

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**TÜRKİYE’DE İHRACATTAN DOĞAN KDV İADELERİNİN
YEREL YÖNETİMLERİN MALİ YAPISI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ:
SAKARYA ÖRNEĞİ**

Enes TEKŞAN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman: Prof. Dr. Temel GÜRDAL

AĞUSTOS - 2022

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE’DE İHRACATTAN DOĞAN KDV İADELERİNİN
YEREL YÖNETİMLERİN MALİ YAPISI ÜZERİNDEKİ
ETKİSİ: SAKARYA ÖRNEĞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Enes TEKŞAN

Enstitü Anabilim Dalı : Maliye
Enstitü Bilim Dalı : Mali Hukuk

“Bu tez 25/08/2022 tarihinde yüzyüze olarak savunulmuş olup aşağıdaki isimleri bulunan jüri üyeleri tarafından Oybirliği / Oyçokluğu ile kabul edilmiştir.”

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI
Prof. Dr. Temel GÜRDAL	Başarılı
Doç. Dr. Furkan BEŞEL	Başarılı
Dr. Öğr. Üyesi İsmail KOÇ	Başarılı

ETİK BEYAN METNİ

Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve Etik Kurul Onayı gerektiği takdirde onay belgesini aldığımı beyan ederim.

Etik kurul onay belgesine ihtiyaç var mıdır?

Evet

Hayır

(Etik Kurul izni gerektiren araştırmalar aşağıdaki gibidir:

- Anket, mülakat, odak grup çalışması, gözlem, deney, görüşme teknikleri kullanılarak katılımcılardan veri toplanmasını gerektiren nitel ya da nicel yaklaşımlarla yürütölen her türlü araştırmalar,
- İnsan ve hayvanların (materyal/veriler dahil) deneysel ya da diğer bilimsel amaçlarla kullanılması,
- İnsanlar üzerinde yapılan klinik araştırmalar,
- Hayvanlar üzerinde yapılan araştırmalar,
- Kişisel verilerin korunması kanunu gereğince retrospektif çalışmalar.)

Enes TEKŞAN

25/08/2022

ÖNSÖZ

Bu çalışmayı hazırlamamda gerek bilgi gerekse manevi olarak desteğini esirgemeyen danışman hocam, Prof. Dr. Temel GÜRDAL'a; tezimin gelişmesi açısından kıymetli vakitlerini ayırarak önerilerde bulunan Doç. Dr. Furkan BEŞEL'e ve Dr. Öğr. Üyesi İsmail KOÇ'a ve yeri geldiğinde ağabey, yeri geldiğinde bir hoca olarak desteklerini üzerimden esirgemeyen, Doç Dr. Mücahit AYDIN'a, Dr. Öğr. Üyesi Veysel İNAL'a ve Arş. Gör. Abdullah ÖZÇELİK'e teşekkürlerimi sunarım.

Her zaman maddi ve manevi desteğini üzerimden esirgemeyen, başta dedem olmak üzere tüm büyüklerime bu günlere gelebilmemde verdikleri emekler için sonsuz teşekkür ediyorum. Son olarak çalışmamda her zaman bana destek olan, her zaman yanımda hissettiğim ve sabırla çalışmamım bitmesi için desteğini esirgemeyen kıymetli eşime sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

Enes TEKŞAN

25/08/2022

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	iv
TABLO LİSTESİ	v
GRAFİK LİSTESİ	vii
ÖZET	ix
ABSTRACT	x

GİRİŞ	1
--------------------	----------

BİRİNCİ BÖLÜM: VERGİ TEŞVİKLERİ VE TÜRKİYE'DE İHRACAT

İŞLEMLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ İADE SİSTEMİ	6
--	----------

1.1. Vergi Teşviklerinin Amaçları	9
---	---

1.1.1. İhracatta Vergi Teşviklerinin Amacı	11
--	----

1.2. Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası	14
---	----

1.2.1. Mal İhracatı	15
---------------------------	----

1.2.1.1. Gümrük Beyannameli Mal İhracı	16
--	----

1.2.1.2. Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılan Satışlarda KDV İstisnası (Bavul Ticareti).....	20
--	----

1.2.1.3. Mal İhracatında Özellik Arz Eden Durumlar	23
--	----

1.2.2. Hizmet İhracatı	23
------------------------------	----

1.2.3. Roaming Hizmetleri İstisnası	26
---	----

1.2.4. Serbest Bölgelerdeki Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmetler.....	27
--	----

1.2.5. Yolcu Beraberi Eşya İstisnası (Türkiye'de İkamet Etmeyenlere KDV Hesaplanarak Yapılan Satışlar)	28
---	----

1.2.6. Türkiye'de İkamet Etmeyen Taşımacılar ile Fuar, Sergi, Panayır Katılımcılarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna	30
--	----

1.2.7. Yabancı Sinema Yapımcılarına Tanınan İstisna	32
---	----

1.2.8. İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması.....	33
--	----

1.2.9. Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimleri Kapsamında İhraç Edilecek Malların Üretiminde Kullanılan Girdilerin Temininde Tecil-Terkin Uygulaması.....	36
--	----

1.3. Katma Değer Vergisi İhracat İstisnası Esasları	40
---	----

1.3.1. Mahsuben İade.....	40
---------------------------	----

1.3.1.1. Vergi Dairelerince Takip Edilen Alacaklara Mahsup	41
1.3.1.2. İthalatta Uygulanan Vergilere Mahsup.....	42
1.3.1.3. Sosyal Güvenlik Kurumu Prim Borçlarına Mahsup.....	42
1.3.2. Nakden İade.....	42
1.4. Mükelleflerin İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi.....	43
1.4.1. Teminat ve İnceleme Raporu Aranmayan İadeler.....	43
1.4.2. Yeminli Mali Müşavir Raporuyla Yapılan İadeler.....	45
1.4.2.1. Ön Kontrol Raporuna Dayalı KDV İadesi.....	46
1.4.3. Teminat Karşılığı Yapılan İadeler	47
1.4.3.1. Hızlandırılmış İade Sistemi (HİS)	48
1.4.3.2. İndirimli Teminat Uygulama Sistemi (İTUS).....	51
1.4.3.3. Artırımlı Teminat Uygulaması (ATUS)	52
1.4.3.4. Vergi İnceleme Raporu ile İadeler.....	53
İKİNCİ BÖLÜM: YEREL YÖNETİMLER MALİYESİ	55
2.1. Yerel Yönetimlerin Varoluş Nedenleri ve Mali Yapısı.....	55
2.2. Mahalli İdarelerin Varoluş Nedenleri.....	56
2.2.1. Siyasi Nedenler.....	57
2.2.2. Ekonomik Nedenler.....	57
2.2.3. İdari(Hukuki) Nedenler	58
2.3. İdareler Arası Gelir Bölüşümünün Nedenleri.....	58
2.4. İdareler Arası Gelir Bölüşüm Yöntemleri	61
2.4.1. Vergiler Aracılığıyla Gelir Bölüşümü	62
2.4.1.1. Bağımsız Vergileme Yetkisi.....	62
2.4.1.2. Merkezi İdare Vergilerinden Çeşitli Yöntemlerle Pay Verilmesi ...	62
2.4.1.3. Vergi Kaynaklarının Paylaştırılması.....	63
2.4.1.4. Ek Vergi-Ek Oran Yöntemi	63
2.4.2. İdareler Arası Transferler	64
2.4.2.1. Gelir Bölüşümü.....	64
2.4.2.2. Bağış ve Yardımlar	64
2.5. Türkiye’de İdareler Arasında Gelir Bölüşümü	67

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: İHRACATTAN DOĞAN KDV İADELERİNİN GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİNDEN YEREL YÖNETİMLERE AKTARILAN PAYLAR ÜZERİNDEKİ ETKİSİ.....	81
3.1. Türkiye Genelinde 2013-2021 Dönemi İhracat Gerçekleşmeleri.....	81
3.2. Türkiye’de İhracat İstisnası Kapsamında Yapılan KDV İadelerinin İncelemesi	85
3.3. Sakarya İlinde İhracat İstisnası Kapsamında Yapılan KDV İadelerinin İncelemesi	86
3.4. Sakarya İli Vergi Gelirlerinin İncelemesi.....	89
3.5. İller İtibari ile Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin İncelemesi.....	93
3.6. Türkiye’de Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Yerel Yönetimlere Aktarılan Payların İncelemesi.....	108
3.7. Bulgular	117
SONUÇ	118
KAYNAKÇA.....	122
EK	131
ÖZGEÇMİŞ	140

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
ATUS	: Artırımlı Teminat Uygulaması
BKZ	: Bakınız
GBVG	: Genel Bütçe Vergi Gelirleri
GBVGP	: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Payı
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GSYH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GV	: Gelir Vergisi
HİS	: Hızlandırılmış İade Sistemi
HMB	: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı
İTUS	: İndirimli Teminat Uygulaması
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVGUT	: Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KV	: Kurumlar Vergisi
MD	: Madde
RG	: Resmi Gazete
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
VİR	: Vergi İnceleme Raporu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: KDVGUT'ne Göre İhracat İşlemlerinde Mahsuben ve Nakden İade Esasları	44
Tablo 2: 5779 Sayılı ve 6360 Sayılı Kanun ile Yerel Yönetimlere Aktarılabak Genel Bütçe Vergi Gelirleri Paylarındaki Değişiklikler	71
Tablo 3: Büyükşehir Belediyelerinin 2010 ve 2021 Yıllarında Bütçe Gelirleri	75
Tablo 4: Büyükşehir Belediyelerinin 2010 ve 2021 Yıllarında Faiz, Pay ve Ceza Gelirleri	76
Tablo 5: Büyükşehir Belediyelerinin 2010 ve 2021 Yıllarında Kişi ve Kurumlardan Alınan Pay Gelirleri	77
Tablo 6: İl Özel İdareleri 2010 ve 2021 Yıllarında Bütçe Gelirleri	78
Tablo 7: Sakarya İli 2014-2021 Dönemi KDV 11/1-a maddesi Uyarınca Yapılan KDV İadeleri (TL)	87
Tablo 8: Sakarya İli 2010-2021 Dönemi GBVG Tahakkuk Tahsilat Miktarı (Bin TL) (Red ve İadeler Hariç)	96
Tablo 9: Sakarya İli 2010-2021 Dönemi GBVG Tahakkuk Tahsilat Miktarı (Bin TL) (Red ve İadeler Dahil)	97
Tablo 10: Sakarya İli 2010-2021 Dönemi Dâhilde Alınan Katma Değer Vergisi Tahakkuk Tahsilat Miktarı (Bin TL)	103
Tablo 11: İstanbul İli 2010-2021 Dönemi Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi Tahakkuk Tahsilat Miktarı (Bin TL)	104
Tablo 12: Ankara İli 2010-2021 Dönemi Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi Tahakkuk Tahsilat Miktarı (Bin TL)	105
Tablo 13: İzmir İli 2010-2021 Dönemi Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi Tahakkuk Tahsilat Miktarı (Bin TL)	106
Tablo 14: Kocaeli İli 2010-2021 Dönemi Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi Tahakkuk Tahsilat Miktarı (Bin TL)	107
Tablo 15: Türkiye’de 1986-2021 Dönemi Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı Üzerinden Yerel Yönetimlere Aktarılan Payların Dağılımı (Bin TL)	109
Tablo 16: Türkiye’de 2000-2014 Dönemi Büyükşehir Belediyelerinin Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Aldıkları Paylar (Bin TL)	112
Tablo 17: Sakarya Büyükşehir Belediyesi Gelir Gider Dengesi (2015- 2020)(Bin TL)	114

Tablo 18: Sakarya Büyükşehir Belediyesine Merkezi İdareden Aktarılan Paylar (2015-2020) (Bin TL)	114
---	-----

GRAFİK LİSTESİ

Grafik 1: 1996-2020 Dönemi Türkiye’de Toplam İhracat ve Bavul Ticareti	22
Grafik 2: Türkiye’de 2000-2021 Dönemi Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Mahalli İdarelere Aktarılan Pay Yüzdeleri	71
Grafik 3: Mahalli İdarelerin 2010 - 2021 Döneminde Bütçe Gelirleri (%)*	73
Grafik 4: Mahalli İdarelerin 2010 - 2021 Döneminde Faiz, Pay ve Ceza Gelirleri (%)*	74
Grafik 5: Türkiye’de 2013-2021 Döneminde İhracat Gelirleri (Bin \$)	81
Grafik 6: Türkiye’de 2013-2021 Döneminde İllere Göre Yıllık İhracat Sıralaması	82
Grafik 7: 2010-2021 Dönemi Türkiye Genelinde En Çok İhracat Yapan İllerin Vergi Gerçekleşmeleri.....	84
Grafik 8: Türkiye Geneli 2005-2021 Dönemi İhracat İstisnası Kapsamında Dahilde Alınan KDV’den Yapılan Vergi İadeleri (TL).....	86
Grafik 9: Sakarya İlinde 2014-2021 Döneminde Dahilde Alınan KDV Tahakkuk – Tahsilatı ve İhracat İstisnası Kapsamında Yapılan KDV İadeleri (TL).....	88
Grafik 10: Sakarya İli 2021 Yılı Vergi Gelirleri (Bin TL).....	89
Grafik 11: Sakarya ili 2010-2021 Döneminde Gerçekleşen Çeşitli Vergi Tahsilatlarının Toplam Vergi Tahsilatlarına Oranı (%)	91
Grafik 12: Türkiye’de 2010-2021 Döneminde Çeşitli İllerin Dahilde Alınan KDV Tahsilatı (Bin TL).....	92
Grafik 13: Seçilmiş Bazı İllerde 2010-2021 Döneminde Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahakkuk/Tahsilat Oranı (Red ve İadeler Hariç) (%).....	93
Grafik 14: Seçilmiş Bazı İllerde 2010-2021 Döneminde Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahakkuk/Tahsilat Oranı (Red ve İadeler Dahil) (%).....	94
Grafik 15: Seçilmiş Bazı İllerde 2010-2021 Döneminde Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahakkuk/Tahsilat Oranında Oluşan Fark (%)	95
Grafik 16: Sakarya İli 2010-2021 Dönemi GBVG Tahakkuk Tahsilat Miktarı (Bin TL)	98
Grafik 17: İstanbul İli 2010-2021 Dönemi GBVG Tahakkuk Tahsilat Miktarı (Bin TL)	99
Grafik 18: Kocaeli İli 2010-2021 Dönemi GBVG Tahakkuk Tahsilat Miktarı (Bin TL)	100

Grafik 19: Ankara İli 2010-2021 Dönemi GBVG Tahakkuk Tahsilat Miktarı (Bin TL)	
.....	101
Grafik 20: İzmir İli 2010-2021 Dönemi GBVG Tahakkuk Tahsilat Miktarı (Bin TL)	
.....	102

ÖZET

Başlık: Türkiye’de İhracattan Doğan KDV İadelerinin Yerel Yönetimlerin Mali Yapısı Üzerindeki Etkisi: Sakarya Örneği

Yazar: Enes TEKŞAN

Danışman: Prof. Dr. Temel GÜRDAL

Kabul Tarihi:25/08/2022

Sayfa Sayısı: x (Ön Kısım) + 131(Tez) + 9(Ek)

Ülkeler ulusal piyasa ürünlerine, uluslararası piyasada rekabet gücü kazandırmak ve yabancı yatırımcıyı ulusal piyasaya dahil etmek amacıyla, çeşitli teşvik politikaları uygulamaktadır. İhracatın artırılması yönünde uygulanan en önemli teşvik türleri içerisinde ise ihracatta istisnası yer almaktadır. Türkiye’de katma değer vergisi kanunu 11 ve 12. maddeleri çerçevesinde ihracat yapan firmalara alışlarında ödedikleri KDV miktarı nakden veya mahsuben iade edilmektedir.

Yerel kamusal mal ve hizmet sunumunda yer alan yerel yönetimlerin, sundukları kamusal hizmetin finansmanında en önemli mali kaynak merkezi idareden genel bütçe vergi gelirleri üzerinden aktarılan paylardan oluşmaktadır. Türkiye’de yerel yönetimlerin merkezi idareden aldıkları paylar, toplam bütçe gelirlerinin ortalama olarak %60 ile %70’ini oluşturmaktadır. Merkezi idareden aktarılan vergi payları, il genelinde tahsil edilen vergi gelirlerinden yapılan vergi iadeleri düşüldükten sonra kalan net tutar üzerinden yapılmaktadır. Türkiye’de ihracat istisnasını uygulanması ve aynı zamanda net tutar esaslı üzerinden merkezi idareden yerel yönetimlere pay aktarılması, yüksek düzeyde iade miktarına sahip yerel yönetimler açısından mali sorunların oluşmasına neden olmaktadır. Bu çerçevede tez çalışmasında “ ihracattan doğan vergi iadelerinin yerel yönetimlerin mali yapısı üzerindeki etkileri nelerdir? araştırma sorusunun cevabı aranmıştır.

Çalışmada elde edilen en önemli sonuç, ihracat istisnası kapsamında yapılan vergi iadelerinin yerel yönetimlerin mali kaynakları üzerinde doğrudan bir etki oluşturmamasıdır. Ancak beyana dayalı olarak alınan KDV miktarının, diğer vergi gelirlerine nazaran daha yüksek olduğu illerde özellikle Sakarya ilinde, ihracat istisnasına bağlı olarak yapılan vergi iadeleri, net vergi tahsilatı düzeyini düşürmektedir. Net vergi tahsilatında meydana gelen azalma ise merkezi idareden yapılan genel bütçe vergi geliri pay miktarının azalmasına neden olmaktadır. Pay miktarındaki azalmaya bağlı olarak oluşan olumsuzların giderilmesi amacıyla, çalışmanın sonuç kısmında çeşitli politika önerileri sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: İhracat İstisnası, Vergi İadeleri, Yerel Yönetimler, Genel Bütçe Vergi Geliri Payları, Mali Tevzin

ABSTRACT

Title of Thesis: The Effect of Export VAT Refunds on the Financial Structure of Local Governments in Turkey: Sakarya Example

Author of Thesis: Enes TEKŞAN

Supervisor: Prof. Dr. Temel GÜRDAL

Accepted Date: 25/08/2022

Number of Pages: x (Pre Tex) +
131(Main Body) + 9(Addition)

Countries apply various incentive policies in order to bring competitiveness to national market products in the international market and to include foreign investors in the national market. One of the most important types of incentives applied to increase exports is the exception in exports. In Turkey, within the framework of Articles 11 and 12 of the Value Added Tax Law, the amount of VAT they paid on their purchases is refunded to the exporting companies in cash or by deduction.

The most important financial resource for the financing of the public service provided by the local governments, which are involved in the provision of local public goods and services, consists of the shares transferred from the central government over the general budget tax revenues. The shares of local governments from the central government in Turkey constitute 60% to 70% of the total budget revenues. Tax shares transferred from the central administration are made over the net amount remaining after deducting the tax refunds from the tax revenues collected throughout the province. The implementation of the export exemption in Turkey and at the same time transferring shares from the central government to local governments on a net amount basis cause financial problems for local governments with high refund amounts. In this context, in the thesis study, "What are the effects of tax refunds arising from exports on the financial structure of local governments? the answer to the research question was sought.

The most important result obtained in the study is that tax refunds made within the scope of export exemption do not have a direct effect on the financial resources of local governments. However, in provinces where VAT amount based on declaration is higher than other tax revenues, especially in Sakarya province, tax refunds based on export exemption reduce the level of net tax collection. The decrease in net tax collection, on the other hand, causes a decrease in the share of general budget tax revenue from the central government. In order to eliminate the negative effects due to the decrease in the share amount, various policy suggestions are presented in the conclusion part of the study.

Keywords: Export Exemption, Tax Refunds, Local Administrations, General Budget Tax Revenues Shares, Financial Dispatch

GİRİŞ

Küreselleşmenin hızlı artışı ile birlikte ülkeler milli ekonomik üretim faktörlerine uluslararası piyasada etkin bir pazar alanı oluşturma gayreti içerisinde girmektedirler. Milli üretimlerini uluslararası piyasada değer kazandırmak isteyen ülkeler bu çerçevede çeşitli yapısal reformlar yapmak zorundadırlar. Uluslararası piyasa entegre olunması için ise milli üretim kaynakları ve üretilen mallarının, dış piyasada tercih edilebilir olması gerekmektedir. Bu sebepler çerçevesinde ülkeler çeşitli dış ticaret politikaları uygulamaktadırlar. Türkiye’de ise önemli dış ticaret uygulamaları içerisinde Katma Değer Vergisi Kanununda öngörülen ihracat istisnası yer almaktadır. Ulusal piyasa ürünlerinin uluslararası piyasada rekabet gücü kazandırılması, Türkiye’nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalar, Gümrük Birliği üyelikleri, ihracat istisnalarının uygulanmasını gerekli kılan diğer nedenler içerisinde yer almaktadır.

İstisna işleminin temelinde ülkelerin uyguladıkları, kalkınma politikalarının önemi oldukça yüksektir. Türkiye’de kalkınma politikaları çerçevesinde ithal ikameci politikadan, 24 Ocak 1980 sonrasında Ekonomik İstikrar Programları çerçevesinde, liberalizmin güçlenmesi ile ihracatı arttırıcı, ithalatı ise serbestleştirme politikaları uygulamaya konulmuştur. İhracatın artırılması, ulusal ekonomi birimlerine işlerlik kazandırılması amacıyla çeşitli teşvik politikaları uygulamaya konulmuştur. Özellikle 1980 sonrası dönemde ihracatın artırılması yönündeki sanayi hamleleri içerisinde ihracat istisnaları, ön plana çıkmaya başlamıştır.

3065 sayılı katma değer vergisi kanununun 11. ve 12. maddelerinde ihracat işlemlerine ilişkin olarak çeşitli istisna hükümlerine yer verilmiştir. Bu kapsamda mükelleflerin, yurt dışındaki müşteri için yaptıkları mal teslimi ve hizmet ifaları katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Ayrıca belgelendirmek koşulu ile yurt dışında ikamet eden Türk vatandaşları ve yurt dışında yaşayan diğer ülke vatandaşlarının Türkiye’ye gelerek satın aldıkları çeşitli ürünlerde yine katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Öte yandan doğrudan nihai ürün olarak yapılan ihracat işlemlerine ek olarak, ihracat edilmek şartı ile yurt dışından temin edilen çeşitli ürünlerde katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Ayrıca yurt içinde bulunan üreticilerinde desteklenmesi amacıyla tecil terkin uygulaması getirilerek, ulusal piyasa ürünlerine temin amacıyla çeşitli istisnalar uygulamaya konulmuştur.

İhracat istisnasında, mükellefler mal alışlarında yüklendikleri KDV miktarını indirim yöntemi ile giderme imkanına sahiptirler. Ancak her mükellefin yaptığı işlem dolayısıyla yüklendiği KDV miktarını indirim yöntemi ile giderme imkanı bulunmamaktadır. Bu durumda ise Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32. maddesine göre, indirim yöntemi ile giderilmeyen KDV miktarı mükellefe iade edilebileceği öngörülmüştür. Mükelleflerin yüklendikleri KDV miktarını ise mahsuben veya nakden tahsil etme imkanları bulunmaktadır. Nakden veya mahsuben talep edilecek olan iade miktarına ilişkin hükümler 2015 yılında yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde yer alan hükümler çerçevesinde yapılmaktadır.

Akademik yazında genel itibari ile mahalli idareler maliyesi adı altında yapılan incelemelerde, yerel yönetim birimlerinin (il özel idaresi, belediye ve büyükşehir belediyeleri) gelir ve gider kaynakları araştırılmıştır. Türkiye'de yer alan yerel yönetim birimlerin gelir kaynaklarının yaklaşık olarak %55'den fazlasının merkezi idareden yerel yönetimlere yapılan mali transferlerden oluşmaktadır. Görüldüğü gibi yerel idare birimlerinin bütçe gelirleri açısından mali transferler oldukça önemli etkiye sahiptir. Bu sebeple yerel hizmetlerin sunumunda aksaklık yaşanmaması açısından, mali transferler tam ve zamanında yapılmalıdır.

Yukarıda ifade edilen ihracat istisnaları ve mahalli idareler maliyesi çerçevesinde, bu çalışmada “ ihracattan doğan vergi iadelerinin yerel yönetimlerin mali yapısı üzerindeki etkileri nelerdir? araştırma sorusunun cevabı aranmaktadır. Araştırmanın gerekçesi ise 5779 sayılı kanun kapsamında yapılan genel bütçe vergi gelirlerinden mahalli idare birimlerine aktarılacak olan payın belirlenmesinde, o yerdeki genel bütçe tahsilatlarından yapılan vergi iadeleri düşüldükten sonra kalan net tutar esas alınmasıdır.

Çalışma konusu ile ilgili olarak yapılan literatür taramasında önemli nokta tespit edilmiştir. Literatürde yer alan çalışmaları ihracat istisnası ve yerel yönetimler maliyesi konularını araştıran çalışmalar olarak iki kısma ayırmak mümkündür. İhracat istisnaları üzerinde yapılan çalışmaların genel itibari ile istisnaların varlık sebepleri, istisna türleri, iadelere ilişkin esaslar ve uygulamada karşılaşılan sorunlar üzerine incelemelerin yapıldığını söylemek mümkündür. Öte yandan mahalli idareler maliyesi alanında yapılan çalışmalar incelendiğinde ise konular genel itibari ile mali özerklik, mali tevzin ve genel bütçe vergi gelirlerinden yerel idarelere aktarılan paylar üzerine yapılan

incelemelerde, özellikle idareler arası transferler üzerinde şekillendiği görülmektedir. Genel bütçe vergi gelirlerinden yerel idarelere aktarılan paylar üzerine yapılan çalışmalarda transferlerin nitelikleri, zorunlulukları ve Türkiye’de pay aktarımına ilişkin olarak yapılan mevzuat değişikliklerinin incelenmesine yönelik çalışmalar yapıldığını söylemek mümkündür. Literatürde yapılan incelemeler sonucunda özellikle her iki konunun da birleşim noktasını ele alan çalışmanın olmadığı tespit edilmiştir. Çalışmamız nedenler ve sonuçlar çerçevesinde yapılacak incelemeler için önemli bir kaynak sağlama fonksiyonu üstelenerek, literatürde var olan bu duruma ilişkin yazım boşluğunun doldurulmasına katkı sağlanacağı düşünülmektedir.

Araştırmanın Önemi

Dış ticaret açıklarının kapanması, ihracat düzeyinin ithalata yakın veya daha fazla olması tüm ülke ekonomileri tarafından hedeflenmektedir. Aynı zamanda yerel yönetimler de yerel kamusal mal ve hizmet sunumunda eksiklik yaşamamak ve harcamaları ile paralel bir gelir kaynaklarının olmasını hedeflemektedir. Yerel yönetimlerin gelir kaynakları içerisinde merkezi idareden aktarılan paylar ise yerel yönetimlerin bütçeleri açısından yüksek paya sahiptir. Bu durumda merkezi idareden aktarılan pay miktarında sorun yaşanması yerel yönetimlerin bütçelerini olumsuz etkilemektedir.

Sakarya ilinde ise yüksek vergi iadelerine bağlı olarak merkezi idareden aktarılabacak olan pay miktarında azalma meydana gelmesi Sakarya ili açısından mali sorun oluşmasına neden olmaktadır. Sakarya ilinde meydana gelen sorunun çözülmesine yönelik incelemeler ve politika önerileri bakımından çalışma önem arz etmektedir.

Araştırmanın Amacı

Çalışmanın temel amacı, ihracat istisnasına bağlı olarak yapılan vergi iadelerinin merkezi idareden yerel yönetimlere aktarılan ve yerel yönetimlerin mali yapısı üzerinde önemli bir paya sahip olan genel bütçe vergi gelirleri payları üzerindeki etkisini ortaya koymaktır. Belge inceleme yöntemleri kullanılarak, gelir bölüşüm sisteminde ihracat istisnasının olumlu ve olumsuz etkileri ortaya konulması amaçlanmıştır.

Araştırmanın Yöntemi

Nitel araştırma yöntemleri olgusal içerikler çerçevesinde, değişen ve gelişen metotlar ağından oluşmaktadır. Araştırmacı, yürüttüğü çalışmada verileri yapılandırarak, tümevarım yaklaşımı ile hareket ederek sonuca ulaşmaktadır. Bu çerçevede çalışmada nitel analiz teknikleri kullanılmıştır. Çalışmada öncelikli olarak doküman analiz yöntemi uygulanarak, örnek olay yöntemi çerçevesinde yerel nitelikte incelemeler yapılmıştır. Çalışmada doküman analiz yöntemi çerçevesinde, rapor incelemesi, kitap incelemesi ve arşiv dosya taraması yapılarak özgün belgeler üzerinde araştırmalar ve değerlendirmeler yapılmıştır.

Araştırmanın Kısıtlılıkları

Vergi iadeleri ile ilgili olarak, Türkiye geneli üzerinden bir inceleme yapılmasına imkân veren çeşitli verilere ulaşım imkânı bulunmaktadır. Ancak bu çalışmada konunun ayrıntılı olarak incelenmesine imkân verecek düzeyde, iller bazında vergi iade miktarlarına ulaşılamamıştır. Aynı zamanda çeşitli iller itibari ile genel bütçe vergi gelirlerinden mahalli iadelere aktarılan paylara erişim sorunu yaşanmaktadır. Ortaya çıkan bu durum ise çalışmanın en önemli kısıtını oluşturmaktadır.

Araştırmanın Sınırlılıkları

Çalışmada Türkiye geneli ile ilgili olarak yapılan incelemelerde 2000-2021 dönem aralığında meydana gelen gerçekleştirmeler üzerinde incelemeler yapılmıştır. İller bazından vergi gelirleri ile ilgili gerçekleştirmeler 2010-2020 dönem aralığında incelenmiştir. Ancak yerel yönetim birimleri içerisinde yer alan büyükşehir belediyelerinin bütçeleri ile ilgili olarak veri erişim sorunu sebebi ile 2015-2020 dönem aralığında incelemeler yapılmıştır. Çalışmada araştırma sorusunun, il genelinde önemli bir sorun olarak yaşandığı Sakarya ili araştırmada örneklem grubu olarak seçilmiştir.

Araştırmanın Konusu

İhracat istisnası, katma değer vergisinde düzenlenmiş olup, ulusal piyasa ürünlerinin uluslararası piyasada rekabet gücü kazanmasındaki önemli teşvik türleri içerisinde yer almaktadır. İhracat yapılan ürünler için alışlarda ödenen katma değer vergisinin satışlar sırasında alıcıdan tahsil edilmemesi sonucunda alışlarda ödenen vergi miktarı

mükelleflerin üzerinde kalmaktadır. İhracat istisnası ile ilgili olarak düzenlenen kanunlar çerçevesinde yüklenilen vergi miktarı mükellefe iade edilmektedir. Bu durum ile beraber idareler arası transferlerin en önemli kaynağını oluşturan merkezi idareden aktarılan genel bütçe vergi geliri payları ise vergi tahsilatından ilgili mahallinde yapılan vergi iadeleri düşüldükten sonra kalan net tutar üzerinden yapılmaktadır. Çalışmada mevcut durum karşısında ihracat iadelerinin, yerel yönetimlerin mali yapısı üzerindeki etkisi çeşitli kaynak incelemeleri yöntemi ile araştırılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM: VERGİ TEŞVİKLERİ VE TÜRKİYE’DE İHRACAT İŞLEMLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ İADE SİSTEMİ

Uluslararası ticarete konu mal ve hizmetlerin vergilendirilmesinde “varış ülkesinde vergilendirme ilkesi” benimsenmektedir. Varış ülkesinde vergilendirme ilkesinde, ihracat işlemini yapan ülke tarafından ihraç edilecek mal vergiden arındırılmakta ve ürün ithalatı yapan ülke tarafından vergilendirilmektedir. Bu kapsamda ithalatta Katma Değer Vergisi tahsili söz konusu iken, ihracatta ise KDV iadesi söz konusu (Kolçak, 2013, 196–197) olduğunu söylemek mümkündür.

Mükellefler tarafından verginin yüklenilmesi ve indirim konusu yapılamayarak KDV iade talebinde bulunulmasının yasal dayanakları 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı KDV kanununda çeşitli hükümler altında incelenmiştir. 3065 sayılı KDVK’nu madde 32’de tam istisna kapsamında yer alan işlemler, madde 29/2’de indirimli orana tabi işlemler yer almaktadır (Oktar, 2008, 401). Ayrıca KDVK madde 9/1’e bağlı olarak kısmi tevkifat uygulaması sonucunda KDV iadesi, KDVK madde 8/2’ye bağlı olarak fazla ve yersiz ödenen KDV’nin iadesi ve Anayasa’dan kaynaklanan uluslararası anlaşmalara balı KDV iadesi¹, şeklinde diğer iade yöntemlerinden söz etmek mümkündür.

Katma Değer Vergisi Kanununun çeşitli maddelerinde ifade edilen bazı mal teslimi ve hizmet ifalarında vergi alınmamaktadır. Muafiyet ve istisnalar çeklinde oluşan bu sistemde, yüklenilen vergilerin bir kısmı açısından indirim imkanı bulunurken, bir kısmı için ise iade imkanı bulunmaktadır. İade ve indirim imkanı bulunan vergiler tam istisna, iade ve indirim imkanı bulunmayan vergiler ise kısmi istisna kapsamında ele alınmaktadır (Öner, 2020, 240). Tam istisna kapsamında yer alan malların alışları sırasında yüklenilen KDV miktarının, hesaplanan KDV’den indirim yoluyla veya vergi idaresine yapılacak olan başvuru sonucu iade ile giderilme imkanı bulunmaktadır. Kısmi istisna işleminde ise mükelleflerin istisnaya konu işlemleri ile yükledikleri KDV miktarını, indirim veya iade yöntemi ile giderebilme imkanı bulunmamaktadır. Bu durumda yüklenilen KDV miktarı ancak, mükellef olmaları şartı ile Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Matrahında, indirim konusu yapılabilmektedir (Kartalıcı, 2018, 174).

¹ Ayrıntılı bilgiler için bkz: (Oktar, 2015).

3065 sayılı KDVK'nun 32. maddesinde 11, 13.14.15.17/4-s maddelerine atıf yapılarak, ilgili maddelerin tam istisna kapsamında, yer alan işlemler olduğu hükmedilmiştir. Tam istisnaya konu işlemler,

- İhracat İstisnası, (madde 11)
- Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna, (madde 13)
- Transit Taşımacılık İstisnası (madde 14)
- Diplomatik İstisnalar(madde 15)
- Engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları (madde 17/4-s) şeklindedir.

Tam istisna kapsamında satış yapan mükellefler yaptıkları mal teslimi ve hizmet ifası işlemi için KDV hesaplamamaktadırlar. Mükelleflerin alış sırasında ödemiş oldukları KDV miktarı, kanunda belirtilen sürecin tamamlanması sonrasında kendilerine iade edilmektedir (Kalenderoğlu, 2017, 211). Bu istisna işleminde vergi alınmamakta veya alınan ya da hesaplanan vergi miktarının tamamı, mükellefe iade edilmektedir. KDVK'nunda iade mekanizmasıyla vergileme aracılığı ile belirli konu veya alanların teşvik edilerek, desteklenmesi amaçlanmaktadır (Şin, 2016, 210).

Tam istisna kapsamına giren işlemlerde alış ve satışın oluşturduğu her iki aşama KDV'den arındırılmaktadır. Yapılan vergiden arındırma işlemi ile mal alışları sonucunda yüklenilen KDV satıcılar üzerinde kalmamaktadır. Bu duruma bağlı olarak, tam istisnaya konu olan ürünlerde vergi yükü sıfırdır. Tam istisna kapsamında işlem yapılması durumunda, mükellefin alışlarda ödediği KDV'yi mahsup edilmekte, mahsup işleminin yetersiz kaldığı durumlarda, giderilemeyen vergi miktarı vergi idaresince ilgili mükellefe iade edilmektedir (Değirmendereli, 2020, 193).

Kısmi istisna kapsamında yapılan satışlarda², tam istisna kapsamında yapılan satışlarda olduğu gibi mal teslimi ve hizmet ifası işleminde KDV hesaplanmamaktadır. Ancak tam istisna da yüklenilen KDV miktarının mükellefe iade ikanı bulunurken, kısmi istisnada alışlarda ödenen KDV mükellefe iade edilmemektedir. Bu duruma bağlı olarak

² Kısmi istisna işlemleri için bkz: (Kalenderoğlu, 2017, 211-212).

mükellefler alışlarda ödedikleri KDV'leri malın maliyetine ekleyerek veya gider olarak kaydetme imkanı bulunmaktadır (Kalenderoğlu, 2017, 211).

KDV'de ihracat istisnasını ayrıntılı olarak incelemeyen önce, ihracat istisnası uygulamasını gerekli kılan nedenler üzerinde durmakta fayda bulunmaktadır. Türkiye'de ihracatta istisna uygulamasını gerekli kılan nedenleri aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.

- KDV'nin rekabet bozucu etkilerinin ortadan kaldırılması,
- KDV'de Destinasyon Ülkesinin uygulanması,
- Türkiye'nin gümrük birliği kaynaklı sorumlulukları,
- Avrupa Birliğine tam üyelik için vergi uyumlaştırma çalışmaları.

Yukarıda dört madde halinde ifade ettiğimiz ihracat istisnasını gerekli kılan nedenleri kısaca açıklamak konunun anlaşılmasına katkı sağlayacaktır. Ülkeler dolaylı vergileri azaltarak veya ortadan kaldırarak, ulusal piyasa ürünlerini uluslararası piyasada rekabet gücü kazandırmak istemektedir. Birey ise toplam karını maksimum yapacak en düşük fiyattan ürün almak istemektedir. Dolaylı vergiler üzerindeki yükünün az olduğu ülkelerin ürünleri ise global ticarete daha fazla satış alanı bulmaktadır. Bu noktadan hareketle ülkeler ihracat istisnaları gibi uygulamalar geliştirerek, ulusal piyasada yer alan yerli ürünlerinin uluslararası piyasada güç kazanmasına olanak tanımaktadır. Ürünlerin piyasa fiyatları istisnalar sonucunda düşerek, ulusal piyasa ürünlerine uluslararası piyasada vergi oranlarından kaynaklanan rekabet bozucu etkilerden arındırılması sağlanmaktadır (Kara, 2020, 163–164).

Avrupa birliği tarafından 1 Ocak 1996 tarihinde alınan karar ile 1996 yılına kadar varış ülkesinde vergilendirme sisteminin, 1 Ocak 1997 tarihinden itibaren ise kaynak ülkesinde vergilendirme prensibinin uygulanacağı kararları alınmıştır. Ancak üye devletlerden bazılarının karara karşı çıkışı sebebi ile kaynak ülkesinde vergilendirme sistemine geçilememiştir. Varış ülkesinde vergilendirme prensibinin uygulanması, ihracatta rekabet avantajı elde etmeyi amaçlayan ülkeler açısından ihracat istisnasını gerekli kılmaktadır. İhracat istisnası ile varış ülkesinde vergilendirilmesi prensibinin benimsenmesi, ortak pazar anlayışının kurulması için vergi oranlarında uyumlaştırma yapılamaması sonucu ortaya çıkmakta ve Türkiye'de bu yöntemi benimsemektedir

(Saraçoğlu - Ejder, 2016, 67). AB'ye uyum ve Gümrük Birliği süreci Türkiye'nin ihracat istisnası uygulamasını kullanmasını gerekli diğer nedenler içerisindedir.

Kara (2020)'e göre, Türkiye'nin 1996 tarihinden itibaren AB'ye üyelik yolunda son aşama olan Gümrük Birliği aşamasına geçmiştir. Bu kapsamda, birliğe taraf olan devletler gümrük vergileri, diğer çeşitli vergi ve sınırlamalar noktasında ortak hareket etme taahhüdünde bulunmuşlardır. Türkiye'de uygulamaya konulan ihracat istisnası işlemi, doğrudan birliğe taraf olmasının bir sonucu değil, dolaylı olarak rekat edebilme imkanı elde etmeyi amaçlamasının bir sonucudur. Avrupa Birliği kuruluş yıllarından itibaren, topluluğuna üye ülkeler içerisinde ortak pazar kurulmasını amaçlamaktadır. Ancak ortak pazar kurulmasının önündeki en büyük engeller içerisinde ülkelerin vergi yapılarındaki farklılıklar, yer almaktadır. Bu farklılıklar konu ile ilgili önemli adımların atılmasını ve uyumlaştırma çalışmalarını zorunlu hale getirmiştir. Avrupa Birliği tarafından verilen direktifler ile ihraç malları üzerindeki KDV'nin muaf tutulması işlemi de uyumlaştırma çalışmaları içerisinde yer almaktadır.

1.1. Vergi Teşviklerinin Amaçları

Vergi teşvikleri, ekonomide önceden belirlenmiş olan çeşitli sektörlerin vergi yüklerinin azaltılması veya vergi yüklerinin tamamen ortadan kaldırılması şeklindeki uygulamalar olarak tanımlanabilmektedir. Kanuni açıdan vergi teşvikleri ele alındığında, vergi yükümlülüğünün kaldırılması veya hafifletilmesi şeklinde ifade etmek mümkündür (Giray, 2012, 27). Teşvik araçlarının uygulaması ile ilgili olarak vergi uygulamaları üzerinde çeşitli düzenlemeler yapılmaktadır. Devlet açısından kısa dönemde vazgeçilen gelir olarak karşılaşılan vergi teşvikleri, ayrıcalık tanınan sektörlerin istenen seviyelere ulaşmasında bir araç kullanılmaktadır (Acinöroğlu, 2015, 148).

Başta yatırımlar olmak üzere, dolaysız yabancı sermayeyi ulusal piyasa çekme, işsizlikle mücadele, belirli ekonomik faaliyetlerin artışının sağlanması, bölgeler arasındaki kalkınmışlık farkının azaltılması gibi çeşitli vergi teşvik amaçları sıralanabilmektedir (Tekin, 2006, 302). Gelişmiş ülkeler çoğunlukla, gelir vergisi kanunlarına atıf yapan yatırımlar üzerinden teşvik sistemini benimserken, gelişmekte olan ülkelerin ise amacı belirlenmiş ve genel bir teşvik politikası benimsedikleri (Zee et al., 2002, 1498) görülebilmektedir. Gelişmiş ülkelerin teşvik uygulamalarındaki amacı, tam istihdam düzeyinde mevcut ekonomik yapının korunmasını sağlamak ve ihtiyaçlara

uygun yeni kapasite oluşturmaktır. Bu noktada öncelikle rekabet gücünün korunması sağlanarak ile birlikte teknolojik gelişmenin varlığını sürdürmek, sermaye çıkışını engellemek, bölgesel dengesizliklerin önüne geçilmesi vb. şekillerde teşviklerin amaçlarını sıralamak mümkündür. Gelişmekte olan ülkelerin teşvik politikalarının temel amacını ise ekonomik kalkınmanın sağlanması şeklinde ifade etmek mümkündür (Selen, 2011, 52–53).

Genel itibariyle vergi teşviklerinin ekonomik, sosyal, mali, siyasi ve idari amaçlar çerçevesinde toplandığını ifade etmek mümkündür³. Amaçlar açısından ihracat ve yatırım teşviki olarak teşvikleri iki kısma ayırmak mümkündür. Öte yandan araçlar bakımından ise nakdi, vergi, kredi ve regülasyon teşvikleri olarak, teşvik araçlarını ifade etmek mümkündür (Selen, 2011, 62).

Yatırım ve ihracata yönelik vergi teşviklerinin alt bileşenlerini ise aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Giray, 2012, 62–75);

- Yatırım indirimi ve yatırım kredisi
- Hızlandırılmış amortisman
- Vergi erteleme
- Vergi tatili
- İstisna ve muafiyetler
- İndirimler ve giderler,

İstisnalar ve muafiyetler⁴ aracılığı ile yapılan teşvik uygulamaları, üzerinde dikkatli çalışmaların yapılması gereken önemli bir politika aracıdır. Şu kadar ki muafiyet ve istisna sistemlerinin çok sayıda olması bazı koşullar altında, ekonomi üzerinde yatırım dağılım dengesini bozucu etkilerin oluşmasına neden olabilmektedir. Yatırım dengesinin bozulması beraberinde, vergi gelirlerinin olumsuz etkilenmesine neden olmaktadır. Bir diğer yandan vergi teşvikleri, vergi idaresi açısından karmaşık bir vergi yapısı sonucunda, bir uyum sorunu yaşanmasına neden olabilmektedir (Akdoğan Gedik, 2019, 421–422). Yukarıda ifade edilen temel sebepler çerçevesinde vergi teşvik

³ Ayrıntılı bilgi için bkz: (Giray, 2012, 50–55)

uygulamalarına yönelik olarak yapılan istisna ve muafiyet sistemi dikkat ve özenle hazırlanmış bir politika ile yönetilmesi gerekmektedir.

Vergi teşvikleri, vergi matrahının aşındırılması ve belirli sektörleri özendirilmesi sebebi ile ekonomi çevrelerince eleştiri konusu yapılmıştır. Ekonomistler vergi teşviklerinin zararlı etkilerine yönelik olarak yaptıkları eleştiriler karşısında, makroekonomik istikrarı artırması bakımından vergi ve diğer bazı alanlarda yapısal reformların gerekli olduklarını vurgulamaktadırlar. Bu sebepler ile vergiler ve diğer alanlarda yapılacak olan yapısal reformların, rekabet gücünü artırıcı nitelikler taşıması gerekmektedir (Zee vd., 2002, 1498).

Türkiye’de dönemler itibari ile ihracat istisnasına yönelik çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu noktada 01.07.1964 tarih ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ek madde ile düzenleme yapılarak ihracat işlemlerine yönelik düzenlenecek olan kâğıtlardan, kanunda belirtilen hükümler çerçevesinde damga vergisi alınmayacağı hüküm altına alınmıştır. Çalışmanın diğer kısımlarında da üzerinde inceleme yapılan KDVK 11. ve 12. maddelerinde yer alan hükümler, ihracata yönelik uygulamaya konulan en önemli düzenlemeleri oluşturmaktadır. İhracata yönelik yapılan diğer istisna uygulamaları ise gümrük muafiyetleri, ÖTV istisnası, gelir vergisi ve kurumlar vergisinde istisna uygulamaları ve serbest bölgelere yönelik uygulamaya koyulan vergi teşvikleri şeklinde ifade etmek mümkündür (Yayman, 2020, 420–422).

1.1.1. İhracatta Vergi Teşviklerinin Amacı

Küreselleşmenin hızlı artışı, ulusal sınır çizgilerinin ticari alanda, tekrar şekillenmesine neden olmaktadır. Günümüzde ülkeler fiziki sınırlarını korumaya yönelik tedbirleri alırken, ekonomik sınırlarını genişletici politikalar uygulamaya başlamıştır. Ülke ekonomileri, artan teknolojik hareketlilik ve siyasi kararlar ile birlikte iç piyasa hedeflerini korumaya yönelik uygulamalar gerçekleştirirken, gerçekleştirmektedir. Aynı zamanda iç piyasa dinamiklerinin korunması ve ulusal piyasanın uluslararası piyasada işlerlik ve rekabet gücü kazanmasına yönelik birçok ekonomi tedbirleri alınmaktadır. Bu noktadan hareketle çalışmanın bu başlığı altında, ihracattan yola çıkarak ihracat istisnası ile vergi teşvikleri arasında olan bağlantı üzerinde incelemeler yapılacaktır.

⁴ Vergilemede istisna ve muafiyet kavramları için bkz: (Akdoğan, 2019, 159), (Ünsal - Ortaç, 2019, 102–

İhracat kavramsal olarak, ulusal piyasa ürünleri üzerindeki uluslararası piyasaların talebi olarak ifade edilmektedir. Ülkelerin gelir düzeyi, ihraç edilecek mala olan talebin fiyat ve gelir esneklik düzeyleri, malın uluslararası piyasalarda geçerli olan fiyatı ve ülkelerin uyguladıkları ticaret politikaları, ülkelerin ihracat dengelerini belirleyen çeşitli faktörler içerisinde yer almaktadır (Yıldırım et al., 2012, 173). Aynı zamanda döviz kuru, alacaklı konumda olan dış piyasadaki tüketicilerin tüketim alışkanlıkları, uluslararası ticaret sınırlamaları, ülkelerin ihracat hacmini belirleyen diğer etkenler olarak ifade etmek mümkündür (Şimşek - Aydın, 2015, 194). Ülke yönetimleri ise çeşitli vergi teşvikleri aracılığı ile ülkelerinin ihracat hacmini arttırmaya yönelik çeşitli uygulamalar geliştirmektedir.

Vergi teşviki aracılığıyla sağlanan ihracat istisnası yönteminde, bazı durumlarda firmaların gelirleri kısmen veya tamamen vergi dışı bırakıldığı gibi bazı durumlarda ise ihraç edilen ürünlerden alınan dolaylı vergilerin, vergi dışı bırakılması şeklinde olmaktadır (Türkay - Ünsal, 2008, 93). Çalışmanın önceki kısımlarında ifade edildiği üzere istisna ve muafiyet sistemleri aracılığı ile ihracata yönelik olarak bir teşvik politikası uygulanmaktadır.

İhracat işlemlerinin istisnaya tabi tutulması, ulusal piyasa ürünlerine ihracat gücü kazandırılarak, uluslararası ticarete rekabet edebilme imkânı elde edilmelerini sağlamaktadır (Şahin, 1965, 105). Uluslararası rekabetin yanında ihracat istisnası ile milletlerarası ticaretin serbestleşmesi durumu da söz konusudur. İade edilecek olan vergi miktarı, ürünlerin üretim maliyetlerinin azalmasını sağlamaktadır. Maliyetlerin azalarak fiyat düzeyinin düşmesi, dış piyasanın ulusal piyasaya olan talebinin artması, firmaların dış pazarda rekabet gücünün artışına katkı sağlamaktadır. Rekabet gücünün artışı ile birlikte vergi iadeleri aracılığı ile ihraç edilecek mallar üzerindeki vergi yükünün azaltılması, arzı etkileyerek ürünlerin üretiminin artışına katkı sağlayacaktır. Vergi yükünün iade mekanizması ile azaltılması ve iade sürecinin nicelik ve nitelik bakımından geliştirilmesi, atıl konumda yer alan istihdamın üretim sürecine sokulması sonucunda, milli gelir düzeyinde de artış yaşanmasına katkı sağlayacaktır (Aygün, 1964, 144).

103), (Kalenderoğlu, 2017, 138).

İhracat teşvikleri, hükümetler tarafından firma veya endüstrilere rekabet gücü kazandırıcı birer yardım türüdür (Yayman, 2020, 414). Ayrıca ihracat ürünleri üzerinden KDV ve diğer dolaylı vergilerin alınmayarak istisnaya tabi tutulması, ihracat firmaları açısından sonraki dönemlerde kullanılacak bir sermaye desteği niteli oluşturmaktadır. İhracat teşvikleri üretici ve ihracatçı firma açısından benzer nitelikte etkilere sahiptir. İhracat teşvikleri, ihracat ürünlerini üreten firma açısından daha fazla üretimi, ihracat işlemini gerçekleştiren firma açısından ise daha fazla ihraç yapma isteği gibi benzer etkiler ortaya çıkarmaktadır (Türkay - Ünsal, 2008, 92–93).

İhracata vergi istisnası uygulamasının bir diğer gerekçesi de uluslararası anlaşmalar gereğince varış ülkesinde vergilendirme prensibinin de ihracat istisnaları uygulamasında etkisi bulunmaktadır. Varış ülkesinde vergilendirme sisteminde, ihracat ürünü üretildiği ülke yerine, tüketiminin gerçekleştiği ülkede vergiye tabi tutulmaktadır. Bu duruma bağlı olarak yine yukarıda ifade edildiği ihracat yapan firmaların mal alışları esnasında ödedikleri vergi miktarını satış esnasında tüketiciye yansıtamamaktadır. Vergi yansımaları işleminin gerçekleşmemesi durumuna bağlı olarak, giderilemeyen vergi miktarı mahsuben veya nakden iade yöntemi ile giderilmektedir.

Vergi iadesi ekonomik, sosyal, idari nedenler ve vergilemede adalet anlayışı çerçevesinde, mükelleflerden önceden tahsil edilen vergilerin kısmen veya tamamen kendisine geri verilmesi şeklinde ifade edilebilmektedir. Vergi iade uygulamaları idari ve sosyal nedenler çerçevesinde, otokontrolü sağlamak, ekonomik nedenler ve gelir transferi sağlanması amacıyla özendirme politikaları çerçevesinde yapılmaktadır (Akdoğan, 2019, 179).

Türkiye’de ihracata yönelik vergisel teşvikler için yapılan ilk adım birinci beş yıllık kalkınma planı ile atılmıştır. Birinci beş yıllık kalkınma planının “Kamu Gelirleri Reformları” başlığı altında alınacak olan çeşitli tedbirlere yer verilmiştir. Bu kapsamda ihracata yönelik olarak, öncelikle ihraç edilen sanayi ürünleri üzerindeki istihsal ve benzeri vergi külfetlerinin iadesinin alınacağı, geçici ithalat rejimine ilişkin elverişli hale getirilmesi için çalışmalar yapılacağı, alınacak tedbirler içerisinde ifade edilmiştir (Devlet Planlama Teşkilatı, 1963, 484). Türkiye’de ihracata ilişkin olarak ilk iade

işlemleri⁵ 1963 yılından itibaren uygulamaya koyulmuş olup, ihracatta vergi iadesi uygulamasıyla ihracatın teşvikinin sağlanması amaçlanmıştır (İncekara, 2011, 308).

1.2. Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası

Katma Değer Vergisi istisnası, ihracata konu mal teslimi ve hizmet ifalarının özellikleri sebebi ile KDV hesaplanamaması ve bu durum sonucunda KDV'nin tahsil edilememesi esasına dayanmaktadır (Arslan, 2012, 444). Mal teslimi veya hizmet ifalarının özelliklerinden kasıt mal teslimi veya hizmetin ifasının yapıldığı kişilerdir (Özkara, 2004, 142). Milli sanayinin gelişmesinde, ulusal talep piyasası yeterli görülmemektedir. Milli ekonomi tarafından üretilen malların, ulusal piyasa sınırlarını aşarak dış piyasada pazar oluşturması ile milli ekonominin talep yönünden kaynaklı gelişmesine katkı sağlanacaktır (TÜSİAD, 1974, 17). Bu sebeple Türkiye'de ihracatı geliştirmeye yönelik olarak çeşitli uygulamalar geliştirilmiştir.

Küreselleşmenin hız kazandığı 1950 yılı sonrasında, ülkeler doğal sınırlarını aşarak ticari yakınlaşmalara başlamış ve ihracat yüzdesi dünya genelinde hızlı bir artış seyrine girmiştir. Türkiye'de 24 Ocak 1980 yılından itibaren alınan yeni ekonomi kararları çerçevesinde, ithal ikameci politika yerine ihracatı teşvik eden politikalar benimsenmiştir. Alınan kararlar ile Türkiye'de içe dönük bir ikame politikasından, uluslararası piyasalara yönelik, rekabet gücü kazanan ihracat politikaları uygulamaya konulmuştur. Bu politikalara önemli katkı 1995 yılında Dünya Ticaret Örgütüne üyelik ile sağlanmış ve 1996 yılında ise Gümrük Birliği süreci ile önemli adımlar atılmaya başlanılmıştır (Balcılar et al., 2014, 451).

Türkiye'de 1980-1983 dönemleri arasında ihracatta vergi iadesi, ihracat kredileri ve hammadde ithalinde gümrük muafiyetli ham madde ithalatı gibi uygulamalar, önemli politikalar içerisinde yer almıştır. İhracatta vergi iadelerinin oranları 1980-1983 döneminde azaltılmış, maliyeti düşük ihracat kredileri uygulaması kaldırılmıştır. Yeni düzenlemeler ile ihracat istisnası ve kaynak kullanımı destekleme fonu üzerinden ihracatçılara prim ödemesi sistemine geçilmiştir (Can Aktan, 1993, 130–131). Türkiye'de 1980'li yıllarda uygulamaya konulan ihracatta vergi iade sistemi, geniş

⁵ Bahsi geçen iade işlemi 261 sayılı İhracatı Geliştirmek Amacı İle Vergilerle İlgili Olarak Hükümetçe Alınacak Tedbirlere Dair Kanun 05.07.1963 tarihli Resmi Gazete'de Yayınlanmış olup 27.06.1963 tarihinden itibaren uygulamaya koyulmuştur.

tabana yayılan bir yapıya sahip olması özelliği kullanılarak, usulsüz ihracat işlemi yapan birçok ihracatçı tarafından suiistimal edilmiştir. Bazı ihracatçıların haksız yere vergi iadesi almasına bağlı olarak, 1984'den sonra kademeli olarak azaltılmış ve 1989 yılında tamamen uygulamadan kaldırılmıştır (Takım - Ersungur, 2011, 291). Uygulamadan kaldırılan iade sistemi yerine eski dönem uygulamaları içerisinde yer alan düşük maliyetli kredi uygulamasına tekrar başvurulmuştur.

Yürürlükte yer alan 3065 sayılı KDVK'nun 11. ve 12. maddelerinde ihracat istisnası ile ilgili hükümler düzenlenmiştir. Katma Değer Vergisi Kanuna ihracat istisnasının getirilmesinin amacı ihracatın teşvik edilmesidir. İhracat istisnası ile Türkiye'de uygulanmakta olan "varış ülkesinde vergilendirme" ilkesi gereği, ihracat işlemine konu olan mal dolaylı vergilerden arındırılarak, malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı ülkede vergilendirilmektedir. Ancak ihracatçılar mal alışlarında yükledikleri KDV miktarı, kanun kapsamında istisnaya tabi olduğu için satışta alıcıya yansıtamamaktadırlar. Tam istisna ve kısmi istisnalar kullanılarak ihracatçıların ihracat işlemi sonucunda indirim yöntemi ile gideremediği verginin, iade edilmesi sağlanmaktadır (Şenyüz ve diğerleri, 2021, 311-312). Böylece ihracat uygulamaları ile ihracatçılar açısından fayda temin edilerek, ihracatın cazip hale getirilmesi hedeflenmektedir. Amaçlanan hedefler çerçevesinde, uygulamada yer alan ihracat istisnalarına ilişkin çeşitli bilgiler sonraki başlıklarda incelenmiştir. Bu kısımdan elde edilmesi beklenen amaç ihracat istisnalarının türleri hakkında bilgi edinmek ve hangi niteliklerde, ne tür iadelerin talep edilebileceğinin anlaşılmasını sağlamaktadır.

1.2.1. Mal İhracatı

3065 sayılı KDVK'nun 11/1-a maddesinde ihracat teslimlerinin ve hizmet ifalarının KDV'den istisna edileceği hüküm altına alınmıştır. Teslim hizmet ifalarında ihracat işlemlerine bağlı olarak vergilemeye tabi tutulması temelde bir zorunluluk olarak ifade etmek mümkündür. Şu kadarki yerli ürünlerin ihracında KDV dahil edilmesi durumunda firmalar uluslararası piyasaya yüksek fiyattan dahil olacaktır. Ancak ihraç malından KDV alınmaması, malın daha düşük bir fiyattan uluslararası piyasaya dahil olmasını sağlayacaktır. Böylelikle milli ürünlere uluslararası piyasada rekabet edebilme imkânı sağlanmış olacaktır. İhracat istisnaları içerisinde yer alan mal ihracatı işlemi,

gümrük beyannameli mal ihracatı ve Türkiye’de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlar olmak üzere iki kısımda ilgili kanun ve tebliğlerde düzenlenmiştir.

1.2.1.1. Gümrük Beyannameli Mal İhracı

3065 sayılı KDVK’nun 12. maddesine göre bir teslim işleminin, ihracat teslimi kapsamına dahil edilebilmesi için ilgili maddenin a ve b bentlerinde yer alan hükümlerin gerçekleşmesi gerekmektedir. Katma değer vergisi kanununun 12/1-a maddesinde teslimin kime yapılacağına dair hükümler yer almaktadır. Teslimin ihracat teslimi olabilmesi için, teslim işlemi yurtdışında olan bir müşteriye, ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde serbest bölgede yer alan alıcıya yapılmalıdır. Ayrıca 4458 sayılı Gümrük Kanununun 95/1 maddesine göre, ürün faaliyette bulunan bir gümrük satış mağazalarında satılması amacıyla ilgili mağazalara, mağaza depolarına, gümrük antreposunun işletmecisine teslim edilmeli veya yetkili antrepo işletmecisine tevdi edilmesi de teslim hükmünde yer almaktadır.

Teslim işleminin gerçekleşmesi için KDVK 12/1-b maddesinde hangi durumlarda teslimin tamamlanacağına dair hükümlere yer verilmiştir. Teslim işleminin tamamlanması için bahsi geçen konu ile ilgili ürünün Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkarak başka bir ülkeye ulaşması gerekmektedir. Serbest bölgelerdeki alıcılara yapılacak olan teslimlerde ise malın serbest bölgeye ulaşması gerekmektedir. Gümrük Kanunu md.95-1’de yer alan hükümlere göre teslim yapılması durumunda malın, satış işlemi yapacak olan mağazaya, mağaza depolarına ve yetkili gümrük antrepolarından birine ulaşması gerekmektedir. Katma Değer Vergisi Kanununun 12/1-a maddesinde alıcılar yurtdışındaki müşteri, serbest bölgelerdeki alıcılar ve gümrüksüz satış mağazaları olarak tanımlanmıştır. Kanunda alıcıların tam olarak kimler olduğu ifade edilmiş ve bu doğrultuda dolaylı olarak kimlerin mal ihracatına ilişkin istisna kapsamında yer aldığı ifade edilmiş olmaktadır. Alıcıların kanuni tanımlarına ilişkin olarak aşağıda çeşitli açıklamalar yapılmıştır.

3065 sayılı KDVK 12/2 maddesinde yurt dışındaki müşteri kanuni ve iş merkezi, ikameti veya işyeri yurt dışında olan alıcılar ve yurt içinde bulunan bir firmanın, yurt dışında kendi adına faaliyette bulunan şubeleri yurt dışındaki müşteri olarak ifade edilmiştir. Yurt dışındaki müşteri, (26 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği)’de ise *“hizmet sunulan kişinin ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin yurt dışında*

bulunması veya yurt içinde bulunan bir firmanın, yurt dışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şube, acenta, temsilci ve bürosunun olması gerekmektedir” şeklinde ifade edilmiştir. Burada ifade edildiği üzere, Türkiye’de KDV mükellefinin, yurt dışında hizmet veren bir yerleşkesi olması durumunda, yurt dışında vereceği bu hizmetin ifası veya malın teslimi için yurt içinde ödediği vergiyi iade yolu ile geri alma imkanı elde edecektir.

3065 sayılı kanununun 11/1-a maddesinde ifade edilen bir diğer teslim edilen kişi olarak, serbest bölgelerdeki alıcılar yer almaktadır. Serbest bölgelerdeki alıcılar, KDVGUT II/A bölümünde ifade edildiği üzere bu bölgelerde, ticari faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişilerden oluşmaktadır. Bu kapsamda yurt içinde serbest bölgelerde faaliyette bulunan alıcılara yine yurt içinde bulunan firmalar tarafından yapılan teslimler, ihracat istisnasına tabi olmaktadır. Yapılan teslim işlemine ilişkin olarak düzenlenecek olan belgeler, serbest bölgedeki alıcı veya yurt dışındaki bir müşteri adına düzenlenmesi gerekmektedir.

İhracat istisnası kapsamında KDVK 12/1-a maddesinde yer alan son alıcısı olarak gümrük satış mağazaları olarak ifade edilmiştir. Gümrüksüz satış mağazalarına yapılan teslimlerin ihracat istisnası kapsamında yer alabilmesi için ürünlerin, 8.8.2017 tarih ve 30148 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği yer alan ürünler kapsamında olması gerekmektedir. Bu noktada ürünlerin yayımlanan yönetmeliğe uygun olup olmadığının kontrolü mükelleflere aittir (Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği). Alıcılara ilişkin açıklamalardan sonra ihracat istisnasının önemli bir konusunu oluşturan ihracat tarihi ile ilgili olarak çeşitli açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

Mal ihraç işlemi ihracat tarihi, gümrük beyannamesinin kapanma tarihi olarak belirlenmiştir. İstisnanın beyanı ise ilgili gümrük beyannamesini kapsayan vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesi ile yapılmaktadır. Ancak serbest bölgelere yapılan ihracat işlemlerinde mal teslim işlemi gerçekleşmesine rağmen, gümrük beyannamesi düzenlenememektedir. Bu durumda, ürünün serbest bölgeye ulaştığı tarih, ihracat tarihi olarak dikkate alınmaktadır. Ürünlerin serbest bölgeye giriş işleminin yapılması sonucunda, yetkili idare tarafından onaylanan Serbest Bölge İşlem Formu’nun düzenlendiği tarih, ihracat tarihi olarak dikkate alınmaktadır. Gümrüksüz

satış mağazalarına veya bu mağazalara ait depolara yapılan, teslim işlemi ile birlikte düzenlenen antrepo beyannamesinin, yetkili olan gümrük idaresi tarafından onaylandığı tarih, ihracat tarihi olarak kabul edilmektedir (Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği).

Katma değer vergisi kanunu 12. maddesinin b bendinde *“bir dış ülkeye vasıl olma”* ifadesi yer almaktadır. Bu ifade ile vergiye tabi malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgelerinden geçmesi anlaşılmaktadır. Malın gümrük bölgesinden geçtiği tarih, ihracat tarihi olarak kabul edilmektedir (Yavaşoğlu, 2012, 211). Bu tarihte gümrük idaresi tarafından, “Gümrük Beyannamesi” tescil edilmektedir. Tescil işleminin yapıldığı tarihe isabet eden vergilendirme dönemi, ihracat işlemine ilişkin iade işlemine esas teşkil eden vergilendirme dönemini oluşturmaktadır (Şenyüz et al., 2021, 312).

İhracat işlemine konu olan mal üzerinden doğrudan KDV alınmamaktadır. Ancak ihracat işlemine konu edinilen malın üretimini gerçekleştiren imalatçı firma, alışlarında belirli bir oranda KDV yüklenmek durumundadır. Bu durumda imalatçı veya ihracatçı firma tarafından, hammadde gibi girdiler dolayısıyla ödenmiş olunan KDV miktarı, ihracat işleminin gerçekleşmesinden sonra, imalat işlemini yapan ya da ihracat işlemini yapan firmaya iade edilmektedir (Atayeter - Erol, 2011, 20). Ayrıca uluslararası taşımacılık faaliyetinde bulunan deniz ve hava taşıtlarına yapılan akaryakıt başta olmak üzere çeşitli kumanya ve teknik malzemelerin teslimi ihracat istisnası kapsamında yer almaktadır. Yine uluslararası taşımacılık faaliyetinde bulunan yerli gemi ve uçaklara yapılan yukarıda ifade edilen malların teslim edilmesi, KDV ihracatı kapsamında yer almaktadır. Ancak burada dikkat edilmesi gereken nokta uluslararası taşımacılık yapan yerli gemi ve uçakların tamamı istisna kapsamına dahil edilmediğidir. Yerli gemi ve uçaklara yapılan teslimlerin istisna kapsamına dahil edilebilmesi için yerli firmanın yurt dışında faaliyette bulunan bir şubesi gibi olunması gerekmektedir. Katma Değer Vergisi istisnasına ilişkin olarak talep edilecek olan iade beyanında, mükellefler gümrük beyannamesi ve satış faturalarını, taraflarınca hazırlayacakları bir dilekçe ile vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir (Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği).

Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgelerinden çıkarak ihraç edilen malların geri gelmesi söz konusu olabilmektedir. Geri gelen mallar ile ilgili ihracat istisnası veya ithalat istisnası şeklinde iki durum ortaya çıkmaktadır. Mükellefler ihracat istisnasından

yararlanmak istemeleri durumunda, geri gelen eşya normal bir ithalat işlemi olarak dikkate alınarak işlem yapılmaktadır. Ancak mükellef geri gelen eşya ile ilgili olarak mükellefler ithalat istisnasından yararlanabilmektedir. Ancak bu durumda ihraç edilen mal, KDVK madde 16'ya göre 27.10.1999 tarih ve 4458 sayılı Gümrük Kanun⁶unun 168. 169. ve 170. maddelerinde yer alan hükümlere uygun olarak, geri gelmesi gerekmektedir. Kanunda ifade edilen hükümlere uygun olarak geri gelen eşya ile ilgili olarak, mükellefler ihracat işlemine bağlı olarak nakden veya mahsuben aldıkları KDV iade bedellerini gümrük idaresine yatırarak veya teminat göstererek ithalat istisnasından faydalanabilmektedirler. Ancak iade işleminin yapılmaması veya teminat gösterilmemesi durumunda, ilk işlem kesin ihracat olarak kabul edilecek ve geri gelen mallar için KDV ödenecektir⁷(Başyurt vd., 2015, 351).

Katma değer vergisi genel uygulama tebliğine göre, mal ihracatına ilişkin istisna belgesinin tevsiki halinde, mükellefler yüklendikleri KDV bedellerini mahsuben veya nakden talep etme hakları bulunmaktadır. Mükellefler tarafından mahsuben iade talep edilmesi durumunda miktarına bakılmaksızın iade talepleri yerine getirilmektedir. Ancak mükelleflerin iade bedellerini nakden talep etmeleri durumunda, 10.000 TL'ye kadar olan iade bedelleri, istisna kapsamında talep edilen belgelerin ve dilekçenin bildirilmesinin ardından iade edilmektedir. Öte yandan mükelleflerin nakden iade bedellerinin 10.000 TL'nin üzerinde olması durumunda, 10.000 TL'yi aşan kısım için VİR, YMM raporları sonucunda nakden iade işlemi yapılmaktadır. Ayrıca teminat gösterilmek şartıyla da 10.000 TL'nin üzerinde nakden iade alınması mümkündür. Ancak teminat VİR, YMM Raporu sonucunda çözülmektedir.

21.04.2022 tarih ve 31816 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 41 Seri No'lu tebliğ ile birlikte ihracatçılar tarafından yapılan mal ihracatında ihracat bedeline göre KDV iade işlemi yapılacağı öngörülmüştür. Hazine ve Maliye Bakanlığına KDVK 32. madde verilen yetki çerçevesinde ihracat bedelinin %10'una kadarının iade edilebileceği öngörülmüştür. Bu kapsamda işlem yapan kişilerin iade bedellerini nakden veya

⁶ 04.11.1999 tarih ve 23866 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁷ Satın alma işlemi sırasında ürünün KDV'nin ödenmesi veya imal edilmesi suretiyle yurtdışına ihraç edilen malların geri gelmesi durumunda KDV'nin nakden veya mahsuben iade alınması, mahsup veya iade işleminin henüz gerçekleşmemiş olması veya yüklenilen vergi miktarının indirilecek KDV hesabı ile girilmesi şeklinde işlemlerin ortaya çıkması mümkündür. Çalışma konusunun çok fazla genişletilmemesi amacı ile ihraç edilen malların geri gelmesi ile ilgili olarak ayrıntılı bilgiler için bkz: KDVGUT II/A/1.1.3. bölümünü inceleyiniz.

mahsuben almaları mümkündür. Mahsuben yapılan KDV iade talepleri, tebliğin ilgili bölümünde yer alan belgelerin ibrazı ile miktar önemsenmeksizin VİR, YMM raporu veya teminat aranmadan yerine getirilir. Mükelleflerin nakden KDV iadesi talep etmeleri durumunda ise 10.000 TL'nin altındaki iade talepleri VİR, YMM raporu veya teminat aranmaksızın yerine getirilir. Aynı zamanda YMM Tam Tasdik Sözleşmesini zamanında düzenleyen mükellefler için sınır 100.000 TL'dir. Öte yandan KDV iade bedeli 10.000 TL'nin veya yukarıdaki şartı sağlayanlar için 100.000 TL'nin üzerinde olması durumunda, yapılacak olan iade işleminde ilgili sınırı aşan kısımların iadesi VİR veya YMM raporu ile yerine getirilir. Teminat gösterilmesi durumunda ise iade talebi yerine getirilir, ancak teminat VİR veya YMM raporu sonucunda çözülür (Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği).

1.2.1.2. Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılan Satışlarda KDV İstisnası (Bavul Ticareti)

Mevzuat kaynaklarında “Türkiye’de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlar” olarak ifade edilen ve literatürde “bavul ticareti” olarak yaygın ismiyle kullanılmaktadır. Bavul ticareti, Türkiye’de yerleşik olmayan yabancı ülke vatandaşlarının yurt içinden satın aldıkları ürünleri, yanlarında getirdikleri çanta veya bavul ile kendi ülkelerine götürdükleri ürünleri kapsayan, ticaret sistemidir (Kurtuldu, 2016, 139). Türkiye’de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışların bavul ticareti olarak adlandırılmasının sebebi, yukarıdaki ifade de yer aldığı gibi yabancı ülke vatandaşlarının veya yurt dışında ikamet eden Türk vatandaşlarının, yurt içinden aldıkları ürünleri, bavullarında veya çantalarında ülke sınırlarının dışına çıkararak, dış piyasada değerlendirmesi işleminden kaynaklanmaktadır.

Bavul ticareti olarak yapılan ihracat işlemlerinde KDV iade usul ve esasları ile ilgili il olarak düzenleme 61 Seri No’lu KDV Genel Tebliğ ile yapılmıştır. 61 Seri No’lu Genel Tebliği ile bavul ticareti, ihracat rejimi kapsamına dahil edilmiştir. Böylelikle geçici kabul ile ithal edilen ürünler üzerindeki vergilerin tecil edilememesi ve ihracatçı firmaların ihracat teşviklerinden yararlanamaması sorunu ortadan kaldırılmıştır (Oktar, 2008, 55). Yapılan çalışmalar ile birlikte bavul ticareti ihracatının teşviki amacıyla 3065 sayılı kanun (11/1-a) maddesi hükümleri çerçevesinde bavul ticareti KDV istisnası kapsamına dahil edilmiştir.

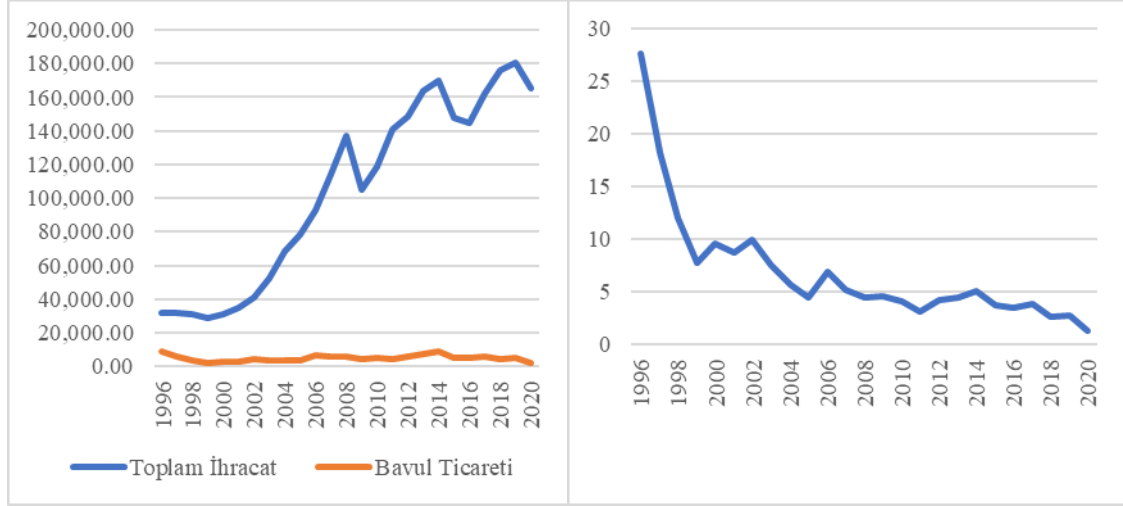
Türkiye’de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satış işlemlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi için öncelikle alıcının;

- Yurt dışında ikamet eden yabancı uyruklu alıcı olması veya
- Yurt dışında ikamet eden ve ikametinin bulunduğu ülkenin resmi makamlarından alınan ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belgeye sahip olan Türk vatandaşları olması gerekmektedir.

Satış işleminin istisna kapsamına dahil edilebilmesi için satış bedelinin 2.000 TL’nin (2022 yılı için) üzerinde olması gerekmektedir. Ayrıca 06.06.2002 tarih ve 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listede yer alan ürünler bu istisna kapsamında yer almamaktadır⁸. Satış işleminin istisnaya tabi olabilmesi için Gelir İdaresi Başkanlığı ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından şekil ve muhtevası belirlenen "*Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılacak Satışlara Ait KDV İhracat İstisnası İzin Belgesi*" bulunan firmalar tarafından satılan ürünlerin alınmış olması gerekmektedir. İstisna izin belgesi alınabilmesi için KDVGUT’ne göre ilgili mükelleflerin öncelikle gerçek usulde KDV mükellefi olmaları ve mükelleflerin haklarında herhangi bir olumsuz rapor düzenlenmemiş olması gerekmektedir.

Bavul ticaretinde, satış işlemi esnasında mükelleflerin KDV hesaplayarak veya KDV hesaplamadan satış yapma imkânı bulunmaktadır. Mükellef tarafından KDV hesaplanmadan satış yapılması durumunda, malın satış işleminin gerçekleştiği ayı takip eden ayın başından itibaren en geç üç ay içerisinde, satılan malın gümrük bölgesinden çıkması gerekmektedir. Gümrük çıkışı ile birlikte düzenlenen ve gümrük yetkilileri tarafından onaylanan özel faturanın bir nüshasının en geç bir ay içerisinde satıcıya ulaşması gerekmektedir. Faturanın satıcıya ulaşması sonrasında istisna kapsamına dahil edilen vergi miktarı, alıcıya iade edilmektedir. Öte yandan istisna izin belgesine sahip mükelleflerin KDVK 11/1-b maddesi uyarınca satış anında KDV hesaplayarak ürünlerini satması durumunda, satış işlemine konu olan malların gümrük bölgesinden çıkış anında alıcının yanında olması zorunluluğu bulunmamaktadır (Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği).

⁸ 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.



Grafik 1(a) (Milyon\$)

Grafik 1(b)* (%)

Grafik 1: 1996-2020 Dönemi Türkiye’de Toplam İhracat ve Bavul Ticareti

Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası, <https://evds2.tcmb.gov.tr/> (Erişim Tarihi 01/11/2021)

* Grafik 1(b) Türkiye’de 1996-2020 dönemi toplam ihracatın bavul ticaretine oranını ifade etmektedir.

Grafik 1: (a)’da 1996 - 2020 döneminde Türkiye’de yapılan toplam ihracat ve bavul ticareti milyon \$ şeklinde ifade edilmiştir. Grafik 1: (a)’ya göre Türkiye’nin ihracat miktarının yıllar itibariyle artış trendini koruduğu görülmektedir. Öte yandan bazı dönemlerde kırılmaların yaşandığı görülmektedir. Kırılma yılları incelendiğinde 2000, 2008, 2016 yıllarının olduğu görülürken, ilgili yılların Türkiye’de ve Dünya’da meydana gelen küresel kriz yıllarının olduğu anlaşılmaktadır. Bavul ticareti alanında yapılan ticari gerçekleştirmelerde aşağı yukarı yönlü kırılmaların çok fazla yaşandığı tespit edilmektedir. Grafik incelendiğinde en düşük bavul ticareti gelirinin 1999 yılında, en yüksek bavul ticareti gelirinin ise 2013 yılında gerçekleştiği tespit edilmektedir.

Yıllar itibariyle bavul ticaretinin gözle görülür bir şekilde azaldığı Grafik 1: (b) yardımı ile tespit edilebilmektedir. Grafik 1: (b)’de görüldüğü üzere 1999 yılında Türkiye’de yapılan toplam ihracatın yaklaşık %25’i bavul ticaretinden oluştuğu görülmektedir. Ancak 2020 yılında ise Türkiye’nin toplam ihracat gelirinin yaklaşık olarak %5’ini bavul ticareti oluşturduğu görülmektedir.

Bavul Ticareti kapsamına ilişkin KDV istisna beyanı, gümrük yetkililerince onaylanmış olan özel faturanın satıcıya ulaştığı tarihin ait olduğu döneme ilişkin olarak düzenlenen KDV beyannamesi ile birlikte ürünleri satan mükellefler tarafından beyan edilir. Vergi iade istemi, KDVGUT’nin ilgili bölümünde yer alan belgelerin tamamlanarak ibraz

edilmesi ile işleme alınmaktadır. Mükellefler vergi iade hakkını mahsuben veya nakden talep etme imkânlarına sahiptirler. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin ilgili bölümünde yer alan belgelerin⁹ tamamlanması koşulu ile mükelleflerin mahsuben iade talepleri VİR, YMM Raporu veya teminat aranmaksızın, iade talepleri yerine getirilir. Mükelleflerin bavul ticareti kapsamında yapılan KDV iadelerine ilişkin nakden iade taleplerinde ise iade bedelinin 10.000 TL'ye kadar olan kısmı için VİR, YMM Raporu veya teminat aranmaksızın vergi iade talepleri yerine getirilir. İhracat istisnasına ilişkin mükelleflerin KDV iade bedeli 10.000 TL'den fazla olması durumunda, belirtilen sınırı aşan kısım için iade talepleri VİR veya YMM Raporu dikkate alınarak, iade talepleri yerine getirilir. Mükelleflerin teminat göstermesi durumunda, iade talepleri yerine getirilir ancak teminat, VİR veya YMM Raporu incelemesi sonucunda çözülür.

1.2.1.3. Mal İhracatında Özellik Arz Eden Durumlar

Mal ihracatı işleminde alınan ürünlere ait bedeller faturalarda döviz olarak gösterilebilir. Faturada gösterilen bedel ile iade yapılacak olan bedelin belirlenmesinde, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih esas alınmaktadır. Bu kapsamda KDVK'nun 26. maddesine göre dövizin Türk Lirasına çevrileceği zaman, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur olarak belirlenmiştir. Mal ihracatına ilişkin olarak vergiyi doğuran olay, KDVGUT'nde malın faturası önceden düzelenmiş olsa da beyanname tarihi, malın gümrük bölgesinden çıkış dönemi olarak ifade edilmiştir. Bu durumda iade yapılacak olan bedel, malın alındığı tarihteki kur üzerinden değil gümrük bölgesinden çıkarıldığı dönemdeki kur üzerinden, Türk Lirasına çevrilerek belirlenmektedir. 3065 Sayılı KDVK'nun (24/c) maddesine göre vade farkı, faiz gibi gelirler ve diğer menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil edilmesi ile satış işlemi konusunda ortaya çıkan fark, istisna kapsamına dahil edilecektir.

1.2.2. Hizmet İhracatı

KDVK'nun 4. maddesinde "*Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir*" şeklinde ifade edilmiştir. Burada teslim ve teslim sayılan

⁹ Mal ihracına ilişkin talep edilen belgeler: "*Standart iade talep dilekçesi, satış faturaları listesi, gümrük beyanamesi veya listesi, ihracatın beyan edildiği döneme ait olan indirilecek KDV listesi, yüklenilen KDV listesi, iadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu*", olarak KDVGUT'nde beyan edilmiştir.

haller ve ithalat işlemi kapsamında yer almayan işlemlerin hizmet işlemi çerçevesinde ele alınması ile kanunun yapısında meydana gelebilecek olan önemli bir boşluğun oluşmasının önüne geçilmiştir (Çımat, 1996, 38). Ayrıca KDVK'nun 4/1. maddesinde işlemler *“bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi,”* şeklinde ifade edilmiştir. Öte yandan KDVK'nun 12/2 maddesine göre, *“hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılması”* ve *“hizmetten yurt dışında faydalanılması”* durumunda yapılan hizmet işlemi ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmektedir

Hizmetin yurt dışındaki müşteriye yapılmış olmasında faydalanma kriteri esas alınarak, işlemin niteliğinin tespiti yapılmaktadır. Faydalanma ölçütü ile birlikte ihracat işlemi ile ithalat işlemi birbirinden arındırılmaktadır. Hizmet işleminin yurt dışında ifa edilmesi veya faydalanılması durumunda, yapılan işlem istisna kapsamına alınmaktadır. Burada hizmetin yapıldığı kişiden ziyade, hizmetten faydalanılan yer olarak kıstas belirlenmiştir (Sürmeneli Sarıgül - Altay Topcu, 2016, 286). Kısaca örneklendirme yolu ile ifade edecek olursak, yurt dışında yer alan bir inşaat firması, Türkiye’de yapacağı inşaat işleri ile ilgili olarak müşteri temin işlemi için bir Türk firmasından danışmanlık hizmeti alması, ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak aynı firma diğer ülkelerde yapacak olduğu inşaat işleri için aynı Türk firmasından alacağı danışmanlık hizmeti, ihracat istisnası kapsamında değerlendirilecektir. Verilen örnekten anlaşılacağı üzere, yapılan hizmet ifasının, KDV istisnasına konu olabilmesi için faydalanılan yerin, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi sınırları dışında olması gerekmektedir. Hizmeti alan kişinin, yabancı uyruklu bir vatandaş olması değil yabancı bir memlekette hizmetten faydalanması, istisnanın tatbikinde esas teşkil etmektedir. Ayrıca Türkiye’den serbest bölgelere yapılan veya yapılacak olan hizmet ifaları, hizmet ihracatı kapsamına dahil edilmemiştir.

Katma değer vergisi genel uygulama tebliğine göre, ihracat istisnasının tevsiki yurt dışındaki bir müşteri adına kesilecek fatura ile yapılmaktadır. Ayrıca istisna tevsik işlemine ilişkin olarak faturaların fotokopileri veya fatura dökümleri, firma yetkililerince onaylanarak verilmektedir. İstisna tevsik işlemi, ilgili dönem beyannamesine eklenecek dilekçe ve ekinde yukarıda ifade edilen belgelerin ibrazı ile yapılmaktadır. 2021 yılına kadar yapılan işlemin ihracat istisnası kapsamında olması

için bedelin Türkiye'ye döviz olarak getirilme zorunluluğu bulunmaktaydı. Ancak KDVGUT'nde 2021 yılında yapılan değişiklik¹⁰ ile bedelin döviz olarak Türkiye'ye getirilme zorunluluğu kaldırılmıştır. Bu durum ile birlikte hizmet ihracatı yapan mükellefler KDVGUT ilgili bölümünde yer alan belgelerin vergi dairesine ibraz etmeleri suretiyle KDV iadesi alabilmektedirler.

Türkiye içerisinde taşıma hakkı olmayan yabancı bayraklı gemilerin tadil, bakım ve oranımı işlemleri KDVGUT'nde hizmet ihracatı kapsamında değerlendirilmiştir. Ancak yüklenilen ve indirim yöntemi kullanılarak giderilemeyen miktarın %50'si doğrudan iade edilmektedir. Kalan kısmın ise bedelin Türkiye'ye gelen döviz miktarı oranında iade edileceği öngörülmüştür (Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği).

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğine göre, hizmet ihracatında iade işleminde KDV iadesi, mahsuben veya nakden iade olarak iki farklı şekilde mükellefler tarafından talep edilmesi mümkündür. Mahsuben talep edilen iade işleminde, ihracat işlemi sonucunda ortaya çıkan ve bedeli 10.000 TL'yi aşmayan KDV iade talepleri, işleminde VİR, YMM Raporu veya teminat aranmaksızın, mükelleflerin KDV iade talebi yerine getirilir. Ancak iade talep edilen bedel 10.000 TL ve üzeri olması durumunda, 10.000 TL'yi aşan kısım için VİR ve YMM tasdik raporuna göre iade işlemi yapılmaktadır. Mahsuben iade talebi için teminat verilmesi durumunda ise VİR ve YMM Raporu dikkate alınarak, mükelleflerin KDV iade talepleri yerine getirilir. İade işlemi sonrasında yapılan VİR ve YMM Raporu sonucunda teminat çözülmektedir. Mükelleflerin KDV iadeleri nakden talep etmeleri durumunda, VİR veya YMM Raporu dikkate alınarak KDV iade talepleri yerine getirilir. Ayrıca teminat gösterilmesi durumunda iade talepleri yerine getirilir ve VİR raporu sonucunda, teminat çözülür.

Yukarıda ifade edilen hizmet ihracatında iade talebine ilişkin bilgilerde dikkat çeken nokta mahsuben iade işleminde ortaya çıkmaktadır. Daha diğer istisna hükümlerinde mükelleflerin mahsuben iade talepleri genel itibari ile miktarına bakılmaksızın ilgili belgelerin ibrazı sonucunda yerine getirilmektedir. Ancak hizmet ihracatı istisnasında mahsuben iade taleplerinde, 10.000 TL'ye kadar olan kısım için VİR, YMM Raporu veya teminat aranmaksızın yerine getirilmekte, 10.000 TL ve üzerinde kalan kısım için

¹⁰ 34 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ başlığı altında 05.02.2021 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

VİR, YMM Raporu veya teminat gösterilmek şartı ile iade işlemi yapılmaktadır. Ayrıca mükelleflerin nakden iade talepleri de miktarına bakılmaksızın VİR, YMM Raporu veya teminat gösterilmek şartı ile çözülmektedir. Bu durumda mükelleflerin veya vergi dairelerinin dikkat etmesi gereken bir iade noktasını oluşturmaktadır. Daha sonraki kısımlarda inceleyeceğimiz üzere benzer bir farklılıkta taşımacılık, sergi, panayır istisnasına ilişkin olarak uygulanmaktadır.

1.2.3. Roaming Hizmetleri İstisnası

3065 sayılı KDVK'nun 11/1-a maddesine göre *“karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen roaming hizmeti”* KDV’den istisnadır. Kanunun ilgili maddesi gereğince haberleşme ve iletişim hizmetlerinin tamamı, roaming¹¹ istisnası kapsamında değerlendirilmektedir (Demiroğlu, 2017:90). Bir diğer ifade ile roaming istisnası, yabancı ülkelerdeki GSM abonesinin Türkiye’ye gelerek cep telefonu kullanmaları durumunda KDV’den istisna edilmesi işlemidir (Özcan, 2012, 114). Ayrıca roaming istisnasında en önemli nokta, roaming hizmetinin karşılıklı olmak şartı ile istisna kapsamına alınmış olmasıdır.

Roaming istisnası, yapılan işlem ile ilgili olarak düzenlenen faturanın ilgili bulunduğu dönemde hazırlanan KDV beyannamesi ile beyan edilmektedir. Mükelleflerin roaming hizmeti kapsamında KDV istisnasından yararlanabilmesi için faturanın yurt dışında olan müşteri adına düzenlenmiş olması gerekmektedir. 3065 sayılı KDVK'nun 11/1-a maddesinde roaming istisnasından yararlanmak isteyen bireylerin, ilgili ülkelerin yetkili makamlarından istisnanın her iki ülkede de karşılıklı olarak yapıldığını gösteren belgeyi almaları ve Türkiye’de yetkili birimlere ibraz etmeleri gerekmektedir. Ancak ibraz işlemi sonrasında yapılacak olan incelemeler sonucunda aksi bir durumun varlığın tespit edilmesi durumunda, ilgili döneme ilişkin olarak hesaplanmamış olan KDV miktarı ve ilgili işleme ilişkin olarak, ceza ve faizleri hesaplanarak mükelleften talep edilmektedir.

Roaming hizmetine ilişkin olarak KDVGUT’nde belirtilen belgelerin düzenlenmesi karşılığında, mükellefler roaming istisnası kapsamında iadelerini mahsuben veya nakden talep edebilmektedirler. Mükelleflerin mahsuben iade talepleri, miktarına bakılmaksızın derhal yerine getirilir. Mükelleflerin roaming hizmetine ilişkin olarak

¹¹ Roaming anlaşmaları ile yurt dışındaki bir ülkeye ait GSM operatörlerinin kullanıcıları, başka bir ülkeye ait olan GSM şebekesini kullanabilmektedirler (Özel - Turan, 2020, 314).

nakden KDV iade taleplerinde konusu 10.000 TL'yi aşmayan iade bedelleri, VİR, YMM Raporu veya teminat aranmaksızın yerine getirilmektedir. Konusu 10.000 TL'yi aşan KDV iadelerinde ise VİR veya YMM Raporu dikkate alınarak, mükelleflerin KDV iade talepleri yerine getirilir. Teminat gösterilmesi durumunda, mükelleflerin KDV iadeleri derhal yerine getirilir ancak VİR veya YMM Raporu sonucunda teminat çözülmektedir.

1.2.4. Serbest Bölgelerdeki Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmetler

Serbest bölgelere ilişkin olarak düzenlenen, 06.06.1985 tarih ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu¹² madde 6'da serbest bölgelerin tanımı yapılmıştır. Kanunun 6. maddesine göre, serbest bölgeler her ne kadar ülke sınırları içerisinde olmuş olsa da ticari açıdan, gümrük rejimine tabi olunmayan bölgeler oldukları ifade edilmiştir. Aynı zamanda ithalat bakımından gümrük rejimi dışında kalmamak suretiyle, kambiyo mevzuatı uygulanmayan ve Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olan yerler olarak ifade edilmiştir. Serbest bölgeler kısaca, gümrük mevzuatına dahil edilmeyen ihracat merkezleri olarak ifade edilmesi mümkündür. İhracat bölgesi olarak değerlendirilen serbest bölgelere, yurt içinden yapılacak olan hizmet alımlarının ihracat istisnası kapsamında dahil olup olmadığı önemli bir soru olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle hizmet ihracatı başlığı altında ifade edildiği gibi yurt içinden serbest bölgelere yapılacak olan hizmet ifalarının tamamının ihracat istisnası kapsamında olmadığı ifadesi tekrardan hatırlanacaktır.

3065 sayılı KDVK 11/1-a maddesinde *“serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler”* KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Serbest bölgelerde yapılan fason hizmetlerin ihracat istisnası kapsamına alınabilmesi için öncelikle ana madde ve malzemenin serbest bölgeden gönderilmesi gerekmektedir. Ayrıca gönderim sonrası ücret karşılığı yapılan fason hizmetin, tekrar serbest bölgeye gelmesi gerekmektedir (Demiroğlu, 2017, 92).

3065 sayılı KDVK 12/3 maddesinde, *“fason hizmetin serbest bölgede faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olması”, “fason hizmetten serbest bölgede faydalanılması gerekmektedir”* hükmüne yer verilmiştir. Yapılan işlemin KDV istisnasına konu

¹² 15.06.1985 tarih ve 18785 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

olabilmesi için, KDVK madde 12/3'te ifade edilen her iki hükmün birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Ayrıca serbest bölgeye yapılan fason hizmet ücret karşılığı yapılması ve ürünün mülkiyet veya tasarruf hakkının fason hizmeti yapan firmaya devrinin söz konusu olmadığı durumlarda yapılan işlem, ihracat istisnası kapsamına dahil edilmektedir. Yapılan fason hizmete ilişkin ana madde ve malzemeler, serbest bölgelerden alınarak bir dış bölgeye vasıl olması gerekmektedir. Yapılan işlem sonrasında, fason hizmeti yapan firma tarafından alınan ürün, tekrar serbest bölgedeki işi yapan firmaya iade etmektedir.

Serbest bölgede yer alan firmalar tarafından yaptırılan fason hizmetler ile ilgili olarak düzenlenen gümrük beyannamesi veya bu beyanname yerine geçen bir belge ve alıcı adına düzenlenen satış faturası dilekçe ekinde tevsik işlemi yapılmaktadır. İstisna işleminin tevsik dönemi, malın işlenerek tekrar serbest bölgeye geldiği döneme ilişkin düzenlenecek olan beyanname verme süresinin ait olduğu dönemde tevsik edilir. İade işleminde, iadeye esas teşkil eden belgelerin tamamlanması ile ilgili birimlere başvurulması mümkündür. Mükelleflerin KDV iadesine ilişkin mahsuben iade talepleri VİR, YMM Raporu veya teminat aranmaksızın, miktarı önemsenmeksizin yerine getirilir. Mükelleflerin nakden KDV iade talepleri ise değeri 10.000 TL'yi aşmayan tutarlar için VİR, YMM Raporu veya teminat aranmaksızın iade talepleri yerine getirilir. Değeri 10.000 TL'yi aşan KDV iade işlemlerinde, 10.000 TL'yi aşan kısmın iadesi için VİR veya YMM Raporu sonuçlarına göre mükelleflerin iade talepleri yerine getirilir. Mükelleflerin teminat göstermesi durumunda, iade talepleri yerine getirilir ancak teminat VİR veya YMM Raporu sonucunda çözülür.

1.2.5. Yolcu Beraberi Eşya İstisnası (Türkiye'de İkamet Etmeyenlere KDV Hesaplanarak Yapılan Satışlar)

Yolcu beraberliği eşya istisnası günümüzde 3065 sayılı KDVK 11/1-b maddesinde düzenlenmiştir. İkameti Türkiye'de bulunmayan yolcuların Türkiye sınırları içerisinde satın aldıkları ürünleri, Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkarmaları durumunda, alışta ödedikleri KDV bedelleri gümrük çıkışında kendilerine iade edilmektedir. Tüketicinin yabancı memleketlerde yapılması, yapılan satın alma işlemi ihracat niteliği taşımaktadır (Oktar, 2008, 65).

Yolcu beraberi eşya istisnası kapsamında firmalar yaptıkları satış işleminde KDV hesaplayarak alıcılardan tahsil etmektedir. Daha sonrasında ise alıcının yurtdışına çıkışı ile birlikte gümrük bölgesinden geçilmesi, malın yurt dışına çıkarılmasından sonra tahsil edilen vergi alıcıya iade edilmektedir (Demiroğlu, 2017, 96). Katma Değer Vergisi kapsamında yolcu beraberi eşya istisnasından yararlanabilmek için Türkiye sınırları dışında bir ikamete sahip olunması gerekmektedir. Öte yandan yurt dışında ikamet eden Türk vatandaşları da istisna kapsamından yararlanabilmektedir. Şu kadar ki yolcu beraberi eşya istisnasından yararlanmak isteyen Türk vatandaşlarının, yabancı memleketlerde ikamet ettiğini ilgili ülkelerin yetkili birimlerinden alçakları ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belgeyi ibraz etmesi gerekmektedir.

Yolcu beraberi eşya istisnası kapsamında satış yapabilecek olan firmaların, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen “İzin Belgesi” nin bulunması ve gerçek usulde KDV mükellefi¹³ olmaları gerekmektedir. Yolcu beraberi eşya istisnası kapsamında KDV istisnasından yararlanılabilmesi için alınan ürünlerin, 4760 Özel Tüketim Vergisi Kanunu ekli I sayılı listede yer alan ürünler haricinde olması gerekmekte ve ürünlerin toplam fatura bedellerinin KDV hariç asgari 100 TL (2022 yılı için) olması gerekmektedir.

71 Seri No.lu KDV Genel Tebliğ¹⁴’e göre doğrudan yabancı ülkelerde ikamet eden bireylerin satın aldıkları her ürün istisna kapsamına dahil edilmemiştir. İstisna kapsamına sadece kişisel kullanım amaçlı satın alınan ürünler istisna kapsamına dahil edilmiştir. Örneğin yurt dışında ikamet eden bir ülke vatandaşının Türkiye’de satın almış olduğu ürünlerden sadece, gümrük bölgesinden çıkış esnasında yanında bulunanları istisna kapsamına dahil edilmiştir. Buradan da anlaşılacağı üzere Türkiye’de satın alarak yine Türkiye sınırları içerisinde tüketilen veya faydalanılan ürünler için ödenen vergi miktarının hiçbir suret ile alıcıya iade edilmesi söz konusu olmamaktadır. Ayrıca ihracat istisnasından faydalanmak isteyen alıcılar satın aldıkları ürünlerini, fatura (görevliler tarafından imzalı olarak) veya benzeri belgelerin düzenlendiği tarihten itibaren üç ay içerisinde yurtdışına çıkarmaları gerekmektedir.

¹³ Gerçek usulde KDV mükellefi için bkz: (Pehlivan, 2020, 405)

¹⁴ 13.11.1998 tarih ve 23522 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Yolcu beraberi eşya istisnası kapsamında alıcıların vergi iadelerini beş farklı yöntemde almaları mümkündür. Bu iade yöntemleri, gümrük çıkış sırasında banka şubesinden alınması, malın satış anında avans olarak alınması, malın gümrük çıkışı sonrasında iade alınması, verginin elden iadesi ve yetki belgesi bulunan araçlar tarafından iadelerinin alınması şeklinde gerçekleşmektedir¹⁵. İstisna işlemine ilişkin olarak tevsik işlemi alıcı adına düzenlenmiş fatura ve gümrük müdürlüğü tarafından onaylanmış olunan fatura listesi ya da fotokopileri ile yapılmaktadır. Ayrıca iade işleminin aracı firmalar vasıtasıyla yapılması durumunda ise ilgili firmalar tarafından gönderilen icmaller ve ödeme işlemine ait olan belge örnekleriyle birlikte tevsik işleminde yapılmaktadır.

Mükelleflerin iade bedelini mahsuben iade olarak talep etmesi durumunda, mükelleflerin iade talepleri derhal yerine getirilir. Mükelleflerin iade bedelini nakden talep edilmesi halinde, iade bedelinin 10.000 TL altında olması durumunda VİR, YMM Raporu veya teminat aranmaksızın yerine getirilir. Nakden talep edilen iade bedelinin 10.000 TL üzerinde olması durumunda, 10.000 TL'yi aşan kısım için VİR veya YMM tasdik raporu sonucuna göre iade işlemi yapılmaktadır. Nakden iade talebinde bulunan mükelleflerin teminat göstermesi durumunda, KDV iade talepleri yerine getirilirken, teminat VİR veya YMM Raporu sonucunda çözülmektedir. Yolcu beraberi istisnasını diğer ihracat istisnalar karşısındaki en önemli farkı, alıcının mal alış sırasında KDV dahil fiyat ile mal almasıdır.

1.2.6. Türkiye’de İkamet Etmeyen Taşımacılar ile Fuar, Sergi, Panayır Katılımcılarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna

3065 sayılı KDVK'nun (11/1-b) maddesinde *“Türkiye’de ikametgahi, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri katma değer vergisi, karşılıklı olmak kaydıyla iade edilir”* hükmüne yer verilmiştir. Bu istisna kapsamında yararlanacak olan kişilerin KDVGUT’ne göre alıcının Türkiye’de gelir vergisi, kurumlar vergisi veya KDV mükellefiyetinin bulunmasını gerektirecek bir faaliyetinin olmaması gerekmektedir. Öte yandan istisnadan yararlanacak olan kişilerin, kendi ülkelerinde de bu istisnanın

¹⁵ Yolcu beraberi eşya istisnası iade yöntemleri ile ilgili olarak ayrıntılı bilgi için bkz: KDVGUT İstisnalar başlıklı ikinci bölümün 5.6. başlıklı kısmı.

uygulamaya konulmuş olması gerekmektedir. Ayrıca satın alınan mal ve hizmetin bedelinin 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 232 maddesinde yer alan fatura düzenleme sınırını (2022 için 2.000 TL) geçmesi gerekmektedir. İstisna hükümlerinden yararlanabilmek amacıyla bu miktara birden fazla mal ya da hizmetin dahil edilmesi de mümkündür. Taşımacılık faaliyetine ilişkin olarak istisna kapsamına alınan işlemler akaryakıt, yedek parça, otoyol geçiş ücreti, bakım ve tamir giderleri, katılım ve konaklama hizmetleri istisna kapsamına dahil edilmiştir. Ancak, sergi ve panayır istisnasına konu olabilecek olan konaklama hizmeti sadece tanıtım amaçlı olarak katılan kişiler faydalanabilecektir. Örneğin sadece standartları gezmek için fuar, sergi ve panayır faaliyetine ülke dışından katılacak olan yabancı kişilerin konaklamaya ilişkin istisna kapsamına dahil olmamaktadır. Taşımacılık istisnasından yararlanmak isteyen kişilerin iadelerini KDVGUT ilgili kısmında belirtilen evrakların tevsiki halinde, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Boğaziçi Kurumlar Vergi Dairesi Müdürlüğü veya Marmara Kurumlar Vergi Dairesi Müdürlüğüne yapılan başvuru ile gerçekleştirmektedir. Sergi, fuar, panayır katılımcılarının KDV iadesi ise faaliyetin yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından yapılmaktadır.

Yabancı kişi veya firmaların yukarıda ifade edilen istisna hükümlerine ilişkin olarak iade taleplerini vergi dairelerine verecekleri dilekçe ile yapmaları gerekmektedir. Yabancı kişi veya firmaların ilgili ihracat istisnasına ilişkin olarak iade bedellerini ilgili belgeleri, iade formunu¹⁶ ve dilekçeyi vergi dairesine vermesi ile iade tutarını nakden talep etme imkanları bulunmaktadır. Nakden iade talep edilmesi durumunda, iade bedelinin 1.000 TL (2022 yılı için) altında olması durumunda VİR, YMM Raporu veya teminat aranmaksızın iade talepleri yerine getirilmektedir. Ancak iade bedelinin 1.000 TL (2022 yılı için) üzerinde olması durumunda, sınırı aşan kısım için VİR ile yerine getirilir. Teminat gösterilmesi durumunda, iade işlemi yerine getirilir ancak teminat VİR sonucuna göre çözülmektedir.

Yukarıda yer alan ihracat istisnasına ilişkin olarak dikkat çeken nokta iade talebinde ortaya çıkmaktadır. Diğer tüm ihracat istisnalarına ilişkin olarak yapılan iade işlemlerinde mahsuben ya da nakden iade imkanı mevcut olmakla birlikte Türkiye’de ikamet etmeyen taşımacılar ile fuar, sergi, panayır katılımcılarına yapılan teslim ve

¹⁶ İade formu için bkz: KDVGUT Ek:5

hizmetlerde istisna işleminde sadece nakden iade talebi mümkündür. Ayrıca iade işleminde YMM Raporu aranmamaktadır.

1.2.7. Yabancı Sinema Yapımcılarına Tanınan İstisna

3065 Sayılı KDVK'nun (11/1-b) maddesinde yabancı sinema yapımcılarına tanınan istisnalara yer verilmiştir. İstisnadan faydalanılabilecek kişilerin öncelikle Türkiye'de ikametgahı, kanunu ve iş merkezinin bulunmaması ve Türkiye'de gelir vergisi, kurumlar vergisi veya KDV mükellefiyetini gerektirecek herhangi bir faaliyetinin olmaması gerekmektedir. Ayrıca yapımcıların istisnadan yararlanabilmesi için 14/7/2004 tarihli ve 5224 sayılı Sinema Filmlerinin Değerlendirilmesi ve Sınıflandırılması ile Desteklenmesi Hakkında Kanun¹⁷ kapsamında Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından onaylanan çekim izni süresi içerisinde çekimlerini tamamlamaları gerekmektedir (Aykar, 2018, 200). Ürünlerin yurt içinden veya ithalat aracılığı ile temin edilmesi durumunda gümrük makbuzları ve fatura ve benzeri belgeler ile görevlendirilen vergi dairelerine başvurarak iade temin edilebilmektedir. Öte yandan yabancı sinema yapımcılarının, yaptıkları satın alma işleminin istisna kapsamına dahil edilebilmesi için fatura bedelinin 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 232. maddesinde yer alan bedelin (2022 yılı için 2.000 TL) üzerinde olması gerekmektedir. Bu bedelin altında yapılan, satın alma işlemi dolayısıyla ödenen KDV miktarının iade imkanı bulunmamaktadır (Demiroğlu, 2017, 107). Çekim süreci boyunca sinematografik çekimler ile ilgili KDV ödenerek yapılan alım işlemlerine ilişkin iade talebi Türkiye'de görevlendirilen vergi daireleri¹⁸ tarafından, YMM Raporu ile birlikte başvurularak yapılmaktadır. İstisnaya konu ürüne ilişkin işlemin mahiyetinin tespitinde, YMM raporları esas alınmaktadır. Bu sebeple YMM'ler düzenleyecekleri raporlar sonucunda haksız yere vergi iadesine sebebiyet vermeleri durumunda, ödenecek olan vergi miktarından ve kesilecek olan cezalar karşısında, yabancı yapımcı ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar.

¹⁷ 21.07.2004 tarih ve 25529 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

¹⁸ Türkiye'de bu konuda yetkilendirilen görevlendirilen üç vergi dairesi Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, Başkent Vergi Dairesi Müdürlüğü, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Beyoğlu Vergi Dairesi Müdürlüğü, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Konak Vergi Dairesi Müdürlüğü'dür.

1.2.8. İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması

3065 Sayılı KDVK'nun (11/1-c) maddesinde; *“İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur”* hükmüne yer verilmiştir. İmalatçı firmalar tarafından, ihraç kayıtlı olarak ihracatçı firmalara yapılan mal teslimleri aracılı ihracat olarak da ifade edilmektedir (Uysal - İlbeyi, 2007, 105). İhraç kayıtlı satış işleminde asıl mükellef konumunda, malın imalat işini gerçekleştiren taraf bulunurken, başka bir mükellef aracılığı ile malın ihracat işlemi gerçekleşmektedir (Çoban - Öztürk, 2021, 156). İmalatçılar tarafından ihraç edilmek üzere ihracatçılara teslim edilen ürünlerde, KDV hesaplanmamaktadır. Ancak imalatçı firmaların KDV tahsil ederek mal teslimi yapması da mümkündür. Bu noktada 3065 sayılı KDVK'nun 32. maddesine göre yüklenilen vergi miktarı, indirim yolu ile tecil ettirilebilir ya da mükellefe iade olunabilir. İhraç kayıtlı teslimlerde mükellef konumunda yer alan imalatçı firma, ihracatçı firmadan satış işlemine ilişkin KDV tahsilatı yapmayacaktır. Öte yandan tahsil edilmeyen vergi miktarı ilgili dönem beyannamesinde beyan edilmektedir. Beyan edilen vergi miktarı tarh ve tahakkuk ettirilerek, vergi dairesi tarafından tecil edilmektedir (Demiroğlu, 2017, 109). İhraç kayıtlı teslimlerde, imalatçılar tarafından düzenlenen faturada *“3065 sayılı KDV Kanununun 11/1-c maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir”* şerhinin düşürülmesi gerekmektedir. Kanunda ifade edilen şekilde düzenlenen fatura ile birlikte ilgili dönem beyannamesi düzenlenerek beyan edilir ve vergi idaresi tarafından tarh edilen vergi miktarı tecil edilmektedir (Özmen - Tunçez, 2019, 717). İhraç kayıtlı olarak imalatçı firmalar tarafından ihracat firmalarına yapılan teslimlerin, istisna kapsamına dahil olabilmesi için teslim işlemi yapan firmanın *“imalatçı vasfını”*¹⁹ taşıması gerekmektedir.

¹⁹ İmalatçı vasfına sahip olan satıcıların, sanayi siciline kaydı olup, sicil belgesi bulunması gerekmektedir. Gıda Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından verilen çiftçi belgesinin alınmış olması, gıda işletmesi kaydı yapılmış ve işletme onay belgelerinden herhangi birinin alınmış olması gerekmektedir. Üreticinin ilgi meslek odasına kaydının yapılmış olması gerekmektedir. Sanayi Sicil Tebliğinde belirtilen ve ilgili dönem açısından yürürlükte yer alan, işçi sayısına ve araç parkına sahip olunması veya kapasite raporunda yer alan üretim altyapısına sahip olunması gerekmektedir.

Tecil-terkin uygulaması ihracatı teşvik ve uygulama pratikliği sağlama amacıyla uygulamaya konulmuştur. Bu kapsamda ihracatçılar yurt içinden aldıkları ürünler için KDV ödemek zorunda kalmamaktadır. Bu açıdan ihracatçılar için önemli bir finansal fayda elde etmektedirler (Uysal - İlbeyi, 2007, 106). İhraç kayıtlı teslimlerin KDV istisnasına dahil edilmesi ile ihracatçı firma iade alacağını tahsil edeceği süreye kadar olan KDV yükünden arınmış bulunmaktadır. Öte yandan satıcı firma tarafında ise ihracatın gerçekleşmesi sonrasında yapılacak bir KDV indirim uygulaması yerine vade beklemeden vergi yükünden arınmış bulunmaktadır (Yücel, 2015, 58).

İmalatçı firma tarafından ihraç edilmek üzere ihracatçı firmaya teslim edilen ürünlerin, teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içerisinde ihraç edilmesi durumunda, tecil olunan vergi miktarı terkin olunmaktadır. Verilen üç aylık süre içerisinde ihracatın gerçekleşmemesi durumunda, 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 51. maddesi uyarınca, belirtilen gecikme zammı oranında, tecil olunan vergi, gecikme zammı ile birlikte tahsil edilir. Ancak bu süre içerisinde 213 sayılı VUK'unun 13. maddesinde yer alan mücbir sebeplerin varlığı halinde, ihracat işleminin gerçekleştirilmemesi durumunda 6183 sayılı AATUHK'unun 48. maddesi uyarınca ilgili dönem için geçerli olan tecil faizi ile birlikte tecil edilen vergi miktarı tahsil edilir (Yavaşoğlu, 2012, 310). Ancak ihracatçı firma herhangi bir neden çerçevesinde kanuni süreler ve ek süreler içerisinde ihracat işlemini gerçekleştirilmemesi durumunda, yapılan satış işlemi yurt içi satışlar şeklinde hüküm ifade edecektir (Değirmenci, 2019, 228–229).

İhracatçı firmaların kanunda belirtilen üç aylık süre içerisinde ihracat işlemini mücbir sebep veya zor durum sebebi ile gerçekleştirilmemesi durumunda, Vergi Dairesi Başkanlığına veya bağlı oldukları Defterdarlığa üç aylık sürenin bitimini takip eden on beş gün içerisinde, ek ihracat süresi talep edebilmektedir. Gerekli değerlendirmeler ilgili birimler tarafından yapılarak, üç aya kadar ilgili firmaya ihracat süresi verilmesi mümkündür (Çoban - Öztürk, 2021, 159).

Tecil işleminin gerçekleşmesi ve kanunda belirtilen üç aylık süre içerisinde, mücbir sebebin varlığı halinde ihraç edilmeyen ürünler için üç aylık sürenin dolmasından itibaren on beş günlük süre içerisinde tekrar tecil talebinde bulunulması durumunda, üç aya kadar ek süre alınabilir. Ancak bu durumda ise tecil işleminin tekrar yapılması

münasebeti ile 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 48. maddesinde yer alan tecil faizi ile birlikte vergi tahsil edilmektedir (Değirmenci, 2019, 228–229).

İhraç kayıtlı olarak yapılan teslimlerde uygulanan tecil terkin uygulaması ile birlikte ihracatçı firmalar tarafından önce verginin ödenmesi daha sonrasında verginin tekrar kendisine iade edilmesi işlemleri ortadan kaldırılmış olmaktadır. Böylelikle ihracatın desteklenmesi noktasında ihracatçı firmalar, bürokraside yaşanan gecikmeler vb. durumlardan etkilenmeksizin, KDV yüküyle karşı karşıya kalmamaktadırlar (Arslan, 2012, 449).

İmalatçı firmaların ihraç kayıtlı olarak ihracatçı firmalara yaptıkları teslim bağı terkin ve iade işlemi, teslimin yapıldığı tarihte değil ihracat işleminin yapıldığı tarihte gerçekleşmektedir. İhracatın gerçekleşmesi ile birlikte malın ihracatçı firmaya teslim tarihinde düzenlenen, ihraç kayıtlı dönem beyannamesi ile ihracat işlemi mukayese edilerek, KDV iade işlemi yapılmaktadır. Ayrıca imalatçı firmaların ihraç kayıtlı mal istisnasından yararlanabilmesi için teslim konusu ürünün nihai ürün olması gerekmektedir. Ara ürün olarak ihraç kayıtlı ürünlerin, ihraç edilmesi işlemi istisnaya konu olmamaktadır (Uysal - İlbeyi, 2007, 107–108).

İmalatçı firmaların, piyasadan bir kısım mal alarak, kendi ürettikleri ile birlikte ihracatçı firmaya ihraç kayıtlı olarak teslim etmesi durumunda, teslim edilen tüm ürünler istisnaya tabi olmayacaktır. Üretici yani imalatçı konumda yer alan firmanın bizzat kendi ürettiği ürünleri, KDV açısından tecil-terkin uygulamasına konu olabilecektir. (Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği). Öte yandan imalatçı belgesi olan satıcıların belgelerinde yer alan üretim kapasitesine göre malların bir kısmının veya tamamının fason olarak yaptırılması, ihracat kayıtlı tecil-terkin uygulamasına engel teşkil etmemektedir. Bu durumun sebebi ise fason işlerde malın üretiminde belli bir ücrete tabi olmasının ile birlikte üretimin tamamlanmasının ardından, malın tasarruf hakkının veya mülkiyet hakkının fason hizmeti yaptıran firmaya iade edilmesinden kaynaklanmaktadır (Demiroğlu, 2017, 110–111).

İhracatçılar tarafından alışlarda KDV ödensin veya ödenmesin ihraç edilen ürünler, çeşitli sebeplerin varlığı halinde geri gelebilmektedir. Malların geri gelmesi durumunda ihraç kayıtlı mal istisnasından faydalanılmak istenmesi durumunda, ihracatçı firma

tarafından mal alışları sırasında ödenmeyen ve imalatçı firma adına tecil edilen vergi miktarı, ilgili ihracat firması tarafından Gümrük İdaresine ödenmesi gerekmektedir. Ödenen KDV miktarı ise ilgili dönem beyannamesinde indirim konusu yapılabilmektedir. İstisna işlemine ilişkin olarak, ürünlerin ihracat işleminin gerçekleştiği dönemde, tecil edilen KDV terkin edilmektedir. Tecil edilmeyen KDV ise mükellef tarafından iade alınma imkanı bulunmaktadır (Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği). Ayrıca, KDVK madde 16/1-b’de ve Gümrük Yönetmeliği²⁰ madde 451’de atıflar yapılmıştır. İlgili kanun ve yönetmelik maddeleri incelendiğinde, ihracat işleminde istisna hükümlerinden yararlanılarak ihraç edilen ürünlerin, gümrük vergilerine tabi tutulmaksızın serbest dolaşıma geri gelmesi için ihracat istisnası kapsamında yararlanılan hakların, gümrük idarelerine iade edilmesi veya ilgili işlem miktarınca teminat gösterilmesi gerekmektedir.

İhracat işlemine ilişkin olarak tecil-terkin uygulamasının tevsiki KDVGUT II/A-8 başlıklı bölümünde belirtilen belgeler ile yapılmaktadır. İhraç kayıtlı işlemler ile ilgili olarak iade işleminin meydana gelmesi durumunda, mükellefler vergi iade bedellerini mahsuben veya nakden talep edebilir. Mükelleflerin mahsuben iade talepleri miktarına bakılmaksızın doğrudan yerine getirilmektedir. Mükelleflerin nakden iade talep etmeleri durumunda ise 10.000 TL (2022 yılı için) aşmayan iade bedelleri VİR, YMM Raporu veya Teminat aranmaksızın yerine getirilir. İade bedelinin 10.000 TL’nin üzerinde olması durumunda, 10.000 TL’yi aşan kısım VİR, YMM Raporu sonucunda iade işlemi gerçekleştirilmektedir. İade işlemine ilişkin olarak teminat gösterilmesi durumunda iade işlemi gerçekleştirilmekte ve teminat VİR veya YMM Raporu sonucunda çözülmektedir.

1.2.9. Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimleri Kapsamında İhraç Edilecek Malların Üretiminde Kullanılan Girdilerin Temininde Tecil-Terkin Uygulaması

Serbest ticaret sistemini benimseyen ülkeler, uluslararası ticaretin gelişmesi ve kolaylaştırılması maksadı ile birçok teşvik politikası ortaya koymaktadırlar. İhracatın gelişmesine yönelik olarak krediler, devlet yardımları, vergi istisna ve muafiyetleri, sigorta ve garanti programları ve gümrük rejimleri, uygulamaya konulan çeşitli teşvik yöntemlerini oluşturmaktadır. Türkiye’de ise geçici ithalat, hariçte işleme, dahilde

²⁰ 07.10.2009 tarih ve 27369 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

işleme, gümrük kontrolü altında işleme ve antrepo sistemleri, uygulanmakta olan çeşitli gümrük rejimlerini oluşturmaktadır. Türkiye’de uygulamaya konulan dahilde işleme rejimi, en etkili gümrük rejimini oluşturmaktadır (Altuntaş - Altınöz, 2020, 641–642).

Dahilde İşleme Rejimi, ihracatı teşvik amacıyla uygulamaya koyulmuş olup, ithalat yoluyla hammadde temin edilerek, istisna uygulaması ile ihracatı yapılacak olan ürünlerin dış piyasada rekabet gücünün artırılmasını amaçlayan bir uygulamadır. Dahilde İşleme Rejimi kapsamında birçok hammadde, yardımcı madde ithal yolla temin edilmektedir (Atayeter - Erol, 2011, 17). ihraç edilecek olan malların üretim işleminde kullanılacak olan ürünlerin, ithalat aracılığı ile temin edilmesi durumunda ithalat sırasında ödenecek olan verginin ertelenmesi esasına dayanmaktadır (İnanç, 2011, 205).

Dahilde İşleme Rejimi kapsamında ithal edilen mallar gümrük vergilerinden arındırılmaktadır. Öte yandan yurt dışında yer alan müşterilerin, mallarını işlemek amacıyla Türkiye’ye göndermesi durumunda da yine ilgili mallar yurda giriş anında Gümrük Vergilerine tabi tutulmamaktadır (Oktar, 2008, 49). Ayrıca ifade edilmelidir ki bu kapsamda yapılan işlemlerde, ithalat yoluyla girdi temin edilmesi durumunda üretimi yapacak olan firma tarafından devlete ihracat taahhüdünde bulunulması gerekmektedir (Atayeter - Erol, 2011, 17). İhraç edilecek olan ürün ile ilgili olarak ithalat yoluyla temin edilen mamüller için teminat gösterilmesi karşılığında ödenecek vergi miktarı tecil edilebilmektedir. İthal edilen malların kullanılması sonucunda, ortaya çıkan yeni ürünün ihraç edildiğini gösteren belgenin tevsiki ile tecil edilen vergi miktarı terkin edilmekte ve gösterilen teminat çözülmektedir (İnanç, 2011, 205).

Malların yurda girişinde vergiye tabi tutulmaması, yurt içindeki mükellefler açısından haksız rekabet oluşmasına neden olur. Bu noktada 1998 yılında 4369 sayılı kanunun²¹ 62. maddesiyle KDVK’na geçici 17. madde eklenerek Dahilde İşleme Rejimi(DİR) kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak olan malların teslimi ile ilgili olarak bölge, sektör veya mal grupları çerçevesinde düzenleme yapma yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilmiştir (Oktar, 2008, 49). Bakanlar Kurulu ise kendine tanınan bu yetki çerçevesinde 16.04.2001 tarih ve 2001/2325 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yeni bir düzenleme yapmıştır. Yapılan yeni düzenleme ile birlikte, ihraç edilmek üzere imal edilen ürünlerin kullanımı ile ilgili olarak dahilde işleme izin

²¹ 29.07.1998 tarih ve 23417 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

belgesine sahip mükelleflere yapılan teslimler, KDVKK md. 11/1-c yer alan tecil-terkin uygulamasına dahil edilmiştir (Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği).

Dâhilde işleme rejiminin uyulamaya koyulması ile birlikte ulusal piyasa fiyatlarının yüksek düzeyde seyrettiği dönemlerde, ihraç ürünlerine yönelik mamul temininde sorun yaşayan ihracatçıların, uluslararası piyasadan daha uygun maliyetle ile girdi temini yapabilmelerinin önü açılmıştır (Tekin, 2017, 194–195). Ayrıca 2005/8391 sayılı DİR kararının birinci maddesinde, ihracatın hammadde temin edilerek artırılması, ihracatı yapılan ürünlere uluslararası piyasalarda rekabet gücü kazandırılması ile ihracat pazarının geliştirilmesi ve ürünlerin çeşitlendirilmesinin amaçlandığı ifade edilmiştir²². İşletme malzemeleri, ambalaj, mamul, yarı mamul, hammadde, yardımcı madde (Takım - Ersungur, 2011, 292) DİR kapsamındaki ürünler içerisinde yer almaktadır.

4458 sayılı Gümrük Kanunu (108/1) maddesinde, serbest dolaşımda olmayan eşyanın geçici kabul olarak, dahilde işleme rejimi kapsamında ithal edilebileceği öngörülmüştür. Ancak geçici olarak kabul edilen eşyanın, gümrük vergilerinden arındırılmasında, ithal edilen ürün işlenerek ihraç edilmesi ve teminat gösterilmesi gerektiği şartı koyulmuştur. Uygulamada yer alan bu sistem kanunda şartlı muafiyet sistemi olarak ifade edilmektedir.

Uygulamanın şartlı muafiyet sistemi olarak ifade edilmesinin gerekçesi, ihracata yönelik olarak ortaya koyulan şartların yerine getirilmesi sonucunda, gümrük yükümlülüğünün ortadan kalkmasıdır (Selen, 2005, 192). Bu noktada yapılan vergi arındırma işleminde öncelikle vergi teminat karşılığında tecil edilmekte, girdilerin işlenmesi sonrasında yapılan ihracat işleminin tevsiki halinde, tecil edilen vergi miktarı terkin edilerek teminat çözülmektedir (İnanç, 2011, 205).

Gümrük Vergisi Kanunu (108/2) maddesinde ise ithal edilen ürünün işlenerek ihraç edilmesi ve Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkarak sonucunda serbest dolaşıma girmesi sonucunda ithalat vergileri alınmaktadır. Ancak alınan ithalat vergileri DİR kapsamında ilgili kişilere iade edilmektedir. Uygulamada yer alan bu sisteme ise geri ödeme sistemi adı verilmektedir.

²² 25.01.2005 tarih ve 25709 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Şartlı muafiyet sistemi ve geri ödeme sistemleri arasında bulunan farkı inceleyecek olursak, ihracat zorunluluğu temelinde her iki sistemi birbirinden ayırmak mümkündür. Şartlı muafiyet sisteminde, ithal edilen ürün için ihracat taahhüdü verilerek, teminat karşılığı gümrük vergilerinden muafiyet söz konusu olup, ihracat gerçekleşmesinden sonra mükellefe teminatı iade edilmektedir. Ancak geri ödeme sisteminde ise girdi alımlarında bir taahhütte bulunulması söz konusu olmayıp, girdi alımlarında gümrük vergileri mükelleften tahsil edilmekte, ihracat yapılması durumunda mükellefe girdi alımında ödenen vergiler iade edilmektedir. Bu duruma bağlı olarak şartlı muafiyet sisteminde yurt içinde üretim yapıldıktan sonra ulusal piyasada malın satılması söz konusu değildir. Ancak geri ödeme sisteminde alımlarda gümrük vergilerinin ödenmesi sebebi ile üretilen malın ulusal piyasada dolaşıma çıkması mümkün olmaktadır (Tekin, 2017, 199).

Dahilde işleme ve geçici kabul rejim kapsamında ihracat süresi olarak dahilde işleme izin belgesinde belirlenen süreler esas teşkil etmektedir. Belirlenen süreler içerisinde ihracatın gerçekleşmemesi durumunda ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen gecikme faizi ile birlikte verginin aslı tahsil edilmektedir. Bu noktada dikkat edilmesi gereken önemli bir husus ise ihraç kayıtlı olarak imalatçılar tarafından ihracatçılara teslim edilen ürünlere ait verginin, ihracat yapan firmadan tahsil edilmesidir. Her iki konu arasındaki önemli hususlardan biri, süre noktasında ortaya çıkmaktadır. İhraç kayıtlı olarak yapılan mal teslimlerinde ihracat süresi malın ihracatçıya teslimini takip eden aybaşından itibaren üç ay olarak kanunda ifade edilmektedir. Ancak dahilde işleme rejiminde ise ihracatçıya verilen ihracat süresi, dahilde işleme izin belgesinde belirlenmektedir. Son olarak ortaya koyulması gereken husus ise ihracatın zamanında gerçekleşmemesi durumudur. İhraç kayıtlı olarak yapılan teslimlerin zamanında ihraç edilmemesinden kaynaklanan vergi kaybının tahsilinde 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun kapsamında gecikme zammı ile vergi tahsil edilmektedir. Ancak DİR kapsamında, zamanında yapılmayan ihracat nedeni ile yapılan tecil işlemine münhasıran ortaya çıkan vergi kaybı ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında vergi ziyayı ve gecikme faizi ile birlikte verginin tahsil işleminin yapılmasıdır.

Katma değer vergisi genel uygulama tebliğinin (II/A-9) başlıklı bölümü kapsamında kısaca istisnadan yararlanacak olan mükellefler ve istisna kapsamında iade işlemine

ilişkin çeşitli esaslara yer verilmiştir. Dahilde İşleme Rejimi kapsamında faydalanacak olan alıcının, KDV mükellefiyeti bulunmalı ve “Dahilde İşleme İzin Belgesi” sahibi olması gerekmektedir. Ayrıca KDVK’nun geçici 17. maddesi kapsamında tecil-terkin işlemi yapacak olan kişilerin “imalatçı” vasfına haiz olması gerekmektedir.

Dahilde işleme rejimi kapsamında tecil-terkin işlemi yapmak isteyen mükelleflerin tebliğin ilgili bölümünde belirtilen dilekçeleri, belge veya listeleri, YMM raporunu, teslimin yapıldığı döneme ait olan indirilecek KDV listelerini yetkili birimlere beyan etmesi gerekmektedir. İlgili belgelerin beyan edilmesi üzerine mükelleflerin ifade edilen belgeleri ibraz etmeleri durumunda, mahsuben iade talepleri miktarı önemsenmeksizin derhal yerine getirilmektedir. Öte yandan mükelleflerin iade bedellerini nakden talep etmeleri durumunda, iade bedelinin 10.000 TL veya altında olması durumunda VİR, YMM Raporu veya teminat aranmaksızın yerine getirilmektedir. Ancak mükellefin talep ettiği iade bedelinin 10.000 TL’nin üzerinde olması durumunda, 10.000 TL’yi aşan kısım için VİR veya YMM Raporu sonucunda iade işlemi yapılmaktadır. Öte yandan iade işlemine ilişkin olarak teminat gösterilmesi durumunda ise iade işlemi yerine getirilir ancak teminat VİR veya YMM Raporu sonucunda çözülmektedir.

1.3. Katma Değer Vergisi İhracat İstisnası Esasları

İhracat işlemleri sonucunda ortaya çıkan vergi iadeleri, mükelleflerin yazılı talepleri üzerine gerçekleştirilmektedir. Şu kadar ki iade hakkı bulunan bir mükellefin yazılı bir talebi olmaksızın, vergi idaresi tarafından re’sen iade işlemi yapılamaması mümkün değildir (Oktar, 2008, 104). İade işleminin gerçekleştirilebilmesinin ön koşulu, iade talep edecek olan mükellefin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiili ile ilgili doğrudan veya dolaylı olarak ilişkisinin olmaması gerekmektedir (Vural, 2001, 32). Mükelleflerin ihracat istisnası kapsamında işlem yapmaları sonucunda ortaya çıkacak olan iade bedellerini mahsuben veya nakden talep etme imkanları bulunmaktadır (Oktar, 2008, 105).

1.3.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin KDVGUT’ne göre mahsuben iade yöntemini tercih etmeleri durumunda kendisinin veya adi ortaklıklar, kollektif ve komandit şirket(sadece komandite ortak) ortaklıklarında ortaklık payı oranında ortaklarının vergi borçlarına, ithalat işlemlerinden

doğan vergi borçlarına veya Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) prim borçlarına, istisna kapsamındaki KDV iade bedellerini mahsup etme imkânı bulunmaktadır. İstisna kapsamında mahsuben iade talep eden mükelleflerin iadeye ilişkin olarak düzenledikleri belgelerin eksiklik olmaksızın tamamlamaları ve “KDV İadesi Kontrol Raporuna” göre olumsuzluk tespit edilmemesi durumunda, ilgili tutarlar itibariyle mükelleflerin KDV iade talepleri yerine getirilir. Ancak KDV iade işlemine ilişkin olarak, “KDV İadesi Kontrol Raporu”nda olumsuzluk tespit edilmesi durumunda, tespit edilen olumsuzluğun giderilmesi beklenir. Olumsuzluğun giderilmesi ile mükelleflerin mahsuben KDV iade talepleri yerine getirilir.

Mahsuben iade yönteminin yerine getirilmesinde belirlenen herhangi bir alt veya üst limit bulunmamaktadır. Mahsuben iade yönteminde vergi inceleme raporlarına bakılmamakta veya mükelleflerden teminat göstermeleri istenilmemektedir (Oktar, 2008, 105). Ancak yukarıda ifade edilen mahsuben iade işlemlerinde 3065 sayılı KDVK’un 36. maddesi kapsamında, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetki çerçevesinde, “*ÖTV’ye tabi olan malların indirimli oran uygulanmak suretiyle tesliminden kaynaklanan KDV iade alacağıının, bu mallara ilişkin ÖTV borçlarına mahsuben iadesi hariç*”²³ cümlesi KDVGUT (IV/A-2.1.1.) bölümüne eklenmiştir.

Mükelleflerin alacakları vergi iade miktarları ile ilgili olarak bazı hallerde mahsup işlemi sonucunda mükellef nezdinde alacak bakiyesi bulunabilmektedir. Bu durumda mükellefin, kalan miktarı kendi adına veya borçlu olduğu üçüncü kişiler adına nakden iade edilmesini talep etme hakkı bulunmaktadır (Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği). Yukarıda ifade edildiği üzere, çeşitli kamu kurumlarına olan muaccel borçlarına karşılık, mahsup işleminin yapılmasını mümkündür. Bu noktada uygulanan yöntemleri aşığıda yer alan üç başlık halinde sıralamak mümkündür.

1.3.1.1. Vergi Dairelerince Takip Edilen Alacaklara Mahsup

Alacaklı tarafın devlet olması durumunda, vergi dairelerinde takip edilen ve mükelleflerin muaccel durumda olan tüm borçlarına, KDV iadelerini mahsup etme imkanları bulunmaktadır. Mahsup talebine ilişkin olarak, belirtilen bilgi ve belgelerin

²³ 05.02.2021 tarih ve 31386 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

tamamlanması ile birlikte on gün içerisinde, mükelleflerin iade talepleri tamamlanmaktadır (Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği).

1.3.1.2. İthalatta Uygulanan Vergilere Mahsup

Mükelleflerin KDV iadelerini, ithalat esnasında ödedikleri vergilere mahsup etme imkânları bulunmaktadır. Mükellefler vergi iadelerini ithalde ödedikleri vergilere mahsup etmek istemeleri durumunda mahsup işlemi, gümrük idaresinden mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine hitaben yazılacak olan yazı ile yapılmaktadır. İlgili yazı ile ithalat esnasında ödenen vergiler gecikme zammı, faizi ve ceza tutarları, ödemenin yapılacak olduğu muhasebe birimi ve mükellefin hesap numarasına ilişkin bilgilere yer verilmelidir (Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği).

1.3.1.3. Sosyal Güvenlik Kurumu Prim Borçlarına Mahsup

Mükelleflerin vergi iadelerine ilişkin, 31.05.2006 tarih ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu²⁴, nun “Primlerin Ödenmesi” başlıklı 88. maddesinde, mükelleflerin KDV iade alacaklarını Sosyal Güvenlik Kurumu’na olan muaccel prim borçlarına, mahsup edebilecekleri hüküm altına alınmıştır. Aynı zamanda 5510 sayılı kanunun 88. maddesine göre, mükellefin ticari olarak mal veya hizmet satın alma işlemi yaptığı, ortaklık veya iştirak olarak ilişkili olduğu kişilerin prim borçlarını, KDV’ye ilişkin mahsup edilme imkanı bulunmaktadır.

KDV iade alacağı bulunan mükelleflerin SGK’na olan prim borçlarına vergi iadelerinin mahsup edilebilmesi için ise 5510 sayılı kanunun 88/1 maddesinde ifade edilen ödeme sürelerine dikkat etmesi gerekmektedir. İlgili fıkra da hükmedilen süreyi izleyen on beş gün içerisinde, prim borçlarına karşılık yapılacak olan vergi iadesine yönelik mahsup işlemi geçerlilik kazanacaktır. Aksi bir durumun varlığı halinde, mükelleflerin süresinde yapmadıkları bir mahsup işlemi gerçekleşmeyecektir.

1.3.2. Nakden İade

Nakden iade sistemi vergi iade hakkı bulunan mükelleflerin, vergi iadelerini nakit olarak talep ettikleri iade sistemidir. Uygulamada en çok, nakden iade yöntemine başvurulmaktadır. Nakden iade sistemi, teminat ve inceleme raporuna aranmayan

²⁴ 16.06.2006 tarih ve 26200 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

iadeler, YMM raporuyla yapılan iadeler, teminat karşılığında yapılan iadeler, vergi inceleme raporu ile yapılan iadeler, Türkiye’de ikamet etmeyenlere yönelik iadeler (Hayırhoğlu, August 2, 2021, 43), olarak sınıflandırmak mümkündür.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde mükelleflerin nakden veya mahsuben iade taleplerine ilişkin çeşitli hükümler bulunmaktadır. Tebliğin ilgili hükümleri çerçevesinde, mükelleflerin nakden KDV iade taleplerinde 10.000 TL sınırı uygulanmaktadır. Mükelleflerin KDV iade bedelleri 10.000 TL’yi aşmadığı takdirde, KDV iadeleri VİR, YMM Raporu veya teminat gösterilmeksizin yerine getirilebilmektedir. Ancak mükelleflerin, KDV iade bedelleri 10.000 TL’yi geçmesi durumunda, 10.000 TL’yi geçen kısım için VİR veya YMM Raporları incelenerek KDV iadeleri yapılmaktadır (İlgar, 2017, 179). Ayrıca KDV iade bedelinin 10.000 TL geçmesi durumunda teminat gösterilmek şartı ile mükelleflerin vergi iadelerini nakden alma imkanları da bulunmaktadır. Teminat gösterilmesi durumunda, VİR veya YMM Raporu sonucuna bağlı olarak teminat çözülmektedir.

Mükelleflerin belirli sınırların altında kalan KDV iade bedelleri raporlara veya teminata bağlı olmadan doğrudan, yerine getirilmektedir. Burada doğrudan iade taleplerinin yerine getirilerek, mükelleflerin iadelerinde gecikmelerin azaltılması ile birlikte vergi dairesinde çalışan inceleme elemanlarının yüklerinin de azaltılması amaçlanmaktadır. Vergi iade işlemine ilişkin olarak teminat istenmesinin amacı ise belirli hadlerin üzerindeki KDV iade taleplerine ilişkin olarak yapılacak olan vergi incelemesi veya YMM tasdik raporlarının hazırlanmasında meydana gelebilecek gecikmelerden dolayı ortaya çıkabilecek olan maddi kayıpların önüne geçilmesidir (Vural, 2001, 28).

1.4. Mükelleflerin İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

Mükelleflerin yaptıkları ihracat işlemlerine bağlı olarak, iadeleri kanunla önceden belirlenmiş usul hükümleri çerçevesinde yapılmaktadır. Mükelleflerin vergi iadelerine ilişkin taleplerinin yerine getirilme yöntemleri üç alt başlık halinde incelenmesi mümkündür.

1.4.1. Teminat ve İnceleme Raporu Aranmayan İadeler

Teminat veya inceleme raporuna aranmaksızın yapılan iade işlemlerinde, herhangi bir teminat aranmaksızın veya inceleme raporu istenmeksizin, iade işlemi yapılmaktadır.

Aşağıda yer alan Tablo 1’de mükelleflerin vergi iade taleplerinin yerine getirilmesine yönelik yapılan uygulamalar genel itibari ile özetlenerek nakden veya mahsuben talep edilen ve aynı zamanda YMM Raporu, Teminat ve VİR aranıp/aranmayan iadelere ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

Tablo 1: KDVGUT'ne Göre İhracat İşlemlerinde Mahsuben ve Nakden İade Esasları

KDV İade Hakkını Doğuran İşlem	Vergi İnceleme Raporu, YMM Raporu ve Teminat Aranmayan Mahsuben İade Talepleri	Vergi İnceleme Raporu, YMM Raporu, Teminat Aranmayan Nakden İade Talepleri	Vergi İnceleme Raporu, YMM Raporu, Teminat Karşılığı Nakden İade Talepleri
Gümrük Beyannameli Mal İhracı	✓	10.000 TL’yi Aşmayan Kısım	10.000 TL’yi Aşan Kısım
Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılan Satışlar (Bavul Ticareti)	✓	10.000 TL’yi Aşmayan Kısım	10.000 TL’yi Aşan Kısım
Hizmet İhracatı	10.000 TL’yi Aşmayan Kısım	(Nakden İade Talepleri VİR, YMM Raporu veya Teminat Gösterilmesi Gerekmemektedir)	
	10.000 TL’yi Aşan Kısım için VİR, YMM Raporu veya Teminat Gösterilmesi Gerekmemektedir		
Roaming Hizmetleri	✓	10.000 TL’yi Aşmayan Kısım	10.000 TL’yi Aşan Kısım
Serbest Bölgelerdeki Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmetler	✓	10.000 TL’yi Aşmayan Kısım	10.000 TL’yi Aşan Kısım
Yolcu Beraberi Eşya (Türkiye’de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlar)	✓	✓	✓
Türkiye’de İkamet Etmeyen Taşımacılar ile Fuar, Sergi, Panayır Katılımcılarına Yapılan Teslim ve Hizmetler	-	1.000 TL’yi Aşmayan Kısım	1.000 TL’yi Aşan Kısım
Yabancı Sinema Yapımcılarına İlişkin İstisna	-	Miktara Bakılmaksızın YMM Raporu ile	
İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması Temininde Tecil-Terkin	✓	10.000 TL’yi Aşmayan Kısım	10.000 TL’yi Aşan Kısım
Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimleri Kapsamında İhraç Edilecek Malların Üretiminde Kullanılan Girdilerin Temininde Tecil-Terkin Uygulaması	✓	10.000 TL’yi Aşmayan Kısım	10.000 TL’yi Aşan Kısım

Kaynak: Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nden derlenen bilgiler ile hazırlanmıştır.

Tablo 1’de dikkat çeken önemli nokta ihracat işlemlerine ilişkin olarak, mükellefler tarafından yapılan mahsuben iade talepleri, hizmet ihracatında ayrıcalıklı olarak 10.000 TL sınırı bulunmasıdır. Ayrıca Türkiye’de İkamet Etmeyen Taşımacılar ile Fuar, Sergi, Panayır Katılımcılarına Yapılan Teslim ve Hizmetler ile Yabancı Sinema Yapımcılarına İlişkin İstisna işlemlerinde mahsuben iade hakkı bulunmamaktadır. Diğer ihracat işlemlerinde mükelleflerin mahsuben iade talepleri miktarına bakılmaksızın, VİR, YMM Raporu veya teminat aranmaksızın yerine getirilir. Sadece hizmet ihracatı işleminde, mükellefler tarafından yapılan mahsuben iade işleminde, 10.000 TL’yi aşmayan iadeler VİR veya YMM Raporu aranmaksızın yerine getirilmektedir. İade miktarının 10.000 TL’nin üzerinde olması durumunda, 10.000 TL’nin üzerinde kalan kısmın mahsuben iadesinde VİR veya YMM Raporu ile iade işlemi yapılmaktadır. Kısaca örneklendirecek olursak, 12.000 TL KDV iade hakkı bulunan mükellef, KDV iadesini nakden talep etmesi durumunda, 10.000 TL’lik kısım için KDV iade işlemi derhal yerine getirilecektir. Kalan 2.000 TL’lik kısım için ise VİR, YMM Raporu veya teminat gösterilmesi gerekmektedir.

1.4.2. Yeminli Mali Müşavir Raporuyla Yapılan İadeler

Yeminli mali müşavirlerin KDV iadesi ile ilgili ilişkisi, 01.06.1989 tarih ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun da düzenlenmiştir. Ayrıca KDV kanununun 12. maddesinde T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığına iade işlemine ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi, verilmiştir. Verilen yetki kapsamında “YMM’lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik” yayınlanmıştır. Yayınlanan tebliğler ile birlikte, YMM tasdik raporu kapsamında KDV iadesine ilişkin usul esaslar belirlenmektedir.

KDV iade işlemlerinde, YMM tarafından hazırlanan KDV İade Tasdik Raporu çerçevesinde işlemin niteliğinin, gerçek mahiyeti tespit edilmektedir. Yeminli Mali Müşavirler tarafından hazırlanan raporda mükellefler tarafından yapılan işlem ayrıntılı olarak incelenmekte ve iade işleminin konusunu oluşturan KDV iade miktarı hesaplanmaktadır (Usta - Gerekan, 2017, 237–238). Tebliğlerde yer alan süreler içerisinde YMM’ler tarafından düzenlenen tam tasdik sözleşmesinin mevcut olduğu

durumlarda, bavul ticareti ve yolcu beraber eşya ihracatı neticesinde meydana gelen KDV iadeleri, genel tebliğlerde belirlenen iade esasları çerçevesinde gerçekleşmektedir.

Mükellefler tarafından teminat gösterilmesi halinde incelemeye sevk işlemi yapılmaksızın, mükelleflerin iade talepleri yerine getirilir. Teminatın yatırılması ve YMM Raporunun ibraz edilmesi sonrasında, yatırılan teminat mükellefe iade edilir. Mükelleflerin iade tutarlarının kısmen mahsup ve kısmen nakden isteme hakları saklıdır. Bu durumda ise öncelikle mükelleflerin kamuya olan muaccel borçlarına, iade edilecek vergi iadesi miktarı mahsup edilmekte, kalan kısım ise nakden iade edilebilmektedir. Ayrıca tam tasdik sözleşmesi imzalayan mükellefler, önceden belirlenen tutarlara kadar YMM Raporlarıyla, belirlenen sınırların üzerinde iade hakkı oluşan mükellefler KDV iadelerini vergi incelemesi işlemine göre almaktadırlar (Çoban - Öztürk, 2021, 109–110).

1.4.2.1. Ön Kontrol Raporuna Dayalı KDV İadesi

Ön kontrol raporuna dayalı olarak yapılan KDV iade işlemleri ile ilgili açıklamalara, KDVGUT (IV/A-4)²⁵ bölümünde yer verilmiştir. Ön kontrol raporuna bağlı olarak yapılacak iade işlemleri sadece Ocak/2019 tarihi ve sonrasında meydana gelen KDV iadelerini kapsamaktadır. Tebliğin ilgili bölümünde ifade edilen belgelerin vergi dairesine ibrazı sonrasında mükellef ile ilgili olarak KDV İade Risk Analiz Sistemi (KDVİRA) üzerinden rapor oluşturulur. Raporda mükellefler ile ilgili olarak herhangi bir olumsuz oluşmaması durumunda, mükelleflerin vergi iadesinin %50'si, KDV İadesi Ön Kontrol Raporunun oluşmasını takip eden on iş günü içerisinde gerçekleştirilir. Kalan iade kısmı ise vergi dairesi tarafından yapılacak diğer usul ve esasa ilişkin işlemlerin ve YMM KDV İade tasdik raporunun kontrolü sonrasında gerçekleştirilir.

Ön kontrol işlemini uygulamasından yararlanacak olan mükellef şartları tebliğin ilgili bölümünde 4 unsur halinde sıralanmıştır. Tebliğde yer alan 4 şarttan ilki mükelleflerin en az 24 dönem KDV beyannamesi vermiş olmasıdır. Mükelleflerin önceki dönemlerde en az 3 iade talebi sonuçlanmış olmalıdır. Tebliğin bir sonraki kısmında yer alan, mükelleflerin eksiklik ve olumsuzluk durumlarının düzeltilmesine yönelik olarak ifade

²⁵ 20.02.2019 tarih ve 30692 sayılı Resmi Gazete'de 24 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile yayınlanmış ve KDVGUT (IV/A-4) bölümüne işlenmiştir.

edilen kısım çerçevesinde mükelleflerin incelemeye sevk edilmemiş olması gerekmektedir. Son mükellef şartını ifade edecek olursak kendisinin, ortak, ortaklık ve kanuni temsilcilerinin herhangi bir sebep diye özel esaslara tabi olması veya bireysel ya da organize olarak sahte belge düzenleme suçundan incelemeye sevk edilmemiş olması ve bakanlık tarafından riskli iade kapsamında incelemeye sevk edilmemiş olması gerekmektedir.

1.4.3. Teminat Karşılığı Yapılan İadeler

Teminat karşılığında yapılan iade işlemlerinde, mükellefler YMM Raporu ibraz etmeden veya VİR sonucunu beklemeden iadelerini temin edebilmektedirler. Mükelleflerin 10.000 TL'yi aşan vergi iadeleri için, teminat göstererek alışlarda ödedikleri vergilerini iade alabilirler. Yatırılan teminat ise işlem türü çerçevesinde YMM Raporu veya VİR sonucunda çözülmektedir. Vergi iadelerine ilişkin olarak gösterilebilecek teminat türleri 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un²⁶ teminat ve değerler başlığını taşıyan 10. maddesinde sıralanmıştır. Teminat yatırılmasına ilişkin usuller maddeler halinde aşağıda ifade edilmiştir (Çoban - Öztürk, 2021, 211);

- Adi ortaklık veya iş ortaklıkları adına yapılacak olan iade işlemlerinde, ortaklardan biri adına teminat mektubunun düzenlenmesi gerekmektedir,
- Teminatın çözülmesi işlemi için mükellef tarafından, YMM Raporu ile çözülecektir, şeklinde bir beyan bulunmadığı için işlemin vergi incelemesine sevk edilmesi durumuna engel değildir. Ancak teminat çözülmesi işlemi ise sonradan YMM raporuna dayalı olarak çözülmesi mümkündür.
- Teminata dayalı olarak yapılacak olan nakden vergi iadeleri, nakden iade talep dilekçesi ile birlikte teminatın gösterilmesi ve ibraz edilmesi gereken belgelerin tamamlanarak, KDVİRA sisteminde KDV İadesi Kontrol Raporu oluşturularak, akabinde gerekli görülmesi durumunda yapılacak olan teyitlerin yapılması işleminden itibaren 10 gün içinde, yapılmaktadır.

²⁶ Teminat gösterilebilecek değerler için bakınız, 21.07.1953 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'u madde 10.

- Mükellef tarafından talep edilen iade miktarının 10.000 TL'den fazla olması durumunda, 10.000 TL'yi aşan kısmın tamamı için teminat gösterilmesi gerekmektedir.

Ticari sistemlerin hızlı değişimi ve ticari kapasitelerin hızlı artışı karşısında vergi iadelerine yönelik yeni adımların atılmasına da neden olmaktadır. Her geçen gün iade hakkına sahip mükellef sayısı ve vergi iade miktarı artmaktadır. Artan vergi iadeleri ile birlikte iade süreçlerinin hızlandırılması için çeşitli yeni iade sistemleri uygulamaya konulmuştur. Üreticilerin ekonomik alanda finansal sorun yaşamasının engellenmesi amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı iade süreçlerinin uzamasının önüne geçilmesi ve ortaya çıkan iade sorunlarının çözülmesi amacıyla çeşitli yöntemler uygulamaya koymuştur. Bu kapsamda başta, Hızlandırılmış İade Sistemi (HİS), İndirimli Teminat Uygulama (İTUS) ve Artırımlı Teminat Uygulaması (ATU) sistemleri uygulamaya konulmuştur.

1.4.3.1. Hızlandırılmış İade Sistemi (HİS)

Bir vergi teşvik türü niteliği taşıyan vergi iade sistemlerinde, mükelleflerin sorun yaşamasının önüne geçilmesi için mükellefler tarafından yapılan iade talepleri, mümkün olan en kısa sürede yapılmaya özen gösterilmektedir. Bu amaç çerçevesinde ise Hızlandırılmış KDV iade sistemi uygulamaya koyulmuştur (Dura, 2013, 20). Hızlandırılmış iade sistemi 109 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği²⁷ ile ilk defa Türkiye'de uygulamaya koyulmuştur. 01.05.2014 tarihinden itibaren yürürlüğü giren KDVGUT ile HİS üzerinde bazı değişiklikler yapılmıştır. Hızlandırılmış iade sisteminde işlemin mahiyeti veya işlem tutarı dikkate alınmaksızın tebliğin ilgili kısmında belirtilen şartların varlığı halinde mükelleflerin talepleri üzerine, doğrudan yapılan vergi iade sistemidir (İçten İnce, 2014, 133). Hızlandırılmış iade sisteminden yararlanmak isteyen mükelleflerin öncelikli olarak "Hızlandırılmış KDV İade Sistemi Sertifikası" sahibi olmaları gerekmektedir. Bu sertifikaya sahip olan mükellefler, diğer normal iade yöntemlerine göre vergi iadelerini daha hızlı alma imkanına sahiptirler (Dura, 2013, 20). Katma değer vergisi genel uygulama tebliğine göre HİS sertifikası için gerekli şartlara aşağıda yer verilmiştir.

²⁷ 11.04.2008 tarih ve 26844 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Hızlandırılmış iade sistemine başvuracak olanların öncelikle son beş yıl içerisinde mükellefiyetlerinin bulunması gerekmektedir. Mükelleflerin HİS işlemi için vergi dairesine başvuru yaptıkları tarihten önceki dönemlere ilişkin vermiş oldukları muhtasar beyannamelerde ortalama olarak aylık 250 veya daha fazla çalışan bildirimini yapılmış olması gerekmektedir. Mükelleflerin HİS için vergi dairesine yaptığı başvuru öncesindeki beş takvim yılında mücbir sebep halinin varlığı hariç olmak üzere, belge ve defter ibrazına ilişkin ödevlerini yerine getirmiş olması gerekmektedir. Yine mükelleflerin başvuru tarihinden önceki beş takvim yılı içinde, süresi geçtikten sonra mükelleflerin kendiliğinden vermiş oldukları beyannameler hariç olmak üzere GV, KV, ÖTV ve KDV türlerine ilişkin olarak, beyanname verme ödevlerinde aksaklık yaşanmış olmaması gerekmektedir.

Mükelleflerin HİS'den yararlanabilmesi için gerekli olan bir diğer önemli koşul ise sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunun işlenmemiş olması gerekmektedir. Mükellefler sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma veya düzenleme suçu sebebi ile özel esaslar grubuna dahil edilmektedir. Öte yandan bu suçu işledikten sonra, özel esaslara alınıp sonrasında genel esaslar grubuna alınan mükelleflerin HİS'den yararlanma imkanları saklı kalmaktadır. Ayrıca mükelleflerin mevcut dönemde yapılan başvuru tarihi itibariyle özel esaslara dahil olması veya vergi borcunun bulunması durumunda, HİS'ni kullanma imkanı bulunmamaktadır.

Hızlandırılmış iade sistemine ilişkin olarak yukarıda verilen bilgilere ek olarak, mükelleflerin bilançoları önemli bir koşul olarak dikkat edilmesi gerekli olan hususlar çerçevesinde yer almaktadır. Bu minvalde, başvuru öncesindeki vergi dairesine gönderilmiş olan KV beyanname bilanço eklerinde, aktiflerinin toplamı 200.000.000 TL, maddi duran varlıklarının toplamı 50.000.000 TL, net satış tutarlarının 250.000.000 TL ve öz sermaye miktarının 100.000.000 TL altında olmaması gerekmektedir. Ayrıca mükelleflerin HİS'den yararlanabilmeleri için, bu kısımda bilanço durumuna ilişkin olarak verilen bilgilerden, herhangi üç tane şartı sağlaması gerekli görülmektedir.

Yukarıdaki şartları taşıyan mükellefler hazırlayacakları dilekçe ile bağlı buldukları Vergi Dairesi Başkanlığı veya Defterdarlığa başvurmaları gerekmektedir. Yapılan başvuru tarihini takip eden 15 gün içinde HİS sertifikası mükellefe verilmektedir. HİS

sertifikasına sahip olan mükelleflerin KDV iade talepleri VİR, YMM Raporu veya teminat alınmaksızın, tutarlarına bakılmaksızın yerine getirilir (Özcan, 2012, 68). Mükelleflerin HİS nakden iade talepleri, iade işlemini gösteren beyanname ve dilekçenin verildiği tarihte geçerlilik kazanmaktadır. İade işlemine ilişkin olarak talep edilen belgeler KDVGUT ilgili bölümünde ifade edilen belgelerdir. KDV iadesine ilişkin olarak HİS’ni kullanarak iade almak isteyen mükelleflerin iade taleplerine yönelik KDVİRA sistemi üzerinden rapor sorgulaması yapılmaktadır. Yapılan sorgulama sonucunda mükelleflerin hakkında olumsuzluk tespit edilmeyen iade tutarları, raporu takip eden beş iş gününde mükellefe iade edilmektedir (İçten İnce, 2014, 136).

Olumsuzluk tespit edilen tutarların bulunması durumunda mükelleflerden, olumsuzlukların giderilmesi veya tebliğde belirtilen şartların tamamlanması beklenir. Yapılan inceleme sonucunda mükelleflerin ibraz ettiği belgelerde herhangi şekil veya muhteviyatı itibari ile eksiklik veya yanlışlık tespit edilmesi durumunda, iade talepleri yerine getirilir. Ancak eksiklik veya yanlışlığın mevcut olduğu mükellefe belgelerin ibraz tarihini takip eden 15 gün içerisinde tebliğ edilir. Eksikliğin giderilmesi için mükellefe 3 aylık süre verilir ve mevcut durum Vergi Dairesi Başkanlığına ya da Defterdarlığa bildirilir. Verilen süre içerisinde mükellefler tarafından eksiklikler tamamlanmaz ise ilgili eksikliklerin tamamlanması için Vergi Dairesi Başkanlığı veya Defterdarlık tarafından 3 aylık ek süre verilir. Son olarak verilen 3 aylık sürenin dolması itibariyle mükellefler tarafından ilgili eksikliklerin veya yanlışlıkların giderilmemesi durumunda, iade alınan vergilendirme dönemi incelemeye sevk edilir. İade sevk işlemi sonucunda nakdi olarak teminat verilmemesi ya da Banka teminat mektubu verilmemesi durumunda mükelleflerin HİS sertifikası iptal edilir (Çoban - Öztürk, 2021, 117).

Hızlandırılmış iade sistemi ile KDV iadesi ön kontrol raporu sonucunda yapılan iade işlemleri olumlu ve olumsuz yönleri bakımından her iki sistemi kısaca karşılaştırdığımızda bazı olumsuz ve olumlu yönlerin tespit edilmesi mümkündür. Hızlandırılmış iade sisteminde ifade edilen şartlar bakımından, büyük işletmelerin sistemden faydalanması karşısında küçük ve orta ölçekli firmaların uyulamadan yaralanamaması önemli bir dezavantajı oluşturmaktadır. Ancak ön kontrol raporuna bağlı olarak yapılan iade sisteminde, ölçek sınırının olmaması, dezavantajlı konumda

yer alan küçük ve orta ölçekli firmaların iade sisteminden yararlanmasına imkan sağlamaktadır (Taşkın, 2019, 67–68).

1.4.3.2. İndirimli Teminat Uygulama Sistemi (İTUS)

İndirimli teminat uygulaması KDVGUT'nin ilgili bölümlerinde ifade edilen şartları taşıyan İTUS sertifikası sahibi mükelleflerin yararlandığı bir vergi iade yöntemidir. İndirimli teminat uygulaması sertifikası verilecek olan mükelleflere ilişkin olarak genel şartlar üç kısımda incelenebilir. Genel şartlardan ilk kısımda son 3 takvim yılına ilişkin şartlar yer almaktadır. Bu noktada öncelikle mükelleflerin vergi mükellefiyetinin olması beklenmektedir. Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebep halleri hariç olmak üzere mükelleflerin defter veya belge ibrazına yönelik olarak ödevlerini yapmış olması gerekmektedir. Son olarak mükelleflerin GV, GV Stopajı, geçici vergi, KV, ÖTV ve KDV çerçevesinde her bir vergi türü itibariyle beyanname verme ödevlerini ikiden fazla aksatılmamış olması gerekmektedir. Mükellefler sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiilleri sebebiyle özel esaslar kısmına alınmamış olmalı veya özel esaslara alınmış ancak genel esaslara geri döndürülmüş olmalıdır. Son olarak mükellefler içinde bulunulan mevcut dönem dahil son 2 takvim yılı için tam tasdik sözleşmesi yapılmış olması gerekmektedir.

İndirimli teminat uygulamasının genel şartları içerisinde yer alan ikinci kısım şartlar mükelleflerin yaptığı sertifika başvuru tarihi itibariyle dikkate alınmaktadır. Mükelleflerin iade taleplerine ilişkin olarak özel esaslara alınmasını gerektiren bir durumun mevcut olmaması gerekmektedir. Ayrıca tecil edilmiş vergiler hariç olmak üzere, mükelleflerin ödemesi gereken vergi borçlarının bulunmaması gerekmektedir. Son olarak mükelleflerin İTUS sertifikası başvurusu tarihinden önceki yapmış oldukları iade taleplerinin ilişkili olduğu birbirini izleyen 5 vergilendirme dönemi içerisinde VİR veya YMM Raporlarının olumlu olması şartı aranmaktadır.

Yukarıda ifade edilen genel şartlar ile aşağıda yer alan ve kendileri için öngörülen özel şartları taşıyan mükellefler İTUS sertifikası alma hakkı kazanmaktadır. Özel şartlar ayrıntılı olarak KDVGUT'nde açıklanmıştır. Sertifika almak isteyen imalatçıların ve imalatçı-ithalatçıların, sicil kaydının olması gerekmektedir. Mükelleflerin amortismanlar dahil son bilançolarında kayıtlı olan ATİK'lerinin (gayrimenkuller hariç) veya ödenmiş sermaye tutarlarının toplamı 100 bin TL'yi aşması gerekmektedir.

Üretim kapasitesini gösteren raporda, üretim kapasitesi ve kapasiteye uygun iktisadi kıymeti elinde bulunduran ve imalat bölümünde en az 20 işçi çalıştıran imalatçılar İTUS sertifikası alabilirler. Özel şartları taşıyan imalatçılar bağlı oldukları vergi dairelerine yazı dilekçe ile başvurarak sertifika alabilirler²⁸.

İndirimli teminat uygulamasına ilişkin olarak, genel ve özel şartları kısaca değerlendirmek faydalı olacaktır. İndirimli teminat uygulamasının genel şartlarının, mükellefiyetlikle ilgili olduğu anlaşılmaktadır. Özel şartlar genel olarak incelendiğinde ise ortaya konulan şartların temelinde sicil kaydının varlığı aranmaktadır. Diğer şartlar ise üretim kapasiteleri, şirket varlıkları ve çalışan işçi sayısı olarak sınıflandırılmıştır.

İndirimli teminat uygulamasının önemli bir avantajı, mükelleflerin banka kredi limitlerin uzun vadede artmasına imkan sağlamaktadır. Ayrıca bir diğer önemli avantajı ise mükelleflerin bankalara ödeyecekleri komisyonların azalmasına olanak sağlamaktadır. Finansman sağlanması bakımından İTUS'un mükellefler için olumlu yanları mevcut olması durumunun yanında, tüm mükelleflerin uygulamadan yararlanamaması durumu ise eşitlik ilkesinden sapmalara neden olması bakımından İTUS'un olumsuz yanını oluşturmaktadır (İnce, 2016, 107).

İndirimli teminat uygulaması ile ön kontrol raporuna bağlı olarak yapılan iade uygulaması karşılaştırıldığında ise İTUS'nda teminatın çözülmesi noktasında daha avantajlı olduğu görülmektedir. Şu kadar ki İTUS kullanarak iade almak isteyen mükelleflerin göstermiş oldukları teminatın çözülmesi için altı aylık bir YMM Tasdik Raporunun ibrazı için süre verilmektedir. Ancak ön kontrol raporuna bağlı olarak yapılan iade işleminde ise böyle bir durum söz konusu olmamaktadır. Mevcut durum ise bu noktada İTUS'un ön kontrol raporuna bağlı olarak yapılan iade sistemi karşısındaki avantajlı olduğunu ortaya koymaktadır (Taşkın, 2019, 68–69).

1.4.3.3. Artırımlı Teminat Uygulaması (ATUS)29

Özel esaslara tabi olan mükellefler hariç olmak üzere, KDVGUT IV/A-3 bölümünde Hazine ve Maliye Bakanlığının belirlediği sınırı aşanlar ve YMM KDV İadesi Tasdik Raporu düzenlenerek, iade talep dilekçesi ile banka teminat mektubu göstererek nakden

²⁸ Diğer ayrıntılı bilgiler için bkz: KDVGUT IV.B. İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi (İTUS)

²⁹ İlgili başlık içerisinde yer alan bilgiler KDVGUT (IV/A-5) bölümünden yararlanılarak hazırlanmıştır.

iade talep etme imkânı bulunmaktadır. Mükelleflerin ATUS sisteminden yararlanması için öncelikle KDVGUT'nin ilgili kısımlarında belirtilen iade belgeleri tamamlaması gerekmektedir. Belgelerin tamamlanmasının ardından, KDV iadesi talep edilen tutarın %120'si oranında banka teminat mektubunu vermesini takip eden, beş iş günü içerisinde vergi iadesinin alınması mümkündür. Vergi iadesi alınmasını takip eden altı ay içerisinde, YMM Raporunun ibraz edilmesi, gerekmektedir. İbraz işleminin yapılmaması durumunda, ivedilikle mükellefin incelemeye sevk işlemi yapılmaktadır.

Katma Değer Vergisi iadesinin alınması işlemi ile ilgili olarak yatırılan teminatın geri alınabilmesi için öncelikle YMM Raporunun ibraz edilmesi gereklidir. İbraz edilen tarih itibarıyla YMM Raporuna ilişkin kontroller ve Vergi Dairesi tarafından yapılması gerekli olan diğer kontroller iki ay içerisinde yapılmaktadır. Yapılan incelemeler sonucunda olumsuzluk ve herhangi bir eksiklik tespit edilmemesi durumunda, YMM Raporunun ibrazını takip eden iki ay içerisinde teminat mektubu mükellefe iade edilmektedir. Olumsuzluk söz konusu olması durumunda mükellefe gerekli eksiklikleri veya olumsuzlukları gidermesi için 30 günlük süre verilmektedir. Bu süre içerisinde mükellef gerekli düzeltmeleri yapamaması durumunda 30 günlük ek süre verilir. Son olarak verilen ek süre sonucunda mükellef tarafından eksikliklerin veya olumsuzlukların giderilmemesi durumunda, mükellefe iade edilen KDV bedeli, gecikme faizi ve vergi ziyayı cezası ile birlikte mükelleften tahsil edilir.

Artırımlı teminat uygulaması ile ön kontrol raporuna bağlı olarak yapılan iade uygulaması karşılaştırıldığında banka teminat mektubunun gösterilmesi gerektiği konusunda bir farklılık ortaya çıkmaktadır. Bu noktada ifade edilen en önemli dezavantaj küçük ve orta ölçekli firmalar nezdinde ortaya çıkmaktadır. Şu kadar ki artırımlı teminat uygulamasında iade talep edilecek bedelin %120'si oranında banka teminat mektubu verilmesi gerekmesi, uygulamadan belirli bir kapasiteye sahip firmaların yararlanmasına neden olmaktadır (Taşkın, 2019, 69–70).

1.4.3.4. Vergi İnceleme Raporu ile İadeler

Vergi inceleme Raporu ile yapılacak KDV iadelerine ilişkin usuller KDVGUT IV/A-6 başlığı altında, mükelleflerin KDV iadelerini VİR çerçevesinde alabilmelerinin dört farklı biçimde olabileceği öngörülmüştür. Mükelleflerin iadelerini VİR ile alma istemleri, yeterli bir sebep olarak ifade edilmiştir. Öte yandan istisna hükümleri ile ilgili

olarak önceki kısımlarda, miktarlara ilişkin olarak çeşitli sınırların olduğu ifade edilmiştir. Tebliğin ilgili bölümünde belirlenen sınırların üzerinde iade miktarı olmasına rağmen, mükelleflerin teminat göstermemesi veya iade tutarlarını YMM Raporu ile almak istediklerini beyan etmemesi durumunda, VİR sonucunda iadelerini alabilmektedirler.

Mükelleflerin talep ettikleri KDV iadeleri ile ilgili olarak teminat ya da YMM Raporu gerektiren hallerde yapılan incelemeler sonucunda eksiklik veya olumsuzlukların mevzuatta yer alan usul ve esaslara uygun şekilde düzeltilmesi durumunda mükelleflerin teminat yatırması istenmektedir. Mükellefler tarafından, iadeye esas teşkil eden miktarın %120'si oranında Banka teminat mektubu verilmesi gerekmektedir. Teminat karşılığında yapılan iadeler ile ilgili olarak YMM Raporunun süresi içerisinde ibraz edilmemiş olması ya da ibraz edilemeyeceğın bildirilmemesi durumunda, gösterilen teminat VİR sonucunda çözülmektedir. Bu kısımda ifade edilen üç koşul çerçevesinde, mükellefler tarafından yapılacak olan KDV iade talepleri vergi incelemesine yetkili olanlar³⁰ tarafından düzenlenen vergi inceleme raporu sonucunda, yerine getirilir.

³⁰ Vergi incelemesine yetkili olanlar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 135'de ifade edilmiştir. 135. maddeye göre vergi incelemesine yetkili olanlar Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM: YEREL YÖNETİMLER MALİYESİ

2.1. Yerel Yönetimlerin Varoluş Nedenleri ve Mali Yapısı

Devletlerin var oluşuna bağlı olarak ortaya çıkan yerel yönetim birimleri tarihi politik nedenler çerçevesinde şekillenerek, üniter ya da federal yapıdaki ülkelerin, idari ve mali yapılanması çerçevesinde varlığını sürdürmektedir (Şahin İpek, 2018, 62). Yerel yönetim birimleri, merkezi yönetim dışında kalan, belirli bir topluluğun ortak ihtiyaçlarını ve yerel ihtiyaçlarını karşımaya amacı güden, karar organları seçmeler tarafından belirlenen, idari ve mali açıdan özerk yapıya sahip, tüzel kişilikleri olan demokrasi kuruluşlarıdır (Kalkınma Bakanlığı, 2014, 3)³¹. Aynı zamanda mahalli idareler, toplumsal ihtiyaçların karşılanması noktasında, yerel kamusal hizmet sunan ve insanların bir arada yaşamasının doğal bir sonucunu ve gereksinimini oluşturan birliklerdir (Tekeli, 1983, 3).

Toplumsal ihtiyaçlar, genel ihtiyaçlar ve özel ihtiyaçlar olarak iki farklı biçimde sınıflandırılabilir. Genel ihtiyaçlar toplumun geneli tarafından talep edilen ihtiyaçlar, özel ihtiyaçlar ise toplumun belirli bir kesimi veya bölgesi tarafından talep edilen ihtiyaçlardır. Özel ihtiyaç olarak ifade edilen ve toplumun belirli kesimleri tarafından talep edilen ihtiyaçlar yakından takip edilerek hızlı bir şekilde karşılanması gerekmektedir. (Akdoğan, 2019, 415). Özel ihtiyaçlar mahalli idare birlikleri tarafından karşılanırken, genel ihtiyaçlar merkezi idare tarafından karşılanmaktadır. Özel ihtiyaçlar faydasından belirli bir bölgedeki insanların yararlandığı ihtiyaçları oluşturmaktadır. Burada ifade edilen özel ihtiyaçlardan kasıt örneğin bir çevre temizlik işlemi, park yapım işlemidir. Genel ihtiyaçların ise savunma, adalet hizmeti gibi toplumun tamamı tarafından talep edilen kamusal mal ve hizmet sunumu olarak örneklendirilmesi mümkündür.

Özel ihtiyaçlar olarak ifade edebileceğimiz bölgesel bir diğer ifade ile yerel ihtiyaçların karşılanması, klasik mahalli idare birliklerinin varoluş nedenleri içerisinde yer almaktadır³². Klasik mahalli idare anlayışı, belirli bir toplumun bir arada komşuluk

³¹ Ayrıca bkz: 24.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 10.12.2003 tarih ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu.

³² Yerel yönetim varoluş nedenleri birçok yazar tarafından çeşitli şekillerde incelenmiştir. Çalışma konusunun çok fazla dışına çıkılmaması amacı ile yer yönetimlerinin varoluş nedenleri ayrıntılı olarak ele

faaliyeti içerisinde ve kendi seçtikleri kişi ve organlar tarafından yönetilerek, ihtiyaçlarının karşılanması olgusuna dayanmaktadır. Komün sistemi olarak adlandırılan bu idare sistemin Türkiye örneğini belediye ve köy idareleri oluşturmaktadır (Nadaroğlu, 2001, 17–18).

Kendi seçtiği kişi ve organlar tarafından yönetilen yerel yönetim birimlerin mali yapısının oluşumunu çeşitli faktörler meydana getirmektedir. Ülkelerin gelişmişlik düzeyleri bu faktörlerden ilkinin oluşturmaktadır. Bir diğer faktör ise yerel yönetimlerin varoluş nedenleri içerisinde yer alan ve yerel yönetimlerin yasal dayanağını oluşturan hukuki nedenler yer almaktadır. Son olarak ifade edilebilecek faktör ise yerel yönetimlerin karar alma organlarının ve toplumun yerel yönetimlere bakış açısı olduğunu ifade etmek mümkündür (Demircan, 2009, 340). Bu çerçevede öncelikle inceleme alanı olarak yerel yönetimleri/mahalli idarelerin varoluş nedenleri üzerine incelemeler yapılmasında fayda bulunmaktadır.

2.2. Mahalli İdarelerin Varoluş Nedenleri

Mahalli idarelerin ortaya çıkmasındaki nedenler ve kuruluş amaçları açısından birbirlerini karşılıklı olarak etkileyen bir yapı içerisinde yer almaktadır. Mahalli idarelerin kuruluş temelinde, merkezi idarenin sakıncalarının giderilmesi olduğu görülmektedir. Öte yandan yerel hizmet sunumunda etkinlik sağlanması ve yerel hizmet talebinin mahiyetinin tespitinde yerel idareler daha etkili yapıya sahiptir (Ulusoy - Akdemir, 2007, 39).

Kıt kaynakların varlığı, mevcut kaynakların en etkin şekilde kullanılmasını gerekli kılmaktadır. Kıt kaynakların en etkin şekilde kullanılmasına imkan sağlamanın temel çıkış noktası ise kaynak israfının önüne geçmek amacıyla görev ve yetkilerin bölüşülmesidir. Görev bölüşümü aynı hizmetin birden fazla kurum tarafından yapılmasının önüne geçerken, yetki bölüşülmesi mali kaynağı en yüksek olan otoritenin kamusal hizmet sunumunu üstlenmesine neden olmaktadır (Bakıcı, 2004, 8). Bu çerçevede mahalli idarelerin varoluşundaki ekonomik gerekçe ise kıt kaynakların etkin kullanımı, bir diğer ifade ile optimal kaynak kullanımı ile ifade edilmektedir (Siverekli

alınmamıştır. Ayrıntılı bilgiler için bkz: (Koçak, 2008, 14–18), (Öncel, 1992, 5–20), (Nadaroğlu, 2001, 17–19), (Ulusoy - Akdemir, 2007, 39–57).

Demircan, 2008, 114). Bu çerçevede mahalli idarelerin ortaya çıkış nedenleri siyasi, ekonomik ve yönetsel olmak üzere üç başlık altında incelenmesi mümkündür.

2.2.1. Siyasi Nedenler

Serbest piyasa ekonomisinin üretim kararını müteşebbis verirken, kamusal hizmet sunumunda harcamanın kararı belirli insanlardan oluşan bir grup tarafından verilmektedir. Yerel kamusal mal ve hizmet sunum kararı ise yerelde yapılan bir seçim sonucunda yetkilendirilmiş kişiler tarafından yapılmaktadır. Mahalli idarelerin ortaya çıkışındaki siyasi nedenlerin temelinde demokrasiye, daha geniş bir tanımla halkın yönetime katılımı yer almaktadır. (Nadaroğlu, 2001, 27). Özellikle demokrasinin yerele yerleşmesi hem demokrasinin gelişimine katkı sağlayacak hem de bireylerin eşitlik, katılımcılık, özgürlük düşüncelerinin gelişmesine katkı sağlanmaktadır. Bireylerin demokrasiye katılımı teşvik edilerek, yerel ihtiyaçların üretiminde ve tüketiminde yerel halkın söz hakkının olması sağlanmaktadır. Aynı zamanda merkezi yönetim ve yerel yönetim birimlerinin karşılıklı olarak iş birliği içerisinde yerel hizmet sunumunda etkinliğin sağlanması, mahalli idarelerin varoluşundaki siyasi gerekçeleri ortaya koymaktadır (Ulusoy - Akdemir, 2007, 40–41).

2.2.2. Ekonomik Nedenler

Kıt kaynakların, optimum etkinlik koşulunun sağlanacağı harcama kararının verilmesi ile etkin bir şekilde kullanılabilir. Yerel ihtiyaçların giderilmesinde ise en etkin kaynak kullanımı yine yerel ihtiyaçlara en yakın birim olan mahalli idareler tarafından yapılabilir. Burada ifade edilmelidir ki kıt kaynakları yerel ihtiyaçların karşılanması açısından etkin ve verimli olarak mahalli idareler kullanmaktadır. Ancak burada mahalli idarelerin doğrudan kaynak israfının önüne geçmesi gibi bir durum söz konusu olmayıp, vurgulanmak istenen nokta yerel ihtiyaçlara en etkin kaynak kullanımının mahalli idareler tarafından yapılacağıdır. Buradan yola çıkarak, mahalli idarelerin ekonomik varoluşları nedenleri içerisinde ilk olarak kaynak kullanımında etkinliğin olduğu çıkarılmaktadır (Nadaroğlu, 2001, 31–33). Bir diğer neden ise yapılacak olan kamusal mal ve hizmet sunumunun belirli bir bölgede üzerinde faydalanabilir nitelikte olması durumunda ortaya çıkmaktadır. Özellikle çöp toplama, çevre koruma gibi bir dizi kamusal harcama yerel halkın ihtiyaçları doğrultusunda yapılması durumunda ancak kıt

kaynaklar etkin ve verimli bir şekilde kullanılmış olacaktır. Aksi bir durumda yerel de ihtiyaç olmayan bir kamusal harcama ancak israf niteliğinde bir harcama olacak ve kamu kaynaklarının kullanımında etkinlik sorunu ortaya çıkacaktır (Ulusoy - Akdemir, 2007, 43–43). Örneğin belirli bir bölgede altyapıya yatırıma ihtiyaç olduğunun etkin tespiti ancak o yerdeki mahalli idare tarafından yapılabilecektir. Burada yapılacak olan kamusal mal ve hizmet sunumundan sadece o yerdeki yaşayan bireylerin faydasına sunulması söz konusu olacaktır. Ancak mahalli idarenin olmadığı varsayımı altında merkezi idare çeşitli argümanlar geliştirerek, yapılması gereken kamusal yatırımları tespit edebilir. Ancak tespitin tam ve doğru olarak yapılamaması kamu kaynaklarının israfına yol açacaktır. Ortaya koyulan bu gerekçeler ise mahalli idarelerin varoluşlarının ekonomik açıdan gerekçelerini ortaya koymaktadır.

2.2.3. İdari(Hukuki) Nedenler

Mahalli idarelerin idari açıdan varlık sebebini kamusal mal ve hizmet sunumunun etkinlik koşulu ile ifade etmek mümkündür (Ulusoy - Akdemir, 2007, 44). Ancak burada ifade edilen etkinliğin rolü kamusal hizmetin sunulduğu birim ile ifade edilmektedir. Merkezi idare bazı kamusal mal ve hizmetlerin sunumunu yetki ile başka kurumlara devretmesi söz konusu olabilmektedir. Örneğin bir çöp toplama hizmetinin yerel idareye bırakılması daha etkin ve verimli olarak hizmetin yapılmasını sağlayacağı çeşitli örneklendirmeler yapmak mümkündür. Bu sebeple merkezi idare kendi yetkisini idaresi altındaki alt birimlere aktararak etkin bir kamusal mal ve hizmet sunumu amaçlamaktadır (Öncel, 1992, 12–14). Buradan anlaşılacağı üzere idari nedenlerin temel çıkış noktası bir görev bölüşüm sistematüğinden meydana gelmektedir.

2.3. İdareler Arası Gelir Bölüşümünün Nedenleri

Yerel idare hizmet birimleri olarak ifade ettiğimiz mahalli idare birliklerinin en önemli özelliği, idari ve mali açıdan özerkliğe sahip, seçimle iş başına gelen birlikler olmasıdır (Pehlivan, 2021, 196). Demokrasinin yerelde gelişmesine katkı sağlayan ve tüzel kişiliğe sahip mahalli idare birlikleri, kendilerine özgü gelir ve giderlere sahiptirler (Koçak, 2008, 14). Mahalli idarelerin anayasa ve yasalara bağlı olarak, gelir ve

giderlerinin,³³ önceden belirlenmek suretiyle bütçelerinin, borçlanma yapılarının ve kaynak paylaşımı mahalli idareler maliyesi adı altında incelenmektedir (Kılavuz - Yüksel, 2017, 122).

Merkezi idare ve mahalli idare birimleri tarafından kullanılan ulusal gelir kaynaklarının tamamı, ulusal zenginlik ve serveti oluşturmaktadır. Ulusal servetin yerel yönetimler ve merkezi yönetim arasında paylaşılması, genel itibariyle federalist terminoloji ile ifade edilmektedir. Federalist terminoloji ilk olarak Almanya’da uygulamaya konulmuştur. Alman yazınında “finanzausgleich” olarak bilinen ve Alman dilinde “ausgleich” yani anlaşma, takas, mahsup, karşılıklı ödün verme anlamlarına gelmektedir. Terim çeşitli ülkelerde de kullanılmış olup Türkiye’de ilk olarak “mali tevzin” olarak kullanılmış olup sonraki dönemlerde yapılan çalışmalar sonucunda “akçal denkleştirme” olarak Türkçeye kazandırılmıştır (Çınar - Güler, 2004, 63). Mali tevzin, idareler arasındaki görev bölüşümünü ve görevleri yerine getirecek mali kaynakların bölüşümü olarak iki açılı bir ilişkiyi ifade etmektedir (Tekin, 1977, 119). Öncel (1992)’e göre mali tevzin ve idareler arası mali ilişkiler aynı anlamda kullanılmaktadır. Her ikisi de merkezi idare ile yerel yönetimler arasında, gelir ve gider bölüşümünün yapılması anlamına gelmektedir.

Kamusal hizmet sunumu merkezi idare ile mahalli idareler arasında bölüşülmektedir. Kamusal hizmet bölüşümü ile aynı doğrultuda kamusal kaynakların da bölüşülmesi gerekmektedir (Tekin, 1977, 118). Bir diğer ifade ile merkezi idare ve yerel idare arasında yapılan görev bölüşümüne bağlı olarak adil bir gelir bölüşümünün de yapılması gerekmektedir (Nadaroğlu, 2001, 79). Gelir bölüşümünün amacı, mali açıdan güçsüz olan idare ile güçlü olan idare arasında denge kurulmasıdır. İdareler arasında mali denge kurma faaliyetleri yanında vergi kaynakları ile birlikte vergi gelirlerinin de bölüşülmesi de gelir bölüşümünü ifade etmektedir (Tekin, 1977, 130). Bu noktadan hareketle merkezi idare ile yerel idare arasındaki gelir bölüşümünün temel nedenin görev bölüşümünden kaynaklandığını ifade etmek mümkündür.

İdareler arası gelir bölüşümü nedenleri içerisinde yer alan görev bölüşümüne ek olarak diğer nedenleri, yatay ve dikey eşitsizliklerin varlığı, dışsallıkların varlığı, merkezi idare

³³ Çalışmanın bu kısmında genel itibari yerel yönetim birliklerinin gelir kaynakları üzerinde durulmuştur. Yerel yönetimlerin gider ve borçlanma yapıları üzerinde, konu genişlemesinin önüne geçilmesi amacıyla işlenmemiştir. Ancak ayrıntılı bilgiler için anlatım kısmı boyunca verilen atıflarda yer alan kaynakların ilgili kısımları okunarak ek bilgi elde edilebilir.

tarafından hedeflenen politikalara ulaşılması, şeklinde ifade etmek mümkündür (Martinez-Vazquez - Boex, 6). Eşitsizliklerin ve dışsallıkların varlığı mahalli idarenin kontrolü dışında gerçekleşen nedenlerdir. Ancak diğer nedenler ise mahalli idarenin kontrolünde olup aynı zamanda politik baskıların meydana geldiği nedenlerdir (Nadaroğlu, 2001, 80).

Merkezi idare ile yerel yönetim birimleri arasında gelir tahsisi ve harcama ihtiyacı arasında oluşan eşitsizlik dikey eşitsizlik olarak tanımlanmaktadır. Öte yandan yerel yönetim birimlerinin kendi aralarında gelir tahsisi ve harcama ihtiyacından doğan eşitsizlik ise yatay eşitsizlik olarak adlandırılmaktadır (Shah, 1997, 3). Kısaca eşitsizlik farklı yönetimlerden kaynaklı ise dikey eşitsizlik, idari kademe kaynaklı ise yatay eşitsizlik olarak ifade edilmektedir (Nadaroğlu - Keleş, 1991, 141).

Farklı bölgelere tahsis edilen harcama sorumluluklarının yerine getirilmesi noktasında talep ve maliyet yönlü olarak baskılar yaşayan idareler arasında yatay eşitsizlik meydana gelmektedir. Öte yandan yapılacak olan transferler öncesinde ise merkez ve yerel idarede arasında yüksek düzeyde bir dikey eşitsizliğin yaşanması söz konusudur. Yerel hükümetler/idareler dikey ve yatay eşitsizliğin meydana gelmesine bağlı olarak bu sorunların aşılması amacıyla, idareler arası transferler ya da borçlanma yetkilerinden birine veya her ikisine de başvurma imkânları bulunmaktadır. (Ter-Minassian, 1997, 11).

Mahalli idarelerin öz gelir kaynaklarının yeterli düzeyde olmaması ve mali özerkliğin sağlanamaması durumunda oluşan dengesizlik merkezi idareden yapılan çeşitli transferler aracılığı giderilmektedir (Aydın - Geyik, 106). Ancak yapılacak bir kaynak transfer sistemi, yerel yönetimlerin hem **mali özerkliğinin** korunması noktasında katkı yapması gerekmekte hem de yerel hizmetlerin etkin sunulmasını sağlaması gerekmektedir (Ulusoy - Demir, 2018, 275). Aynı zamanda kamusal hizmet sunumunda etkinlik kriteri ile birlikte adaletin, mali özerklik ile birlikte idari özerliğinde sağlanması beklenmektedir (Kesik, 2005, 81).

Yerel yönetimlerin gelir kaynaklarına yönelik teorik çerçevede iki tür kavram ön plana çıkmaktadır. Bu kavramları mali özerklik ve mali tevzin olarak ifade etmek mümkündür. Yerel özerklik, üst yönetimden özgürlük, belirli sonuçlara ulaşma serbestisi, yerel kimlik yansımaları şeklinde tanımlamak mümkündür (Pratchett, 2004,

363). Mali özerklik ise yerel yönetimlerin gelirleri ile ilgili olarak vergi oranlarını belirleme, gelir yapısını dışarıdan bir müdahale olmaksızın oluşturma ve yerel hizmet talebini karşılama yetisi olarak tanımlamak mümkündür (Chapman, 1999,3). Mali tevzin kavramı ise idareler arası yani merkezi idare ile yerel idare arasında bir görev ve görev ile bağlantılı gelir paylaşımı olarak ifade edilmektedir (Tekin, 1977, 119).

2.4. İdareler Arası Gelir Bölüşüm Yöntemleri

İdareler arasında gelir paylaşımı yapılmasında öncelikle vergiler paylaştırılmakta daha sonrasında ise gelir ve harcamalar çerçevesinde oluşan eşitsizlikleri gidermek amacıyla transferler kullanılmaktadır (Ulusoy - Akdemir, 2019, 105). Gelir bölüşümü yukarıda ifade edildiği üzere kamusal harcamalar ve kamusal harcamaları karşılayacak gelir kaynaklarının belirlenmesi sonucunda ortaya çıkmaktadır. Bu sebeple öncelikle mahalli idarelerin gelirlerini oluşturan kaynakların temel açıdan bilinmesi faydalı olacaktır. Yerel yönetimlerin gelir kaynakları ile ilgili olarak çeşitli sınıflandırmalar yapılmıştır. Bu sınıflandırmaları aşağıdaki şekillerde ifade etmek mümkündür.

- Council of Europe (1998), yerel yönetim birimlerinin gelir kaynaklarını öz gelirler, idareler arası transferler ve borçlanma şeklinde üç kısma ayırmıştır. Yerel yönetim birimlerinin öz gelir kaynakları, kanunlar tarafından verilen yetki çerçevesinde, kontrolünün yerel yönetim birimlerine bırakıldığı gelir kaynaklarından oluşmaktadır.
- Çınar - Güler (2004) tarafından yerel yönetimlerin gelir kaynakları vergi gelirleri, vergi dışı gelirler, yardımlar ve fonlar şeklinde sınıflandırılmıştır.
- Yayman (2013), öz gelirler, transfer, borçlanma kalemlerine ek olarak vergi payları şeklinde yerel yönetimlerin gelir kaynaklarını sınıflandırılmıştır.³⁴

Yukarıda yer alan ayrımlardan yola çıkarak, yerel yönetimlerin gelir kaynaklarını bir diğer ifade ile bütçe finansmanını, öz gelirler, transferler ve borçlanma şeklinde üç kısımda ifade etmek mümkündür.

³⁴ İfa edilen kaynaklar içerisinde öz gelirler 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ve 1319 sayılı Emlak vergisi kanununda yer alan hükümler çerçevesinde elde edilen gelirleri ifade etmektedir. Merkezi idare tarafından genel bütçe kapsamında yapılan transferler diğer gelirler arsında yer almaktadır. Öte yandan borçlanma ise belirli yatırımları ve bütçede meydana gelen açıkları kapatmak amacıyla finansal piyasa ve bankacılık sektöründen sağlanan bir gelir kaynağı olarak ifade edilmektedir (Ünsal - Demirkol, 2019, 1114).

Yerel yönetimlerin öz gelir kaynakları, merkezi idareden vergi gelirleri çerçevesine aktarılan paylar ile birlikte yurtiçi ve yurtdışında yer alan kurum, kuruluş ve kişiler dâhil olmak üzere alınan yardım ve bağış dışındaki, tüm gelirlerden oluşturmaktadır (Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü, 2021, 88). Bu tanımdan yola çıkarak yerel yönetimlerinin öz gelir kaynaklarını “*vergiler olmak üzere, resim ve harçlar, harcamalara katılma payı, ticari ve sınai işletmelerden elde edilen gelirler, para cezaları, ücret ve diğer gelirler*” şeklinde ifade etmek mümkündür (Şahin İpek, 2018, 65).

2.4.1. Vergiler Aracılığıyla Gelir Bölüşümü

Merkezi idareden yerel yönetim birimlerine yapılacak olan kaynak transfer sistemi dört farklı yöntem ile yapılmaktadır. Bu yöntemleri bağımsız vergileme yetkisi, vergi gelirlerinden pay verilmesi, vergi kaynaklarının ayrılması ve bağımlılık sistemi olarak sıralamak mümkündür.

2.4.1.1. Bağımsız Vergileme Yetkisi

Bağımsız vergileme sistemi, mahalli idarelere kaynaklardan faydalanma konusunda serbestlik sağlayan bir uygulamadır. Genellikle Anglosakson ülkelerinde uygulanan bağımsız vergileme sistemi, politik ve ekonomik nedenler çerçevesinde uygulaması zor olan bir sistemdir (Ulusoy - Akdemir, 2019, 109). Bağımsız vergileme sisteminde, mahalli idareler vergilerin yönetiminde özerk bir yapıya sahiptir. Bu sistemde mahalli idare ihtiyaçlarını karşılayacak kaynakları tam olarak kullanabilmektedir (Tekin, 1977, 113–114). Merkezi idare ve yerel idare istediği vergi kaynağını kullanma hakkına sahiptir (Bülbül, 2006, 52). Bağımsız vergileme sistemi, çifte vergilemeye neden olabilme, veri toplama maliyetlerinde artışa bağlı olarak idari etkinlik açısından eleştirilmiştir (Nadaroğlu, 2001, 85).

2.4.1.2. Merkezi İdare Vergilerinden Çeşitli Yöntemlerle Pay Verilmesi

Yerel idarelerin mali kaynaklarının güçlendirilmesi amacıyla, Fransa’da “fonds commun” olarak ifade edilen “ortak fonlar” sistemi uygulamaya konulmuştur. Uygulamaya konulan sistemde merkezi idare tarafından toplanan vergilerin tarh ve tahsil işlemi yapıldıktan sonra, önceden belirlenmiş vergiler üzerinden belirli kriterlere göre mahalli idarelere paylar verilmektedir. Merkezi idareden, mahalli idarelere pay verilmesini haklı bulan bu teorinin temelinde, mahalli kaynakların zayıf olması ve idari

etkinlik³⁵ koşulunun sağlanmak istenmesi düşüncesi bulunmaktadır(Nadaroğlu, 2001, 89-90).

2.4.1.3. Vergi Kaynaklarının Paylaştırılması

Vergi kaynaklarının paylaştırılması sisteminde, vergi gelirleri çeşitli idareler arasında paylaştırılmaktadır. İdareler kendi gelir kaynakları haricinde başka bir idarenin gelir kaynağına başvurma imkanı bulunmamaktadır (Ulusoy - Akdemir, 2019, 111). Vergi kaynaklarının paylaştırılması, pay ayırma ve vergi türlerini paylaşma olarak iki kısma ayrılmaktadır. Bağımlılık sistemi olarak adlandırılan, pay ayırma sistemi, merkezi yönetim tarafından toplanan vergilerin belirlenmiş yüzdeler ve ölçütler üzerinden, yerel yönetim birimlerine aktarılması işlemidir. Vergi türlerini paylaşma sistemi ise bazı vergi türlerinin merkezi idare, bazı vergi türlerinin ise yerel birimler tarafından toplanması esasına dayanan bir gelir bölüşüm sistemidir (Çınar - Güler, 2004, 63–65). Vergi türlerinin paylaşımı sistemi H. Ritsch tarafından ortaya konulan “ayırma sistemine” dayanmaktadır. Ayırma sisteminin sağlanması ile mahalli idareler, otonom düzeyde vergi kaynaklarına sahip olmaktadır (Nadaroğlu, 2001, 85).

2.4.1.4. Ek Vergi-Ek Oran Yöntemi

Ek vergi yönteminde, merkezi idare tarafından tahsil edilen vergilerin, matrahları üzerinden belirli oranlar çerçevesinde mahalli idarelere vergi tarh etme yetkisi verilmektedir. Ek vergi sisteminde, tahsil işlemi merkezi idare yaparken, ilave eklenecek vergi oranını mahalli idare yapmaktadır (Nadaroğlu, 2001, 93).

Ek oran sisteminde, vergi özerkliğini elinde bulunduran idare tarafından vergi toplanırken, alt idare için toplanacak kaynak için mevcut vergilere merkezi idare tarafından ek oran uygulanmaktadır. Bu sayede hem üst idare kendi kaynağını oluştururken hem de mahalli idareye kaynak oluşturmaktadır (Tekin, 1977, 137). Mahalli idareye kaynak oluşturan bu sistemde, vergi merkezi idare tarafından tahsil edilmekte daha sonrasında ise mahalli idareye transfer yapılmaktadır (Nadaroğlu, 2001, 91). Ek oran yönteminde idarecilerin, yerel halka olan sorumluluk düzeyleri artmaktadır. Öte yandan, ek oran sisteminin çeşitli açılardan sakıncaları bulunmaktadır. Öncelikle ek oran sistemi uygulanması durumunda, mükelleflere ek bir vergi oranı

³⁵ İdari etkinlik ile ifade edilmek istenen nokta verginin vergiler üzerinde yoğunlaşan bir idari yapı ve denetimde etkinliğin sağlanmasıdır. Bkz: (Öncel, 1992, 62–63) .

yüklenmesi sonucunda, mükellef açısından zorluk yaşanmasına neden olmakla birlikte karışık bir vergi idare sistemi ortaya çıkmaktadır. Ek oran sisteminde artan oranlı vergiler açısından aşırı vergi yüklenmesi söz konusu olurken, mükellefleri vergiden kaçınmaya yol açması bakımından olumsuz etkiler oluşturmaktadır. (Öncel, 1992, 72).

2.4.2. İdareler Arası Transferler

İdareler arası transferler, yönetimler arasında oluşan gelir gider dengesizliklerini gidermek amacı ile uygulanmaktadır. Merkezi idareden alt idareye doğru yapıldığı gibi alt idareden üst idareye doğru transfer işlemi yapılmaktadır. Çoğu zaman eleştirilere konu olmakla birlikte, gelir paylaşımı, bağış ve yardımlar olarak uygulamaya koyulmuş bir transfer türünü oluşturmaktadır (Ulusoy - Akdemir, 2019, 113).

2.4.2.1. Gelir Bölüşümü

Gelir bölüşümü yöntemi ile yapılan idareler arası transferler, çeşitli vergi gelirlerinin veya vergi gelirlerinin belirli bir yüzdesinin transferi şeklinde yapılmaktadır. Gelir bölüşümü yöntemi, merkezi idareden alt idarelere veya mahalli idarelerin kendi aralarında yaptıkları kaynak bölüşümü, şeklinde meydana gelmektedir. Gelir paylaşımı düzenlemesi noktasında iki tür avantajın varlığı söz konusudur. Öncelikle gelir paylaşımı yöntemi ile vergilerin idare işleminin merkezden yapılması, vergide birlik sağlanmaktadır. Bir diğer avantaj ise mali açıdan zayıf olan mahalli idarelerin güçlenmesine imkân sağlamasıdır. Transfer yöntemi ile ülke genelinde elde edilen kaynaklar, yerel idare birimlerine dağıtılması ile önemli bir avantaj elde edilmektedir. Ayrıca avantajın elde edilebilmesi için ise transfer yönteminin formüle dayalı olarak yapılması gerekmektedir. Ancak formül kullanımı yerine gelir paylaşımında, gelirin elde edildiği yerin esas alınması durumunda, mali açıdan zayıf olan illerin bu gelir kaynağından elde edeceği avantaj ortadan kalkmaktadır (Ulusoy - Akdemir, 2007, 98–99).

2.4.2.2. Bağış ve Yardımlar

Merkezi idarenin belirli koşullar altında, mahalli idarelerin harcamalarına katılması yöntemi bağış ve yardımlar olarak gerçekleşmektedir. Bağış yöntemi, merkezi yönetimin elinde bulundurduğu kaynakların yardımı ile bölgeler arasındaki eşitsizliğin giderilmesinde en etkili araç olarak ifade etmek mümkündür. Bağışlar karşılıksız olarak yapılmakta olup geri ödemesi yapılmamaktadır. Borçlanma ise geçici bir kaynak

oluşturma yöntemi olması sebebi ile bağışlardan farklı etkilere sahip mali kaynakları oluşturmaktadır (Nadaroğlu, 2001, 93).

Bağış ve yardım sisteminde mali açıdan güçlü idarelerden zayıf olan idarelere kaynak aktarımı yapılmaktadır. Genel itibariyle koruma ve denkleştirme amacıyla uygulanan sistem, çeşitli ekonomik sebepler altında uygulanmaktadır. Ancak pay aktarım uygulamasında işlemin başlangıcının siyasal karar alma sürecinden geçmemesi ve pazarlık konusunu oluşturması bakımından eleştirilmektedir. Bağış ve yardım sistemi dikey ve yatay eşitsizliğin giderilmesi ile ilgili olarak olumlu etki oluşturmaktadır. Aynı zamanda dışsallıkların içselleştirilmesi ve beraberinde asgari düzeyde bağış alan idareye harcama yapma yetkisi vermesi, fonların yerel düzeyde daha iyi yönetilmesi ise uygulamanın olumlu yanını oluşturmaktadır (Ulusoy - Akdemir, 2019, 116).

Bağış yoluyla yapılan transferler, koşullu ve koşulsuz transferler olarak iki kısımda incelemek mümkündür. Koşullu transferler, belirli bir amacı gerçekleştirmek için yerel yönetim birimlerine merkezi idare tarafından aktarılan kaynaklardır. Koşullu transferler genellikle merkezi idare tarafından yüksek önceliğe sahip olan faaliyetlerin sübvansede edilmesi için yapılan transferlerden oluşmaktadır (Shah, 1997, 37). Koşullu transferlerin en önemi özelliği, merkezi yönetim tarafından önem verilen harcama kalemlerine, yerel yönetim birimleri tarafından yeterli ölçüde kaynak ayrılamaması veya ayrılmaması sonucunda, pozitif dışsallık oluşturan erdemli malların üretiminde sorun oluşmasının önüne geçilmesi noktasında katkı sağlamasıdır (Ulusoy - Akdemir, 2007, 100). Koşulsuz transferler sistemi ise transferin yapılabilmesi için herhangi bir koşul veya belirli oranda harcama düzeyi getirilmeyen transferlerdir. Yerel yönetim birimlerine yapılan koşulsuz transferlerde, kullanım serbestliğinin verilmesi mali özerklik açısından ayrıca olumlu etki meydana getirmektedir (Arıkboğa, 2015, 6). Türkiye’de merkezi idareden vergi gelirleri üzerinden yerel yönetimlere yapılan transfer koşulsuz transferleri oluşturmaktadır. (Yılmaz, 2013, 35).

Merkezi idare tarafından yapılan koşulsuz transferler üzerinde, yerel yönetimlerin harcama serbestisi yetkisine sahip olması, diğer bir ifade ile yapılan transfere ilişkin harcamanın belirli koşullara bağlanmamış olması sebebi ile yerel yönetimler açısından en çok tercih edilen uygulama koşulsuz transferlerdir. Her ne kadar yardımı alan idarenin, yardımları kanunlar çerçevesinde harcama serbestliğine sahip olsa da harcama

noktasında sınırlandırma yapılmaması, gelir bölüşümüne benzerliği nedeni ile idareler arası mali dengesizliklerin giderilmesinde önemli rol oynamaktadır. Ancak bu durum karşısında yardımı alan idarenin merkezi yönetimin kontrolüne girebilmesi, kaynakların savurganlığının oluşabilmesi, hizmet sunumunda önceliklerin değişebilmesi ve kaynakların etkin olmayan bölgelerde kullanılması vb. durumların söz konusu olabilmesi bakımından bağış ve yardımların olumsuz yönleri olduğu söylenebilmektedir (Ulusoy - Akdemir, 2007, 102–103).

Türkiye’de merkezi idareden yerel yönetimlere aktarılan en önemli koşulsuz transfer türünü GBVGP’ndan oluşmaktadır (Arıkboğa, 2015, 10). Genel bütçe vergi gelirlerinden mahalli idarelere aktarılacak olan payların belirlenmesinde genel itibariyle nüfus kriteri esas alınmaktadır (Şahin İpek, 2018, 65–66). Merkezi idare tarafından yerel yönetim birimlerine aktarılacak olan paylara ilişkin olarak paya esas teşkil eden etkenler ve verilme zamanı, önceden kanunlar tarafından belirlenmekte bu duruma bağlı olarak merkezi idarenin tasarrufundan çıkmaktadır. Merkezi yönetim tarafından aktarılan pay sistemi, koşullu transfer sistemine göre yerel yönetim finansmanında daha etkili olduğunu ifade etmek mümkündür (Arıkboğa, 2015, 10). İdareler arası transferlerin bir diğer türü olan bağış ve yardımlar ise Türkiye’de proje şeklinde uygulanmaktadır. Proje yardımları, eğitim hizmetleri ve altyapı hizmetleri biçiminde yapılmaktadır. Ancak idareler arası transfer türleri içerisinde yer alan genel bütçe vergi gelirleri, diğer idareler arası transfer türleri içerisinde oldukça yüksek bir yüzdeye sahiptir (Ulusoy - Demir, 2018, 269). Yukarıda yer alan idareler arası gelir bölüşüm yöntemlerinin haricinde çeşitli yöntemler bulunmaktadır. Bu yöntemler şerefiye, harç ve harcamalara katılma payı, iktisadi teşebbüs gelirleri, borçlanma, emlak gelirleri ve para cezaları şeklinde sıralamak mümkündür³⁶.

Her iki kavram da bizim için farklı açılardan konulara yaklaşma imkanı elde etmemize olanak sağlamaktadır. Mali özerklik merkezi idareye karşı mali açıdan yerel yönetimleri güçlendirirken, mali tevzin ise yerel yönetimin mali açıdan desteklenmesi, adil bir kamusal kaynak paylaşımı üzerine yoğunlaşmaktadır. Adil bir dağılım noktasında idareler arası yatay ve dikey adaletin sağlanması aynı zamanda merkezi idareden yerel idarelere mali kaynak transferini ortaya koymaktadır.

2.5. Türkiye’de İdareler Arasında Gelir Bölüşümü

Osmanlı Devleti’nin son dönemleri ile 1981 yılı Türkiye’sini kapsayan dönemde yerel yönetim birimleri Fransız model çerçevesinde şekillenmiştir. Türkiye Cumhuriyeti’nin kurulması ile hazırlanan anayasa ile birlikte 1961 ve 1982 Anayasalarında mahalli idareler alanında değişiklik yapılmamış ve bu durum anayasa gerekçelerinde beyan edilmiştir. Özellikle 1970’li yıllardan sonra mahalli idare birlikleri toplum tarafından önemsenmeye başlanmış ve toplum gündeminde ön sıralara çıkmaya başlamıştır. Türkiye’de 1940 ve 1960’lı yıllarda yaşanan siyasi dönüşümler, köyden kente göçün hızlı artışı, yerel yönetimlerin önemini arttırmakla birlikte, yerel yönetimlerin hizmetlerindeki talebinde artışına zemin hazırlamıştır (Nadaroğlu - Keleş, 1991, 30–31). Yerel yönetimlerin sundukları hizmetlere olan talebin artışına bağlı olarak, çeşitli kanun düzenlemelerinin yapılması bir zorunluluk haline dönüşmüştür.

Türkiye’de 1980 yılında yapılan düzenleme ile dağınık bir biçimde bulunan mahalli idarelerin gelir kaynakları, büyük ölçüde düzenlenerek ek gelir kaynakları oluşturulmuştur (Ulusoy - Akdemir, 2019, 282–283). Yapılan çalışmalar sonucunda, 1980 yılı bütçe dönemini takip eden dönemlerde, çeşitli gelir kaynaklarından belediyelere pay aktarılması yöntemi değiştirilmiştir. Türkiye’de 02.02.1981 tarih ve 2380 sayılı “Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun”³⁷ ile GBVG tahsilatı toplamından belediyelere %5 ve il özel idarelerine %1 oranında nüfus esaslı pay verilmesi öngörülmüştür. Aktarılacak olan payın belirlenme esası ise o yerdeki en son yapılan nüfus sayımı olarak belirlenmiştir.

Türkiye’de 1981 yılında 2380 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonrasında idareler arası transferler ile ilgili olarak, merkezi yönetim vergilerinden ayrılan vergi gelirleri sisteminden, yerel idarelere genel bütçe vergileri tahsilatı üzerinden pay vermesi sistemine geçilmiştir (Aydınlı, 2003, 78). Diğer bir ifade ile çeşitlendirilmiş vergi türleri itibariyle pay aktarma uygulamasından, genel bütçe vergi gelirleri tahsilatı toplamı üzerinden pay aktarımı uygulamasına geçilmiştir (Uzun, 2012, 42). Böylelikle vergi gelirlerinin önceden belirlenmiş belirli bir oranda yerel idareye aktarılması (Yüksel, 2019, 281) sistemi uygulamaya koyulmuştur.

³⁶ Çalışma alanının çok fazla genişlememesi amacı ile ifade edilen kavramlar açıklanmıştır. Diğer yöntemler için bkz: (Özer - Akçakaya, 2015, 90–94).

Mahalli idarelerin öneminin artması ile birlikte yapılan çalışmalar sonucunda, 26.05.1981 tarih ve 2464 sayılı “Belediye Gelirleri Kanunu”³⁸ uygulamaya konulmuştur. Merkezi idareden yerel yönetimlere aktarılacak olan paylar ile ilgili olarak 09.05.1984 tarih ve 3004 sayılı kanun³⁹ ile yeni bir düzenleme yapılmıştır. Yapılan kanun düzenlemesi ile GBVGP miktarı belediyeler için %10,30 il özel idareleri için %2,30 olarak yeniden belirlenmiştir. Büyükşehir belediyeleri ile ilgili olarak düzenleme ise 27.06.1984 tarih ve 3030 sayılı “Büyükşehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun”⁴⁰ ile yapılmıştır. 3030 sayılı kanunun 18/a maddesi uyarınca GBVG’nden büyükşehir belediyelerine aktarılacak olan pay miktarı %3 olarak belirlenmiştir. 1985 yılında yürürlüğe giren kanun ile Emlak Vergisinin, merkezi yönetim vergi gelirlerinden mahalli idareler gelir kalemleri arasında yer alması için yeni uygulama başlatılmıştır.

Genel bütçe vergi gelirlerinden il özel idaresi ve belediyelere aktarılacak paylar ile ilgili olarak 1984 yılı sonrasında çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Pay değişikliği 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı kanun⁴¹ ile yapılarak, belediye payları %9,25 ve il özel idare payları %1,70 olarak yeniden belirlenmiştir. 21.02.2001 tarih ve 4629 sayılı Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun⁴² ile paylar yeniden belirlenerek, belediye payları %6 il özel idarelerinin payları ise %1,12 olarak belirlenmiştir.

Belediyelere ve il özel idarelerine aktarılacak olan payların belirlenmesinde 1989 yılına kadar nüfus temel esas olarak alınmıştır. Ancak 1989 yılında bütçe kanuna eklenen madde ile kalkınmış endeksi, coğrafi konum ve mali kaynaklar, merkezi idareden yerel idarelere aktarılacak olan payı belirleyen etkenler içerisine dahil edilmiştir⁴³ (Nadaroğlu

³⁷ 05.02.1981 tarih ve 17242 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

³⁸ 05.02.1981 tarih ve 17354 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

³⁹ Bkz: “Belediyelere ve il Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”, 15.05.1984 tarih ve 18402 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

⁴⁰ 09.07.1984 tarih ve 18453 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

⁴¹ 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

⁴² 03.03.2001 tarih ve 24335 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

⁴³ Pay dağıtımına etki eden etkenlere yeni eklemeler yapılmasındaki gerekli görülen nedenlerden içerisinde nüfus sayım zamanı yer almaktadır. İlgili dönemler itibariyle Türkiye’de nüfus sayımının Eylül ayı itibariyle yapıyor olmasıdır. Nüfus sayımlarının yapıldığı dönemlerde ise mevsimlik göç hareketliliğinin yüksek olması bu çözümü destekleyen nedenler çerçevesinde olduğu ifade edilebilmektedir (Nadaroğlu - Keleş, 1991, 40).

- Keleş, 1991, 40). Mahalli idarelerin gelir kaynaklarının arttırılması amacı ile yapılan bir diğer önemli adım 1993 yılında Çevre Temizlik Vergisi'nin uygulamaya koyulmasıdır. Böylece yerel yönetimlere daha fazla kaynak sağlanmış olmaktadır.

Yerel yönetimlerin gelir kaynakları içerisinde yer alan GBVG'nden aktarılan paylar ile ilgili olarak 02.07.2008 tarih ve 5779 sayılı "İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun"⁴⁴ yürürlüğe konulmuştur. Uygulamaya konulan 5779 sayılı kanun ile mahalli idarelerin GBVG'nden aldıkları paylar ile ilgili önemi bir düzenleme yapılarak, alınacak pay miktarında artış sağlanmıştır. 5779 sayılı kanunun 2. maddesi uyarınca GBVG'nden il özel idareleri ve belediyelere aktarılabacak olan payın belirlenmesinde, GBVG tahsilatı toplamından mahallinde yapılan vergi iadeleri düşüldükten sonra, kalan net tutarın esas alınacağı öngörülmüştür.

5779 sayılı kanunun 2. maddesinde aktarılabacak olan pay miktarı ile ilgili hükümler yer almaktadır. Kanunun 2/2 maddesinde, mahallinde tahsilatı gerçekleştirilmiş olup yapılan iadeler düşüldükten sonra elde edilen net GBVG toplamının %0,5'i il özel idarelere payı, %1,50'si büyükşehir dışındaki ilçe belediye payı ve %4,50'si büyükşehir ilçe belediye payı olarak ilgili yerel idare birimine aktarılabacağı öngörülmüştür. Kanunun 2/3 maddesine göre, ÖTV Kanununa ekli I sayılı listede yer alan ürünler hariç tutularak, büyükşehir belediye sınırları içerisinde tahsilatı gerçekleşen GBVG'nin %6'sı ile yine ilgili büyükşehir belediyelerine bağlı olan ilçe belediyelerine aktarılabacak GVGP miktarının %30'u büyükşehir payı olarak, ilgili büyükşehir belediyelerinin hesaplarına aktarılabaktadır. 5779 sayılı kanunun 5/3 maddesine göre, büyükşehir belediyelerine ayrılacak olan %6'lık kısmın %60'ı doğrudan büyükşehir payı olarak, ilgili büyükşehir belediyesinin hesabına aktarılabaktadır. Kalan %40'lık kısmın %70'i nüfus esasına, kalan %30'luk kısım ise yüzölçümü esasına göre belirlenmektedir.

Yerel yönetimlere genel bütçe vergi gelirlerinden aktarılabacak olan payın hangi ölçütler üzerinden belirleneceği, 5779 sayılı kanunun 4. ve 5. maddelerinde yer alan hükümler çerçevesinde yapılabaktadır. Kanunun 4. maddesinde yer alan hükümlerde, il özel idaresine aktarılabacak olan payların belirlenmesindeki esaslar yer almaktadır. İl özel idarelerine aktarılabacak olan GBVGP miktarında nüfus, yüzölçümü, köy sayısı, kırsal

⁴⁴ 15.07.2008 tarih ve 26937 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

alan nüfusu ve gelişmişlik endeksi⁴⁵ esasları çerçevesinde, İller Bankası aracılığı ile pay aktarım işlemi yapılmaktadır⁴⁶. 5779 sayılı kanunun 5. maddesinde, belediyelere aktarılacak olan payların belirlenmesinde nüfus ve gelişmişlik endeksi kriterleri esas alınacağı öngörülmüştür. Kanunun 2/2 maddesinde yer alan büyükşehir dışındaki belediyeler için belirlenen %1,50'lik pay kısmının %80'lik kısmı belediye sınırları içerisindeki nüfusa, kalan yüzde 20'lik kısım ise gelişmişlik endeksi⁴⁷ kapsamında İller Bankası aracılığı ile ilgili belediye payı olarak dağıtılır. Büyükşehir ilçe belediyelerinin GBVP'nin %90'lık kısmı ilgili ilçenin nüfusuna, %10'luk kısmı ise ilgili ilçenin yüzölçümüne göre İller Bankası aracılığı ile dağıtılır.

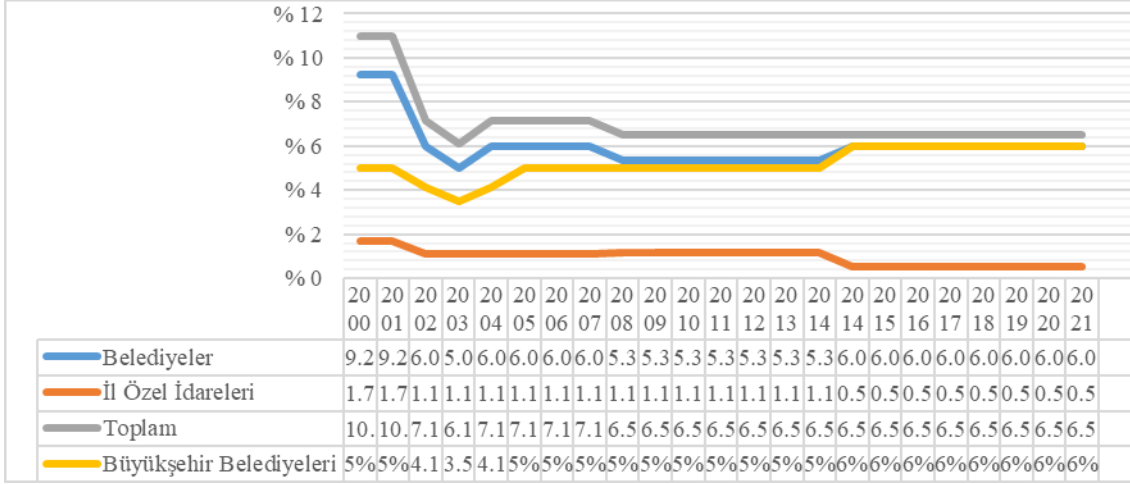
Genel bütçe vergi gelirleri üzerinden 2.07.2008 tarih ve 5779 sayılı kanunun 6. maddesinde nüfusu 10.000'in altında olan belediyelere GBVG'nden binde bir oranında 'Denkleştirme Ödeneği' adı altında pay verileceği öngörülmüştür. Burada kanun koyucunun, en az nüfusa sahip olan illerin belirli bir oranda merkezden desteklenmesi gerektiği amacını güttüğünü ifade etmek mümkündür.

Yerel yönetimlere aktarılacak olan GBVGP miktarı üzerinden, yerel yönetim birimlerinin çeşitli kamu kuruluşlarına olan muaccel borçları ile ilgili olarak, ilgili idarenin talebi üzerine 5779 sayılı kanun 7. maddesi kapsamında kesinti yapılabilmektedir. Bu kapsamda ilgili mahalli idarelere pay aktarılmadan önce iller bankası, gelir idaresi, sosyal güvenlik kurumu tarafından yapılan alacak tahsilat talebi üzerine, ilgili kuruma aktarılmak üzere kesinti yapılması mümkündür.

⁴⁵ Gelişmişlik endeksinin belirlenmesinde, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı tarafından yayınlanan son endeks dikkate alınmaktadır. Endeksleme işleminde iller 5 eşit gruba ayrılarak, kanunun ilgili maddesinde yer alan pay değerleri üzerinden gruplara aktarılacak olan, endeks payı belirlenmektedir.

⁴⁶ Ayrıntı için bkz. 5779 sayılı "İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun md. 4.

⁴⁷ Gelişmişlik endeksine göre ayrılacak olan payın belirlenmesinde Kalkınma Bakanlığı tarafından yayınlanan veriler esas alınmaktadır. Belediyeler bakanlık tarafından belirlenen endeksler çerçevesinde beş eşit gruba ayrılmaktadır. Gruplandırma eşitliği bozan belediye son gruba dahil edilmektedir. Gruplandırma işlemi sonrası sonrasında % 23-21-20-19-17 olarak en yüksek oranı en yüksek endeks grubundan başlamak üzere %1,5'lik pay miktarının yüzde 20'lik kısmı oluşturulmaktadır.



Grafik 2: Türkiye’de 2000-2021 Dönemi Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Mahalli İdarelere Aktarılan Pay Yüzdeleri

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, <https://gib.gov.tr/> (Erişim Tarihi 29/03/2022)

Not: Grafikte yer alan toplam, büyükşehir dışındaki belediyelerin ve il özel idarelerinin toplamını ifade etmektedir.

Grafik 2’ye göre il özel idareleri ve büyükşehir dışındaki belediyelere aktarılan GBVGP yüzdesi en fazla 2000-2001 dönem aralığıdır. Öte yandan büyükşehir belediyeleri açısından en fazla GBVGP yüzdesi ise 2014-2021 dönem aralığında %6 oranında olduğu görülmektedir.

Tablo 2: 5779 Sayılı ve 6360 Sayılı Kanun ile Yerel Yönetimlere Aktarılabacak Genel Bütçe Vergi Gelirleri Paylarındaki Değişiklikler

5779 Sayılı Kanun Kapsamında Belirlenen Paylar (Yüzde)			6360 Sayılı Kanun Kapsamında Belirlenen Paylar (Yüzde)		
Büyükşehir dışındaki belediyeler (%)	Büyükşehir ilçe belediyeleri (%)	İl özel idareleri (%)	Büyükşehir dışındaki belediyeler (%)	Büyükşehir ilçe belediyeleri (%)	İl özel idareleri (%)
2,85	2,5	1,15	1,50	4,50	0,5

Kaynak: Tablo 5779 sayılı kanun ile 6360 sayılı kanunun ilgili maddelerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Yerel yönetimlere GBVG üzerinden pay verilmesi ile ilgili son düzenleme, 12.11.2012 tarih ve 6360 sayılı “On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”⁴⁸ ile yapılmıştır. İlgili kanunun yürürlüğe girmesi ile birlikte büyükşehir

⁴⁸ 6.12.2012 tarih ve 28489 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

belediye gelirlerinde GBVG'nden aktarılan pay miktarında artış yaşanırken diğer belediye paylarında ise azalışa meydana gelmiştir (Ulusoy - Akdemir, 2019, 282–283). Tablo 2’de bu durum görülmektedir.

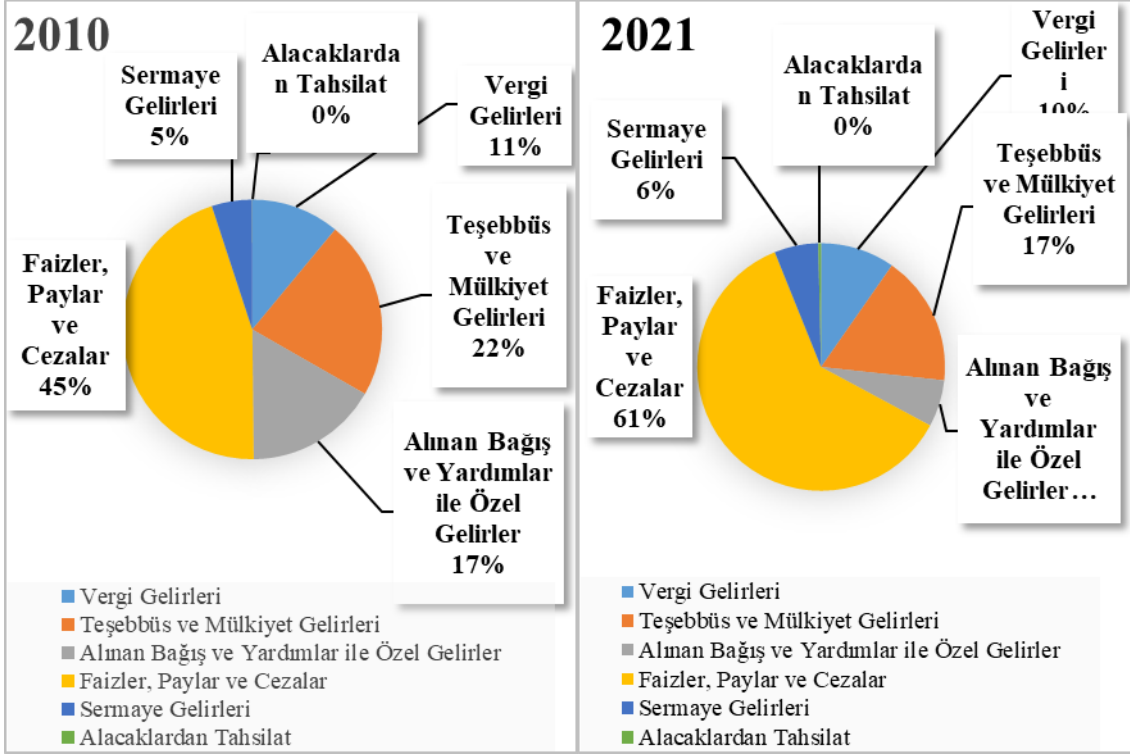
Yapılan yeni kanun düzenlemesi, yerel yönetimlerin merkezi idareden alacakları pay miktarında artış sağlamıştır. Aynı zamanda mali açıdan yerel yönetimlerin güçlendirilmesi ile ilgili oldukça önemli bir gelişme olarak ele alınabilmektedir. Ancak çıkarılan kanun ile yerel yönetimlerin özgelir kaynaklarında artış sağlanmasına yönelik olarak somut adımlar atılmadığı için, merkezi idareye olan mali bağımlılığın artmasına neden olacağı yönünde eleştiriye açık bir durum da söz konusu olmaktadır (Koyuncu, 2012, 2).

Merkezi idareden aktarılacak olan mali transfere, neden daha fazla ihtiyaç duyulduğunun destekleyici kantını ise 6360 sayılı kanun ile 10.07.2004 tarih ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu’nda yapılan değişiklik ile ifade etmek mümkündür. Yapılan kanun değişikliği ile büyükşehir belediyelerinin sınırları, “il mülki sınırları” olarak 6360 sayılı kanun ile değiştirilmiştir⁴⁹. Kanun da yapılan bu değişik ile büyükşehir belediyeleri açısından bir ek hizmet alanı ortaya çıkmış ve ifade edilen değişikliğin doğal bir sonucu olarak, büyükşehir belediyeleri nezdinde ek kaynak ihtiyacı meydana gelmiştir.

Mali kaynakların yetersizliği, yerel yönetimlerin mali özerkliklerinin sınırlanmasına ve aynı zamanda merkezi idare tarafından çok fazla müdahaleye maruz kalmalarına neden olmaktadır (Türkoğlu, 42). Mali özerkliğin sağlanması yerel yönetimlerin, görev ve yetkilerini etkin bir biçimde yerine getirmesine imkân sağlamaktadır. Türkiye’de yer alan mahalli idareler açısından mali özerkliğin durumun tespiti Grafik 3 üzerinden yapılabilmektedir⁵⁰.

⁴⁹ Bkz: 6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun madde 1.

⁵⁰ Türkiye’de uygulanmakta olan bütçe performans esaslı bütçeleme sistemi çerçevesinde, mahalli idareler bütçelerini, analitik bütçe sınıflandırması esaslı çerçevesinde hazırlamaktadır. 5018 sayılı Kamu mali Yönetim ve Kontrol Kanunu çerçevesinde uygulamaya konulan analitik bütçe sisteminde gelirler ve giderler kurumsal, finansal ve ekonomik sınıflandırma olarak dört türden oluşmaktadır. Mahalli idarelerin bütçelerinde ise gelirin ekonomik sınıflandırması adı altında gelir kaynakları sıralanmaktadır. Merkezi idareden aktarılan paylar ise diğer gelirler başlığı altında yer almaktadır. Faizler, Paylar ve Cezalardan oluşan diğer gelirler içerisinde yer alan Kişi ve Kurumlardan Alınan Payların alt basamağında Vergi ve Harç Gelirlerinden Alınan Paylar yer almaktadır. Merkezi idare vergi ve harç gelirlerinden alınan paylar içerisinde, genel bütçe vergi geliri üzerinden aktarılan paylar yer almaktadır (Pehlivan, 2020, 233–248).



Grafik 3(a)

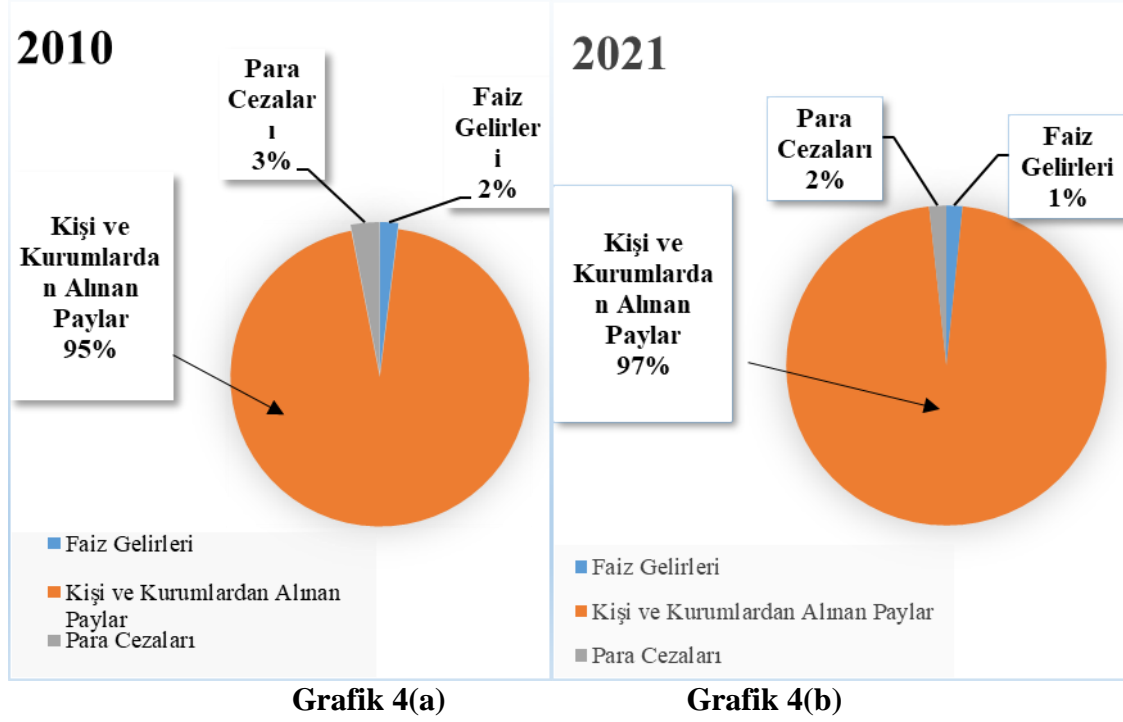
Grafik 3(b)

Grafik 3: Mahalli İdarelerin 2010 - 2021 Döneminde Bütçe Gelirleri (%)*

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr> (Erişim Tarihi 05/03/2022)

* Grafik üzerindeki verilerin tam hali için bakınız: EK - 1.

Grafik 3(b)'de yerel yönetimlerin, gelir kaynakları bakımından merkezi idareye olan bağımlılık durumlarının tespit edilmesine imkan sağlamaktadır. Grafik 3(a)'ya göre 2010 yılında mahalli idarelerin toplam gelirlerinin %45'i Faiz, Pay ve Cezalardan oluşmaktadır. Diğer gelir kaynaklarının ise %22'si Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirlerinden, %11'inin Alınan Bağış ve Yardımlardan oluştuğu görülmektedir. Öte yandan 2020 yılı gerçekleştirmeleri ile ilgili olarak hazırlanan Grafik 3(b)'de ise mahalli idarelerin Faiz, Pay ve Ceza gelirlerinin toplam gelirdeki payı %60 düzeyine yükseldiği görülmektedir. Öte yandan 2021 yılında Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri %22'den %17'e düşmüş olduğu görülmektedir. Ayrıca 2010 yılında mahalli idarelerin en önemli üçüncü gelir kaynağını Alınan Bağış ve Yardımlar oluştururken, 2021 yılında ise vergi gelirleri ikinci sırada yer almaktadır. Mahalli idarelerin gelir kaynakları içerisinde oldukça yüksek paya sahip olan Faiz, Paylar ve Ceza gelirlerinin ayrıntılarını Grafik 4 üzerinden incelemek mümkündür.



Grafik 4: Mahalli İdarelerin 2010 - 2021 Döneminde Faiz, Pay ve Ceza Gelirleri (%)*

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr> (Erişim Tarihi 05/03/2022)

*Grafik üzerindeki verilerin tam hali için bakınız: EK - 2 ve EK - 3

Grafik 4(a) ve Grafik 4(b)'ye göre mahalli idarelerin kişi ve kurumlardan alınan pay gelirlerinin toplam Faiz, Pay ve Ceza gelirleri içerisindeki payı, 2010 yılında %95, 2021 yılında ise %97 oranında gerçekleşmiştir. Bu durumda Grafik 4 ile desteklenen Grafik 3 tekrar değerlendirildiğinde, mahalli idarelerin gelir kaynaklarının %55'den fazlasının merkezi idareden aktarılan paylardan oluştuğu net olarak görülmektedir. Bu duruma bağlı olarak Türkiye'de yer alan mahalli idarelerin gelir kaynaklarının ana temasını, merkezi idareden aktarılan kaynak transferlerinden oluştuğunu çıkarmak mümkündür. Sonuç itibari ile aktarılacak olan transfer sisteminde aksaklık yaşanması veya hatalı işlem yapılması yerel hizmet sunumunda önemli sorunların yaşanmasına neden olacağı anlaşılmaktadır. Genel durum değerlendirmesi sonrasında büyükşehir belediyeleri ve il özel idareleri açısından durum tespiti yapılabilmesi açısından aşağıdaki tablolar hazırlanmıştır.

Tablo 3: Büyükşehir Belediyelerinin 2010 ve 2021 Yıllarında Bütçe Gelirleri

	2010 (Bin TL)	Pay* (%)	2015 (Bin TL)	Pay* (%)	2021 (Bin TL)	Pay* (%)
Bütçe Gelirleri	13.322.111		33.181.095		94.396.430	
Vergi Gelirleri	286.067	2,14	488.616	1,47	914.678	0,97
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	1.397.509	10,49	3.444.479	10,38	6.679.077	7,08
Alınan Bağış ve Yardımlar İle Özel Gelirler	58.613	0,43	281.443	0,84	657.377	0,70
Faizler, Paylar ve Cezalar	10.006.684	75,11	26.954.911	81,23	80.708.290	85,49
Sermaye Gelirleri	1.405.948	10,55	1.867.612	5,62	5.081.352	5,38
Alacaklardan Tahsilat	167.290	1,25	144.034	0,43	355.656	0,38

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr> (Erişim Tarihi 05/03/2022)

* Pay kısmında, her bir gelir kaleminin toplam bütçe gelirleri içerisindeki oranını yüzde olarak ifade etmektedir. Tablo üzerindeki verilerin tam hali için bakınız: EK - 4.

Tablo 3'e göre büyükşehir belediyelerinin toplam bütçe gelirleri 2010 yılında 13.322.111 Bin TL olarak gerçekleşmiş olup, 2021 yılında yaklaşık olarak 7 kat artarak 94.396.430 Bin TL olarak gerçekleşmiştir. Büyükşehir belediye bütçeleri ayrıntılarını ele aldığımızda 2010 yılında toplam bütçe gelirin yaklaşık olarak %75,11'i faiz, pay ve ceza gelirlerinden oluşurken, 2020 yılında ise bu oran %85,49'a yükselmiştir. EK - 5 üzerinden daha net olarak incelendiğinde görüleceği gibi 2010-2021 döneminde büyükşehir belediye bütçe gelirlerinin ortalama olarak %79,37'si faizler, paylar ve ceza gelirlerinden oluşmuştur. Faiz, pay ve ceza gelirlerinin son 10 yıllık süre içerisindeki değişimi açısından Tablo 4 hazırlanmıştır.

Tablo 4: Büyükşehir Belediyelerinin 2010 ve 2021 Yıllarında Faiz, Pay ve Ceza Gelirleri

	2010 (Bin TL)	Pay* (%)	2015 (Bin TL)	Pay* (%)	2021 (Bin TL)	Pay* (%)
Faizler, Paylar ve Cezalar	10.006.684		26.954.911		80.708.290	
Faiz Gelirleri	41.889	0,41	156.735	0,58	587.076	0,73
Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar	9.237.842	92,31	25.992.175	96,42	77.997.798	96,64
Para Cezaları	62.530	0,62	107.393	0,39	302.630	0,37
Diğer Çeşitli Gelirler	664.423	6,63	698.608	2,59	1.820.786	2,26

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr> (Erişim Tarihi 05/03/2022)

* Pay kısmında, her bir gelir kaleminin toplam Faiz, Pay ve Ceza gelirleri içerisindeki oranını yüzde olarak ifade etmektedir. Tablo üzerindeki verilerin tam hali için bakınız: EK - 5.

Tablo 4'e göre büyükşehir belediyelerinin bütçe gelirlerinin en önemli kaynağını kişi ve kurumlardan alınan paylardan oluşmaktadır. Tablo 4'e büyükşehir belediyelerinin kişi ve kurumlardan aldıkları paylar 2010 yılında 9.237.842 Bin TL olarak gerçekleşmiş olup 2021 yılında yaklaşık olarak 8.44 kat artarak 1.820.786 Bin TL olarak gerçekleşmiştir. Kişi ve kurumlardan alınan pay gelirleri, faiz, pay ve ceza gelirlerinin 2010 yılında %92'sini, toplam bütçe gelirlerinin ise %69,34'ünü oluşturmaktadır. Öte yandan 2021 yılı incelendiğinde ise kişi ve kurumlardan alınan paylar faiz, pay ve ceza gelirlerinin %96,64'ünü oluştururken toplam bütçe gelirlerinin %82,63'ünü oluşturduğu görülmektedir. Büyükşehir belediyelerinin Kişi ve Kurumlardan elde ettiği gelirlerin ayrıntıları Tablo 5'de yer almaktadır.

Tablo 5: Büyükşehir Belediyelerinin 2010 ve 2021 Yıllarında Kişi ve Kurumlardan Alınan Pay Gelirleri

	2010 (Bin TL)	Pay* (%)	2015 (Bin TL)	Pay* (%)	2021 (Bin TL)	Pay* (%)
Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar	9.237.842		25.992.175		77.997.798	
Devlet Payları	0	0	0	0	0	0
Vergi ve Harç Gelirlerinden Alınan Paylar	8.706.311	94,24	25.020.671	96,26	76.742.883	98,39
Yönetim Giderlerine Katılma Payları	1.117	0,01	3.012	0,01	2.177	0,00
Kamu Harcamalarına Katılma Payları	174.193	1,88	426.103	1,63	643591	0,83
Mahalli İdarelere Ait Paylar	349.328	3,78	506.344	1,94	406.689	0,52
Diğer Paylar	6.893	0,07	36.045	0,13	202.458	0,26

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr> (Erişim Tarihi 05/03/2022)

* Pay kısmında, her bir gelir kaleminin toplam kişi ve kurumlardan alınan pay gelirleri içerisindeki oranını yüzde olarak ifade etmektedir. Tablo üzerindeki verilerin tam hali için bakınız: EK - 6.

Tablo 5'e göre büyükşehir belediyelerinin merkezi idareden aldığı vergi ve harç geliri 2010 yılında 8.706.311 Bin TL, 2021 yılında ise 76.742.883 Bin TL olarak gerçekleşmiştir. Büyükşehir belediyelerinin 2010 yılında toplam kişi ve kurumlardan alınan payların %94.24'ü vergi ve harç gelirlerinden oluşurken, 2021 yılında ise %98.39'u vergi ve harç gelirlerinden oluşturmaktadır. Büyükşehir belediyelerinin 2010 yılına oranla 2021 yılında vergi ve harç gelirden alınan paylar 9.5 kat artış göstermiştir.

Büyükşehir belediyeleri için genel bir durum değerlendirmesi yapıldığında 2010-2021 döneminde, büyükşehir belediyelerinin toplam bütçe gelirleri yaklaşık olarak 7.2 kat artış göstermiştir. İlgili dönem aralığında bütçe gelirleri içerisinde bağış ve yardımlar ile özel gelirler yaklaşık olarak 11.2 artış gerçekleştirmiştir. Büyükşehir belediyeleri 2010-2021 döneminde faizler, paylar ve cezalardan yaklaşık olarak altı kat daha fazla gelir

elde etmiştir. Faizler, paylar ve cezalar toplam gelirlerin 2010 yılında %75,11'ini oluştururken, 2021 yılında %85,49'unu oluşturmuştur.

Çalışma konumuzu oluşturan GBVG üzerinden aktarılan paylara ilişkin durum tespiti yapıldığında ise merkezi yönetimden vergi gelirleri üzerinden büyükşehir belediyelerine aktarılan paylar 2021 yılında 2010 yılına göre yaklaşık olarak 6,11 kat artarak toplam bütçe gelirleri içerisindeki payını 2021 yılında %81,30'a yükseltmiştir. Bu durumdan yola çıkarak, büyükşehir belediye harcamalarının yaklaşık olarak %81,30'u merkezi idare tarafından finanse edildiğini söylemek mümkündür. Türkiye nüfusunun yaklaşık olarak %77'sine yerel hizmet sunumu yapan büyükşehir belediyeleri açısından yapılan analiz sonrasında il özel idareleri bakımından benzer bir incelemenin de yapılmasında fayda bulunmaktadır.

Tablo 6: İl Özel İdareleri 2010 ve 2021 Yıllarında Bütçe Gelirleri

	2010 (Bin TL)	Pay (%)	2015 (Bin TL)	Pay (%)	2021 (Bin TL)	Pay (%)
Bütçe Gelirleri	9.752.093		8.096.206		15.816.745	
Alınan Bağış ve Yardımlar İle Özel Gelirler (1)	6.694.942	68,65	5.187.848	64,08	8.981.635	56,78
Faizler, Paylar ve Cezalar (1)	2.708.334	27,77	2.730.070	33,72	6.380.739	40,34
Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar (1)	2.434.402		2.266.583		5.698.454	36,02
Devlet Payları (2)	33.471	1,37	13.044	0,58	25.114	0,44
Vergi ve Harç Gelirlerinden Alınan Paylar (2)	2.341.479	96,18	2.208.825	97,45	5.363.674	94,13
Yönetim Giderlerine Katılma Payları (2)	599	0,02	139	0,006	1.185	0,02
Kamu Harcamalarına Katılma Payları (2)	2.279	0,09	234	0,01	2.745	0,05
Mahalli İdarelere Ait Paylar (2)	46.737	1,92	34.368	1,52	261.379	4,59
Diğer Paylar (2)	9.837	0,40	9.973	0,44	44.357	0,78

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr> (Erişim Tarihi 05/03/2022)

(1) Pay kısmında, her bir gelir kaleminin toplam bütçe gelirleri içerisindeki oranını yüzde olarak ifade etmektedir.

(2) Pay kısmında, her bir gelir kaleminin toplam Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar içerisindeki oranını yüzde olarak ifade etmektedir.

Not: Tablo üzerindeki verilerin tam hali için bakınız: EK - 7, EK - 8 ve EK-9.

Tablo 6'ya göre il özel idarelerinin bütçeleri açısından merkezi idareden aktarılan payların toplam bütçe gelirleri üzerinde oldukça önemli bir etkisinin olduğu görülmektedir. İl özel idarelerin 2010 yılında 9.752.093 Bin TL'lik toplam bütçelerinin yaklaşık olarak dış8,65'i Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirlerden, %27,77'si Faiz, Pay ve Ceza gelirlerinden oluşmuştur. Öte yandan 2021 yılında il özel idarelerinin 15.816.745 Bin TL'lik toplam bütçelerinin yaklaşık olarak %56,79'u alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirlerden, %40,34'ü Faiz, Pay ve Ceza gelirlerinden oluşmuştur.

İl özel idarelerinin toplam bütçe gelirlerinin, 2010 yılında %24,96'sını Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar oluştururken, 2021 yılında ise bu oran %36,03'e yükselmiştir. Öte yandan Tablo 6 dikkatli olarak incelendiğinde merkezi idareden aktarılan payların toplandığı vergi ve harç gelirlerinden alınan paylar 2010 yılında toplam bütçenin %24,01'ini oluştururken, 2021 yılında toplam bütçenin %33,91'ini oluşturmaktadır.

Yukarıda yer alan tablolar karşılaştırıldığında, 2010 ile 2021 döneminde büyükşehir belediyelerinin bütçe gelirlerinde 7.9 kat artış meydana gelirken, il özel idareleri yaklaşık olarak 1.6 kat artış meydana geldiği görülmektedir. 2010 yılında il özel idarelerinin bütçe gelirleri toplamı büyükşehir belediyelerine oldukça yakınken bu durum 2021 yılında büyükşehir belediyelerinin lehine beş kattan daha fazla olarak gerçekleşmiştir. Bu durumun gerçekleşmesinde yeni çıkarılan kanunlar çerçevesinde büyükşehir belediyelerinin sayısı arttırılmasının ve yetki alanları genişletilmesinin etkili olduğunu ifade etmek mümkündür.

Büyükşehir belediyeleri ve il özel idarelerinin bütçe gelirleri üzerinde kısaca yapılan bu incelemelerden elde edilen bilgileri özetleyecek olursak, merkezi idareden aktarılan payların yerel yönetimlerin bütçe gelirleri üzerinde oldukça önemli bir paya sahip olduğu görülmektedir. Bu duruma bağlı olarak Türkiye'deki yerel yönetimlerin mali özerklikten uzak bir yapıya sahip oldukları çıkarımını yapmak da mümkündür⁵¹.

Şu kadarki mali özerkliğini sağlayan yerel yönetim birimlerinin öz gelirlerinin bir diğer ifade ile yerel kaynaklardan elde edilen gelir miktarının, idareler arası transferler ve borçlardan oluşan gelir kaynaklarından yüksek olması beklenmektedir. Ancak Türkiye'deki büyükşehir belediyeleri ve il özel idareleri açısından incelemeler

⁵¹ Çalışmanın ilerleyen kısımlarında mali özerklik ile ilgili çeşitli açıklamalara yer verilecektir.

yapıldığında 2010 yılında idareler arası transferlerden elde edilen gelir düzeyinin büyükşehir belediyelerinde ortalama olarak %69, il özel idarelerinde ise %24 olarak gerçekleştiği ilgili tablolarda görülmektedir. Öte yandan 2021 yılında ise büyükşehir belediyeleri için bu oran %81'e yükselirken, il özel idarelerinde ise %33'e yükselmiştir. Buradan da görüldüğü gibi GBVG'nden aktarılacak olan pay miktarına, büyükşehir belediyelerinin ve il özel idarelerinin bağımlılık düzeyleri oldukça yüksektir. Örneğin Kızıler - Çetinkaya, (2015) yerel yönetimlerin merkezi yönetimlere bağımlılık düzeylerine ile ilgili olarak yaptıkları çalışmada, Türkiye'de yerel yönetimlerin merkezi idareye olan bağımlılık düzeyleri 2009-2013 dönemi için %52 olarak gerçekleştiğini tespit etmişlerdir. Bu durumda özellikle çalışma konumuzun ikinci kısmını oluşturan merkezi idare tarafından yerel yönetimlere aktarılan GBVG payları dikkatli olarak araştırılarak, üzerinde ayrıntılı çalışmaların yapılmasına olan ihtiyacın göstergesini işaret etmektedir.

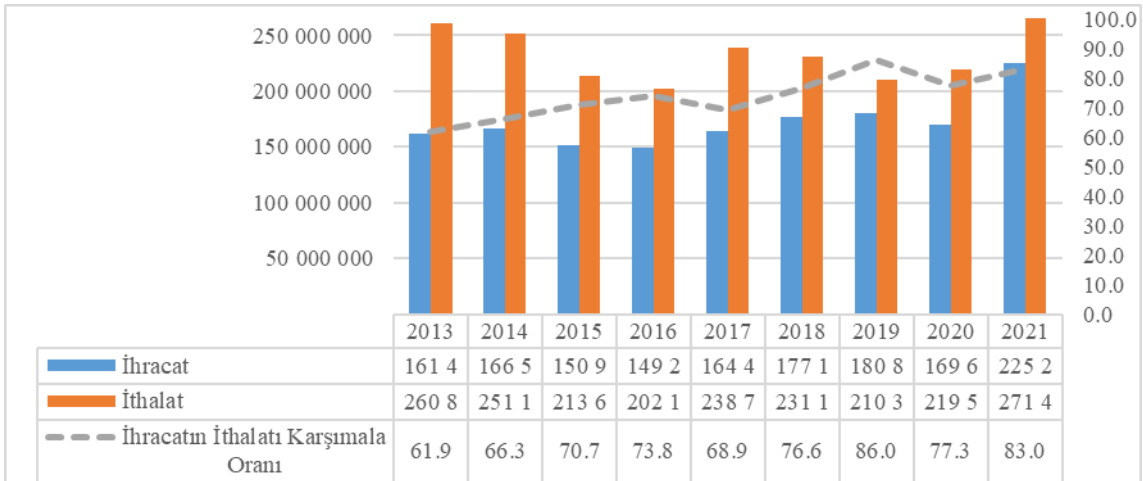
Çalışmanın bu kısmında mahalli idare birlikleri içerisinde yer alan büyükşehir belediyeleri ve il özel idarelerinin bütçe gelirleri genel olarak incelenmiştir. Çalışmanın tam olarak sonuçlandırılması açısından, özellikle vurgu yapılan idareler arası transferler içerisinde yer alan GBVG'nden aktarılan payların analizi bir sonraki bölümde incelenecektir. Yapılacak olan inceleme ile elde edilmesi beklenen amaç, merkezi idareden yerel yönetimlere aktarılan paylar üzerinde olumsuz etkiye sahip unsurların tespit edilmesi ve gerekli politika önerilerinin sunulmasıdır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: İHRACATTAN DOĞAN KDV İADELERİNİN GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİNDEN YEREL YÖNETİMLERE AKTARILAN PAYLAR ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Çalışmanın bu bölümünde genel itibari ile araştırmanın amacı çerçevesinde çeşitli ihracat ve vergiler ile ilgili olarak çeşitli gerçekleştirmeler üzerinden gerekçeler sunularak, araştırma sorununun tespiti ve araştırmanın önemi vurgulanacaktır. Çalışma konusunun analizinin yapılacağı bu bölümde öncelikle Türkiye genelinde ihracat gelirleri ve ihracat istisnası kapsamında yapılan KDV iadelerine yönelik çeşitli gerçekleştirmeler üzerinde incelemeler yapılacaktır. Daha sonrasında ihracat istisnası ve yerel yönetimlere GBVG'nden aktarılan paylar arasındaki ilişki incelenerek, yaşanan sorunlar karşısında çeşitli politika önerileri sunulacaktır.

3.1. Türkiye Genelinde 2013-2021 Dönemi İhracat Gerçekleşmeleri

İhracatta vergi iadesinin amacı, milli ürünlerin ihracat potansiyelini artırarak uluslararası piyasada rekabet gücü kazanmasını sağlamaktır (Şahin, 1965, 105). Bu çerçevede öncelikle Türkiye'de son yıllarda meydana gelen çeşitli dış ticaret göstergelerinin incelenmesi açısından Grafik 5'te 2013 ile 2021 döneminde Türkiye'de yapılan ihracat, ithalat gelirleri ve ihracatın ithalatı karşılama oranları sunulmuştur.



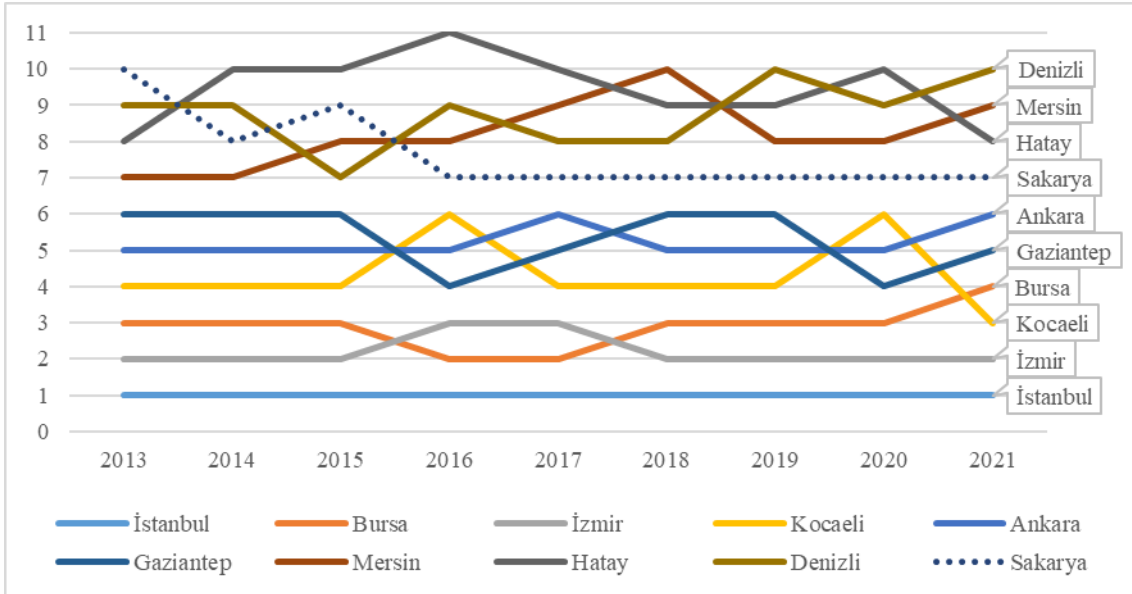
Grafik 5: Türkiye'de 2013-2021 Döneminde İhracat Gelirleri (Bin \$)

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK), <https://data.tuik.gov.tr/> elde edilen veriler ile grafik çalışma ile ilgili olarak düzenlenmiştir. (Erişim Tarihi 18/03/2022)

Not: Grafikte yer alan veriler genel ticaret sistemine göre oluşturulmuştur

Grafik 5'e göre Türkiye'de 2013 yılında 260 milyar dolar ithalat, 161 milyar dolar ihracat gerçekleşmiştir. 2021 yılında ise 271 milyar dolar ithalat karşısında 225 milyar dolar ihracat gerçekleşmiştir. Bu noktada dikkat çeken husus Türkiye'nin 2013-2021 döneminde %61,9 olan ihracatın ithalatı karşılama oranının, 2021 yılında % 22 artış göstererek %83 düzeyine yükselmiş olmasıdır. İhracatın ithalatı karşılama oranında artış meydana gelmesi, Türkiye'nin milli ürünlerine uluslararası piyasalarda talebin arttığını göstermektedir. Şu kadar ki 2013-2021 döneminde ithalat %4 ihracat ise %36 artış gerçekleştirmiştir. Bu durumun dış ticaret kararlarının ihracat geliri üzerinde, olumlu etkiye sahip olduğunu söylemek mümkündür.

Türkiye geneli ihracat-ithalat gerçekleştirmeleri üzerine yapılan incelemede, yıllar itibari ile Türkiye'nin ihracat gelirinde artış yaşandığı ve ihracatın ithalatı karşılama oranı yıllar itibari ile artış seyrini koruduğu görülmektedir. Türkiye geneli üzerinde bir değerlendirme sonrasında yapılmasını uygun gördüğümüz bir diğer inceleme konusu ise iller bazında ihracat gerçekleştirmeleri üzerine yapılacak bir değerlendirmedir. Bu sebeple Grafik 6'da 2013 – 2021 döneminde Türkiye'de en çok ihracat yapan illerin sıralaması yer almaktadır.

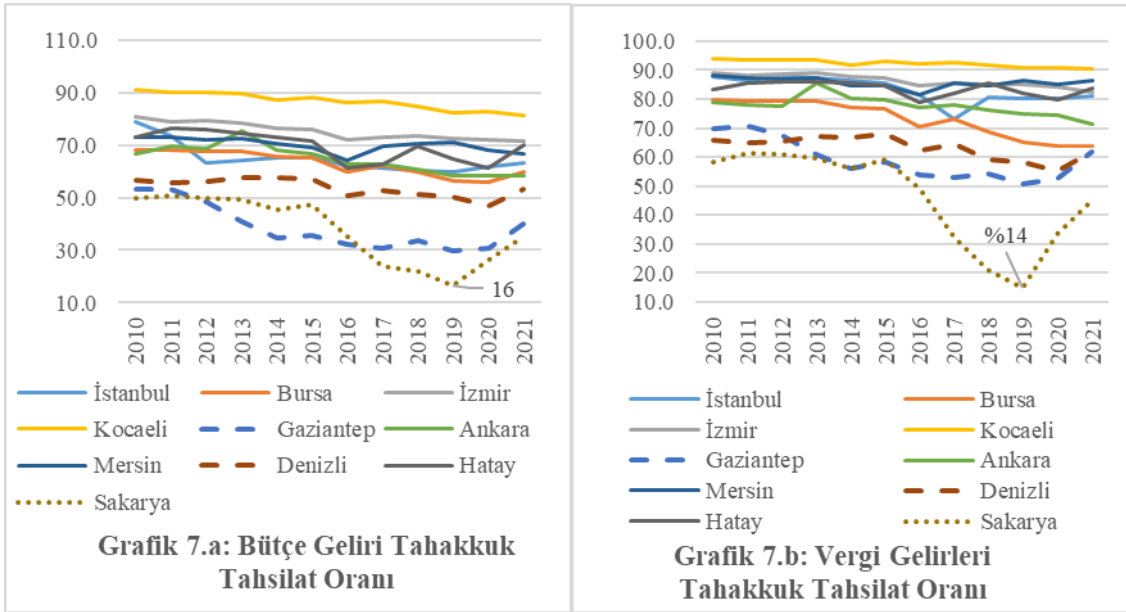


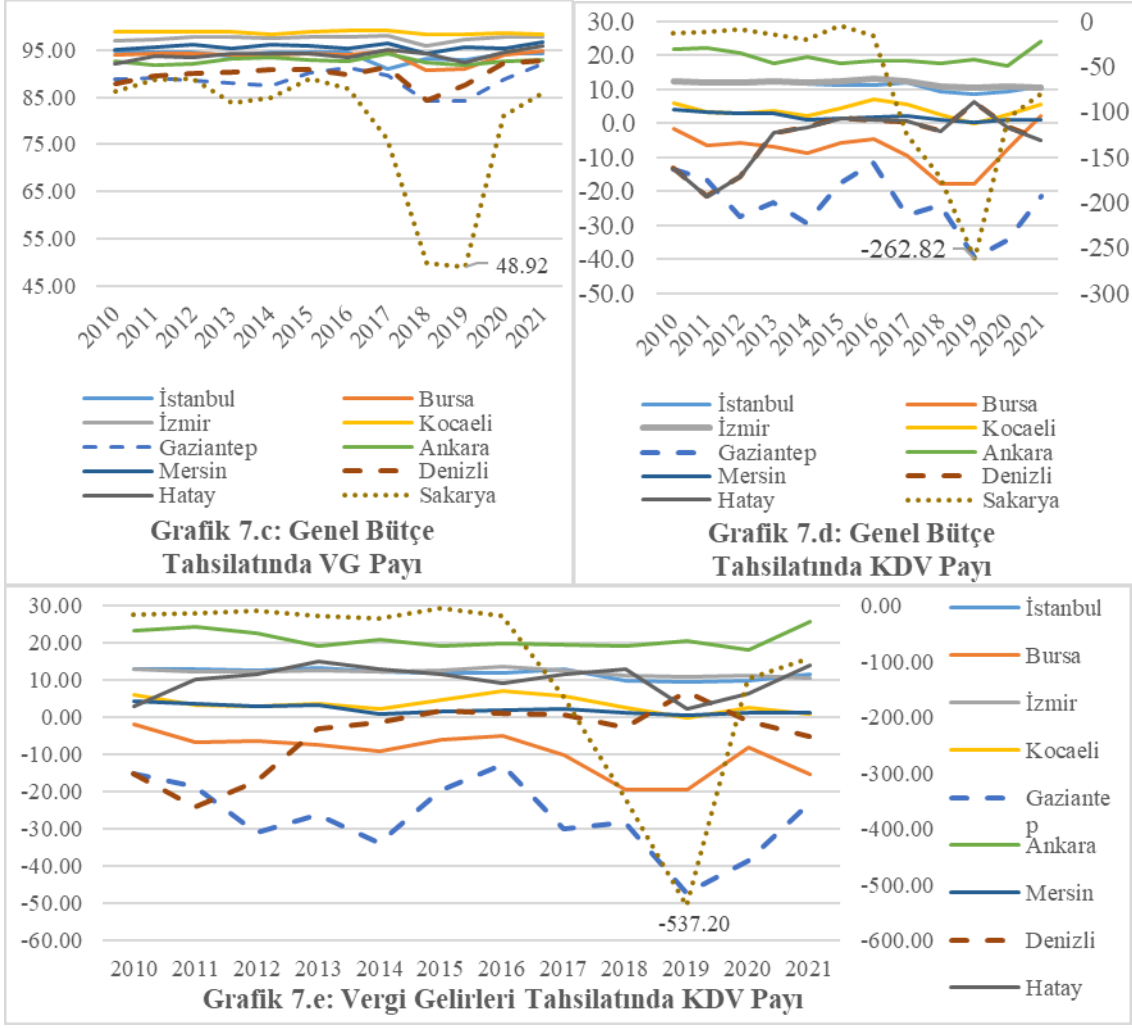
Grafik 6: Türkiye'de 2013-2021 Döneminde İllere Göre Yıllık İhracat Sıralaması

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK), <https://data.tuik.gov.tr/> elde edilen veriler ile grafik çalışma ile ilgili olarak düzenlenmiştir. (Erişim Tarihi 18/03/2022)

Not: Grafikte yer alan veriler genel ticaret sistemine göre oluşturulmuştur

Yıllar itibariyle illerin ihracat sıralamasında en yüksek ihracat yapan ilin İstanbul ili olduğu görülmektedir. Diğer illerin ihracat sıralaması incelendiğinde, illerin üç gruptan meydana geldiğini Grafik 6 yardımı ile ifade etmek mümkündür. Burada İzmir ve Bursa illerinin çeşitli yıllarda ikinci ve üçüncü konumda yer aldığı görülmektedir. Diğer bir grup ise Gaziantep, Ankara ve Kocaeli illerinin bulunduğu 4. 5. ve 6. sırada yer alan illerin bulunduğu gruptur. Türkiye ihracat sıralamasında ilk onda bulunan illerinin son grubunda ise Mersin, Sakarya, Denizli ve Hatay illeri bulunmaktadır. Çalışmanın örneklem grubunu oluşturan Sakarya ili ise 2013 yılında onuncu sırada yer alırken, 2016 yılından itibaren yedinci sırada yer aldığı Grafik 6'da görülmektedir. Türkiye genelinde 2013 sonrasında gerçekleşen ihracat gelirlerine ilişkin olarak Grafik 6'dan yola çıkarak mevcut sıralamada yer alan illerin vergi projeksiyonunu kısaca aşağıda yer alan Grafik 7 üzerinden incelemekte fayda bulunmaktadır.





Grafik 7: 2010-2021 Dönemi Türkiye Genelinde En Çok İhracat Yapan İllerin Vergi Gerçekleşmeleri

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasabat.hmb.gov.tr> adresinden elde edilen veriler ile grafikler düzenlenmiştir. (Erişim Tarihi 25/03/2022)

Not: Grafikte yer alan iller ilgili dönem aralığında Türkiye genelinde en çok ihracat yapan iller sıralaması çerçevesinde belirlenmiştir. Grafik 7’de gösterilen tüm grafikler birbiri ile ilişkili olması sebebi ile ayrılmayarak birlikte ele alınmıştır. Ayrıca bazı grafiklerde kullanılan sağ dikey ikincil eksen sadece Sakarya ili ilgili veriler yer almaktadır.

Grafik 7(a) ve Grafik 7(b)'ye göre genel bütçe gelirleri ve vergi gelirleri açısından en yüksek tahakkuk tahsilat oranına Kocaeli ve İzmir illerinin ulaştığı görülmektedir. En az tahakkuk tahsilat oranına sahip olan iller ise Sakarya, Gaziantep ve Mersin illerinin olduğu görülmektedir. Genel bütçe vergi gelirleri içerisinde vergi gelirleri payı, genel bütçe vergi gelirleri içerisinde KDV payı ve vergi gelirleri içerisinde KDV payı ele alındığında (Grafik 7.c, Grafik 7.d ve Grafik 7.e) en alt sırada Sakarya ilinin olduğu görülmektedir.

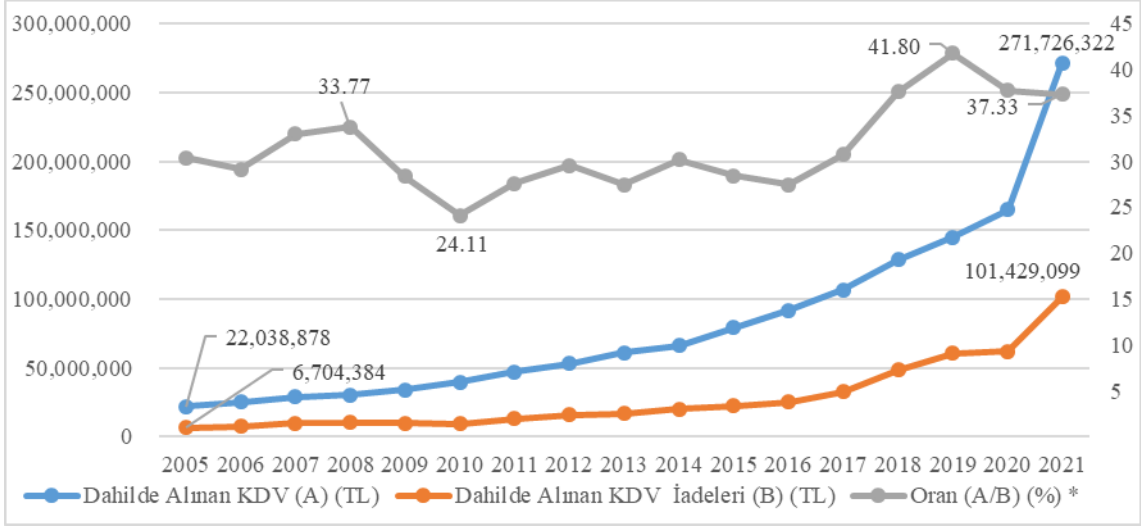
Sakarya ilinin 2016-2021 döneminde, genel bütçe tahakkuk tahsilat oranı %35'in, vergi gelirleri tahakkuk tahsilat oranının ise %45'in altında olduğu Grafik 7(a) ve Grafik 7(b) üzerinden görülmektedir. Sakarya illinin genel bütçe tahakkuk tahsilat oranlarının düşük düzeyde seyretmesinde KDV gerçekleştirmelerinin etkili olduğunu Grafik 7.d üzerinden ifade etmek mümkündür. Grafik incelendiğinde görüleceği üzere, genel bütçe tahsilatında KDV payı 2010-2021 dönem aralığında negatif seyretmiştir. Özellikle 2019 yılında KDV'nin genel bütçe tahsilatı içerisindeki payı -%537,20 olarak gerçekleştiği görülmektedir.

Yukarıda yer alan grafikler üzerinden elde edilen en önemli çıkarım, Sakarya ilinin vergi projeksiyonunun görünümünde dahilde alınan KDV miktarı oldukça önemli bir etkiye sahip olmasıdır. Şu kadar ki ilgili grafiklere göre, Sakarya ilinin dahilde alınan KDV kaynaklı, genel bütçe vergilerinin aşağı yönlü bir baskının olduğunu ifade etmek mümkündür. Meydana gelen bu baskı ise çalışmanın ilerleyen kısımlarında ifade edileceği üzere merkezi idareden yerel yönetimlere aktarılan GBVGP miktarının azalmasına neden olmaktadır. Bu nedensellik örgüsü içerisinde incelenmesi gerekli görülen kısım ise, ihracat işlemlerine bağlı olarak yapılan KDV iadelerinin gelişimidir.

3.2. Türkiye’de İhracat İstisnası Kapsamında Yapılan KDV İadelerinin İncelemesi⁵²

İhracat işlemlerine bağlı olarak yapılan KDV iadeleri, dahilde alınan KDV gelirleri satırına işlenmektedir. Türkiye’de yıllar itibari ile yapılan KDV iadeleri ve dahilde alınan KDV'nin genel seyrinin görülebilmesi açısından 2005 ile 2021 dönemini kapsayan Grafik 8 hazırlanmıştır.

⁵² Çalışmanın birinci bölümünde ayrıntılı olarak açıklanan ihracat istisnalarına bağlı olarak yapılan KDV iadeleri ile ilgili veriler üzerinde incelemeler bu başlık altında yapılacaktır. Bu başlıkta sadece dahilde alınan KDV incelenerek, çalışma konumuz ile doğrudan ilişkisi bulunmayan ithalde alınan KDV inceleme kapsamına dahil edilmemiştir.



Grafik 8: Türkiye Geneli 2005-2021 Dönemi İhracat İstisnası Kapsamında Dahilde Alınan KDV'den Yapılan Vergi İadeleri (TL)

Kaynak: Gelir idaresi Başkanlığı (GİB) <https://gib.gov.tr/> (Erişim Tarihi 25/03/2022) ve Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK), <https://data.tuik.gov.tr/>den (Erişim Tarihi 18/03/2022) elde edilen veriler düzenlenmiştir

* Oran grafiğin sağ ikincil dikey ekseninde yüzde olarak ele alınmıştır.

Grafik 8'e göre Türkiye'de 2005 yılında 22.038.878 Bin TL dahilde alınan KDV tahsil edilmiş olup 2021 yılında ise 12 kat artış gerçekleşerek 271.726.322 Bin TL dahilde alınan KDV tahsil edilmiştir. Dahilde alınan KDV'den yapılan iadeleri ele aldığımızda ise 2005 yılında 6.704.384 Bin TL iade gerçekleştirilirken, 2021 yılında ise 15 kat artış ile 101.429.099 Bin TL dahilde alınan KDV üzerinden vergi iadesi gerçekleştirilmiştir. Her iki grafik içeriğini karşılaştırmamıza yardım edecek olan oran çizgisi ise yıllar itibari ile ihracatçıya olan vergi teşvikinin projeksiyonunun görülmesine katkı sağlamaktadır. Dahilde alınan KDV miktarı ile yapılan KDV iadelerini oranladığımızda ise 2005 yılında %30,42 oranında KDV iadesi yapılmış olup, 2021 yılında ise %37,33'lük bir vergi iadesinin yapıldığı grafik üzerinden görülebilmektedir.

3.3. Sakarya İlinde İhracat İstisnası Kapsamında Yapılan KDV İadelerinin İncelemesi

Türkay – Ünsal (2008) tarafından yapılan çalışmada, ihracat işlemlerine bağlı olarak yapılan KDV iadeleri ile ihracat arasında anlamlı bir ilişkinin varlığı tespit edilmiştir. Bu çerçevede Türkiye geneli projeksiyon ele alınması akabinde yerel bazda durum

analizi yapılması noktasında, Sakarya ili gerçekleştirmeleri ile ilgili olarak Tablo 7 düzenlenmiştir⁵³.

Tablo 7: Sakarya İli 2014-2021 Dönemi KDV 11/1-a maddesi Uyarınca Yapılan KDV İadeleri (TL)

Yıllar	Sakarya İli KDV İade Toplamı	Sakarya İhracat	Sakarya İthalat
2014	261.422.104.28	364.756.120.706	549.057.845.719
2015	352.097.309.94	410.764.687.932	579.198.244.287
2016	509.765.894.79	451.885.142.948	610.949.525.580
2017	1.433.873.667.31	601.271.453.500	870.796.829.167
2018	2.129.723.254.10	859.292.263.175	1.089.848.202.775
2019	2.341.671.317.13	1.028.025.283.663	1.194.475.897.628
2020	2.232.326.487.58	1.198.816.044.393	1.545.366.267.707
2021*	2.669.977.383.43	1.724.855.299.170	2.044.286.256.804

Kaynak: Gelir idaresi Başkanlığı (GİB) <https://gib.gov.tr/> (Erişim Tarihi 25/03/2022) ve Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK), <https://data.tuik.gov.tr> 'den (Erişim Tarihi 18/03/2022) elde edilen veriler düzenlenmiştir

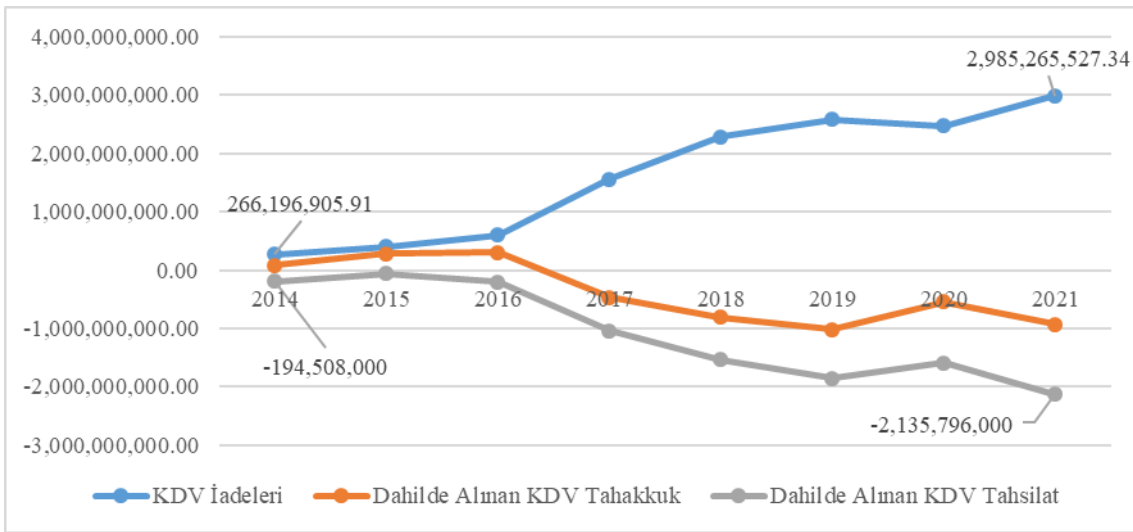
*2021 yılı için Aralık ayı verileri dahil edilmemiştir.

Tablo 7'de 2014 ile 2021 döneminde Sakarya ilinde yapılan ihracat, ithalat ve ilgili dönem aralığında Sakarya ilinde KDVK 11/1-a maddesi kapsamında yapılan KDV iadelerine ilişkin bilgiler yer almaktadır. Tablo 7'ye göre yıllar itibari ile ihracat istisnasına bağlı olarak yapılan KDV iadeleri Sakarya ili açısından oldukça önemli olduğu görülmektedir. Sakarya ilin Türkiye geneli açısından ihracata büyük katkı sağlayan iller içerisinde yer aldığı, Grafik 8 ve Tablo 7 üzerinden yapılan incelemeler sonucu görülmektedir.

Tablo 7'ye göre 2014 yılında Sakarya ilinde 364.756.120.706 TL ihracat geliri gerçekleşirken, 2021 yılı Ocak-Kasım döneminde 1.724.855.299.170 TL değerinde ihracat gerçekleşmiştir. Bu durumda ise Sakarya ilinin ihracat gelirinde 2014-2019

⁵³ Yerel bazda sadece Sakarya ili vergi iadelerinin verilmesinin nedeni veri erişim kısıtından kaynaklanmaktadır.

döneminde ortalama olarak dört kat artış yaşandığı görülmektedir. Bir diğer yandan Sakarya ilinde KDVK 11/1-a maddesi kapsamında 2014 yılında 261.422.104 TL KDV iadesi yapılmıştır. 2021 yılı Ocak-Kasım döneminde ise 2.669.977.383.43 TL KDVK 11/1-a maddesi kapsamında KDV iadesi yapıldığı görülmektedir. Bu durumda ilgili dönem aralığında Sakarya ilinde ihracat miktarı yaklaşık dört kat artarken, ihracata dayalı KDV iade miktarında yaklaşık olarak on kat artış yaşandığı görülmektedir. Sakarya ilinde dahilde alınan KDV miktarı ve Sakarya ilinde ihracat istisnası kapsamında yapılan KDV iade miktarları karşılaştırılması noktasında Grafik 9'un incelenmesinde fayda bulunmaktadır.



Grafik 9: Sakarya İlinde 2014-2021 Döneminde Dahilde Alınan KDV Tahakkuk – Tahsilatı ve İhracat İstisnası Kapsamında Yapılan KDV İadeleri (TL)

Kaynak: Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı ve Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr> (Erişim Tarihi 01/04/2022) adresinden elde edilen veriler ile tarafımda düzenlenmiştir.

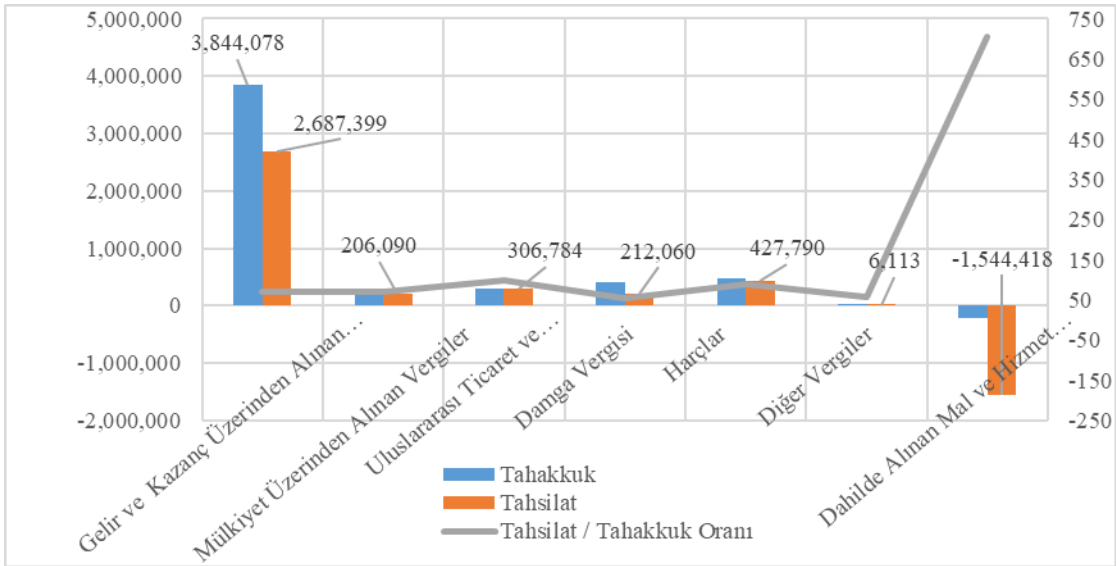
Not: Grafikte dahilde alınan KDV tahakkuk /tahsilat miktarları bin TL olarak ifade edilmiştir. Grafikte görünüm elde edilebilmesi açısından Bin TL eklemesi gösterilmemiştir. Tabloda net değerler yer almaktadır.

Grafik 9'da Sakarya ilinde 2014 ile 2021 yılları arasında dahilde alınan KDV tahakkuk ve tahsil miktarları arasında oluşan fark ve KDVK 11/1-a-c maddeleri kapsamında meydana gelen gerçekleştirmeler yer almaktadır. Grafik incelendiğinde özellikle Sakarya ilinde 2016 yılından itibaren dahilde alınan KDV miktarının negatif düzeyde gerçekleştiği görülmektedir. Dahilde alınan KDV'nin grafik salınımı ile KDV iadelerinin grafik salınımının ters yönde olduğu dikkat çekmektedir. Genel muhasebe

sistemlerinde de bilindiği gibi satış işlemleri sonucunda aylık veya yıllık olarak negatif bir vergi bakiyesi, mahsup veya iade söz konusu oluşu sonucunu göstermektedir.

3.4. Sakarya İli Vergi Gelirlerinin İncelemesi

Çalışmanın ikinci bölümünde, merkezi idareden il özel idarelerine ve belediyelere aktarılan payların hesaplanmasında, net tutar olarak ifade edilen il genelinde tahsil edilen vergi gelirlerinden, yapılan iadeler düşüldükten sonra kalan vergi tahsilatları üzerinden yapıldığı ifade edilmiştir. Bu çerçevede bu bölümün giriş kısmında, KDV iadeleri ile ilgili olarak çeşitli gerçekleştirmeler incelenmiş olup, bu başlık altında ise Sakarya ili özelinde çeşitli vergi gelirleri incelenecektir. Sakarya ili 2021 yılı bütçe dönemi GBVG gerçekleştirmeleri ile ilgili olarak Grafik 10 hazırlanmıştır.



Grafik 10: Sakarya İli 2021 Yılı Vergi Gelirleri (Bin TL)

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr> (Erişim Tarihi 01/04/2022) adresinden elde edilen veriler ile tarafımca düzenlenmiştir.

Not: Grafiğin sağ ikincil dikey ekseninde tahsilat/tahakkuk oranı yer almaktadır.

Grafik 10'a göre Sakarya ilinin en önemli vergi geliri tahsilatı 3.844.078 Bin TL ile Gelir ve Kazanç üzerinden alınan vergilerden yapılmıştır. Sakarya ilinin 2021 yılındaki en az vergi geliri ise -1.544.418 Bin TL ile Dahilde Alınan Mal ve Hizmetler üzerinden alınan vergilerden elde edilmiştir. Grafik öncesinde de ifade edildiği üzere Sakarya ilinin vergi gelirleri içerisinde sadece Dahilde Alınan Mal ve Hizmetlerden alınan

vergiler üzerinde olumsuz bir görünüm söz konusu olmaktadır. Bu olumsuz durumunun Sakarya ili üzerindeki sonuçları, çalışmanın ilerleyen kısımlarında ayrıca incelenecektir.

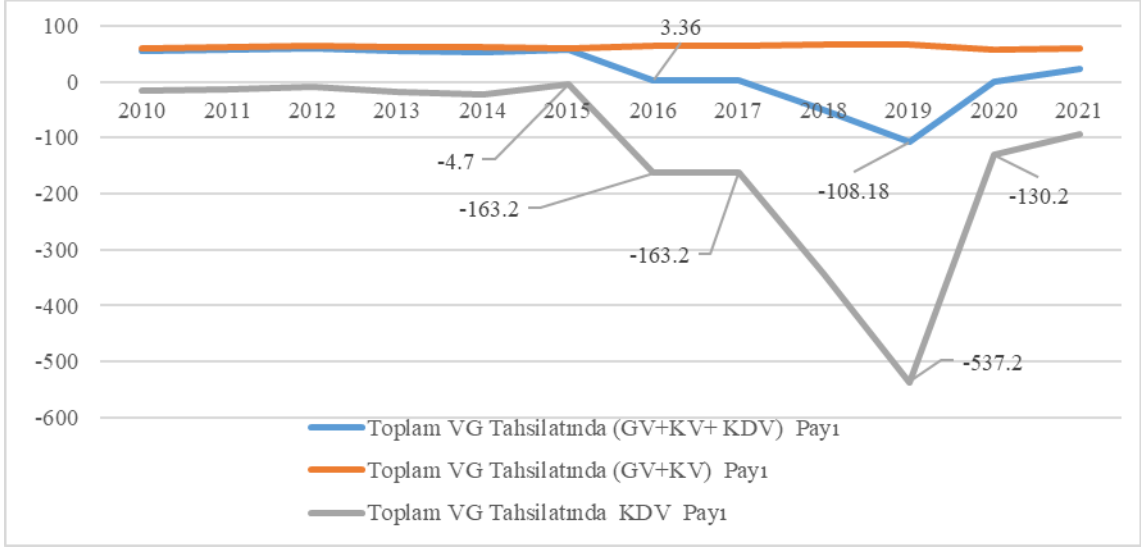
Red ve iadeler dahil edilerek GİB tarafından yayınlanan veriler⁵⁴ üzerinden konu ele alındığında, 2010-2021 bütçe döneminde Türkiye’de GV, KV ve KDV’den oluşan üç ayrı vergi türüne ait tahsilat toplamı, toplam vergi gelirlerinin ortalama olarak %65,7’sini oluşturmaktadır. Öte yandan %65,7’lik ortalama vergi gelirinin %33,4’ü sadece KDV gelirlerinden oluşmaktadır. Bu noktada ifade edilen veriler Türkiye ortalamasını oluştururken, yerel açıdan konuyu ele aldığımızda Sakarya ilinin 2010-2021 döneminde vergi gelirleri tahsilat ortalaması %44,5 olarak gerçekleşmiştir.

Sakarya ilinde 2010-2021 döneminde GV, KV ve KDV tahsilatının toplamı, ortalama olarak il genelinde tahsil edilen vergi gelirlerinin %17,45’ini (red ve iadeler hariç) oluşturmaktadır. Bu noktada Sakarya ilinin Türkiye ortalamasının oldukça altında seyreden bir tahsilat yüzdesine sahip olduğu görülmekte ve bu durumun altında yatan temel sebep ise çalışmanın birinci bölümünde incelenen KDV iadelerinden kaynaklandığı tespit edilebilmektedir. Şu kadarki Sakarya ili genelinde yapılan KDV tahsilatları hariç tutulduğunda, toplam vergi gelirleri içerisinde GV ve KV tahsilatı ortalama oranı %62,17 olarak gerçekleştiği görülmektedir. Bu duruma bağlı olarak Sakarya ilinde KDV tahsilatları noktasında önemli bir sorun olduğu tespit edilmektedir. Bu sorunun ortaya çıkması ve çözüm yöntemlerinin tespit edilmesi noktasında öncelikle red ve iadeler hariç olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan verilerin⁵⁵ Grafik 11 üzerinden incelenmesi faydalı olacaktır.

⁵⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz:

https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_76.xls.htm (Erişim Tarihi 01/04/2022)

⁵⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz: <https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-butce-gelirlerinin-iller-itibariyle-tahakkuk-ve-tahsilati-2004-2019> (Erişim Tarihi 01/04/2022)



Grafik 11: Sakarya ili 2010-2021 Döneminde Gerçekleşen Çeşitli Vergi Tahsilatlarının Toplam Vergi Tahsilatlarına Oranı (%)

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr> (Erişim Tarihi 01/04/2022) adresinden elde edilen veriler ile tarafımca düzenlenmiştir.

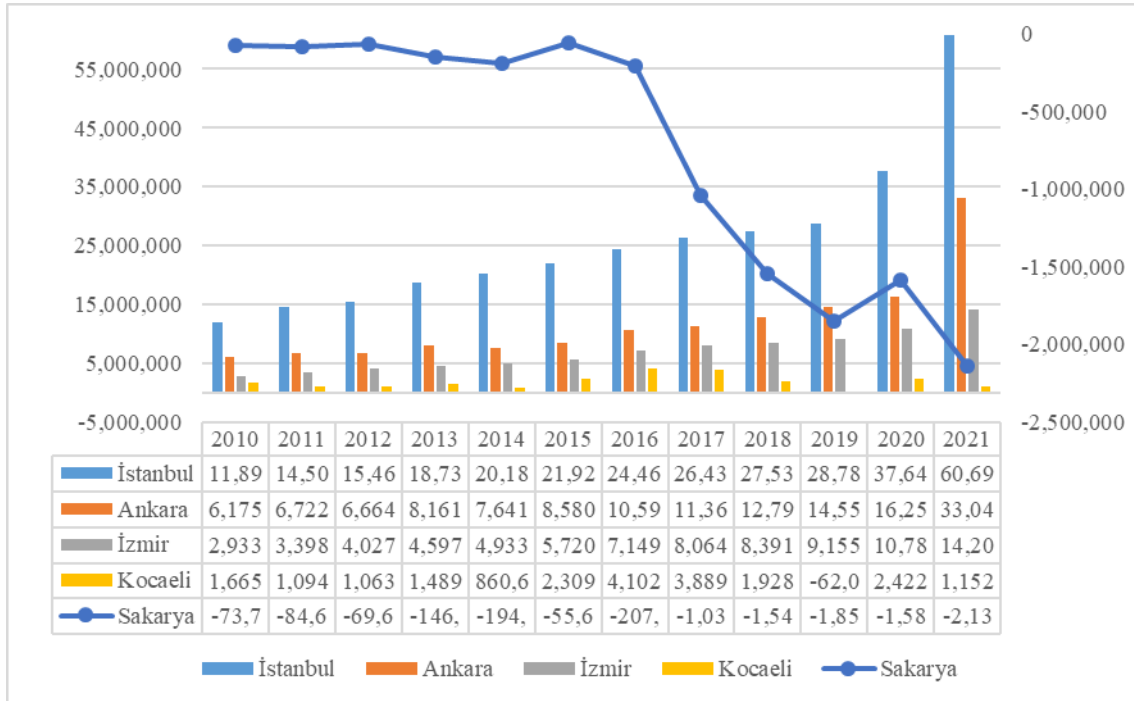
Not: Grafikte Vergi Gelirleri “VG” olarak kısaltılmıştır. Grafikte ye alan değerler yüzde biçiminde ifade edilmiştir

Grafik 11’da GV, KV ve KDV gelirlerinin yıllık vergi gelirleri içerisindeki payları Sakarya ili özelinde incelenmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan veriler ele alındığında özellikle Sakarya ilinde 2010 yılından itibaren KDV tahsilatı toplamının il genelinde tahsil edilen toplam vergi gelirleri içerisindeki oranı ortalama olarak %-126,01 şeklinde gerçekleşmiştir. Ayrıca ifade edilmelidir ki 2019 yılında Sakarya ilinde %-537 düzeyinde gerçekleşen bir KDV payı söz konusu olmaktadır.

Grafik 11 üzerinden tespit edileceği üzere KDV tahsilatları Sakarya ili açısından, üzerinde inceleme yapılması gereken bir araştırma konusunu oluşturmaktadır. Şu kadar ki yukarıda ifade edilen konular çerçevesinde Sakarya ilinin, bir vergi uyum sorunu olduğu düşünülebilmektedir (SESAM, 2020, 6). Ancak bu nokta bir vergi uyum sorunu değil, vergi iade sistemine bağlı olarak ortaya çıkan bir sorun söz konusu olmaktadır. Şu kadar ki firmalar ihracat işlemine bağlı olarak mal alışlarında ödedikleri KDV miktarını, ihracat işlemi gerçekleştikten sonra vergi iadesi şeklinde geri almaktadır. İade olarak alınan vergi miktarı ise o yerdeki ilin vergi gelirleri içerisinde dahilde alınan KDV hesabına kaydedilmektedir. Bu sebeple Sakarya ilinin dahilde alınan KDV hesabı

yüksek düzeyde yapılan KDV iadelerine bağlı olarak negatif düzeyde gerçekleşmektedir.

Sakarya ili özelinde yapılan incelemeler sonrasında diğer ihracat yapan illerin mevcut durum analizi yapılmasında da fayda bulunmaktadır. Bu çerçevede Grafik 6’da Türkiye genelinde son on yıl içerisinde illerin ihracat sıralaması ile ilgili olarak hazırlanan grafik tekrardan incelenebilir. Sakarya ilinde Grafik 10’da görüldüğü gibi bir görünüm söz konusu iken diğer büyükşehir belediyeleri incelendiğinde⁵⁶ dahilde alınan KDV tahsilatında, Sakarya ilinde olduğu gibi bir durumun söz konusu olmadığı Grafik 12’de görülmektedir.



Grafik 12: Türkiye’de 2010-2021 Döneminde Çeşitli İllerin Dahilde Alınan KDV Tahsilatı (Bin TL)

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr/> (Erişim Tarihi 01/04/2022)

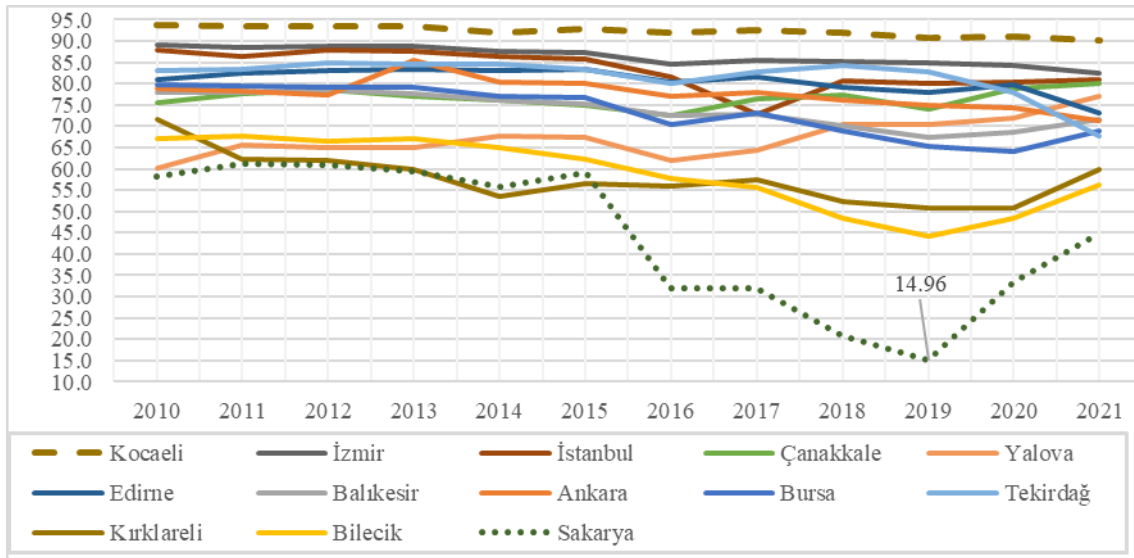
Not: İller Türkiye genelinde en çok dahilde alınan KDV tahsilatı yapan illere göre en yüksek düzeyde tahsilat yapan iller olarak seçilmiştir. Ayrıca grafiğin sağ ikincil dikey ekseninde Sakarya ili ilgili veriler yer almaktadır.

⁵⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz: <https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-butce-gelirlerinin-iller-itibariyle-tahakkuk-ve-tahsilati-2004-2019> (Erişim Tarihi 01/04/2022)

Grafik 12’de çeşitli illerin 2010-2021 bütçe dönemlerinde dahilde alınan KDV tahsilatları ile ilgili gerçekleştirmeler yer almaktadır. Grafik 12’de yer alan iller içerisinde dahilde alınan KDV tahsilatında İstanbul, Ankara, İzmir ve Kocaeli illerinin yüksek düzeyde KDV tahsilatı gerçekleştiği görülmektedir. Öte yandan Sakarya ilinde yapılan dahilde KDV tahsilatları incelendiğinde ilgili dönem aralığında tahsilat düzeyinin her yıl negatif düzeyde olduğu görülmektedir. Bu durumda Sakarya ilinin GBVG net tutarları üzerinde olumsuz etki meydana getirmesinin söz konusu olduğunu söylemek mümkündür.

3.5. İller İtibari ile Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin İncelemesi

Merkezi idare tarafından yerel yönetimlere GBVG tahsilatları üzerinden, 5779 sayılı “*İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun*” kapsamında mali transfer yapılmaktadır. Mali transferler, mahallinde yapılan GBVG tahsilatından, aynı mahallinde yapılan vergi iadeleri düşüldükten sonra kalan net tutar üzerinden, kanunda öngörülen oranlar çerçevesinde yapılmaktadır. çalışmanın bu başlığı altında genel bütçe vergi tahsilatı bakımından çeşitli illere ait vergi gerçekleştirmeleri ele alınacaktır.

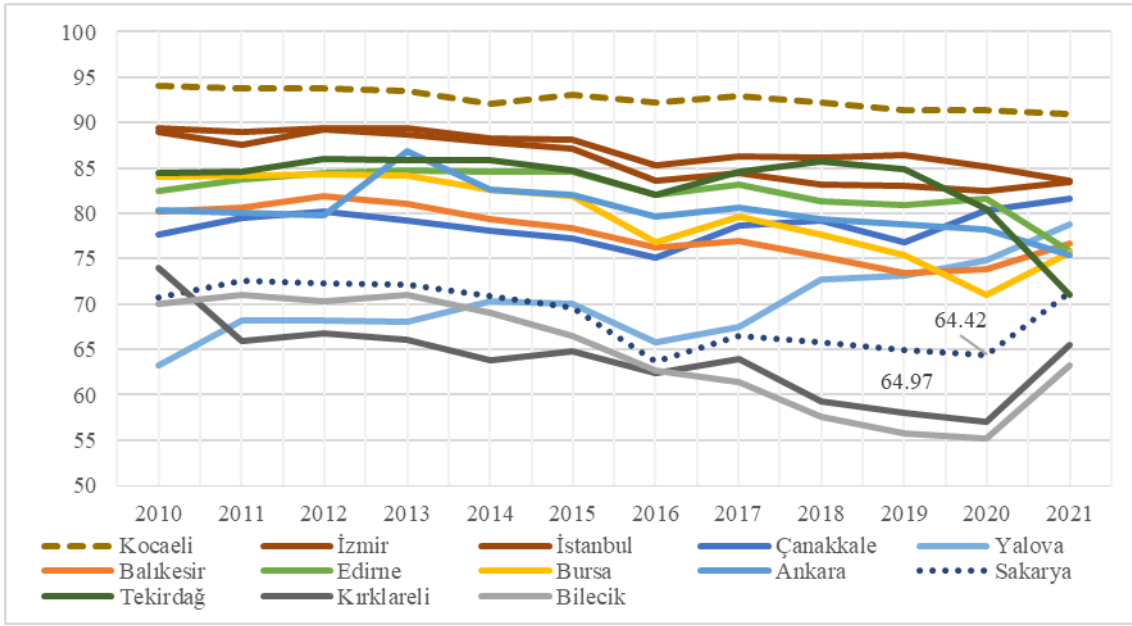


Grafik 13: Seçilmiş Bazı İllerde 2010-2021 Döneminde Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahakkuk/Tahsilat Oranı (Red ve İadeler Hariç) (%)

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr/> (Erişim Tarihi 01/04/2022)

Not: Grafikte yer alan iller Türkiye’de en çok GBVG tahsilatı yapan illere ve Marmara Bölgesinde yer alan illere yer verilmiştir.

Grafik 13’de yer alan görünüm incelendiğinde en yüksek tahakkuk tahsilat oranına sahip olan ilin Kocaeli ili olduğu görülmektedir. Öte yandan en düşük tahakkuk tahsilat oranına sahip olan ilin ise Sakarya ili olduğu görülmektedir. Grafik 13’e göre Sakarya ilinin 2015 yılı sonrasında tahakkuk tahsilat oranı oldukça hızlı bir şekilde düşmüş olup 2019 yılında %15 düzeyine gerilemesi dikkat çekmektedir. Tahakkuk tahsilat oranları üzerinden yapılan Grafik 13’de’de yer alan verilerde Red ve İadelerin hariç tutulduğu ayrıca ifade edilmelidir. Bu sebeple Red ve İadelerin dahil olarak yayınlanan veriler ile hazırlanan Grafik 14 üzerinde de ayrıca inceleme yapılmasında fayda görülmektedir.



Grafik 14: Seçilmiş Bazı İllerde 2010-2021 Döneminde Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahakkuk/Tahsilat Oranı (Red ve İadeler Dahil) (%)

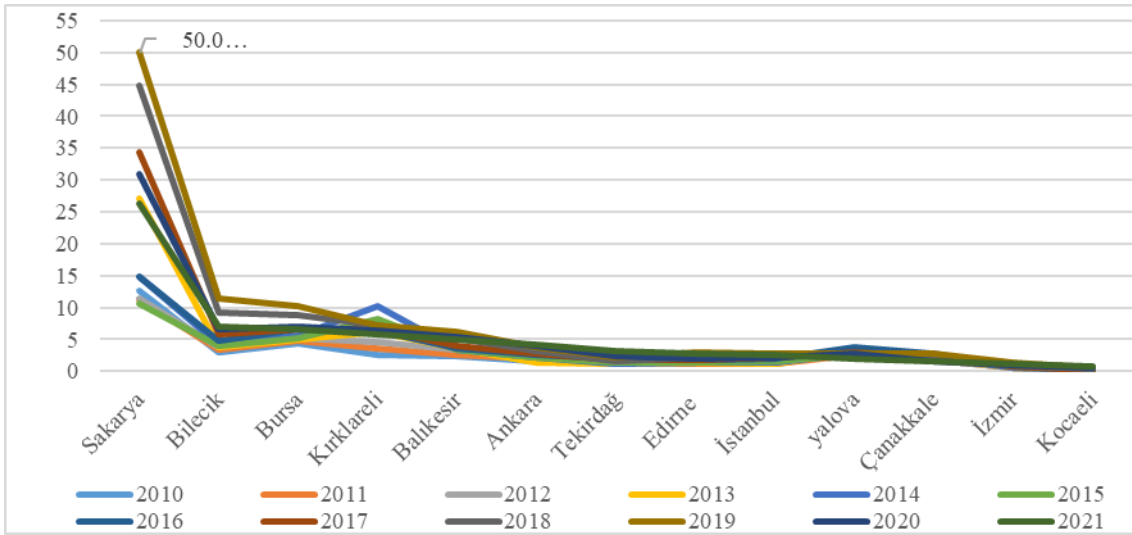
Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), <https://gib.gov.tr> (Erişim Tarihi 01/04/2022)

Not: Grafikte Türkiye’de en çok GBVG tahsilatı yapan illere ve Marmara Bölgesinde yer alan iller ile ilgili vergi gerçekleştirmelerine yer verilmiştir. Rakamlar Brüt Olup, Mahalli İdare ve Fon Payları Ayrılmamış Tutarlardır (Red ve iadeler dahil).

Grafik 14 incelendiğinde en düşük GBVG tahakkuk tahsilat oranının Bilecik, Kırklareli ve Sakarya illerinde gerçekleştiği görülmektedir. Öte yandan tahakkuk tahsilat oranları bakımından Kocaeli, İzmir, İstanbul ve Tekirdağ illinin en yüksek GBVG pay sıralamasında yer aldığı görülmektedir.

Grafik 13 ve Grafik 14 red ve iadelerin illerin GBVG üzerindeki etkisini göstermektedir. Şu kadarki illerin sıralanışı bakımından her iki grafik eğilimleri de

benzerlik gösterdiğini ifade etmek mümkündür. Ancak her iki grafiğin farklılaştığı temel nokta ise tahakkuk tahsilat oranlarındaki yüzdelik değişimdir. Örneğin Grafik 13'e göre Sakarya ilinde 2021 yılında yaklaşık olarak %70 oranında tahakkuk tahsilat oranı gerçekleşmiştir. Öte yandan Grafik 14'de yer alan veriler ele alındığında ise Sakarya ilinin tahakkuk tahsilat oranı %45 olarak gerçekleşmiştir. Görüldüğü üzere her iki grafikte yer alan veriler il genelinde gerçekleşen tahakkuk tahsilat oranları ile ilgili veriler olmasına karşılık red ve iadelerin verilerden hariç tutulması sonucunda tahakkuk tahsilat oranında, yaklaşık olarak %60 oranında bir azalış gerçekleştiği görülmektedir. Özellikle 2019 yılı verileri açısından her iki grafik ele alındığında red ve iadeler hariç tutulduğunda %64 olan tahakkuk tahsilat oranı %14'e düştüğü görülmektedir. Bu noktada vergi iadelerinin illerin vergi gelirleri üzerindeki etkisi açısından, red ve iadelerin hariç tutulması sonucunda tahakkuk tahsilat oranlarında meydana gelen farklar ile ilgili olarak Grafik 15 hazırlanmıştır.



Grafik 15: Seçilmiş Bazı İllerde 2010-2021 Döneminde Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahakkuk/Tahsilat Oranında Oluşan Fark (%)

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), <https://gib.gov.tr> (Erişim Tarihi 01/04/2022) ve Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasabat.hmb.gov.tr> (Erişim Tarihi 01/04/2022)

Not: Grafikte Türkiye’de en çok GBVG tahsilatı yapan illere ve Marmara Bölgesinde yer alan iller ile ilgili vergi gerçekleştirmelerine yer verilmiştir.

Grafik 15’de 2010-2021 döneminde çeşitli iller itibari GBVG’nden red ve iadelerin hariç tutulması sonrasında GBVG tahakkuk tahsilat oranında oluşan farklar yer almaktadır. Grafik incelendiğinde red ve iadeler hariç tutulduğunda, Sakarya ili başta

olmak üzere Bilecik, Bursa, Kırklareli ve Yalova illerinde önemli düzeyde tahakkuk tahsilat oranında fark meydana geldiği görülmektedir.

Red ve iadelerin vergi gelirlerinde fark oluşmasına bağlı olarak, GBVG üzerinden yapılacak olan transferlerden başta Sakarya ili olmak üzere diğer illerinde olumsuz etkilenmesi beklenmektedir. Bu çerçevede ortaya çıkan red ve iadelerin mahiyetinin tespiti ve çalışmanın araştırma konusunun ortaya çıkmasının temel nedenini ise aşağıda yer alan tablodan yola çıkılarak ortaya konulması mümkündür.

Tablo 8: Sakarya İli 2010-2021 Dönemi GBVG Tahakkuk Tahsilat Miktarı (Bin TL)
(Red ve İadeler Hariç)

Yıllar	Tahakkuk (1)	Tahsilat (2)	Tahsilat / Tahakkuk (2/1) (%)
2010	837.867	488.233	58,27
2011	1.093.693	670.888	61,34
2012	1.218.751	741.383	60,83
2013	1.395.141	830.711	59,54
2014	1.543.016	862.381	55,89
2015	1.986.625	1.171.640	58,98
2016	2.412.520	1.178.163	48,8
2017	1.986.789	636.482	32,04
2018	2.148.463	448.765	20,89
2019	2.302.187	344.493	14,96
2020	3.630.744	1.219.919	33,60
2021	5.107.049	2.301.818	45,1

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr> (Erişim Tarihi 03/04/2022)

Tablo 8’de Sakarya ili 2010-2021 döneminde gerçekleşen vergi gelirlerinin tahakkuk ve tahsilat miktarına ilişkin veriler yer almaktadır. Tablo 8 incelendiğinde Sakarya ilinin GBVG tahakkuk miktarı artış seyrini koruyarak, 2010 - 2021 dönem aralığında kesilen tahakkuk miktarının iki buçuk kat arttığı görülmektedir. Öte yandan tahsilat miktarı

açısından durum ele alındığında ise 2015 yılına kadar tahsilat miktarında artış gösteren Sakarya ilinde 2015 yılı sonrasında vergi tahsilatının önemli miktarda azaldığı görülmektedir. Yine tahakkuk-tahsilat oranı açısından tablo incelendiğinde yıllar itibariyle tahakkuk-tahsilat oranının kademeli olarak azaldığı, 2010 yılında %58,27 seviyesinden, 2021 yılında %45,1 seviyesine gerilediği görülmektedir.

Sakarya ilinde 2010-2021 döneminde en yüksek tahakkuk tahsilat miktarına 2021 yılında ulaşılırken, en düşük tahakkuk tahsilat miktarı 2010 yılında gerçekleşmiştir. Tahakkuk tahsilat oranı açısından durum ele alındığında ise 2011 yılında %61,34 ile en yüksek, 2019 yılında ise %44,96 ile en düşük tahakkuk tahsilat oranı yüzdesi elde edilmiştir. Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından yayınlanan veriler karşısında, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan verilerde ise mevcut durum farklılaştığı hazırlanan Tablo 9 üzerinden anlaşılmaktadır.

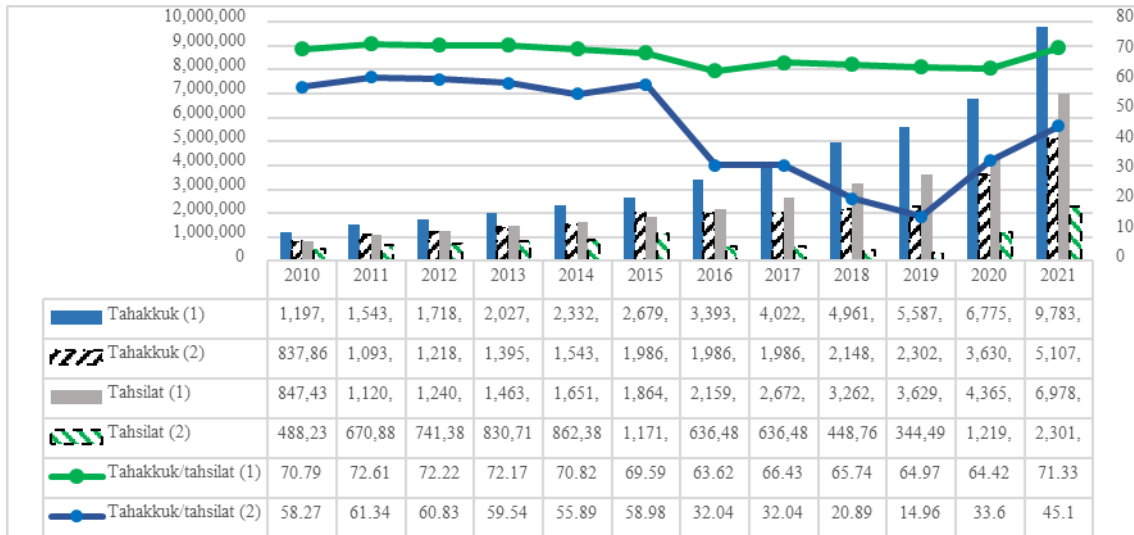
Tablo 9: Sakarya İli 2010-2021 Dönemi GBVG Tahakkuk Tahsilat Miktarı (Bin TL)
(Red ve İadeler Dahil)

Yıllar	Tahakkuk (1)	Tahsilat (2)	Tahsilat / Tahakkuk (2/1) (%)
2010	1.197.071.508	847.437.941	70,79
2011	1.543.463.773	1.120.657.306	72,61
2012	1.718.304.150	1.240.936.144	72,22
2013	2.027.995.780	1.463.566.111	72,17
2014	2.332.392.962	1.651.757.919	70,82
2015	2.679.943.552	1.864.959.198	69,59
2016	3.393.377.990	2.159.021.274	63,62
2017	4.022.787.102	2.672.479.369	66,43
2018	4.961.782.831	3.262.084.990	65,74
2019	5.587.429.462	3.629.905.283	64,97
2020	6.775.874.004	4.365.049.164	64,42
2021	9.783.455.225	6.978.224.314	71,33

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), <https://gib.gov.tr> (Erişim Tarihi 01/04/2022)

Not: Rakamlar Brüt Olup, Mahalli İdare ve Fon Payları Ayrılmamış Tutarlardır. (Red ve İadeler dahil)

Tablo 9’da Sakarya ili GBVG ile ilgili 2010 – 2021 dönemi aralığında meydana gelen gerçekleştirmeler yer almaktadır. Tablo 9’da görüldüğü üzere ilgili dönem aralığında, Sakarya ilinde 2021 yılı sonu itibariyle GBVG tahakkuk miktarı, 2010 yılında 1.197.071.508 Bin TL tahakkuk gerçekleşirken, 2021 yılında beş kat artış göstererek 9.783.455.225 Bin TL tahakkuk gerçekleşmiştir. Öte yandan bu durum karşısında Sakarya ili tahsilat miktarında ise üç kat artış yaşandığı görülmektedir. 2010-2021 dönemi açısından yıllık ortalama tahakkuk-tahsilat oranı ise %68,72 olarak gerçekleşmiştir. Ortalama tahakkuk-tahsilat oranı Tablo 8’e göre %68,72 olarak gerçekleşirken, Tablo 9’a göre %45,85 olarak gerçekleşmesi red ve iadelerin Sakarya ili GBVG üzerindeki oluşturacağı olumsuz etkiyi daha net olarak ortaya koymaktadır. Her iki tablolarında birlikte görülmesi bakımından da yine aşağıda yer alan Grafik 16’nın gözden geçirilmesi mümkündür.



Grafik 16: Sakarya İli 2010-2021 Dönemi GBVG Tahakkuk Tahsilat Miktarı (Bin TL)

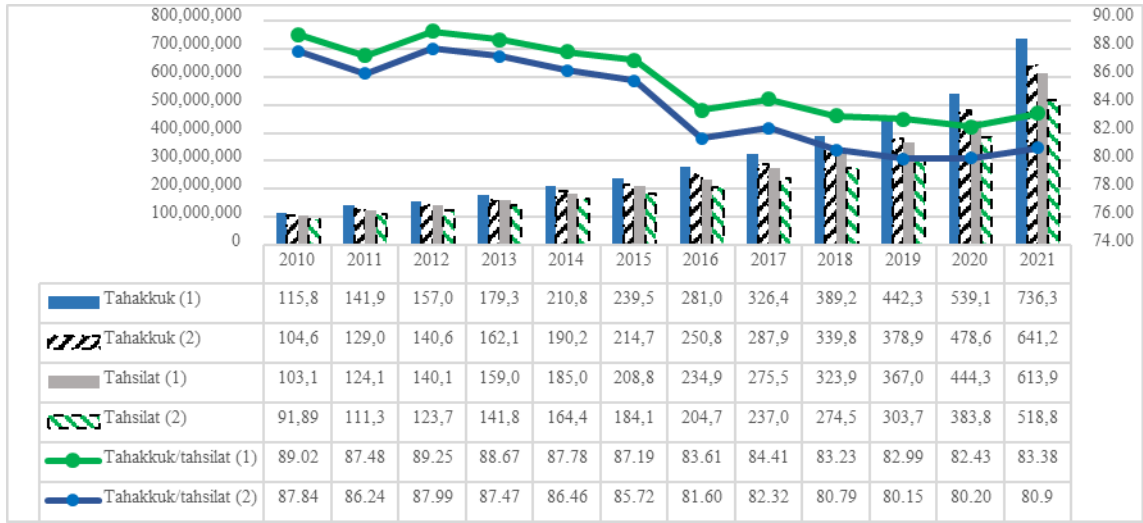
Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), <https://gib.gov.tr> (Erişim Tarihi 03/04/2022) ve Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr> (Erişim Tarihi 01/04/2022)

Not: Grafiğin sağ tarafında yer alan ikincil dikey eksen tahakkuk tahsilat oranı yer almaktadır. Grafikte parantez içinde yer alan bilgilerden “(1)” red ve iadeler dahil rakamları, “(2)” red ve iadeler hariç rakamları ifade etmektedir.

Grafik 16’da çalışmanın araştırma sorusu çerçevesinde dikkat edilmesi gereken temel nokta, tahakkuk / tahsilat oranlarında değişim meydana gelip gelmediği veya değişim meydana gelmesi durumunda değişim düzeyinin tespit edilmesidir. Grafik 16 üzerinden görüldüğü üzere red ve iadeler sonrasında Sakarya ili genelinde yapılan tahakkuk

tahsilat oranında yüksek düzeyde fark meydana gelmektedir. Örneğin 2021 yılı verileri incelendiğinde red ve iadeler dahil tahakkuk miktarının red ve iadeler hariç tahsil miktarının yaklaşık olarak 4 katından fazla olduğu görülmektedir.

Sakarya ili ile ilgili olarak yapılan incelemeler sonrasında, illerin ihracat sıralamasında yer alan diğer çeşitli iller üzerinde benzer bir incelemenin yapılması faydalı olacaktır. Bu çerçevede aşağıda, İstanbul, Kocaeli, Ankara ve İzmir illeri ile ilgili çeşitli gerçekleştirmeler incelenmiştir.

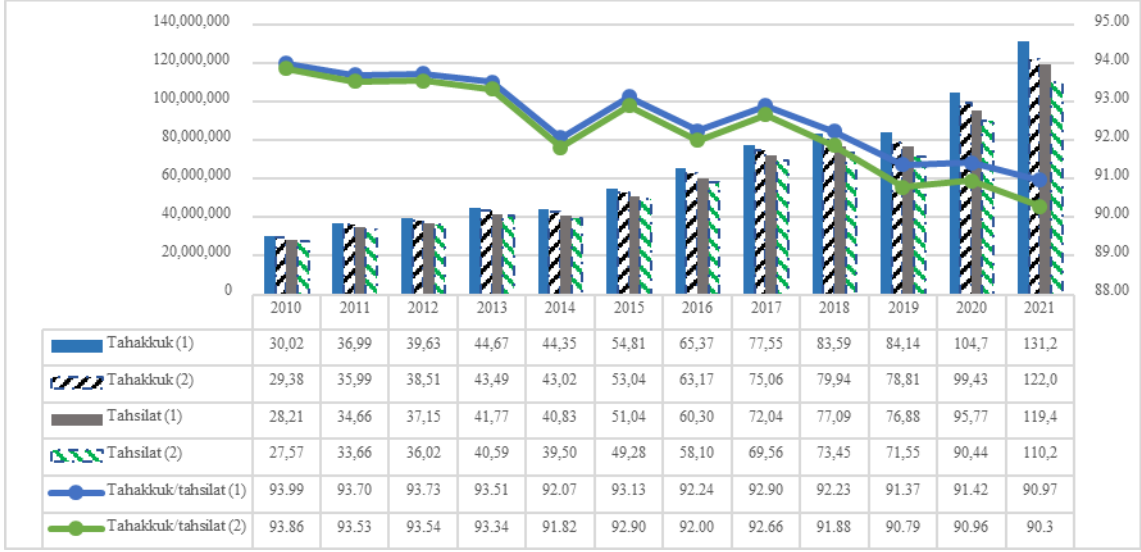


Grafik 17: İstanbul İli 2010-2021 Dönemi GBVG Tahakkuk Tahsilat Miktarı (Bin TL)

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), <https://gib.gov.tr> (Erişim Tarihi 03/04/2022) ve Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr> (Erişim Tarihi 01/04/2022)

Not: Grafiğin sağ tarafında yer alan ikincil dikey eksen tahakkuk tahsilat oranı yer almaktadır. Grafikte parantez içinde yer alan bilgilerden “(1)” red ve iadeler dahil rakamları, “(2)” red ve iadeler hariç rakamları ifade etmektedir.

Grafik 17’ye göre İstanbul ili GBVG tahakkuk tahsilat oranları, 2010 - 2021 döneminde ortalama olarak %8 oranında bir azalma gerçekleşmiştir. Tahakkuk/tahsilat oranları arasındaki fark en fazla 2011 yılında %1,5 olarak gerçekleşmiştir. Ancak Sakarya ili açısından baktığımızda 2015 yılında ortalama olarak %15 oranında fark meydana gelirken, 2019 yılına gelindiğinde ise Sakarya ilinin tahakkuk/tahsilat farkı %78 düzeyine yükselmiş ancak bu oran İstanbul ilinde 2019 yılında yaklaşık olarak %2,84 düzeyinde bir fark oluşturmuştur.

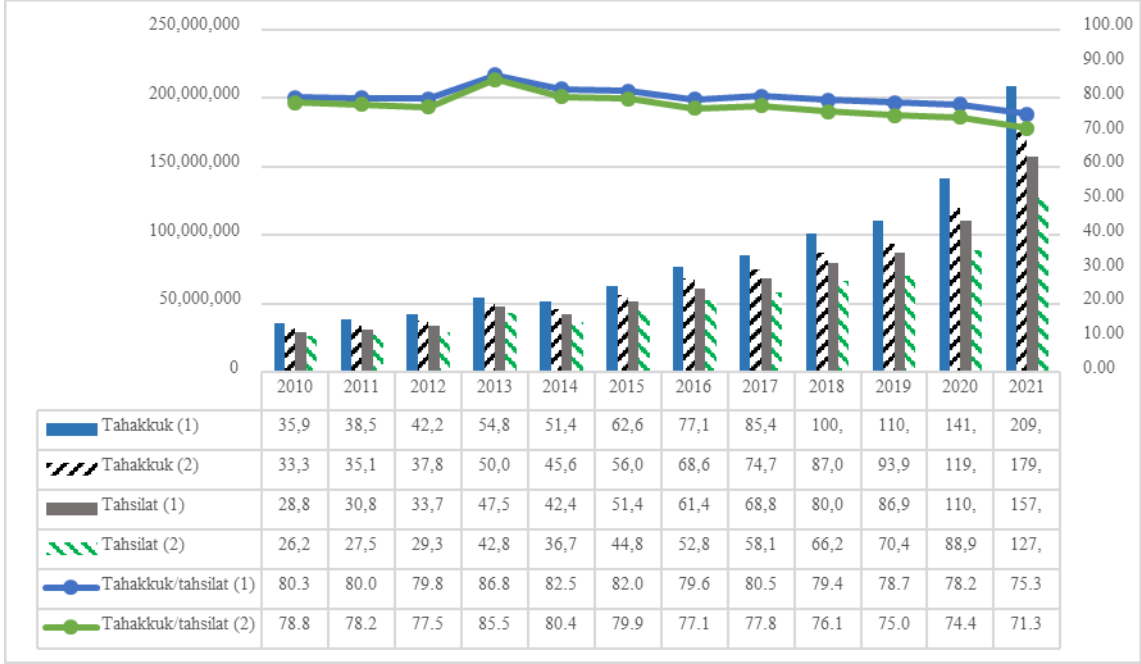


Grafik 18: Kocaeli İli 2010-2021 Dönemi GBVG Tahakkuk Tahsilat Miktarı (Bin TL)

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), <https://gib.gov.tr> (Erişim Tarihi 03/04/2022) ve Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr> (Erişim Tarihi 01/04/2022)

Not: Grafiğin sağ tarafında yer alan ikincil dikey eksen tahakkuk tahsilat oranı yer almaktadır. Grafikte parantez içinde yer alan bilgilerden “(1)” red ve iadeler dahil rakamları, “(2)” red ve iadeler hariç rakamları ifade etmektedir.

Grafik 18’e göre Kocaeli ili red ve iadeler hariç, tahakkuk tahsilat yüzdesi %90’ın üzerinde olan il konumunda yer almaktadır. Kocaeli ilinin tahakkuk tahsilat oranı her dönemde %90 üzerinde seyrettiği görülmektedir ve aynı zamanda red ve iadeler hariç tutulması sonrasında, tahakkuk/tahsilat farkı %1 veya %2 düzeyinde gerçekleşmiştir. Bu durumda, red ve iadelerin Kocaeli ili üzerinde çok düşük düzeyde GBVG üzerinde etki oluşturacağını söylemek mümkündür.

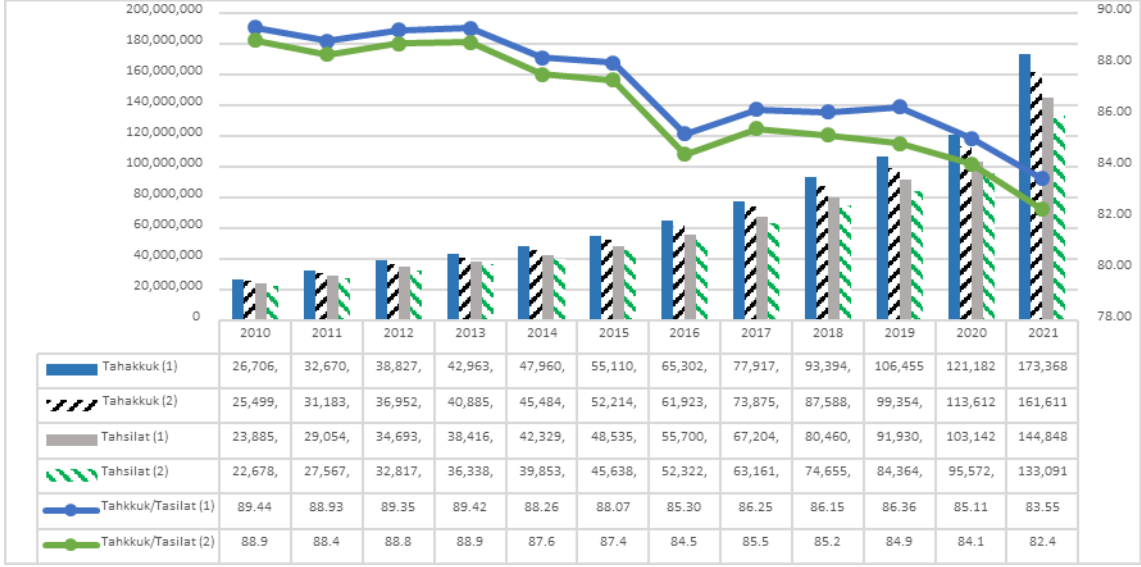


Grafik 19: Ankara İli 2010-2021 Dönemi GBVG Tahakkuk Tahsilat Miktarı (Bin TL)

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), <https://gib.gov.tr> (Erişim Tarihi 03/04/2022) ve Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasibat.hmb.gov.tr> (Erişim Tarihi 01/04/2022)

Not: Grafiğin sağ tarafında yer alan ikincil dikey ekseninde tahakkuk tahsilat oranı yer almaktadır. Grafikte parantez içinde yer alan bilgilerden “(1)” red ve iadeler dahil rakamları, “(2)” red ve iadeler hariç rakamları ifade etmektedir.

Grafik 19’da görüldüğü üzere red ve iadeler hariç tutulduğunda tahakkuk-tahsilat farkı Ankara ilinde %1 ile %4 arasında değişen bir fark oluşturduğu görülmektedir. Ankara ili her ne kadar tahsilat miktarında Kocaeli ilinin üzerinde bir miktara sahip olmuş olsa da tahakkuk tahsilat oranı bakımından Kocaeli ilinin Ankara ilinin üzerinde oranına sahip olduğu grafikler üzerinden görülmektedir.



Grafik 20: İzmir İli 2010-2021 Dönemi GBVG Tahakkuk Tahsilat Miktarı (Bin TL)

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), <https://gib.gov.tr> (Erişim Tarihi 03/04/2022) ve Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr> (Erişim Tarihi 01/04/2022)

Not: Grafiğin sağ tarafında yer alan ikincil dikey eksen tahakkuk tahsilat oranı yer almaktadır. Grafikte parantez içinde yer alan bilgilerden “(1)” red ve iadeler dahil rakamları, “(2)” red ve iadeler hariç rakamları ifade etmektedir.

Grafik 20’de yıllar itibari ile İzmir ilinin GBVG gerçekleştirmelerine yer verilmiştir. İzmir ile ilgili olarak verilen Grafik 20’ye göre tahakkuk tahsilat miktarında Kocaeli ilinin üzerinde bir düzeye sahiptir. Aynı zamanda tahakkuk tahsilat oranı arasındaki farkın çok fazla olmadığı ve yıllar itibari ile %0,79’luk bir ortalama farkın olduğu görülmektedir.

Bu noktadan hareket ederek İstanbul, Ankara, İzmir, Kocaeli ve Sakarya illeri itibari ile yaptığımız GBVG incelemelerinde, red ve iadelerin hariç tutulması durumunda, net tahsilatında en fazla kayıp yaşayan ilin Sakarya ili olduğu görülmektedir. Sakarya ili açısından net kaybı neden bu kadar yüksek düzeyde seyrettiği ile ilgili olarak araştırma yapıldığında KDV tahsilatları üzerinden çıkarımlar yapılabileceği anlaşılmıştır.

Tablo 10: Sakarya İli 2010-2021 Dönemi Dâhilde Alınan Katma Değer Vergisi Tahakkuk Tahsilat Miktarı (Bin TL)

Yıllar	Tahakkuk (1)	Tahsilat (2)	Tahsilat / Tahakkuk (2/1) (%)
2010	58.314	-73.781	-126,52
2011	85.747	-84.618	-98,68
2012	129.494	-69.686	-53,81
2013	87.509	-146.780	-167,73
2014	87.794	-194.508	-221,55
2015	280.711	-55.638	-19,82
2016	302.407	-207.646	-68,7
2017	-471.280	-1.038.916	220,45
2018	-806.668	-1.541.502	191,09
2019	-1.020.697	-1.850.614	181,31
2020	-548.286	-1.587.874	289,61
2021	-932.776	-2.135.796	229,0

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr> (Erişim Tarihi 01/04/2022)

Tablo 10'da Sakarya ilinde dahilde alınan KDV tahsilatında 2010-2021 dönem aralığı itibar ile genel olarak negatif bir tahsilat söz konusu olduğu görülmektedir. Özellikle Sakarya ili açısından dahilde alınan KDV tahsilatı miktarı tahakkuk miktarından oldukça üzerinde gerçekleştiği görülmektedir. Örneğin 2021 yılı ele alındığında -932.776 Bin TL tahakkuk söz konusu iken -2.135.796 Bin TL tutarında ve yaklaşık olarak %229 oranında tahsilat gerçekleşmiştir. Burada yüzde yüzden fazla düzeyde bir negatif tahsilat gerçekleşmesinin sebebi devreden veya iade edilen KDV söz konusu olmasından kaynaklanmaktadır. Öte yandan 2010 yılı incelendiğinde ise tahsilat miktarında yaklaşık olarak %126 oranında bir fazlalık söz konusudur.

Sakarya ilinin Dahilde Alınan KDV tahakkuk miktarını 2016 yılına kadar pozitif değerde koruduğu, Tablo 10 üzerinden görülmektedir. Ancak 2015 yılı sonrasında tahakkuk miktarı ve 2010-2021 döneminin tamamında tahsilat miktarı negatif değerde

olduğu görülmektedir. Sakarya ilinde bu durumun oluşmasını temel nedeni ise tahsil edilen KDV miktarının üzerinde bir iade miktarının gerçekleştirilmesidir. Bu durum meydana gelmesinin temel sebebi nedir? olarak kaynak araştırması yapıldığında ise 3065 Sayılı Katma Değer Vergisinin 43. maddesinde yer alan tarh yeri hükmü ile karşılaşılmaktadır. KDVK'nun 43. maddesini incelediğimizde ise tarh yeri, iş yerlerinin bulunduğu bölgede yer alan vergi dairesi olarak belirlenmiştir. Aynı zamanda mükelleflerin işyerlerinin farklı bölgelerde bulunması bir diğer ifade ile iş merkezi ve faaliyette bulunulan yer bakımından farklı vergi dairelerine bağlı olunması durumunda, tarihyatın yapılacağı yer olarak gelir vergisi veya kurumlar vergisi bakımından bağlı olunan vergi dairesince tarh olunacağı hüküm altına alınmıştır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ilgili maddesinden anlaşılacağı üzere firmalar tahakkuk yeri olarak merkezlerinin bağlı buldukları yerdeki vergi dairelerinde, tahakkuk işlemini gerçekleştirmektedir.

Sakarya ilinde yapılan yüksek düzeyde ihracata bağlı olarak birçok işletme, ihracat istisnası kapsamında vergi iadesi almaktadır. Yapılan KDV iadesi ise Sakarya ilinin GBVG yüzdesinin azalmasına neden olmaktadır. Öte yandan benzer bir durumun diğer iller açısından yaşanıp yaşanmadığı noktasında ise aşağıdaki tabloların incelenmesi ile bu noktadaki durum tespitinin yapılmasına imkan sağlayacaktır.

Tablo 11: İstanbul İli 2010-2021 Dönemi Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi Tahakkuk Tahsilat Miktarı (Bin TL)

Yıllar	Tahakkuk (1)	Tahsilat (2)	Tahsilat / Tahakkuk (2/1) (%)
2010	16.542.955	11.897.046	71.92
2011	21.688.460	14.509.851	66.90
2012	22.002.515	15.461.650	70.27
2013	26.647.749	18.738.518	70.32
2014	30.441.542	20.185.783	66.3
2015	34.149.460	21.926.317	64.2
2016	43.340.793	24.460.696	56.4
2017	48.162.258	26.434.493	54.9
2018	56.621.057	27.533.993	48.6
2019	61.354.893	28.785.274	46.9
2020	79.623.786	37.640.497	47.3
2021	115.720.683	60.695.334	52.4

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr> (Erişim Tarihi 01/04/2022)

Tablo 11’de İstanbul ili 2010-2021 dönemi dahilinde alınan KDV tahakkuk tahsilat miktarına ilişkin bilgiler yer almaktadır. İstanbul ilinde 2010 yılında 16.542.955 Bin TL dahilinde KDV tahakkuk etmiş olup aynı yıl için 11.897.046Bin TL tahsilat yapılmıştır. 2021 yılında ise 115.720.683 Bin TL dahilinde alınan KDV tahakkuk etmiş ve 60.695.334 Bin TL tahakkuka bağlı tahsilat yapılmıştır. İstanbul ili için 2010 yılında tahsilat/ tahakkuk oranı %71,92 olarak gerçekleşmiş olup, 2021 yılında ise %52,4 olarak gerçekleşmiştir. 2010-2021 döneminde ise İstanbul ilinde ortalama tahsilat/tahakkuk oranı ise %59,7 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 12: Ankara İli 2010-2021 Dönemi Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi Tahakkuk Tahsilat Miktarı (Bin TL)

Yıllar	Tahakkuk (1)	Tahsilat (2)	Tahsilat / Tahakkuk (2/1) (%)
2010	7.856.714	6.175.379	78.6
2011	8.839.223	6.722.703	76.1
2012	8.642.274	6.664.906	77.1
2013	10.538.584	8.161.081	77.4
2014	10.745.633	7.641.835	71.1
2015	18.975.849	13.941.786	73.5
2016	17.006.024	10.593.945	62.3
2017	18.619.708	11.363.677	61.0
2018	22.306.766	12.798.317	57.4
2019	25.191.643	14.557.379	57.8
2020	30.284.753	16.251.121	53.7
2021	51.310.286	33.047.323	64.4

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr> (Erişim Tarihi 01/04/2022)

Tablo 12’de Ankara ili 2010-2021 dönemi Dahilde Alınan KDV tahakkuk tahsilat miktarına ilişkin bilgiler yer almaktadır. Ankara ilinde 2010 yılında 7.856.714 Bin TL Dahilde KDV tahakkuk etmiş olup aynı yıl için 6.175.379 Bin TL tahsilat yapılmıştır.

2021 yılında ise 51.310.286 Bin TL Dahilde alınan KDV tahakkuk etmiş ve 33.047.323 Bin TL tahakkuka bağlı tahsilat yapılmıştır. Ankara ili için 2010 yılında tahsilat/ tahakkuk oranı %78,6 olarak gerçekleşmiş olup, 2021 yılında ise %64,4 olarak gerçekleşmiştir. 2010-2021 döneminde ise Ankara ilinde ortalama tahsilat/tahakkuk oranı ise %67,53 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 13: İzmir İli 2010-2021 Dönemi Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi Tahakkuk Tahsilat Miktarı (Bin TL)

Yıllar	Tahakkuk (1)	Tahsilat (2)	Tahsilat / Tahakkuk (2/1) (%)
2010	3.926.251	2.933.293	74.7
2011	4.791.710	3.398.032	70.9
2012	5.714.106	4.027.044	70.5
2013	6.535.340	4.597.274	70.3
2014	7.285.682	4.933.816	67.7
2015	8.504.212	5.720.476	67.3
2016	11.150.984	7.149.444	64.1
2017	12.649.353	8.064.620	63.8
2018	13.973.053	8.391.873	60.1
2019	15.635.910	9.155.139	58.6
2020	18.555.293	10.785.329	58.1
2021	24.030.861	14.200.488	59.1

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr> (Erişim Tarihi 01/04/2022)

Tablo 13’de İzmir ili 2010-2021 dönemi dahilinde alınan KDV tahakkuk tahsilat miktarına ilişkin bilgiler yer almaktadır. İzmir ilinde 2010 yılında 3.926.251Bin TL dahilinde KDV tahakkuk etmiş olup aynı yıl için 2.933.293 Bin TL tahsilat yapılmıştır. İzmir ilinde 2021 yılında ise 24.030.861 Bin TL dahilinde alınan KDV tahakkuk etmiş ve 14.200.488 Bin TL tahakkuka bağlı tahsilat yapılmıştır. İzmir ili için 2010 yılında tahsilat/ tahakkuk oranı %74,7 olarak gerçekleşmiş olup, 2021 yılında ise %59,1 olarak

gerçekleşmiştir. 2010-2021 döneminde ise İzmir ilinde ortalama tahsilat/tahakkuk oranı ise %65,43 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 14: Kocaeli İli 2010-2021 Dönemi Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi Tahakkuk Tahsilat Miktarı (Bin TL)

Yıllar	Tahakkuk (1)	Tahsilat (2)	Tahsilat / Tahakkuk (2/1) (%)
2010	2.412.405	1.665.977	69.1
2011	2.127.785	1.094.558	51.4
2012	2.182.660	1.063.634	48.7
2013	2.783.146	1.489.302	53.5
2014	2.445.587	860.661	35.2
2015	3.987.702	2.309.200	57.9
2016	6.625.733	4.102.700	61.9
2017	6.667.219	3.889.251	58.3
2018	5.163.248	1.928.102	37.3
2019	3.579.447	-62.030	-1.7
2020	6.808.949	2.422.733	35.6
2021	7.106.310	1.152.245	16.2

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr> (Erişim Tarihi 01/04/2022)

Tablo 14’de Kocaeli ili 2010-2021 dönemi dâhilde alınan KDV tahakkuk tahsilat miktarına ilişkin bilgiler yer almaktadır. Kocaeli ilinde 2010 yılında 2.412.405 Bin TL dâhilde KDV tahakkuk etmiş olup aynı yıl için 1.665.977 Bin TL tahsilat yapılmıştır. Kocaeli ilinde 2021 yılında ise 6.808.949 Bin TL dâhilde alınan KDV tahakkuk etmiş ve 2.422.733 Bin TL tahakkuka bağlı tahsilat yapılmıştır. Kocaeli ili için 2010 yılında tahsilat/ tahakkuk oranı %69,1 olarak gerçekleşmiş olup, 2021 yılında ise %16,2 olarak gerçekleşmiştir. 2010-2021 döneminde ise İzmir ilinde ortalama tahsilat/tahakkuk oranı ise %43,61 olarak gerçekleşmiştir.

Çalışmanın bu kısmında incelenen konuları kısaca özetleyecek olursak, öncelikle Türkiye geneli başta olmak üzere, bazı iller ile ilgili olarak ithalat ve ihracat geliri çeşitli grafikler yardımı ile incelenmiştir. İllerin ihracat sıralaması İstanbul, İzmir, Bursa, Gaziantep, Ankara, Kocaeli, Sakarya ve Mersin şeklinde olduğu tespit edilmiştir. Daha sonrasında özellikle çalışma konumuzun ana temasını oluşturan ihracat istisnasına bağlı olarak yapılan KDV iadelerine ile ilgili olarak, Marmara bölgesinde yer alan iller ve beraberinde Türkiye’de en çok ihracat geliri, GBVG ve dahilde alınan KDV bakımında üst sıralarda yer alan İzmir ve Ankara illerine çerçevesinde durum analizi yapılmıştır. Genel itibari burada yer alan veriler incelendiğinde İstanbul, Ankara, Kocaeli ve İzmir illerinin GBVG bakımından Türkiye’de en çok gelir tahakkuk ve tahsilatı yapan iller oldukları, ilgili grafikler yardımı ile tespit edilmiştir

Yapılan incelemeler sonucunda bazı illerin GBVG’nde red ve iadelerin hariç tutulması durumunda önemli düzeyde tahakkuk/tahsilat farklılıklarının meydana geldiği tespit edilmiştir. Bu noktada dönemler itibari ile %10 ile %50 arasında tahakkuk/tahsilat farkının meydana geldiği Sakarya ili dikkat çekmektedir. Sakarya ili açısından tahakkuk-tahsilat farkının ortaya çıkmasının temel nedeni ise grafikler üzerinden ifade edildiği üzere il genelinde yapılan yüksek düzeyde KDV iadesinden kaynaklandığı tespit edilmiştir.

Aynı zamanda ihracat üzerine yapılan incelemelerde Sakarya ilinin Türkiye ihracat sıralamasında genel itibari ile yedinci sırada yer aldığı hatırlanacaktır. Sakarya da ihracat yapan firmalara vergi iadeleri Sakarya’da bulunan vergi dairelerinden yapılması ise Sakarya ilinin GBVG üzerinde azalışa neden olduğu çıkarımı ilgili grafikler üzerinden yapılabilmektedir. Genel bütçe vergi gelirlerinde meydana gelen azalma ise Sakarya ilinin merkezi idareden alacağı GBVGP’nın azalmasına neden olmaktadır.

3.6. Türkiye’de Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Yerel Yönetimlere Aktarılan Payların İncelemesi

Türkiye’de 1981 yılında 2380 sayılı kanun ile merkezi idareden yerel yönetimlere aktarılacak olan paylarda, belirli vergiler üzerinden belirli oranlarda pay aktarılması yönteminden, GBVG üzerinden belirli oranda pay verilmesi sitemine geçilmiştir (Uzun, 2012, 42). Yerel yönetim birimlerinin, finansman kaynaklarının yeterli düzeyde olmaması ve beraberinde mali açıdan yaşanan yapısal sorunlar nedeni ile yerel yönetim

birimleri, etkin ve verimli kamusal hizmet sunumunda sorunlar yaşamaktadır. Yerel yönetimlerin finansmanı ile ilgili olarak, 15.07.2008 tarihinde çıkarılan “5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkındaki Kanun” ile yerel yönetimlerin merkezi idareden aldıkları paylarda düzenleme yapılarak, yerel yönetimlerin finansman kaynaklarında iyileştirmelere gidilmiştir (Kızıler - Çetinkaya, 2015, 158). Çıkarılan kanun ile birlikte “Pay Dağıtımı” ile ilgili olarak yeni esaslar belirlenmiş, yerel yönetim birimlerine merkezi idareden daha fazla mali kaynak aktarılmasına imkân verilmiştir (Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü, 2021, 51).

Genel bütçe vergi gelirlerinden yerel yönetim birimlerine aktarılacak olan paylar ile ilgili olarak önemli bir eleştiri altyapı, şehirleşme gibi yerel hizmetlerin birçoğunu tamamlamış olan büyükşehir belediyelerinin, aldıkları payların diğer büyükşehir belediyelerine oranla daha yüksek olması üzerine yapılmaktadır. Konuya eleştirel yaklaşılmasının temel çatısı ise kamusal kaynakların etkin ve verimli olarak sosyal adalet içerisinde dağıtılması gerektiği düşüncesidir (Gökmen - Yeşil, 2016, 90–91). Bu durumun tespiti için, yıllar itibariyle merkezi idareden yerel yönetimlere aktarılan payların incelenebilmesi amacıyla, Tablo 15 düzenlenmiştir.

Tablo 15: Türkiye’de 1986-2021 Dönemi Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı Üzerinden Yerel Yönetimlere Aktarılan Payların Dağılımı (Bin TL)

Yıllar	Belediyeler (1)	İl Özel İdareleri (2)	İller Bankası Toplam (1+2)	Büyükşehir Belediyeleri (3)	Toplam (1+2+3)
1986	502	71	573	200	773
1987	763	107	870	296	1.166
1988	1.247	175	1.422	501	1.923
1989	2.063	311	2.374	774	3.148
1990	4.008	563	4.571	1.568	6.139
1991	6.900	968	7.868	2.685	10.553
1992	12.666	1.778	14.444	4.701	19.145
1993	23.925	3.358	27.283	9.625	36.908
1994	41.481	6.390	47.871	20.358	68.229
1995	94.811	15.951	110.762	39.981	150.743
1996	191.208	31.488	222.696	81.839	304.535

1997	419.321	77.064	496.385	170.785	667.170
1998	773.113	142.087	915.200	319.010	1.234.210
1999	1.224.236	224.994	1.449.230	511.766	1.960.996
2000	2.058.556	378.330	2.436.886	845.776	3.282.662
2001	3.250.875	597.458	3.848.333	1.364.760	5.213.093
2002	2.757.717	514.774	3.272.491	1.474.180	4.746.671
2003	3.051.572	674.608	3.726.180	1.635.029	5.361.209
2004	4.590.163	856.831	5.446.994	2.493.528	7.940.522
2005	5.337.167	996.288	6.333.455	3.806.396	10.139.851
2006	5.771.765	1.077.395	6.849.160	4.057.033	10.906.193
2007	7.048.375	1.315.696	8.364.071	4.921.307	13.285.378
2008			10.167.844	5.840.259	16.008.103
2009			11.188.110	6.130.478	17.318.588
2010			13.686.425	7.302.537	20.988.962
2011			16.497.595	8.613.324	25.110.919
2012			18.120.754	9.929.272	28.050.026
2013			21.200.997	11.574.128	32.775.125
2014			22.912.411	16.518.060	39.430.471
2015	24.468.099	2.039.008	26.507.107	20.057.996	46.565.103
2016	27.538.714	2.294.893	29.833.607	22.766.041	52.599.648
2017	32.194.870	2.682.906	34.877.776	26.704.371	61.582.147
2018	37.290.060	3.107.505	40.397.565	31.866.218	72.263.783
2019	40.548.880	3.379.074	43.927.954	34.583.500	78.511.454
2020	49.988.057	4.165.673	54.153.730	43.223.480	97.377.210
2021	67.905.032	5.658.752	73.563.784	61.947.294	135.511.079

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr> (Erişim Tarihi 05/03/2022)

Merkezi idare tarafından yerelde yapılan GBVG tahsilatları üzerinden yerel yönetimlere aktarılan paylar içerisinde en az paya sahip olan yerel yönetim biriminin il özel idareleri olduğu Tablo 15 üzerinden görülmektedir. Örneğin 1986 – 2007 döneminde, merkezi idareden il özel idarelerine GBVG üzerinden %9 oranında pay aktarılmıştır. İlgili dönem aralığında büyükşehir belediyelerine doğrudan aktarılan GBVGP miktarı ise ortalama olarak %32,8 düzeyinde gerçekleşmiştir. Ayrıca 6360 sayılı kanunun yürürlüğe girmesi ile birlikte 2014 yılı sonrasında bu oran %43,7'ye yükselmiş olduğu

tablo üzerinden görülmektedir. Büyükşehir belediyelerinin aldıkları GBVGP miktarının yıllar itibari ile artış seyri de olmasının temel nedeni, çıkarılan büyükşehir belediyesi yasaları ile birlikte bazı illerde il özel idarelerinin kapatılması ve büyükşehir belediyelerinin kurulmasıdır. Aynı zamanda Türkiye'nin toplam nüfusunun %78'den fazlasının büyükşehir belediyelerinde yaşadığı varsayıldığında, merkezi idareden aktarılan GBVGP miktarında nüfusun temel ölçütler içerisinde ele alınması ile birlikte, büyükşehir belediyelerine daha fazla pay ayrılması, doğal bir sebep-sonuç ilişkisi ile ortaya çıkmaktadır.

Türkiye geneli üzerinde yapılan inceleme sonrasında iller bazında inceleme yapılması ayrıca önem taşımaktadır. Bu nokta konunun çok fazla genişlememesi amacıyla öncelikli olarak büyükşehir belediyelerinin GBVGP miktarları resmi kurumlar tarafından yayınlanan veriler çerçevesinde ele alınacak olup daha sonrasında iller çeşitli açılardan karşılaştırılacaktır.

Tablo 16: Türkiye’de 2000-2014 Dönemi Büyükşehir Belediyelerinin Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Aldıkları Paylar (Bin TL)

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
İstanbul	508.327	746.351	686.814	750.201	1.149.314	1.731.154	2.334.326	2.334.326	2.783.778	2.904.633	3.446.676	4.054.927	4.710.855	5.460.515	6.054.677
Ankara	165.817	354.245	271.428	287.770	425.351	671.568	729.381	729.381	831.090	946.552	1.129.769	1.328.271	1.420.961	1.641.778	1.834.252
İzmir	63.765	95.799	131.180	148.204	245.208	414.521	559.764	559.764	712.007	784.389	935.543	1.100.371	1.315.702	1.559.294	1.825.610
Kocaeli	14.745	28.157	35.851	35.143	130.084	316.030	419.389	419.389	465.958	398.326	477.043	572.452	656.431	768.155	916.574
Bursa	21.314	29.342	55.382	67.326	103.621	154.498	187.149	187.149	217.019	216.701	260.040	309.769	360.021	419.019	546.392
Mersin	14.650	23.371	33.097	36.996	55.793	81.635	123.023	123.023	143.809	142.866	171.439	204.941	242.273	286.041	441.126
Antalya	7.953	13.723	28.918	34.848	49.252	62.873	80.541	80.541	98.104	105.287	125.813	148.390	174.466	205.615	437.170
Konya	5.309	8.887	30.816	38.105	45.369	48.533	419.389	63.811	78.929	86.345	103.248	121.779	143.373	169.346	427.846
Adana	14.124	19.092	51.406	59.628	71.269	76.975	98.747	98.747	118.830	129.495	154.755	182.816	212.724	246.506	336.218
Kayseri	6.455	9.758	24.958	29.225	38.606	48.948	64.162	64.162	78.170	82.086	98.372	116.370	136.162	161.293	252.342
Gaziantep	5.135	7.766	33.913	41.791	49.442	48.276	62.638	62.638	79.883	92.382	110.859	131.399	154.354	183.533	233.792
Diyarbakır	2.228	3.317	21.791	26.165	31.362	33.501	43.975	43.975	53.188	59.425	71.309	84.485	99.092	117.730	229.503
Samsun	6.012	9.232	16.952	19.846	26.256	33.355	46.632	46.632	56.434	54.314	64.629	76.612	89.981	106.449	207.471
Erzurum	1.999	2.781	14.116	17.567	20.648	21.218	27.149	27.149	28.075	29.039	34.847	41.238	48.777	56.446	193.917
Eskişehir	6.354	9.358	23.168	26.661	33.745	39.235	50.890	50.890	57.210	59.143	70.812	83.559	97.439	114.113	180.954
Sakarya	1.589	3.581	14.390	15.553	18.208	24.076	46.632	29.730	37.775	39.495	47.383	55.945	66.661	78.295	124.197

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr> (Erişim Tarihi 05/03/2022)

Not: Tabloda yer alan veriler ve Büyükşehirlerin seçiminde ilgili dönem itibari ile ulaşılabilen yıl ve veriler göz önüne alınarak hazırlanmıştır.

Tablo 16’da 2000-2014 döneminde GBVG’nden büyükşehir belediyelerine aktarılan paylar yer almaktadır. Tablo 16’ya göre GBVG’nden 2000-2014 dönemi aralığında en yüksek pay alan iller sırası ile İstanbul, Ankara, İzmir, Kocaeli ve Bursa Büyükşehir Belediyelerinin olduğu görülmektedir. Öte yandan en düşük düzeyde pay alan iller ise Diyarbakır, Samsun, Erzurum, Eskişehir ve Sakarya Büyükşehir Belediyelerinin oldukları görülmektedir.

Çalışmanın ikinci bölümünde yer alan bilgilerden hatırlanacağı üzere, yerel yönetim birimlerinin öz gelirlerinin diğer gelir kaynaklarına oranı oldukça düşük düzeydedir. Öte yandan yerel yönetimlerin öz gelir kaynakları dışında kalan, merkezi idareden yapılan mali transferlerin ise yerel yönetimlerin gelir kaynakları içerisinde ortalama olarak %60’ın üzerinde bir paya sahip olduğu hatırlanmaktadır. Bir diğer hatırlanması gereken konu ise dâhilde alınan KDV tahsilatlarında red ve iadelerin mahallinde yapılan net tahsilat yüzdesi açısından önemlidir. Örneğin red ve iadelerin dâhil edildiği ve hariç tutulduğu mahallinde elde edilen vergi tahsilatları ilgili grafikler ve tablolardan hatırlanacağı üzere, red ve iadeler özellikle Sakarya ili gibi yüksek düzeyde vergi iadesi yapan iller açısından oldukça önemlidir. Türkiye’de yer alan birçok il üzerinde inceleme yapıldığında, ihracat geliri yüksek olan illerin GBVG’nden alınan paylarda bir değişim meydana getirmesi oldukça düşük düzeyde olmaktadır. Ancak Sakarya ilinde ihracata bağlı KDV iadelerinin yüksek düzeyde olması, Sakarya ilinin merkezi idareden alacağı GBVGP miktarında azalışa neden olmaktadır.

Öncelikle Tablo 15 üzerinden tekrar konu ele alındığında, merkezi idareden doğrudan büyükşehir belediyelerine aktarılan GBVGP miktarı, 2008-2021 döneminde toplam payların %40,11’ini oluşturmuştur. Toplam mali transferin %40,11’i doğrudan gelir olarak kaydeden büyükşehir belediyeleri, aynı zamanda iller bankası aracılığı ile ilçe paylarından da ayrıca pay alarak, merkezi idareden aldığı GBVGP yüzdesini arttırmaktadır. 6360 sayılı kanunla yapılan düzenlemeler ile birlikte yerel yönetimler içesinde yer alan büyükşehir belediyeleri açısından GBVGP miktarı ile ilgili olarak iyileştirmeler yapılmasına karşılık bazı belediyelerin, yapılan mali transfer işlemi ile ilgili olarak sorunları devam ettiğini söylemek mümkündür.

Çalışmanın araştırma örneklemini olarak belirlenen Sakarya ili açısından inceleme yapılan çeşitli vergi geliri gerçekleştirmeleri sonrasında Sakarya Büyükşehir Belediyesi

bütçe gerçekleştirmeleri ile ilgili olarak ayrıca belge incelemesi yapılması faydalı olacaktır.

Tablo 17: Sakarya Büyükşehir Belediyesi Gelir Gider Dengesi (2015- 2020)(Bin TL)

	Gider	Gelir		Gider	Gelir
2015	298.042.762	321.704.416	2018	562.141.503	495.011.041
2016	403.207.749	401.158.277	2019	467.073.573	479.617.267
2017	461.033.253	392.527.192	2020	596.939.762	553.248.185

Kaynak: Sakarya Büyükşehir Belediyesi, <https://www.sakarya.bel.tr> (Erişim Tarihi 18/05/2022)

Not: Çalışmanın sonuçlandığı tarih itibari ile kesin hesap cetvelleri yayınlanmadığı için tabloya 2021 yılı dahil edilmemiştir.

Sakarya Büyükşehir Belediyesi gelir gider dengesi çerçevesinde hazırlanan Tablo 17’de 2015 ve 2019 bütçe yılları haricinde gelirin harcamaları karşılamadığı görülmektedir. Tablodan da anlaşılacağı üzere Sakarya Büyükşehir Belediyesi yapacağı hizmetlerin mali kaynaklarını bütçe programı ile karşılayamayacaktır. Bu durumda denk bir bütçe sağlanabilmesi için veya hizmet sunumunda aksaklık yaşanmasının önüne geçilebilmesi için borçlanma vb. diğer gelir kaynaklarına başvurulması olası bir durum olarak karşılanmaktadır.

Tablo 18: Sakarya Büyükşehir Belediyesine Merkezi İdareden Aktarılan Paylar (2015- 2020) (Bin TL)

	Toplam Gelir (1)	Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar	Vergi ve Harç Gelirlerinden Alınan Paylar	Merkezi İdare Vergi Gelirlerinden Alınan Paylar (2)	Pay 2/1 (%)
2015	321.704.416,26	263.846.756,23	242.988.842,51	241.611.065,27	75.10
2016	401.158.277,99	281.235.157,10	273.599.017,91	270.457.747,46	67.42
2017	392.527.192,68	313.098.174,64	289.238.444,30	288.119.099,84	73.40
2018	495.011.041,72	352.913.289,33	352.203.634,04	351.522.895,54	71.01
2019	479.617.267,07	353.115.210,32	351.671.616,61	349.841.034,46	72.94
2020	553.248.185,42	472.858.200,01	470.323.248,06	467.430.565,54	84.49

Kaynak: Sakarya Büyükşehir Belediyesi, <https://www.sakarya.bel.tr> (Erişim Tarihi 18/05/2022)

Not: Çalışmanın sonuçlandığı tarih itibari ile kesin hesap cetvelleri yayınlanmadığı için tabloya 2021 yılı dahil edilmemiştir.

Sakarya Büyükşehir Belediyesi'nin merkezi idareden aldığı transferlerin en önemli kaynağını oluşturan

Tablo 18'de görüleceği üzere Merkezi idare Vergi Gelirlerinden Alınan Paylar başlığı altında kaydedilen GBVGP gelirleri yer almaktadır. Çalışmanın önceki kısımlarından hatırlanacağı üzere yerel yönetimlerin toplam gelirleri içerisinde Faizler, Paylar ve Cezalar gelirlerinin payları (Grafik 3 ve Grafik 4 tekrar incelenebilir) ortalama olarak yüzdesi 2010 yılında %45'den 2021 yılında %61'e yükselmiştir.

Bir diğer yandan 2010 yılında zikredilen gelir kaynağının %95'i Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylardan oluşurken 2021 yılında ise ilgili kaynak miktarı %97'ye yükseldiği hatırlanacaktır. Şu şekilde ifade edecek olursak 2021 yılında mahalli idarelerin toplam gelir kaynaklarının %58,2'si Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylardan bir diğer ifade ile merkezi idareden yapılan mali transferlerden oluşmaktadır. Sakarya Büyükşehir Belediye gelirleri açısından inceleme yapıldığında ise 2015 – 2020 dönemi aralığında, belediyenin toplam gelir kaynaklarının ortalama olarak %77,05'i Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylardan oluştuğu görülmektedir. Ayrıca tablo incelendiğinde görüleceği üzere merkezi idare vergi gelirlerinden alınan paylar 2015 – 2020 döneminde ortalama olarak toplam gelirin %74,06'sını oluşturmuştur. Aynı zamanda merkezi idareden GBVG üzerinden aktarılan payların toplam Sakarya Büyükşehir Belediye payı sürekli olarak artış eğiliminde olduğu görülmektedir. Bu durum ise merkezi idareden aktarılan pay miktarının Sakarya Büyükşehir Belediyesi gelir kaynakları açısından oldukça önemli bir değere sahip olduğu görülmektedir.

Çalışmanın araştırma sorusu “ihracattan doğan KDV iadelerinin yerel yönetimlerin mali yapısı üzerindeki etkisi nedir?” olarak çalışmanın giriş kısmında ifade edilmiştir. Çalışmanın araştırma sorusu çerçevesinde, KDV iadelerinin yerel yönetimlerin mali yapısı üzerindeki etkisinin tespiti amaçlanmıştır. Grafikler ve tablolar yardımı ile yapılan incelemeler sonucunda, vergi iadelerinin yerel yönetimlerin mali yapısı üzerindeki etkisinin, merkezi idareden yerel yönetimlere aktarılan GBVGP miktarları üzerinde olduğu tespit edilmiştir. Meydana gelen etki 5779 sayılı kanunda öngörülen pay dağıtımını esasının, mahallinde gerçekleşen net tutar çerçevesinde yapılmasından kaynaklanmaktadır. Şu kadar ki mahallinde tahsil edilen vergi miktarına yakın düzeyde gerçekleşen vergi iadesi söz konusu olması durumunda, toplam GBVG miktarında

azalma meydana gelmektedir. Meydana gelen azalış ise net tutar miktarının azalmasına bağlı olarak, yerel yönetimlere aktarılan GBVGP miktarının azalmasına neden olmaktadır. Özellikle bu durum mali özerkliğini sağlayamayan yerel yönetim birimleri açısından, mali kaynak sorunun artışına neden olmaktadır.

Çalışmada yapılan incelemeler sonucunda, KDV iadelerine bağlı olarak net GBVG miktarında azalmanın, diğer illere oranla Sakarya ilinde daha fazla olumsuz etki oluşturduğu tespit edilmiştir. Meydana gelen olumsuz etkinin ise Grafik 12, Grafik 13 ve Grafik14’de yapılan incelemelere bağlı olarak KDV tahsilatındaki sert düşüşün beraberinde getirdiği etkinin bir sonucu olduğu anlaşılmıştır.

Şu kadarki Sakarya ilinde dahilde alınan KDV haricinde diğer vergi gerçekleştirmeleri, sürekli olarak pozitif değerde seyretmiştir. Ancak dahilde alınan KDV miktarının negatif olması toplam GBVG miktarının azaltmaktadır. Toplam vergi gelirlerinde meydana gelen azalma ise merkezi idareden yerel yönetimlere aktarılacak GBVGP miktarının da azalması neden olmaktadır. Özellikle Grafik 17 tekrar incelendiğinde görüleceği üzere red ve iadelerin hariç tutulması ile oluşan fark açık bir şekilde görülmektedir. Grafikte görülen farkın artışı ise ilgili ilin GBVGP miktarında azalış yaşandığının bir göstergesidir. Daha önce ifade ettiğimiz Sakarya ilinde yaşanan sorunun tüm illerde yaşanması söz konusu olmadığı Grafik 17 üzerinden görülmektedir. Ancak Tablo 18’de 2015-2020 döneminde merkezi idare tarafından aktarılan idareler arası transferlerin Sakarya Büyükşehir Belediyesi bütçesinin ortalama olarak %74’ünü oluşturduğu görülmektedir. İdareler arası transferlerin Sakarya Büyükşehir Belediyesi bütçesindeki büyüklüğü dikkate alındığında, meydana gelen sorunun ivedilikle çözülmesi gerekliliği çalışmanın gerekçesini ve önemini ortaya koymaktadır.

Son olarak mevcut sorunun çözümüne yönelik olarak adımların atılmaması başta TC. Anayasasının Mahalli İdareler Başlığını taşıyan 127. maddesinde mahalli idarelere “görevleri ile orantılı olarak gelir kaynağı sağlanmalıdır” hükmünün gerekliliklerinin yerine getirilememesine neden olacaktır. Aynı zamanda mevcut sorunun ivedilikle çözülmemesi durumunda, ilgili idare harcamalarını karşılamak üzere borçlanmaya başvuracak ve bu durum da gelecek dönem nesilleri üzerinde bir borç yükü oluşmasına neden olacaktır. Bu açıklamalar çerçevesinde, araştırma sorununun çözümüne yönelik olarak yapılabilecek düzenlemeler sonuç kısmında öneriler adı altında sıralanmıştır.

3.7. Bulgular

Türkiye genelinde ihracatın artışına bağlı olarak yapılan KDV iadelerinde artış meydana gelmiştir. İhracat istisnalarına bağlı olarak yapılan KDV iadelerindeki artışın, Türkiye geneli açısından KDV tahsilatları üzerinde olumsuz etki meydana getirmediği tespit edilmiştir. Ancak yerelde yapılan incelemeler sonucunda, KDV iadelerine bağlı olarak bazı illerde toplam tahsil edilen KDV miktarında önemli düzeyde azalma meydana geldiği tespit edilmiştir.

Yapılan incelemelerde Sakarya ilinde yaşanan sorunda, net vergi gelirleri ile bürüt vergi gelirleri arasında önemli düzeyde fark meydana geldiği tespit edilmiştir. Sakarya, İstanbul, Ankara, İzmir ve Kocaeli illerinde yapılan incelemeler sonrasında ifade edilen fark en az %0,30 ile Kocaeli ilinde, en fazla %24 ile Sakarya ilinde meydana gelmiştir. Red ve iadelerin hariç tutulması sonrasında, Sakarya ilinde meydana gelen fark yüzdesinin yüksek düzeyde gerçekleşmesinin sebebinin, dahilde alınan KDV miktarının azalmasına neden olan KDV iadelerinden kaynaklandığı tespit edilmiştir.

Sakarya ilinde KDV iadeleri, GBVG üzerinde önemli düzeyde azalışa neden olmaktadır. Sakarya ili genelinde yapılan KDV iadeleri arttıkça, GBVG miktarı azaldığı tespit edilmiştir. Bu durum ise Türkiye genelinde tahsil edilen KDV gelirleri ile Sakarya ilinde tahsil edilen KDV gelirleri ile ilgili olarak hazırlanan grafikler üzerinden gerekçelendirilmiştir. Ancak ihracat sıralamasında Türkiye’de ilk sıralarda yer alan diğer illerin KDV tahsilatları incelendiğinde, Sakarya ilinde yaşanan sorunun diğer illerde yaşanmadığı tespit edilmiştir. İfade edilen durum tespitlerine bağlı olarak, Sakarya ilinde yapılan KDV iadeleri arttıkça, mevcut durum çerçevesinde GBVGP miktarında azalma yaşandığı ve gelecek dönemlerde de sorunun yaşanmaya devam edeceği söylenebilir.

SONUÇ

Katma Değer Vergisi Kanunda çeşitli istisna ve muafiyet hükümleri yer almaktadır. İhracata yönelik istisnalar ise KDVK 11. ve 12. maddelerinde düzenlenmiştir. Katma Değer Vergisi açısından ihracat istisnası türleri mal ihracatı, hizmet ihracatı, roaming hizmetleri, serbest bölgedeki müşteri için yapılan fason hizmetler, bavul ticareti, Türkiye’de ikameti bulunmayanlara özel fatura düzenlenerek yapılan satışlar, yabancı sinema yapımcılarına ve sergi panayır katılımcıları, taşımacılık faaliyetleri yapanlar, ihraç kayıtlı olarak yapılan tecil-terkin uygulaması ve son olarak dahilde işleme rejimi kapsamında yapılan teslimlerde uygulanan istisnalar, şeklinde ilgili kanun maddesinde hükmedilmiştir.

İhracat istisnaları uygulamalarına bağlı olarak, Türkiye’de ihracat gelirinin ülke lehine olduğu ilgili grafikler üzerinden tespit edilmiştir. İhracat gelirinde yaşanan artışa bağlı olarak yıllar itibari ile Türkiye genelinde yapılan KDV iade miktarında da artış gerçekleşmiştir. İndirim yöntemi ile giderilemeyen KDV miktarı mükelleflerin taleplerine bağlı olarak KDVK 29. ve 32. Maddeleri çerçevesinde mahsuben veya nakden iade edilmektedir. Yapılan KDV iadelerinde artışa bağlı olarak ise Sakarya ilinin GBVG üzerinde çeşitli etkiler meydana getirdiği grafik ve tablolar aracılığıyla tespit edilmiştir.

İdareler arası transfer yönetimiyle merkezi idareden yerel yönetim birimlerine aktarılan paylar, mahalli idarelerin bütçe gelirlerinin önemli bir yüzdesini oluşturmaktadır. Çalışmanın son kısmında hazırlanan grafiklerde 2010 yılında mahalli idarelerin toplam bütçelerinin yaklaşık olarak %40’ının faiz, pay ve ceza gelirlerinden oluştuğu görülmektedir. Faiz, pay ve ceza gelirlerinin ise aynı yıl içerisinde yaklaşık olarak %95’inin kişi ve kurumlardan alınan paylardan oluştuğu görülmektedir. 2021 yılı mahalli idareler bütçesi incelendiğinde ise toplam bütçe gelirleri içerisinde faiz, pay ve ceza gelirlerinin oranının %61 olarak gerçekleştiği ve bu payın %97’sinin ise kişi ve kurumlardan alınan paylardan oluştuğu görülmektedir. Buradan elde edilen en önemli sonuç, mahalli idarelerin yıllar itibariyle merkezi idareye mali bağımlılık oranında meydana gelen artıştır. Bir diğer şekilde ifade edecek olursak, mahalli idareler 2010 yılında mali açıdan merkezi idareye bağımlılık oranı %40 olarak gerçekleşirken bu oran 2021 yılında yaklaşık olarak %61’e yükselmiştir. Yani mahalli idarelerin mali kaynak

noktasında idareler arası transferlere duydukları talep yüzdesinde giderek artış yaşanmıştır. Büyükşehir belediyeleri genelinde yapılan incelemelerde ise 2010 yılında kişi ve kurumlardan alınan paylar toplam bütçe gelirlerinin %69,34'ünü oluşturmaktadır. Kişi ve kurumlardan alınan payların içinde yer alan vergi ve harç gelirleri payı ise toplam bütçenin %65,35'ini oluşturduğu görülmektedir. Öte yandan 2021 yılında ise vergi ve harç gelirlerinin toplam bütçe içerisindeki payının ise %81,30'a yükseldiği tespit edilmiştir. Sonuç olarak mahalli idarelerin yıllar itibari ile mali özerklikten uzaklaştığını ifade etmek mümkündür. Ancak mali tevzinin işleminin ise çalışma konusu çerçevesinde her ilde tam ve doğru olarak uygulandığını ifade etmek mümkün değildir.

Yerel yönetimlerin idareler arası transferlere olan bağıllık düzeyinde meydana gelen artışa bağlı olarak çeşitli kanun düzenlemeleri yapılmıştır. Yeni düzenlemeler sonrasında yerel yönetimlere aktarılacak olan GBVGP miktarında çeşitli iyileştirmeler yapılmıştır. İyileştirmeler yapılmasına rağmen bazı yerel yönetim birimleri merkezi idareden daha fazla pay alması gerekirken, yapısal sorunlar sebebi ile alacak pay miktarında beklenen artış meydana gelmemiştir. Pay miktarında beklenen artışın yaşanmamasının sebebi ise aktarılacak olan pay miktarının, vergi tahsilatlarından yapılan vergi iadelerinin düşülmesi sonrasında belirlenmesinden kaynaklandığı tespit edilmiştir.

Yapılan incelemeler sonucunda el edilen en önemli sonuç, vergi tahsilatı karşısında vergi iade miktarı yüksek düzeyde seyreden yerel yönetimlerin, merkezi idareden alacak oldukları pay miktarının olumsuz etkilenmesidir. Yerel yönetimlerin tahsilat miktarını olumsuz etkileyen faktörün Sakarya ili açısından, ihracat istisnalarına bağlı olarak yapılan KDV iadelerinden kaynaklandığı tespit edilmiştir. Tespitin gerekçesi ise, Sakarya ilinin 2010-2021 dönem aralığında KDV tahakkuk ve tahsilatının negatif düzeyde gerçekleşmesi olarak ifade etmek mümkündür. Meydana gelen negatif KDV tahsilatı mahallinde tahsil edilen vergi miktarında azalışa neden olmakla birlikte, ilgili yerel yönetim tarafından alınacak GBVGP miktarını belirleyecek net tutarın azalmasına neden olmaktadır. Şu kadar ki çalışmanın ilgili kısmında iki ayrı grafikte red ve iadeler hariç ve dâhil olarak yayımlanan net ve brüt vergi gelirleri ile ilgili grafikte, bu durum oldukça açık bir şekilde görüldüğü tespit edilmiştir. Çalışmada yapılan incelemeler ve değerlendirmeler sonucunda, mahallinde istisnaya konu olan ve yapılan KDV iade

miktarının artması, net tutar miktarının azalmasına neden olmaktadır. Meydana gelen azalma ise yerel yönetimlerin GBVGP miktarını olumsuz yönde etkilemektedir. Araştırma sorusu çerçevesinde yapılan açıklamalar ve yer verilen çeşitli gerekçelere bağlı olarak mevcut sorunun çözümüne yönelik olarak aşağıda çeşitli politika önerileri sunulmuştur.

Yerel yönetimlerin GBVGP miktarında vergi mevzuatından kaynaklı olarak olumsuz etkilerin giderilmesine yönelik olarak, uygulama örneği Büyük Mükellefler Vergi Daireleri üzerinden yapılması mümkündür. Yapılacak bir düzenleme ile ihracat, ithalat ya da yurtiçi satışlar çerçevesinde iade alan mükelleflerden bir önceki yıl baz alınarak, iade miktarı belirli bir miktarın üzerinde olan mükelleflerin, iade işlemleri Büyük Mükellefler Vergi Dairesi tarafından yapılabilir.

Yapılacak olan bu düzenleme, bazı firmaların iade alım süreçlerinin gecikmesine neden olabilecektir. Ancak bu noktada il merkezlerinde bulunan vergi dairelerinde, en yakın Büyük Mükellefler Vergi Dairesine bağlı olacak biçimde özerk bir iade birimi kurulması durumunda, iade alan firmalar açısından oluşabilecek bir gecikme sorunu ortadan kalkmış olacaktır. Böylece iade alan firmalar nezdinde bir sorun oluşmamakla birlikte, Sakarya ili gibi vergi iadelerinin GBVP miktarına esas teşkil eden net tutar üzerindeki aşağı yönlü baskının ortadan kalkması noktasında faydalı olacaktır. Ancak burada yeni bir vergi dairesi kurulması söz konusu olmayıp, il merkezlerine bulunan ve hali hazırda görevlerini ifa eden vergi daireleri içinde özerk ve Büyük Mükellefler Vergi Dairesine bağlı bir birimin oluşturulmasıdır.

Merkezi idareden aktarılan GBVGP üzerindeki KDV iadelerinin aşağı yönlü baskısını gidermeye yönelik bir diğer öneri ise bir formül türetilerek, pay miktarının dağıtılmasıdır. Örneğin 2008 yılında yürürlüğe giren 5779 sayılı kanun ile ÖTVK Ek (I) sayılı listede yer alan ürünler tahsil edilen vergiler aktarılacak pay miktarından çıkarılmıştır. Bu noktada il genelindeki beyana dayalı olarak yapılan KDV tahakkuk-tahsilat oranı ölçüsünde, ÖTVK Ek (I) sayılı listede yer alan ürünler üzerinden ifade edilen tahakkuk tahsilat oranı nispetinde ek pay aktarımı yapılması öngörülebilir.

Merkezi idareden aktarılacak olan paylara oldukça yüksek düzeyde duyarlı olan belediyeler açısından, nüfusu 10.000'in altında olan belediyelere denkleştirme ödeneği olarak kaynak aktarımı yapılırken, benzer bir uygulama büyükşehir belediyeleri

açısından yapılabilir. Bu çerçevede bir diğer uygulama önerisi ise nüfusu 1.000.0000'un altında olan büyükşehir belediyelerine yine genel bütçe vergi tahsilatlarının yüzde biri oranında ek kaynak aktarımı yapılması şeklindedir. Bu şekilde denkleştirme ödenekleri geliştirilerek büyükşehir belediyeleri nüfusa göre dilimlere ayrılarak, ek yüzde üzerinden pay verilebilir. Böylelikle idareler arasında meydana gelebilecek yatay eşitsizliğin giderilmesine yönelik olarak önemli bir adım atılmış olacaktır.

Merkezi idare GBVG'nden il özel idareleri ve belediyelere pay verilmesine ilişkin olarak, bazı illerde iadeler kaynaklı olarak meydana gelen pay sorununun giderilmesine yönelik olarak 3065 sayılı KDV kanunu madde 43 kapsamında yeni bir düzenleme yapılabilir. Katma değer vergisi kanununun tarh yeri başlığını taşıyan madde 43'de ithalde alınan katma değer vergisinin tarhiyat yeri gümrük idaresi olarak belirlenmiştir. Yapılacak yeni bir düzenleme ile ithalde alınan KDV'nin tarh yeri olarak, tüketim işleminin gerçekleşeceği yerdeki vergi dairesi olarak belirlenmesi, vergi iadeleri sonucunda net tutar miktarında azalma meydana gelen illerin tahsilat miktarında artış yaşanmasına katkı sağlayabilir. Burada bir tarh yeri aktarım işleminin yapılması, merkezi idareden aktarılacak pay miktarında önemli düzeyde olumlu değişikliklerin yaşanmasını sağlayabilecektir.

KAYNAKÇA

- 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun. *Resmi Gazete* 18955 (11/12/1985) Erişim Tarihi: 22/08/2021.
- 2380 Sayılı Belediyelere ve il Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (Kanun No: 3004). *Resmi Gazete* 18402 (15/05/1984). Erişim Tarihi: 20/05/2022.
- 27.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanununun. *Resmi Gazete* 23417 (29/07/1998) Erişim Tarihi: 22/08/2021.
- Akdoğan, Abdurrahman. Kamu Maliyesi. Ankara: Gazi Kitabevi, 20. Baskı., 2019.
- Altuntaş, Mehmet - Altınöz, Buket. “Türkiye’de Dâhilde İşleme Rejimi Kapsamında Gerçekleştirilen İthalatın Yurtiçi Ara Malı Üretimine Etkisi: ARDL Sınır Testi Yaklaşımı”. *Cankiri Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 10/2 (25 Aralık 2020), 639–656. <https://doi.org/10.18074/ckuiibfd.726383>
- Arıkboğa, Ülkü. “Türkiye’de Büyükşehir Belediyesi Transfer Sistemi ve 6360 Sayılı Kanunun Etkileri”. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi* 37/2 (2015), 1–30. <https://doi.org/10.14780/iibd.26399>
- Arslan, Mehmet. Türk Vergi Sistemi. Ankara: Nonel Akademik Yayıncılık, Geliştiril., 2012.
- Atayeter, Coşkun - Erol, Arzu. “Türkiye’de Uygulanmakta Olan İhracat Teşvikleri”. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 1/1 (2011), 1–26. <http://iibfdergisi.ksu.edu.tr/en/download/article-file/107617>
- Aydın, Aykut - Geyik, Osman. “Yerel Yönetimlerde Gelir Çıkmazı: Türkiye İçin Bir Değerlendirme”. *Political Economy of Taxation*. ed. Murat Aydın - S Sami Tan. 105–116. London, United Kingdom: IJOPEC Publication, First Edit., ts. http://www.ijopez.co.uk/wp-content/uploads/2020/12/201623_Political-Economy-of-Taxation.pdf
- Aydınlı, Halil İbrahim. “1980 Sonrası Türk Belediye Sisteminde Yeni Liberal ve Desentralist Eğilimler”. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 1/5 (01 Haziran 2003), 73–86. <https://dergipark.org.tr/en/pub/kosbed/271357>
- Aykar, Özkan. Yeni KDV El Kitabı. Ankara: Adalet Yayınevi, 3. Baskı., 2018.
- Bakıcı, Dahi Zeynel. “21.Yüzyılda Yönetimlerarası Mali İlişkiler”. *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi* 13/1 (2004), 5–32. <https://app.trdizin.gov.tr/makale/T0RNMk1qRXg/21-yuzyilda-yonetimlerarasi-mali-iliskiler>

- Balcılar, Mehmet vd. “Türkiye’nin İhracat Performansı: İhracat Hacminin Temel Belirleyicilerinin İncelenmesi (1995-2012)”. Ege Akademik Bakış Dergisi 14/3 (01 Ağustos 2014), 451–462. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/eab/474361>
- Başyurt, Serkan vd. “İhraç Edilen Malların Geri Gelmesinin İhracat İstisnasına Etkisi”. Vergi Raporu Dergisi 192 (Eylül 2015), 347–351.
- Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun (Kanun No: 4629). *Resmi Gazete* 24335 (03/03/2001) Erişim Tarihi: 22/09/2021.
- Belediye Gelirleri Kanunu (Kanun No: 2464). *Resmi Gazete* 17354 (25/05/1981). Erişim Tarihi: 20/05/2022. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2464.pdf>
- Belediyelere ve il Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun (Kanun No: 2380). *Resmi Gazete* 17242 (05/02/1981). Erişim Tarihi: 20/05/2022.
- Bülbül, Duran. Yerel Yöentimler Maliyesi. Ankara: Gazi Kitabevi, 2006.
- Büyükşehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun (Kanun No: 3030). *Resmi Gazete* 18453 (09/07/1984) Erişim Tarihi: 22/09/2021.
- Can Aktan, Coşkun. “Politikada Rant Kollama”. Amme İdaresi Dergisi 36/4 (1993), 119–136. <https://www.researchgate.net/publication/318700938>
- Chapman, Jeffrey I. Local Government, Fiscal Autonomy and Fiscal Stress: The Case of California (1999).
- Council of Europe. Limitations of Local Taxation, Financial Equalisation and Methods for Calculating General Grants (1998). 1–120.
- Çımat, Ali. “Katma Değer Vergisi’nde Hizmet İhracı İstisnası”. Mali Çözüm Dergisi 36 (1996).
- Çınar, Tayfun - Güler, Birgül A. Yerel Maliye Sistemleri. Ankara: Todaie, 2004.
- Çoban, Enver - Öztürk, İbrahim. Tüm Yönleriyle İhracat ve ihraç Kayıtlı İşlemlerde Kdv İade Uygulamaları. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Dahilde İşleme Rejimi Kararı (Karar No: 2005/8391). *Resmi Gazete* 25709 (25/01/2005) Erişim Tarihi: 28/09/2021.
- Değirmenci, Hakan. “İhraç Kayıtlı Teslimde Özellikli Bir Durum: İhracatın 15 Günlük Ek Süre Talep Müddeti İçinde Yapılması”. Mali Çözüm 29/154 (2019), 225–235.
- Değirmendereli, Ali. Türk Vergi Sistemi. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.

- Demircan, Esra Siverekli. “Yerel Yönetimler Yerelleşmiyor mu? Mali Yapı Üzerine Bir Değerlendirme”. Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi 8/16 (01 Aralık 2009), 339–367. <https://dergipark.org.tr/en/pub/susead/issue/28423/302694>
- Demiroğlu, Kaan. Katma Değer Vergisi Genel Uygulamal Tebliği. Ankara: Gazi kitabevi, 2017.
- Dura, İsmail Hakkı. “Hızlandırılmış KDV İade Sistemi'nin Eksiklikleri”. Vergi Sorunları Dergisi 36/397 (2013), 19–23. <https://www.idealonline.com.tr/IdealOnline/pdfViewer/index.xhtml?uId=14188&ioM=Paper&preview=true&isViewer=true#pagemode=bookmarks>
- Gökmen, Ahmet - Yeşil, Ekrem. “Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Büyükşehir Belediyelerine Pay Verilmesine İlişkin Yasal Düzenlemelere Eleştirel Bir Bakış”. Denetim Dergisi 15 (13 Temmuz 2016), 87–95. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/denetisim/240289>
- Gümrük Kanunu (Kanun No: 4458). *Resmi Gazete* 23866 (04/11/1999) Erişim Tarihi: 22/09/2021.
- Gümrük Yönetmeliği *Resmi Gazete* 27369 (07/10/2009) Erişim Tarihi: 30/09/2021.
- Hayırlıoğlu, İbrahim. “İhracatta Kdv İadesi ve Muhasebeleştirilmesi”. Erişim 02 Ağustos 2021. http://mizanturk.com.tr/Akademi/Akademi_7420161726086.pdf
- GİB, Gelir İdaresi Başkanlığı. https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI3.htm (Erişim Tarihi: 25/03/2021).
- GİB, Gelir İdaresi Başkanlığı. <https://gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler/> (Erişim Tarihi: 03/04/2022).
- İçten İnce, Neslihan. “Yeni Kdv Genel Uygulama Tebliği Kapsamında Hızlandırılmış İade Sistemi (His)”. Mali Çözüm Dergisi 123 (2014), 133–139. www.istanbulsmmmodasi.org.tr
- İhracatı Geliştirmek Amacı İle Vergilerle İlgili Olarak Hükümetçe Alınacak Tedbirlere Dair Kanun (Kanun No: 261). *Resmi Gazete* 111446 (05/07/1963) Erişim Tarihi: 25/09/2021.
- İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun (Kanun No: 5779). *Resmi Gazete* 26937 (15/7/2008). Erişim Tarihi: 20/05/2022. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5779.pdf>
- İlgar, Büşra. “Katma Değer Vergisi İadelerinde YMM İncelemeleri İle Vergi İncelemelerinin Etkinlik, Görev, Yetki, Sorumluluk Kapsamında Karşılaştır”. Vergi Raporu 219 (2017), 178–188. <https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/219-13.pdf>
- İnanç, Mustafa. “Dahilde İşleme veya Geçici Kabul İzin Belgesi Kapsamındaki Mal

Teslimlerinde Tecil-Terkin Uygulamasında Son Durum”. Mali Çözüm 106 (2011), 205–217. www.istanbulsmmmmodasi.org.tr

İnce, Eyyup. Türk Vergi Sisteminde Vergi İadeleri. Marmara Üniversitesi, 2016.

Kalenderoğlu, Mahmut. Vergi Hukuku – Türk Vergi Sistem. Ankara: Seçkin Yayıncılık, Güncellenm., 2017.

Kalkınma Bakanlığı. Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018 Göç Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Ankara, 2014. https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/10/10_YerelYonetimler.pdf

Kara, Eyyüp Levent. “İhracat Teslimlerinde KDV İstisnası Zorunluluğu ve Uygulanma Yöntemleri”. Vergi Raporu Dergisi 251 (Ağustos 2020), 158–173. <https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/119ad197.PDF>

Kartalcı, Kadir. “Döner Sermaye İşletmelerinin Vergisel Yükümlülükleri”. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 27/2 (16 Ekim 2018), 167–181. <https://dergipark.org.tr/en/pub/cusosbil/471271>

KDVG, Değer Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 26). *Resmi Gazete* 19681 (1/12/1987) Erişim Tarihi: 20/01/2021.

KDVG, Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ (Seri No: 71). *Resmi Gazete* 23522 (13/11/1998) Erişim Tarihi: 20/01/2021.

KDVGUT, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (Seri No: 109). *Resmi Gazete* 26844 (11/04/2008) Erişim Tarihi: 20/09/2021.

KDVGUT, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. *Resmi Gazete* 28983 (26/04/2014). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=19631&MevzuatTur=9&MevzuatTertip=5> (Erişim Tarihi: 10/08/2021).

KDVGUT, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 24). *Resmi Gazete* 30692 (10/02/2019). Erişim Tarihi: 20/05/2021.

KDVGUT, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 34). *Resmi Gazete* 30692 (05/02/2021) Erişim Tarihi: 20/05/2021.

KDVK, Katma Değer Vergisi Kanunu (Kanun No: 3065). *Resmi Gazete* 18563 (2/11/1984). Erişim Tarihi: 20/05/2022. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3065-20140910.pdf>

Kesik, Ahmet. “Yönetimler Arası Mali İlişkiler ve Türkiye Uygulaması”. Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi 5/10 (2005), 74–103. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/susead/issue/28432/302849>

Kılavuz, Fidan - Yüksel, Cihan. “Yerel Yönetimler Maliyesi Çerçevesinde Toplumcu

- Belediyecilik: Fatsa ve Ovacık Örneği”. *Toplum ve Demokrasi Dergisi* 11/23 (2017), 121–138.
- Kızıler, Neslihan - Çetinkaya, Özhan. “Seçilmiş Ülkeler Kapsamında Türkiye’deki Belediyelerin Merkeze Bağımlılıklarının Analizi”. *Marmara Üniversitesi Siyasal Bilimler Dergisi* • Cilt 3/1 (2015), 135–165. <https://doi.org/10.14782/SBD.2015112082>
- Koçak, Yüksel. *Karşılaştırmalı Yerel Yönetimler*. Ankara: Orion Kitapevi, 2008.
- Kolçak, Menşure. “Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 27, Sayı: 4, 2013 188”. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* 27/4 (2013), 188–209.
- Koyuncu, Emre. *Yenilenen Yerel Yönetim Sisteminde Belediye ve İl Özel İdarelerinin Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Alacakları Payların Karşılaştırmalı Analizi* (Kasım 2012). https://www.tepav.org.tr/upload/files/1352878676-4.Yenilenen_Yerel_Yonetim_Sistemi_Karsilastirmali_Analizi.pdf
- Kurtuldu, Bahadır. “Bavul Ticareti İle Yolcu Beraberi Eşyanın KDV Açısından Vergilendirilmesi”. *Vergi Raporu* 200 (2016), 138–158.
- Maliye Bakanlığı. “Vergi Usul Kanunu Tebliği”. (Sıra No: 365) <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/12/20061230-40.pdf>
- Martinez-Vazquez, Jorge - Boex, Jameson. *The Design of Equalization Grants: Theory and Applications*. Atlanta, ts.
- MGM, Muhasebat Genel Müdürlüğü. <https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-butce-gelirlerinin-iller-itibariyle-tahakkuk-ve-tahsilati-2004-2019> (Erişim Tarihi: 25/03/2022).
- MGM, Muhasebat Genel Müdürlüğü. <https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-butce-gelirlerinin-iller-itibariyle-tahakkuk-ve-tahsilati-2004-2019> (Erişim Tarihi: 01/04/2022).
- MGM, Muhasebat Genel Müdürlüğü. <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri> (Erişim Tarihi: 05/03/2022).
- Nadaroğlu, Halil - Keleş, Ruşen. “Merkezi İdare ile Mahalli İdareler Arasındaki Mali İlişkilerin Dünü ve Bugünü”. 7. Maliye Sempozyumu. 25–52. MArmaris, 1991.
- Nadaroğlu, Halil. *Mahalli İdareler*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 7. Baskı., 2001.
- Oktar, Kemal. “KDV İadeleri » Vergi Algı”. 18 Ocak 2015. Erişim 03 Ağustos 2022. <https://vergialgi.com/kdv-iadeleri>
- Oktar, Kemal. *KDV İstisnalar ve İadeler*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 8. Baskı., 2008.

- On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (Kanun No: 6360). *Resmi Gazete* 28489 (6/12/2012). Erişim Tarihi: 20/05/2022. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6360.pdf>
- On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (Kanun No: 6360). *Resmi Gazete* 28489 (6/12/2012) Erişim Tarihi: 21/01/202.
- Öncel, S. Yenal. Mahalli İdareler Maliyesi. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1992.
- Öner, Erdoğan. Türk Vergi Sistemi. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 10. Baskı., 2020.
- Özcan, Zekai. İhracat ve İhraç Kayıtlı Satışlar. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı., 2012.
- Özel Tüketim Vergisi Kanunu (Kanun No: 4760). *Resmi Gazete* 28983 (26/04/2014) Erişim Tarihi: 22/10/2021.
- Özel, Çağlar - Turan, Müslüm. Tüm Yönleriyle İhracat. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.
- Özer, Mehmet Akif - Akçakaya, Murat. Yerel Yönetimler: Mali Boyut. Ankara: Gazi kitabevi, 2015.
- Özkara, Mehmet. Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2004.
- Özmen, İbrahim - Tunçez, Hacı Arif. “İhraç Kayıtlı Satışlardan Doğan KDV İadessinin Vergi Mevzuatındaki Gelişimi ve muhasebeleştirilmesi”. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi 12/3 (2019), 711–730.
- Pehlivan, Osman. Kamu Maliyesi. Trabzon: Celepler Matbaacılık Basım ve Dağıtım, 2020.
- Pehlivan, Osman. Kamu Maliyesi. Trabzon: Eyin Yayınevi, 2021.
- Pehlivan, Osman. Vergi Hukuku. Trabzon: Celepler Matbaacılık Basım ve Dağıtım, 2020.
- Pratchett, Lawrence. “Local Autonomy, Local Democracy and the ‘New Localism’”. *Political Studies* 52/2 (24 Haziran 2004), 358–375. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9248.2004.00484.x>
- Saraçoğlu, Fatih - Ejder, Haydar. “Katma Değer Vergisi’nde Varış Ülkesinde veya Menşe Ülkesinde Vergilendirme ve İhracat İstisnası”. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 17/1 (25 Temmuz 2016), 61–80. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/deuibfd/242961>

- SBB, Sakarya Büyükşehir Belediyesi. <https://www.sakarya.bel.tr/a/StratejikPlanlama> (Erişim Tarihi: 18/05/2022).
- Selen, Ufuk. “Dış Ticaret Yardım Unsuru Olarak Dahilde İşleme Rejimi: Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”. *Akdeniz U.B.F. Dergisi* 10 (2005), 182–205.
- Serbest Bölgeler Kanunu (Kanun No: 3218). *Resmi Gazete* 18785 (15/06/1985) Erişim Tarihi: 22/09/2021.
- SESAM. Sakarya Büyükşehir Belediyesinin Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Aldığı Payın Arttırılmasına Yönelik Çalışma Raporu. Sakarya Üniversitesi, Nisan 2020. https://sesam.sakarya.edu.tr/sites/sesam.sakarya.edu.tr/file/sesam_calisma_raporu.pdf
- Shah, Anwar. *The Reform of Intergovernmental Fiscal Relations in Developing and Emerging Market Economies*. Washington: The World Bank, II. Editio., 1997.
- Sinema Filmlerinin Değerlendirilmesi ve Sınıflandırılması ile Desteklenmesi Hakkında Kanun (Kanun No: 5224). *Resmi Gazete* 25529 (21/07/2004) Erişim Tarihi: 25/10/2021.
- Siverekli Demircan, Esra. “Yeni Ekonomik Düzendeki Küreselleşme Yerelleşme Bağlamında Belediyelerde Yeni Mali Yönetim Anlayışı”. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 30 (2008), 99–128. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/erciyesiibd/issue/5887/77866>
- Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (Kanun No: 5510). *Resmi Gazete* 26200 (16/06/2006) Erişim Tarihi: 21/01/2021.
- Sürmeneli Sarıgül, Sevgi - Altay Topcu, Betül. “Hizmet İhracatında Katma Değer Vergisi İstisnasının Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği Açısından Değerlendirilmesi”. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi* 9/3 (30 Kasım 2016), 281–296. <https://doi.org/10.29067/muvu.273914>
- Şahin İpek, Elif. “Belediyelerde Mali Denetimin Önemi ve Niteliği: Türkiye’deki Uygulamalar Bakımından Bir Değerlendirme”. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 33 (25 Ekim 2018), 61–84. <https://doi.org/10.30794/PAUSBED.394747>
- Şahin, Halil. “İhracatta Vergi İadesi”. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları* 11 (16 Mart 1965), 105–143. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/iuamamk/8578>
- Şenyüz, Doğan vd. *Türk Vergi Sistemi*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 18. Baskı., 2021.
- Şin, Sevil. *Türk Vergi Sistemi*. Bursa: Dora Yayınevi, I. Baskı., 2016.
- Takım, Abdullah - Ersungur, Ş. Mustafa. “Dahilde İşleme Rejimi: İhracat Ve İthalat Üzerindeki Etkisi”. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* 24/2 (06 Temmuz 2011), 289–305. <https://dergipark.org.tr/en/pub/atauniiibd/35592>

- Taşkın, Sevcan. “İhracatta KDV İadesi Yöntemlerinin Ön Kontrol Raporuna Dayalı İade Uygulaması Karşındaki Durumu”. The Third InTraders International Conference on International Trade Conference. ed. Kürşat Çapraz vd. 56–73. İstanbul: InTraders Academic Platform, 2019. www.intraders.org
- TCMB, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Elektronik Veri Dağıtım Sistemi https://evds2.tcmb.gov.tr/index.php?/evds/serieMarket/collapse_18/5122/DataGroup/turkish/bie_odeayrsunum6/ (Erişim Tarihi: 20/08/2021)
- Tekin, Fazıl. “Mali Tevzin”. Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi 13/1 (1977), 116–163.
- Tekin, Ümit Engin. “International Journal of Academic Value Studies Dergisi”. Dahilde İşleme Rejimi’nin İhracat ve İthalat Üzerine Etkileri (1996-2016) 3/16 (2017), 192–206. <https://doi.org/10.23929/javs.597>
- Ter-Minassian, Teresa. “Intergovernmental Fiscal Relations in a Macroeconomic Perspective: An Overview”. Fiscal Federalism in Theory and Practice. ed. Teresa Ter-Minassian. 3–24. Washington: International Monetary Fund, 1997.
- TÜİK, Türkiye İstatistik Kurumu. <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=dis-ticaret-104&dil=1> (Erişim Tarihi: 18/03/2022).
- Türkoğlu, İrfan. “Yerel Yönetimlerin Mali Özerkliği”. Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 17–18/26-27-28–29 (ts.), 41–70.
- TÜSİAD. İhracatta Vergi İadesi. İstanbul, 1974.
- Ulusoy, Ahmet - Akdemir, Tekin. Mahalli İdareler. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2007.
- Ulusoy, Ahmet - Akdemir, Tekin. Mahallî İdareler. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 11. Baskı., 2019.
- Ulusoy, Ahmet - Demir, Merve Ahsen. “İdarelerarası Transferlerin Rasyonel Tasarımı”. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi 5/13 (11 Mayıs 2018), 263–277. <https://dergipark.org.tr/en/pub/gusbd/346821>
- Usta, Mehmet - Gerekan, Bilal. “İhracattan Doğan KDV İade Sürecinin Başarısını Etkileyen Faktörler: Yeminli Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma”. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi 10/2 (2017), 235–260. <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/325283>
- Uysal, Tolga - İlbeyi, S. Özerk. “İhraç Kayıtlı Teslimlerde KDV Uygulamasında Son Durum ve Muhasebesi”. Journal of Social Sciences 4/2 (2007), 105–114.
- Uzun, Abdullah. “Türkiye’de Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Belediyelere Aktarılan Payların Değerlendirilmesi”. Global Journal of Economics and Business Studies 1/2 (01 Haziran 2012), 41–58. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/gumusgjebs/98702>
- Ünsal, Nurettin - Demirkol, Taner. “Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Finansmanı”.

Turkish Studies - Economics, Finance, Politics 14/3 (2019), 1107–1133.
<https://doi.org/10.29228/TurkishStudies.24818>

VUK, Vergi Usul Kanunu. Vergi Usul Kanunu (Kanun No: 213). *Resmi Gazete* 10703 (10/1/1961) Erişim Tarihi: 21/03/2021).
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>

Vural, Mahmut. Katma Değer Vergisi İade Rehberi. İsyambul: Maliye Hesap Uzmanlığı Derneği, 2001.

Yavaşoğlu, Musatafa. Katma Değer Vergisi Uygulaması. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012.

Yayman, Derya. “Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Mali Yapısı”. Akademik Bakış Dergisi 34 (2013), 1–18. <http://www.akademikbakis.org>

Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü. 2020 Yılı Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu (2021).
https://webdosya.csb.gov.tr/db/yerelyonetimler/icerikler/2020_yili_mahall-_idareler_genel_faal-yet_raporu-20210621180102.pdf

Yılmaz, Hakkı Hakan. Türkiye’de Belediyelerin Mali Yapıları ve Mali Farklılaşma. Ankara: Türkiye Belediyeler Birliği Yayınları, 2013.

Yücel, Mehmet. “İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulamasında Son Durum”. Legal Mali Hukuk Dergisi 11/121 (2015), 55–78.
<https://legalbank.net/belge/ihrac-kaydiyla-teslimlerde-tecil-terkin-uygulamasinda-son-durum/2974329/vergi+iadesi>

Yüksel, Cihan. “Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Mali Yapısındaki Dönüşüm”. Maliye Araştırmaları Dergisi 5/3 (2019), 267–286. www.maliyearastirmalari.com

EK

Ek - 1: 2010-2021 Dönemi Mahalli İdarelerin Bütçe İstatistikleri (Bin TL)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Bütçe Gelirleri Hesabı	53.582.118	63.415.789	69.263.300	83.376.231	87.170.755	97.706.380	109.374.491	133.766.501	157.938.576	151.241.768	173.930.430	241.587.962
Vergi Gelirleri	5.904.388	6.901.489	7.249.848	8.213.046	9.291.679	10.852.895	12.243.842	13.237.799	14.507.159	15.715.805	18.299.223	23.423.954
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	11.922.406	13.868.818	16.050.147	17.916.582	18.025.346	20.876.251	23.658.446	27.858.152	30.559.091	30.104.557	31.515.860	41.150.445
Alınan Bağış ve Yardımlar İle Özel Gelirler	8.876.235	10.261.712	10.330.824	13.938.850	6.979.619	7.979.434	8.176.215	10.381.904	14.900.379	9.580.781	9.871.531	14.747.984
Faizler, Paylar ve Cezalar	24.172.266	28.852.081	32.546.882	37.690.792	42.934.550	52.775.898	58.171.269	73.777.526	86.352.655	85.859.731	104.461.246	147.522.685
Sermaye Gelirleri	2.690.268	3.483.632	3.049.318	5.606.974	6.661.496	4.962.746	6.357.191	8.071.629	11.079.049	8.803.267	8.887.055	13.863.607
Alacaklarda n Tahsilat	16.555	48.057	36.281	9.987	3.278.065	259.156	767.528	439.491	540.243	1.177.627	895.515	879.287

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri> (Erişim Tarihi 05/03/2022)

Ek - 2: 2010-2021 Dönemi Mahalli İdarelerin Faizler, Paylar ve Ceza Gelirleri (Bin TL)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Bütçe Gelirleri Hesabı	53.582.118	63.415.789	69.263.300	83.376.231	87.170.755	97.706.380	109.374.491	133.766.501	157.938.576	151.241.768	173.930.430	241.587.962
Faizler, Paylar ve Cezalar	24.172.266	28.852.081	32.546.882	37.690.792	42.934.550	52.775.898	58.171.269	73.777.526	86.352.655	85.859.731	104.461.246	147.522.685
Faiz Gelirleri	452.923	590.837	750.465	731.221	665.319	1.016.331	1.097.343	1.113.633	1.453.146	1.239.296	894.018	2.317.091
Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar	21.721.206	25.674.766	28.846.087	33.988.930	39.363.616	48.700.661	53.577.055	64.157.482	74.792.768	79.629.993	97.847.597	5.789
Para Cezaları	705.444	783.118	841.685	908.985	927.137	1.187.444	1.315.317	1.415.173	1.362.139	1.971.984	2.083.755	5.789
Diğer Çeşitli Gelirler	1.292.693	1.803.360	2.108.645	2.061.656	1.978.478	1.871.462	2.181.554	7.091.238	8.744.602	3.018.458	3.635.876	22.933

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri> (Erişim Tarihi 05/03/2022)

Ek - 3: 2010-2021 Dönemi Mahalli İdarelerin Kişi ve Kurumlardan Alınan Pay Gelirleri (Bin TL)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar	9.237.842	10.775.309	12.255.927	14.547.527	20.778.147	25.992.175	29.389.991	34.909.689	41.142.877	43.827.251	54.588.140	137.920.929
Devlet Payları	0	0	0	0	0	0	0	0	14	0	0	48.684
Vergi ve Harç Gelirlerinden Alınan Paylar	8.706.311	10.335.503	11.953.598	14.031.736	20.012.405	25.020.671	28.527.706	33.494.153	40.391.161	42.691.000	53.271.831	133.143.922
Yönetim Giderlerine Katılma Payları	1.117	4.370	1.416	1.328	10.769	3.012	1.768	2.037	2.942	4.521	2.092	31.921
Kamu Harcamalarına Katılma Payları	174.193	145.339	177.276	326.865	340.000	426.103	564.934	1.056.765	455.220	655.952	565.228	2.016.736
Mahalli İdarelere Ait Paylar	349.328	272.981	103.042	163.014	382.314	506.344	239.034	296.359	249.207	403.121	635.376	1.310.977
Diğer Paylar	6.893	17.116	20.595	24.584	32.659	36.045	56.549	60.375	44.333	72.657	113.613	1.368.689

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri> (Erişim Tarihi 05/03/2022)

Ek - 4: 2010-2021 Dönemi Büyükşehir Belediyelerinin Bütçe İstatistikleri (Bin TL)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Bütçe Gelirleri Hesabı	13.322.11 1	15.560.58 4	17.228.42 7	20.719.83 3	29.823.55 5	33.181.09 5	37.911.91 6	46.170.93 4	54.659.02 6	56.400.49 4	64.611.32 7	94.396.43 0
Vergi Gelirleri	286.067	333.122	256.984	325.508	446.920	488.616	601.396	660.227	669.687	690.606	756.367	914.678
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	1.397.509	1.302.592	1.893.212	2.906.943	2.913.070	3.444.479	3.530.230	5.613.741	5.422.437	4.351.539	3.938.651	6.679.077
Alınan Bağış ve Yardımlar İle Özel Gelirler	58.613	120.000	159.071	137.647	147.761	281.443	256.516	237.347	383.081	408.940	435.257	657.377
Faizler, Paylar ve Cezalar	10.006.68 4	11.928.43 1	13.663.03 7	15.729.87 0	22.003.87 2	26.954.91 1	30.457.02 4	36.277.81 4	42.724.69 3	45.455.33 1	56.405.21 1	80.708.29 0
Sermaye Gelirleri	1.405.948	1.750.415	934.480	1.535.329	1.057.348	1.867.612	2.365.579	3.050.374	4.989.579	5.064.749	2.371.828	5.081.352
Alacaklarda n Tahsilat	167.290	126.024	321.643	84.536	3.254.584	144.034	701.171	331.431	469.549	429.329	704.013	355.656

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri> (Erişim Tarihi 05/03/2022)

Ek - 5: 2010-2021 Dönemi Büyükşehir Belediyelerinin Faizler, Paylar ve Ceza Gelirleri (Bin TL)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Bütçe Gelirleri Hesabı	13.322.111	15.560.584	17.228.427	20.719.833	29.823.555	33.181.095	37.911.916	46.170.934	54.659.026	56.400.494	94.396.430	94.396.430
Faizler, Paylar ve Cezalar	10.006.684	11.928.431	13.663.037	15.729.870	22.003.872	26.954.911	30.457.024	36.277.814	42.724.693	45.455.331	80.708.290	80.708.290
Faiz Gelirleri	41.889	48.142	58.133	69.913	88.434	156.735	168.857	134.373	209.215	245.863	587.076	587.076
Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar	9.237.842	10.775.309	12.255.927	14.547.527	20.778.147	25.992.175	29.389.991	34.909.689	41.142.877	43.827.251	77.997.798	77.997.798
Para Cezaları	62.530	63.515	75.025	80.244	109.428	107.393	159.651	178.511	184.588	269.057	302.630	302.630
Diğer Çeşitli Gelirler	664.423	1.041.465	1.273.952	1.032.186	1.027.863	698.608	738.525	1.055.241	1.188.013	1.113.160	1.820.786	1.820.786

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri> (Erişim Tarihi 05/03/2022)

Ek - 6: 2010-2021 Dönemi Büyükşehir Belediyelerinin Kişi ve Kurumlardan Alınan Pay Gelirleri (Bin TL)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar	9.237.842	10.775.309	12.255.927	14.547.527	20.778.147	25.992.175	29.389.991	34.909.689	41.142.877	43.827.251	54.588.140	77.997.798
Devlet Payları	0	0	0	0	0	0	0	0	14	0	0	0
Vergi ve Harç Gelirlerinden Alınan Paylar	8.706.311	10.335.503	11.953.598	14.031.736	20.012.405	25.020.671	28.527.706	33.494.153	40.391.161	42.691.000	53.271.831	76.742.883
Yönetim Giderlerine Katılma Payları	1.117	4.370	1.416	1.328	10.769	3.012	1.768	2.037	2.942	4.521	2.092	2.177
Kamu Harcamalarına Katılma Payları	174.193	145.339	177.276	326.865	340.000	426.103	564.934	1.056.765	455.220	655.952	565.228	643.591
Mahalli İdarelere Ait Paylar	349.328	272.981	103.042	163.014	382.314	506.344	239.034	296.359	249.207	403.121	635.376	406.689
Diğer Paylar	6.893	17.116	20.595	24.584	32.659	36.045	56.549	60.375	44.333	72.657	113.613	202.458

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri> (Erişim Tarihi 05/03/2022)

Ek - 7: 2010-2021 Dönemi İl Özel İdareleri Bütçe İstatistikleri (Bin TL)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Bütçe Gelirleri Hesabı	9.752.093	11.678.259	12.440.479	15.835.022	7.152.387	8.096.206	8.424.206	9.288.491	11.318.509	10.696.680	10.729.248	15.816.745
Vergi Gelirleri	42.491	16.814	15.509	16.795	8.035	13.878	18.294	20.442	22.225	21.619	27.746	55.135
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	272.848	331.679	357.299	393.336	148.363	137.526	113.455	185.088	196.952	210.406	224.209	289.878
Alınan Bağış ve Yardımlar İle Özel Gelirler	6.694.942	8.003.367	8.306.379	10.992.317	4.823.527	5.187.848	5.367.154	5.609.794	6.663.058	6.352.443	6.056.850	8.981.635
Faizler, Paylar ve Cezalar	2.708.334	3.276.131	3.741.682	4.348.692	2.155.376	2.730.070	2.912.573	3.438.073	4.098.927	4.055.696	4.388.651	6.380.739
Sermaye Gelirleri	33.383	50.268	20.053	81.491	17.086	26.884	10.916	35.014	337.347	56.466	31.761	109.358
Alacaklardan Tahsilat	95	0	-443	2.391	0	0	1.814	80	0	50	31	0

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri> (Erişim Tarihi 05/03/2022)

Ek - 8: 2010-2021 Dönemi İl Özel İdareleri Faizler, Paylar ve Ceza Gelirleri (Bin TL)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Bütçe Gelirleri Hesabı	9.752.093	11.678.259	12.440.479	15.835.022	7.152.387	8.096.206	8.424.206	9.288.491	11.318.509	10.696.680	10.729.248	15.816.745
Faizler, Paylar ve Cezalar	2.708.334	3.276.131	3.741.682	4.348.692	2.155.376	2.730.070	2.912.573	3.438.073	4.098.927	4.055.696	4.388.651	6.380.739
Faiz Gelirleri	195.026	285.481	388.396	402.189	281.733	353.286	370.282	380.411	475.885	492.238	215.479	521.226
Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar	2.434.402	2.898.407	3.245.857	3.740.826	1.796.746	2.266.583	2.479.473	2.953.939	3.519.005	3.456.702	4.062.468	5.698.454
Para Cezaları	17.730	25.065	33.939	49.770	18.232	18.172	20.345	23.449	23.103	24.689	28.915	48.647
Diğer Çeşitli Gelirler	61.176	67.178	73.490	155.907	58.665	92.029	42.473	80.274	80.934	82.067	81.789	112.412

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri> (Erişim Tarihi 05/03/2022)

Ek - 9: 2010-2021 Dönemi İl Özel İdareleri Kişi ve Kurumlardan Alınan Pay Gelirleri (Bin TL)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar	2.434.402	2.898.407	3.245.857	3.740.826	1.796.746	2.266.583	2.479.473	2.953.939	3.519.005	3.456.702	4.062.468	5.698.454
Devlet Payları	33.471	36.709	38.485	23.665	10.150	13.044	8.572	14.974	15.053	13.974	11.778	25.114
Vergi ve Harç Gelirlerinden Alınan Paylar	2.341.479	2.776.516	3.119.433	3.608.375	1.730.017	2.208.825	2.407.538	2.866.703	3.406.975	3.309.730	3.886.905	5.363.674
Yönetim Giderlerine Katılma Payları	599	15.407	875	1	286	139	7	0	0	0	0	1.185
Kamu Harcamalarına Katılma Payları	2.279	3.905	5.079	4.931	6.397	234	317	465	5.058	19.987	5.072	2.745
Mahalli İdarelere Ait Paylar	46.737	53.451	67.413	93.882	40.220	34.368	51.270	54.957	72.855	89.189	123.064	261.379
Diğer Paylar	9.837	12.419	14.572	9.972	9.676	9.973	11.769	16.840	19.064	23.822	35.649	44.357

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri> (Erişim Tarihi 05/03/2022)

ÖZGEÇMİŞ

Ad Soyad: Enes TEKŞAN	
Eğitim Bilgileri	
Lisans	
Üniversite	Sakarya Üniversitesi
Fakülte	Siyasal Bilgiler Fakültesi
Bölümü	Maliye
Makale ve Bildiriler	
<ol style="list-style-type: none">1. Gürdal, T., İnal Veysel ve Tekşan E., (2020) “Kentleşme ve Çevre Kirliliği İlişkisinin Ampirik Analizi: Türkiye Örneği”, Çevre Ekonomisi Ve Mali İlişkiler Üzerine Seçme Yazılar, Ed. Hakan Yavuz, Sakarya Üniversitesi Yayınları No:203, Sakarya.2. Gürdal, T., İnal Veysel ve Tekşan E., (2020) “Sakarya İli Sosyoekonomik Göstergeleri ve Vergi Yapısına İlişkin Bir İnceleme”, Vergi ve Sosyoekonomik Göstergeler Çerçevesinde Türkiye, Ed. Ersan Öz vd., Bursa.	