV listesinde daha önce elektronik ortamda verilen indirilecek KDV listelerinde indirim konusu edilmiş olan belge bulunmaktadır. Bahse konu belgeler Şekil 6.16’da listelenmiştir. Mükellef indirilecek KDV listelerini düzenlerken, aynı fatura bilgilerini farklı satırlarda mükerrer giriş yapmıştır. İnternet vergi dairesi sisteminden indirilecek kdv listelerini yüklerken, mükerrer girilen fatura olması durumunda herhangi bir sistem uyarısı ile karşılaşılmamaktadır. Bu durumda bir uyarı mekanizmasının olması bu tür hataları önleyeceği gibi KDV iade sürecinin daha kısa olmasını sağlayacağı düşünülmektedir.

**Şekil 6.16** X Proje Danışmanlık firması GEK-23 İndirilecek KDV Listesi Mükerrer Fatura Kontrolü

| GEK23. İndirilecek KDV Listesi Mükerrer Fatura Kontrolü   |                    |                  |                     |             |                      |                                |                                |   |     |  |                      |
|---|--------------------|------------------|---------------------|-------------|----------------------|--------------------------------|--------------------------------|---|-----|--|----------------------|
| <p>✘ Mükellefin Aralık 2016 dönemi İndirilecek KDV Listesinde; daha önce elektronik ortamda verilen İndirilecek KDV Listelerinde indirimine konu edilmiş olan belge bulunmaktadır. Bahse konu belgelere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.</p> |                    |                  |                     |             |                      |                                |                                |   |     |  |                      |
|   | ALİŞ FATURA TARİHİ | ALİŞ FATURA SERİ | ALİŞ FATURA SIRA NO | UNVAN       | VERGİ / TC KİMLİK NO | ALINAN MAL veya HİZMETİN CİNSİ | ALINAN MAL veya HİZMET MİKTARI | ALINAN MAL veya HİZMET KDV HARIÇ TUTARI | KDV | Yer aldığı İndirilecek KDV Listesinin Dönemi | Başarılı / Başarısız |
| 1   | 19.08.2016         | ----             | XXX2016000061328    | XXXXX       | X                    | CEP TELEFONU                   | 1 ADET                         | 3.746,00                                | 549 | 2016 Ağustos                                 | Başarısız            |
| 2   | 19.08.2016         | ----             | XXX2016000061328    | XXXXXX A.Ş. | X                    | TELEFON                        | 1 ADET                         | 3.746,00                                | 549 | 2016 Aralık                                  | Başarısız            |
| Toplam 2 kayıt  |                    |                  |                     |             |                      |                                |                                |   |     |  |                      |

Uygulama 1 ile ilgili sonuç değerlendirmesi Şu Şekilde yapılabilir; X Proje Danışmanlık Ticaret A.Ő. firması bulunduğu sektör gereği 9/10 oranında tevkifat uygulaması olan bir firmadır. Bu nedenle, devreden KDV'nin çok fazla finansman y¼k¼ oluşturduğu açıktır. Bu nedenle iade talebinde bulunulması kaçınılmaz olmaktadır.

X Proje Danışmanlık Ticaret A.Ő. firmasının KDV iade talebinde bulunduğu süreç ve adımlar göz önüne alındığında, GEK02, GEK06, GEK08-1, GEK08-2, GEK17, GEK22 ve GEK23 kapsamlarında ve segmentlerinde başarısız olarak değerlendirilmiştir. Burada GEK02 segment hatası teminat mektubunun internet vergi dairesi aracılığıyla listelerin girişinin eksik yapılması sonucu çıkmakta ve bu hatanın listelerin girişinden sonra sistemin kontrol edip, KDV iade risk analizinin çalıştırılmadan önce tespit etmesi daha yerinde olacaktır. GEK06 segment hatası, Alt m¼kelleflerin fatura beyan tutarlılığı kontrolünde ortaya çıkmakta ve m¼teselsil sorumluluk kapsamında m¼kellefle direkt ilişkisi olmayan 2.Alt m¼kellefin beyan tutarsızlığı sonucu iade sürecini aksamaktadır. GEK08-1 ve GEK08-2 hata segmentlerinde alt m¼kelleflerin faturalarının belge basım bilgilerini ve iade talep eden m¼kellefin satış faturalarının belge basım bilgilerinin kontrol¼ sonucunda hata vermektedir. Gerek m¼kellef gerekse karşı tarafın hatasından kaynaklanan E-fatura yerine kağıt fatura d¼zenlemesi sonucunda veya Maliye Bakanlığı anlaşmalı matbaaların veri girişini aksatmaları sebebiyle iade sürecini uzatmaktadır. Burada karşı tarafın y¼k¼ml¼l¼ę¼n¼ yerine getirmemesi sebebiyle m¼kellefi sorumlu tutmak doğru olmayan bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. GEK22 segment hatasında, Kısmi tevkifat kapsamında tevkif edilen KDV tutarının beyan edilip edilmediği ile tevkifatlı satış faturası listesinde bildirilen tevkif edilen KDV toplamı ve KDV beyanı kontrol¼ ile oluşan tutarsızlık ortaya çıkmaktadır. Tevkifatlı fatura d¼zenleyen m¼kellef KDV1 beyannamesinde detaylı olarak bildirdiği tevkifatlı fatura detaylarını, karşı tarafın KDV2 beyannamesinde bildirmemesi sebebiyle iade talep eden m¼kellef m¼teselsil sorumlu tutulmaktadır.

GEK23 segment hatası, indirilecek KDV listesinde m¼kerrer girilen faturaların hatasından ortaya çıkmaktadır.

## 6.4. Uygulama 2

Uygulamamıza konu olan X inşaat mimarlık Sanayi ve Tic. A.Ş. firması, Yapım işleri ile bu işlere onarım faaliyeti kapsamında tevkifattan doğan KDV iadesi talep etmiş olup, 2017 dönemine ait KDV iade kontrol raporu bölümleri uygulamamıza konu olmuştur. Aşağıdaki şekillerde verilen iade kontrol raporu tespitleri, ilerleyen paragraflarda detaylı olarak açıklanacaktır.

**Şekil 6.17** X İnşaat Mimarlık KDV İade Kontrol Raporu GEK – Ocak 2017

| GENEL ESAS KONTROL SEGMENTLERİ |   |                     |
|--------------------------------|---|---------------------|
| SEGMENT KODU                   | SEGMENT AÇIKLAMA  | BAŞARILI /BAŞARISIZ |
| GEK06                          | Alt Mükelleflerin Fatura Beyan Tutarlılığı Kontrolü   | ×                   |
| GEK08-1                        | Alt Mükelleflerin Faturalarının Belge Basım Bilgilerinin Kontrolü   | ×                   |
| GEK08-2                        | İade Talep Eden Mükellefin Satış Faturaların Belge Basım Bilgileri Kontrolü   | ×                   |
| GEK09                          | Yüklenilen KDV Listesi Mükerrer Fatura Kontrolü   | ×                   |
| GEK12                          | KDV Beyannamesi İle GÇB/ETGB Tutar Kontrolü   | ×                   |
| GEK16                          | GÇB/ETGB İle Satış Faturaları İçerik Kontrolü   | ×                   |
| GEK17                          | E-Fatura Uygulaması Kapsamındaki Mükelleflerin Fatura Bilgileri Kontrolü  | ×                   |
| GEK24                          | Yüklenilen KDV Listesi ile İndirilecek KDV Listesi Karşılaştırması ve İade Döneminden Sonraki Tarihe Ait Belge Kontrolü | ×                   |

Şekil 6.17’de görüleceği üzere X inşaat mimarlık firması GEK06, GEK08-1, GEK08-2, GEK09, GEK12, GEK16, GEK17 ve GEK-24 segmentlerinde başarısız olarak değerlendirilmiştir.

Şekil 6.18 X inşaat mimarlık KDV İade Kontrol Raporu OEK – GEK06 Ocak 2017

| ÖZEL ESAS KONTROL SEGMENTLERİ   |  |                       |               |                                 |  |                           |                      |
|---|--|-----------------------|---------------|---------------------------------|--|---------------------------|----------------------|
| SEGMENT KODU  | SEGMENT AÇIKLAMA   | BAŞARILI /BAŞARISIZ   |               |                                 |  |                           |                      |
| OEK16   | Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükelleflerin Diğer Olumsuz Tespitleri Kontrolü                     | X                     |               |                                 |  |                           |                      |
| <b>GEK06. Alt Mükelleflerin Fatura Beyan Tutarlılığı Kontrolü</b>       |  |                       |               |                                 |  |                           |                      |
| X   | Mükellefin alt mükellefleri arasında fatura beyan tutarlılığı bulunmayan mükellef/mükellefler bulunmaktadır. |                       |               |                                 |  |                           |                      |
| Sorgulama yapılan mükelleflerden "Başarılı" olanlar listelenmemektedir. |  |                       |               |                                 |  |                           |                      |
| <b>1. ALT MÜKELLEFİN</b>  |  |                       |               |                                 |  |                           |                      |
|   | Unvanı / Adı-Soyadı  | Vergi Kimlik Numarası | Fatura Dönemi | Fatura Dönemi KDV Matrah Beyanı | İade Talep Eden Tüm Mükelleflerin Fatura Döneminde 1. Alt mükelleften KDV Hariç Alım Tutarları Toplamı | Noksan Beyan Ettiği Tutar | Başarılı / Başarısız |
| 1   | xxxx İNŞ.HIRD.GID.NAK.SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.  | x                     | 2017 Ocak     | Vermedi                         | 750  | Uygulanamaz               | Başarısız            |
| 2   | xxxx ACENTELİK HİZMETLERİ LTD.ŞTİ.   | x                     | 2017 Ocak     | Vermedi                         | 340  | Uygulanamaz               | Başarısız            |
| 3   | xxxxx DUMAN  | x                     | 2017 Ocak     | Terk                            | 4.250,00   | Uygulanamaz               | Başarısız            |
| 4   | xxxxxxx TECHNOLOGİES LİMİTED ŞTİ.  | x                     | 2016 Aralık   | 1400793.80                      | 1.649.481,51   | 248687.71                 | Başarısız            |
| 5   | xxxxx TECHNOLOGİES LİMİTED ŞTİ.  | x                     | 2017 Ocak     | 385515.96                       | 515.758,98   | 130243.02                 | Başarısız            |
| 6   | xxxx ANONİM ŞİRKETİ  | x                     | 2017 Ocak     | 1267277.20                      | 2.464.438,57   | 1197161.37                | Başarısız            |
| 7   | xxxxMÜHENDİSLİK SANAYİ VETİC.A.Ş.  | x                     | 2017 Ocak     | 97963.56                        | 213.560,58   | 115597.02                 | Başarısız            |
| Toplam 7 kayıt  |  |                       |               |                                 |  |                           |                      |

Şekil 6.18’de verildiği üzere mükellef OEK16 “Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükelleflerin Diğer Olumsuz Tespitleri Kontrolü” kapsamında başarısız bulunmuştur. OEK16 özel kontrol segmenti detayında; Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükelleflerin Diğer Olumsuz Tespitleri Kontrolünde, mal hizmet temin edilen mükelleflerin terk durumu, beyanname vermemesi durumunda veya matrahını eksik beyan etmesi durumunda iade talep eden mükelleften izahat istenmektedir.

Yine bu şekilde görüldüğü üzere mükellef, GEK06. Alt Mükelleflerin Fatura Beyan Tutarlılığı Kontrolü kapsamında başarısız olarak raporlanmıştır. Konu ile ilgili olarak şu açıklamalar yapılabilir;

Mükellefin iade döneminde alış yaptığı firmaların, ilgili dönemde iade talep eden tüm mükelleflerin alım tutarları ile KDV beyannamesinde yeterli matrah beyan edip etmediğini ve mükellefiyeti olup olmadığını sistem kontrol etmektedir. Mükellefler, karşı firmadan alım yaptığı faturaların geç ulaşması sebebiyle muhasebe kayıtlarına bir sonraki dönemde KDV’sini indirim konusu yapmaktadır. Faturanın dönemi ile defter kayıtlarına alınan dönem tutarsız olduğunda sistem uyarı vermektedir. Burada yapılması gereken defter kayıtlarına hangi tarih alınırsa alınsın, KDV iade listelerinde dönemini doğru belirtmektir. Bir diğer sorun ise alt mükellefin KDV beyannamesinde beyan ettiği matrah tutarı ile iade talep eden tüm mükelleflerin ilgili mükelleften yaptığı alım faturası toplamının tutarsız olmasıdır. KDV iade talep eden mükellefler, alım yapılan karşı firmanın faturasını ilgili dönem listelerine dahil etmemeleri veya yanlış beyan etmeleri, alım yaptığı firmadan sabit kıymet niteliğinde herhangi bir eşya almasıyla firma KDV beyannamesinde ilave edilecek KDV satırında bildirmesi, Alım yaptığı firmaların kayıtlarda yaptığı hatadan dolayı KDV iade sürecini uzatmaktadır. Buradaki matrah ve alım tutarının uyumsuzluğunun yukarıda sayılan hangi sebeplerden kaynaklandığı KDV risk analizinde yer almamaktadır. KDV iade talep eden mükellef bu segment hatasındaki sorunu çözme de harcayacağı zaman ortadadır. Bu sorunun Vergi dairesi, mükellefin çözmesini beklemesi yerine, alım yapılan vergi dairesine bildirmesi daha yerinde bir yol olacaktır.

**Şekil 6.19** X inşaat mimarlık KDV İade Kontrol Raporu GEK17 Ocak 2017

| GEK17. E-Fatura Uygulaması Kapsamındaki Mükelleflerin Fatura Bilgileri Kontrolü   |               |                   |   |                                     |                           |  |  |
|---|---------------|-------------------|---|-------------------------------------|---------------------------|--|--|
| <p><b>X</b> İade talep eden mükellef ile iade listelerinde bulunan mükellefler e-Fatura uygulaması kapsamında bulunmakla birlikte düzenlenen faturalar, e-Fatura veri ambarında bulunmamaktadır veya e-fatura iade talep eden mükellefe düzenlenmemiştir.</p> |               |                   |   |                                     |                           |  |  |
| ALİŞ FATURA LİSTELERİNDE YER ALAN FATURALAR   |               |                   |   |                                     |                           |  |  |
| Fatura Tarihi   | Fatura Serisi | Fatura Sıra No.su | Mükellefin Adı-Soyadı/Unvanı              | Mükellefin Vergi/TC Kimlik Numarası | Faturanın Bulunduğu Liste | Hata Nedeni  | E-Fatura                                   |
| 29.01.2017  | ----          | BRTxxxxx          | VxxxxxxTECHNOLOGIES LTD.ŞTİ.              | 925030***                           | YUKLENILEN_KDV            | E-Fatura veri ambarında bulunmamaktadır.             |  |
| 12.01.2017  | ----          | SSxxxxx           | **** İŞ MAKİNALARI PAZ. SAN. VE TİC. A.Ş. | 7700404***                          | YUKLENILEN_KDV            | E-Fatura iade talep eden mükellefe düzenlenmemiştir. | <a href="#">e-Faturayı görüntüleyiniz.</a> |
| 12.01.2017  | ----          | BRT2xxxxx         | **** TECHNOLOGIES LTD.ŞTİ.                | 925030***                           | YUKLENILEN_KDV            | E-Fatura veri ambarında bulunmamaktadır.             |  |
| 12.01.2017  | ----          | ASOxxxxxxxxx      | ***** TEKNIĞİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.      | 5400015***                          | YUKLENILEN_KDV            | E-Fatura veri ambarında bulunmamaktadır.             |  |
| 22.01.2017  | ----          | ASOxxxxxxxxx      | ***** TEKNIĞİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.      | 540001****                          | YUKLENILEN_KDV            | E-Fatura veri ambarında bulunmamaktadır.             |  |



Şekil 6.19’da X inşaat mimarlık firmasının GEK17 kapsamında E-Fatura uygulaması kapsamındaki mükelleflerin fatura bilgileri kontrolünde segment hatası vermiştir. İade talep eden mükellefin alım yaptığı XXXX Technologies Ltd. Şti., ile XXXX iş makineleri paz. San. ve Tic. A.Ş firmalarının E-fatura kullanıcı olmaları ve İade talep eden mükellefin de E-fatura kullanıcısı olması sebebiyle birbiriyle yaptıkları alım ve satım da düzenleyecekleri faturaların E-fatura olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Yukarıda bahsedilen alım yapılan firmalar, KDV iade talep eden mükellefe düzenledikleri kağıt faturalardan dolayı sistem kontrol hatası vermiştir. Bu sorun KDV iade talep eden mükellefi, doğrudan ilgilendirmemesine rağmen vergi dairesi KDV iade sürecini uzatmaktadır. Vergi dairesi, E-fatura kullanıcılarının KDV iade talep eden E-fatura kullanıcılarına kağıt fatura düzenlemesinde, KDV iade talep eden mükellefi müteselsil sorumlu tutması kabul edilebilir bir durum olarak görünmemektedir. İade sürecini uzatmak yerine, sehven kağıt fatura düzenleyen mükellefin vergi dairesine bilgi vererek, iade sürecini aksatmaması daha yerinde olacaktır.

Şekil 6.20’de görüleceği üzere GEK08-1 Alt mükelleflerin faturalarının belge basım bilgileri kontrolü segment hatası, faturaların seri ve sıra numaralarının veri ambarında bulunmamasıdır. KDV iade talep eden mükellefin doğrudan bir hatası bulunmamasına rağmen vergi dairesi hatanın düzeltilmesi konusunda KDV iade talep eden mükellefi taraf görmekte ve KDV iade sürecini uzamasına sebep olmaktadır. İade talep eden mükellefin, alt mükellefe ait ilgili matbaa bilgi formunun örneğini vergi dairesine iletilmesiyle sorun çözüme kavuşturulabilir. Matbaa bilgi formlarının veri ambarına işlenmesi hususunda, anlaşmalı matbaaların vergi dairelerine yazı göndererek bilgi almaları daha uygun bir yol olacaktır ve idarenin bu bilgi aktarımı sırasında oluşacak zaman kaybından etkilenmemesi gerekmektedir.

Şekil 6.20 X inşaat mimarlık KDV İade Kontrol Raporu GEK 08-1 – Ocak 2017

| GEK08-1. Ait Mükelleflerin Faturalarının Belge Basım Bilgileri Kontrolü |                  |                     |       |                      |                                |                                |   |            |           |
|---|------------------|---------------------|-------|----------------------|--------------------------------|--------------------------------|---|------------|-----------|
| ALİŞ FATURA TARİHİ  | ALİŞ FATURA SERİ | ALİŞ FATURA SIRA NO | UNVAN | VERGİ / TC KİMLİK NO | ALINAN MAL veya HİZMETİN CINSİ | ALINAN MAL veya HİZMET MİKTARI | ALINAN MAL veya HİZMET KDV HARİÇ TUTARI | KDV        |           |
| 1   | 31/01/2017       | A                   | 27023 | x                    | x                              | TAŞERON GIDERLERİ              | 1                                       | 64.604,00  | 11.628,72 |
| 2   | 17/01/2017       | ----                | x     | x                    | x                              | GERGİ KISKACI                  | 39376                                   | 127.926,11 | 23.026,70 |
| 3   | 17/01/2017       | ----                | x     | x                    | x                              | GERGİ KISKACI                  | 40000                                   | 129.953,38 | 23.391,61 |
| 4   | 30/12/2016       | ----                | x     | x                    | x                              | GERGİ KISKACI                  | 44000                                   | 132.463,25 | 23.843,39 |
| 5   | 28/12/2016       | ----                | x     | x                    | x                              | ACI KILAVUZU,DÜBEL SDÜ         | 65296                                   | 80.712,07  | 14.528,17 |
| 6   | 19/12/2016       | ----                | x     | x                    | x                              | DÜBEL,ACI KILAVUZU             | 68000                                   | 93.100,50  | 16.758,09 |
| 7   | 15/12/2016       | ----                | x     | x                    | x                              | KEYPLATE,RİNG,SEAL,CHAIN       | 1845                                    | 206.108,29 | 37.099,49 |
| 8   | 14/12/2016       | ----                | x     | x                    | x                              | GERGİ KISKACI                  | 65000                                   | 219.906,69 | 39.583,20 |
| 9   | 12.06.2016       | ----                | x     | x                    | x                              | GERGİ KISKACI                  | 50000                                   | 153.134,42 | 27.564,20 |
| 10  | 29/11/2016       | ----                | x     | x                    | x                              | GERGİ KISKACI                  | 50000                                   | 148.207,75 | 26.677,40 |
| 11  | 19/11/2016       | A                   | x     | x                    | x                              | BAÑLANTI SAPLAMASI VOLVO       | 137                                     | 50.475,00  | 9.085,50  |
| Toplam 11 kayıt   |                  |                     |       |                      |                                |                                |   |            |           |


Şekil 6.21’de GEK09 Yüklenilen KDV listesi mükerrer fatura kontrolü segment hatası vermiştir. KDV iade talebinde bulunan mükellefin iadeye söz konusu ürün veya hizmete ait yüklenecek listeyi hazırlamasında, yüklenilen KDV’ye konu olan faturadaki ürün satırlarının toplam adedi ve tutarı, farklı dönemlerde parçalar halinde yüklenim konusu yapılmasıyla, fatura toplam tutarının aşılması ve aynı faturanın farklı dönemlerde mükerrer yazılmasıyla hata çıkmıştır. KDV iade sürecinde, internet vergi dairesinden oluşturulan Yüklenilen KDV listesinin oluşturulması aşamasından sonra, onay aşamasında mükerrer yazılan ve faturada yer alan miktar veya tutarın aşılması durumunda sistemin uyarı vermesi olası zaman kaybını önleyebilir ve KDV iade sürecine hız kazandırabilir.

Şekil 6.22’de İade talep eden mükellefin satış faturalarının belge basım bilgileri kontrolünde segment hatası vermiştir. Bu hata anlaşmalı matbaanın vergi ambarına giriş yapmaması sebebiyle oluşmuştur. Matbaa bilgi formunun dilekçe ekinde vergi dairesine verilerek sorun çözülebilir.

Şekil 6.21 X inşaat mimarlık KDV İade Kontrol Raporu GEK 09 – Ocak 2017

| GEK09. Yüklenen KDV Listesi Mükerrer Fatura Kontrolü  |                  |                     |                               |                      |                                |                                |   |                         |   |   |  |  |
|---|------------------|---------------------|-------------------------------|----------------------|--------------------------------|--------------------------------|---|-------------------------|---|---|--|--|
| <p>✘ Mükellefin Ocak 2017 dönemi Yüklenen KDV Listesinde; daha önce elektronik ortamda verilen Yüklenen KDV Listelerinde iadeye konu edilmiş olan ve belgedeki toplam KDV tutarını aşan belge bulunmaktadır. Bahse konu belgelere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.</p> |                  |                     |                               |                      |                                |                                |   |                         |   |   |  |  |
| ALİŞ FATURA TARİHİ  | ALİŞ FATURA SERİ | ALİŞ FATURA SIRA NO | SATICININ ADI-SOYADI / ÜNVANI | VERGİ / TC KİMLİK NO | ALINAN MAL veya HİZMETİN CİNSİ | ALINAN MAL veya HİZMET MİKTARI | ALINAN MAL veya HİZMET KDV HARIÇ TUTARI | ALİŞ FATURASININ KDV'Sİ | BÜNYEYE GİREN MAL VE/VEYA HİZMETİN KDV'Sİ | BELGEYE İLİŞKİN İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEM TÜR KODU | YERALDIĞI YÜKLENİLEN KDV LİSTESİNİN DÖNEMİ |  |
| 1   | 18/03/2016       | ----                | x                             | x                    | İMALAR ÇELİĞİ                  | 26100                          | 28.736,00                               | 5.172,48                | 5.172,48                                  | 301   | 2016 Kasım                                 |  |
| 2   | 18/03/2016       | ----                | x                             | x                    | İMALAR ÇELİĞİ                  | 26100                          | 33.408,00                               | 6.013,44                | 6.013,44                                  | 301   | 2017 Ocak                                  |  |
| 3   | 22/03/2016       | A                   | x                             | x                    | GALVANİZLİ İMALAT              | 294382                         | 1.040.818,08                            | 187.347,25              | 26.578,08                                 | 301   | 2017 Ocak                                  |  |
| 4   | 22/03/2016       | A                   | x                             | x                    | ÇELİK KONST MALZ               | 294382                         | 151.069,32                              | 27.192,48               | 27.192,48                                 | 301   | 2016 Kasım                                 |  |
| 5   | 22/03/2016       | A                   | x                             | x                    | MALZEMELİ İMAL EDİLMİŞ ÇELİK K | 64251                          | 1.040.818,09                            | 187.347,25              | 127.042,43                                | 301   | 2016 Mayıs                                 |  |
| 6   | 27/10/2016       | ----                | x                             | x                    | DX KAPSÜL, BETON ÇİVİSİ        | 29003                          | 15.945,17                               | 2.870,13                | 1.601,67                                  | 301   | 2017 Ocak                                  |  |
| 7   | 27/10/2016       | ----                | x                             | x                    | KAPSÜL, BETON ÇİVİSİ           | 29003                          | 15.945,17                               | 2.870,13                | 2.870,13                                  | 301   | 2016 Kasım                                 |  |
| 8   | 30/11/2016       | ----                | x                             | x                    | BARUT ÇİVİ ÇAKMA TABAN         | 46003                          | 18.605,48                               | 3.348,99                | 1.468,36                                  | 301   | 2017 Ocak                                  |  |
| 9   | 30/11/2016       | ----                | x                             | x                    | BARUT ÇİVİ, ÇAKMA TABAN        | 46003                          | 18.605,48                               | 3.348,99                | 3.348,99                                  | 301   | 2016 Aralık                                |  |
| Toplam 9 kayıt  |                  |                     |                               |                      |                                |                                |   |                         |   |   |  |  |

Şekil 6.22 X inşaat mimarlık KDV İade Kontrol Raporu GEK 08-2 – Ocak 2017

| GEK08-2. İade Talep Eden Mükellefin Satış Faturalarının Belge Basım Bilgileri Kontrolü |   |                        |                        |                                      |
|--|---|------------------------|------------------------|--------------------------------------|
|       | İade talep eden mükellefin Ocak 2017 dönemi satış faturaları listelerinde bildirdiği faturalardan aşağıda yer alanların belge basım bilgileri veri ambarında bulunmamaktadır. |                        |                        |                                      |
|  | SATIŞ FATURASI TARİHİ   | SATIŞ FATURASI SERİ NO | SATIŞ FATURASI SIRA NO | FATURANIN BULUNDUĞU LİSTE            |
| 1  | 30/12/2016  | A                      | 44733                  | Satış Faturaları Listesi(Mal İhracı) |
| 2  | 29/12/2016  | A                      | 44732                  | Satış Faturaları Listesi(Mal İhracı) |
| 3  | 27/12/2016  | A                      | 44730                  | Satış Faturaları Listesi(Mal İhracı) |
| 4  | 24/01/2017  | A                      | 44755                  | Satış Faturaları Listesi(Mal İhracı) |
| 5  | 16/01/2017  | A                      | 44748                  | Satış Faturaları Listesi(Mal İhracı) |
| 6  | 13/01/2017  | A                      | 44746                  | Satış Faturaları Listesi(Mal İhracı) |

**Şekil 6.23** X inşaat mimarlık KDV İade Kontrol Raporu GEK 12 – Ocak 2017

| <b>GEK12. KDV Beyannamesi İle GÇB/ ETGB Tutar Kontrolü</b> |   |  |  |               |                   |
|--|---|--|--|---------------|-------------------|
|  | Mükellefin GÇB/ETGB Listesi ile bildirdiği GÇB/ETGB'deki (veya GÇB/ETGB'lerdeki) toplam fatura tutarı, fiilen ihracatın gerçekleştiği tarihteki TCMB döviz alış kuru ile Türk Lirasına çevrilmiştir. Bulunan tutar KDV beyannamesinde beyan edilen tam istisna kapsamındaki işlem tutarı tablosunda yer alan mal ihracı satırı ile uyumsuzdur |  |  |               |                   |
|  | <b>A</b>  | <b>B</b>   | <b>C</b>   | <b>D</b>      | <b>FARK (A-D)</b> |
|  | Ocak 2017 Dönemi KDV Beyannamesinde Beyan Edilen Mal İhracı Tutarı (TL)   | GÇB/ETGB Listesinde Bildirilen Ocak 2017 Dönemine Ait GÇB/ETGB'nin (GÇB/ETGB'lerin) Toplam TL Tutarı | Mükellefin GÇB/ETGB Listesinde Yer Almayan (İadeye Konu Edilmeyen) GÇB/ETGB'lerin Toplam TL Tutarı | (B+C)         | A-D               |
| 1  | 35.852.615,86   | 36.439.387,11  | 0  | 36.439.387,11 | -586.771,25       |
| Toplam 1 kayıt   |   |  |  |               |                   |

Şekil 6.23’de GEK12 KDV beyannamesi ile GÇB/ETGB tutar kontrolü segment hatası vermiştir. İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen roaming hizmetler nedeniyle mükellef tarafından satış faturası ile ihraç edilir. Gümrük idaresi satış faturasına istinaden düzenlediği gümrük çıkış beyanı (GÇB)veya Elektronik Ticaret gümrük beyanı(ETGB) bir örneği mükellefe teslim edilir. Mükellef GÇB veya ETGB’nın kapandığı tarihin bir önceki günün TCMB döviz alış kuru ile ilgili döviz satış tutarını muhasebe kayıtlarına alır. Mükellef, GÇB veya ETGB da yer alan döviz tutarını GÇB ve ETGB’nın kapandığı tarihin bir önceki günün TCMB döviz alış kuru ile çarpıp bu şekilde bulacağı tutarı KDV beyannamesinin İstisna kısmında Mal ihracı ile beyan etmemesi durumunda bu segment hatasıyla karşılaşacaktır. Mal ihracı bulunan mükelleflerin KDV beyannamesi onaylaması aşamasında herhangi bir hesap hatası yapması halinde uyarı vermesi, KDV iade sürecini hızlandırması açısından önemli bir rol oynayabilir.

Şekil 6.24’de GÇB/ETGB ile satış fatuları içerik kontrolü segment hatası vermiştir. Mükellef ihraç edeceği ürünlerin yer aldığı satış faturasını düzenler ve gümrük idaresine sunarak GÇB düzenlenir. Gümrük beyannamesinde yer alan tutar, malın veya hizmetin cinsi, adedi ve birimi, satış faturasıyla uyumlu olmalıdır . İnternet vergi dairesinden, KDV iade listelerinden biri olan GÇB listesinde, Beyanname numarasını, ürün bilgilerini, adedini ve cinsini, GÇB’na uygun yazmak zorundadır.

Şekil 6.25’de Yüklenilen KDV listesi ile indirilecek KDV listesi karşılaştırması ve iade döneminden sonraki tarihe ait belge kontrolü hatası, mükellef, iadeye konu olan dönemlerinde yüklenim konusu yaptığı alış fatularının, indirilecek KDV listelerinde bulunmaması nedeniyle karşılaşmıştır. Mükellef, KDV iade listelerinin, internet vergi dairesinden oluşturulmasında oluşturulmasında yüklenilen liste girişinde indirilecek KDV döneminde bulunmamasıyla uyarı vermesi, KDV iade sürecinde oluşacak zaman kaybını önleyecektir.

Şekil 6.24 X inşaat mimarlık KDV İade Kontrol Raporu GEK 16 – Ocak 2017

| GEK16. GÇB/ETGB İle Satış Faturaları İçerik Kontrolü |  |  |                 |                |                                    |                 |                |                |
|--|--|--|-----------------|----------------|------------------------------------|-----------------|----------------|----------------|
| ✘  | Mükellefin Ocak 2017 dönemi Satış Faturaları Listesinde ihraç edildiğini bildirdiği malın cinsi ve miktarı ile Gümrük Müsteşarlığından tarafımıza gönderilen GÇB/ETGB bilgileri ('İhraç Edilen Malın Cinsi', 'Miktar Kodu' ve 'Miktar Tutarı' bilgileri) birbiriyle uyumsuzdur |  |                 |                |                                    |                 |                |                |
| BAŞARILI OLANLAR LİSTELENMEMEKTEDİR                  |  |  |                 |                |                                    |                 |                |                |
|  | Beyanname Tescil Numarası  | Mükellefin Ocak 2017 Dönemi Satış Faturaları Listesi |                 |                | Veri Ambarı'ndaki GÇB/ETGB Bilgisi |                 |                |                |
|  |  | İhraç Edilen Malın Cinsi                             | Miktar Kodu     | Miktarı Tutarı | İhraç Edilen Malın Cinsi           | Miktar Kodu     | Miktarı Tutarı | Beyanname Türü |
| 1  | 16343100EX267540   | 3,9191E+11   | METRE           | 1.200,00       | 3,9191E+11                         | METRE           | 600            | GCB            |
| 2  | 16343100EX267540   | 4,00942E+11  | ADET ADET(UNIT) | 20             | 4,00942E+11                        | ADET ADET(UNIT) | 10             | GCB            |
| 3  | 16343100EX267540   | 4,017E+11  | ADET ADET(UNIT) | 18             | 4,017E+11                          | ADET ADET(UNIT) | 9              | GCB            |
| 4  | 16343100EX267540   | 6,8061E+11   | METRE KARE      | 1.720,00       | 6,8061E+11                         | METRE KARE      | 860            | GCB            |
| 5  | 16343100EX267540   | 6,8071E+11   | METRE KARE      | 2.102,00       | 6,8071E+11                         | METRE KARE      | 1.051,00       | GCB            |
| 6  | 16343100EX267540   | 6,9109E+11   | ADET ADET(UNIT) | 2              | 6,9109E+11                         | ADET ADET(UNIT) | 1              | GCB            |
| 7  | 16343100EX267540   | 7,30891E+11  | ADET ADET(UNIT) | 150            | 7,30891E+11                        | ADET ADET(UNIT) | 75             | GCB            |
| 8  | 16343100EX267540   | 7,30891E+11  | METRE           | 542            | 7,30891E+11                        | METRE           | 271            | GCB            |
| 9  | 16343100EX267540   | 7,31816E+11  | ADET ADET(UNIT) | 56.800,00      | 7,31816E+11                        | ADET ADET(UNIT) | 28.400,00      | GCB            |
| 10   | 16343100EX267540   | 7,32393E+11  | ADET ADET(UNIT) | 370            | 7,32393E+11                        | ADET ADET(UNIT) | 185            | GCB            |



**Şekil 6.25** X inşaat mimarlık KDV İade Kontrol Raporu GEK 24 – Ocak 2017

| GEK24. Yüklenen KDV Listesi ile İndirilecek KDV Listesi Karşılaştırması ve İade Döneminden Sonraki Tarihe Ait Belge Kontrolü   |                  |                     |                               |                      |                                |                                |   |          |                      |
|--|------------------|---------------------|-------------------------------|----------------------|--------------------------------|--------------------------------|---|----------|----------------------|
| <p>✘ Mükellefin Ocak 2017 dönemi Yüklenen KDV Listesinde; daha önceki dönemlerde elektronik ortamda gönderilen İndirilecek KDV Listelerinde indirimine konu edilmemiş olan belge/belgeler bulunmaktadır ve/veya iade döneminden sonraki tarihli belgeler bulunmaktadır. Bahse konu belgelere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.</p> |                  |                     |                               |                      |                                |                                |   |          |                      |
| İNDİRİLECEK KDV LİSTESİNDE BULUNMAYAN BELGELER   |                  |                     |                               |                      |                                |                                |   |          |                      |
| ALİŞ FATURA TARİHİ   | ALİŞ FATURA SERİ | ALİŞ FATURA SIRA NO | Satıcının Adı-Soyadı / Unvanı | VERGİ / TC KİMLİK NO | ALINAN MAL veya HİZMETİN CİNSİ | ALINAN MAL veya HİZMET MİKTARI | ALINAN MAL veya HİZMET KDV HARİÇ TUTARI | KDV      | Bünyeye Giren KDV'si |
| 17/06/2016   | A                | 829057              | x                             | x                    | FKRAN                          | 2                              | 8.500,00                                | 1.530,00 | 1.530,00             |
| 31/08/2016   | A                | 44524               | x                             | x                    | DRİVER,LİNER,SLA YT BAR        | 43                             | 33.550,00                               | 6.039,00 | 6.039,00             |

**Şekil 6.26** X inşaat mimarlık KDV İade Kontrol Raporu OEK 16 – Ocak 2017

| OEK16. Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükelleflerin Diğer Olumsuz Tespitleri Kontrolü |   |  |               |  |                                      |
|---|---|--|---------------|--|--------------------------------------|
|   | Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükellefler hakkında, iade talep edilen döneme ait sahte belge kullanma veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge kullanma tespiti, adresinde bulunamama, defter ve belge ibraz etmeme olumsuz tespit kaydı bulunduğu tespit edilmiştir. |  |               |  |                                      |
|   | VERGİ NO  | UNVAN                                  | FATURA DÖNEMİ | FATURA DÖNEMİNDE İADE TALEP EDEN MÜKELLEFİN TOPLAM KDV HARIÇ ALIM TUTARI | Olumsuz Tespit Türü                  |
| 1   | ***0424411  | **YILDIZLAR İNŞAAT SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ. | 2017 Ocak     | 6.750,00   | Defter ve Belge İbraz Etmeme Tespiti |

Şekil 6.26’da OEK16 Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükelleflerin Diğer Olumsuz Tespitleri Kontrolü segment hatası, alım yapılan mükellefin, vergi dairesi tarafından istenen defter ve belgerini ibraz etmemesi nedeniyle ortaya çıkmıştır. KDV Genel Uygulama Tebliğinin IV.E.1.3. bölümünde “Haklarında beyanname vermeme, defter ve belge ibraz etmeme ve adresinde bulunamama konusunda tespit bulunan mükellefler, özel esaslara tabidir. “özel esaslara tabi mükellefler” ile kendileri hakkında herhangi bir olumsuzluk bulunmasa dahi bunlardan mal ve/veya hizmet satın alanların iade taleplerinde özel esaslar uygulanır.” Hükmü yer almaktadır. KDV Genel Uygulama Tebliğinin IV.E.5. bölümünde “Düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin sahteliğine veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğuna ilişkin inceleme veya idari araştırma aşamasında mükellefe, söz konusu belgelerin gerçekliğine yönelik deliller ileri sürme imkânı verilir. Düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin sahteliğine veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğuna ilişkin inceleme veya idari araştırma aşamasında mükellefe, söz konusu belgelerin gerçekliğine yönelik deliller ileri sürme imkânı verilir. Sınırlandırıcı olmamak kaydıyla belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu ispatta Sınırlandırıcı olmamak kaydıyla belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu ispatta, İşlem bedelinin ödendiğinin belgelendirilmesi delil olarak kullanılabilir. Mükellefe satış yapan ve haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme dışında olumsuz tespit bulunanların kendi alışlarına ilişkin ödemelerini tevsik etmeleri halinde genel esaslara göre yerine getirilir.

İade talep eden mükelleflerin mal ve hizmet satın aldığı alt firmaların adresinde bulunmaması veya KDV beyannamesini vermemiş olması durumunda satıcı mükellef hakkında yapılan tarhiyatların ödenmesi veya teminata bağlanması halinde genel esaslara göre iade yapılabilecektir. Tebliğlerde Beyanname vermeme fiilinin dönemi belirtilmemiştir.

Alınan belgenin ilgili bulunduğu dönemde satıcı firma KDV beyannamesini vermiş, daha sonraki dönemlerde vermemişse iade talep eden mükellefe bir kusur atfedilemez. Örneğin, iade hakkı doğuran belgenin alındığı dönemde adresinde bulunan mükellefin üç yıl sonra söz konusu belge

nedeniyle iade talep eden mükellefin, satıcının üç yıl sonra adresini terk etmesi gerekçesiyle iade talep eden mükellefin özel esasa göre işleme tabi tutulması kabul edilemez.

Bu nedenle söz konusu durumların iade hakkını doğuran belgenin alındığı dönemle sınırlandırılması gerekir.

Özellikle sahte belge kullananlardan alım yapanlara yapılacak iade işleminde sahte belgenin kullanıldığı dönem ile iadeye konu belgenin bulunduğu dönemin aynı olması veya birbirine yakın olması aranmalıdır. Uygulamada örneğin üç yıl önce hakkında sahte belge kullanan bir firmadan mal alan mükellefe VUK Genel Tebliğlerine göre tevsiki zorunlu olmayan bir tutardaki alımını tevsik edemediği gerekçe gösterilerek iade işlemi gerçekleştirilmemektedir (Danıştay VDDK'nın Esas No: 2008/372 Karar No:2010/12 sayılı Kararı).

KDV Kanununun 29. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'nden, kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'ni indirebilecekleri; 34. maddesinin 1. bendinde de, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV'nin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi ve bu vesikaların yasal defterlere kaydedilmesi gerektiği kurala bağlanmıştır.

Bu düzenlemeler nedeniyle emtia veya hizmet alışını temsil eden fatura veya yerine geçen belgenin yasal defterlere usulüne uygun olarak kaydedilmesi ve bu belgelerde KDV'nin ayrıca gösterilmesi, KDV indirimini yapılabilmesinin ön koşullarıdır. Bu ön koşulların varlığının, sözü edilen defter ve belgelerin ibrazı ve incelenmesiyle saptanabileceği açıktır. KDV Kanununun 34. maddesinde bu vergiyi indirim konusu yapacak olanlara yüklenen belgelendirme zorunluluğu, indirim konusu yapılacak verginin gerçekten yüklenilmiş olmasını da kapsamaktadır. Zira 29. madde mükelleflere yapılan

teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak, bu teslimler nedeniyle düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV'nin indirimine konu yapılmasına olanak tanımıştır. Bu yüzden, gerçekte yapılmış bir teslimde dayanmaksızın düzenlenen faturalarda gösterilen verginin indirilmesi olanaklı değildir.

İdari Yargılama Usulü Kanununun 20. maddesinde, idare ve vergi mahkemeleri ile Danıştay'ın bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri, tarafların herhangi bir isteminin varlığı aranmaksızın kendiliklerinden yapması, gerek gördükleri belgelerin gönderilmesini ve bilgilerin verilmesini sadece taraflardan değil, ilgili gördükleri diğer yerlerden isteyebilecekleri öngörülmek suretiyle idari yargı yerlerine, re'sen araştırma yetki ve görevi verilmiştir. Verilen bu yetki ve görev, hukuka uygunluk denetiminin gerektirdiği her çeşit incelemeyi kapsamaktadır. Aynı Yasanın 31. maddesinin 2. fıkrasında ise İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa gönderme yapılan haller saklı kalmak üzere vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı kurala bağlanmıştır. Bu nedenle vergilendirmeye karşı açılan davalarda ilgililer adına yapılan vergilendirmenin hukuka uygunluğu konusunda bir yargıya ulaşabilmek için idari yargı yerlerince, kendilerine tanınan re'sen araştırma yetki ve görevinin sınırlarının Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri de gözetilerek belirlenmesi gerekmektedir.

Belgelendirme koşulunun varlığı gibi indirim konusu yapılan verginin gerçekten yapılmış bir teslimde dayandığının saptanması da öncelikle yükümlülerin yasal defter ve belgelerinin, Vergi Usul Kanununun 227. maddesi, 171. ve 256. maddelerindeki düzenlemelere göre incelenmesini gerektirmektedir.

Vergi Usul Kanununun 227. maddesinin birinci fıkrası, aynı yasaya göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlere ait kayıtların belgelenmesinin zorunlu olduğunu; 171. maddesi ise vergi uygulaması bakımından yasal defterlerin, mükelleflerin vergi ile ilgili servet, sermaye ve

hesap durumlarıyla, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini saptamak, vergi ile ilgili işlemleri belirlemek, mükelleflerin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden denetlemek ve incelemek, bu hesap ve kayıtları yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumunu denetlemek ve incelemek amacını sağlayacak şekilde tutulmasını öngörmüştür.

Yukarıdaki düzenlemelerin sonucu olarak 257. maddede, saklanması zorunlu her türlü defter, belge ve karneleri muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların istemi üzerine ibraz ve incelemeye sunmaya mecbur tutulan vergi yükümlülerince bu zorunluluğun, haklı bir neden olmaksızın yerine getirilmemesi, vergi idaresinin denetiminden kaçınmak ve gizlenmek istenen durumların karşıt inceleme yoluyla ortaya çıkarılmasını da önlemek anlamını taşıyacaktır. Bu yüzden Vergi Usul Kanununun 3.maddesinin ( B ) bendinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin yemin dışındaki her türlü delille ispatlanabileceğine değinildikten sonra iktisadi, ticari ve teknik gereklere uymayan ve olayın özelliğine göre olağandışı veya alışılmamış bir durumun, iddia eden tarafından kanıtlanması gerektiği kurala bağlanmıştır.

KDV beyannamelerinde yüklenilmiş vergi olarak indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin, alış belgelerinde ayrıca gösterildiğini ve bu belgelerin yasal defterlere usulüne uygun şekilde kaydedildiğini, 3065 sayılı Yasanın 34. maddesinden ve söz konusu vergilerin gerçekten yapılmış bir teslim dayandığını ise 29. maddesinden dolayı kanıtlamak zorunda olan taraf vergi yükümlüleridir.

Bu konuda inceleme yapılmak üzere istenen defter ve belgelerini ibraz etmeyen davacı, yaptığı indirimin ön koşulunun varlığını belgelendirememiş, aynı nedenle verginin gerçekten yüklenildiğini vergi idaresine kanıtlamamıştır.

Defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle bu belgelerin, ne biçimsel yönden ve ne de kapsadığı emtia alışının gerçekliği yönünden incelenmesine olanak tanınmamıştır. Bu nedenle vergi idaresi, indirim konusu vergilerin alış belgelerinde ayrıca gösterildiğini ve defterlere usulüne uygun olarak kaydedildiğini defter ve belgeleriyle kanıtlayamayan davacı adına, 3065 sayılı yasanın 34. maddesindeki ön koşulların varlığının kanıtlanmamasından dolayı indirimleri matrah kabul ederek dava konusu vergilendirmeyi yapmıştır.

Yasa 34. maddesindeki koşulların varlığını kanıtlayamayan yükümlülere indirim yapma olanağı tanımamakla birlikte, KDV'nin yansıma özelliği bu vergiye ait yükün, nihai tüketiciye intikal etmesini öngörmektedir. Gerçekten yüklenildiği için indirim konusu yapılan bir KDV indiriminin salt ön koşulun varlığı kanıtlanamadığı için önlenmesi, KDV'nin yansıma ve nihai tüketici üzerinde kalmasını öngören özelliğini bozacağından davanın; davacı iddiaları doğrultusunda incelenmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

KDV Kanununun 34. maddesinde öngörülen ön koşulun varlığı, yargı yerine ibraz edilen defter kayıtları ve alış belgelerinden saptanabileceği halde, beyannamede indirim konusu yapılan söz konusu verginin gösterildiği belgelerin gerçekten yapılmış bir teslim dayanıp dayanmadığının, dolayısıyla yüklenilmiş bir vergi olup olmadığının, Vergi Usul Kanununun yukarıda değinilen kuralları uyarınca aynı Yasada vergi idaresine tanınmış denetim yetkisi ve teknikleri ile ortaya çıkarılabilecek nitelik taşıdığı açıktır.

Kendisinden bu amaçla istenen defter ve belgelerini hukuken geçerli bir neden göstermeksizin ibrazdan ve vergi idaresinin denetiminden kaçınan davacının, emtia aldığı kişi ve kurumlardan temin ederek yargılama sırasında ibraz ettiği alış belgeleri fotokopileri üzerinde yargı yerince, vergi idaresine tanınmış yetki ve tekniklerle inceleme yapılamayacağından, indirim konusu yapılan vergilerin gösterildiği faturaların gerçekten yapılmış bir teslim dayandığının ve yüklenilmiş vergi olduğunun yargılama usulünde öngörülen herhangi bir başka incelemeyle ortaya çıkarılması olanaklı değildir.

Esasen davanın, vergi idaresi tarafından kendisine ibraz edilmemiş olması nedeniyle yasanın öngördüğü şekilde indirilmesi olanaklı vergilerden oluşup oluşmadığı henüz belirlenememiş olan kayıt ve belgeler hakkında hiçbir görüş belirtmesine olanak tanınmadan sonuçlandırılması da İdari Yargılama Usulü Kanununa uygun düşmeyecektir.





## 7. BÖLÜM

### SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Tevkifattan doğan KDV iadesi uygulamalarına ilişkin sorunların tespiti ve çözüm önerileri oluşturulması amacını taşıyan bu çalışmada, elde edilen teorik, ampirik ve uygulamaya ilişkin bulgular değerlendirilmiş, bu bilgiler ışığında KDV iadesi sistemimizde yapılması gereken yapısal değişikliklere ve uygulama bazlı düzenlemelere ilişkin çözüm önerileri açıklanmıştır.

Çalışmada amaçlanan, tevkifattan doğan iade başvurusu ve iade talebinin sonuçlandırılması işlemi, uygulayıcılar açısından yaşanan sorunlar ve bu sorunların uygulamalar ile ortaya çıkarılması idi.

Araştırma, uygulama kısmında incelenen firma verileri ile sınırlandırılmıştır.

KDV tevkifatından doğan iade ve bu süreçte yaşanan sorunlar bu konuda uygulayıcıların çoklukla karşılaştığı alanlardan biri olmaktadır.

Devletlerin temel finansman kaynağı olan vergi gelirlerini en kısa zamanda elde etme isteği tevkifat yönteminin doğmasına neden olmuştur. Bu yöntem gelirin doğumu ile vergilendirilmesi arasındaki zamanı en aza indirmektedir. Bu özelliği nedeniyle de ülkeler açısından kaçınılmaz olarak uygulanan bir vergi tahsil yöntemi olmuştur.

“Tevkifat” müessesesi ülkemizde, tahsilatta süre sağlama, hile ve vergi kaçaklarının önlenmesi, vergi idaresinin işini kolaylaştırması ve idari tasarruf sağlama, hazine alacağını güvence altına alınması gibi gerekçelerle uygulanmaktadır. Ancak ciddi bir kayıt dışı ekonomiye sahip ülkemizde “tevkifat” müessesesinin bu kadar yaygın biçimde uygulanmasının tek amacının vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek olduğu muhakkaktır.

Türk vergi sisteminde tevkifat uygulaması gelir üzerinden alınan vergilerden olan gelir ve kurumlar vergisi, harcamalar üzerinden alınan vergilerden KDV ve damga vergisi ile servet üzerinden alınan veraset ve intikal vergisinde uygulanmaktadır.

01.05.2014 tarihinden itibaren yürürlükte olan KDV Genel Uygulama Tebliği ile yayınlanmadan önceki 1 ila 123 seri numaralı KDV genel tebliğleri yürürlükten kaldırılarak tek bir tebliğ haline getirilmiştir.

Anılan tebliğ ile KDV iadesi konusunda detaylı açıklamalar yapılmıştır.

Tevkifata tabi işlemlerde KDV iadesi bölümünde, özellikle KDV nin hazineye intikal ettirilmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk kapsamında, işleme doğrudan taraf olmayanlar mükelleflere ilişkin olumsuzluk tek başına iade engel olmayacağı belirtilmiştir.

İşleme doğrudan taraf olanlar da ise mal veya hizmet alım-satımında satıcının KDV yi hazineye intikal ettirmemesinin, işlem bedeli üzerinden hesaplanan vergi sınırlı olmak üzere, hazineye intikal etmeyen verginin, satıcı ile birlikte müteselsil sorumlu tutulurlar.

Alıcının, Müteselsil sorumluluk kapsamında değerlendirilmemeleri için Satıcıya mal veya hizmet karşılığında ödenecek tutarın;

- a) 5411 sayılı Bankalar Kanunu kapsamında banka vasıtasıyla yapılması,
- b) Ödemenin çek ile yapılması,
- c) Ödemenin kredi kartı, tapu devri, kamu kurum ve kuruluşları aracılığıyla (ön ödeme avansı şeklinde, kamu kurum ve kuruluşlarının veznesine ödeme gibi) yapılması,
- d) Ödemenin PTT yoluyla yapılması halinde, ödeme sırasında düzenlenecek belgenin ibrazı (satıcının veya adına hareket edenlerin adı- soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka hesap numarası ve vergi kimlik numarası doğru olarak yazdırılmak kaydıyla)

halinde yapılması gerekmektedir.

Tevkifata tabi alımları dolayısıyla KDV tevkifatı uygulayanlar, tevkifat tutarını beyan edip ödemiş olmaları şartıyla, tevkif edilen vergi ile sınırlı olmak üzere bu işlemlerle ilgili olarak önceki safhalarda ortaya çıkan verginin Hazineye intikal etmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmazlar. Alıcı tarafından beyan edilmesi gereken KDV tevkifatının, satıcının müteselsil sorumlu tutulması, Maliye Bakanlığı'nın denetimi sıklaştırarak, satıcının beyanını esas alarak iade işlemlerini gerçekleştirmesi iade sürecinin verimliliğinin artırılmasında etkili olacaktır.

KDV Genel uygulama tebliği ile getirilen, KDV mükelleflerinin işletmelerinde tüketime konu olabilecek, kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri, gıda gibi genel giderlerin ödeme kaydedici cihaz fişi ile tevsik edilmesinin mümkün olduğu, bunun dışındaki giderlerin ödeme kaydedici cihaz fişi ile tevsik edilemeyeceğinden, söz konusu belgelerde yer alan KDV de indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir. İade hakkı doğuran işlemin beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesinde, Perakende satış fişi veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi kabul edildiği harcamalara ait KDV tutarlarının indirimi mümkün olduğundan, söz konusu belgeler, indirilecek KDV listelerine dâhil edilir, bu belgelerin gider belgesi olarak kabul edilmediği harcamalara ait KDV ise indirim konusu yapılamayacağından listeye de alınmaması gerekir.

İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesinin hazırlanmasında, işlemin bünyesine giren vergi miktarına ilişkin listede, iade hakkı doğuran işlem nedeniyle iadesi talep edilen tutarın hangi girdiler nedeniyle yüklenildiğine ilişkin bilgilere, dayanak belgeler itibarıyla yer verilmektedir. İşlemlerle ilgili olmak kaydıyla genel giderler ve ATİK nedeniyle yüklenilen vergilerden işleme isabet eden KDV tutarı yüklenilen KDV listesinde ayrıca belirtilmektedir.

KDV kanununun 29.maddesinde, mükellefler kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikada KDV'nin ayrıca gösterilmesi halinde indirim konusu yapabilirler. Fatura ve benzeri vesikaların Maliye Bakanlığı'nın izin verdiği anlaşmalı matbaalardan veya noterliklerden bastırılır veya onaylatılmaktadır. Anlaşmalı matbaaların belge basım bilgilerini Maliye Bakanlığı'na bildirmemeleri halinde mükelleflerin iade işlemleri aksamaktadır. Anlaşmalı matbaaların denetlenmesi ve çıkacak sorunun mükellefi bağlamaması gerekir.

421 seri nolu VUK genel tebliğinin 5.maddesinde Elektronik fatura uygulaması zorunluluğu getirilen mükellefler, kapsamdaki diğer E-fatura mükelleflerine elektronik fatura düzenlemeleri, E-fatura mükellefi olmayanlara kağıt fatura düzenlemek zorundadır. E-fatura mükellefleri, her gün güncellenen kayıtlı kullanıcıları takip edemediğinde, e-fatura kapsamındaki mükellefini tespit edemediği ve kağıt fatura düzenlemesiyle, alıcı KDV iadesinde sorun yaşamamaktadır. Günümüzde muhasebe programlarının yaygınlaşması ve her mükellefe program kullanması şartının sağlanması halinde anlık e fatura kayıtlı kullanıcılarının tespiti kolaylaşır ve bu şekilde sehven kesilen kağıt faturaların önüne geçilebilir.

Tevkifat uygulanan sektörleri incelediğimizde işgücünün yoğun olarak kullanıldığı ve kayıp, kaçak oranının en yüksek olduğu sektörler olduğunu görmekteyiz. Bu sektörel ayırmadan bile tevkifat uygulamasının tamamen “vergi alacağını emniyet altına alma” amacıyla uygulandığını anlayabiliyoruz.

KDV tevkifatı her ne kadar vergi alacağını emniyete alma konusunda başarılı olsa da üzerine pek çok tartışmada sürdürülmektedir. Özellikle tevkifat uygulamasının vergi bilincinin gelişmesinin engellemesi bugün uygulanan yöntemle de son derece uyuşan haklı bir eleştiridir. Çünkü tevkifatın bu kadar yaygın uygulandığı iş ve sektörlerde vergi bilincinin gelişmesi mümkün değildir. Bu nedenle devlet tevkifat uygulaması yanında vergi kayıp ve kaçakları azaltmada daha etkin vergi denetimi dışında farklı yöntemler de kullanmalıdır.

Bunların dışında yine tevkifat uygulamasıyla ilgili iade ve mahsup hakkı vardır ancak uygulamada çok katı kısıtlamalar konulmuştur. Özellikle yapım işleri dışında ki hizmet işlerinde 5.000 TL'yi aşan mahsup tutarlarının yerine getirilmesinde ve tutarı ne olursa olsun nakit iade taleplerinde sadece Vergi İnceleme Raporunun geçerli olması önemli bir kısıtlama haline gelmiştir. Vergi incelemesi ve rapora bağlanma süresinin bürokratik nedenlerle uzun sürmesi, bunun dışında mükelleflerin vergi incelemesine sıcak bakmaması nedeniyle iade ve mahsup talepleri yerine getirilememektedir.



## KAYNAKÇA

### KİTAPLAR

- Akdoğan, A. (2011). *Kamu Maliyesi*. 14. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi
- Akdoğan, A. (2014). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*. Ankara:Gazi Kitabevi
- Aliefendioğlu, Y. (1975). *Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj)*. Gazi Kitabevi: Ankara
- Bilici, N. (2013). *Avrupa Birliği ve Türkiye Mali Yardımlar, Vergilendirme*. Ankara: Seçkin Yayınevi
- Bulutoğlu, K. (2004). *Türk Vergi Sistemi*. İstanbul: Batı Türkelı Yayınları.
- Aydın, E. (2009). *KDV'nde Sorumluluk*. 1. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık
- Çakıcı Ö. ve Diğerleri, (2012). *KDV Tevkifatı*. 1. Baskı, Ankara: Seçkin Kitabevi
- Değer, N. (2014). *Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu*. 5. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık
- Doğan, A. (1985). *KDV Kanunu Açıklaması ve Yorumu*. İstanbul: Feryal Matbaacılık
- Doğrusöz, B. (1992). *Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj"*. İstanbul :İSMMMO Yayınları
- Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J-P., Summers, V, (2001). *The Modern VAT*. International Monetary Fund, Washington D.C.
- Erdoğan, Ö. (2015). *Türk Vergi Sistemi*. 5. baskı, İstanbul: Seçkin Kitabevi
- Ersoy, A. (1989). *KDV ve Muhasebe Uygulamasına İlişkin Öneriler*. Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası
- Erdem M., Şenyüz D., Tatlıoğlu İ. (2013). *Kamu Maliyesi*. 11.Baskı. Bursa: Ekin Kitabevi
- İbiş, C. ,Çatıkkaş Ö. , Bahadır, O. , Çanakçıoğlu, M. , Pamukçu, N. , Bursalı, H. , (2015). *Tek Düzen Hesap Planı Çerçevesinde İşletmelerde Vergi (Usul) İncelemeleri ve Muhasebe Uygulamaları* . İSMMMO Yayınları, İstanbul

- İnaltong, C. (2013). *Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları*. 1. Baskı, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği
- Göner, C. (2013). *KDV'nin Konusu*. 1. Baskı, Ankara: Seçkin Kitabevi
- Harrison, G. ve Krelove, R., (2005). *VAT Refunds: A Review of Country Experience*. Working Paper No. WP/05/218, IMF
- James, K, (2015). *The Rise of the Value-Added Tax* . Cambridge Tax Law Series, Cambridge University Press, New York.
- Keen, M. and Lockwood, B., (2010). *The Value Added Tax Its Causes and Consequences* , Journal of Developments Economics
- Kılıç, H. (1977). *Katma Değer Vergisi* . İ.Ü. İktisat Fakültesi Kütüphanesi:İstanbul
- Kızılot, Ş. ve diğerleri. (2006). *Vergi Hukuku*. 1. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık
- Kızılot, Ş. (2010). *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması- Açıklamalı ve İhtihatl*, 4. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık
- Kocahanoğlu, O. S. (1984). *Türk Katma Değer Vergisi*. İstanbul: Temel Yayınları
- Koç, M. (2011). *KDV Konusunda Sık Yaşanan Tereddütler*. Alfa Yayınları: İstanbul
- Kızılot, Ş. (2012) *KDV Kanunu ve Uygulaması*. 1. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık
- Maç, M. (1995). *KDV Uygulaması* . Denet Yayıncılık: İstanbul 1995.
- Maç, M. (1998). *KDV Uygulaması* . Denet Yayıncılık: İstanbul 1998.
- Maç, M. (2015), *KDV-5 ( e-Kitap )* . (WEB\_131, 2015).
- Maç, M. (2016/a). *KDV-6 ( e-Kitap )* . (WEB\_91; 2016).
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, KDV Kılavuzu, 1992
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, KDV Kılavuzu, İstanbul, 1993
- Tosuner, M. ve Arıkan Z. (2008). *Türk Vergi Sistemi*. İzmir, İlkem Ofset
- Mutluer, M.K. (2007). *Vergi Özel Hukuku*, 1. Baskı, İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayınları
- Oktar, K. (2008). *KDV İstisnalar Ve İadeler*. 8. Baskı, Ankara: Maliye Hukuk Yayınları

- Oktar, S. A. (2010) .*Vergi Hukuku*. 5. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi
- Öncel, S. Y. (1974). *KDV ve Uygulama Esasları* . İ.Ü. İktisat Fakültesi Kütüphanesi, İstanbul
- Öncel, M. , Kumrulu, A. , Çağan, N. (2010) . *Vergi Hukuku*. Turhan Kitabevi: Ankara
- Özdemir, B. (2006). *Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*. Maliye ve Hukuk Yayınları: Ankara
- PricewaterhouseCoopers, (2012). *The Impact of VAT Compliance on Business* . PricewaterhouseCoopers LLP, UK, 2012.
- Schenk, A., Oldman, O., (2007) .*Value Added Tax A Comparative Approach* . Cambridge Tax Law Series, UK
- Süer, M.Z. (1999). *Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sistemine Üzerine Etkileri (Cilt-I)*. Ankara
- Şenyüz, D. , Yüce M. ,Gerçek A. (2017). *Türk Vergi Sistemi*. 14. Baskı , Ekin Yayınları
- Şeker, N. (1994). *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi* . Beta Yayınevi: İstanbul
- Tait, A. (1998). *Value Added Tax: International Practice and Problems*. IMF, Washington, DC
- Türk, İ. (1996) . *Kamu Maliyesi*. 2. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi
- Tokatlıoğlu, M.Y. (2004). *Avrupa Birliğinde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme*. Alfa Kitabevi: İstanbul
- Tuncer, S. (1954). *Kaynakta Tevkif “Stopaj” Usulü Hakkında Bir Deneme*. Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayınları
- Turhan, S. (1982). *Vergi Teorisi*. İstanbul: Elektronik Ofset Matbaası
- Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası* . 6. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi
- Uzunoğlu, N. (2014). *Herkes İçin KDV Kanunu Yorum ve Açıklamaları , 1. Cilt ve 2. Cilt*. Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul
- Vural, M. (2015). *KDV İade Rehberi. 1. Cilt ve 2. Cilt*. Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul



Yavaşoğlu, M. (2012). *Katma Değer Vergisi Uygulaması*. 1. Baskı, Ankara: Seçkin Kitabevi

Yıldız, H. (2005). *Küreselleşmenin Vergileme Üzerindeki Etkileri*. Seçkin Yayıncılık: Ankara

Zodrow, G., R., ve Mieszkowski, P. (1986). *Property Taxation and the Underprovision of Local Public Goods*. *Journal of Urban Economics*: 19

### **Sürelı Yayınlar**

Acar, M. G. (2006) İşgücü Hizmetlerinde Tevkifat Uygulaması. *Maliye ve Sigorta Yorumları*. Sayı:461, 50-52.

Akar, B. (2006). Yapım İşlerinde Tevkifat Uygulaması. *Mali Kılavuz*. Sayı:33, 142-144.

Aksöz, S. (2004). Metal, Plastik, Kağıt, Cam Hurda ve Atıklarının Tesliminde KDV İstisnası Uygulaması. *Vergi Dünyası*. Sayı:274, 119-121.

Akyol, M. E. (2008). KDV'nde Tevkifat Uygulaması. *Vergi Dünyası*. Sayı:325, 15-20.

Akyol, M. E. (2008). Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde KDV Tevkifatı. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*. Sayı:54, 45-49.

Akyol, M. E. (2008). Hurda Metalden Elde Edilen Külçelerin Tesliminde KDV Tevkifatı. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı:57, 54-56.

Akyol, M. E. (2008) Turizm Acente, Rehber Ve Benzerlerine Ödenen Alışveriş Komisyonlarında KDV Tevkifatı. *Yaklaşım*. Sayı:189, 58-61.

Akyol, M. E. (2012) KDV Tevkifatına İlişkin Son Düzenleme-II. *Yaklaşım*. Sayı:235, 52

Aygün, D. ve Savcı, M. (2013). KDV'nde Tevkifat Uygulamaları ve Özgün Muhasebe İşlemleri. *Vergi Dünyası*. Sayı 384, 81-82.

Arpacı, A. Ö. (2009). Bazı Hizmet Alımları ve İşgücü Temininde KDV Tevkifatı Uygulaması ve Ortaya Çıkan Bir Sorun. *Maliye ve Sigorta Yorumları*. Sayı:529, 65.

- Arslan, E. (2008). KDV’de Sorumluluk ve Tevkifat. *Vergi Dünyası*, Sayı 321, 58.
- Artar, Y. (2017). OECD Verileri Işığında Dünyadaki Katma Değer Vergisinin Durumu. *MHD*, Cilt: 13, Sayı: 150, 1411-1424.
- Bağdınlı İ.H. ve Atağan, H. Güncel KDV Tevkifat Oranları ve Özellik Arz Eden Hususlar. *Vergi Sorunları*. Sayı: 242, 30-34.
- Bulut, F. , Coşkun, Oktay. (2011). Fason Tekstil ve Konfeksiyon Hizmetlerinde KDV Tevkifatı. *Mali Çözüm*. Sayı:107, 175-182.
- Bulut, F. , Coşkun, O. (2011). Yapım İşlerinde KDV Tevkifatı Uygulaması. *Mali Çözüm*. Sayı: 104, 161-170.
- Boztaş, H. (2009) Katma Değer Vergisi Kanununda Sorumluluk Uygulaması. *Vergi Dünyası*, Sayı:331, 218-223
- Değer, N. (1997) KDV’nde Vergi Sorumluluğu Uygulaması. *Yaklaşım*, Sayı:52, 107-109
- Değer, N. (2016). Adi Ortaklığın Sermaye Şirketine Dönüşmesi. *Yaklaşım*, Aralık 2015, Sayı: 276.
- Değer, N. (2015). Masraf Aktarımında KDV Uygulamaları. *Yaklaşım*, Ekim 2015 Sayı: 250.
- Değer, N. (2016). Kendileri Hakkında Herhangi Bir Olumsuzluk Bulunmamasına Rağmen Özel Esaslara Alınmış Mükelleflerden Mal ve Hizmet Satın Alınması Nedeniyle Yüklenilen KDV’nin İadesi Konusunda Karşılaşılan Sorunların Giderilmesi. *Yaklaşım*. Sayı: 280.
- Doğrusöz, B. (1992) Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”, *İSMMMÖ Yayınları No:3*
- Doğrusöz, B. ve İnce, E. (2016) Türk Vergi Sisteminde Vergi İadeleri ve Çeşitli Yönlerden Değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları*. Sayı: 334.
- Due, J. F. (Çeviren: Kadri Özen), (1979). Gelişmekte Olan Ülkelerde KDV. *Maliye Dergisi*. No:38
- Durmuş N. (2011). KDV Tevkifatına Tabi İşlemlerde Tevkifatın Yapılmamasının Sorumluya Getireceği Vergisel Yükler. *Yaklaşım Dergisi*. Sayı:224, 110-113
- Ercan, İ. (2010). İşgücü Hizmeti Temininde KDV Tevkifatı Uygulaması. *Mali Çözüm*(102), 229-242.

- Ejder, H. L. (2004). Kurumlar Açısından Kaynakta Vergilendirmenin Amaç ve Fonksiyonlarının İncelenmesi”, *Vergi Sorunları*, Sayı:184, 165
- Evren, B. (2002). KDV’nde Sorumluluk ve Tevkifat. *Vergi Sorunları*. Sayı:165, 96
- Fil, M. , Fil, N. (2014). İşgücü Temin Hizmetlerinde Tevkifat ve Uygulaması”  
E-Yaklaşım , Sayı 254, 32 - 35
- İleri, Y. (2015) KDV Tevkifatının Şifreleri. *Vergi Dünyası*, Sayı:408
- İstanbul Ymm Odası : Mali Mevzuat Platformu Raporu, 15 Haziran 2002, ss.5-9.
- İstanbul Ymm Odası : Mali Mevzuat Platformu Raporu, 15 Aralık 2005. 5-9
- Kartal, Z. ve Palak V.K. (2012). KDV Tevkifatına Tabi Yeni İşlemler, *Mali Çözüm*,  
Sayı: 110, 111.
- Kartal, Z. (2012). KDV Tevkifatı Konusundaki Son Düzenlemeler (Tam Tevkifat). *Mali Çözüm*, 97-105.
- Kuşçu, S. (2012). Tevkifata Tabi İşlemlerde KDV İadesinin Usul ve Esasları İle Konu Hakkında Özellik Arz Eden Hususlar, *E-Yaklaşım Dergisi*, Aralık 2012  
Sayı:240
- Saraçoğlu, F. Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye Avrupa Birliği ilişkileri. *G.Ü.İ.Ü.B.F. Dergisi*, 3/2003, 180
- Seviğ, V. (2005) Özel Maliyet Stopajı. *Dünya Gazetesi*.
- Seviğ, V. (2006) Vadeli işlemlerde Tevkifat Uygulaması. *Dünya Gazetesi*.
- Seviğ, V. (2005) Kesinti Suretiyle Verilendirme Çağdaş bir Uygulama Değildir. *Vergi Dünyası*, Sayı:286
- Seviğ, V. (2002) Kayıtdışı Ekonomi. *Dünya Gazetesi*,
- Seviğ, V. (2005) Kesinti Suretiyle Vergilendirme Çağdaş Bir Uygulama Değildir. *Vergi Dünyası*, Sayı:286, 45-49
- Şen, S. (2008). KDV’nde Sorumluluk Uygulaması ve Çerçevesi. *Maliye ve Sigorta Yorumları*, Sayı:517, 37-41

Şenyurt, İ. (2007). Fason Olarak Yapıtılan Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde KDV Uygulaması. *Vergi Dünyası*, Sayı:313, 113-118.

Tavşancı, A. (2005) Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Dolaylı Vergiler Açısından Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*, Sayı:281, 112.

TOBB, Türk Vergi Sisteminde Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Ankara, 2002.

TOBB, Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi, Özel İhtisas Komisyon Raporu, Mayıs, Ankara, 2001.

Tuna, S. (2013). KDV Kısmi Tevkifat Uygulamasında KDV indirimi ve Karşılaşılan Sorunlar. *Mali Çözüm*. Sayı:117, 183-190.

Uçan, R. , Topal, D. (2015). KDV Uygulama Genel Tebliğinde Kısmi Sorumluluk Uygulaması Ve Kısmi Sorumluluk Kapsamındaki İşlemlerde KDV İade Uygulaması. *Vergi Raporu(185)*, 79-92.

Uğurlu, U. (2014). Orman Ürünleri KDV Tevkifatında Tereddüt Edilen Bazı Hususlara İlişkin Açıklamalar. *Vergi Raporu (178)*, 95-100.

Ulutaş, A. (2007) Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması Sorunu Kapsamında Kurumlar Vergisi Uyumlaştırılması Çalışmaları”, *Gümrük Dünyası Dergisi*, Sayı:42, 42-45

Üngörmüş A. (2012) . Katma Değer Vergisinde Tevkifatı Uygulaması Artık daha Derli Toplu. *Vergi Dünyası*. Sayı 370, 132-135

Vural, M. (2001) KDV’nde Sorumluluk Uygulaması. *Vergi Dünyası*, Sayı:233, 13-21

Vural, M. (2002) Hurda Teslimlerinde Tevkifat Uygulaması. *Maliye Postası Dergisi*, Sayı: 528, 45-50

### **Kongre ve Sempozyum Bildirileri**

Arın, T. (1985), Dünyada KDV Uygulaması, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 30. Seri/Yıl 1984-1985.

### **Tezler**

Gökdoğan, O. (2016). İhracatta KDV İade Sisteminin İncelenmesi ve Bir Uygulama. Nişantaşı Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul

Kılıç, S. (2009). Tevkifat Uygulamasının Vergi Kayıplarını Önlemedeki Rolü ve AB Ülkeleri ile Bir Karşılaştırma, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. *Doktora tezi*. Manisa

İnaltonç, C. (2017). KDV Uygulamaları, Sorunlar Ve Çözüm Önerileri, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. *Doktora Tezi*. İstanbul

Tutulmaz, B. (2004). Türk Vergi Hukukunda Mütessesil Sorumluluk Uygulaması ve Sonuçları, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü *Yüksek Lisans Tezi*. İzmir

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

Akman, İ.B. (2010) KDV'nde Tevkifat Uygulaması ve Muhasebesi, Marmara Üniversitesi. *Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul

### ***İnternet Kaynakları***

KDV Kanunu,

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3065.pdf>

Erişim Tarihi: 01.06.2017

KDV Genel Uygulama Tebliği,

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/kdvgeneluygulamatebliği/kdv\\_genteb.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/kdvgeneluygulamatebliği/kdv_genteb.pdf)

Erişim Tarihi: 01.06.2017

KDV İadelerinde Yaşanan Sorunlar,

<http://www.verginet.net/dtt/1/kdv-iade-sorunlar>

Erişim Tarihi: 01.03.2017

Storz, Peter, Almanya’da Vergi Uygulamaları, Vergi Bakımından Optimum İkamet Yeri Almanya, Avusturya Ve İsviçre Karşılaştırmalı Bir Analiz, 3-5

[www.hypo.li/daten/6/PDFs/Wohnsitzstudie%202.%20Auflage\\_Tuerkisch.pdf](http://www.hypo.li/daten/6/PDFs/Wohnsitzstudie%202.%20Auflage_Tuerkisch.pdf)

Erişim Tarihi: 15.02.2017

Memduh Dursun, “Yapım İşlerinde KDV Tevkifatı”,

[http://www.vdd.org.tr/index.php?option=com\\_content&view=article&id=282:yapim-lerinde-kdvtevkifat&catid=17:vergi-raporundan](http://www.vdd.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=282:yapim-lerinde-kdvtevkifat&catid=17:vergi-raporundan)

Erişim Tarihi: 02.09.2016

Deloitte, “Taxation and Investment in Korea 2016, Reach, Relevance and Reliability”

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-koreaguide-2016.pdf>

Erişim Tarihi: 02.11.2016

Japonya Ekonomi Bakanlığı, Ulusal Vergi Ajansı, Tevkifat ile ilgili Bilgi Yazısı,

[https://www.nta.go.jp/foreign\\_language/withholding/Information/index.htm](https://www.nta.go.jp/foreign_language/withholding/Information/index.htm)

Erişim Tarihi: 01.04.2017

## **ÖZELGELER**

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV Grup Müdürlüğü  
28.01.2015 tarihli 39044742-KDV.21.-132 sayılı özelge

Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü  
24/02/2015 tarihli 18008620-130[ÖZG-2014-45]-6 sayılı özelge

Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü  
03.03.2015 tarih ve 16700543-130-13 sayılı özelge

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarihli Mükellef Hizmetleri KDV Grup Müdürlüğü  
29/09/2014 tarihli 39044742-KDV.9-2291 sayılı özelge

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV Grup Müdürlüğü  
01/06/2016 tarihli 21152195-130-[9-2016-02.5973]-302-1159 sayılı özelge

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV Grup Müdürlüğü  
07/04/2015 tarihli 39044742-KDV.9-635 sayılı özelge

İstanbul Vergi dairesi Başkanlığı mükellef hizmetleri KDV Grup Müdürlüğü  
30/05/2014 tarihli 39044742-010.01-1514 sayılı özelge

İstanbul Vergi dairesi Başkanlığı mükellef hizmetleri KDV Grup Müdürlüğü  
17.07.2014 tarihli 39044742-KDV.9-1893 sayılı özelge

Ardağan Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü 26.05.2017 tarihli 92862618-2015/3-2  
sayılı özelge

Giresun Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü 28.05.2014 tarihli 97677631-130[28-  
2014/2]-18 sayılı özelge

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV grup Müdürlüğü  
19.12.2014 tarihli 39044742-130-2697 sayılı özelge

Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı 14.04.2015 tarih ve 50426076-130(9-2014/20-1157)-  
59 sayı numaralı özelge

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 31.07.2014 tarihinde 39044742-KDV.9-1965 sayı  
numaralı özelge

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 17.02.2016 tarihinde 39044742-KDV.11-13072 sayı  
numaralı özelge

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV grup Müdürlüğü  
31.07.2014 tarihli 39044742-KDV.9-1965 sayılı özelge

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV grup Müdürlüğü  
29.05.2014 tarihli 39044742-KDV.9-1502 sayılı özelge

Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı Vergi ve Anlaşmalar Müdürlüğü 17.07.2014 tarihli  
16700543-130-27 sayılı özelge

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV Grup Müdürlüğü  
23.02.2016 tarihli 84974990-130[17-2014-36]-7612 sayılı özelge

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV Grup Müdürlüğü  
29.09.2014 tarihli 39044742-KDV.9-1992 sayılı özelge





## ÖZGEÇMİŞ

### KİŞİSEL BİLGİLER

Duygu KURT EROL

İstanbul – 23.01.1985

duygu\_kurt@arburg.com

Evli

Zafer Mah. Adile Naşit Bulvarı No: 54-58

HEP İstanbul Sitesi E3 Blok Kat:7 D: 28

Esenyurt/ İstanbul

ARBURG Plastik Enjeksiyon Makinaları

San ve Tic. Ltd. Şti.

Muhasebe Yetkilisi - SMMM Stajyeri

İSMMMO Stajyer No: 81770

Yakuplu Mah. Hürriyet Bulvarı No:93

Beylikdüzü/ İstanbul

0505 676 63 43

0212 875 41 11