

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

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE İHRACATTA KATMA DEĞER
VERGİSİ İADE UYGULAMASI**

Hacer KABA

DOKTORA TEZİ

Danışman: Doç. Dr. Furkan BEŞEL

EYLÜL - 2023

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE İHRACATTA KATMA DEĞER
VERGİSİ İADE UYGULAMASI**

DOKTORA TEZİ

Hacer KABA

Enstitü Anabilim Dalı: Maliye

**“Bu tez 15/09/2023 tarihinde yüz yüze olarak savunulmuş olup aşağıdaki isimleri bulanan
jüri üyeleri tarafından oybirliği ile kabul edilmiştir.”**

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI
Prof. Dr. Hakkı ODABAŞ	Başarılı
Prof. Dr. Tarık VURAL	Başarılı
Prof. Dr. Fatih YARDIMCIOĞLU	Başarılı
Doç. Dr. Furkan BEŞEL	Başarılı
Doç. Dr. Ayhan Selçuk ÖZGENÇ	Başarılı

ETİK BEYAN FORMU

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.)

Hacer KABA

15/09/2023

ÖN SÖZ

Çalışmanın her aşamasında bilgisi ve tecrübesi ile yol gösteren doktora süreci boyunca desteğini ve yardımlarını esirgemeyen danışman hocam Doç. Dr. Furkan BEŞEL'e, çalışma süreci boyunca yardımcı ve destek olan katkılarıyla çalışmanın şekillenmesine yön veren değerli hocam Prof. Dr. Fatih YARDIMCIOĞLU'na sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Çalışma sürecinde bilgi ve tecrübesiyle yardımlarını esirgemeyen, çalışmanın şekil almasında büyük katkısı olan değerli hocam Doç. Dr. Ayhan Selçuk ÖZGENÇ'e, değerli katkılarıyla çalışmaya yön verip destek olan Prof. Dr. Hakkı ODABAŞ'a ve Prof. Dr. Tarık VURAL'a teşekkürlerimi sunarım.

Bugünlere ulaşmamda en büyük pay sahibi olan ve daima desteğiyle yanımda olduğunu hissettiğim kızı olmaktan gurur duyduğum değerli annem Hürmet KABA'ya, yoğun çalışma süreci boyunca desteğiyle bana güç veren yeğenim Feride KABA'ya, yorucu çalışma sürecinde varlığıyla huzur veren can dostum sevimli kedim oğlum Ezrak'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Hacer KABA

15/09/2023

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	v
TABLO LİSTESİ	vi
GRAFİK LİSTESİ	vii
ÖZET	viii
ABSTRACT	ix

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

BÖLÜM 1: KATMA DEĞER VERGİSİ VE KATMA DEĞER VERGİSİNDE İHRACAT İSTİSNASI TEORİK ÇERÇEVESİ	6
--	----------

1.1. Katma Değer Vergisinin Tarihsel Gelişimi	6
1.2. Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisinin Yeri ve Önemi.....	13
1.3. Katma Değer Vergisinde İstisna Uygulaması.....	17
1.3.1. Tam İstisna.....	19
1.3.2. Kısmi İstisna	20
1.3.3. İstisnadan Vazgeçme	20
1.4. Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası Uygulaması	22
1.4.1. Mal İhracatı İstisnası	26
1.4.2. Hizmet İhracatı İstisnası	27
1.4.3. Türkiye’de İkamet Etmeyenlere KDV Hesaplanarak Yapılan Satışlarda İstisna	29
1.4.4. Roving Hizmetleri İstisnası	30
1.4.5. Serbest Bölgedeki Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmetler	30
1.5. İhraç Kaydıyla Teslimin Beyanı	31
1.6. İhraç Kayıtlı Teslimlerde Tecil - Terkin Uygulaması.....	32
1.7. İhracatın Belgede Öngörülen Süre ve Şartlara Uygun Olarak Yapılamaması	35
1.8. İhraç Kaydıyla Teslim Edilerek İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi	35
1.9. Teslim Matrahında Sonradan Meydana Gelen Değişiklikler	36
1.10. İhraç Kayıtlı Teslimlerde İade Süreci	36
1.10.1. İade İçin Gereken Belgeler	37
1.10.2. İhracatta Katma Değer Vergisi İade Yöntemleri.....	37
1.10.2.1. Mahsuben İade Alınması	38

1.10.2.2. Nakden İade Alınması	39
1.10.2.3. Teminat Karşılığı Yolu İle İade Alınması	40
1.10.2.4. Yeminli Mali Müşavir Raporu İle İade Alınması	41
1.10.2.5. Vergi İncelemesi Yolu İle İade Alınması	42
1.10.2.6. Hızlandırılmış İade Sistemi Yolu İle İade	43
1.10.2.7. İndirimli Teminat Uygulaması Yolu İle İade Alınması.....	45
1.10.2.8. Artırımlı Teminat Uygulaması Yolu İle İade Alınması.....	46
1.10.2.9. Ön Kontrol Raporu İle İade Alınması	47

BÖLÜM 2: TÜRKİYE’DE İHRACATTA UYGULANAN KATMA DEĞER

VERGİSİ İADE SİSTEMİ

2.1. Katma Değer Vergisi İadesinin Esasları	49
2.1.1. Genel Esaslar.....	49
2.1.2. Özel Esaslar.....	50
2.2. Katma Değer Vergisi İadesine İlişkin Elektronik Uygulamalar	52
2.2.1. Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi	55
2.3. Katma Değer Vergisi İadelerine Yönelik İçtihatî Yaklaşımlar.....	56
2.3.1. KDV İadelerine Yönelik Ulusal Yaklaşımlar	56
2.3.1.1. Anayasa Mahkemesi Kararlarında KDV İadesi.....	56
2.3.1.2. Danıştay Kararlarında KDV İadesi	83
2.3.2. Uluslararası Mahkeme Kararlarında KDV İadesi	89
2.3.2.1. Avrupa İnsan Halkarı Mahkemesi Kararlarında KDV İadesi.....	89
2.4. Literatür Analizi.....	98

BÖLÜM 3: TÜRKİYE’DE İHRACAT İŞLEMLERİNDE KATMA DEĞER

VERGİSİ İADE SİSTEMİNE YÖNELİK SORUNLAR VE ÇÖZÜM

ÖNERİLERİ

3.1. Araştırmanın Metodolojisi	105
3.1.1. Araştırmanın Amacı	105
3.1.2. Araştırmanın Yöntemi	106
3.1.3. Araştırma Deseni.....	107
3.1.4. Araştırmanın Veri Toplama Yöntemi.....	108
3.1.5. Araştırmanın Katılımcıları ve Araştırmada Karşılaşılan Güçlükler.....	112
3.1.6. Araştırmacının Rolü	116

3.1.7. Araştırma Verilerinin Analizi	117
3.1.8. Araştırmanın Geçerliliği ve Güvenirliliği	119
3.2. Araştırmanın Bulguları.....	122
3.2.1. KDV İade Mevzuatına Yönelik Sorunlar ve Çözüm Önerileri.....	122
3.2.1.1. İhracatta KDV İade Mevzuatının Değerlendirilmesi	122
3.2.1.2. KDV İade Mevzuatında Özel Esaslara Tabi Olmanın Şartları	137
3.2.1.3. KDV İade Mevzuatında Karşıt İnceleme Uygulaması	151
3.2.2. KDV İadesinde Otomasyon Sisteminin Etkinliği	160
3.2.2.1. Otomasyon Sisteminin Değerlendirilmesi	160
3.2.2.2. KDVİRA Sisteminin İade Sürecindeki Rolü	163
3.2.3. KDV İadelerinde Süre Sorunu ve Çözüm Önerileri.....	173
3.2.3.1. KDV İade Taleplerinin Gerçekleşme Süresi.....	174
3.2.3.2. KDV İade Sürecinde HİS, İTUS ve ATUS Uygulamaları	183
3.2.3.3. KDV İadelerinde Nakden İade Sınırı.....	190
3.2.4. KDV İadelerinde Yargı Yoluna Başvuru	193
3.2.5. KDV İadesinin İhracat Teşviki Açısından Değerlendirilmesi	199
3.2.6. KDV İade Sürecinde Taraflar Arasındaki İletişim.....	206
BÖLÜM 4: ARAŞTIRMA BULGULARINA YÖNELİK GENEL	
DEĞERLENDİRME	217
4.1. Genel Değerlendirme	217
4.1.1. KDV İade Mevzuatına İlişkin Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi..	217
4.1.2. KDV İadesinde Otomasyon Sisteminin Etkinliğine İlişkin Araştırma	
Bulgularının Değerlendirilmesi	223
4.1.3. KDV İadesinde Süre Sorununa İlişkin Araştırma Bulgularının	
Değerlendirilmesi.....	225
4.1.4. KDV İadesinde Yargı Yoluna Başvuruya İlişkin Araştırma Bulgularının	
Değerlendirilmesi.....	229
4.1.5. KDV İade Uygulamasının İhracat Teşviki Açısından Değerlendirilmesine	
İlişkin Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi	231
4.1.6. KDV İade Sürecinde Taraflar Arasındaki İletişime İlişkin Araştırma	
Bulgularının Değerlendirilmesi	232

SONUÇ.....	236
KAYNAKÇA.....	241
ÖZ GEÇMİŞ	251

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AT	: Avrupa Topluluğu
ATİK	: Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet
ATUS	: Artırımlı Teminat Uygulaması Sistemi
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
HİB	: Hizmet İhracatçıları Birliği
HİS	: Hızlandırılmış İade Sistemi
İBK	: İçtihatları Birleştirme Kurulu
İTUS	: İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi
İVD	: İnternet Vergi Dairesi
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVGUT	: Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
KDVİRA	: Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
MAR	: KDV İadesi Makro Analiz Raporu
MTIC	: Topluluk İçi Eksik Tüccar (Missing Trader Intra Community)
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development)
RİTAP	: Riskli İade Takip ve Analiz Programı
TC	: Türkiye Cumhuriyeti
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VEDOP	: Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi
VİR	: Vergi İnceleme Raporu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: 2000-2020 Yılları Arasında Katma Değer Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı	17
Tablo 2: 2000-2020 Yılları Arasında Yapılan İadelerin GSYH (2009 Bazlı) İçindeki Payı.....	25
Tablo 3: Pilot Görüşme Bilgileri	112
Tablo 4: Katılımcı Bilgileri	114

GRAFİK LİSTESİ

Grafik 1: 1960-2020 Yılları Arasında KDV Uygulayan Ülke Sayısı..... 8

ÖZET

Başlık: Türk Vergi Sisteminde İhracatta Katma Değer Vergisi İade Uygulaması

Yazar: Hacer KABA

Danışman: Doç. Dr. Furkan BEŞEL

Kabul Tarihi: 15/09/2023

Sayfa Sayısı: ix (ön kısım) + 251 (ana kısım)

Katma değer vergisinin dünya üzerindeki yayılma hızı vergi sistemine sağladığı avantajlar nedeniyle oldukça hızlı olmuştur. KDV'nin en önemli etkilerinden birisi ticaret üzerinde görülmektedir. Bu noktada KDV'de uygulanan ihracat istisnası önem kazanmaktadır. İlgili mevzuata uygun şekilde gerçekleştirilen ihracat işlemleri KDV'den istisna edilmektedir. Böylece mükellef üzerindeki vergi yükü kaldırılmakta, çifte vergilendirme önlenilmekte, iadeler yoluyla mükellefler için fon kaynağı sağlanabilmekte, sonuç itibarıyla ihracat ve ticaret teşvik edilebilmektedir. Bu çalışmada, Türkiye'de ihracatta KDV istisnası ve iade sisteminde yaşanan temel sorunların tespit edilmesi ve bu sorunlara yönelik pratik çözüm önerileri sunulması amaçlanmaktadır. Bu amaç bağlamında çalışmada, araştırma konusuyla ilgili gerekli literatür taraması yapılmış, ulusal ve uluslararası yargı kararları incelenmiştir. Çalışmada yeminli mali müşavirlerle nitel araştırma yöntemlerinden görüşme yöntemi kullanılmıştır. Katılımcılar seçilirken amaçlı örneklem yönteminin bir türü olan ölçüt örnekleme kullanılmıştır. Teori ve yargı kararları ile bağdaştırılarak analiz edilen araştırma bulgularına göre Türkiye'de ihracatta KDV iade sisteminde karşılaşılan en önemli sorunların başında mevzuat ile uygulama çatışması gelmektedir. Vergi idaresinin bağlı idare yetkisi veya takdir yetkisini çelişik içtihatla yol açacak şekilde kullandığı tespit edilmiştir. KDV iade taleplerinin gerçekleşme süreci uzun zaman alabilmektedir. İade taleplerinin gerçekleşmesinde mevzuatta yazan sürelerle uyulmadığı tespit edilmiştir. Aynı zamanda çalışmada incelenen yargı kararlarının birçoğunda asıl sorunun uygulama ile mevzuat arasındaki çatışmadan çıktığı tespit edilmiştir. Yargı organları arasındaki içtihat farklılığı önemli bir sorundur. "Yeterince araştırmama" hususu hem yargı kararlarında hem de nitel araştırma sonucu tespit edilen önemli bir sorundur. Karşıt inceleme uygulamasının yöntemi değiştirilmelidir. Başta özel esaslar uygulaması olmak üzere, verginin asli unsurlarını etkileyen birçok hususun tebliğde düzenlenmesi vergide kanunilik ilkesine aykırıdır.

Anahtar Kelimeler: Katma Değer Vergisi, Vergi İadesi, İhracat, İstisna, Mülakat

ABSTRACT	
Title of Thesis: Value Added Tax Refund Application in Turkish Tax System for Exports	
Author of Thesis: Hacer KABA	
Supervisor: Assoc. Prof. Furkan BEŞEL	
Accepted Date: 15/09/2023	Number of Pages: ix (pre text) + 251 (main body)
<p>The spread rate of value-added tax (VAT) worldwide has been quite fast due to the advantages it offers to the tax system. One of the most significant impacts of VAT is observed in trade. At this point, the export exemption applied in VAT becomes crucial. Export transactions carried out in accordance with the relevant legislation are exempt from VAT. This relieves the tax burden on taxpayers, prevents double taxation, provides a source of funds for taxpayers through refunds, and ultimately encourages exports and trade. This study aims to identify the fundamental issues related to VAT exemption and refund systems in exports in Turkey and provide practical solutions to address these issues. To achieve this goal, the study conducted a review of the relevant literature and examined both national and international judicial decisions on the subject. Qualitative research methods, specifically interviews with certified public accountants, were employed in the study. Participants were selected using purposive sampling, a type of criterion sampling.</p> <p>According to the research findings analyzed in conjunction with theory and judicial decisions, in Turkey, one of the most significant problems encountered in the VAT refund system for exports is the conflict between legislation and implementation. It has been observed that the tax administration uses its dependent administrative power or discretionary authority in a manner that leads to conflicting legal precedents. The process for realizing VAT refund requests can be lengthy, and it has been found that the deadlines stipulated in the legislation are not adhered to in the approval of refund requests. Additionally, many of the examined judicial decisions in the study revealed that the primary issue arises from the conflict between implementation and legislation. Divergence in jurisprudence among judicial authorities is a significant problem. The issue of 'insufficient investigation' is a major problem identified both in judicial decisions and the qualitative research results. The method of conducting a contrasting examination should be changed. The regulation of many aspects, especially the application of special principles, in tax notifications that affect the essential elements of taxation is inconsistent with the principle of legality in taxation.</p>	
Keywords: Value Added Tax, Tax Refund, Export, Exception, Interview	

GİRİŞ

Çalışmanın Konusu

Katma değer vergisi (KDV), Avrupa Birliği (AB) vergisi olarak anılmaktadır. AB'ye üyelik sürecinde KDV'nin uygulanması tüm adaylar için şart koşulmuştur. Bu nedenle KDV, AB'nin en önemli ortak vergisi olmuştur. Bu bağlamda Türkiye'de KDV, AB'ye uyum sağlamak ve öncesinde uygulanan gider vergilerinin neden olduğu olumsuzlukları ortadan kaldırmak amacıyla uygulamaya konulmuştur.

KDV sisteminde çeşitli istisna ve muafiyet uygulamalarına yer verilmiştir. KDV'de uygulanan ihracat istisnası bu uygulamaların başında gelmektedir. KDV'de ihracat istisnası uygulamasıyla ilgili mevzuata uygun şekilde gerçekleştirilen ihracat işlemleri vergiden istisna edilmektedir. Yurtiçinde bu kapsamdaki işlemler üzerinden vergi alınmış ise alınan vergiler ihracat istisnası nedeniyle iade edilebilmektedir. KDV'de ihracat istisnası kapsamındaki mal ve hizmetlerde varış ülkesinde vergilendirme ilkesi geçerlidir. Varış ülkesinde vergilendirme prensibi gereği mal veya hizmetler ihracat safhasında KDV'den arındırılmaktadır. Böylece dış ticaret işlemlerinde ihracatlar vergi dışı tutularak ithalatlar vergilendirilmektedir.

Çalışmada Türkiye'de KDV'de ihracat istisnası ve iade sistemi değerlendirilmektedir. İhracatta KDV iade sistemine yönelik sorunlar analiz edilmekte ve bu sorunlara çözüm önerileri geliştirilmektedir. Bu amaç kapsamında çalışmada öncelikle araştırma konusuyla ilgili teorik çerçeve sunulmaktadır. Çalışmanın devamında araştırma konusuyla ilgili yargı kararları analiz edilmektedir. Son olarak araştırma konusuyla ilgili nitel araştırma bulgularına yer verilmektedir. Bu araştırma bulguları teori ve yargı kararları ile bağdaştırılarak derinlemesine yorumlanmaktadır. Bütün bu analizler sonucu çalışmanın sonuç ve öneriler kısmında araştırma konusuna yönelik tespit edilen sorunlar ve bu sorunlara yönelik çözüm önerileri sunulmaktadır.

Çalışmanın Önemi

KDV, 1960'ların sonunda 10 ülkede uygulanıyorken günümüzde 170 ülkede uygulanan önemli bir vergi konumuna gelmiştir. KDV'yi önemli kılan önde gelen unsurlar arasında ihracatta KDV iade uygulaması gelmektedir. Böylece ilgili mevzuata uygun şekilde gerçekleştirilen ihracat işlemleri KDV'den istisna edilmektedir. İhracatta

tanınan KDV istisna uygulamasıyla uluslararası ticaret kolaylaşmakta, çifte vergilendirme önlenilmekte, belge düzeni sağlanabilmekte, ihracat ve yatırımlar teşvik edilebilmektedir.

KDV iade sisteminde zaman zaman çeşitli sorunlar yaşanabilmektedir. Ticaret uluslararası boyut kazandığından bu sorunlar sadece ilgili ülkeyi değil, diğer ülkeleri de olumsuz etkileyebilmektedir. Bu bağlamda Türkiye’de ihracat işlemlerinde uygulanan KDV iade sisteminde yaşanan sorunların tespit edilmesi ve uygulayıcılara pratik çözüm önerileri sunulması amacıyla çalışmaya başlamadan önce detaylı bir şekilde ulusal ve uluslararası literatür taraması yapılmıştır. Aynı zamanda araştırmacı, çalışma konusunda uzman olan kişilerle görüşmeler yapmış, konuyla ilgili çeşitli eğitimlere ve seminerlere katılmıştır.

Bu çalışmalar sonucunda, ihracatta KDV iade sistemine yönelik yeterince çalışma olmadığı tespit edilmiştir. Özellikle saha araştırması yapan ve pratik çözüm önerileri sunabilen yeterli çalışma olmadığı görülmüştür. Bu çalışma söz konusu eksiklikleri giderebilecek düzeyde yapılmıştır. Uygulamadaki sorunların tespiti için çalışmada yer alan mahkeme karar incelemeleri, çalışma konusuyla doğrudan muhatap olan yeminli mali müşavir (YMM)’ler ile yapılan mülakat çalışması çalışmanın özgün değerini oluşturmaktadır. Çalışma, araştırma bulgularının teori ve yargı kararlarıyla yorumlanarak araştırma konusuna yönelik sorunların tespiti ve bu sorunlara pratik çözüm önerileri sunulması bağlamında literatürdeki boşluğu doldurması açısından önem arz etmektedir.

Çalışmanın Amacı

Çalışmada Türkiye’de ihracatta KDV iadesine yönelik sorunların tespit edilmesi amacıyla gerekli yerli ve yabancı literatür taraması yapılmıştır. Aynı zamanda çalışmada, ihracatta KDV iadesiyle ilgili ulusal ve uluslararası yargı kararları da incelenmiştir. Literatür taraması sonucu ulaşılan bilgiler ışığında ve yargı kararlarının analizi sonucunda, söz konusu uygulamalara yönelik mevcut sorunların tespit edilmesi, bu sorunların çözümüne yönelik uygulayıcılara pratik öneriler sunulması ve literatüre katkı sağlanması amacıyla bu çalışmanın yapılmasına karar verilmiştir. Bu amaç kapsamında KDV iade sisteminde önemli rol oynayan YMM’ler ile mülakat çalışması yapılmıştır.

Çalışmada ele alınan sorunlar kapsamında katılımcılara sorulan sorular; Türkiye’de KDV iade sürecinde yaşanan temel sorunların tespit edilmesi ve bu sorunlara yönelik çözüm önerileri sunulması, ihracatta KDV iade mevzuatının ve mevzuatta yer alan elektronik uygulamaların değerlendirilmesi, iade sürecinde taraflar arasında çıkan uyuşmazlıkların ve çözüm yollarının değerlendirilmesi ve vergi idaresi ile vergi mükellefi veya sorumlusu arasında yaşanan sorunların tespit edilmesi çerçevesinde şekillenmiştir. Bütün bu çalışmalar sonucunda araştırmada yer alan katılımcıların görüşleri literatür çalışması ve yargı kararları ile bağdaştırılmıştır. Böylece ulaşılan bilgiler sınıflandırılmıştır. Bütün bu çalışmalar sonucunda tespit edilen sorunlara yönelik uygulayıcılara pratik çözüm önerileri sunulması ve literatürde yer alan boşluğun doldurulması amaçlanmıştır.

Çalışmanın Yöntemi

Çalışmada ihracatta KDV iade uygulamasında yaşanan sorunların tespiti, araştırmada yer alan katılımcıların konuya yönelik değerlendirmeleri ve tespit edilen sorunlara çözüm bulunması amacıyla nitel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Nitel araştırmalarda araştırmacı, mülakat gibi uygulamalarla katılımcıların olaylara bakış açılarını analiz etmeyi amaçlamaktadır. Bu amaçla çalışmada araştırma konusuyla doğrudan ilgisi olan YMM’ler ile ihracatta KDV iadesine ilişkin deneyimlerini ve iade sürecinde karşılaştıkları sorunları analiz etmek için görüşme yöntemi kullanılmıştır. Araştırmada yer alan katılımcılar seçilirken “amaçlı örneklem” yönteminin bir ürü olan “ölçüt örnekleme” kullanılmıştır. Araştırmanın örneklem sayısı, yeni görüşlerin ve yeni araştırma temalarının ortaya çıkmadığı ve araştırmanın kısır bir döngüye dönüştüğü noktada, 15. katılımcı ile sonlandırılmıştır.

Görüşme yönteminde araştırma soruları yarı yapılandırılmış mülakat tekniğine uygun şekilde hazırlanmıştır. Görüşme yapılırken katılımcıların sözlü izni alındıktan sonra görüşmeler ses kayıt cihazıyla kayıt altına alınmıştır. Görüşme sırasında gerçek isimleriyle kayıt altına alınan katılımcı adları, araştırma verileri çalışmaya aktarılırken müstear ad ile yer değiştirmiştir. Ses kayıt cihazıyla kayıt altına alınan araştırma verileri, kısa süre içinde bilgisayar ortamına aktarılarak düz yazı haline getirilmiştir. Düz yazı haline getirilen bu veriler, analiz edilmek amacıyla ayrıntılı bir şekilde

incelenmiştir. Araştırmada katılımcı deneyimleri yorumlanarak bütüncül bir betimleme yapılmıştır.

Araştırma raporu yazılırken katılımcıların görüşlerine müdahale edilmeksizin olduğu gibi aktarıldığı için doğrudan alıntılara oldukça fazla yer verilmiştir. Araştırma verileri bir bilgisayar programı aracılığıyla kategorize edilmiştir. Bu şekilde kategorize edilen veriler, sonrasında araştırmacı tarafından analiz edilerek yorumlanmıştır. Araştırma verileri kodlara ve temalara göre sınıflandırılmıştır. Kodlamalar kendi içinde alt temalara ayrılarak analiz edilmiştir. Bunlara ek olarak çalışmada, araştırma konusuyla ilgili çalışmaya katkı sağlayacağı düşünülerek ulusal ve uluslararası yargı kararları incelenmiştir. Ulusal yargı kararlarında, Anayasa Mahkemesi ve Danıştay; uluslararası yargı kararlarından ise Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) kararları incelenmiştir. Araştırma verileri teori ve yargı kararları çerçevesinde değerlendirilmiştir.

Çalışmanın Kapsamı

Dört bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde, KDV ve ihracatta KDV istisnasına yönelik teorik çerçeve sunulmaktadır. Bu bölümde öncelikle KDV'nin tarihsel gelişimi ve Türk Vergi Sistemindeki yeri ve önemi analiz edilmektedir. Devamındaysa KDV'de uygulanan istisnalara yer verilerek ihracat istisnasına yönelik ayrıntılı bilgi sunulmaktadır. Son olarak ihraç kaydıyla yapılan işlemlere ve ihraç kayıtlı teslimlerde iade sürecine yönelik unsurlara yer verilmektedir.

Çalışmanın ikinci bölümünde; Türkiye'de ihracatta uygulanan KDV iade sisteminin esasları ve iade sistemine yönelik elektronik uygulamalara yer verilmektedir. Bölümün devamında ise KDV iadelerine yönelik içtihadî yaklaşımlar başlığı altında mahkeme kararları incelenmektedir. Ulusal mahkeme kararlarında, Anayasa Mahkemesi ve Danıştay kararları; uluslararası mahkeme kararlarında ise Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları incelenmektedir. Son olarak çalışma konusuyla ilgili literatür araştırması sunulmaktadır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde araştırmanın metodolojisi ve araştırma bulguları sunulmaktadır. Bu bölümde; araştırmanın amacına, yöntemine, araştırma desenine, araştırmanın katılımcılarına ve araştırma sürecinde karşılaşılan güçlüklerle, araştırmacının rolüne, araştırma verilerinin analiz yöntemine, araştırmanın geçerlik ve

güvenirligine, araştırma bulgularına yer verilmektedir. Bölümün sonunda tematik kodlama yöntemiyle ayrıntılı olarak analiz edilen araştırma verileri sunulmaktadır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde tematik kodlama yöntemiyle analiz edilen araştırma bulguları değerlendirilmektedir. Bu bölümde ihracatta KDV iade mevzuatına ilişkin sorunların tespiti ve iade sisteminin değerlendirilmesi amacıyla araştırmada elde edilen veriler teori ve yargı kararları ile bağdaştırılarak yorumlanmaktadır.

Çalışmanın sonuç ve öneriler kısmında araştırma bulgularının değerlendirilmesi sonucu araştırma konusuna yönelik tespit edilen sorunlar ve bu sorunlara çözüm önerileri sunulmaktadır.

BÖLÜM 1: KATMA DEĞER VERGİSİ VE KATMA DEĞER VERGİSİNDE İHRACAT İSTİSNASI TEORİK ÇERÇEVESİ

1.1. Katma Değer Vergisinin Tarihsel Gelişimi

Sosyal sözleşmenin kalbi olan vergiler, siyasi söylemin ve dağıtım mücadelesinin ana temasını oluşturur. Vergi devletleri vergi toplumlarını şekillendirir. Dünya çevresindeki neredeyse bütün devletler kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi, sosyal güvenlik vergisi, genel tüketim üzerindeki vergiler veya katma değer vergisi (KDV) gibi az sayıda önemli vergilere güvenmektedir (Seelkopf vd., 2019: 2). Uygulamada bu vergiler içinde KDV sahip olduğu birçok avantaj nedeniyle önemli bir konuma sahiptir. KDV'yi diğer vergilerden üstün kılan üç ana argüman vardır: Birincisi, KDV vergi yükünü daha üretken aktivitelerden tüketime kaydırır. İkincisi, KDV tüketim vergilerini geniş bir ürün yelpazesine daha eşit bir şekilde yaymaktadır. Son olarak, KDV ihracatı vergiden muaf tutar ve ihracatı ithalata tercih ederek yurtdışı satışlarını daha fazla teşvik etmektedir (Dale, 2001: 27).

KDV'nin diğer bir avantajı ise gelirin üretim süreci boyunca (perakende satış vergisinin aksine) üretim kararlarını bozmadan (bir ciro vergisi olarak) toplanarak güvence altına alınmasıdır (Bird vd., 2005: 8). KDV mal ve hizmetlerin katma değeri üzerinden hesaplanan geniş tabanlı bir tüketim vergisidir (Larhlid vd., 2019: 69). Verginin yalnızca nihai tüketiciye satışı sırasında toplandığı perakende satış vergisinin aksine, gelir bütün üretim işlemi boyunca toplanmaktadır (Ebrill vd., 2002: 44). Zincirin sonunda belirli bir emtia üzerinde ödenen toplam vergi miktarı, geçtiği aşamaların sayısından bağımsız olarak yalnızca verginin nihai fiyatının bir fonksiyonudur (Lent vd., 1973: 320). Böylece KDV ile üretim değil tüketim vergilendirilmektedir. KDV'nin uygulanmasındaki temel gerekçelerden biri tüketimi vergilendirerek tüketim kararları üzerinde olumsuz etki yapmak ve böylece tasarrufu teşvik etmektir. Bunun sonucunda da ekonomik büyümenin sağlanması amaçlanmaktadır (El-Ganainy ve Alm, 2013).

KDV sistemiyle amaçlanan hedeflerin gerçekleşebilmesi için uygulamada çeşitli muafiyetlere yer verilebilmektedir. KDV sistemi uygulamasında, uluslararası ticarete zarar vermeyecek şekilde, yerli veya yabancı işletmelere sağlanan haksız rekabet avantajını önlemek amaçlanmaktadır. Bu amaçla KDV sistemi adil ve tarafsız bir

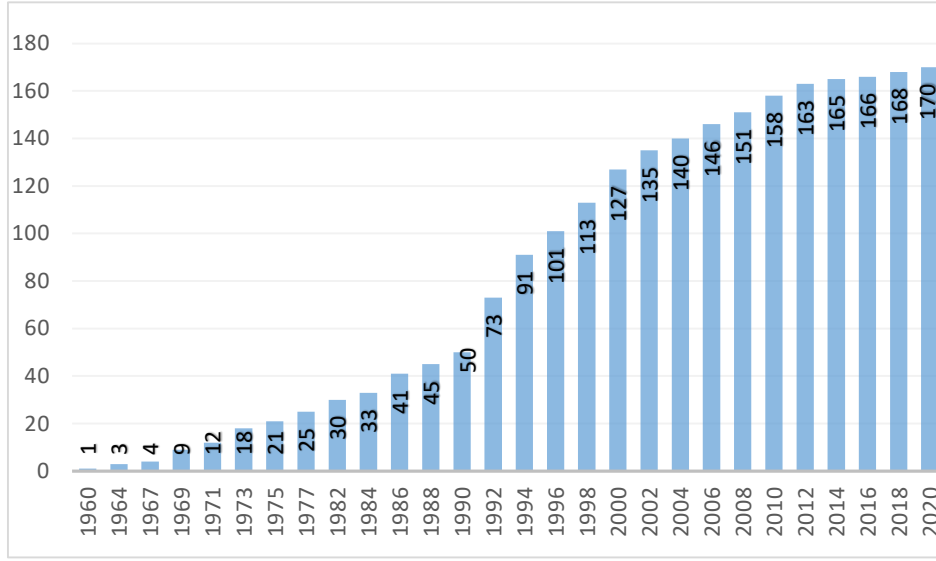
şekilde uygulanacak biçimde tasarlanmıştır. Bu, ihracatın KDV'den muaf olduğu ve ithalatın yurt içi tedariklerle aynı esas ve oranda vergilendirildiği varış noktası ilkesinin uygulanmasıyla sağlanır (OECD, 2017: 22). Bu şekilde artan ihracat ulusal ekonomiye istihdam ve büyüme sağlamaktadır (Dale, 2001: 27).

Tanımı gereği KDV, tüketim için ticareti yapılan mal ve hizmetler üzerinden alınan bir tüketim vergisi olsada genel kural pratik uygulamada çok daha karmaşıktır (Carfora vd., 2020: 16). KDV'nin temel prensipleri ülkeler arasında genellikle aynıdır. Ancak bununla birlikte, varış noktası prensibine göre yetki alanlarındaki nihai tüketimin vergilendirilmesi amaçlandığından bunun pratikte nasıl başarılacağına yönelik farklılıklar mevcuttur. Bu farklılıklar yerel tarihten, farklı yerel geleneklerden ve özel politika hedeflerini başarma ihtiyacından doğmaktadır (Charlet ve Buydens, 2012: 176). Söz konusu bu farklılıklara belli kategoride ürünlerin muafiyeti, mükelleflerin KDV ödemek zorunda olmadıkları ciro eşiklerinin ve farklılaştırılmış vergi oranlarının varlığı gibi oldukça önemli muafiyetlerin getirilmesi neden olabilmektedir. Bu muafiyetler ulusal özellikleri dikkate alan politikaların ve üye devletlerin arasındaki farklılaşmanın sonucudur (Carfora vd., 2020: 16).

Bunlara ek olarak, benzer hukuki kavramların yorumları ya da tanımları, yetki sınırları arasında elbette farklılık gösterebilmektedir. Bir ülkede bir hizmet ya da soyut olan şey bir diğer ülkede bir mal olarak değerlendirilebilmektedir (Charlet ve Buydens, 2012: 176). Bu nedenle günümüzdeki KDV sistemi sınır ötesi faaliyet gösteren artan sayıda firmalar ve yurt içi ve sınır ötesi işlemler için oldukça karmaşıktır (Hodzic ve Celebi, 2017: 84). Hodzic ve Celebi (2017: 84), günümüzde oldukça karmaşık olan KDV sistemin karmaşıklığını azaltmanın temel eylemlerini; tek pazarda e-ticaretin şeffaflığının iyileştirilmesi, Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme (KOBİ)'ler için daha basit bir paket, KDV boşluklarıyla mücadele için önlemler, sınır ötesi ticaret için kesin bir KDV rejimi ve oranla ilgili politikalar konusunda üye devletler için daha fazla özgürlük olarak ifade etmiştir.

KDV'nin vergi sistemlerine sağladığı avantaj nedeniyle dünya üzerinde yayılması hızlı olmuştur (Seelkopf vd., 2019: 13-14). KDV'nin yaygınlaşması geçen yarım yüzyıl boyunca vergilendirmedeki en önemli gelişmelerden biri olmuştur. 1960'ların sonunda

10 ülkeyle sınırlı olan KDV, günümüzde dünya çapında 170 ülkede uygulanan önemli bir gelir kaynağı olmuştur (OECD, 2020).



Grafik 1: 1960-2020 Yılları Arasında KDV Uygulayan Ülke Sayısı

Kaynak: <https://doi.org/10.1787/888934219907> (OECD, 2020).

Yukarıdaki grafik 1’de 1960-2020 yılları arasında KDV uygulayan ülke sayıları verilmiştir. Grafiğe bakıldığında anılan yıllar arasında KDV uygulayan ülke sayısının hızla arttığı görülmektedir. 1960 yılında KDV sadece 1 ülkede uygulanıyorken, bu sayı 1971 yılında 12’ye, 1982’de 30’a, 1992’de 73’e, 1998 yılında 113’e, 2000 yılında 127’ye ve 2020 yılında 170’e çıkmıştır. Grafiğe bakıldığında 20. yüzyılın başlarında KDV uygulayan ülke sayısında hızla artış olduğu dikkati çekmektedir.

KDV’nin önemi 21. yüzyılda da artarak devam etmiş ve tek KDV sistemi uygulamasına geçiş çabaları sürmüştür. Tek KDV sistemi oluşturmanın temel amacı yatırım, rekabet ve büyümeyi artırarak daha fazla istihdam gücü sağlamaktır (Hodzic ve Celebi, 2017: 84). OECD de bu alanda çalışmalar yapmakta ve kılavuzlar yayımlamaktadır. Ulusal ya da bölgesel kanunların aksine, OECD kılavuzlarının amacı tüketim vergilerinin uygulanması için ayrıntılı kurallar sağlamaktan ziyade, sınır ötesi ticarete KDV uygulanması için bir dizi "yumuşak yasa" ilkeleri sağlamaktır. Yasal bağlayıcılığı olmamasına rağmen, kılavuzlar OECD ülkelerini uymaya teşvik eden prensipler oluşturmaktadır. Bu yönergeler potansiyel çifte vergilendirmeyi ve vergi kaybını minimize etmek amacıyla dizi KDV muamele prensiplerinden meydana gelmektedir (Charlet ve Buydens, 2012: 178). Çifte vergilendirme, devletlerin birbirlerinden

bağımsız bir şekilde vergi kuralları koymasının sonucu vergi yükümlülerinin aynı vergi konusundan iki kez vergilendirilmesidir. Çifte vergilendirme vergi adaleti ve ödeme gücü ilkelerine aykırılık teşkil ettiğinden uluslararası ekonomiyi olumsuz etkileyebilmektedir (Özgenç, 2012: 26-27). Bu nedenle çifte vergilendirmeyi önleyebilmek için OECD gibi kuruluşlar uluslararası alanda çalışmalar yapmaktadır.

Japonya KDV'yi modern anlamda uygulama girişiminde bulunan ilk ülkedir (Öncel, 1973: 290). Ancak 1950 yılında çıkarılan KDV kanunu muhalefetin sert tepkisiyle karşılaşmış ve bu nedenle uygulanamadan yürürlükten kaldırılmıştır (Öncel, 1973: 290). Katma değer vergisi ilk olarak 1954 yılında Fransa'da ortaya çıkmıştır. Fransa öncesinde uyguladığı vergiyi uzatmış ve "katma değer vergisi" olarak yeniden adlandırmıştır (Keen, 2007: 366). KDV, Fransa'da ilk olarak sanayi sektörüne uygulanan bir vergi olarak uygulamaya konulmuş, 1979 yılında neredeyse tüm malları kapsayan bir vergiye dönüştürülmüştür (Arın, 2012: 37). İlk olarak Fransa'da ulusal bir vergi olarak kabul edilen KDV, 1954 yılından sonra farklı ülkelerde önemli bir tartışma konusu olmaya başlamıştır (Demirci ve Avcı, 2019: 598). O zamandan beri teorik kamu maliyesinde olağanüstü pratik bir öneme sahip olan vergi, dünyada sadece ABD dışındaki birçok OECD ülkesinde değil, gelişmekte olan birçok ülkede de benimsenmiştir (Keen, 2007: 366).

KDV'nin gelişmiş ülkelere sağladığı faydaların aksine, gelişmekte olan ülkelerin ekonomilerine zarar verebilmektedir. Gelişmiş ülkeler için KDV'nin erdemlerinden bağımsız olarak birçok gelişmekte olan ülke açısından KDV sorgulanabilmektedir. Bu durum KDV'nin kısmen ekonomik kalkınmayı baltalayabilmesinden kaynaklanmaktadır. Aynı zamanda kısmen de ekonomik yapıdaki farklılıklar ortak amaçlara ulaşmada KDV'yi başarısız kıldığı için KDV; daha fazla olumsuz dağıtım etkilerine sahip olabilmekte, ekonomik verimliliğe daha az elverişli olabilmekte ve yolsuzluğa daha az dayanıklı olabilmektedir (Stiglitz, 2009).

KDV'nin gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde farklı etki göstermesinin yanında, KDV uygulanma şekli ülkeden ülkeye de farklılık göstermektedir. Avrupa Birliği (AB)'nde KDV öncesinde iki farklı dolaylı vergi uygulanmaktaydı; ilki Fransa'nın öncülüğünde uygulanan KDV, ikinciyse birliğin diğer üyelerinin uyguladığı şelale tipi vergidir (Özmen, 2019: 20). Toplukta KDV öncesi uygulanan "şelale tipi muamele vergisi"

yol açtığı bazı olumsuzluklar sebebiyle KDV'ye geçiş sürecini hızlandıran önemli bir unsur olmuştur (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 200). Bu verginin uygulandığı ülkelerde firmalar daha az vergi ödemek ve böylece rekabet gücünü artırabilmek amacıyla dikey bütünleşmeye gitmişlerdir (Edizdoğan, 1984: 66). Bu durum üretim sürecini etkileyerek ekonomide çarpıklık meydana getirmiştir (Arslan, 2015: 12).

KDV, vergiyi üretimin her aşamasından sadece yaratılan katma değer üzerinden aldığı için şelale tipi vergilendirmenin önüne geçmektedir (Drăcea vd., 2013: 61). Aynı zamanda KDV sisteminde uygulanan indirim mekanizmasıyla da şelale tipi vergilendirmenin önüne geçilmektedir (Oral, 2017: 2). Şelale tipi vergilendirmeyi önlemenin yanında, Avrupa'da KDV'nin benimsenmesinin önemli bir gerekçesi de ticareti kolaylaştırmaktır. KDV'nin ticaret üzerindeki etkileri büyük ölçüde olumlu kabul edilmiştir. Ancak bununla birlikte, ihracatçılara KDV iadeleri ödenmeyip bunun yerine hazineye tutulduğu zaman ve bütçe ihtiyaçları için kullanıldığı zaman ticaret olumsuz etkilenmektedir (Bird, 2014: 11).

Avrupa Topluluğu (AT)'nda dolaylı vergilerle ilgili uyumlaştırmanın merkezini topluluk vergisi olarak adlandırılan katma değer vergisiyle özel tüketim vergileri oluşturmaktadır (Tosuner, 1994: 275). Uyumlaştırmadaki temel amaç ulusal ortak pazarın kurulmasını ve işlenmesini sağlamaktır (Yaltı Soydan, 1998: 12). AB'ye üyelik sürecinde tüm adaylar için uygulanması şart koşulan KDV, AB'nin en önemli ortak vergisi olmuştur. Bu nedenle KDV, AB vergisi olarak anılmaktadır (Şenyüz vd., 2020: 255). KDV'ye geçiş 1963 yılında topluluğun Maliye ve Vergi Komisyonuna sunduğu bir direktifle başlamıştır (Tosuner, 1994: 275). AB'de 1967 yılında çıkarılan birinci ve ikinci direktifler muamele vergileriyle ilgili yapılan ilk uyum çalışmasıdır. Birinci direktifle topluluğun 1970'e kadar uygulanan farklı gider vergilerini terk ederek KDV'ye geçmeleri zorunlu kılınmış; ikinci direktifle ortak KDV uygulamasının nitelikleri belirlenmiştir. AB'de KDV uygulaması birinci direktifle birlikte üye devletler arasında gider vergisi olarak kabul edilmiştir (İmamoğlu, 2019: 5). 1967 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET)'nin üye ülkelere mevcut satış vergilerini KDV ile değiştirme şartı koymasıyla bu vergi yaygınlık kazanmıştır (Lent vd., 1973: 318).

İlk KDV direktiflerinin yayımlanmasından on yıl sonra 17 Mayıs 1977'de Avrupa Konseyi, İkinci KDV Direktifinin (ve Birinci KDV Direktifinin bölümlerinin) yerini

alan Altıncı KDV Direktifini yayımlamıştır. Bu direktif pek çok kez değiştirilmiş olmasına rağmen, sonraki otuz yıl boyunca ortak AB KDV'sinin yasal çerçevesini oluşturmuştur (Hellerstein ve Gillis, 2010: 464). AB üye devletlerinin tümü zorunlu olarak 1977 yılında 6. KDV direktifinde ifade edilen aynı KDV modelini benimsemiştir (Bird vd., 2005: 8). Aynı zamanda 6. KDV Direktifiyle KDV'nin matrah uyumlaştırması gerçekleştirilmiştir (Tosuner, 1994: 276).

KDV'de matrah uyumlaştırmasının önemi ekonominin küreselleşmesiyle artmıştır. Küreselleşen dünyada ülkeler arasındaki mal, sermaye ve insan akışı her geçen gün daha da yoğunlaştığı için ekonomiler arasındaki etkileşim giderek artmaktadır. Sermaye yatırımları ve iş gücü hareketleri giderek uluslararası bir hale gelmektedir (Yaltı Soydan, 1995: 1). KDV uyumlaştırmasını önemli yapan nedenlerden birisi artan uluslararası rekabettir. AB ülkelerinde farklı KDV oranlarının uygulanması düşük oran uygulayan ülkeye ticarete haksız rekabet üstünlüğü sağlayabilmektedir (Kabakçı Karadeniz, 2013: 268). KDV'nin matrah uyumlaştırmasının nedenlerinden biri de vergi kayıp ve kaçaklarını önleme çabasıdır. Mükellefler, yükümlülüklerini kasıtlı olarak olduğundan az göstermek gibi belli sayıda sebepten dolayı doğru miktarda KDV ödemeyebilirler (Harrison ve Krelve, 2005: 16). Yüksek vergi yükünün vergi kaçakçılığını teşvik etmesi nedeniyle artan KDV yükü vergi boşluğunu artırabilmektedir. Bununla birlikte KDV gelirleri yalnızca vergi oranlarına bağlı değil, vergi tabanının büyük bir kısmını temsil eden hanehalkının nihai tüketimine de bağlı olarak değişebilmektedir (Zídková, 2014: 525).

Bütün ülkeler AB kuralları tarafından kısıtlansada politika boşlukları oldukça büyük farklılıklar göstermektedir (Keen, 2013: 20). Keen (2013: 21) vergi yapısını daha tekdüze yapmayı amaçlayan önlemlerin tüketim kalıplarını etkileyerek politika boşluğunu sadece doğrudan değil, dolaylı olarak da etkileyeceğini ve ayrıca kontrol sorunlarını kolaylaştırarak uyum açığını da daraltabileceğini ifade etmiştir. İhracatta geri ödeme sisteminin sağladığı fırsatlar farklı sahtekarlık imkanları doğurabilmektedir. İhracatta geri ödeme sistemi organize suçlar dahil olmak üzere sofistike sahtekarlar için çekici bir hedef olabilmektedir (Keen, 2007: 377). Bunun sonucunda da KDV açıkları ortaya çıkabilmektedir. KDV açığı, KDV toplam vergi yükümlülüğü ve gerçekte toplanan KDV miktarı arasındaki fark olarak tanımlanmaktadır (Poniatowski vd., 2019: 15).

Carfora vd., (2020: 22), AB’de güncel KDV sisteminin basit bir eksik beyan satışından Topluluk İçi Eksik Tüccar (Missing Trader Intra Community, MTIC) olarak adlandırılan karmaşık sınır ötesi dolandırıcılık planlarına kadar çeşitli yollarla işlenen dolandırıcılığa ve kaçakçılığa karşı savunmasız olduğunu, MTIC düzeninin, ürün hareketlerinin yetki alanları arasında KDV’siz olduğu sınır ötesi ticareti kötüye kullanan organize suç faaliyeti tarafından KDV’nin herhangi bir hükümetten çalınmasını sağladığını ve bu durumun dolandırıcıların malların satışından KDV tahsil etmesine ve sonrasında onu hükümetin tahsilat dairesine ödemek yerine kolay bir şekilde ortadan kaybolmasına olanak tanıdığını ifade etmiştir.

KDV’nin temel çerçevesini çizen 77/388 sayılı 6. direktifle AT içinde ortak KDV sistemi oluşturmak amacıyla vergiye tabii işlemlerde konu, oran, muafiyet, indirim, iadeler gibi uygulamaların yasal çerçevesi çizilmiştir. Söz konusu direktifin 1. maddesinde üye devletlerin yeni vergi sistemlerine en kısa zamanda ve en geç Ocak 1978’e kadar yürürlüğe girecek şekilde gerekli yasal ve idari düzenlemeleri yapmaları gerektiği vurgulanmıştır. AB KDV’sini düzenleyen ortak yasal çerçeveye rağmen, KDV direktifleri üye devletlerin oranlar, muafiyetler, dolandırıcılığa karşı önlemler, küçük işletmeler ve tarım sektörü için özel hükümler uygulama gibi konularda, ulusal KDV mevzuatını yürürlüğe koyarken kendi yollarını izlemekte özgür olduğunu kabul etmiştir (Hellerstein ve Gillis, 2010: 463). Altıncı direktifin 5. maddesinde KDV’nin konusuna giren işlemler açıklanmıştır. Bu işlemler arasında ithalat da yer almış ve böylece KDV’de varış ülkesinde vergilendirme ilkesi benimsenmiştir. Varış ülkesinde vergilendirme ilkesi gereği ihracat KDV’ye tabii işlemler dışında bırakılmıştır (Eğilmez, 1983: 64).

KDV, AB’de tüketim için alınan ve satılan neredeyse tüm mal ve hizmetleri kapsamaktadır (Larhlid vd., 2019: 69). AB’de KDV üretimden satışa ve son tüketiciye kadar ticari faaliyetin bütün aşamalarından alınan genel bir satış vergisidir (Keen ve Smith, 1996: 378). El-Ganainy ve Alm (2013) çalışmalarında elde ettikleri veriler ışığında, Avrupa ülkelerinde KDV’nin daha fazla kullanılmasının daha az tüketime ve daha fazla tasarrufa yol açabildiğini ifade etmiştir. Böylece KDV vergi yükünü üretimden tüketime kaydıracağı için özel sektörde ekonomik büyümeyi teşvik edebilmektedir (Dale, 2001: 27). Bunların yanında bütün AB üyelerinde eyaletten eyalete değişen kayıt eşikleri vardır. Satış hacmi bu eşik altına düşen bir tüccar,

satışlarında kayıt yaptırmak ve KDV almak zorunda değildir (Hellerstein ve Gillis, 2010: 464).

AB'de KDV sistemi faturalama mekanizmasına dayalıdır. Herhangi bir işlemde satıcı bir fatura düzenler ve çıktı vergisini alıcıdan tahsil eder (Poniatowski vd., 2019: 54). Fatura-kredi temelli bu vergilendirme yönteminde bir işletmenin net vergi yükümlülüğü, satışlarından üretimde kullanılan girdiler için faturalar üzerinden ödenen KDV'nin toplam değeri çıkarılarak hesaplanmaktadır. Bu nedenle KDV sistemi bütün mal ve hizmetleri vergilendirsede KDV kaydı olan tüccarların, ister yeniden satış isterse üretim girdisi olsun, herhangi bir ticari amaçlı alımlarda ödenen KDV'yi indirmesine izin vermektedir (Alexopoulos vd., 2020: 1). Diğer bir deyişle KDV'nin tanımlayıcı özelliği, işletmelerin hammaddeleri üzerine ödedikleri vergileri onların kendi satışları üzerinden yapmaları gereken vergilere karşı kredilendirmesidir. Ara ya da nihai tüm satışları vergilendiren basit bir muamele vergisinin aksine, üreticiler girdileri üzerinden alınan vergiyi iade alabilmektedir (Ebrill vd., 2002: 44). Böylece işletmeler girdi alımında ödedikleri vergiyi satışları üzerinden hesapladıkları vergiden indirebilmektedir (Keen ve Smith, 1996: 378).

AB KDV sisteminde varış ülkesi prensibi uygulanmaktadır. AB sınır ötesi ticarete KDV gibi dolaylı vergilerin mal ve hizmetlerin tüketildiği ülkede alınması gerektiğine karar vermiştir (National Tax Audit, 2006: 8). AB'de KDV prensipte varış noktası vergisi olarak ihraç edilen ürünlere değil, ithal edilen ürünlere uygulanmaktadır. İhraç ürünler ya vergiden muaftır ya da sıfır oranlı vergilendirilmektedir. İhracatçı, ihracatları için ödemiş olduğu girdi KDV'sini satışlarında tahsil ettiği çıktı KDV'sinden indirebilmektedir (Hellerstein ve Gillis, 2010: 464). Böylece varış yeri ilkesiyle birlikte sınırı ötesi mal ve hizmet ihracatının vergiden istisna edilerek iade edilmesiyle çifte vergilendirmede önlenmiş olmaktadır (Yaltı Soydan, 1998: 128).

1.2. Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisinin Yeri ve Önemi

Türkiye'de KDV'den önce çeşitli muamele vergileri uygulanmıştır (Kurç, 2019: 4). Türkiye'de 1926 yılında kabul edilen Umumi İstihlak Vergisi ve Eğlence Vergisi, 1927 yılında kabul edilen İmalat Muamele Vergisi, KDV'nin ilk örnekleri arasında yer almaktadır (Güngör, 2017: 76-77). Umumi İstihlak Vergisi Türkiye'nin ilk KDV'si olarak ifade edilmektedir (Özkan ve Sümerli Sarıgül, 2020: 65). Umumi İstihlak Vergisi

1927 yılında değiştirilerek Muamele Vergisi adı altında yeniden düzenlenmiştir (Adalıoğlu, 2021: 138).

3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunuyla küçük sanayi işletmelerine tanınan muafiyetler, büyük ölçekli sanayi işletmelerinin bölünmesine yol açmıştır (İmamoğlu, 2019: 4). Bu vergiler üretim sektörü üzerinde baskı oluşturmuş ve ekonomi üzerinde kaynak dağılımını olumsuz etkilemiştir (Akın, 2010: 7). Vergi yükünün belli kesimler üzerinde yoğunlaşması vergi kaçakçılığını teşvik etmiştir. Gider vergileri ekonomik konjonktürü takip etmede yeterince başarılı olamadığı için ekonominin genel talep düzeyinin vergi yoluyla kontrolü sağlanamamıştır. Bu husus verginin tüketim üzerindeki kontrol etkisini azaltmıştır (Edizdoğan ve Çalikkaya, 2012: 201). Söz konusu durum küçük ve orta ölçekli işletmelerin vergi uyumunu ve yerli sanayinin gelişimini olumsuz etkilemiştir (İmamoğlu, 2019: 4).

Türkiye'de modern vergi sistemine geçiş çabaları 1950'li yıllarda başlamıştır (Aktan vd., 2019: 167). KDV ile birlikte Türkiye'de gelişmiş dolaylı vergilendirme sistemine geçişin ilk adımı atılmıştır (Özkan ve Sümerli Sarıgül, 2020: 65). İstihlak ve muamele vergilerinde görülen olumsuzluğun giderilmesi ve vergilerin daha sistemli bir hale getirilmesi amacıyla 1957'de Gider Vergileri reformuna geçilmiştir (İmamoğlu, 2019: 4). 1957 yılında yürürlüğe giren Gider Vergileri Kanunu ve 1970 yılında kabul edilen Finansman Kanunuyla uygulamaya giren İşletme Vergisi, KDV Kanunu yürürlüğe girmeden önceki gider vergileri arasında yer almaktadır (Güngör, 2017: 77).

KDV'nin yürürlüğe girmesindeki temel amaç kaldırılan bu gider vergilerinin neden olduğu olumsuz sonuçları ortadan kaldırmak ve AB vergi sistemine uyum sağlamaktır (Edizdoğan ve Çalikkaya, 2012: 201). 1985 yılında uygulamaya konulan 3065 sayılı KDV Kanunu modern vergi sistemine geçiş sürecinde yapılan en önemli değişikliktir (Aktan vd., 2019: 168). 3065 sayılı Kanun ile birlikte dahilde alınan istihsal vergisi, nakliyat vergisi, ithalden alınan istihzal vergisi, PTT hizmetleri vergisi, şeker istihlak vergisi, spor toto vergisi, ilan ve reklam hizmetleri vergisi ve nakliyat vergisi yürürlükten kaldırılmıştır (Kurç, 2019: 4).

Tosuner (1994: 277) Türkiye'nin KDV 'ye geçiş nedenlerini; gider vergilerinin ekonomi üzerinde yarattığı olumsuz etkiler, üretim sektörü üzerindeki vergi yükünün düşürülerek sektörün gelişmesine yardım etmek, enflasyonist etkilerin azaltılmak

istenmesi, vergi kaçakçılığının engellenmek istenmesi, belge düzeni sağlamak ve vergi bilincinin artırılmak istenmesi, topluluk üyesi ülkelerle vergi uyumlaştırılmasının sağlanması olarak sıralamıştır. Yıllık gelir vergisinin aksine KDV, çok sayıda ayrıntılı faturaya, aylık ve üç aylık raporlara dayanan işlemsel bir vergidir (Ainsworth, 2012). KDV'nin verimli bir vergi olmasının nedenlerinden biri de kapsayıcı bir vergi olmasıdır (Stiglitz, 2009).

İkinci Dünya Savaşından sonra ortaya çıkan KDV, idari ve mali açıdan taşıdığı önemli kolaylıklar nedeniyle günümüzde en önemli harcama vergisi konumuna gelmiştir (Akdoğan, 2019: 292). Dolaylı vergiler grubuna giren harcama vergileri, vergi adaleti açısından eleştirilmekle birlikte ülkeler için birçok avantaja sahiptir. Bu avantajlar arasında vergi tahsilatının kolay olması, mali anesteziye uygun olması, daha az masrafla toplanması ve verimliliğinin yüksek olması yer almaktadır (Merter vd., 2007: 28). Dolaylı bir vergi olan KDV'nin önemli avantajları arasında ise nötr bir vergi olması, ekonomik kalkınmayı teşvik etmesi, ihracatın vergilendirilmesinde varış ülkesi prensibi uygulanması ve böylece ithal ve yerli ürün arasında rekabet eşitliği sağlanması yer almaktadır (Şen ve Sağbaş, 2017: 217).

Edizdoğan ve Çelikkaya (2012: 166-168) harcama vergilerinin olumlu yanları arasında tasarrufu teşvik etmesini, faydalanma ilkesine uygun vergiler olmasını, verginin ikame etkisinin olması nedeniyle vergiden kaçınmanın daha zor olmasını ve vergi uyumunun daha kolay olmasını, negatif dışsallıkları azatmada kullanılabilmesini, enflasyona karşı etkili bir araç olabilmesini sıralarken; olumsuz yönleri arasındaysa söz konusu vergilerin şahsi özellikleri dikkate almamasını ve bu nedenle vergide adalete aykırı olabilmesini, tüketimde tercih çarpıklığına yol açabilmesini sıralamıştır.

KDV'yi yayılı muamele vergisinden ayıran en önemli özellik, vergili fiyat üzerinden vergi alınmasını önlemesidir (Pehlivan, 2018: 389). KDV'de üretimden dağıtım sürecine her aşamada sadece ürüne eklenen katma değer üzerinden vergi alınmaktadır (Öncel vd., 2018: 405). KDV, üretimden veya ithalattan perakende satışa kadar olan her safhadaki ilave katma değeri vergilendirmeyi amaçladığından dolayı vergi piramitleşmesini önlemektedir (Susam, 2019: 331). Aynı zamanda KDV'de fiyatlar mal ve hizmetlerin içerisine dahil olduğundan dolayı mükellef psikolojisine uygun bir

vergidir (Buhur, 2019: 1038). Dolayısıyla ödenen vergi mükellefler üzerinde diğer vergilere kıyasla daha az vergi baskısı oluşturabilmektedir.

Gider vergileri arasında KDV'yi üstün yapan bir diğer husus, malların ihracatındaki iade mekanizmasının varlığıdır. Bu sayede ihraç mallarının üzerindeki gerçek vergi yükü önceden hesaplanabilmektedir (Öncel, 1973: 301). KDV iade uygulamasından faydalanabilmek için KDV tescili yaptırmanın avantajlarının bilince olan işletmeler tescil işlemini gerçekleştirmektedir. Bu avantajlar arasında; satın alınan işletme varlıklarına ödenen KDV'nin geri ödenmesini talep edebilme hakkı, gelişmiş kayıt sistemi ve kayıtlı bir şirket olmanın faydaları yer almaktadır (Adams ve Webley, 2001: 211). Bunun yanında vergi iadesi uygulamasının amaçları arasında, mükelleflere yaptıkları alışverişler karşılığında belge almalarını teşvik etmektir (Merter vd., 2007: 33). KDV'de vergi indirimine yer verilebilmesi için önceki safhalarda ödenen verginin belgelendirilmesi gerekmektedir. Söz konusu durum KDV'nin vergi yapısı içerisinde otokontrole yer veren bir yapısı olduğunu göstermektedir (Akdoğan, 2019: 295). Öncel (1973: 300), KDV'nin bir vergi sisteminde sağladığı oto-kontrolün aynı zamanda gelir vergisi denetimini de kolaylaştırdığını ifade etmiştir.

Yücedoğru ve Ören (2017) çalışmalarında, KDV'nin bütçe gelirleri içinde önemli bir yeri olduğunu ifade etmiştir. Çalışmada KDV'ye gönüllü uyumun artırılması durumunda bütçe gelirlerinde artacağı vurgulanmıştır. KDV, Türk Vergi Sistemi içinde önemli bir konuma sahiptir. Tablo 1'den de görüldüğü üzere KDV toplam vergi gelirleri içinde önemli bir yer tutmaktadır.

Tablo 1: 2000-2020 Yılları Arasında Katma Değer Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Yıllar	Vergi Gelirleri (TL) (1)	Toplam KDV Tahsilatı (TL) (2)	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (2/1)
2000	26.503.698	8.379.554	31,6
2001	39.735.928	12.438.860	31,3
2002	59.631.868	20.400.201	34,2
2003	84.316.169	27.031.099	32,1
2004	101.038.904	34.325.208	34
2005	119.250.807	38.280.429	32,1
2006	151.271.701	50.723.560	33,5
2007	171.098.466	55.461.123	32,4
2008	189.980.827	60.066.230	31,6
2009	196.313.308	60.169.248	30,6
2010	235.714.637	75.649.986	32,1
2011	284.490.017	95.550.463	33,6
2012	317.218.619	103.155.875	32,5
2013	367.517.727	123.878.363	33,7
2014	401.683.956	130.538.554	32,5
2015	465.229.389	153.844.174	33,1
2016	529.607.901	168.808.352	31,9
2017	626.082.415	206.679.678	33
2018	738.180.401	250.661.593	34
2019	820.148.186	270.152.810	32,9
2020	983.258.493	324.038.872	33

Kaynak: Tablo Gelir İdaresi Başkanlığı Veri Tabanından Alınarak Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

Tablo 1’de 2000-2020 yılları arasında vergi gelirleri, toplam KDV hasılatı ve KDV’nin toplam vergi gelirleri içindeki payı gösterilmiştir. Tablo incelendiğinde 2000 yılında KDV’nin toplam vergi gelirleri içindeki payı % 31,6 iken, ardışık yıllarda bu oran bazı yıllara nispeten azalsada genel olarak oranın artış eğilimiyle seyrettiği görülmektedir. Söz konusu yıllar arasında KDV’nin toplam vergi gelirleri arasındaki payının 2002’de %34,2 ve 2004 ve 2018 yıllarında %34 ile en yüksek noktaya ulaştığı görülmektedir. Son olarak 2020 yılına bakıldığında toplam vergi gelirlerinin %33’ünü KDV oluşturmaktadır. Tablodan da açıkça görüldüğü üzere KDV toplam vergi gelirleri içinde oldukça önemli bir paya sahiptir. Bu nedenle KDV ve iade sistemine yönelik uygulanacak herhangi bir politika, toplam vergi gelirleri üzerinde dolayısıyla ekonomi üzerinde dikkate değer bir etki oluşturabilecektir.

1.3. Katma Değer Vergisinde İstisna Uygulaması

Yansıtma vergisi olan KDV, bazı durumlarda son tüketiciye yansıtılmamaktadır. Bu gibi durumlarda iade mekanizması devreye girmektedir (Fazla, 2021:3). KDV sistemi, işletmelerin üretim malzemelerine ödedikleri KDV'yi indirebilmelerine izin vermektedir (Adams ve Webley, 2001: 205). Bu bağlamda KDV kanununda istisna uygulaması tam istisna ve kısmi istisna olmak üzere iki başlık altında incelenebilmektedir. Tam istisna ve kısmi istisna kavramları ayırımı mükellefin iade alıp alamayacağına göre ortaya çıkmaktadır (Çoban ve Öztürk, 2020: 21). Tam istisna ve kısmi istisna ayırımındaki temel nokta; tam istisnada satış sırasında KDV tahsil edilmemekte ve söz konusu işlemler için yüklenilen KDV'nin indirim yoluyla giderilememesi halinde iade edilebilmektedir (Usta, 2016: 17).

Kısmi istisna durumunda ise yüklenilen vergiler indirim ve iade edilememektedir (Arslan, 2015: 48). Kısmi istisna uygulamasında indirim ve iadesi söz konusu olmayan KDV, belli durumlarda gelir veya kurumlar vergisi matrahında maliyet unsuru sayılabilmektedir (Başer, 2011: 6). Tam ve kısmi istisna arasındaki benzerlik ise her ikisinde de faturada KDV hesaplanmamasıdır (Çoban ve Öztürk, 2020: 30). Oflas (2016: 76), KDV iadesinde doğru yöntemin tam veya kısmi istisna, indirimli oran gibi işlemlerin kategorize edilmeden, vergi zincirine dahil herkese payı oranında "indirilebilir vergi" olarak KDV'nin geri ödenmesi gerektiğini ifade etmiştir. Oflas, bu şekilde işleyen sistemi verginin "ters yansıtılması" olarak tanımlamıştır. Yazar böylece belirli süreçlerde oluşan vergi yükünün ekonominin genel işleyişinde emilmiş olacağını belirtmiştir.

Diğer vergi kanunlarındaki muafiyet ve istisna hükümleri KDV için bağlayıcı değildir. KDV'ye yönelik muafiyet ve istisnalar ilgili kanununda hüküm altına alınması şartıyla uygulanabilmektedir (KDV, Md. 19/1). KDV'nin genel uygulama prensibi 3065 sayılı KDV Kanununun 29. maddesinde "Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez." hükmüyle ifade edilmiştir. Genel kural bu olmakla birlikte 5035, 5838 ve 6770 sayılı Kanunlar ile kanunun ilgili maddesinde değişiklik yapılarak genel presibin dışına çıkmıştır (Oktar, 2020: 15). Düzenleme şu şekilde ifade edilmiştir:

"Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilemeyen ve tutarı

Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Ancak mahsuben iade edilmeyen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebilir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir” (KDV Md. 29).

İlgili maddede indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen KDV'nin aylık olarak mahsuben, yıllık olarakta nakden iade edilebileceği ifade edilmiştir (Oktar, 2020: 15).

1.3.1. Tam İstisna

Tam istisna uygulamasında mükellefler istisna nedeniyle yükledikleri vergileri indirilebilmekte, indirilemeyen kısmı ise iade alabilmektedir. 3065 sayılı KDV Kanununun 32. maddesinde tam istisna kapsamı:

“Bu Kanununun 11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri ile 17 nci maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığınca, tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.” şeklinde ifade edilmiştir.

Kanun metninden anlaşılacağı üzere tam istisna uygulamasında devlet tam istisna konusu malın vergisinden tamamen vazgeçmektedir. Tam istisna konusu işlemler 3065 sayılı KDV Kanununun 11, 13, 14, 15. maddelerinde ve 17. maddenin 4. fıkrasının s bendinde sırasıyla şu şekilde ifade edilmiştir:

- İhracat istisnası,
- Araçlar, Petrol Aramaları ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna,

- Taşımacılık istisnası,
- Diplomatik İstisnalar (Karşılıklı Olmak Kaydıyla),
- Engellilerin eğitimleri, meslekleri ve günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları.

1.3.2. Kısmi İstisna

3065 sayılı Kanunda tam istisna kapsamında yer almayan istisnalar kısmi istisna olarak değerlendirilmektedir (Çoban ve Öztürk, 2020: 26). Kısmi istisna uygulamasında teslim veya hizmet konusundan KDV tahsil edilmemesine karşın, yüklenen vergilerin indirimine imkan tanınmamaktadır (Oktar, 2020: 901). Bu husus 3065 sayılı KDV Kanununun 58. maddesinde “Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez.” şeklinde düzenlenmiştir. Bu hüküm tersine yorumlandığında kısmi istisna konusu işlemlerde indirilemeyen vergilerin gider veya maliyet olarak yazılmasına izin verildiği görülmektedir.

Kısmi istisnaya konu işlemler 3065 sayılı Kanununun 17. maddesinde:

- Kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar,
- Sosyal amaç taşıyan istisnalar,
- Askeri amaç taşıyan istisnalar,
- Diğer istisnalar olmak üzere dört ana başlık altında sıralanmıştır.

Diğer istisnalar içerisinde yer alan engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları kısmi istisnalar içerisinde yer alsa da aynı kanununun 32. maddesi gereği tam istisna kapsamında değerlendirilmektedir (KDV, Md. 32).

1.3.3. İstisnadan Vazgeçme

Tam istisna kapsamındaki işlemleri yapan mükellefler, bu faaliyetleri nedeniyle yükledikleri KDV’yi indirim ve iade yoluyla giderebilmektedir. Kısmi istisna kapsamındaki işlemleri yapan mükellefler ise bu faaliyetleri nedeniyle satın aldıkları

mal ve hizmetlere ödedikleri KDV'yi indirim konusu yapamamaktadır. Bu mükellefler yükledikleri KDV'yi gelir ve kurumlar vergisi matrahında gider olarak gösterebilmektedir. İndirilemeyen vergilerin bu yolla gider gösterilmesi büyük yatırım gerektiren sektörlerde uzun zaman alabilmektedir. Mükellefler indiremedikleri vergiyi uzun süre üzerinde taşımak zorunda kalabilmektedir. Bunun sonucunda yüklenen vergiler gerek rekabet eşitsizliği yaratması açısından gerekse gelecek yatırımlar için sermaye birikimini olumsuz etkilemesi bakımından sorun teşkil edebilmektedir (Oktar, 2020: 1067).

İşlemleri KDV istisnası kapsamında olan mükellefler vergi indiriminden yararlanamamaları nedeniyle zarara uğrayabilirler. Bu nedenle mükellefler kendi istekleriyle kanunun istisna etmiş olduğu faaliyet türleri için vergiye tabi tutulmayı isteyebilirler. 5228 sayılı Kanunun 16. maddesiyle değişen fıkra, vergi istisnası kapsamında sayılan işlemleri yapan mükelleflerin, vergi dairesine yazılı başvuru yaparak belirtecekleri işlem türleri için vergiye tabi tutulmalarını talep etme hakkı tanınmıştır. Bununla birlikte söz konusu talebin dilekçede belirtilen ve dilekçe tarihinde sonra gerçekleştirilen bütün işlemleri kapsamaması şarttır. İlgili kanunun aynı maddesinde bu talebin mükellefiyeti devam etmekte olan işlemleri kapsamadığı da ifade edilmiştir (KDV, Md. 18/1).

KDV kanununda istisnaların yol açtığı olumsuzlukları giderebilmek amacıyla "istisnadan vazgeçme" müessesesine yer verilmiştir. İstisnadan vazgeçmek isteyen mükelleflerin talepleri vergi dairesi tarafından mükellefiyet talep tarihinden itibaren değerlendirmeye alınır. Bu şekilde hakkında mükellefiyet tesis edilen vergi mükellefleri üç yıl geçmedikçe mükellefiyetten çıkamazlar (KDV, Md. 18/3). Genel kural bu olmakla birlikte, kanunda sayılan bazı istisnalardan vazgeçmek mümkün değildir. Kanunda bu işlemler dört ana başlık halinde sıralanmıştır; kamu menfaatine yararlı dernekler ve Cumhurbaşkanı tarafından vergi muafiyeti kapsamına alınan vakıfların kuruluş amaçlarına yönelik olarak işletmek veya yönetmek şartıyla gerçekleştirdikleri teslim ve hizmetlere ilişkin istisnalar hariç olmak üzere, "kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar", "sosyal amaç taşıyan istisnalar", "askeri atölye ve fabrikaların teslimine yönelik istisnalar" ve "banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi kurumlara yönelik istisnalar"dan vazgeçmek mümkün görülmemiştir (KDV, Md. 18/2).

1.4. Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası Uygulaması

İhracat, Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından 06.06.2006 tarihli ve 26910 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan İhracat Yönetmeliğinin 4/d maddesinde “İhracat: Bir malın, yürürlükteki ihracat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun şekilde Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılmasını veyahut Müsteşarlıkça ihracat olarak kabul edilecek sair çıkış ve işlemleri” olarak tanımlanmıştır. İhracatçı ise aynı maddenin 4/e fıkrasında “İhraç edeceği mala göre ilgili İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine üye olan, vergi numarasına sahip gerçek veya tüzel kişiler ile tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat hükümlerine istinaden hukuki tasarruf yapma yetkisi tanınan ortaklıkları” şeklinde ifade edilmiştir.

İhracat sektöründeki iyileşmeler bir ülkenin ekonomik kalkınması için önem arz etmektedir (Çelik, 2006: 39). Ülkelerin ekonomik kalkınma ve gelişimi için ihracatın bu derece önemli olduğu göz önüne alındığında, ülkelerin ihracat teşvik politikaları uygulaması kaçınılmazdır. KDV gibi dolaylı vergilerin ihracattan istisna edilmesi uygulanan bu politikaların başında gelmektedir. Türkiye’de ihracatta muamele vergisi teşviki 1940 yılında getirilmiştir. Bu teşvik 1985 yılında KDV’nin yürürlüğe girmesiyle ihracatta KDV iadesi şeklinde uygulanmaya devam edilmiştir (Yıldız, 2021: 29). İhracatın ve yatırımların teşvik edilmesi KDV’ye geçişin ekonomik nedenleri arasında yer almaktadır (Güngör, 2017: 78). İhracatta KDV iadesi ihracata yönelik uygulanan kamusal teşvik politikalarından vergi teşviki kapsamındadır (Türkay ve Ünsal, 2008: 93).

Ünal ve Güçlü Marşap (2018: 50-51), ihracatta KDV iadesini ihracat teşviki politika aracı olarak değerlendirmiştir. İhracatta KDV iadesine diğer teşvik politikalarına kıyasla firmalar tarafından daha fazla önem verildiğini ifade etmiştir. Aynı zamanda yazarlar nakit KDV iadelerinin şirketler için sermaye oluşturduğundan dolayı oldukça önemli olduğunu belirtmiştir. KDV’de ihracat istisnasının başlıca amaçları; ihracatı teşvik etmek, döviz girişi sağlamak, rekabet eşitliği sağlamak ve çifte vergilemeyi önlemektir (Demir, 2010: 15-16). Böylece devlet sanayiciye ve ihracatçıya destek sağlamaktadır. Yatırım ve ihraç mallarına ödenen vergilerin geri alınabilmesi gerek ihracatçıya gerekse sanayiciye yeni fon kaynakları sunmaktadır (Özmen ve Tunçez, 2019: 714-715).

KDV’de ihracat istisnası dolaylı vergilerde temel alınan “varış ülkesinde vergileme” ilkesinin bir sonucudur (Öncel vd., 2018: 417). KDV sistemi yerli ve yabancı işletmeler arasında haksız rekabet oluşmasını engellemesine karşın, uluslararası ticareti azaltabilmekte ve tüketici tercihlerini değiştirebilmektedir (Hodzic ve Celebi, 2017: 80). KDV sistemi, yerli veya yabancı işletmelere sağlanan haksız rekabet avantajını önleyecek şekilde, adil ve tarafsız bir şekilde uygulanmak üzere tasarlanmıştır. Bu, ihracatın KDV'den muaf olduğu ve ithalatın yurt içi tedariklerle aynı esas ve oranda vergilendirildiği varış noktası ilkesinin uygulanmasıyla sağlanır (OECD, 2017: 22).

İhracat istisnası kapsamındaki mal ve hizmetlerde varış ülkesinde vergilendirme ilkesi geçerli olduğundan dolayı, bu mal veya hizmetler ihracat safhasında KDV'den arındırılmaktadır (Fazla, 2021: 3). Bu ilke gereği dış ticaret işlemlerinde ithalatlara vergilendirilmekte ihracatlar ise vergi dışı tutulmaktadır (Oflas, 2016: 19). Böylece mallar, hizmetler veya maddi olmayan varlıkların yurtiçinden veya yurtdışından nereden elde edildiğinde hiç bir fark yoktur; daima yerel KDV oranı uygulanmaktadır (Charlet ve Buydens, 2012: 179).

KDV iadesinde kapsamla ilgili herhangi bir konu sınırlaması olmaksızın, ihracat işlemleriyle ilgili yüklenilen her türlü mal ve hizmete yönelik KDV iade konusu yapılabilmektedir (Şahin, 2017: 94). 3065 sayılı KDV Kanununun 1. maddesinde bir işlemin KDV kapsamına alınabilmesi için üç temel sınıf içinde yer alması gerektiği ifade edilmiştir. Kanunun ilgili maddesine göre bir işlemin KDV’ye dahil olabilmesi için, “Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler”, “Her türlü mal ve hizmet ithalatı”, “Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler” olmak üzere bu üç kategori içerisinde yer alması gerekmektedir. Aynı maddenin 3. fıkrasında diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetlerin neler olduğu maddeler halinde sayılmıştır. KDV’de vergi konusu olay malların teslimi ve hizmetlerin ifası olduğundan bu husus teoride kısaca arz olarak anılmaktadır. KDV her aşamadaki katma değeri vergilendirdiğinden arz her aşamada söz konusu olmaktadır (Eğilmez, 1983: 37).

Mal ve hizmet ihracatı istisnası 3065 sayılı KDV Kanununun 11. ve 12. maddelerinde düzenlenmiştir. 11. maddenin 1. fıkrasının a bendinde bir teslim ve hizmetin ihracat istisnası kapsamında yer alabilmesi için ihracat teslimlerinin ve bu teslimlere yönelik

hizmetlerin yurt dışındaki müşteriler için yapılması, serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler olması, karşılıklı olmak kaydıyla roaming anlaşmaları kapsamında yurtdışındaki müşterilere Türkiye’de verilen roaming hizmetlerinden herhangi biri olması gerektiği ifade edilmiştir.

Yurtdışındaki müşteri tabiri KDV kanununun 12. maddesinin 2. fıkrasında “İkametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade eder.” şeklinde açıklanmıştır. Aynı maddenin devamında bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılmış sayılabildiğini, hizmetlerin yurtdışındaki müşteri için yapılması ve hizmetten yurtdışında faydalanılması şartlarına bağlı olduğu ifade edilmiştir. Geçici ihracat ve hariçte işleme rejimi ihraç kaydıyla satış kapsamında değerlendirilmemektedir (Özcan, 2019: 10).

Bir emtia KDV'ye tabi olsa bile nihai satışların bir kısmında verginin alınamayabileceği ya da tahsil edilemeyebileceği gerçeğini bilmek önemlidir (Jenkins vd., 2006: 8). Ancak bununla birlikte, son yıllarda KDV'de geri ödeme hususu birçok ülkede giderek sorunlu hale gelmiştir. Bu sorun genellikle hızlı geri ödemelerin sağlanması ile hükümetlerin gelirlerini sahtekarlığa karşı koruma arzusu ve geri ödemeleri erteleterek gelirlerini güçlendirme yönündeki eğilimi arsasındaki uyuşmazlıktan doğmaktadır (Ebrill vd., 2002: 47). Vergi otoriteleri yasal iade taleplerini reddettiği zaman, KDV'nin doğası kısmen nihai tüketim vergisinden üretim vergisine doğru etkili bir şekilde değiştirilmektedir. KDV iade uygulamasına yönelik sorunlar yaşansa da birçok ülkede KDV iade seviyeleri brüt KDV tahsilatının %40'ını aşmaktadır. İade seviyeleri %20'nin altında olan ülkeler çoğunlukla Afrika, Asya ve Latin Amerika ülkeleridir (Harrison ve Krelove, 2005: 5).

Tablo 2: 2000-2020 Yılları Arasında Yapılan İadelerin GSYH (2009 Bazlı) İçindeki Payı

Yıllar	GSYH (1)	İhracat İstisnası Nedeniyle Dahilde Alınan KDV'den Yapılan Vergi İadesi (2)	GSYH İçindeki Payı (2/1)	Diğer İadeler Miktarı (3)	GSYH İçindeki Payı (3/1)	Toplam (4)	GSYH İçindeki Payı (4/1)
2000	171.494.210	770.983	0,4	638.527	0,3	1.632.049	1,0
2001	247.266.207	1.692.166	0,7	928.335	0,4	2.918.206	1,2
2002	362.109.648	3.475.781	1	1.629.861	0,5	5.665.750	1,6
2003	472.171.775	5.060.762	1,1	2.571.505	0,5	8.335.922	1,6
2004	582.852.799	4.939.814	0,8	6.209.256	1,1	11.858.580	2,0
2005	680.275.847	6.704.384	1	5.777.408	0,8	13.775.238	2,0
2006	795.757.109	7.371.200	0,9	4.793.954	0,6	14.031.173	1,8
2007	887.714.414	9.556.386	1,1	6.321.551	0,7	18.546.615	2,1
2008	1.002.756.496	10.159.858	1	7.129.095	0,7	22.469.425	2,2
2009	1.006.372.482	9.643.418	1	8.326.698	0,8	24.319.881	2,4
2010	1.167.664.479	9.507.718	0,8	8.982.355	0,8	25.905.911	2,2
2011	1.404.927.615	12.914.568	0,9	9.703.187	0,7	31.409.820	2,2
2012	1.581.479.251	15.708.096	1	12.843.208	0,8	39.425.197	2,5
2013	1.823.427.315	16.806.821	0,9	12.693.449	0,7	42.311.551	2,3
2014	2.054.897.828	19.940.702	1	15.938.531	0,8	504.90.763	2,5
2015	2.350.941.343	22.486.743	1	18.623.632	0,8	583.66.816	2,5
2016	2.626.559.710	25.250.399	1	22.959.013	0,9	720.73.462	2,7
2017	3.133.704.267	32.778.319	1	29.664.141	0,9	903.62.256	2,9
2018	3.758.773.727	48.259.404	1,3	37.614.150	1	118.326.768	3,1
2019	4.317.786.909	60.545.421	1,4	48.245.039	1,1	148.886.002	3,4
2020	5.046.883.307	62.132.086	1,2	50.749.799	1	153.028.444	3

Kaynak: Tablo Gelir İdaresi Başkanlığı Veri Tabanından Alınarak Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

Tablo 2’de 2000-2020 yılları arasında GSYH, ihracat istisnası nedeniyle yapılan KDV iadeleri, diğer ekonomik faaliyetlerden kaynaklanan iadeler ve bu iadelerin GSYH içindeki payı ve son olarak toplam iadeler ve bu iadelerin GSYH içindeki payı gösterilmektedir. Tabloya bakıldığında toplam KDV iadelerinin büyük oranda ihracat istisnası nedeniyle yapılan KDV iadelerinden kaynaklandığı görülmektedir. Bu durum vergi sisteminde ihracat işlemlerinden kaynaklanan KDV iadelerinin ne kadar önemli bir konumda olduğunu açıkça göstermektedir.

Tablo 2’den söz konusu oranlar arasındaki farkın ilerleyen yıllarda arttığı açıkça görülmektedir. Diğer bir deyişle 2000-2020 yılları arasındaki iadelerin seyri değerlendirildiğinde, toplam KDV iadelerinin GSYH’ya oranındaki payın büyük kısmının ihracat istisnası kapsamında yapılan KDV iadelerinden kaynaklandığı söylenebilmektedir.

1.4.1. Mal İhracatı İstisnası

KDV Genel Uygulama Tebliği (KDVGUT)’nde bir işlemin Dış Ticaret Mevzuatına göre ihracat olarak kabul edilmesine rağmen, 3065 sayılı KDV Kanununun 12. maddesinde belirtilen şartları sağlamıyorsa ihracat istisnası kapsamına değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir. KDV Kanununun 12. maddesinin 1. fıkrasının a ve b bendinde bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için gereken şartlar aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir:

"a) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya veya 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 95 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına ya da yetkili gümrük antrepo işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antrepo işleticisine tevdi edilmelidir. (1)

b) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasil olmalı ya da gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına veya yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez.”

Kanun bir işlemin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilebilmesi için malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkmasını şart koşturmuştur (KDV, Md. 12/1). KDV'de malın ihraç değeri hesaplanırken ilgili malın ambalaj bedelleri malın değerine dahil edilmektedir (Ofias, 2016: 22). KDV yükümlülerinin yurtdışındaki ekonomik faaliyetlerini sürdürebilmeleri için açtıkları şube ve büro benzeri kuruluşlarda kullanmak veya satmak amacıyla yurtdışına çıkardıkları mallar kesin ihracat olması şartıyla ihracat teslimi olarak değerlendirilmektedir (İnce, 2019a: 76).

İhracat, Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından 06.06.2006 tarihli ve 26910 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ihracat yönetmeliğinin 4/h fıkrasında "Konsinye ihracat: Kesin satışı daha sonra yapılmak üzere yurt dışındaki alıcılara, komisyonculara, ihracatçının yurt dışındaki şube veya temsilciliklerine mal gönderilmesi" şeklinde ifade edilmektedir. Konsinye ihracatta yurtdışındaki komisyoncunun veya şubenin malları alıcıya satması koşuluyla KDV iadesi istenebilmektedir (İnce, 2019a: 81). İhracat yönetmeliğinde konsinye olarak gönderilen malın ihraç tarihinden itibaren bir yıl içinde kesin satışının yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Aksi durumda haklı ve sorunlu nedenlerle sürenin uzaması istemi halinde, sürenin izni veren İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği tarafından iki yıl daha uzatılabileceği ifade edilmiştir.

Mal ihracına yönelik istisna, ihracatın gerçekleştiği tarih olan gümrük beyannamesinin kapanma tarihini içine alan vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesiyle beyan edilmektedir. İhracat işlemleri iç gümrüklerde yapılan ihracat teslimlerinde, gümrük beyannamesinin sınır gümrükleri tarafından kapatıldığı tarih ihracatın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilmektedir (KDVGUT).

1.4.2. Hizmet İhracatı İstisnası

1 Mayıs 2014 yılına kadar yürürlükte kalan 26 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde hizmet ihracatında KDV istisnasının uygulanabilmesi için aşağıda ifade edilen dört temel koşulun birlikte gerçekleşmesi aranmaktaydı:

- Hizmetin Türkiye'de yurtdışındaki bir müşteri için yapılmış olması,
- Fatura veya benzeri nitelikteki belgenin yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmiş olması,
- Hizmet Bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi,

➤ Hizmetten yurtdışında yararlanılması.

Yukarıda ifade edilen şartlar uygulamada birçok karışıklığa neden olabilmekteydi. 5 Aralık 2009 tarihinde yayımlanan 113 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinde yurtdışında yapılan hizmetlerin gerçekleştirildiği dönemde, hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye’ye getirilmesi beklenilmeden hizmet ihracatı kapsamında beyan edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte, tebliğde ifade edilen şekilde beyan edilen işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan vergilerin iadesinin hizmet bedeli Türkiye’ye gelmeden yapılamayacağı ifade edilmiştir.

Hizmet ihracatının KDV istisnası kapsamında değerlendirilebilmesi için ifade edilen şartlar, günümüzde de uygulamada olan 26 Nisan 2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak 1 Mayıs 2014 tarihinden itibaren yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliği ile değiştirilmiştir. Söz konusu tebliğde, hizmet ihracatı istisnası için “Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması” ve “Hizmetten yurtdışında faydalanılması” olmak üzere iki şartın birlikte sağlanması gerektiği belirtilmiştir. İnce (2019), yapılan bu tanımda hangi hizmetlerin istisna kapsamına gireceğinin açıkça ifade edilmediğini ve bu nedenle tanımın genel bir tanım olduğunu ifade etmiştir. Bundan dolayı vergide belirlilik ilkesini zedeleyebileceğini, bu olumsuzluğun özeldelerle kısmen giderildiğini ancak bu durumun vergide yasallık ilkesini ihlal edebileceğini vurgulamıştır.

24.03.2018 tarihli ve 30370 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan İhracat 2018/3 numaralı Tebliğ ile Hizmet İhracatçıları Birliği (HİB) kurulmuştur. Birlik, bünyesindeki komitelerle koordinasyon sağlayarak düzenleyecekleri çeşitli eğitim ve çalıştaylarla hizmet ihracatına dair sektörel stratejiler geliştirmeyi hedeflemektedir. Birlik böylece üye firmaların uluslararası pazarda aktif olmasını sağlamayı ve yeni pazarlara girmesini kolaylaştırmayı, hizmet ihracatı pazarını geliştirmeyi amaçlamaktadır. HİB Yönetim Kurulu Bünyesinde aşağıda ifade edilen sektör temsilcileri yer almaktadır:

1. Yolcu Taşımacılığı Hizmetleri
2. Yük Taşımacılığı ve Lojistik Hizmetleri
3. Yazılım ve Bilişim Hizmetleri
4. Liman İşletmeciliği ve Yer Hizmetleri

5. Sağlık Hizmetleri
6. Mühendislik ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri
7. Eğlence ve Kültür Hizmetleri
8. Eğitim Hizmetleri
9. Turizm ve Seyahat ile İlgili Hizmetleri
10. Diğer İş Hizmetleri

Ekonominin küreselleşmesinden dolayı hizmetlere KDV uygulaması daha sorunlu hale gelmiştir. Yeni iletişim teknolojileri, hizmetlerde sınır ötesi ticaretteki muazzam büyüme, karmaşık yapılar vasıtasıyla büyük sayıda yetki bölgesine hizmet sağlayan çok uluslu şirketlerin oluşumu, yeni ve karmaşık tedarik süreçlerinin çeşitliliği gibi belli sayıda faktör bu zorluğu daha da arttırmıştır (Charlet ve Buydens, 2012: 180). Bu sorunun çözümü noktasında AB KDV'sinde, her bir hizmet türü için değişebilmekle birlikte, kural olarak hizmet gerçekleştirildiği yerde vergilendirilmektedir. Ancak bununla birlikte, artan teknolojik gelişmeler başta olmak üzere yeni gelişmelerden dolayı hizmetlerin varış yerinin tespiti oldukça zorlaşmıştır (Hellerstein ve Gillis, 2010: 467).

1.4.3. Türkiye’de İkamet Etmeyenlere KDV Hesaplanarak Yapılan Satışlarda İstisna

Sovyetler Birliği'nin dağılmasıyla kurulan yeni Cumhuriyetler ile Türkiye arasında önemli ekonomik etkileşimler meydana gelmiş ve bu ülkelere Türkiye’den önemli ölçüde ihracat yapılmaya başlanmıştır. Aynı zamanda söz konusu ülkelere Türkiye’ye gelen artan sayıda yabancı uyruklu alıcılar, satın aldıkları malları çeşitli ulaşım araçlarıyla ülkelerine götürüp satmaya başlamıştır. “Bavul ticareti” olarak adlandırılan bu durumun resmi ihracat rakamları arasında yer almaması nedeniyle yüklenen vergiler iade alınamamakta ve sonuç olarak ihracat teşvik edilememektedir (Oktar, 2020: 42). Bütün bu olumsuzlukların giderilmesi amacıyla 61 Seri No.lu KDV Genel Tebliği yayımlanmıştır. Bu tebliğde bavul ticaretine yönelik gerekli düzenlemeler yapılmıştır.

61 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde, Türkiye'de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlar diğer bir deyişle bavul ticaretine ilişkin hususlar ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Aynı zamanda 3065 sayılı KDV Kanununun 11. maddesinin a bendinde Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışların KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Aynı maddenin devamında "Türkiye'de ikamet etmeyene yönelik düzenlemelerin yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında Katma Değer Vergisi tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen Katma Değer Vergisi iade olunur." hükmü yer almaktadır (KDV, Md. 11/b).

26/4/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinde konunun ayrıntıları düzenlenmiştir. Tebliğde "Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura İle Yapılacak Satışlara Ait KDV İhracat İstisnası İzin Belgesi (İstisna İzin Belgesi)" alan mükelleflerin satışlarından KDV hesaplanmayacağı ifade edilmiştir. İstisna izin belgesi alabilmek için mükelleflerin gerçek usulde vergilendirilmesi ve haklarında sahte belge düzenleme veya bilerek kullanmayla ilgili olumsuz rapor bulunmaması şartı aranmaktadır.

1.4.4. Roving Hizmetleri İstisnası

Roaming hizmeti temel anlamıyla Türkiye'de yerleşik telefon operatörlerinin, yurtdışındaki operatörlerin abonelerine verdiği hizmet şeklinde tanımlanabilmektedir (Ofilas, 2016: 34). Yabancı ülkelerde Türkiye'deki cep telefonu işleticilerine verilen hizmetler vergilendirilmezken, Türkiye'de yabancı cep telefonu işleticilerine verilen hizmetlerin vergilendirilmesi sorunlara yol açmaktaydı (Oktar, 2020: 124). Bu sorunların giderilmesi amacıyla 24 Nisan 2003 tarihli Resmi Gazete yayımlanan 4842 sayılı Kanunun 21. maddesi ile KDV Kanununun 11/1-a bendine eklenen hükümlerle karşılıklı olmak kaydıyla roaming anlaşması çerçevesinde bütün haberleşme ve iletişim hizmetleri KDV istisnası kapsamına alınmıştır. KDV Kanununun 11. maddesinin 1. fıkrasının a bendinde "Karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri" KDV'den istisna edildiği hüküm altına alınmıştır.

1.4.5. Serbest Bölgedeki Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmetler

Serbest bölgeler, bir ülkenin siyasi sınırları içerisinde olmakla birlikte dış ticaret, vergi ve gümrük mevzuatı açısından gümrük hattı dışında değerlendirilen bölgelerdir (Çoban ve Öztürk, 2020: 40). Serbest bölge uygulamasındaki amaçlar genel anlamda:

- İhracata yönelik yatırım ve üretim teşviki sağlamak,
- Ülkeye doğrudan yabancı yatırım ve teknoloji girişini hızlandırmak,
- Uluslararası ticareti geliştirmek olarak sıralanabilmektedir (Serbest Bölgeler Kanunu, Md. 1).

5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile KDV Kanununun 11/1-a ve 12/3. maddelerine eklenen hükümlerle serbest bölgelerdeki yapılan fason hizmetlerin KDV'den istisna tutulması uygun görülmüştür. KDV kanununun 12. maddesinin 3. fıkrasında fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılabilmesi için fason hizmetin serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılması ve fason hizmetten serbest bölgelerde yararlanılması şartlarının birlikte gerçekleşmesi hüküm altına alınmıştır.

KDVGUT'ta fason hizmet "bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığında belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesini ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır. Devamındaysa serbest bölgeden gönderilen ana madde ve malzemelerin yurtiçindeki işletmelerde herhangi bir işleme tabi tutulduktan sonra tekrar serbest bölgeye gönderilmesi yoluyla verilen fason hizmetlerin de istisna kapsamında değerlendirileceği ifade edilmiştir.

1.5. İhraç Kaydıyla Teslimin Beyanı

İhracatın gerçekleşmesi için ihraç konusu malın ilgili gümrük bölgesini terk etmesi gerekmektedir. Malın yurtdışı edilmiş sayılabilmesi için esas alınacak tarih intaç tarihidir (Çoban ve Öztürk, 2020: 39). İntaç tarihinin tanımına yönelik mevzuatta herhangi bir husus yer almamaktadır. İntaç tarihi, ihraç konusu malın gümrük işlemlerinin gümrük mevzuatına göre dosya üzerinde tamamlandığı tarihtir. Bu tarihte mallar henüz yurtdışı edilmemiştir (Yıldız, 2011: 41). Diğer bir deyişle, intaç tarihinde ihraç konusu mallar henüz gümrük hattını geçmemiştir (Çelik, 2006: 122-123). Burada

dikkat edilmesi gereken nokta, intaç tarihinde ihracat işleminin fiili olarak değil dosya üzerinde gerçekleştiğidir. Bu tarihte malların henüz yurtdışına çıkışı sağlanmadığından intaç tarihinin ihracat tarihi olarak alınmaması gerekmektedir (Çetik 2016: 3).

Malın intaç tarihi ihraç kayıtlı işlemlerde KDV iadesinin isteneceği dönemi belirlediğinden oldukça önemlidir (Çoban ve Öztürk, 2020: 39). Fiili ihraç tarihi ile intaç tarihinin aynı olduğu durumlar istisna olmak üzere intaç tarihi esas alınarak yapılan KDV iade talepleri bazı durumlarda vergi ziyana sebep olabilmektedir (Çelik, 2006: 122-123). İntaç tarihinin malın yurtdışına fiilen intaç edildiği tarih olarak algılanması uygulamada bazı sorunlara yol açabilmektedir. Bu sorunlardan birisi beyanla ilgilidir. Malın intaç tarihinde beyan edilmesi ve bu döneme ait iade talebinde bulunulması erken iade talebi nedeniyle vergi ziyana neden olabilmektedir (Demir, 2010: 21). İntaç tarihi esas alınarak iade talebinde bulunulduğu takdirde, teslim şartının sağlanmaması nedeniyle haksız KDV iadesine yol açacağından iade talebi reddedilir (Taşkın, 2019: 58). Bu nedenle KDV iade uygulamasında malın intaç tarihi olarak gösterilecek tarih, malın yurtdışı edilerek beyannamesinin kapandığı tarihtir (Çoban ve Öztürk, 2020: 39).

KDV kanununda ön ihracat istisnası uygulamasına yer verilmemiştir. İhracatçı, ihraç ettiği malların KDV'sini ödemekte, ihracat gerçekleştikten sonra ödediği KDV'yi iade almaktadır. Bu şekilde ihracatın KDV'den arındırılması amaçlansada ihracatın gerçekleştiği tarihe kadar ihracatçı üzerinde KDV yükü kalmaktadır. 3065 sayılı KDV Kanununun 11/1-c ve geçici 17. maddesinde kanun koyucu bu hususa ilişkin düzenlemeler getirmiştir. İmalatçılar tarafından ihraç edilmek şartıyla ihracatçılara teslim edilen mallar üzerinden KDV ödenmemekte, söz konusu vergi tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilmektedir. İhracatın gerçekleşmesi üzerine tecil edilen vergi terkin edilmekte ve böylece ihracatçı herhangi bir vergi ödememiş olmaktadır (KDV, 11/1-c). İlgili kanundaki bir diğer düzenlemede ise dahilde işleme rejimi kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak hammadde ve yardımcı maddelerin yurt içi alımlarında hesaplanan verginin tecil edilebileceği, söz konusu maddelerden üretilen malların ihraç edilmesiyle tecil edilen verginin terkin edilebileceği hüküm altına alınmıştır (KDV, Geçici Md. 17).

1.6. İhraç Kayıtlı Teslimlerde Tecil - Terkin Uygulaması

3065 sayılı KDV Kanununun 11/1-c ve 17. maddelerinde ihraç kayıtlı teslimlerde ihracatçıların KDV kapsamı dışında tutulduğunu ifade etmiştik. KDV kanununun 11/1-c maddesinin devamında tecil edilen verginin terkinini kanun koyucu aşağıdaki şekilde açıklamıştır:

“Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur. İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir” (KDV, Md. 11/1-c).

Yukarıdaki kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere tecil edilen vergi konusu işlemin üç ay içerisinde ihracatının gerçekleştirilememesi halinde, vergi gecikme zammıyla birlikte tahsil edilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus mücbir sebep hallinin varlığıdır. Mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilemeyen mallara ilişkin tecil edilen vergi tecil faiziyle birlikte tahsil edilmektedir. İlgili maddenin devamında mücbir sebep veya beklenmedik bir durum nedeniyle ihracatın kanunda öngörülen sürede gerçekleştirilememesi halinde ek süre verilebileceği uygun görülmüştür. Buna göre en geç üç aylık sürenin dolmasından itibaren on beş gün içinde başvuran mükelleflere, bakanlığın görüşü dahilinde ilgili vergi daireleri tarafından üç aya kadar ek süre verilebileceği ifade edilmiştir.

Tecil-terkin uygulamasına ilişkin ayrıntılar KDVGUT'ta düzenlenmiştir. Tebliğde ihraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulamasının isteğe bağlı bir uygulama olduğu ve bu kapsamdaki malların imalatçıları tarafından ihracatçılara KDV tahsil edilerek tesliminin mümkün olduğu ifade edilmiştir. KDVGUT'ta ihraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulamasından yararlanabilecek imalatçıların aşağıdaki şartları yerine getirmesi gerektiği ifade edilmiştir:

- “Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini haiz olması veya Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığından alınmış çiftçi kayıt belgesi, gıda işletmesi kayıt

belgesi ve işletme onay belgelerinden (üretici belgesi) herhangi birine sahip olması, (Bu belgeler sonraki bölümlerde “imalatçı belgesi” olarak anılacaktır.)

- İlgili meslek odasına kayıtlı bulunması,
- Üretimin yapıldığı dönemde yürürlükte bulunan Sanayi Sicil Tebliğlerinde öngörülen sayıda işçi çalıştırması ve gerekli araç parkına sahip olması veya kapasite raporundaki üretim altyapısına sahip olması.”

Tebliğde imalatçıların piyasadan hazır olarak alıp sattıkları mallara ilişkin tecil-terkin uygulamasının söz konusu olmadığı ifade edilmiştir. Kanunda tecil veya terkin edilen vergilerle ilgili ihracatçılara aynı kanunun 32. madde hükmünün uygulanmayacağı ifade edilmiştir (KDV, Md. 11/1-c). Üreticilerin sadece kendi ürettikleri mallarla ilgili tecil ve terkin uygulaması söz konusudur (İmamoğlu, 2019: 41). KDV'de tecil-terkin uygulamasından faydalanılabilmesi için söz konusu malların işletmede üretilmesi gerekmektedir. Diğer bir deyişle, hazır alınan mallar için tecil-terkin uygulanması söz konusu değildir (Çetik, 2016: 47).

İhraç kaydıyla mal teslimlerinde tecil edilecek KDV, mükelleflerin bu işlemleri nedeniyle hesaplanan vergi miktarından fazla olmamalıdır. İhraç kaydıyla mal teslim bedeli üzerinden tecil edilemeyen vergi olması durumunda bu kısım mükellefe iade edilmektedir (KDVGUT). İhracatçılara mal tesliminde bulunan imalatçılara KDV iadesi yapılabilmesi için ihracat işlemlerinin tamamlanması gerekmektedir (KDV, Md. 11/1-c). Burada dikkat edilmesi gereken husus, bu kapsamda yapılacak KDV iadesinin ihracı yapılan malın imalatçı satış bedeli üzerinden hesaplanan vergiden, imalatçı aleyhine matrahta oluşan değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan miktardan fazla olamayacağıdır (KDV, Md. 11/1-c).

KDVGUT'ta imalatçılar tarafından ihracatçılara ihraç kaydıyla yapılan mal teslimlerinde, tecil-terkin uygulamasından yararlanılabileceği ifade edilmiştir. KDVGUT tecil edilen verginin terkin edilebilmesini ihraç kaydıyla teslim edilen malın ihraç edildiğini gösteren gümrük beyannamesinin veya listesinin ihraç kaydıyla satış faturaları ile birlikte vergi dairesine ibraz edilmesine bağlamıştır. Gümrük beyannamesinde imalatçı firmayla ilgili bilgi bulunmaması durumundaysa imalatçıların, ihracatçı firmadan ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların ihraç edildiğini gösteren bir

yazı almaları ve bu yazıyı gümrük beyannamesi veya listesine eklemeleri gerekmektedir (KDVGUT).

1.7. İhracatın Belgede Öngörülen Süre ve Şartlara Uygun Olarak Yapılamaması

İhraç kaydıyla alınan malların ihracatçılar tarafından ihraç edilememesi ya da süresinden sonra ihraç edilmesi durumunda, ihraç kaydıyla yapılan teslim yurtiçi mal teslimine dönüşmektedir. İhracatın kanunda öngörülen şartlara uygun şekilde gerçekleştirilememesi halinde, tecil olunan vergi gecikme zammıyla birlikte tahsil olmaktadır. İhracatın 213 sayılı VUK'ta belirtilen mücbir sebepler nedeniyle gerçekleştirilememesi halindeyse tecil olunan vergi tecil faiziyle birlikte tahsil olmaktadır (KDV, Md. 11/1-c). Gecikme zammı 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)'nun 51. maddesine göre belirlenmekte, gecikme faizi ise aynı kanunun 48. maddesine göre belirlenmektedir.

İhraç kaydıyla teslim edilen malın ihracatının gerçekleşmemesi halinde, imalatçı ihraç kaydıyla teslim ettiği mallara ilişkin ödediği KDV'yi ihracatçıya rücu edebilmektedir. KDVGUT'ta söz konusu duruma ilişkin ihracatçıya indirim kolaylığı sağlanmıştır. İhracatçı, ihraç kaydıyla teslim edilen mallara ilişkin hesaplanan KDV'yi, ihracatın ilgili belgede gerçekleşmesi öngörülen sürenin sonundan itibaren indirebilmektedir. İhracatçı bu şekilde ödediği vergiyi en erken ihraç süresinin sona erdiği tarihi takip eden günün dahil olduğu dönemde ve son olarakta söz konusu dönemi kapsayan takvim yılı içerisinde indirebilmektedir. İhraç kaydıyla teslim alınan malların ihraç edilmesi durumunda ise indirim hesaplarına alınan tutarlar, ihracattan kaynaklı KDV iade taleplerinde iade hesabına alınabilmektedir.

1.8. İhraç Kaydıyla Teslim Edilerek İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi

3065 sayılı Kanunun 11/1-c maddesi kapsamında ihraç kaydıyla teslim edilen ve ihracatı gerçekleştirilen malların Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170'inci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelmesi halinde, ithalat istisnasından faydalanılabilmesi için ihracatçıya düzenlenen faturada hesaplandığı halde tahsil edilmeyen KDV'nin, ihracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenmesi gerekmektedir. İhraç edilen malların geri gelmesi 3065 sayılı KDV kanununun 16/1-b maddesinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

“Bu Kanunun 11 inci maddesinde düzenlenen ihracat istisnasından yararlanarak ihraç olunan ancak, Gümrük Kanununun 168,169 ve 170 inci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşya ile ilgili olarak ihracat istisnasından faydalanılan miktarın gümrük idarelerine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi şarttır.”

Konuyla ilgili ayrıntılı düzenleme KDVGUT'ta yapılmıştır. İhraç mallarının nakil taşıma sırasında zayi olmasıyla ilgili Maliye Bakanlığının 08/01/2007 yılında yayımlanmış olduğu B.07.1.GİB.0.01.55/5511-2510-1051 sayılı özelgede konuya örnek teşkil edecek bir açıklama yapılmıştır. Özelgede söz konusu işlemin KDV kanununun 12/1. maddesinde bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için gereken şartları taşıdığı ifade edilmiştir. Diğer bir deyişle, özelgede malların yurt dışındaki bir müşteriye teslim edilmek üzere gönderildiği ve gümrük çıkış belgesiyle Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıktığı belirtilmiştir. Bu nedenle alıcıya ulaşmadan nakli sırasında söz konusu malların zayi olmasının bu işlemin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesine engel teşkil etmediği ve bu işlemin ihracat istisnası kapsamına alındığı belirtilmiştir.

1.9. Teslim Matrahında Sonradan Meydana Gelen Değişiklikler

Teslim matrahında imalatçı lehine ve aleyhine sonradan meydana gelen değişikliğe yönelik ayrıntılı açıklamalar KDVGUT'ta yapılmıştır. Tebliğde imalatçı lehine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin ihracatçıların yurtdışına teslim ettiği mal karşılığında aldıkları vergi iadesi, kur farkı ve kaynak kullanımını destekleme primleri üzerinden KDV hesaplanmasının söz konusu olmadığı ifade edilmiştir. Aynı zamanda bu ve benzeri değerlerin ihraç kaydıyla teslim bedeline dahil olduğu ifade edilmiştir.

1.10. İhraç Kayıtlı Teslimlerde İade Süreci

3065 sayılı KDV kanununun 32. maddesinde, iade hakkı doğuran işlemlerin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar iade talebinde bulunulması gerektiği ifade edilmiştir. İade talep süresi dolduktan sonra geçmiş dönemler için düzeltme beyannamesi verilerek ve/veya standart iade talep dilekçesi ve ilgili belgeler ibraz edilerek iade talep edilmesi mümkün değildir. Ancak bununla birlikte, tebliğin ilgili bölümlerinde aranan belgeler süresinde ibraz edilmiş; ancak bu

belgelerin muhteviyatında eksiklikler var ise eksikliklerin bu süreden sonra tamamlanabilmesi mümkündür (KDVGUT).

1.10.1. İade İçin Gereken Belgeler

KDVGUT'ta ihraç kaydıyla teslimlerden kaynaklanan iade talebinde bulunabilmek için aşağıdaki belgelerin gerekli olduğu ifade edilmiştir:

- Standart iade talep dilekçesi,
- İlgili meslek odasına üyelik belgesinin noterce onaylı örneği,
- İmalatçı belgesi,
- İhraç kaydıyla teslim faturaları veya listesi,
- Gümrük beyannamesi çıktısı veya listesi (serbest bölge işlem formu veya özel fatura örneği),
- İhraç kaydıyla teslim edilen malın ihraç edildiğine dair ihracatçı firmadan alınan onaylı yazı,
- İhraç kayıtlı teslimin yapıldığı döneme ait indirilecek KDV listesi.

KDVGUT'ta belirtilen gerekli belgeleri vergi dairesine ibraz eden mükellefler, ihracat işlemleri nedeniyle iade alabilmektedir.

1.10.2. İhracatta Katma Değer Vergisi İade Yöntemleri

İadeye ilişkin ayrıntılı düzenlemeler KDVGUT'ta, "KDV İadesinde Ortak Hususlar" başlığı altında yer almaktadır. Tebliğde iade hakkı doğuran işlemler nedeniyle yüklenilen KDV'nin öncelikle indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir. İndirim yoluyla giderilemeyen miktarın kalması halinde, kalan tutarın iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemde iade edilecek KDV olarak dikkate alınabileceği ifade edilmiştir. Bir işlemin KDV iadesine konu olabilmesi için iade hakkı doğuran işlemin; doğrudan girdisini oluşturan mal ve hizmetler, gerçekleştiği döneme ilişkin telefon, kırtasiye, ulaşım, akaryakıt, elektrik, büro malzemeleri, reklam, kira gibi genel imal ve genel idare giderlerinden iade hakkı doğuran işleme isabet eden kısım ve iade hakkı doğuran işlemde kullanılan Amortisman Tabi İktisadi Kıymet (ATİK)'in alımı dolayısıyla yüklenilen KDV'den oluşması gerekmektedir (KDVGUT).

KDV iadesi hesaplanırken iadeye konu işlemle ilgili yapılan harcamalar öncelik sırasına göre değerlendirilmektedir. Öncelikle iade konusu işlemle doğrudan ilgisi olan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV dikkate alınmaktadır. Sonrasında işlemle ilgili dönemde yüklenilen genel imal ve idare giderleri nedeniyle yüklenilen KDV'den pay verilmektedir. Bu yolla hesaplanan miktar eğer azami iade edilebilir KDV tutarını aşmıyorsa söz konusu tutar ile azami iade edilebilir KDV tutarı arasındaki farka isabet eden tutar kadar ATİK'lere pay verilebilmektedir. Böylece yüklenilen KDV iade hesabında ATİK'ler dikkate alınabilmektedir. Özetle bir işlemle ilgili yüklenilen KDV'ye ilişkin iade talebinde bulunabilmek için katılan giderlerin iade hakkı doğuran işlemle ilgisinin olması gerekmektedir (KDVGUT).

İade taleplerinde vergi idareleri, çalışmanın önceki kısmında belirtilen iade talebinde gerekli olan belgelerin kontrolünü yaptıktan sonra, ilgili belgelerde eksiklik olması durumunda mükelleflere eksiklikleri yazı ile bildirmektedir. Mükelleflerden, ilgili yazının tebliğ tarihinden itibaren, vergi idaresi tarafından tanınan ek otuz günlük süre içinde mevcut eksiklikleri tamamlaması beklenmektedir. Bu süre zarfında eksiklikleri tamamlayan mükelleflerin, Yeminli Mali Müşavir (YMM) Raporu ve teminat istenmeyen iade talepleri gecikme zammı uygulanmaksızın yerine getirilmektedir. Söz konusu süreden sonra eksikliklerini tamamlayan mükelleflerin mahsup talepleri, borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanmak kaydıyla yerine getirilmektedir (KDVGUT). Burada açıklanan durum mahsup yoluyla iade taleplerinde geçerlidir. Nakdi iadelerde yaşanan gecikmelerde iade süresi uzamakta, mükelleflere ilgili eksiklikler tamamlanınca iade yapılmaktadır. Yaşanan gecikmeler nedeniyle herhangi bir gecikme zammı söz konusu olmamaktadır. Bu durumda mükellef nakdi iadenin geç yapılması suretiyle cezalandırılmış olmaktadır (Özcan, 2019: 27).

Mükellefler KDV iadelerini mahsup yoluyla ya da nakden alabilmektedir. Mahsup yoluyla iade ya da belli sınırı aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilmektedir. Belli sınırı aşan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, teminat mektubu, vergi inceleme raporu veya YMM raporunun ibraz edilmesi kaydıyla yerine getirilmektedir (KDVGUT). Bu iade yöntemleri ayrıntılarıyla çalışmanın ilerleyen bölümünde açıklanacaktır.

1.10.2.1. Mahsuben İade Alınması

İhracattan kaynaklanan KDV iade taleplerinde gerekli olan belgelerin ibraz edilmesi koşuluyla mahsuben iade talepleri miktar sınırlaması olmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilmektedir. Amme alacaklarına mahsup talebi, mükelleflerin gerekli bilgi ve belgeleri tamamlamasını takiben on gün içinde gerçekleşir (KDVGUT). Mahsup yoluyla iade alınması KDVGUT'ta, "KDV iade alacağı mükellefin kendisinin veya ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kolektif ve adi komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların)" aşağıdaki borçlarına karşılık mahsup edilebileceği ifade edilmiştir:

- "Vergi dairelerince takip edilen amme alacaklarına,
- İthalat sırasında uygulanan vergilere,
- Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) prim borçlarına."

Mahsuben iade talebi için ilgili talep dilekçesi ve iade için gerekli belgelerin eksiksiz bir şekilde verilmesi şartıyla yerine getirilir. "KDV İadesi Kontrol Raporu" sistemi tarafından düzenlenen raporda, hakkında olumsuzluk tespit edilen mükelleflere bu olumsuzluğa ilişkin yazılı bildirim yapılır. Bu olumsuzlukların giderilmesi için mükelleflere otuz günlük süre tanınır. Mükellefler ek otuz günlük süre zarfında mevcut olumsuzlukları giderirse gecikme zammı uygulanmaksızın iade talebi gerçekleştirilir. Ancak bununla birlikte, mükellefler bu olumsuzlukları otuz günlük ek süre geçtikten sonra giderirse söz konusu borca gecikme zammı uygulanarak iade talebi gerçekleştirilir (KDVGUT).

Mükellefler ihracattan doğan KDV iadelerinde mahsuptan artan kısmın olması halinde, bu tutarın tamamını nakden iade alabilmektedir (KDVGUT). Oflas (2016: 98), KDV iadelerinde mahsup uygulaması kapsamının genişletilmesi gerektiğini ifade etmiş, ihracatçıların KDV iade alacaklarının sadece kamu kurumlarına olan bazı borçlarında değil, ihracat finansmanında kullanılan kredilerin mahsubunda da kullanılabilmesini önermiştir. Kanımızca, yazarın bu önerisi ihracat açısından oldukça önemli görülmektedir. Bu şekilde hem kredi finansman maliyetleri azalabilecek hem de KDV iadeleri daha kısa sürede gerçekleşebilecektir.

1.10.2.2. Nakden İade Alınması

İhracat kaynaklı ve tutarı 10.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın gerçekleştirilmektedir. İade tutarının belirtilen sınırı aşması halinde, aşan kısım vergi inceleme raporu ve YMM tasdik raporuyla iade edilmektedir. Teminat gösterilmek suretiyle de iade yapılabilmektedir. Söz konusu teminat vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre çözülmektedir (KDVGUT).

1.10.2.3. Teminat Karşılığı Yolu İle İade Alınması

Mükelleflerin, 10.000 TL'yi aşan ve YMM raporu ve vergi inceleme raporuyla yerine getirilebilecek iade talepleri henüz YMM raporu ibraz edilmeden veya inceleme sonucu iade yapılabileceği tespit edilmişse inceleme yapılmadan teminat gösterildiği takdirde iade yapılabilmektedir¹. Mükellefler 10.000 TL'yi aşan kısmın tamamı için teminat göstermektedir (KDVGUT). Bu şekildeki iade taleplerinde teminat olarak gösterilebilecek iktisadi değerler AATUHK'nın 10 ve 12. maddelerinde hüküm altına alınmıştır. AATUHK'nın 10. maddesinde teminat olarak kabul edilebilecek iktisadi değerler aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir:

- “Para
- Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları,
- Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (Nominal bedele faiz dahil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır.),
- Hükümetçe belli edilecek Milli esham ve tahvilat "Bu esham ve tahvilat, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden % 15 noksaniyle değerlendirilir.",
- İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idaresince haciz varakasına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar.”

¹ KDVGUT'ta 5.000 TL olan sınır 21.04.2022 tarihli ve 31816 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile 10.000 TL olarak değiştirilmiştir.

Yukarıda ifade edilen teminatların daha sonra tamamen veya kısmen değerini kaybetmesi veya borç miktarının artması durumunda borçlu mükelleften başka bir teminat göstermesi istenmektedir. Teminat olarak gösterilen iktisadi değerler kısmen veya tamamen aynı değerde bir teminatla değiştirilebilmektedir (AATUHK, Md. 10). Teminatla iadelerde genel uygulama iadenin gerçekleşmesinden itibaren altı ay içerisinde YMM raporunun ilgili vergi idaresine teslim edilmesidir. YMM raporu ilgili vergi idaresine kanunda öngörülen sürede teslim edilmezse iade Vergi İnceleme Raporuna (VİR) göre yapılmaktadır (Odabaşı, 2018: 61).

Banka teminat mektuplarına dayanan iade taleplerinde, iadenin gerçekleştirilebilmesi için öncelikle teminat mektuplarının teyidi yapılmaktadır. Teminat mektuplarının iadesinde ilgili vergi idaresince teminat mektubu üzerine “KDV iadesi dolayısıyla alınan bu teminat mektubunun vergi dairemizde olan işlemi sona ermiştir” şerhi düşülmektedir. Böylece bankalar vergi dairesinden teyit almadan işlem yapabilmektedir (KDV GUT). KDV iadesi için kullanılan banka teminat mektupları başka herhangi bir işlem için kullanılamaz (Çelik, 2006: 191).

1.10.2.4. Yeminli Mali Müşavir Raporu İle İade Alınması

KDV iade sürecinde mükellef ve vergi idareleri olmak üzere iki önemli aktör bulunmaktadır. Söz konusu süreçte yer alan bir diğer aktör ise YMM’lerdir (Kurç, 2019: 9). KDV iade sürecinde YMM’ler önemli bir rol oynamaktadır. Akın (2010), mükellefler üzerine uyguladığı anket çalışması sonucu KDV iade sürecinde YMM’lerin rolünün artırılması gerektiği sonucuna ulaşmıştır. YMM’lerin KDV iade sürecinde önemli bir aktör olmasından dolayı, Akın’ın YMM’lerin rolünün artırılması gerektiği görüşüne katılmaktayız.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12. maddesinde YMM’lerin görevi: “Yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.” denilmek suretiyle ifade edilmiştir. Aynı maddenin devamında YMM’lerin düzenledikleri raporların ve yaptıkları tasdiklerin doğruluğundan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacağı vurgulanmıştır. Diğer bir deyişle, doğru

olmayan tasdikın yol açacağı vergi ziyandan ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte YMM'ler de sorumludur.

19.02.1996 tarihli 20 Sıra No'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği A/1 bölümünde aşağıdaki ifadeye yer verilmiştir:

“Hangi döneme ait olursa olsun bu Tebliğin yayımını takip eden ikinci ay başından başlamak üzere, 18 sıra numaralı Genel Tebliğ hükümlerine göre yeminli mali müşavirlerle gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi ve eklerinin tasdikine (tam tasdik) ilişkin sözleşme düzenlenmiş bulunan mükelleflerin katma değer vergisi iadelerini yeminli mali müşavir tasdik raporuna istinaden talep etmeleri halinde bu iadelere ait işlemler, tam tasdik sözleşmesi tanzim edilen yeminli mali müşavirler tarafından yerine getirilecektir.”

YMM KDV İadesi Tasdik Raporuna bağlı iadelerde, iadenin yapılabilmesi için istisna konusu işlemin gerçekleştiği dönemi takip eden en geç ikinci takvim yılının sonundan itibaren altı ay içinde ibraz edilmesi gerekmektedir. Söz konusu sürede YMM Raporu ibraz edilmediği takdirde iade talebi incelemeye tabi tutulur (KDVGUT). Mükelleflerin YMM raporuna dayalı nakden iade taleplerinin gerçekleştirilebilmesi için raporun ibraz edilmesi gerekmektedir. Yukarıdaki bölümde açıklandığı üzere mükelleflerin YMM raporu düzenleninceye kadar teminat göstermeleri halinde iade talebi inceleme yapılmaksızın gerçekleştirilmektedir.

Teminatlar ilgili raporun ibraz edilmesi kaydıyla geri verilmektedir. Bu şekilde iade alan mükellefler, iadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içerisinde ilgili iadeye ilişkin YMM raporunu ibraz etmediği takdirde teminat vergi inceleme raporuna göre çözülmektedir. Öngörülen sürede rapor ibraz edemeyen mükelleflerin gerekçeleri haklı görülürse vergi dairesi tarafından altı aylık ek süre tanınmaktadır. Mükelleflerin istemesi halinde iade kısmen mahsup kısmende nakdi olarak yapılmaktadır. Burada öncelik muaccel hale gelen borçlara mahsup edilmesidir (KDVGUT).

1.10.2.5. Vergi İncelemesi Yolu İle İade Alınması

KDVGUT'ta vergi incelemesi yoluyla iade alınmasını gerektiren durumlar aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

- “İadelerini vergi inceleme raporu sonucunda almak istemeleri,
- İadesini talep ettikleri KDV’nin Tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilen miktarı aştığı hallerde; (teminat göstermek veya YMM Raporu ibraz etmeleri gerekmesine rağmen) teminat göstermemeleri veya iadelerini YMM tasdik raporu ile alacaklarını beyan etmemeleri,
- Bu Tebliğin ilgili bölümlerine göre münhasıran vergi inceleme raporu ile iade öngörülmesi hallerinde iade talepleri vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.”

Yukarıdaki ilk iki madde kapsamında yer alan iade taleplerinde, incelemeden vazgeçilerek YMM tasdik raporuyla iade alınabilmektedir. Aynı durumda teminatla iade talebinde bulunulması halinde teminat, vergi inceleme veya YMM raporu sonucuna göre çözülmektedir. Teminat karşılığı yoluyla iadelerde, YMM raporuna bağlanan teminatlarda ilgili raporun öngörülen sürede ibraz edilmemesi sonucunda teminat vergi inceleme raporuna göre çözülmektedir (KDVGUT). Vergi incelemesi yoluyla iade alınmasına Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Dairesi Başkanlıkları veya Defterdarlıklar karar vermektedir.

1.10.2.6. Hızlandırılmış İade Sistemi Yolu İle İade

Hızlandırılmış İade Sistemi (HİS) ilk olarak 109 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğiyle yürürlüğe girmiştir. Sonrasında yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinde HİS uygulaması düzenlenmiştir. Mükelleflere HİS sertifikası Vergi Dairesi Başkanlıkları tarafından, Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmayan yerlerde ise Defterdarlıklar tarafından verilmektedir (KDVGUT).

KDVGUT’ta mükelleflerin HİS sertifikası talep edebilmesi için aşağıdaki şartları taşıması gerektiği ifade edilmiştir:

- “a) Başvuru tarihinden önceki son beş takvim yılı itibarıyla vergi mükellefiyetinin bulunması,
- b) Başvuru tarihinden önce vergi dairesine verilmiş son yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde yer alan bilânçoya göre en az;
 - Aktif toplamının 200.000.000 TL,
 - Maddi duran varlıkları toplamının 50.000.000 TL,

- Öz sermaye tutarının 100.000.000 TL,

- Net satışlarının 250.000.000 TL,

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

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

ç) Başvuru tarihinden önceki son beş takvim yılı içinde;

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

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

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

d) Başvuru tarihi itibarıyla;

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

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

Yukarıdaki şartları taşıyan mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesine başvurmalarını takiben 15 gün içinde HİS Sertifikası verilmektedir. HİS Sertifikası alan mükelleflerin iade talepleri iade tutarı dikkate alınmaksızın vergi inceleme raporu, teminat veya YMM raporu aranılmadan gerçekleştirilmektedir (KDVGUT). Söz konusu mükelleflerin nakden iade taleplerine ilişkin KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVIIRA) tarafından sorgulama yapılmaktadır. Mükelleflerin hakkında olumsuzluk tespit edilmemesi halinde, raporun tamamlanmasından sonraki 5 iş günü içinde nakden iade talepleri gerçekleştirilmektedir. Aksi durumda nakden iade talepleri, bu olumsuzlukların giderilmesi veya gerekli şartların sağlanması kaydıyla yerine getirilmektedir. Mahsuben iade talepleriye gerekli belgelerin tamamlanmasıyla yapılmaktadır (KDVGUT).

Gerekli belgeler ibraz edilmiş ancak şekil veya muhteviyat itibarıyla eksiklik veya yanlışlık tespit edilmişse bu durum belgelerin ibrazını takiben 15 gün içinde ilgili vergi idaresi tarafından mükellefe bildirilmektedir. Bu durumda mükellef tebliğde öngörülen sürede eksiklikleri tamamlamazsa eksik belgeye karşın iade alan mükellef incelemeye sevk edilmektedir. Söz konusu vergi incelemesi iadeye konu olan KDV'nin bulunduğu dönemi kapsamaktadır (KDVGUT).

Mükellef eksik belgeye karşın iade edilen KDV tutarınca nakdi teminat veya banka teminat mektubu vermediği takdirde HİS Sertifikası iptal edilmektedir. HİS Sertifikasının KDV iadelerinin daha hızlı bir şekilde gerçekleştirilmesini amaçladığı görülmektedir. Bununla birlikte HİS Sertifikası alabilmek için tebliğde ifade edilen koşullara bakıldığında, bu şartları sadece belirli büyüklükteki firmaların sağlayabildiği görülmektedir. Diğer bir deyişle, HİS Sertifikası KDV iadelerini hızlandırmayı amaçlamakla birlikte, oldukça dar bir tabanı kapsamaktadır (KDVGUT).

1.10.2.7. İndirimli Teminat Uygulaması Yolu İle İade Alınması

KDVGUT'ta İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi (İTUS) sertifikası alabilmek için öngörülen şartları taşıyan mükelleflere bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığı, başkanlık bulunmayan yerlerde Defterdarlık tarafından İTUS sertifikası verilmektedir (KDVGUT). Tebliğde öngörülen genel şartlar aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir:

“Başvuru tarihinden önceki son üç takvim yılı içinde;

- a) Vergi mükellefiyetinin bulunması,
- b) Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle, defter ve belgelerin ibrazından imtina edilmemiş olması,
- c) Gelir veya kurumlar vergisi, geçici vergi, gelir vergisi stopajı, ÖTV ve KDV (tevkifat hariç) uygulamalarından her birine ait beyanname verme ödevinin her bir vergi türü itibarıyla ikiden fazla aksatılmamış olması (süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler hariç),
- ç) Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle özel esaslara tabi tutulmamış veya tutulmuşsa genel esaslara dönülmüş olması,

d) Cari takvim yılı da dahil olmak üzere son iki takvim yılına ilişkin tam tasdik sözleşmesi bulunması.

Başvuru tarihi itibarıyla;

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

b) Ödenmesi gereken vergi borcunun bulunmaması (vergilerin tecil edilmiş olması bu şartın ihlali sayılmaz)” (KDVGUT).

Yukarıda ifade edilen genel şartlara ek olarak tebliğde özel şartlar adı altında ifade edilen şartları taşıyan mükellefler İTUS sertifikası alabilmektedir. Tebliğde bu kapsamdaki mükellefler; “İmalatçılar ve İmalatçı- İhracatçılar”, “Diğer İhracatçılar (Hizmet İhracı Yapanlar Hariç)” ve “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler Bakımından” olmak üzere üç başlık altında ifade edilmiştir. Genel ve özel şartları taşıyan mükelleflere, ilgili Vergi Dairesi Başkanlığına (olmayan yerlerde Defterdarlığa) bir dilekçe ile başvurması durumunda, başvuru tarihini izleyen on beş gün içinde “İTUS Sertifikası” verilmektedir (KDVGUT).

İadenin teminat karşılığında talep edilmesi durumunda iade tutarının 10.000 TL’yi aşan kısmının % 8’i için teminat verilmektedir. Bu kapsamdaki teminat tutarı, dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri için %4 olarak gerçekleşmektedir. İadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde YMM raporunun ibraz edilmesi halinde teminat bu rapora göre çözülmektedir. Söz konusu süre içinde YMM raporu ibraz edilmezse veya mükellef talep ederse teminat vergi inceleme raporuna göre çözülmektedir (KDVGUT).

1.10.2.8. Artırımlı Teminat Uygulaması Yolu İle İade Alınması

Artırımlı Teminat Uygulaması Sistemi (ATUS), 15 Şubat 2017 Tarihli ve 29980 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 11 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğin 21. maddesiyle eklenen hükümlerle uygulamaya girmiştir. İade taleplerinin gerçekleştirilmesinde özel esaslara tabi olanlar hariç 10.000 TL’yi aşan ve YMM KDV iadesi tasdik raporuyla talep edilen nakden KDV iadelerinde, tebliğde ifade edilen belgelerin tamamlanmasından sonra 5 iş günü içinde iade talebi yerine getirilmektedir. Bu kapsamdaki KDV iadeleri İTUS sertifikası

sahibi mükellefler için nakden iadesi talep edilen tutarın %60'ı, diğer mükellefler için %120'si oranında banka teminat mektubu verilmesi kaydıyla gerçekleştirilmektedir (KDVGUT). ATUS'da temel amaç düzenli olarak iade talebinde bulunan ve ödevlerini tam olarak yerine getiren mükelleflerin iade sürecini hızlandırarak likidite sıkıntısı yaşamamasını önlemektir (Kurç, 2019: 21).

ATUS kapsamındaki iade taleplerinde YMM raporu iadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde verilmelidir. Aksi durumda iade talebi incelemeye sevk edilmektedir. İlgili YMM raporunun ibrazından sonra beyanın doğruluğu KDVİRA tarafından kontrol edilmekte ve herhangi bir sorun bulunmaması halindeyse teminat mektubu raporun ibrazını izleyen en geç iki ay içinde mükellefe iade edilmektedir. KDVİRA tarafından YMM raporunda sorun bulunması durumunda mükellefe bu sorunların giderilmesi için tebliğde öngörüldüğü üzere süre tanınmaktadır. Mükelleflerin tebliğde ifade edilen sürelerde sorunları gidermediği takdirde haksız iade edilen tutar gecikme faizi ve vergi ziyaı cezasıyla birlikte mükelleften tahsil edilmektedir (KDVGUT).

1.10.2.9. Ön Kontrol Raporu İle İade Alınması

Ön Kontrol Raporuna Dayalı İade alınması 20 Şubat 2019 Tarihinde 30692 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 24 Seri No.lu Katma Değer Vergisinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğin 1. maddesiyle birlikte eklenmiştir. Tebliğin ilgili bölümünde ifade edilen şartları sağlayan mükelleflerle ilgili düzenleme tebliğde aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir:

“Ocak/2019 ve sonrasındaki işlemlerinden kaynaklanan, Tebliğin (IV/A-3) bölümünde belirlenen sınırı aşan ve işlem türü itibariyle YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile talep edilebilen nakden iade talepleri; standart iade talep dilekçesi, YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile Tebliğin ilgili bölümlerinde iade taleplerine ilişkin aranan belgelerin tamamının ibraz edilmesi kaydıyla KDVİRA sistemi tarafından sorgulanır. Sorgulama sonucunda üretilen “KDV İadesi Ön Kontrol Raporu”na göre iade talebinin olumsuzluk tespit edilmeyen kısmının %50'si KDV İadesi Ön Kontrol Raporunun oluşturulmasından itibaren on iş günü içinde mükellefe iade edilir.”

HİS ve İTUS sahibi mükellefler bu uygulamadan yararlanabilmektedir. Bu noktada dikkat edilmesi gereken husus, KDV İadesi Ön Kontrol Raporuna dayalı iade

uygulamasından sonra kalan iade tutarı için HİS, İTUS, ATUS ve teminat karşılığı uygulamalardan faydalanma hakkının olmamasıdır. Aynı zamanda mükelleflerin HİS, İTUS, ATUS ve teminat karşılığı iade talebinde bulunduktan sonra bahsi geçen taleplerden vazgeçerek aynı iade talebi için bu uygulamadan faydalanması mümkün değildir (KDVGUT).

BÖLÜM 2: TÜRKİYE’DE İHRACATTA UYGULANAN KATMA DEĞER VERGİSİ İADE SİSTEMİ

2.1. Katma Değer Vergisi İadesinin Esasları

İhracatta KDV iadesi uygulaması verginin yerli üretimden değil, iç tüketimden alındığının garanti edildiği anlamına gelmektedir (Stiglitz, 2009). İhracatta KDV iade uygulamasının gerek yerli firmalara uluslararası ticarete rekabet avantajı sağlaması açısından gerekse finans kaynağı olması açısından oldukça önemli avantajları bulunmaktadır. Bu yönüyle ihracatta KDV iade uygulaması ihracatı bir teşvik niteliğinde değerlendirilebilmektedir.

Çelik (2006: 41) ihracatta vergi iadesini, vergi indirimini ve vergi muafiyetini ihracat teşvik araçları arasında sıralamıştır. Benzer bir yaklaşım sergileyen Akın (2010: 66), ihracatta KDV iadesini bir teşvik aracı olarak ifade etmiştir. Ünal (2018: 52), ihracatta KDV uygulamasının ihracat teşvik aracı olarak savunuların bu tezlerini, ihracat yapanların yükledikleri KDV’yi iade almalarının bir sonraki ihracat için sermaye oluşturmasına dayandırdığını ifade etmiştir. Ünal, KDV iadesinin sanayi sektöründe sermaye birikimine yol açtığını ve KDV iade sisteminin bir ihracat teşviki olduğunu savunmuştur.

KDV iadesiyle ilgili ayrıntılı düzenlemeler tebliğ ve sirküler aracılığıyla yapılmıştır. Bu konuda KDV kanununda fazla bilgiye rastlanmamaktadır. KDV iadesinin esaslarıyla ilgili ayrıntılar KDV Genel Uygulama Tebliğinde düzenlenmiştir. KDV iadesinin tabii olduğu esasları “Genel Esaslar” ve “Özel Esaslar” olmak üzere iki başlık altında incelemek mümkündür.

2.1.1. Genel Esaslar

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile doğrudan veya dolaylı olarak herhangi bir bağlantısı olan mükellefler özel esaslara tabi olmakta, genel esaslara göre KDV iade talebinde bulunamamaktadır. Genel esaslar, KDV iade taleplerinin ilgili düzenlemelerde yer alan usul ve esaslara göre gerçekleştirilmesidir. Özel esaslara tabi olan mükellefler, gerekli şartları sağlamaları durumunda genel esaslara dönüş

yapabilmektedir. Diğer bir deyişle, mükellefler iade hakkı doğuran işlemler için belirlenen usul ve esaslara göre iade alabilmektedir (KDVGUT).

2.1.2. Özel Esaslar

KDVGUT'ta, mükelleflerin özel esaslar kapsamında değerlendirilmesindeki ve bu alana yönelik düzenlemeler yapılmasındaki amacın; iade edilecek KDV tutarının doğruluğunu sağlamak ve gerçek bir olaya dayanmayan hayali KDV iadelerinin yarattığı yolsuzluğun önüne geçmek olduğu ifade edilmiştir. Burak Ünal ve Güçlü Marşap (2018: 51-52), usulsüz işlemlerin daha tolere edilebilir işlemler olmasına karşın, hayali ihracatın devleti bilerek ve isteyerek zarara uğratmak maksadıyla yapılan bir işlem olduğunu ifade etmiştir.

KDV iade talepleri için tebliğin ilgili bölümlerinde gerekli görülen belgelerde sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması durumunda, bu işlemlerle doğrudan veya dolaylı olarak ilişkisi bulunan mükellefler özel esaslara tabi olmaktadır. Burada ifade edilen iadeye esas olan belgeler YMM raporu ve vergi inceleme raporunu kapsamamaktadır (KDVGUT).

Tebliğde özel esaslara tabi mükellefler aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir:

- “ 213 sayılı Kanunun (153/A) maddesi kapsamına giren mükellefler,
- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiiline iştirak eden mükellefler de dâhil olmak üzere sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma konusunda haklarında “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükellefler,
- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme konusunda haklarında “olumsuz rapor” bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler,
- Haklarında beyanname vermeme, defter ve belge ibraz etmeme ve adresinde bulunamama konusunda tespit bulunan mükellefler,
- Haklarında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanan mükellefler” (KDVGUT).

Yukarıda ifade edilen özel esaslara tabi mükellefler ile mal veya hizmet satın alanların iade taleplerinde özel esaslar uygulanmaktadır. Bu mükellefler kendileri hakkında olumsuzluk bulunmadığı halde sadece özel esaslara tabi mükelleflerle ekonomik iş yaptığı için riskli grup arasında yer almaktadır (KDVGUT). Akın (2010: 225)'ın da ifade ettiği gibi özel esaslara tabi mükellef kod listesine girmek kolayken bu listelerden çıkmak ise oldukça zordur.

Tebliğde aşağıdaki mükelleflerin özel esaslara tabi olmayacağı belirtilmiştir:

- “5018 sayılı Kanun eki cetvellerde yer alan kamu kurum ve kuruluşları, il özel idareleri, köyler, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları,
- Sermayelerinin (%51) veya daha fazlası yukarıda sayılanlara ait mükellefler” (KDVGUT).

Mükelleflerin özel esaslar kapsamına alınıp alınmayacağını belirleyen temel unsur olumlu-olumsuz raporlardır. Vergi inceleme elemanları tarafından mükelleflerin iade taleplerinin doğruluğu onaylanarak iadenin gerçekleşmesini öneren rapor olumlu; ilgili vergi inceleme elemanları tarafından mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ile doğrudan veya dolaylı ilişkisi bulunduğunu tespit eden rapor ise olumsuz rapor olarak açıklanabilmektedir (Odabaşı, 2018: 72).

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi nedeniyle hakkında olumsuz rapor bulunan mükelleflerin iade talepleri, olumsuz raporun vergi dairesine ulaştığı tarihten itibaren;

- “Sahte belge düzenleyenler için beş kat,
- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler için ise dört kat teminat karşılığında yerine getirilmektedir” (KDVGUT).

Teminat gösterilmediği takdirde iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre gerçekleştirilmektedir (KDVGUT).

Vergide esas olan kanunilik ilkesidir. 1982 Anayasasının 73. maddesinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı hükme bağlanmıştır. Özel esaslar uygulamasına yönelik vergi kanunlarında

herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Özel esaslar uygulamasının kanunilik ilkesine uygun olup olmadığı tartışmaya açık bir konudur. Özel esaslara ilişkin hususlar KDVGUT ile düzenlenmiştir. Konuyu kanuni idare ilkesi çerçevesinde ele alan Taylar, (2021: 780), vergi idarelerinin mükellefleri özel esaslara tabi tutacak bir yetkisinin olmadığını ifade etmiştir. Bu nedenle Taylar, KDVTGUT'ta düzenlenen özel esaslar uygulamasının kanunui idare ilkesi ve vergilerin kanununiliği ilkesine ters düştüğünü, dolayısıyla hukuka aykırı olduğunu savunmaktadır. Özel esaslar verginin asli unsurlarını etkileyen bir uygulama olduğundan dolayı ifade edilen görüşün haklılığı açıkça görülmektedir. Uygulamaya yönelik gerekli düzenlemelerin yasal zeminde yapılması gerekmektedir.

Özel esaslar uygulamasında dikkat çeken bir diğer husus ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı yargı yoluna başvuru hakkıdır. Vergi hukukunda temel kural vergi mükelleflerinin kendi beyanlarıyla bağlı olması ve bu beyanlara karşı dava açamamasıdır. Bunun istisnası ihtirazi kayıt yoluyla beyandır. Mükelleflerin özel esaslara tabi olma korkusuyla verdikleri ihtirazi kayıtla beyana karşı dava açabilmeleri, hak arama özgürlüğü adına atılan önemli bir adım kabul edilmektedir (Saklan, 2022: 37). Saklan (2022: 38), Anayasa Mahkemesi kararlarında vergi mükelleflerine özel esaslara girme korkusuyla vergi idaresi tarafından zorla verdirilen ihtirazi kayıtla düzeltme beyanlarına karşı dava açma hakkı tanınmasının; vergi mükelleflerinin hukuki uyumsuzlukları yargı önüne taşınmasına, konuyla ilgili savunma hakkı elde etmesine yol açtığını ve maddi olayın yeterince araştırılmadan vergi tekniği raporu düzenlenmesinin önüne geçtiğini ifade etmiştir.

2.2. Katma Değer Vergisi İadesine İlişkin Elektronik Uygulamalar

Günümüzde kamu hizmetlerini gerçekleştirmek için web tabanlı teknolojilerin adaptasyonu kamu yönetiminde global bir trend olmuştur. 1990'larda olduğu gibi kamu sektöründe Yeni Kamu Yönetimi reformları için küresel bir baskı vardır. Küreselleşme, dünya çapında kamu bürokrasisinin vatandaşlarla iletişim kurma yolunu değişim ve girişim baskısı altına sokan girişimlerin ve taleplerin inreteraktif bir sunumunu yaratmaktadır. E-hükümet sistemi, geçen yirmi yıl boyunca AB'de uygulanan Yeni Kamu Yönetimi reformlarından ilham alan idari reform politikalarını miras olarak almaktadır (Torres vd., 2006: 279).

E-devlet uygulamasının özünde devlet hizmetlerinin elektronik ortamda sunulması ve vatandaşı hizmet sunumunun odak noktası olarak tutma fikri yer almaktadır (Saha vd., 2012: 303). Gelişmekte olan bilgi tabanlı bir toplumda ve ekonomide AB'de E-Devlet için vizyon ortaya çıkması yönetimdeki bir değişime işaret etmektedir. Bilgi ekonomisi, yeni bilginin hızla yaratılmasının ve bilgi tabanlarına erişimin iyileştirilmesinin daha fazla verimliliğin, yenilikçiliğin ve rekabet gücünün giderek artan bir şekilde ana kaynağı oluşturduğu yapısal bir dönüşüme atıfta bulunmaktadır. Bu, daha katılımcı süreçler ve ağ bağlantılı bir hükümet anlamına gelen bilginin verimli bir şekilde yaratılması, yönetilmesi ve kullanılması yoluyla gerçekleştirilecektir (Centeno vd., 2005: 61).

Sürekli değişen ve gelişen ekonomik süreç karşısında vergi idareleri de etkilenmiş ve idare bünyesinde önemli değişiklikler yapılmaya başlanmıştır. Vergi idaresi çağın gereklerine uyum sağlamak amacıyla hizmet anlayışında yenilikler yapmaya devam etmektedir. Değişen bilgi teknolojisi vergiyle ilgili işlemlerde geleneksel yöntemlerin terk edilerek teknoloji kullanımının yaygınlaştırılmasını gerekli kılmıştır. Bu kapsamda vergi sistemlerine çeşitli elektronik uygulamalar entegre edilmiştir. Elektronik vergi uygulamalarına ilk olarak Amerika Birleşik Devletleri (ABD) başlamış, ardından diğer Batı ülkelerinde uygulamaya geçirilmiştir (Memiş vd., 2019: 479).

Türkiye'de elektronik vergi işlemleri yolunda atılan ilk adım 1998 yılında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından uygulamaya geçirilen Vergi Dairesi Otomasyon Projeleri (VEDOP) olmuştur (Memiş vd., 2019: 481). GİB, bu projeyi uygulamaya geçirmekle vergi teşkilatı içinde E-Devlet uygulamalarına dahil olmak ve E-Kurum olmak adına önemli bir adım atmıştır (Taytak ve Vural, 2019: 80). 1999 yılında İnternet Vergi Dairesi (İVD) uygulaması başlatılmıştır. Bu uygulamayla hem mükelleflerin hem de vergi idaresinin yükü hafifletilmiş, her ikisine de zaman ve kaynak tasarrufu sağlanmıştır (GİB, 2019: 20). Aynı zamanda internet vergi dairesi uygulaması kamunun saydamlığı ve elektronik devlet uygulamalarına geçişin ilk adımlarından birisidir (Beşel ve Çokgezer, 2015: 17).

İVD uygulamasının faydaları KDV iade sürecine de yansımıştır. KDV iade sürecinde internet vergi dairesi, sistemin şeffaflığını artırmış ve böylece YMM'ler ile vergi mükellefleri arasındaki bilgi paylaşımını daha sağlıklı hale getirmiştir (Usta, 2016: 75).

VEDOP projesiyle vergi dairesi işlemlerinin büyük çoğunluğu bilgisayar sistemine işlenmiş ve kamu ile özel sektör arasındaki fark en aza indirilmiştir (Beşel ve Çokgezer, 2015: 14). VEDOP ilk uygulanmaya başlandığı yıldan itibaren değişen mevzuat hükümleri ve kurumsal yeniliklere göre geliştirilmeye devam edilmektedir (Tokdemir, 2019: 75). VEDOP uygulamaları mükelleflerin vergi dairelerinde harcadıkları zamanı minimize ederek kendileriyle ilgili bilgilere erişimlerini kolaylaştırmıştır (Uğur ve Çütücü, 2009: 16).

Çimen (2017), muhasebe meslek mensupları üzerine yaptığı araştırma sonucunda meslek mensuplarının; e-maliye uygulamaları sayesinde iş performanslarının arttığını, bu uygulamaların mevcut iş yüklerini azalttığını ve uygulamalar sayesinde mesai saatiyle sınırlı olmadan çalışabildiklerini ifade etmiştir. Taytak ve Vural (2019), çalışmasında Çimen'i desteklemiş, GİB'in bu kapsamda kurum ve kuruluşlarla çeşitli prokoller imzalayarak resmi veri paylaşım ağını genişletmesi gerektiğini ifade etmiştir. Aynı zamanda yazarlar, elektronik vergi uygulamalarının ikincil mevzuatlar yoluyla değil kanun yoluyla düzenlenmesi gerektiğini, böylece uygulamaların zorunlu kullanımının sağlanabileceğini ifade etmiştir. Yereli ve Şahin (2020), vergi otomasyon sistemlerinin diğer kurumların otomasyon sistemleriyle uyumlaştırılması gerektiğini, böylece vergi idaresi ile diğer idareler arasında veri alış verişinin sağlanabileceğini ifade etmiştir.

Elektronik vergi sistemine geçiş çabaları KDV iade sisteminde yeni uygulamaları beraberinde getirmiştir. 15.05.2014 tarihinde KDV iade talep dilekçelerinin elektronik ortamda verilmesini sağlayan "KDV İade Takip Sistemi" uygulamaya başlanmıştır. Bu sistem 2018 yılında revize edilmiş ve sistemin adı "İade Takip Sistemi" olarak değiştirilmiştir. Söz konusu sistem sayesinde gerek vergi idareleri gerekse mükellefler iade taleplerinin her aşamasını ayrıntılı şekilde takip edebilmektedir. Aynı zamanda iade takip sistemiyle iade talebine yönelik eksiklikler elektronik ortamda YMM'lere e-tebligat uygulamasıyla bildirilmektedir (GİB, 2019: 68).

İade sisteminin elektronik ortama aktarılması sadece KDV iade taleplerinin elektronik ortamda verilmesiyle sınırlı kalmamış, haksız iadelerin önüne geçmek amacıyla elektronik ortamda denetim ve analiz sistemleri geliştirilmiştir. Haksız KDV iadelerini engellemek amacıyla geliştirilen "Riskli İade Takip ve Analiz Programı (RİTAP)" bir

risk analiz ve denetim uygulamasıdır. Risk odaklı çalışan RİTAP sistemi, KDV iadelerinin doğruluğunu kontrol etmekte ve riski sayısal olarak ölçebilmektedir. Bu program sayesinde yüksek riskli iade talepleri tespit edilebilmektedir. Gerekli görülen iade talepleri, incelemeye gönderilmesi amacıyla ilgili vergi dairesi başkanlığına (başkanlık olmayan yerlerde Defterdarlığa) sevk edilmektedir (GİB, 2019: 69).

KDV iade taleplerinin analiz edildiği ve incelendiği diğer bir elektronik uygulama ise "KDV İadesi Makro Analiz Raporu (MAR)" uygulamasıdır. Bu uygulamada KDV iade taleplerinin doğruluğu mükellefler nezdinde karşılaştırma yapılarak sorgulanmaktadır. Böylece MAR uygulamasıyla mükellefler, karşılaştırma yapılarak farklı açılardan incelenmektedir. Şöyle ki mükellefler tarafından elektronik ortamda çeşitli araçlarla verilen bilgiler ve başkanlık veri sisteminde bulunan bilgiler değişik açılardan analiz edilmektedir. Bunun sonucunda elde edilen sonuçlar bağlı olunan vergi idaresiyle paylaşılmaktadır (GİB, 2019: 70).

2.2.1. Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi

2010 Ocak vergilendirme döneminden itibaren uygulanmaya başlanan "KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA)" ile mükellefler iade talep listelerini elektronik ortamda İnternet Vergi Dairesi üzerinden göndermeye başlamıştır. Elektronik ortamda gönderilen bu listelerin kontrolü otomatik olarak yapılmakta ve iade talebini gerçekleştirecek olan vergi dairesine rapor edilmektedir. KDVİRA sisteminin amacı eskiden idare personelinin manuel olarak yaptığı ve uzun zamanını alan iade kontrolleri için harcadığı zamanı daha etkin kullanmasını sağlamak, oluşabilecek hataları ortadan kaldırmak, kırtasiyeciliği azaltmak ve ülke genelinde ortak bir KDV iade uygulama standardı geliştirmektir (GİB, 2019: 69).

Usta ve Gerekan (2017: 256), KDVİRA ve VEDOP gibi otomasyon sistemlerinin ihracattan doğan KDV iade sürecini olumlu etkilediğini ifade etmiştir. KDVİRA sayesinde KDV iade talepleri ayrıntılı bir şekilde analiz edilebilmekte, raporlar hızlıca tamamlanabilmekte ve elektronik KDV iade denetimi sağlanabilmektedir (Calayoğlu, 2019: 146-147). Mükellefler detaylı analizlere tabi tutulmakta, böylece KDV iade sürecinde sahte fatura kullanımı azaltılabilmekte ve haksız iadelerin önüne geçilebilmektedir (Usta, 2016: 41).

Bunlara ek olarak, KDVİRA uygulamasıyla mükelleflerin iade talepleri elektronik olarak kısa süre içerisinde sistematize edilebilmektedir. Sistematize edilen veriler otomatik olarak karşılaştırmalı analize tabi tutulmakta ve iade talepleri ayrı ayrı raporlanmaktadır. Söz konusu raporlar KDV iadesi kontrol raporunu oluşturmaktadır (Odabaşı, 2018: 94). KDVİRA sistemi sayesinde mükelleflerin bürokratik işlem yoğunluğu azaltılabilmektedir (Usta, 2016: 41). KDVİRA sistemi vergi idaresi çalışanlarının iş yükünü azaltmış ve idare çalışanlarının işlemleri bilgisayar ortamında kontrol edildiğinden dolayı işlemlerde hata yapma olasılığı da azalmıştır. Böylece çalışanlar üzerindeki hata yapma stresi azalmış ve sonuç olarak daha etkin bir işleyiş sağlanmıştır (Beşel ve Çokgezer, 2015: 21).

2.3. Katma Değer Vergisi İadelerine Yönelik İçtihatî Yaklaşımlar

Çalışmanın bu bölümü iki alt başlık halinde incelenmektedir. Öncelikle KDV iadesine yönelik ulusal yargı organlarının kararları incelenmekte, sonrasında uluslararası yargı organlarının kararları incelenmektedir. Ulusal yargı organlarından Anayasa Mahkemesi ve Danıştayın; uluslararası yargı organlarından ise Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM)'nin çalışma konusuyla ilgili kararları incelenmektedir.

2.3.1. KDV İadelerine Yönelik Ulusal Yaklaşımlar

Çalışmanın bu kısmında KDV iadesine yönelik ulusal yargı organlarının kararları incelenmektedir. Çalışma konusuna doğrudan katkı sağlayacağı düşünülen Anayasa Mahkemesi ve Danıştayın konuyla ilgili kararları analiz edilmektedir. Kararlar arasında seçim yapılırken özellikle son yıllarda verilen güncel kararlar olmasına özen gösterilmiştir. Ayrıca çalışmada ele alınan kararlar seçilirken çalışma konusuna birçok yönden katkı sağlayarak konuyu özetleyecek kararlar olmasına dikkat edilmiştir.

2.3.1.1. Anayasa Mahkemesi Kararlarında KDV İadesi

Teslime AYDOĞAN Başvurusu

Dava Konusu Olay ve Uyuşmazlığa Konu Olan Hukuki Sorun:

Dava konusu olayda² uyuşmazlık konusunun temelini “hakkaniyete uygun yargılanma hakkının” ihlal edildiği iddiası oluşturmaktadır³. Davacı Teslime AYDOĞAN perakende kitap ticareti yapmaktadır. Davacının, hakkında olumsuzluk tespit edilen P. Limited Şirketinden mal ve hizmet alımı yaptığı tespit edilmiştir. Söz konusu tespit nedeniyle başvurucudan 21/12/2012 tarihli yazıyla 2008, 2009 ve 2010 yıllarını kapsayan kanuni defter ve belgelerini on beş gün içinde ibraz etmesi istenmiştir. Ancak bununla birlikte, öngörülen sürede anılan defter ve belgeler vergi inceleme elemanına ibraz edilmemiştir. İlgili vergi idaresi mükellefin öngörülen sürede kanuni defter ve belgeleri ibraz etmediğini, bu nedenle 123 sayılı VUK’un 30. maddesinde hüküm altına alınan resen vergi tarihi⁴ durumunun oluştuğunu ifade etmiştir. Söz konusu hüküm altında resen vergi tarihinin haklı olduğu açıkça görülmektedir. Bu kapsamda vergi inceleme elemanı davacının geçerli bir mazeret sunmadan kanuni defter ve belgeleri ibraz etmediğini belirtmiş ve VUK’un anılan maddesine dayanarak resen vergi incelemesi gerçekleştirmiştir. Bu inceleme sonucunda düzenlenen 02/01/2013 tarihli vergi inceleme raporunda, başvurucunun 2008, 2009 ve 2010 takvim yıllarına ait alışlarına ilişkin KDV indirimleri reddedilerek KDV tabloları revize edilmiştir.

Revizyon sonucu ortaya çıkan farkın üç katı vergi ziyai cezası uygulanarak tarh edilmesi öngörülmüştür. Mükellefin bağlı olduğu vergi idaresi KDV indirimi yapılabilmesi için 3065 sayılı KDV Kanununun 29. ve 34. maddelerinde⁵ hüküm altına alınan şartların gerçekleşmediğini vurgulamıştır. Bu nedenle davacının KDV iade

² Anayasa Mahkemesinin 2015/4255 Başvuru Numaralı, 9 Haziran 2020 Karar Tarihli Teslime AYDOĞAN Başvurusu

³ Davacı Teslime AYDOĞAN, dava dilekçesinde “vergi ziyai cezalı katma değer vergisinin iptali istemiyle açılan davanın derin ve süregelen içtihat farklılığından kaynaklı olarak reddedilmesi nedeniyle hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlal edildiği” iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvuruda bulunmuştur. Söz konusu başvuru 09/03/2015 tarihinde yapılmıştır.

⁴ “Resen vergi tarihi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır.” (213 sayılı VUK, Md. 30).

⁵ “Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler:

a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi” (3065 sayılı KDV kanunu, Md. 29/1-a).

“Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir” (3065 sayılı KDV kanunu Md. 34/1).

talebinin reddedildiğini ifade etmiştir. Uyuşmazlık konusu olay anılan kanun hükümleri çerçevesinde değerlendirildiğinde, mükellefin indirim talep edebilmesi için gereken koşulların oluşmadığı görülmektedir. Mükellefin indirim talep edebilmesi için kanuni defter ve belgelerini ilgili vergi idaresine kanuni süresinde ibraz etmesi ve bu belgeler üzerinden indirim talep etmesi gerekmektedir. Bununla birlikte mükellef, söz konusu belgeleri kanuni süresi içinde vergi idaresine ibraz etmemiştir. Bundan dolayı vergi idaresince mükellefin indirim talebinin reddedilmesi haklı gerekçeye dayanmaktadır. Vergi idaresi tarafından mükelleften 21/12/2012 tarihli yazıyla söz konusu işlemlere ilişkin ilgili belgeler istenmesine rağmen yasal sürede mükelleften cevap alınamamıştır. Bütün bu hususlar göz önünde bulundurulduğunda, vergi inceleme elemanınca düzenlenen inceleme raporunun yerinde olduğu açıktır.

Davacı adına üç kat vergi ziyaı cezalı KDV tarh edilmiştir. Başvurucu cezalı tarhiyatlara itiraz ederek yargı yoluna başvurmuştur. Adana 1. Vergi Mahkemesinde davalar açan başvurucu, dava dilekçelerinde sunduğu gerekçe aşağıdaki şu şekilde ifade edilmiştir:

“Danıştay kararlarına atıfta bulunularak indirilen katma değer vergisinin gerçekten yüklenilip yüklenilmediği incelenmeden davanın doğrudan reddedilmesinin hukuka aykırı olduğu ileri sürülmüştür. Dilekçelerde, elektronik ortamda tutulan muhasebe kayıtlarının incelenerek indirim konusu yapılan katma değer vergisinin gerçekten yüklenilip yüklenilmediğinin tespit edilebileceği belirtilmiştir. Dilekçelerde ayrıca yeterli bir süre verilmesi hâlinde defter ve belgelerin ibraz edilebileceği ifade edilmiştir.”

Bunun üzerinde mahkeme kararında; vergi ziyaı cezasının tekerrür uygulanarak artırılan kısmın iptalini, tarhiyatın diğer kısmı açısından ise söz konusu davaların reddedildiğini belirtmiştir. Mahkeme, davacının herhangi bir mücbir sebep sunmadan kanuni belge ve defterleri vergi idaresine ibraz etmediğini ve bu nedenle KDV indiriminin yasal dayanaktan yoksun olduğunu ifade etmiştir. Açıklanan gerekçelerle mahkeme, tarh eden vergiyle kesilen cezada herhangi bir hukuka aykırılık bulunmadığını ifade ederek davayı reddetmiştir. Alınan kararın gerekçesi olarak davacının KDV indirimi talep edebilmesi için ilgili mevzuatta öngörülen şartları taşımadığı ifade edilmiştir. Diğer bir deyişle, mahkeme gerekçesinde davacının herhangi bir mücbir sebep sunmadan kanuni belge ve

defterleri vergi idaresine ibraz etmediğini ve bu nedenle KDV indiriminin yasal dayanaktan yoksun olduğunu ifade etmiştir.

Çalışmada ifade edildiği üzere herhangi bir mal ve hizmet alımına yönelik KDV indirimi talep edebilmek için 3065 sayılı KDV Kanununun 29/1-a ve 34/1 maddelerinde ifade edilen koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir. Vergi idaresinin mükelleften kanuni defter ve belgeleri talep etmesine rağmen mükellef herhangi bir geçerli mücbir sebep hali sunmaksızın ilgili defter ve belgeleri vergi idaresine ibraz etmemiştir. Dolayısıyla mahkemenin vermiş olduğu karar bir dereceye kadar yerindedir. Mahkemenin vergi ziyai cezasının tekerrür uygulanarak artırılan kısmının iptaline karar vermesi tartışmaya açıktır. Bu husus çalışmanın ilerleyen kısımlarında yargı kararlarıyla birlikte değerlendirilecektir. Bunun üzerine davacı, Danıştay Üçüncü Dairesine aynı iddialarla temyiz başvurusunda bulunmuştur. Daire başvurusunun temyiz istemini reddetmiş, mahkeme kararını onamıştır.

Davacı, kararların tebliğini takiben bireysel başvuru sürecini başlatmıştır. Davacı, Anayasa Mahkemesine başvuru dilekçesinde gerekçe olarak içtihat farklılığı nedeniyle hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlal edildiğini iddia etmiştir. Yüksek mahkemeler içindeki dairelerin benzer davalarda haklı bir gerekçe sunmadan farklı sonuçlara ulaşması içtihat farklılığına yol açabilmektedir. Bu husus yargı sistemine olan güveni zedeleyebilecektir. Çalışmanın bu kısmında uyuşmazlık konusu olaya ilişkin yargı organlarınca verilen kararlar incelenmektedir. Dava konusu olayda iddia edilen içtihat farklılığına şu iki görüş arasındaki uyuşmazlık neden olmuştur; birinci görüş, yargılama esnasında kanuni süresinde vergi idaresine ibraz edilmeyen defter ve belgelerin kanuni süresi geçtikten sonra vergi mahkemesine sunulamayacağını savunurken diğer görüş KDV yüklendiğini iddia eden mükellefe bu iddiasını ispatlama fırsatı sunulması gerektiğini ve bu bağlamda vergi mahkemesine sunulabileceği iddia edilen defter ve belgelerin doğruluğunun mahkemece araştırılması gerektiğini savunmaktadır.

Danıştay Dördüncü Dairesinin 30/12/2016 tarihli ve E.2016/997, K.2016/7964 Sayılı Kararı:

Danıştay Dördüncü Dairesi yukarıda ifade edilen ilk görüşü savunmuş ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2. maddesinin 2. fıkrasına⁶ atfen kararını vermiştir. İlgili kanun metninde idari yargı yekisinin hukuka uygunluk denetimiyle sınırlı olacağı ve yerindelik denetiminin yapılamayacağı savunulmaktadır. Danıştayın ilgili dairesi anılan kanun metnine atıfta bulunarak idari işlemin gerçekleşme tarihinden sonra yargı tarafından yapılacak veya bilirkişiye yaptırılacak inceleme sonucuna göre karar verilmesinin mümkün olmadığını vurgulamıştır.

Daire davacının 2004 yılı hesap ve işlemlerini incelemiş, ilgili döneme ilişkin yasal defter ve belgelerin istenildiği ancak davacının öngörülen süre içinde herhangi bir mücbir sebep sunmaksızın istenen defter ve belgeleri ibraz etmediğini vurgulamıştır. Daire, davacının vergi inceleme elemanına istenen yasal defter ve belgeleri ibraz etmemesinden dolayı kanıt olma değerini kaybeden söz konusu defter ve belgelere dayanılarak karar verilemeyeceğini ifade etmiştir. KDV indirimi söz konusu olabilmesi için davacının ilgili mevzuatta öngörülen şartları yerine getirmediğini vurgulamıştır.

Bu nedenlerle Danıştay 4. Dairesi, KDV indirimlerinin reddine ve inceleme sonucu ortaya çıkan matrah farkının üç kat vergi ziyayı cezalı tarhiyatın hukuka uygun olduğuna karar vermiştir. Daire, Vergi Mahkemesinin aksine vergi ziyayı cezasının tekerrür uygulanarak artırılan kısmının da hukuka uygun olduğuna hükmetmiştir. Kanuni belge ve defterlerin yasal süresinde vergi idaresine ibraz edilmemesinden dolayı bir vergi kaybı söz konusudur. Bu nedenle sadece verginin aslı değil, üç kat vergi ziyayı cezalı olmak üzere KDV tarh edilmelidir. Bu nedenle Vergi Mahkemesinin vergi ziyayı cezasının tekerrür uygulanarak artırılan kısmını iptal etmesi kanuna uygun görülmemektedir. Dolayısıyla Dairenin verdiği kararda hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 30/01/2017 tarihli ve E.2013/2910, K.2017/407 Sayılı Kararı:

⁶ “İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı veremezler”. (2577 sayılı İYUK Md. 2/2).

Danıştay Dokuzuncu Dairesi davacının istenen yasal belge ve defterleri öngörülen süre içinde herhangi bir mücbir sebep sunmaksızın ilgili idareye ibraz etmediğini belirtmiştir. Vergi doğuran olaya sebebiyet veren yasal defter ve belgelerin ibrazı, 213 sayılı VUK'un 256. maddesinde⁷ açıkça ifade edilmiştir. Aynı kanunun 253. maddesinde defter tutmak mecburiyetinde olanların tuttıkları bu defterleri ilgili takvim yılını takip eden yıldan itibaren beş yıl süreyle muhafaza etmekle yükümlü olduğu ifade edilmiştir. Dava konusu olayda mükellef anılan kanun maddelerine aykırı hareket etmiş, istenilen defter ve belgeleri yasal süresinde vergi idaresine ibraz etmemiştir. Dolayısıyla kanunî süresi geçtikten sonra ibraz edilen defter ve belgeler hukuki açıdan herhangi bir geçerlilik arz etmeyecektir. Bu nedenle yargılama aşamasında defter ve belgelerin ibraz edilmesi ve inceleme talebinde bulunulması hem idari yargı yetkisi bağlamında hem de VUK bağlamında hukuka uygun bulunmamaktadır.

Danıştay 9. Dairesi, yukarıda açıklanan Dördüncü dairenin görüşünü desteklemekle birlikte, uyuşmazlık konusu olayı farklı bir yaklaşımla yorumlamıştır. Daire, davacının istenen yasal defter ve belgelerin ibrazından kaçınmasını, vergi idaresinden saklanılmak istenen bazı durumların olduğu ve bu durumların karşıt inceleme yoluyla tespitinin engellemek istenmesi şeklinde yorumlamıştır. Dava konusu olayda KDV indiriminin söz konusu olabilmesi için ilgili belgelerin öngörülen süre içinde yasal defterlere kaydedilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Vergi inceleme elemanına ibraz edilmeyen belgelerin yasada öngörülen sürede defterlere kayıt edildiğinin, bu süre sona erdikten sonra mahkeme tarafından tespitinin mümkün olmadığı belirtilmiştir. Kanuni defter ve belgelerin dava aşamasında mahkemeye sunulmasının resen inceleme durumunu değiştirmeyeceği ve dava konusu olayda hukuka aykırılık bulunmadığı ifade edilmiştir.

Mahkeme kararını; “indirimlerin reddi suretiyle yapılan dava konusu tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmamaktadır” ve “vergi mahkemesi kararının yeniden bir karar verilmek üzere bozulması; davacı temyiz isteminin de bu nedenle reddi gerekmiştir” şeklinde

⁷ “Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar”. (213 sayılı VUK Md. 256).

açıklamıştır. Dava konusu olaya farklı bir yaklaşım sergileyen Dairenin kararı yerinde bir karardır. Vergide ekonomik yaklaşım ilkesi gereği, vergilendirme işlemlerine yönelik olayların gerçek mahiyeti esastır. Bu husus 213 sayılı kanunda “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” denilmek suretiyle ifade edilmiştir (VUK, Md. 3/b). Dairenin de ifade ettiği gibi kanuni süresi geçtikten sonra verilen defter ve belgelere kaydedilen olayların yasal süresi içinde kaydedilip kaydedilmediğinin mahkeme tarafından anlaşılması imkansızdır. Bu nedenle geçerli bir mücbir sebep sunmaksızın süresinde ibraz edilmeyen defter ve belgelerin yasal süresi geçtikten sonra ibrazı kabul edilemez. Bu yönüyle dairenin verdiği kararda hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun (VDDK) 25/3/2015 tarihli ve E.2015/16, K.2015/135 Sayılı Kararı:

Uyuşmazlık konusu olayda davacı, istenen defter ve belgeleri hastalığı nedeniyle ibraz etmediğini iddia etmiştir. Verilen ek sürelerden sonra istenen defter ve belgeleri inceleme elemanına götüren davacı, inceleme elemanı tarafından bu belgelerin gerek olmadığı söylenerek alınmadığını iddia etmiştir. VDDK, davacının bu iddialarını haklı mazeret olarak kabul etmemiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK), Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 30/1/2017 tarihli ve E.2013/2910, K.2017/407 sayılı kararındaki yorumu tekrarlamıştır. VDDK, davacının istenen yasal defter ve belgelerin ibrazından kaçınmasını, vergi idaresinden saklanılmak istenen bazı durumların olduğu ve bu durumları karşıt inceleme yoluyla tespitinin engellemek istenmesi şeklinde yorumlamıştır. VDDK, 2577 sayılı İYUK'un 2. maddesinin 2. fıkrasına atıfta bulunmuş; idari mahkemelerin yerindelik denetimi yapamayacağını ve idari yargı yetkisinin idari işlem ve eylemlerin hukuka uygunluğunun denetimiyle sınırlı olması gerektiğini vurgulamıştır. Bu noktadan hareketle VDDK, vergi mahkemelerinin vergi incelemesi ve karşıt inceleme yetkisinin olmadığını, söz konusu uyuşmazlıkta yetki kullanımının hukuka uygunluğunu denetlemekle yükümlü olduğunu açıklamıştır. Diğer bir deyişle, vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmeyen kanuni defter ve belgelerin uyuşmazlık nedeniyle açılan idari davada incelemeye yetkili olmayan idari yargı tarafınca davacı lehine kullanılmasının söz konusu olamayacağı vurgulanmıştır. Dolayısıyla uyuşmazlık

konusu olaya yönelik inceleme ve araştırmanın yargı tarafından yapılamayacağı gibi bilirkişiye de yaptırılmayacağı ifade edilmiştir.

VDDK kararında, herhangi bir mücbir sebep sunmaksızın defter ve belgelerini inceleme elemanına ibraz etmeyen başvuru konusunun sonradan dava aşamasında kanuni defter ve belgeleri ibraz edebileceğini belirtmesinin ve bunların incelemesinin bilirkişiye yaptırılarak verilecek karara esas alınmasının hukuken kabul edilemeyeceğini ifade etmiştir. Bu hususlar değerlendirildiğinde mahkemeye kararının haklılığı açıktır.

Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 30/12/2016 tarihli ve E.2016/997, K.2016/7964 Sayılı Kararı:

Uyuşmazlık konusu, 2009 Temmuz-Aralık dönemlerini kapsayan “re'sen tarh edilen katma değer vergisi ile kesilen üç kat vergi ziyayı cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararının; dilekçede ileri sürülen sebeplerle temyizen incelenerek bozulması” isteğidir.

Danıştay Dokuzuncu Dairesi kararında, resen takdir durumunu haklı görmüştür. Ancak bununla birlikte ilgili daire; davacının söz konusu defter ve belgelerin istendiği takdirde ibraz edebileceğini temyiz aşamasında ileri sürdüğünü, re'sen araştırma ilkesi gereğince Vergi Mahkemesi tarafından yükümlünün defter ve belgelerinin asıllarının istenilmesi gerektiğini, ibraz edilecek olan defter ve belgelerden vergi dairesinin de haberdar edilmesi şartıyla anılan belgelerin doğruluğunun araştırılması ve ödenecek verginin tespit edilmesi amacıyla söz konusu defter ve belgelerin bilirkişi tarafından incelenmesi sonucu ortaya çıkacak neticeye göre uyuşmazlık ile ilgili yeniden karar verilmesi gerektiğini ifade etmiştir.

İnceleme sonucu ödenecek KDV çıkması durumunda, vergi ziyayı cezasının tek kat uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Dairenin bu yöndeki kararı hukuki açıdan kabul edilebilir değildir. İfade edildiği üzere, vergiyi doğuran olaya sebebiyet veren hususların gerçek mahiyeti esastır. Ancak burada sonradan ibraz edilebileceği ifade edilen defter ve belgelere yasal süreler içinde gerekli kayıtların yapılıp yapılmadığının tespiti olanaksızdır. Bu nedenle bu defter ve belgeler üzerinde gerekli görüldüğü takdirde bilirkişi incelemesi yaptırılması hukuki açıdan uygun görülmemektedir. Dairenin kararı bu yönüyle hukuka aykırıdır.

VDDK'nın 13/12/2017 tarihli ve E.2017/627, K.2017/623 Sayılı Kararı:

Davacı, vergi ziyayı cezalı KDV ile ilgili davaların reddi yolunda verilen ısrar kararına karşı temyize gitmiştir. Davacı, temyiz başvuru dilekçesinde indirim konulu olayın gerçek olduğunu, gerekli belge koşullarının usule uygun bir şekilde yerine getirildiğini belirtmiştir. Davacı, dilekçesine bu durumu yargı merciine sunacağı defter ve belgelerle kanıtlayabileceğini de eklemiştir. Davacı bu hususları ifade etmekle birlikte, burada dikkat edilmesi gereken husus defter ve belgeleri kanuni süresinde değil, kanuni süresi geçtikten sonra ibraz edebileceğini ifade etmesidir. Dolayısıyla geçerli bir mazereti bulunmaksızın yasal süresinde ibraz edilmeyen defter ve belgelerin sonradan ibrazı kabul edilmemelidir.

VDDK kararında KDV'nin yansıtılabilirlik özelliğine değinmiştir. Daire, KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için 3065 sayılı Kanununun 34. maddesindeki şartların yerine getirilmesi gerektiğini vurgulamıştır. Bununla birlikte, yüklenilen KDV'nin yalnızca gerekli ön koşulun varlığı kanıtlanamadığı için indirim konusu yapılamamasının, “verginin yansıma ve nihai tüketici üzerinde bırakılma özelliğini bozacağından davanın, davacı iddiaları doğrultusunda incelenmesi” gerektiği ifade edilmiştir. Söz konusu durumun, ilk derece mahkemesine ibraz edilen belgelerle tespit edilebilmesi durumunda, indirim konusu işlemin doğruluğunun vergi idaresi tarafından denetim yoluyla tespit edilebileceği belirtilmiştir.

Temyiz başvurusu sonucunda; davacının istenildiği takdirde ibraz edebileceğini iddia ettiği defter ve belgelerin Vergi Mahkemesi tarafından istenilip indirim konulu olayın gerçek mahiyetinin araştırılmadan, işlemlerin usulüne uygun kaydının yapıp yapılmadığının incelenmeden karar verilmesinin hukuka aykırı olduğu ifade edilmiş ve vergi ziyayı cezasının tekrerrür uygulanarak artırılmasının yeniden karar verilirken göz önüne alınması gerektiği belirtilmiştir. Diğer bir deyişle, mahkeme kararında mükellefe iddiasını ispatlama fırsatının tanınması gerektiği savunulmuştur. Yukarıda ifade edilen sebeplerden dolayı yasal süresi geçtikten sonra ibraz edilen defter ve belgelerin yargılama aşamasında incelenmesi hukuka uygun görülmemektedir. Mahkeme kararında, verginin yansıma özelliğine vurgu yapsada açıklanan nedenlerden dolayı kararının hukuka aykırı olduğu kanısındayız.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun (İBK) 8/2/2019 Tarihli ve E.2013/3, K.2019/1 Sayılı Kararı:

İçtihatları Birleştirme Kurulu (İBK), 213 sayılı VUK'un 256. maddesinde belirtilen koşulları haklı bir sebebe dayanmaksızın yerine getirmeyen mükelleflerin, gizlemek istediği durumların olabileceği ve bu durumların karşıt inceleme yoluyla ortaya çıkarılmasından çekindikleri şeklinde yorumlamıştır. İBK kararında KDV'nin yansıma özelliğine vurgu yapmıştır⁸.

Davada mahkemenin vergi idaresinin yerine geçerek inceleme yapamayacağı, 2577 sayılı İYUK'a atıf yaparak idari yargı yetkisinin dava konusu işlem ve eylemlerin hukuku uygunluğunun denetimiyle sınırlı olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle davacının istenildiği takdirde vergi mahkemesine sunabileceğini iddia ettiği belge ve defterlerin doğruluğunun ancak vergi idaresi tarafından araştırıp incelenebileceği ifade edilmiştir.

İBK kararını aşağıdaki şekilde açıklamıştır:

“Belirtilen hukuksal nedenlerle, mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini, incelemeye yetkili olan inceleme elemanlarına ibraz etmeyen katma değer vergisi mükellefleri adına yapılan cezalı tarhiyatlara karşı açılan davalarda; davacılar tarafından, vergilendirme dönemine ilişkin yasal defterler ve belgelerin mahkemeye sunulabileceğinin ileri sürülmesi halinde, bu defter ve belgeler davacıdan istenilip, defterlerdeki kayıtlar incelenip, bu kayıt ve belgeler hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü ve saptamaları da alınarak yapılacak hukuki değerlendirmeye göre karar verilmesi gerektiği sonucuna ulaşıldığından, bu konuda oluşan içtihat aykırılığının, Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13.12.2017 tarih ve E:2017/627, K:2017/623 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesine...”

İBK'nın kararında çelişki olduğu kanısındayız. Mahkeme mükellefin ibrazı istenilen kanuni defter ve belgeleri süresinde ibraz etmemesiyle mükellefin gizlemek istediği durumların olabileceğini kabul etmiştir. Ancak bununla birlikte mahkeme, davacıların bu defter ve belgeleri mahkemeye sunabileceğini ifade etmesi durumunda, bu defter ve belgelerin mükelleften istenip üzerinde gerekli incelemelerin yapılabileceğini ifade

⁸ “...Gerçekten yüklenildiği için indirim konusu yapılan bir katma değer vergisi indiriminin, salt ön koşulun varlığı kanıtlanmadığı için reddedilmesi, katma değer vergisinin yansıma ve nihai tüketici üzerinde kalmasını öngören özelliğini bozacağından davacıların bu yöndeki iddialarının incelenmesi gerekmektedir” (İBK, 25/07/2019 tarih ve E.2013/3, K.2019/1, RG Tarih ve Sayı: 25/07/ 2019-30842).

etmiştir. Mahkemenin verdiği kararın vergiye esas olan işlemlerin gerçek mahiyetini araştırmaktan uzak olduğu düşünülmektedir.

Uyuşmazlık Konusu Olaya Anayasa Mahkemesinin Yorumu:

Başvurucu, vergi idaresi tarafından istenen belge ve defterleri inceleme elemanına bir yanlışı anlamadan dolayı ibraz edemediğini ve kendisine ek süre verilmeden vergi inceleme raporu düzenlenerek vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ edildiğini ifade etmiştir. Davacı, tebliğ edilen vergiye ve cezalara karşı açtığı davaların haksız yere reddedildiğini belirtmiştir⁹. Başvurucu, kesinleşmemiş vergi alacağı dolayısıyla hesaplarına el konulduğunu ve bundan dolayı ticari faaliyetinin zarar gördüğünü iddia etmiştir. Davacı anılan bu nedenler dolayısıyla Anayasa Mahkemesine, Anayasanın 10, 17, 35 ve 36. maddelerinde hüküm altına alınmış hususların ihlal edildiği iddiasıyla başvuru yapmıştır. Anayasanın 10. maddesinde “Kanun önünde eşitlik”, 17. maddesinde “Kişinin dokunulmazlığı, maddi ve manevi varlığın korunması”, 35. maddesinde “Mülkiyet hakkı” ve 36. maddesinde “Adil yargılanma hakkı” düzenlenmiştir.

Başvurucunun iddialarını değerlendiren mahkeme, Danıştay daireleri arasında içtihat farklılığı olduğunu ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlal edildiğini ifade etmiştir. Mahkeme davacının başvurusunun bu yönüyle kabul edilebilir olduğuna karar vermiştir. Adil yargılanma hakkı 1982 Anayasasının 36. maddesinde “Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.” şeklinde ifade edilmiştir. Adil yargılanma hakkı hukuk devletinin bir gereğidir. Hukuk devleti ilkesi 1982 Anayasasının 2. maddesinde “Cumhuriyetin nitelikleri” arasında sayılmıştır. Hukuk devleti ilkesinin bir diğer gereği de hukuki güvenlik ilkesidir. Hukuki güvenlik ilkesinin bir unsuruysa belirlilik ilkesidir (Gerek ve Aydın, 2005: 245). Hukuki güvenlik ilkesi, kişilerin uymakla yükümlü olduğu hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutum ve davranışlarını buna göre ayarlamasını ifade etmektedir (Öncel vd., 2018: 48).

⁹ “...Başvurucu; açtığı davaların haksız olarak reddedildiğini, temyiz incelemesi sırasında muhasebe kayıtlarını elektronik ortamda ibraz ettiğini, ayrıca istenmesi hâlinde kanuni defter ve belgeleri fiziki ortamda da ibraz edebileceğini beyan etmesine rağmen bu kayıt ve belgelerin maddi delil olarak kabul edilip incelenmediğini ifade etmiştir. Öte yandan temyiz mahkemesinin içtihat değişikliğine giderek önceki kararlarının aksine bir karar verdiğini ifade etmiştir.” (Anayasa Mahkemesi, 9/6/2020 tarih ve B.N. 2015/4255, RG Tarih ve Sayı: 15/9/2020-31245).

Anayasa Mahkemesi, benzer konularda dairelerin farklı kararlar vermesinin hukuki belirlilik ve öngörülebilirliğe aykırı olacağını ifade etmiştir. Mahkeme, bu durumun yargı sistemine olan güveni sarsabileceğini vurgulamıştır. Adil yargılanma hakkı gereği içtihat farklılığının giderilmesi gerektiği belirtilmiştir. Mahkeme, söz konusu içtihat farklılığının 213 sayılı VUK ile 3065 sayılı KDV Kanununun yorumundan kaynaklandığını ifade etmiştir. Anayasa Mahkemesi, İBK'nın mahkemeler arasındaki mevcut görüş ayrılığını içtihat farklılığının derinleşmesini sağlayabilecek kadar uzun bir süreden sonra giderdiğini vurgulamıştır. Mahkeme, İBK'nın kararından önce davacının uzun bir süre belirsiz bir hukukla karşı karşıya kaldığını ifade etmiştir. Bu durumda yargılamanın hakkaniyetine uygun olmadığını belirtmiştir. Mahkeme, anılan gerekçeler nedeniyle davacının adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini tespit etmiştir. Mahkeme kararında, hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlal edildiğine ve bu ihlal in ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılanma yapılması gerektiğine karar vermiştir. Bu nedenle karar Adana 1. Vergi Mahkemesine gönderilmiştir. Karar oybirliğiyle verilmiştir.

Uyuşmazlık konusu olaya ilişkin yargı süreci değerlendirildiğinde, yüksek mahkemeler içindeki dairelerin benzer dava konularında farklı kararlar verdiği açıkça görülmektedir. Bu durum içtihatlar arası farklılık olduğunu kanıtlar niteliktedir. Bu husus mükellefin iddialarını destekler niteliktedir. Dava konusu olayda, başvuru kesinleşmemiş vergi alacağı nedeniyle hesaplarına el konulduğunu ve bundan dolayı ticari faaliyetinin zarar gördüğünü iddia etmiştir. Dava konusu olay değerlendirildiğinde, Danıştay daireleri arasında süregelen bir içtihat farklılığının olduğu açıktır. İchtihat farklılıkları İBK tarafından bir çözüme kavuşturulsa da bu husus içtihat farklılığının derinleşmesini engelleyecek sürede gerçekleşmemiştir. Dolayısıyla davacı uzun süre devam eden bir belirsizliğe maruz kalmıştır. Bundan dolayı davacının iddia ettiği gibi ticari faaliyetinin olumsuz etkilenmesi ve sekteye uğraması oldukça doğal karşılanabilmektedir. Bütün bu hususlar başvuruçunun iddia ettiği hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlali niteliğindedir. 1982 Anayasasının 36. maddesinde herkesin yargı mercileri karşısında davacı veya davalı olarak adil yargılanma hakkına sahip olduğu vurgulanmıştır.

2577 sayılı İYUK'ta idari yargının yerindelik denetimi yapamayacağı, denetim yetki alanının hukukilik denetimiyle sınırlı olduğu vurgulanmıştır. 1982 Anayasasının 148. maddesinde Anayasa Mahkemesinin görev ve yetkileri "kanunların, Cumhurbaşkanlığı

kararnemelerinin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İtzgnn Anayasaya Şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler ve bireysel baŐvuruları karara bağlar” Şeklinde tanımlanmıştır. Uyuşmazlık konusu olayı Anayasa Mahkemesi, yukarıda açıklanan kanun hükümleri çerçevesinde ele almıştır. Bunun sonucunda mahkeme başvurucunun iddiasını kabul ederek hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlal edildiği sonucuna ulaşmıştır. Söz konusu içtihat farklılıklarıyla birlikte yukarıda anılan kanunlar göz önünde bulundurulduğunda, Anayasa Mahkemesi tarafından verilen kararda hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Buradaki asıl sorun Danıştay daireleri arasındaki içtihat farklılığıdır.

Vergi inceleme elemanı, davacıdan farklı dönemlerdeki mal ve hizmet alım işlemlerini kapsayan kanuni defter ve belgelerini on beş gün içinde ibraz etmesini istemiştir. Davacı yasal süre içinde inceleme elemanına herhangi bir geçerli sebep sunmaksızın kanuni defter ve belgelerini ibraz etmemiştir. Davacının istenen kanuni defter ve belgeleri ibraz etmemesi resen takdir kararının haklılığını açıkça göstermektedir. Kanununda da ifade edildiği gibi vergi matrahının dayandırılabilereği bir kanuni ölçüt, belge gibi unsurlar mevcut değildir. Resen yapılan inceleme sonucunda davacının KDV indirimini reddedilerek üç kat vergi ziyai cezalı KDV tarh edilmiştir. Vergi idaresinin bu bağlamdaki eylemlerinin haklı olduğu açıktır.

Davacının, cezalı tarhiyatlara karşı dava açtığı Adana 1. Vergi Mahkemesi tarh eden vergiyle kesilen cezada herhangi bir hukuka aykırılık bulunmadığını ifade ederek davayı reddetmiştir. Temyiz istemiyle baŐvurulan Danıştay nc Dairesi de Vergi Mahkemesinin kararını onayarak temyiz istemini reddetmiştir. Davacının, istenen yasal defter ve belgeleri ibraz etmemesi, 213 sayılı VUK'ta hüküm altına alınan vergi ziyai cezasını gerektiren koşulun mevcudiyeti ve bunların sonucunda da ortaya bir vergi kaybı çıkması Vergi Mahkemesinin ve Danıştay nc Dairesinin verdiği kararın haklılığını ortaya koymaktadır.

Davacı istendiği takdirde ilgili dönemlere ait kanuni defter ve belgeleri sunabileceğini iddia etmiştir. Bu husus, davacının Anayasa Mahkemesine başvuru nedenini oluşturan içtihat farklılığının nedenini oluŐmaktadır. Diğer bir deyişle, söz konusu içtihat farklılığına neden olan temel konu, yasada öngörülen sürede kanuni defter ve belgeleri ibraz etmeyen davacının, bu süreden sonra kanuni defter ve belgeleri vergi

mahkemesine ibraz edebileceğini belirtmesi üzerine vergi mahkemesinin hangi yönde karar vermesi gerektiridir. Bu noktada hakim olan iki görüş mevcuttur:

1. Bir görüşe göre Kanuni defter ve belgelerin herhangi bir mücbir sebep sunulmadan inceleme elemanına ibraz edilmemesi resen tarh nedenidir. İlgili kanunda öngörülen süre geçtikten sonra bu defter ve belgelerin vergi mahkemesine sunulmasının ve bunların incelenmesinin verilecek karara esas alınmasında hukuken uygunluk olmadığı ifade edilmiştir. Bu nedenle KDV'nin gerçek mahiyetinin araştırılmadan reddedilmesi gerektiğini savunmaktadır. Danıştay Dördüncü Dairesinin 30/12/2016 tarihli ve E.2016/997, K.2016/7964 sayılı kararı, Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 30/1/2017 tarihli ve E.2013/2910, K.2017/407 sayılı kararı ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun (VDDK) 25/3/2015 tarihli ve E.2015/16, K.2015/135 sayılı kararı bu görüşü destekler niteliktedir.
2. Diğer bir görüş, KDV'nin yansıma özelliğine vurgu yapmıştır. Sadece defter ve belgelere kaydedemediği için yüklendiği KDV'yi kanıtlayamamasının verginin yansıma özelliğiyle bağdaşmadığını ifade etmiştir. Bu nedenle KDV yüklendiğini iddia eden mükellefe, bu iddiasını ispatlama fırsatı sunulması gerektiği savunulmuştur. Bu kapsamda vergi mahkemesine sunulabileceği iddia edilen defter ve belgelerin doğruluğunun mahkemece araştırılması gerektiği savunulmuştur. Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 30/12/2016 tarihli ve E.2016/997, K.2016/7964 sayılı kararı ve VDDK'nın 13/12/2017 tarihli ve E.2017/627, K.2017/623 sayılı kararı bu görüşü destekler niteliktedir.

İçtihat farklılığını gidermek amacıyla Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 25/7/2019 tarihli ve 30842 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 8/2/2019 tarihli ve E.2013/3, K.2019/1 sayılı kararıyla VDDK'nın 13/12/2017 tarihli ve E.2017/627, K.2017/623 sayılı kararında da ifade edilen ikinci görüş doğrultusunda içtihadı birleştirmiştir. Bu görüşü destekler nitelikte bir açıklamada bulunan Taylar (2018), defter ve belgelerin vergi yargısı organları tarafından incelenemeyeceğini savunan görüşün KDV'nin yansıtılabilir bir vergi olma özelliğini bozarak verginin kanuni mükellef üzerinde kalmasına neden olabileceğini ifade etmiştir. Bu durumun KDV'nin niteliğini ve işleyişini bozacağını belirtmiştir. Bu nedenle Taylar, KDV mükelleflerinin sonradan ibraz ettiği defter ve belgelerin, vergilerin gerçek mahiyetinin ortaya

çıkarılabilmesi için yargı organlarınca incelenmesinin hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkı gereğince önemini vurgulamıştır.

3065 sayılı KDV Kanununun 29/1-a bendinde, verginin indirilebilmesi için hesaplanan verginin fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Aynı kanunun 34. maddesinin 1. fıkrasında indirim belgelendirilmesi hususu “Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.” denilmek suretiyle açıklanmıştır. Anılan kanun hükümlerine göre KDV indiriminden söz edilebilmesi için bu işlemlere dair gerekli bilgilerin kanuni defter ve belgelerde yer alması gerekmektedir. Kanunen olması gereken durumun aksine mükellef inceleme elemanının istediği kanuni defter ve belgeleri usulüne uygun şekilde ibraz etmemiştir. Bundan dolayı davacının mahkeme aşamasında sunabileceğini iddia ettiği defter ve belgelerin vergilendirme işleminin doğruluğunda kanıt olarak değerlendirilmesi hukuka uygun görülmemektedir. İBK aksi yönde karar vermiştir. Mahkeme ikinci görüşü desteklemiş ve mükellefe iddialarını kanıtlayabilmesi için fırsat verilmesi gerektiğini ifade etmiştir.

Dava aşamasında başvuruçunun sunacağı iddia ettiği defter ve belgelerin gerçek mahiyetinin tespit edilmesi imkansız görülmektedir. VUK’un 3. maddesinde “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” denilmektedir. Yasal süre sona erdikten sonra davacının mahkemeye ibraz edebileceğini iddia ettiği defter ve belgelerle ilgili kayıtların yasal süresinde yapılıp yapılmadığının mahkemece tespiti olanaksızdır. Bundan dolayı olayın gerçek mahiyeti tespit edilemeyecektir. Danıştay Vergi Dava Daireleri 25/3/2015 tarihli ve E.2015/16, K.2015/135 sayılı kararı bu düşüncüyü desteklemektedir

Davacı bahsi geçen dönemlere ait mal ve hizmet alımını gösteren defter ve belgeleri inceleme elemanına sunmakla yükümlü olduğu halde bu yükümlülüğünü geçerli bir mazeret göstermeksizin yerine getirmemiştir. Geçerli bir mazeret sunmadan yasal süre geçtikten sonra dava aşamasında mahkemeye bunları ibraz edebileceğini ifade etmesinin resen tarh nedenini ortadan kaldırmaması gerekmektedir. Bu husus uyuşmazlık konusu olayda ilk görüşün haklılığını açıklar niteliktedir. İBK ikinci görüş

doğrultusunda içtihat farklılığını gidersedey uyuşmazlık konusu olay değerlendirildiğinde kanaatimizce yukarıda açıklanan gerekçelerle ilk görüşün haklılığı savunulmaktadır.

Deniz Elektrik Başvurusu

Dava Konusu Olay ve Uyuşmazlığa Konu Olan Hukuki Sorun:

Uyuşmazlık konusu olay¹⁰ süregelen içtihat farklılığından dolayı hakkaniyete uygun yargılama hakkının reddedilmesi açısından yukarıda açıklanan Teslime AYDOĞAN başvurusuyla benzeşmektedir. Dava konusu olayda davacı Deniz Elektrik Taahhüt Tic. Ltd. Şti. elektrik tesisatı işiyle uğraşmaktadır. Başvurucu, “vergi ziayı cezalı katma değer vergisinin iptali istemiyle açılan davanın süregelen ve derinleşmiş içtihat farklılığından kaynaklı olarak reddedilmesi nedeniyle hakkaniyete uygun yargılanma hakkının” ve “yargılamanın uzun sürmesi nedeniyle makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiği” iddialarıyla mahkemeye başvurmuştur.

Davacının, hakkında olumsuz rapor bulunan mükelleflerden mal ve hizmet alımı yaptığı tespit edilmiştir. Bunun üzerine Vergi İdaresi 18/03/2010 tarihli yazıyla başvurucudan 2005 takvim yılına ait defter ve belgeleri on beş gün içinde ibraz etmesini istemiştir. Davacı istenen sürede ilgili defter ve belgeleri ibraz etmemiştir. Dava konusunun buraya kadar olan kısmının Teslime AYDOĞAN davasıyla oldukça benzer olduğu görülmektedir. Başvurucu şirket vergi idaresinden on beş günlük ek süre talep etmiş, verilen bu ek sürede de yevmiye defterini ibraz etmemiştir. Davacı şirket, anılan defterin kayıp olduğunu beyan etmiştir. Başvurucu, bu beyanına kanıt olarak söz konusu defterin kayıp ilanının verildiği P. gazetesinin 14/05/2010 tarihli nüshasını ibraz etmiştir.

Davacı şirket hakkında vergi inceleme elemanı tarafından düzenlenen vergi inceleme raporunda, davacının geçerli bir mazeret sunmadan 2005 yılı yevmiye defterini ibraz etmediği ve bundan dolayı bu döneme ilişkin KDV indirimlerinin reddedilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Rapor sonucunda yeniden düzenlenen KDV tabloları üzerinden 2005 Mart ve Aralık dönemlerine ilişkin ortaya çıkan farkın üç kat vergi ziayı

¹⁰ Anayasa Mahkemesinin 2016/780 Başvuru Numaralı ve 24 Haziran 2020 Karar Tarihli Deniz Elektrik Taahhüt Tic. Ltd. Şti. Başvurusu

cezalı olarak tarh edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Böylece davacı adına üç kat vergi ziyayı cezalı KDV tarh edilmiştir.

Davacı şirket aşağıdaki gerekçelerle bu tarhiyatlara karşı İstanbul 2. Vergi Mahkemesinde davalar açmıştır:

“Başvurucu yevmiye defterinin kaybolmasının mücbir sebep olarak kabulü gerektiğini ileri sürmüştür. Başvurucu, yevmiye defteri dışındaki diğer defter ve belgelerin vergi inceleme elemanına ibraz edildiğini ve bunların incelenerek herhangi bir usulsüzlük bulunup bulunmadığının tespiti mümkün iken vergi idaresinin bu yönde bir inceleme yapmadan doğrudan tüm indirimlerini reddetmesinin hukuka aykırı olduğunu belirtmiştir. Danıştay kararlarına atıfta bulunan başvuru, alış belgeleri incelenip bunların doğruluğunun araştırılarak bir karar verilmesi gerektiğini ifade etmiştir.”

Başvurucu ilgili vergi idaresine yevmiye defterinin kaybolmasının mücbir sebep olarak kabulü gerektiğini ileri sürmüştür. Burada dikkat edilmesi gereken husus, yevmiye defterinin hangi sebepten dolayı kaybolduğudur. Şahsi kanaatimiz odur ki; eğer yevmiye defteri mükellefin herhangi bir kusuru olmaksızın çıkan yangın, su basması, çalınma gibi olaylar nedeniyle kaybolmuş ise bu durumun mücbir sebep olarak değerlendirilmesi gerektiği, aksi takdirde kaybolan defterin mücbir sebep unsuru sayılmayacağıdır. İstanbul 2. Vergi Mahkemesi kararında 3065 sayılı KDV Kanununun 34. maddesine atıf yaparak vergi aslı ve bir kat vergi ziyayı cezası açısından davayı reddetmiştir. Mahkeme, davacı adına yapılan tarhiyatın davacı beyannameleri üzerinden hesapladığını ifade ederek vergi ziyayı cezasının bir katı aşan kısmını iptal etmiştir.

Bunun üzerine davacı, mahkeme kararlarına karşı Danıştay Dokuzunda Dairesine temyiz isteminde bulunmuştur. Davacı, temyiz başvurusunda ibraz ettiği belgelerin mahkeme tarafından incelenmeden karar verildiğini ve bu durumun hukuka uygun olmadığını iddia etmiştir. Başvurucu bu iddiasını desteklemek için benzer konudaki Danıştay kararlarını dilekçesine eklemiştir. Dava dilekçesinde alış belgelerinin kanuni defterlere kaydedilmemesinin KDV indirim hakkına engel olamayacak derecede basit bir şekil hatası olduğu iddia edilmiştir. Dilekçede, ayrıca istenmesi halinde yevmiye defterinin ibraz edilebileceği de ifade edilmiştir. Danıştay Dokuzuncu Dairesi kararında, ilk derece mahkemesi kararının davanın reddine yönelik kısmını bozmuştur. Mahkeme

kararında, vergi mahkemesinin resen araştırma yetkisine atıf yapmıştır. Kararda davacının istenildiği takdirde yevmiye defterini ibraz edebileceğini ifade ettiği vurgulanmıştır. Bu husus göz önünde bulundurularak gerektiği takdirde defter ve belgelerin bilirkişi tarafından incelenebileceği ve bunun sonucuna göre karar verilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Vergi Mahkemesi oy çokluğuyla kararında ısrar etmiştir. Mahkeme gerekçe olarak¹¹ 2577 sayılı İYUK'un 2. maddesinde ifade edilen idari yargı yetkisine vurgu yapmıştır. Ayrıca mahkeme ekonomik faaliyetlerle ilgili her türlü unsurun belgeye dayandırılması gerektiğini ifade etmiştir. Mahkemenin sunduğu gerekçeler bir dereceye kadar haklı görülmele birlikte, buradaki asıl sorun mükelleften istenilen belgelerin ibraz edilememe gerekçesinin araştırılmadan bir karar verilmesidir. Vergi Mahkemesi mükellefin iddia ettiği gibi yevmiye defterinin gerçekten kaybolup kaybolmadığını, kaybolduysa kabulma gerekçesini araştırmalıdır. Mahkemenin nihayetinde eğer defter kaybolduysa defterin kaybolma gerekçesinin mücbir sebep olarak kabul edilip edilmeyeceğine karar vermesi gerekmektedir. Oysaki mahkeme, mükellef hakkında bir inceleme yapmaya gerek görmeden kararını vermiştir. Bu yönüyle mahkemenin tutumu eleştiriye açıktır. VDDK, ilk derece mahkemesinin ısrar kararını oy çokluğuyla onamış ve karar düzeltme istemini de reddetmiştir.

Uyuşmazlık Konusu Olaya Anayasa Mahkemesinin Yorumu:

Davacı Anayasa Mahkemesine başvuru dilekçesinde; açtığı davaların geçerli bir neden olmaksızın reddedildiğini, vergi dairesi tarafından istenen defter ve belgeleri temyiz aşamasında bulduğunu ve istenmesi durumunda ibraz edebileceğini beyan etmesine karşın, mahkeme tarafından bu durumun değerlendirilmediğini iddia etmiştir. Davacı ayrıca “temyiz mahkemesinin içtihat değişikliğine giderek önceki kararlarının aksine bir

¹¹ Mahkeme kararına gerekçe olarak: “Türk vergi sisteminde vergiyi doğuran olay ve hukuki durumlarla ilgili her türlü muamelenin prensip olarak belgeye bağlanmasının kabul edildiği, 6/1/1982 tarihli ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinin birinci fıkrası gereğince de vergi mahkemelerinin vergi idaresine ait vergi incelemesi ve karşıt inceleme yapma yetkisini kullanamayacağı, mahkemelerin sadece idari işlemlerin hukuka uygunluğunu denetlemekle görevli olduğu ifade edilmiştir. Başvurucunun kanun yolu incelemesi sırasında defterlerini bulmasının ve mahkemeye ibraz etmek istemesinin davanın sonucunu değiştirmeyeceği belirtilmiştir.”

karar verdiğini belirterek mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiğini” iddia etmiştir.

Anayasa Mahkemesi davacının sonradan bulduğu defter ve belgeleri sunabileceğini belirtmiş olmasına rağmen, mahkeme tarafından önceki içtihatların aksine karar verilerek bu durumun incelenmediğini vurgulamıştır. Mahkeme bu kapsamda hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlali iddiasını kabul edilebilir bulmuştur. Anayasa Mahkemesi başvuruçunun iddia ettiği içtihat farklılığına vurgu yapmıştır. Mahkeme, içtihat farklılığının herhangi bir mücbir sebep sunulmaksızın vergi inceleme elemanına ibraz edilmeyen defter ve belgelerin yargı aşamasında sunulabileceğinin ileri sürülmesi halinde, bu defter ve belgeler üzerinden yapılan cezalı vergiler ve reddedilen KDV indirimine karşı vergi mahkemesinin nasıl bir karar vermesi gerektiği yönündeki görüş ayrılığından kaynaklandığını ifade etmiştir. Anayasa Mahkemesi KDV'nin yansıma özelliğine vurgu yapmıştır. Bu noktada mahkeme dava konusuna benzer bir başka uyuşmazlık konusu olayda¹² VDDK'nın 13/12/2017 tarihli ve E.2017/627, K.2017/623 sayılı kararının haklılığını vurgulamıştır.

Anayasa Mahkemesi, İBK'nın 8/2/2019 tarihli kararıyla VDDK'nın 13/12/2017 tarihli ve E.2017/627, K.2017/623 sayılı kararı doğrultusunda içtihadı birleştirdiğini ifade etmiştir. Mahkeme, uyuşmazlık konusu hakkında mahkemeler arasındaki görüş ayrılığının uzun bir süre geçtikten sonra giderildiğini vurgulamıştır. Kararda içtihat farklılığının makul sürede giderilmemesinden dolayı kişilerin uzun süre belirsiz bir hukuka maruz kalmalarının yargılamanın hakkaniyete uygunluğunu zedelediği ifade edilmiştir. Anayasa Mahkemesi ifade edilen bu gerekçelerle adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir. Mahkeme, bu ihlalin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere kararın İstanbul 2. Vergi Mahkemesine gönderilmesine karar vermiştir. Karar oybirliğiyle verilmiştir.

Başvuruçucu dava dilekçesinde içtihat farklılığını vurgulamak amacıyla dava konusu olaya benzer başka bir olayda Danıştay tarafından verilen kararlara yer vermiştir. Uyuşmazlık konusu olay değerlendirilirken bu husus göz önünde bulundurulacaktır.

¹² Anayasa Mahkemesinin 2015/4255 Başvuru Numaralı ve 9 Haziran 2020 Karar Tarihli Teslime AYDOĞAN Başvurusu

Uyuşmazlık konusu olay, çalışmanın önceki bölümünde değerlendirilen Anayasa Mahkemesinin 2015/4255 başvuru numaralı ve sayılı, 9/6/2020 karar tarihli Teslime Aydoğan başvurusuna oldukça benzerdir. Bu nedenle olaya ilişkin ayrıntılı değerlendirme için Anayasa Mahkemesinin anılan karar incelemesi bölümüne bakılmasında fayda vardır. Başvurucu, uyuşmazlık konusu olaya ilişkin Danıştayın benzer başka bir olayda verdiği kararlardan farklı karar verdiğini ifade etmiştir. Bundan dolayı davacı, mahkemeler arasında görüş ayrılığı olduğunu ve açtığı davaların reddedilerek hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlal edildiğini iddia etmiştir.

Davacının iddialarıyla birlikte mahkemenin sunduğu gerekçeler ve uyuşmazlık konusuyla ilgili mevzuat hükümleri değerlendirildiğinde, Anayasa Mahkemesinin uyuşmazlık konusu olayda verdiği kararın haklılığı açıkça görülmektedir. Başvurucu dava dilekçesinde Danıştay kararlarına atıfta bulunmuş ve alış belgelerinin incelenip doğruluğunun araştırılarak bir karar verilmesini istemiştir. Benzer bir olayda Danıştayın verdiği kararlar başvuru iddialarını destekler niteliktedir. Nitekim Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 30/12/2016 tarihli ve E.2016/997, K.2016/7964 sayılı kararı ve VDDK'nın 13/12/2017 tarihli ve E.2017/627, K.2017/623 sayılı kararı bu yöndedir.

Dava konusu olayda İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin 30/6/2011 tarihli kararında 2577 sayılı İYUK'un 2. maddesinin birinci fıkrasına atıf yapılarak “vergi mahkemelerinin vergi idaresine ait vergi incelemesi ve karşıt inceleme yapma yetkisini kullanamayacağı, mahkemelerin sadece idari işlemlerin hukuka uygunluğunu denetlemekle görevli olduğu” vurgulanmıştır. Bu nedenle kararda ısrar edilmiştir. Bunun üzerine VDDK 30/12/2014 tarihli kararıyla ısrar kararını onamıştır. Danıştay Dördüncü Dairesinin 30/12/2016 tarihli ve E.2016/997, K.2016/7964 sayılı kararı, Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 30/1/2017 tarihli ve E.2013/2910, K.2017/407 sayılı kararı ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun (VDDK) 25/3/2015 tarihli ve E.2015/16, K.2015/135 sayılı kararı bu görüşü destekler niteliktedir.

213 sayılı VUK'un 253. maddesinin ve aynı kanunun 256. maddesinin¹³ aksine, vergi inceleme elemanı tarafından istenen kanuni defter ve belgeler inceleme elemanına ibraz

¹³ “Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile

edilmemiştir. Başvurucu ilgili döneme ait yevmiye defterinin kayıp olduğunu ifade etmiştir. Bu iddiasına kanıt olarak yevmiye defteri kayıp ilanının yer aldığı gazetenin ilgili nüshasını ibraz etmiştir. Davacı yevmiye defterini kaybetmesinin mücbir sebep olarak kabul edilmesini istemiştir. Ayrıca davacı “yevmiye defteri dışındaki diğer defter ve belgelerin inceleme elemanına ibraz edildiğini” belirtmiştir. Başvurucu, bu defter ve belgelerin incelenerek olayın gerçek mahiyetinin tespit edilebilecek olmasına rağmen, vergi idaresinin böyle bir işlem gerçekleştirilmeden bütün indirimleri reddetmesinin hukuka uygun olmadığını ifade etmiştir. Bu yönüyle davacı iddiasında haklı görülmektedir. Vergi idaresinin mükellefin iddiasını araştırması ve araştırma sonucuna göre karar vermesi gerekmektedir. Mükellefin kayb olduğunu iddia ettiği defterin kaybolma nedeni araştırılmadan verilen kararda tarafımızca hukuka uygunluk görülmemektedir.

3065 sayılı KDV Kanununun 34. maddesinde “Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.” hükmü yer almaktadır. Kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere, KDV indirimi talep edilebilmesi için indirim konu işlemin kanunda öngörülen şekilde belgelendirilmesi gerekmektedir. Belgelendirilmemesi veya belgelendirilememesi halinde vergi idaresinin olayın gerçek mahiyetini araştırması gerekmektedir.

Başvurucunun yukarıda ifade edilen kanun maddelerine aykırı davrandığı görülmektedir. Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 30/12/2016 tarihli ve E.2016/997, K.2016/7964 sayılı kararında ve VDDK'nın 13/12/2017 tarihli ve E.2017/627, K.2017/623 sayılı kararında, KDV yüklendiğini iddia eden mükellefe iddiasını ispatlama fırsatı verilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Bu doğrultuda mükellefin vergi mahkemesine sunabileceğini iddia ettiği defter ve belgelerin doğruluğunun mahkemece

vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar” denilmek suretiyle ibraz yükümlülüğü düzenlenmiştir.”

araştırılması gerektiği savunulmuştur. Ancak bu husus 2577 sayılı İYUK'un 2. maddesinde düzenlenen idari yargı yetkisinin sınırını aşmaktadır. İfade edilen gerekçelerle dava konusu olaya ilişkin İstanbul 2. Vergi Mahkemesi kararı hukuka uygun görülmekte; ancak olayın gerçek mahiyetinin araştırılması için vergi idaresinin görevlendirilmesi gerektiğine mahkeme tarafından karar verilmesi gerekmektedir.

Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Başvurusu

Dava Konusu Olay ve Uyuşmazlığa Konu Olan Hukuki Sorun:

Uyuşmazlık konusu olayın¹⁴ temelinde mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiası yer almaktadır. Davacı Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. Anayasa Mahkemesine “ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleri üzerinden yapılan vergi tarhiyatlarına ve cezalarına karşı açılan davaların esası incelenmeden reddedilmeleri nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği” iddiasıyla başvurmuştur.

Davacı taşımacılık işiyle uğraşmaktadır. Davacının mal ve hizmet aldığı mükellef G.D. ve firması hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda, G.D. ve firmasının iş ve eylemlerinde sahte faturalar düzenlediği tespit edilmiştir. Bunun üzerine Tekirdağ Vergi İdaresi 13/06/2014 tarihli yazıyla başvurucudan G.D. ve firmasından yaptığı alımlara yönelik KDV'nin çıkarılmasını istemiştir. Vergi idaresi başvuruculara bu işlemi yapmadıkları takdirde olumsuz mükellef listesine alınacaklarını bildirmiştir. Davacılar vergi idaresine ihtirazi kayıtla düzeltme beyannameleri vermiştir. Vergi idaresi bu beyannameler üzerinden KDV, damga vergisi ve gecikme faizi tahakkuk ettirmiş ve vergi ziyayı cezası kesmiştir.

Davacılar bu beyannameler üzerinden tahakkuk ettirilen vergilerin, gecikme faizlerinin ve vergi ziyayı cezalarının iptali istemiyle Tekirdağ Vergi Mahkemesine davalar açmıştır. Başvurucular dava dilekçelerinde aşağıdaki gerekçeleri sunmuştur:

- “İhtirazi kayıtla düzeltme beyannamelerinin Vergi İdaresinin isteği üzerine verildiğini,

¹⁴ Anayasa Mahkemesinin 3/4/2019 – 30734 Resmi Gazete Tarih ve Sayılı, 2015/15100 Başvuru Numaralı ve 27/2/2019 Karar Tarihli Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. Ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat Ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. Başvurusu

- Mal ve hizmet alımı yapılan mükellefin düzenlediği faturaların sahte olduğu iddialarının somut tespit ilkesine aykırı olduğunu,
- Ödemelerin çeklerle yapıldığını,
- Şirketleriyle ilgili vergi incelemesi yapılmadığını,
- İlgili beyannameyi vermeme durumunda olumsuz mükellefler listesine dahil olmak durumunda kalacaklarını belirtmişlerdir.”

Vergi Mahkemesi 3065 sayılı KDV Kanununun 41. maddesine¹⁵ atıf yaparak davaları reddetmiştir. Mahkeme “yasal sureler geçtikten sonra verilen KDV düzeltme beyanlarına konulan ihtirazi kayıtların beyannameler üzerinden tahakkuk ettirilen vergiye bir etkisinin bulunmadığı” gerekçesiyle davayı reddetmiştir. İhtirazi kayıtların verilen beyannamelerin ayrı değerlendirilmeye tabi tutulması gerekmektedir. Bu yönüyle mahkeme kararının hukuka aykırı olduğu kanısındayız.

Edirne Bölge İdare Mahkemesi mükelleflerin kendi beyanlarına dava açamayacağını kabul etmekle birlikte, ihtirazi kayıtlarla verilen beyanın ayrı değerlendirilmesi gerektiğini vurgulamıştır. Mahkeme, başvuru olumsuz mükellefler listesinde yer almamak için vergi idaresi tarafından düzeltme beyanname vermek zorunda bırakıldığını ifade etmiştir. Bu nedenle dava konusu olaya ilişkin iş ve eylemlerin gerçek mahiyetinin yeterince araştırılmadan karar verilmesinin hukuka uygun olmadığı belirtilmiştir. Mahkeme ilk derece mahkemesinin kararını bozmuştur. Mahkeme, idarenin karar düzeltme istemi üzerine bozma kararını kaldırmış ve ilk derece mahkemesinin kararını onamıştır. Bölge İdare Mahkemesi beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın beyanname üzerinden yapılan tahakkuka etkisi olmayacağı gibi dava açma hakkı vermesinin mümkün olmadığı gerekçesiyle ilk derece mahkemesinin kararını reddetmiştir.

¹⁵ 1. Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar Katma Değer Vergisi beyannamelerini, vergilendirme dönemini takibeden ayın yirmidördüncü günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler.

2. Katma Değer Vergisi beyanının gümrük giriş beyanname veya özel beyanname ile yapılması gerektiği hallerde bu beyannameler vergi mükellefiyetinin başladığı anda ilgili gümrük idaresine verilir. (3065 Sayılı KDV Kanunu 41. Md.).

Edirne Bölge İdare Mahkemesinin ilk verdiği karar hukuka uygun bulunurken, idarenin karar düzeltme istemi üzerinde verilen karar hukuka uygun bulunmamıştır. Burada dikkati çekmesi gereken husus, davacının da iddia ettiği gibi olumsuz mükellef listesinde yer almamak için vergi idaresinin isteği üzerine ihtirazi kayıtla beyan verildiğidir. Hukuken uygun olan, vergi idaresinin vergi incelemesi başlatması ve inceleme sonucuna göre kararını vermesidir. İşin gerçek mahiyeti araştırılmadan vergilere, gecikme faizlerine ve vergi ziyayı cezalarına hükmedilmesi hukukla bağdaşmayacaktır.

Uyuşmazlık Konusu Olaya Anayasa Mahkemesinin Yorumu:

Davacılar mal ve hizmet alımı yaptıkları şirketin olumsuz mükellef listesinde yer aldığı vergi idaresi tarafından kendilerine bildirilmesi üzerine 2009, 2010 ve 2011 yıllarına yönelik düzeltme beyannameleri vermeye mecbur tutulduklarını ifade etmiştir. Davacılar bu beyannameler üzerinden tahakkuk ettirilen vergilere, gecikme faizlerine ve vergi ziyayı cezalarına karşı Vergi Mahkemesinde açtığı davaların, beyannamelerin yasal süresi geçtikten sonra verildiği iddia edilerek reddedildiğini öne sürmüştür. Davacılar bu durum sonucunda mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiğini iddia etmiştir.

Davacıların iddialarını değerlendiren Anayasa Mahkemesi başvurunun mülkiyet hakkı ihlali çerçevesinde kabul edilebilir olduğunu belirtmiştir. Mahkeme başvuruçuların vergi idaresi tarafından düzeltme beyannameleri vermeye mecbur tutulduklarını ifade etmiştir. Diğer bir deyişle, vergi idaresi davacılar olumsuz mükellefler listesine alınmamaları için düzeltme beyannamesi vermeleri gerektiğini belirtmiştir. Bunun üzerine davacılar düzeltme beyannamelerini ihtirazi kayıtla vermişlerdir. Dava konusu olayda başvuruçuların mal ve hizmet alımına ilişkin faturaların sahte olmadığını, dolayısıyla bu işlemlere bağlı indirimlerin gerçek olduğunu kanıtlamak amacıyla düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt koydukları ifade edilmiştir.

Anayasa Mahkemesi uyuşmazlık konusu olayda davacıların olumsuz kod listesine alınmasının yol açtığı istenmeyen durumlara dikkat çekmiştir. Bu nedenle mahkeme davacıların incelemeye sevk edilme, vergi inceleme raporu ve takdir komisyonu kararını beklemelerinin uygun olmayabileceğini vurgulamıştır. Mahkeme, anılan bu olumsuz durumlardan çekilmesi ihtimal dahilinde olan davacıların idarenin isteği üzerine

verdikleri düzeltme beyannamesine karşı dava açamamasının hukuka uygun olmayacağını ifade etmiştir. Aynı zamanda mahkeme, davacıların başvurularının Vergi Mahkemesince esasları yönünden incelenmeden reddedildiğini ifade etmiştir.

Mahkeme nihayetinde uyuşmazlık konusu olaya ilişkin yorumunu “başvurucular, mülkiyet haklarına müdahale teşkil eden vergilendirme işlemlerinin yargı yoluyla denetlenebilmesi imkanına sahip olamamışlardır” şeklinde belirtmiştir. Anayasa Mahkemesi davacıların mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir. Mahkeme kararını, "ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleri üzerine yapılan vergilendirmeye ve kesilen cezaya karşı açılan davaların derece mahkemelerince reddedilmesinin ölçüsüz olması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği” gerekçesine dayandırmıştır. Mahkeme söz konusu ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere kararın Vergi Mahkemesine gönderilmesine karar vermiştir. Karar oybirliğiyle verilmiştir.

Vergi idaresi başvuruculara düzeltme beyannamesi vermemeleri durumunda olumsuz mükellefler kod listesine alınacaklarını bildirdiğinden ve bunun üzerine davacının ihtirazi kayıtla beyanname vermesinden dolayı mükellefin verdiği beyannameye karşı dava hakkının saklı kalması gerekmektedir. Bu husus 213 sayılı VUK’un 378. maddesinde “Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.” şeklinde düzenlenmiştir. Anılan kanun hükmü vergi hataları olması halinde bir istisna getirmiş ve mükelleflere yargı yoluna başvuru imkanı tanımıştır.

2577 sayılı İYUK’un 27. maddenin 4. fıkrasında “ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.” denilmek suretiyle ihtirazi kayıtla verilen beyannameye karşı dava açılabilmesi hüküm altına alınmıştır. Dava konusu olay yukarıda açıklanan kanun hükümleri dikkate alınarak değerlendirildiğinde, Vergi Mahkemesi kararının yerinde bir karar olmadığı açıktır. Başvurucuların açtığı davaların Vergi Mahkemesince reddedilmesinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır. İlk derece mahkemeleri tarafından 2577 sayılı İYUK’un 27. maddesi 4. fıkrasında ifade edilen hükme aykırı hareket edildiği görülmektedir.

1982 Anayasasının 35. maddesine hüküm altına alınan mülkiyet hakkının ancak kamu yararı amacıyla ve ölçülü bir şekilde sınırlanabileceği ifade edilmiştir. Anayasanın 13. maddesinde “Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.” ifadesi yer almaktadır. Uyuşmazlık konusu olayda ilk derece mahkemelerinin tutumu ve başvuru sahiplerinin iddiaları ilgili mevzuat çerçevesinde değerlendirildiğinde, Anayasa Mahkemesinin davacıların mülkiyet hakkına müdahale edildiği yönündeki kararı haklı görülmektedir. İlgili kanun hükümleri de dikkate alındığında Anayasa Mahkemesinin de ifade ettiği gibi ilk derece mahkemeleri tarafından söz konusu ceza ve vergilendirmeye karşı açılan davalar haksız gerekçeyle reddedilmiştir. Bunun sonucunda davacıların mülkiyet hakkı ihlal edilmiştir.

Anayasa Mahkemesinin Nurbay Taşımacılık Tekstil Gıda İthalat İhracat Ltd. Şti. Başvurusu

Dava Konusu Olay ve Uyuşmazlığa Konu Olan Hukuki Sorun:

Dava konusu olayda¹⁶ davacı Nurbay Taşımacılık Tekstil Gıda İthalat İhracat Ltd. Şti. “ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleri üzerinden yapılan vergi tarhiyatlarına ve cezalarına karşı açılan davaların esası incelenmeden reddedilmeleri nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği” iddiasıyla Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunmuştur. Bu yönüyle dava yukarıda açıklanan Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. Başvurusu ile oldukça benzerdir.

Davacı Nurbay Taşımacılık Tekstil Gıda İthalat İhracat Ltd. Şti. taşımacılık işiyle uğraşmaktadır. Düzenlenen vergi tekniği raporunda başvuru sahibinin mal ve hizmet alımı yaptığı mükellef firmanın işlemlerinde sahte faturalar düzenlediği tespit edilmiştir. Lüleburgaz Vergi Dairesi Başkanlığı 14/08/2014 tarihinde davacıya sahte fatura düzenlediği tespit edilen mükellef firmadan yaptığı mal ve hizmet alımına ait faturaların sahte olduğunu bildirmiş ve mükelleften bu alımlarını kapsayan KDV'nin çıkarılmasını istemiştir. Başvuru sahibi olumsuz mükellefler listesine alınmamak için "Vergi İdaresine

¹⁶ Anayasa Mahkemesinin 2016/7783 Başvuru Numaralı, 18 Temmuz 2019 Karar Tarihli Nurbay Taşımacılık Tekstil Gıda İthalat İhracat Ltd. Şti. Başvurusu.

11/10/2014 tarihinde ihtirazi kayıtla düzeltme beyannameleri vermiştir." Bunun üzerine vergi idaresi anılan beyannameler üzerinden KDV, damga vergisi ve gecikme faizi tahakkuk ettirmiş ve vergi ziyayı cezası kesmiştir. Davacı, anılan işlemlere karşı aşağıdaki gerekçelerle 14/11/2014 tarihinde Edirne Vergi Mahkemesine davalar açmıştır. Davacı başvurusunda gerekçe olarak:

- “İhtirazi kayıtla düzeltme beyannamelerinin Vergi İdaresinin isteği üzerine verildiğini,
- Mal ve hizmet alımı yapılan mükellefin düzenlediği faturaların sahte olduğu iddiasının somut tespit ilkesine aykırı olduğunu,
- Ödemelerin çeklerle yapıldığını, şirketiyle ilgili vergi incelemesi yapılmadığını,
- İlgili beyannameleri vermeme durumunda olumsuz mükellefler listesine dâhil olmak durumunda kalacağını belirtmiştir.”

Vergi Mahkemesi 3065 sayılı KDV kanununun beyanname verme zamanını düzenleyen 41. maddesine dayanarak davaları reddetmiştir. Mahkeme, “öngörülen yasal süre geçtikten sonra verilen KDV düzeltme beyanlarına konulan ihtirazi kayıtların beyannameler üzerinden tahakkuk ettirilen vergilere bir etkisinin bulunmadığı” ve vergi ziyayı cezalarının da kanunda öngörülen usule göre kesildiğinden hukuka uygun olduğu gerekçesiyle davaları reddetmiştir. Edirne Bölge İdaresi Mahkemesi vergi mahkemesinin kararını onamıştır. Bunun üzerine davacı 18/04/2016 ve 30/05/2016 tarihlerinde Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunmuştur.

Uyuşmazlık Konusu Olaya Anayasa Mahkemesinin Yorumu:

Davacı mal ve hizmet alımı yaptığı firmanın olumsuz mükellefler listesinde yer almasından dolayı 2014 Ağustos-Kasım-Aralık ve 2015 Şubat dönemlerine yönelik düzeltme beyannamesi vermek zorunda bırakıldığını ifade etmiştir. İhtirazi kayıtla verdiği beyannamelerin yasal süresi geçtikten sonra verildiğinin ileri sürüldüğünü ve bu nedenle söz konusu beyanname üzerinden kesilen vergi ve gecikme faiziyle vergi ziyayı cezalarına karşı açtığı davaların reddedildiğini belirtmiştir. Bu durumdan dolayı eşitlik, adil yargılanma ve mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurmuştur.

Anayasa Mahkemesi mülkiyet hakkı ihlali iddiasının kabul edilebilir olduğuna karar vermiştir. Mahkeme başvuruçunun iddiasını bu yönüyle değerlendirmeye almıştır. Mahkeme mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin ölçüsüz olduğuna ve Anayasanın 35. maddesinde ifade edilen mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir. Karar ihlale neden olan mahkeme kararlarının ortadan kaldırılması amacıyla yeniden yargılanma yapılmak üzere Edirne Vergi Mahkemesine gönderilmiştir. Karar oy birliğiyle verilmiştir. Uyuşmazlık konusu olay Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. başvurusuyla örtüşmektedir.

2.3.1.2. Danıştay Kararlarında KDV İadesi

Danıştay 9. Dairesi 2019 / 4018 Esas ve 2019 / 3465 Karar Sayılı Kararı

Dava konusu olayda davacı şirket, yönetim kurulu üyelerinin daha önce ortak veya kanuni temsilcisi oldukları şirketler hakkında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiilinden dolayı olumsuz rapor bulunması sebebiyle özel esaslara alınmıştır. Bu nedenle davacı şirketin 2014/Kasım dönemine ilişkin KDV iade talebi Uray Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından reddedilmiştir. Davacı şirket vergi dairesinin bu işleminin iptali istemiyle Mersin 1. Vergi Mahkemesinde dava açmıştır. İlk Derece Mahkemesi kararında, davacı şirketin daha önce ortağı olduğu şirketler hakkında olumsuzluk tespit edilmesi nedeniyle özel esaslara tabi tutularak KDV iade taleplerinin yerine getirilmemesinin hukuka uygun bulunmadığını ifade etmiştir. Mahkeme bu gerekçeyle davanın kabulüne ve Uray Vergi Dairesi Müdürlüğünün söz konusu işleminin iptaline karar vermiştir.

Vergi Dairesi Müdürlüğü, İlk Derece Mahkemesi kararına karşı istinaf yoluna başvurmuştur. Bölge İdare Mahkemesi kararında; davacı şirketin yönetim kurulu üyelerinin ortağı veya yöneticisi olduğu şirketler hakkında olumsuz tespitler bulunması nedeniyle özel esaslara tabi olmalarına yönelik komisyon kararlarını ve söz konusu firmaların ortak ve yöneticileriyle davacı şirketin yönetim kurulu üyelerinin aynı şahıslar olduğuna yönelik tespitlerini, haksız KDV iade taleplerinin önlenmesi için yeterli somut deliller olarak kabul etmiştir. Dolayısıyla Mahkeme, Vergi Mahkemesi kararının hukuka uygun olmadığı gerekçesiyle kaldırılmasına ve davanın reddine karar vermiştir.

Davacı şirket Bölge İdare Mahkemesinin bu kararına karşı Danıştay 9. Dairesine temyiz isteminde bulunmuştur. Davacı şirket temyiz dilekçesinde; KDV yüklenimlerinin idare tarafından incelenmesi sonucunda herhangi bir olumsuzluk tespit edilmediğini, şirketin yönetim kurulu üyelerinin hakkında olumsuz tespit bulunan şirketin ortak veya yöneticisi olmaları nedeniyle başvuru şirketin iade talebinin reddedilmesinin hukuka uygun olmadığını ve davacı şirketin bu şirketlerle arasında herhangi bir ticari ilişki bulunmadığını iddia etmiştir. Başvurucu bu iddialarla Bölge İdare Mahkemesi kararının bozulmasını istemiştir.

Temyiz başvurusunu değerlendiren Danıştay 9. Dairesi, davacı şirketin hakkında olumsuzluk bulunan şirketle ticari ilişkisinin bulunduğu dair bir tespit olmadığını, bu şirketler hakkında düzenlenmiş rapor olmadığını ve başvuru şirketin KDV yüklenimleriyle gerçekleştirdiği ihracat teslimlerine ilişkin olumsuz bir tespit bulunmadığını belirtmiştir. Mahkeme bu gerekçelerle Konya Bölge İdare Mahkemesinin kararını bozmuştur. İlgili dosya yeniden bir karar verilmek üzere Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesine gönderilmiştir. Karar oy birliğiyle verilmiştir.

KDVGUT'ta kimlerin özel esaslara tabi olacağı açıkça ifade edilmiştir. Dava konusu olaya ilişkin husus tebliğde şu şekilde açıklanmıştır: "Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme konusunda haklarında "olumsuz rapor" bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler."

Yukarıdaki tebliğ hükmü uyuşmazlık konusu olay dikkate alınarak değerlendirildiğinde, mükellefin özel esaslara tabi olabilmesi için hakkında "olumsuz rapor" düzenlenmiş olması gerektiği görülmektedir. Bununla birlikte dava konusu olayda, davacı şirketin yönetim kurulu üyelerinin ortağı veya yöneticisi olduğu şirketler hakkında herhangi bir olumsuz rapor düzenlenmemiştir. Söz konusu şirketler sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiilinden dolayı incelemeye sevk edilmiştir. Bu şirketlerin özel esaslara alınması yönünde komisyon kararları mevcuttur. Ancak bu durum tebliğde de ifade edildiği üzere söz konusu şirketlerin özel esaslara tabi olabilmesi için yeterli değildir. Danıştay 9. Dairesi komisyon kararlarını yeterli ve somut delil olarak kabul eden Bölge İdare Mahkemesinin kararını hukuka uygun bulmamıştır.

Danıştay 3. Dairesi 2016 / 11534 Esas ve 2020 / 423 Karar Sayılı Kararı

Dava konusu olayda, davacı adına dahilde işleme izin belgeleri kapsamında taahhütlerini yerine getirmediği gerekçesiyle vergi inceleme raporu düzenlenmiştir. Mükellefin dahilde işleme izin belgelerine dayanarak teslim ettiği malların yurt dışı edilmediği gerekçesiyle vergi inceleme raporu düzenlenmiştir. Raporda mükellef adına Kasım 2009 dönemine yönelik re'sen tarh sonucu bir kat vergi ziyayı cezalı KDV kesilmiştir. Davacı bu işlemin iptali istemiyle İlk Derece Mahkemesine başvurmuştur. İlk Derece Mahkemesi başvurusunun dahilde işleme izin belgeleri kapsamında gerçekleştirdiği ihracatlara yönelik eşyaları aracı olarak sattığı Ö... Anonim Şirketinin söz konusu eşyaları yurt dışı etmediğine dair somut herhangi bir tespit ve şirketle ilgili yapılmış bir tahakkuk bulunmadığını vurgulamıştır. Bunlara ek olarak mahkeme, başvurunun anılan şirketin eylemine ortak olduğu ya da bu eylemi gerçekleştirdiğine yönelik bir saptama olmadığını ifade etmiştir. Mahkeme bu gerekçelerle cezalı tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir.

İlk Derece Mahkemesinin kararına karşı ilgili Vergi Dairesi Başkanlığı kararın bozulması istemiyle temyiz yoluyla Danıştaya başvurmuştur. Başvuru dilekçesinde aşağıdaki gerekçeler ileri sürülmüştür:

- “Davacı şirketin dahilde işleme izin belgesi kapsamındaki taahhütlerinin İstanbul Tekstil ve Konfeksiyon İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince müeyyideli olarak kapatıldığı,
- Satışlarına aracılık eden Ö... Anonim Şirketinin tescilli ihracat beyannamelerinde beyan edilen kap adedine nazaran çok daha az miktarda tekstil eşyasının yurt dışına çıkarıldığı ve taahhüt hesaplarının hayali ihracat ile kapatılmaya çalışıldığına gümrük soruşturma raporuyla tespit edildiği.”

Temyiz başvurusunu değerlendiren Danıştay 3. Dairesi; ihracat beyannamelerinin incelenmesi sonucu usulsüzlüklerin tespit edildiğini, dava konusu tarhiyatın haklı gerekçelere dayanılarak yapıldığını, dahilde işleme rejimi kapsamında ihraç edilmesi gereken malların yurtdışı edilmediğinin tespit edildiğini ve yapılan tarhiyatın hukuka uygun olduğunu ifade etmiştir. Mahkeme bu gerekçelerle İlk Derece Mahkemesi Kararının bozulmasına ve yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın ilgili mahkemeye gönderilmesine karar vermiştir. Karar oy çokluğuyla verilmiştir. Karşı oy gerekçesi

olarak muhalif yargıçlardan biri; başvuru şirket hakkında 2006-2010 yılları arasında birçok kez ihracat beyanında usulsüz işlem gerçekleştirdiği tespit edilmesine rağmen, ilgili gümrük müdürlüğünce düzenlenen karşılaştırmalı liste incelenerek başvurucuya ait tekstil ürünlerinin ihraç edilip edilmediğinin araştırılarak karar verilmesi gerektiği gerekçesiyle Mahkeme kararının bozulması yönündeki oyu ile daire kararına katılmadığını ifade etmiştir.

Diğer bir muhalif yargıç ise daire kararına katılamama gerekçesini; temyiz dilekçesinde sunulan iddiaların bozulması talep edilen kararın dayandığı yasal sebepler ve gerekçe karşısında talebin kabulünü gerektirecek nitelikte olmadığını ve bu nedenle temyiz isteminin reddiyle kararın onanması gerektiği oyu ile Daire Kararına katılmadığını ifade etmiştir. Muhalif yargıç, ihracatçı hakkında birçok kez usulsüz işlem gerçekleştirdiğini kabul etmiş ancak tekrar araştırılması gerektiğini ifade etmiştir. Usulsüz olduğu kesin olarak tespit edilen bir işlemin farklı kanallar yoluyla araştırılmasının sadece işlem maliyeti yaratacağı kanısındayız. Ayrıca muhalif yargıcın karşı oy gerekçesini makul bulmamaktayız, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddiaların talebin kabulünü gerektirecek nitelikte olduğunu düşünmekteyiz.

3065 sayılı KDV Kanunu 11/1-c bendinde ihracatçıların imalatçılardan ihraç edilmek kaydıyla teslim aldıkları mallara ait KDV'nin ihracatçı tarafından ödenmeyeceği ifade edilmiştir. Bu şekilde mükellefler tarafından tahsil edilmeyen vergi, ilgili dönem beyannamesinde beyan edilmektedir. Vergi dairesi tarafından tarh ve tahakkuk ettirilen bu vergi tecil edilmektedir (KDV, 11/1-c). Dava konusu olaya ilişkin diğer bir kanuni düzenleme ise dahilde işleme rejimine yönelik hükmün yer aldığı 3065 sayılı KDV Kanununun geçici 17. maddesidir. Söz konusu maddede "İhracatın şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde zamanında alınmayan vergi, vergi ziyayı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilir." hükmü yer almaktadır. Uyuşmazlık konusu olay anılan kanun hükümleri çerçevesinde değerlendirildiğinde Danıştay 3. Dairesinin kararının hukuka uygun olduğu düşünülmektedir. Şöyle ki dava konusu olayda dahilde işleme rejimi izin belgesi kapsamında ihraç edilmesi gereken malların ihracatının gerçekleşmediği tespit edilmiştir. Bu nedenle anılan kanun hükümlerine göre ihracatın şartlara uygun şekilde yapılmaması üzerine bir kat vergi ziyayı cezalı salınan KDV işlemi hukuka uygun görülmektedir.

Danıştay 4. Daire Başkanlığı 2018/6119 Esas ve 2020/5215 Sayılı Kararı

Dava konusu olayda ...Metal İç ve Dış Ticaret Limited Şirketi 2016/11. dönemine ilişkin reddedilen KDV iade talebine yönelik işlemin iptali istemiyle ilk derece mahkemesine başvurmuştur. İlk Derece Mahkemesi Kararında; ihracat teslimlerinde vergi iadesinin YMM raporuna göre yapılacağını ve uyuşmazlık konusu olaya ilişkin dosyada verilen YMM raporunun ilgili tebliğlere uygun şekilde düzenlendiğini, karşıt inceleme yoluyla ihraç konusu olaya yönelik işlemlerin doğruluğunun tespit edildiğini, davacı şirket veya tedarikçi şirketler hakkında vergi inceleme raporuyla tespit edilen bir olumsuzluk olmaksızın ve herhangi bir yasal dayanak göstermeksizin iade talebinin reddedilerek vergi inceleme sonucuna göre değerlendirileceğinin belirtilmesinin hukuka uygun olmadığını ifade etmiştir. Mahkeme bu gerekçelerle davanın kabulüne karar vermiştir. Bölge İdare Mahkemesi, İlk Derece Mahkemesi kararını hukuka uygun bulmuştur. Mahkeme davalının ileri sürdüğü iddiaların anılan kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte olmadığını ifade ederek istinaf başvurusunu reddetmiştir.

Bunun üzerine ...Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından söz konusu karar temyiz istemiyle Danıştaya götürülmüştür. Davalı temyiz dilekçesinde:

“Dava konusu edilen yazının, kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem mahiyetinde olmadığı, davacının yüklenilen KDV listesinde yer alan bir kısım mal/hizmet alımlarını, haklarında sahte belge düzenleme fiilinden dolayı vergi incelemesine sevk edilmiş mükelleflerden alınmış sahte faturalarla belgelendirildiğinin tespit edildiği, bu nedenle iadeye ilişkin yüklenimin doğruluğuna dair tereddütlerin oluşması nedeniyle katma değer vergisi indiriminin vergi inceleme raporuna bağlanmasında yasal isabetsizlik bulunmadığı, kararın bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.”

Temyiz başvurusunu inceleyen Danıştay 4. Dairesi, kararın usul ve hukuka uygun olduğunu ve davalının temyiz dilekçesinde ileri sürdüğü iddiaların söz konusu kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte olmadığını ifade etmiştir. Mahkeme bu gerekçelerle ilgili Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesi kararının onanmasına ve temyiz isteminin reddedilmesine oybirliğiyle karar vermiştir. Dava konusu olayda YMM raporunun ilgili tebliğlere uygun şekilde düzenlendiği ve işin gerçek mahiyetinin araştırılarak bu yönde bir karar verildiği görülmektedir. Ayrıca mükellefin iade talebinin reddedilmesine dayanak oluşturabilecek vergi inceleme raporuyla tespit edilen herhangi

bir olumsuzluk bulunmadığı vurgulanmıştır. Bu nedenlerle mahkemenin verdiği kararın hukuka uygun olduğu kanaatindeyiz.

Danıştay 9. Dairesi 2018 / 328 Esas ve 2020 / 1139 Sayılı Kararı

Uyuşmazlık konusu olayda davacının, A. Grup Demir Çelik Kömür Nak. İnş. San.ve Tic.Ltd.Şti ve O. Demir Çelik Nakliyat Kuyumculuk İnş. Ltd. Şti.'den aldığı faturaların düzenlenen vergi inceleme raporu sonucu sahte olduğu tespit edilmiştir. Vergi inceleme raporunda başvuru adına 2010 Haziran-Aralık dönemlerine yönelik resen tarh sonucu bir kat vergi ziyayı cezalı KDV kesilmiştir. Bunun üzerine başvuru söz konusu işlemin kaldırılması istemiyle İlk Derece Mahkemesine başvurmuştur. İlk Derece Mahkemesi kararında davacının A. Grup Demir Çelik Kömür Nak. İnş. San. ve Tic. Ltd. Şti. ve O. Demir Çelik Nakliyat Kuyumculuk İnş. Ltd. Şti.'den aldığı faturaların sahte olduğu yönünde düzenlenen vergi tekniği raporlarındaki tespitlerin somut ve açık dayanaktan yoksun olduğunu ifade etmiştir. Mahkeme bu gerekçeyle anılan döneme ilişkin tarh edilen vergi ve buna bağlı kesilen cezanın hukuka uygun olmadığına karar vermiştir. Diğer bir deyişle mahkeme davayı kabul etmiş ve vergi dairesi işleminin iptaline karar vermiştir. Karara karşı istinaf başvurusu üzerine Bölge İdaresi Mahkemesi Vergi Mahkemesinin kararını onamış, istinaf başvurusunu reddetmiştir.

Bölge İdaresi Mahkemesi kararına karşı temyiz yoluyla Danıştaya başvurulmuştur. Dava dilekçesinde söz konusu şirketlerden alınan faturaların sahte olduğunun vergi tekniği raporlarıyla tespit edildiği ve cezalı tarhiyatın hukuka uygun olduğu iddia edilmiştir. Danıştay 9. Dairesi mükelleflerin yükledikleri KDV'yi indirebilmeleri ve iade alabilmeleri için vergi konusu işleme ait faturaların gerçek bir işleme dayanması gerektiğini ve olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması için gerekli araştırmaların yapılması gerektiğini vurgulamıştır. Mahkeme kararında; söz konusu şirketlerin işlemlerinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanıldığının tespit edildiğini, anılan şirketlerin davacıya fatura düzenledikleri tarihlerde gerçek bir ticari faaliyetinin bulunmadığından davacıya düzenlenen faturaların gerçek mahiyette bir mal alımı veya hizmet ifasına dayanmadığını ifade etmiştir. Mahkeme bu gerekçelerle İlk Derece Mahkemesi kararının hukuka uygun olmadığını belirtmiştir.

Mahkeme yeniden bir karar verilmek amacıyla dosyanın Vergi Mahkemesine gönderilmesine karar vermiştir. Karar oy çokluğuyla alınmıştır. Karşı oy gerekçesi

olarak; temyiz isteminde öne sürülen iddiaların Bölge İdare Mahkemesinin kararını bozacak nitelikte olmadığından dolayı temyiz isteminin reddedilmesi ve Bölge İdare Mahkemesi kararının onanması gerektiği oyuyla karara katılmadığını ifade etmiştir. Dava konusu olayda şirketlerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığı açıkça tespit edilmiştir. Bundan dolayı İlk Derece Mahkemesi kararının hukuka uygun olmadığı kanısındayız. Bu yönüyle dairenin verdiği karar haklı görülmektedir.

2.3.2. Uluslararası Mahkeme Kararlarında KDV İadesi

Çalışmanın bu bölümünde KDV iadesine yönelik Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kararları incelenmektedir. Mahkeme kararları seçilirken çalışma konusuna katkı yapacağı düşünülen ve çalışma konusuyla doğrudan ilgisi olan kararlar olmasına özen gösterilmiştir.

2.3.2.1. Avrupa İnsan Halkarı Mahkemesi Kararlarında KDV İadesi

INTERSPLAV- UKRAYNA Kararı

Dava¹⁷, Ukrayna-İspanyol Ortak Girişimi “Inretsplav” adlı şirketin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM)’ne İnsan Hak ve Özgürlüklerinin Korunmasına İlişkin Sözleşmenin 34. maddesi¹⁸ uyarınca Ukrayna aleyhine yaptığı başvurudan kaynaklanmaktadır. Başvuran şirket Intersplav Ukrayna’nın Lugansk Bölgesi’ndeki Sverdlovsk kasabasında yerleşik bir ortak girişim kuruluşudur. Davacı başvuru gerekçesi olarak özellikle devletin KDV iade talebini asılsız olarak reddetmesinin mülkünden rahatça yararlanmasına bir müdahale oluşturduğunu ve bu müdahalenin orantısız olduğunu ifade etmiştir. Başvurucu bundan dolayı işinde önemli kayıplarla karşı karşıya kaldığını ifade etmiştir. Mahkeme 31 Mart 2005 tarihli kararıyla başvuruyu kısmen kabul edilebilir bulmuştur.

¹⁷ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin 803/02 Başvuru Numaralı INTERSPLAV- UKRAYNA Kararı.

¹⁸ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 34. Maddesinde “Bireysel başvurular “ başlığı altında aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir: “Bu Sözleşme veya protokollerinde tanınan haklarının Yüksek Sözleşmeci Taraflar’dan biri tarafından ihlal edilmesinden dolayı mağdur olduğunu öne süren her gerçek kişi, hükümet dışı kuruluş veya kişi grupları Mahkeme’ye başvurabilir. Yüksek Sözleşmeci Taraflar bu hakkın etkin bir şekilde kullanılmasını hiçbir surette engel olmamayı taahhüt ederler.”

Dava konusu olayda başvuru sahibi Ukrayna'da satın alınan ve % 20 KDV oranına sahip geri dönüştürülmüş hurda metal kullanarak mal üretmektedir. Başvuranın üretiminin büyük bir kısmı Ukrayna'dan sıfır KDV oranıyla ihraç edilmektedir. Bu şekilde başvuru sahibi hurda metalin fiyatı üzerinden KDV iadesini alma hakkına sahiptir. Davacının tabii olduğu Katma Değer Vergisi Kanununa göre bu tür bir geri ödeme, başvuru sahibinin ilgili hesaplamaları mahalli vergi idaresine sunmasını takip eden bir aylık süre içinde yapılmalıdır. Geri ödemenin gecikmesi durumunda KDV iade talebinde bulunana tazminat ödenmektedir. Geri ödeme ve tazminat, ilgili vergi dairesinin beyanı üzerine Devlet Hazinesi tarafından yapılmaktadır.

Davacıya yapılacak KDV iadesi, Sverdlovsk Kasabası Vergi İdaresi'nin ilgili tutarları teyit etmemesi nedeniyle 1998'den bu yana sistematik olarak ertelenmiştir. Başvurucu aynı sebeple geciken KDV iadesi için tazminat da alamamıştır. Bundan dolayı davacı 1998'den beri Vergi İdaresinin KDV iadeleri için zamanında sertifika vermemesi hakkında Lugansk Bölgesel Vergi İdaresi ve Devlet Vergi İdaresine şikayette bulunmuştur. Bu makamlar Devletin başvurana olan borçlarının varlığını kabul etmesine rağmen, Sverdlovsk Kasabası Vergi İdaresinin eylemlerinde herhangi bir yasa dışılık tespit etmemiştir. Oysaki dava konusu olayda başvuru sahibi, Sverdlovsk Kasabası Vergi İdaresi'nin ilgili tutarları teyit etmemesi nedeniyle hem vergi alacağından hem de geciken alacak için kendisine ödenecek tazminattan mahrum kalmaktadır. Davacı ayrıca, Sverdlovsk Savcılığı ve Başsavcılık Ofisi'ne şikayette bulunmuş ancak sonuç alamamıştır. Bunun üzerine davacı 1998'den bu yana, KDV'nin gecikmeli iadesi için tazminat almak amacıyla Lugansk Ticaret Mahkemesinde Sverdlovsk Kasabası Vergi İdaresi ve Devlet Hazine Bakanlığı aleyhine bugüne kadar 1401'den fazla dava açmıştır.

1999-2000 yılları arasındaki yargılamalarda başvuran, mahkemeden Vergi İdaresi'nin başvurana ödenmesi gereken tazminat miktarlarını teyit etmesini talep etmiştir. Bunun üzerine mahkeme vergi idaresinden talep edilen tutarın tespitini teyit etmesini istemiştir. 2001-2003 yılları arasındaki yargılamalarda, başvuran talebinin konusunu değiştirmiş ve mahkemelerden KDV iadesi ve tazminat tutarlarının kendisine doğrudan ödenmesini talep etmiştir. Vergi İdaresi ve Hazinesinin her ikisi de davacının bu talebine karşı çıkmıştır. Vergi idaresi ve Hazine gerekçe olarak KDV iadesine temel olarak gösterilen konunun yetersizliğini ve Vergi İdaresi tarafından önceden böyle bir miktar teyit edilmeden herhangi bir KDV iadesi yapılmasının imkansız olduğunu öne sürmüştür.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, mahkemenin davacının istemini reddetme gerekçesi olarak ileri sürdüğü Vergi İdaresi tarafından böyle bir tutarın teyit edilmeme nedeninin davacının değil ilgili vergi idaresinin ihmalinden kaynaklandığıdır. Mahkeme 2001 ve 2004 yılları arasındaki miktarı tespit etmiştir. Bunun üzerine mahkeme gecikmiş KDV iadeleri için davacıya tazminat ödenmesini teyit etmiştir.

Davacı Devlet Hazinesinin Lugansk Bölge Departmanı ve Sverdlovsk Kasabası Vergi İdaresi aleyhine Mart 2003 ile Şubat 2004 arasında mahkeme tarafından verilen kararları uygulamayı reddettiği iddiasıyla 17 Mart 2004 tarihinde söz konusu idarenin Lugansk Ticaret Mahkemesinde dava açmıştır. Aynı zamanda davacı başvuru dilekçesinde mahkemece tespit edilen tutarların beş yıl vadeli kredi bonolarına dönüştürülmesi için teklif sunmuştur. Bunun üzerine Lugansk Ticaret Mahkemesi sanıklara ihtilafli kararların uygulanmasını emretmiştir.

Dava konusu olayın mülkiyet bağlamında değerlendirilmesi sonucu uyuşmazlık konusu olayın "mülk" oluşturduğu sonucuna varılmıştır. Hükümet konuya ilişkin iddiasını, 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesi¹⁹ hükmü uyarınca, başvuranın KDV iade hakkının yalnızca miktarların mahkeme kararları tarafından onaylandıktan sonra bir "mülkiyet" olarak kabul edilebileceği şeklinde ifade etmiştir. Savunmada vergi makamları başvuranın talep edilen KDV iadesi hakkına itiraz etmesi halinde başvuranın bunları almak için "mülkler" veya "meşru beklentiler" elde etmesinin ancak mahkeme kararıyla olacağı belirtilmiştir. Hükümet kabul edilebilirlik kararında, vergi makamlarının başvuran tarafından talep edilen KDV iadesi tutarına itiraz etmediğine ilişkin sonuca katılmamıştır.

Başvuran, ilgili kanun hükmü altında KDV iadesi dayanağının vergi beyannamelerinde başvuranın kendisi tarafından sağlanan bilgiler olduğunu ileri sürmüştür. Mevcut

¹⁹ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde 1 No'lu Protokol 1. Maddesinde "Mülkiyetin korunması" başlığı altında Aşağıdaki Şekilde İfade edilmiştir:

"Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir. Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez."

davada lehte verilen mahkeme kararları mahkemelere başvurmadan önce KDV iadesi hakkının ihlal edildiğini göstermiş ve böylece bu hakkın bu kararlardan öncede var olduğunu ortaya koymuştur. Ayrıca kanun hükmü uyarınca Devletin KDV ödemelerinden elde edilen fonları yalnızca tüm KDV iadeleri yapıldıktan sonra başka amaçlar için kullanabileceği ifade edilmiştir. Ancak bununla birlikte, o zamana kadar KDV ile vergi mükellefi arasındaki bağın sürdüğü vurgulanmıştır. KDV iadeleri ve onların ödemelerindeki gecikmeler için tazminat hakkı 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesine göre değerlendirildiğinde “mülk” oluşturduğu sonucuna varılmıştır.

Dava Konusu Olayı Mahkemenin Değerlendirmesi

Mahkeme, 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesinin ilk kısımdaki “mülkiyet” kavramının iç hukuktaki resmi sınıflandırmadan özerk bir anlama sahip olduğuna işaret etmiştir. Mahkemenin yorumu sonucu incelenmesi gereken konunun bir bütün olarak ele alındığında, dava koşullarının başvurana 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesi tarafından korunan asli bir menfaat hakkı sağlayıp sağlamadığı olduğunu ifade etmiştir.

Bu bağlamda mahkeme, mevcut davada uyuşmazlığın belirli bir KDV iadesi veya gecikme tazminatı miktarıyla ilgili olmadığını, ancak KDV iadesi ve tazminatına ilişkin kanuna göre başvuranın genel hakkıyla ilgili olduğunu açıklamıştır. Mahkeme yerel mevzuat tarafından belirlenen kriterleri ve gereklilikleri yerine getiren başvuranın, ticari faaliyetleri sırasında ödediği KDV'nin iadesini herhangi bir gecikme tazminatıyla makul bir şekilde bekleyebileceğini ifade etmiştir. Mahkeme belirli bir KDV iadesi talebinin yetkili devlet makamlarının kontrollerine ve itirazlarına tabi olabilse de KDV kanununun ilgili hükümleri gereğince bir şirketin iadeye uygunluğunu doğrulamak için ön yargı incelemesine gerek olmadığını vurgulamıştır.

Hükümetin vergi otoritelerinin başvuru tarafından talep edilen KDV iadesi miktarına itiraz etmediği kabuledilebilirlik kararındaki sonuca itirazına gelince, mahkeme sonucun elinde bulunan materyallere dayandırıldığını ifade etmiştir. Dava dosyası materyallerinden vergi makamlarının başvurana ödenecek KDV iadelerinin tutarlarına itiraz etmedikleri, fakat herhangi bir görünür sebep olmaksızın hatalı bir şekilde iade konularındaki yetkisizliklerine dayanarak bunları onaylamayı reddettiklerinin açık olduğu ifade edilmiştir. Ancak bununla birlikte mahkeme, birçok kez ve yalnızca bir kez başarılı bir şekilde, mahkeme tutanaklarında başvuran tarafından yapılan KDV iadesi

gecikmesi için tazminat hesaplamalarına vergi otoriteleri tarafından itiraz edildiğini onaylamıştır. Bununla birlikte, bu son noktanın mahkemenin asıl KDV iadesi işlemleriyle ilgili vardığı sonucu reddetmeyeceği belirtilmiştir.

Mahkeme, söz konusu hukuki menfaatin kesin içeriğini ve kapsamını belirlemeyi gerekli görmüyorken, yukarıda belirtilen faktörlerin başvuranın Ukrayna hukuku tarafından tanınan ve 1 No'lu protokolün 1. maddesi ile korunan bir mülkiyet menfaatine sahip olduğunu gösterdiği konusunda tatmin olmuştur. Mahkeme, söz konusu hukuki menfaatin kesin içeriğini ve kapsamını belirlemeyi gerekli görmemekle birlikte, yukarıda özetlenen faktörlerin başvuranın Ukrayna hukuku tarafından tanınan ve Sözleşme'nin 1. maddesi tarafından korunan bir mülkiyet hakkına sahip olduğunu ifade etmiştir. Taraflar KDV'nin başvurana iadesinde yaşanan gecikmelerin başvuranın mülkiyetinden barışçıl şekilde yararlanma hakkına müdahale olarak görülebileceği konusunda ihtilafa düşmemişlerdir. Mahkemeye göre bu durum mülkiyetten barışçıl bir şekilde yararlanma ilkesini genel olarak ortaya koyan 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesinin birinci paragrafının ilk cümlesinde yer almaktadır.

Dava konusu olayda mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin haklı olup olmadığının tespiti amacıyla taraf beyanlarına başvurulmuştur. Hükümet ülkenin ekonomik çıkarlarını korumak için önlemler almayı gerektiren istisnai durumlar olduğunu ileri sürmüştür. Devlet özellikle çok sayıda KDV kaçırma vakası, asılsız KDV iade talebi ve hayali ihracat işlemleri başta olmak üzere KDV iadesi sisteminin kötüye kullanıldığı çok sayıda durumla karşılaştığını ifade etmiştir. Bu durumda hükümet bu tür suistimalleri durdurmak ve gelecekte bunları önlemek için önlemler almaya ihtiyaç duyduğunu vurgulamıştır. Hükümete göre KDV iadesi üzerindeki yargı denetimi kamu menfaatini güvence altına almak ve suistimalleri önlemek için gereklidir. Hükümet ayrıca, mevcut davadaki vergi makamları eylemlerinin başvuran tarafından ödenen vergi tutarları ile talep edilen KDV iadesi tutarları arasındaki orantısızlığa dayandığını ifade etmiştir. Bu durumun başvuranın hurda metal tedarikleri için hayali şirketler kullandığına dair bir şüphe yarattığını belirtmiştir. Hükümete göre bu tür hayali işletmeler gerçekten de yetkililer tarafından keşfedilmiştir. Ancak bununla birlikte devlet, alınan tedbirlerin devletin takdir yetkisi dahilinde olduğunu ve müdahalenin orantılı olduğunu savunmuştur. Bundan dolayı başvuranın menfaatleri ile kamu menfaati arasında adil bir dengenin kurulduğunu düşünmektedir.

Başvuran savumasında vergilerini yasal olarak ödediğini ve bu ödemelerin Devlet yetkilileri tarafından birçok kez kontrol edildiğini ileri sürmüştür. Başvuran KDV dahil metal satın aldığı diğer şirketlerden sorumlu olmadığını açıklamıştır. KDV ödeme yükümlülüğünün başvuran üzerinde değil, sonraki şirketler üzerinde olduğu vurgulanmıştır. Davacı ne diğer işletmeleri kontrol etme yetkisine ne de böyle bir olanağına sahip olmadığını altını çizmiştir. Hükümet başvuranın sorumlu tutulması gerektiğine dikkat çekmiş ve vergi makamları çalışmalarının yetersizliğine atıfta bulunmuştur. Ayrıca mahkeme, sayısız kontrolün onların daha sonraki reddetmelerine gerekçe olarak gösterebilecekleri hiçbir usulsüzlükle bağlantısı olmadığını altını çizmiştir. Mahkeme, vergi makamları tarafından gerçekleştirilen sayısız faaliyet kontrolünün vergi makamlarının retlerini dayandırabileceği hiçbir usulsüzlük ortaya çıkarmadığını altını çizmiştir.

Tarafların savunmasını değerlendiren Mahkeme, devletlerin kamu yararına olanı belirlemede geniş bir takdir payına sahip olduğunu belirtmiştir. Ancak bununla birlikte mahkeme, bu takdir yetkisinin sınırsız olmadığını ve kullanımının sözleşme kurumlarının denetimine tabi olduğunu vurgulamıştır. Mahkemeye göre devlet yetkilileri KDV iade sisteminin somut bir varlık tarafından kötüye kullanıldığına dair herhangi bir bilgiye sahip olduğu zaman, bu tür suistimalleri önlemek veya durdurmak için uygun önlemleri uygulayabilmektedir. Ancak bununla birlikte mahkeme, başvuranın bu tür suistimal edici uygulamalara doğrudan karıştığına dair herhangi bir göstergenin yokluğunda, hükümet tarafından ileri sürülen KDV iadeleriyle ilgili genel bir durum hakkındaki argümanın kabul edilemeyeceğini belirtmiştir.

Mahkeme ayrıca, Nisan 1998'den bu yana başvurana yapılan KDV iadelerinin sistematik olarak ertelendiğini ifade etmiştir. Bu tür gecikmelerin dava dosyasından da görüldüğü gibi vergi makamlarının başvurana ödenmesi gereken KDV iade tutarlarına itiraz etmemesine rağmen, bu tutarları sürekli olarak teyit etmemesinden kaynaklandığı vurgulanmıştır. Bu tür bir başarısızlığın başvuranın talep edilen tutarları zamanında geri almasını engellediği ve kronik bir belirsizlik durumu oluşturduğu ifade edilmiştir. Ayrıca mahkeme tarafından ifade edilen diğer bir görüş, başvuranın aynı iddialarla düzenli olarak mahkemelere başvurmaya zorlandığıdır. Mahkemeye göre bu tür retlere bir veya birkaç davada itiraz edilmesini talep etmek makul görülebilmektedir. Ancak bununla birlikte, mevcut davada başvuranın bu hukuk yoluna başvurması başvuranın

lehine mahkeme kararları verildikten sonra bile vergi makamlarının KDV iadelerinin ödenmesini geciktirmesini engellememiştir. Bunun sonucunda mahkeme, devlet makamlarının sistematik kusurlu yapısının başvurana aşırı yük yüklenmesine neden olduğunu ifade etmiştir.

Dolayısıyla bu koşullar altında mahkeme, başvuranın mülkiyetine yapılan müdahalenin orantısız olduğu kanaatindedir. Mahkeme esasen fonların iade zamanı konusundaki belirsizlik durumunun yanında, böyle bir idari eylemi önlemek ya da sonlandırmak için etkili yasal çözüm yollarının eksikliğiyle bağlantılı olarak KDV iadesi ve tazminatındaki sürekli gecikmelerin kamu yararı talepleri ve barışçıl şekilde mülkiyet hakkından yararlanma hakkı arasındaki “adil dengeyi” bozduğuna hükmetmiştir. Mahkemeye göre başvuran bireysel ve aşırı bir yüke katlanmıştır ve katlanmayada devam etmektedir. Dolayısıyla 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesi ihlal edilmiştir ve edilmeyede devam etmektedir.

Mahkeme mevcut davada başvurana KDV iadesi borçlarına ortaya çıktıkları andan itibaren ve geçerliliklerinin tamamı boyunca Ukrayna Merkez Bankasının temel oranının %120'si oranında faiz uygulanması gerektiğine hükmetmiştir. Mahkeme, başvuranın ekonomik performansı konusunda spekülasyon yapmamasına rağmen, başvuranın bir miktar maddi zarara uğradığını göz önünde bulundurmayı dikkate değer bulmuştur. Dava sonucunda mahkeme, 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesinin ihlal edildiğine oybirliği ile karar vermiştir.

POLIMERKONTEYNER, TOV- UKRAINE Davası

Dava konusu olayda²⁰ başvuru şirket Kharkivskyy Zavod Polimerkonteyner Ltd. İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme'nin 34. maddesi uyarınca Ukrayna aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine başvurmuştur. Başvuran şirket, özellikle şirketin lehine çok sayıda nihai kararın gerçek bulgularının aksine, gümrük idaresinin daha yüksek bir gümrük vergisine yol açarak ithal mallarına yanlış kod atfetme konusundaki devam eden uygulamasından şikayetçi olmuştur. 15 Mart 2016 tarihinde mahkeme, hükümeti gümrük idaresinin ithal edilen mallara yanlış

²⁰Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin 23620/05 Başvuru Numaralı Polimerkonteyner, Tov v. Ukraine Davası.

kod atamasıyla başvuran şirketin lehine yargı kararlarını sürekli olarak göz ardı etmesi konusundaki 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesi kapsamında başvuran şirketin şikayetinin kabul edilebilirliği ve doğruluğu hakkındaki gözlemlerini ibraz etmeye davet etmiştir.

Başvuran şirket konteyner ve diğer ambalaj malzemeleri üreten Ukrayna'da kayıtlı bir limited şirkettir. 1999 yılında başvuran şirket üretim faaliyetleri için gerekli olan aynı tipte kumaşı düzenli olarak Ukrayna'ya ithal etmeye başlamıştır. Her seferinde Devlet Gümrük İdaresi, başvuranın ithal ettiği ürünlere %5 gümrük tarifesi ödemek zorunda olduğu bir sınıflandırma kodu tayin etmiştir. Başvurucu şirket bu tür kararlara yerel mahkemeler nezdinde itiraz etmiş ve fazla ödenen verginin geri alınmasını istemiştir. Davacı beyanında, eğer gümrük idaresi tarafından doğru sınıflandırma yapılmış olsaydı, sadece %1 gümrük tarifesi ödeyeceğini ifade etmiştir. Söz konusu mallar adli takibat sonuçlanıncaya kadar alıkonulmaya devam etmiştir. Bu bağlamda başvuran şirket, 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesi kapsamında, mülkiyetinden barışçıl bir şekilde yararlanmaya müdahale edildiğinden şikayet etmiştir.

Mahkemeler her seferinde başvuran şirketin lehine karar vermiştir. Dava dosyası, gümrük idaresinin 2001 ve 2006 yılları arasındaki çeşitli tarihlerdeki on dört ilgili kararını iptal eden ve fazla ödenen verginin başvuran şirkete iadesini emreden sekiz nihai kararı içermektedir. Yerel mahkemeler birçok kez ilgili konunun halihazırda defalarca incelenmiş olduğunu ve gümrük idaresinin başvuran şirketin ithal mallarına “daha pahalı” kodun yanlış atanması uygulamasının devam etmesinin hem bu kararların kesinliğini hem de mahkemelerin yetkisini baltaladığını ifade etmiştir. Nihayetinde davacının şikayetini inceleyen mahkeme, söz konusu iddialar kapsamında davanın kabul edilebilir olduğuna karar vermiştir.

Başvurucu şirket gümrük idaresinin bu bağlamdaki sayısız nihai yargı kararlarının aksine, mallarına yanlış sınıflandırma kodu atama uygulamasından dolayı yanlış gümrük tarifelerini ödemeye zorlandığını beyan etmiştir. Davacı şirket, lehindeki her bir yerel kararın hükmedilen meblağların ödenmesine ilişkin olarak icra edildiğini kabul etmiştir. Ancak bununla birlikte başvuru şirket, gümrük idaresinin sonraki uygulamasında benzer davalarda bu kararların olgusal bulgularını göz ardı etmeye devam ettiğini ileri sürmüştür. Sonuç olarak mahkemeler kendilerinin de kabul ettikleri aynı olgusal konuda birçok kez karar vermek zorunda kalmışlardır. Bu esnada başvuran

şirket adli takibat sonuçlanıncaya kadar el konulan ithal malları kullanamamıştır. Aynı şekilde başvuru yanlışı gümrük vergisini ödemek için kullandığı fonları mahkemeler aracılığıyla tahsil edilinceye kadar kullanamamıştır.

Hükümet gümrük vergisini belirlemek amacıyla ithal edilen mallara bir sınıflandırma kodu atamanın gümrük makamlarının münhasır yetkisi olduğunu vurgulamıştır. Uyuşmazlık konusu olayda hükümet, başvuran şirket tarafından dayanılan kararlarla ilgili olarak her birinin belirli bir davaya ilişkin olduğunu ve başvuran şirket ile gümrük makamları arasında malların doğru sınıflandırılmasına ilişkin olarak gelecekte ortaya çıkabilecek herhangi bir anlaşmazlıkla ilgili bağlayıcı bir güce sahip olmadığını ifade etmiştir. Hükümet ayrıca başvuran şirket tarafından ulusal düzeyde ileri sürülen iddiaların mahkemeler tarafından usulüne uygun olarak karara bağlandığına ve mahkeme kararlarının icra edildiğine dikkat çekmiştir.

Mahkeme 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesinin ilk ve en önemli şartının bir kamu makamının mülklerden barışçıl şekilde yararlanmaya yönelik herhangi bir müdahalesinin yasal olması ve iç hukukun ilgili hükümlerine uyulması olduğunu vurgulamıştır. Ayrıca mahkeme, vergilerin ödenmesini güvence altına almaya yönelik bir önlemden kaynaklanarlarda dahil olmak üzere herhangi bir müdahale nedeninin toplumun genel menfaatlerinin talepleri ve bireyin temel haklarının korunması arasında “adil bir denge” kurması gerektiğini ifade etmiştir. Bu dengeyi sağlama kaygısı bir bütün olarak 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesi kapsamında yansıtılmaktadır. Mahkeme ilgili kişinin bireysel ve aşırı bir yüke katlanmak zorunda kalması durumunda gerekli dengenin kurulamayacağını da eklemiştir.

Yukarıda açıklanan hususlar söz konusu davaya uyarlandığında; mahkeme, yerel mahkemeler tarafından belirlendiği gibi 2001 ve 2006 yılları arasındaki dönemde gümrük makamlarının başvuran şirket tarafından ithal edilen aynı emtiaya, ödenecek gümrük vergisinde dikkate değer bir artışa yol açan yanlışı sınıflandırma kodu atamaya devam ettiğini ifade etmiştir. Bu durum başvuran şirketin aynı iddialarla düzenli olarak mahkemelere başvurmasına neden olmuştur. Her bir davada mahkemelerin başvuran şirketi haklı bulmasına ve kararları iptal etmesine rağmen, bu durum gümrük makamlarının başvuran şirket tarafından daha sonra ithal edilen aynı mala yanlışı kodu

atamaya devam etmesini engellememiştir. Diğer bir deyişle, takip edilen yargısal işlem herhangi bir düzeltici etkiden yoksundur ve yalnızca fiili tazminatla sınırlandırılmıştır.

Mahkeme, yerel mahkemelerin böyle bir uygulamanın hem kararlarının kesinliğini hem de genel olarak mahkemelerin yetkisini baltaladığı yönündeki ifadelerine ağırlık vermektedir. Mahkeme bunu öncelikle gümrük makamlarının keyfi davrandığının ve ikinci olarak bu uygulamaya son verecek hiçbir mekanizmanın bulunmadığının bir göstergesi olarak yorumlamaktadır. Dava konusu olayda mahkeme, başvuran şirketin yetkililerin kendisine ödenecek KDV iade tutarlarını teyit etmemesi nedeniyle birçok davaya ilişkin olarak adli takibat başlatmak zorunda kaldığı Intersplav / Ukrayna davasıyla bir dereceye kadar karşılaştırılabilir bir durumu incelediğini ifade etmiştir. Bu kapsamda uyuşmazlık konusu olay Intesplav/Ukrayna davasıyla karşılaştırılabilir birçok benzer noktaya sahiptir. Mahkeme devlet makamları kusurlarının sistematik yapısının başvuran şirkete aşırı bir yük bindirilmesiyle sonuçlandığını tespit etmiştir.

Aynı eleştiri mevcut dava için de geçerlidir. Anılan davada olduğu gibi başvuran şirket fazla ödenen gümrük vergisini geri alabilmek için çeşitli adli işlemlerden geçmek zorunda kalmıştır. Ayrıca karara bağlanana kadar alıkonulan kendisine ait ithal malları bu yargılamalar sırasında kullanamayacaktır. Bu nedenle mahkeme, mevcut davada yerel mahkemeler tarafından birçok kez onaylandığı gibi başvuran şirketin malvarlığından barışçıl şekilde yararlanılmasına yönelik hukuka aykırı bir müdahale olduğunu ifade etmiştir. Buna göre mahkeme 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesinin ihlal edildiğine hükmetmiştir. Mevcut davanın koşullarını ve tespit edilen ihlalin niteliğini göz önünde bulunduran mahkeme, başvuran şirkete manevi tazminat olarak talep edilen 3.000 Euro'luk tazminatın ödenmesinin makul olduğu kanaatindedir. Ayrıca mahkeme, temerrüt faiz oranının Avrupa Merkez Bankasının marjinal borç verme oranına dayandırılması gerektiğini ve buna yüzde üç puan eklenmesinin uygun olduğu kanaatindedir. Bu nedenlerle mahkeme, 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesi kapsamındaki şikayetin kabul edilebilir olduğunu ifade etmiştir.

2.4. Literatür Analizi

Yıldız (2021), Türkiye'de mal ihracatı yapan firmaların KDV iade sürecinde yaşadıkları sorunu analiz ettiği çalışmada; iade sürecinde YMM süreçlerinin kısaltılması gerektiğini ve bunun için teknolojidten yararlanılması gerektiğini, iade sürecinde kullanılan

teknolojik yöntemlerin geliştirilmesi ve nitelikli insan gücünün kullanılması gerektiğini, iade sürecinde yaşanan en büyük sorunlardan birinin zaman olduğunu ifade etmiştir.

Deliktaş (2021), indirimli orana tabi işlemlerin ihraç kaydıyla teslimlerinde teslim edilen malların ihraç kayıtlı teslim faturasında hesaplanan; fakat tahsil ve tecil edilemeyen KDV'nin aynı yıl içinde yalnızca mahsup yoluyla iade edilip nakden iade edilememesini bir eksiklik olarak gördüğünü ifade etmiştir.

Özkan ve Sümerli Sarıgül (2020) İngiliz modeli KDV uygulamasının Türk Vergi Sistemine sağlayacağı avantajları analiz ettiği çalışmada, Türkiye'de uygulanan KDV modelinin İngiliz KDV modeli çerçevesinde revize edilmesinin Türk KDV sistemine önemli katkıları olacağını ifade etmiştir. Çalışmada; reform sonucu Türkiye'nin daha anlaşılır bir vergi sistemine kavuşacağı, sistemin mükellef odaklı olmasıyla vergiye gönüllü uyumun artacağı ve sistemde tıkanıklığa yol açan sorunların çözüleceği ifade edilmiştir.

Larhlid vd. (2019), AB üyesi ülkelerde işletmelerin karşılaştığı sorunları vurgulamak amacıyla işletmelere yaptığı anket çalışması sonucunda; iade sürecinde gecikmeler meydana geldiği zaman işletmelerin nakit akışı üzerinde olumsuz etkilere sahip olabileceğini ve bu durumun yatırımların ertelenmesine veya işe alımların gecikmesine neden olabileceğini, işletmelerin vergi idaresinden gecikme faizi almakta zorluk yaşadıklarını, ankete katılan işletmelerin yaklaşık üçte birinin çok nadiren ya da nadir olarak geciken ödeme talepleri için faiz almadıklarını ifade etmiştir. Aynı zamanda çalışmada, işletme ve KDV iadesi acentalarının anketine katılanların vergi idareleriyle iletişim konusunda sorunlar yaşadığı vurgulanmıştır.

Tunç ve Köroğlu (2019), çalışmalarında KDV iade konusunu KOBİ'ler açısından değerlendirmiştir. Yazarlar, biriken ve iade süreci çok uzun süren KDV iadelerinin ihracatçı firmalar için önemli derecede maliyet artırıcı etkisinin olduğunu, KDV alacaklarının zamanında tahsil edilmesinin krediye olan talebi azaltacağını ve böylece faiz ve enflasyon oranlarının düşürülmesini sağlayabileceğini ifade etmiştir. Söz konusu çalışmada vurgulanan diğer bir husus ise zamanında tahsil edilen KDV alacağının yatırıma dönüşerek ekonomide çarpan etkisi yapabileceğidir.

Demirci ve Avcı (2019), İngiliz KDV modelini inceledikleri çalışmada; Türk KDV modeline göre İngiliz KDV modelinde istisnaların daha az olduğunu fakat sosyal alanda

yoğunlaştığını, grup şirket tescil uygulaması ile KDV mükellefiyetini bütün olarak tescil ettirebilmenin zamandan tasarruf sağlayabileceğini, KDV'nin önemli bir ekonomik politika aracı olmasından dolayı alanda yapılacak reform analizlerinin dikkatle yapılması gerektiğini ifade etmiştir.

Özcan (2019), Tekirdağ ilinde ihraç kayıtlı satışlarda KDV iade sürecine yönelik memnuniyeti ölçmek amacıyla mükellefler üzerine bir anket çalışması uygulamıştır. Yazar, ihraç kayıtlı satışta KDV iade sürecinin başarısını etkileyen altı faktör olduğunu ifade etmiştir. Çalışmada bu faktörler; personel ve mevzuat, otomasyon sistemi, iade süreci, mükellefin bilgisi, mevzuat değişikliği ve sonuçlandırma şeklinde sınıflandırılmıştır. Çalışmada; ankete katılan mükelleflerin genel anlamda iade sürecinden memnun oldukları, internet vergi dairesi uygulaması ve otomasyon sisteminin KDV iade sürecini olumlu etkilediği, mükelleflerin ve vergi idaresi personelinin KDV mevzuatı hakkında bilgi sahibi olduğu, vergi dairelerindeki personel sayısının ve yetkinliğinin iade sürecini olumlu etkilediği, katılımcıların yarısından fazlasının her ay iade talep ettikleri ve iadelerini mahsup yoluyla talep ettikleri ifade edilmiştir.

İmamoğlu (2019), KDV iade sürecine ilişkin sorunların çözümüne yönelik önerilerini; YMM'lerin iade sürecindeki rollerinin artırılması gerektiği, ihracatçıları teşvik etmek için teminat oranlarının azaltılması gerektiği, inceleme sınırını aşan her iadenin vergi müfettişlerince incelenmesinin süreci uzattığını ve bunun yerine müfettişlerin sektörel inceleme yapmaları gerektiği şeklinde sıralamıştır. Yazar, ihracattaki özellikle de sanayi sektörü üzerindeki KDV oranlarının düşürülmesinin ve kaynakta kesinti yapılmasının sahte belge kullanımını azaltacağını vurgulamıştır.

Ünal (2018), KDV iade talep sürecinde yaşanan sorunları genel olarak; iade talep sürecinin zaman alması, muhasebe kayıt sisteminde yaşanan sorunlar, ihracat firmalarının alış faturalarının sahte çıkabilmesi ve bazı ihracat ürünlerinin faturalanamaması ve bürokrasi olarak sınıflandırmış ve KDV iadesinde hayali ihracatın önemli bir sorun olduğunu ve Türkiye'de haksız KDV iadesinin büyük çoğunluğunun ihracat temelli KDV iade talebinden kaynaklandığını ifade etmiştir. Ünal, söz konusu sorunlara yönelik çözüm önerileri olarak; ihracat firmalarının alış faturasına alış şerhi düşülmesi gerektiğini, bütün muhasebe kayıtlarının etkin şekilde denetlenmesi

gerektiğini, YMM'lerin denetlenmesi gerektiğini, usulsüzlüklere uygulanan cezai yaptırımların artırılması gerektiğini, bütün işlemlerin internet vergi dairesi yoluyla gerçekleştirilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Odabaşı (2018), ise KDV'de zaman problemine dikkat çekmiş ve KDV iadelerinde zaman unsurunun önemli bir sorun oluşturduğunu ifade etmiştir.

Usta ve Gerekan (2017), YMM'lik faaliyeti gösteren 136 şirket üzerine uyguladıkları anket çalışması sonucu, Türkiye'de KDV iade sürecinde tepit ettikleri sorunlara yönelik çeşitli önerilerde bulunmuştur. Yazarlar bu önerilerini; vergi daireleri tarafından iade sürecine ilişkin işlemlerin makul bir sürede yerine getirilmesi gerektiği, bunun gerçekleşebilmesi için vergi dairelerinde görevli personelin performans odaklı çalışma sistemine geçmesi gerektiği, KDV iade servisinde çalışanların yetkinliklerinin artırılması gerektiği, YMM ve Vergi Daireleri arasındaki iletişimin daha güçlü hale getirilmesi gerektiği şeklinde sıralamıştır.

Hodzic ve Celebi (2017), AB'nin ortak bir KDV sistemi için bireysel vergi kurallarını uyumlu hale getirmeye çalıştığını ve Türkiye'nin de AB'ye uyum kapsamında KDV sisteminde reform yapması gerektiğini vurgulamıştır. Çalışmada; KDV iade sistemlerinin işletmelerin kullanabilmesi için daha basit bir sistem olması gerektiği, dolandırıcılıkla mücadele edilmesi gerektiği, özellikle dijital teknolojinin fırsatlarından yararlanma hususunda daha etkili olunması gerektiği ve bunların işletmeler ve vergi idaresi arasındaki güven üzerine inşa edilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Oflas (2016), Türkiye'de KDV'de ihracat istisnası ve istisnanın ekonomiye etkisini araştırdığı çalışmada; artan KDV iadeleri sonucu vergi denetim elemanlarının iş yoğunluğunun arttığını, bu nedenle etkin denetimden uzaklaşıldığını, mahsuben iade kapsamının genişletilmesinin hayali ihracat ve haksız KDV iadelerini engelleyebileceğini, KDV iade sürecinde YMM'lerin etkinliğinin artırılması gerektiğini ve KDV'de oran farklılaştırılmasına gidilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Yazar, KDV iade sürecinde haksız olarak riskli gruba alınmış mükelleflerin yanlışlığı düzeltilmesi için vergi idaresine başvurduğunu; ancak vergi idaresinin inceleme yapmakta geciktğini ve bu nedenle geciken incelemeler sonucunda mükellefleri maddi zarara uğratarak iş yapamaz hale getirebildiğini ifade etmiştir. Oflas, KDV iade

sürecinde yaşanan diğer bir sorunun ise listelerin oluşturulmasında yaşandığını ifade etmiştir. Bu durumu imalat ve ihracat yapan mükelleflerin aynı olduğu durumda yaşanan sorunlarla açıklamıştır. Mükelleflerin imal ettikleri malların bir kısmını satıp bir kısmını da ihraç etmeleri durumunda, ihracatın bünyesine girerek iadeye konu olan mallar ile yurt içinde satılan malların ayrılmasında ve KDV iade listelerinde gösterilmesinde zorluk yaşandığını ifade etmiştir.

Usta (2016), ihracattan doğan KDV iade sürecini etkileyen faktörleri ve söz konusu süreçte YMM'lerin karşılaştıkları sorunları tespit etmek amacıyla YMM'ler ile yaptığı anket ve sözlü mülakat çalışmasında; ihracattan doğan KDV iade sürecine ilişkin vergi idaresi çalışanlarının niteliklerinin artırılması gerektiğini, KDV iade işlemlerinin internet vergi dairesi aracılığıyla yapılmasının sürecin şeffaflığını ve güvenilirliğini artırdığını, KDV iade dosyalarındaki mevcut sorunların vergi dairesi tarafından değerlendirilip YMM'lere bildirilmesinin makul bir zamanda yapılmadığını, KDV iade dosyalarının vergi dairesi tarafından değerlendirilmesinin uzun zaman alabildiğini ifade etmiştir.

Çetik (2016), Türkiye'de KDV iade sürecine yönelik yasal düzenlemelerin yeterli düzeyde olmadığını, iadelerin ihtilaflara neden olduğunu ve iade sürecinde yaşanan sorunlar nedeniyle yabancı yatırımcıların ülkeye yatırım yapmaktan çekindiğini ifade etmiştir.

Ainsworth (2012), çalışmasında KDV'de iade dolandırıcılığına değinmiştir. Yazar, KDV aide dolandırıcılığı ve sahte belge kullanımının önüne geçmek için teknolojik gelişmelerden faydalanılması gerektiğini ifade edilmiştir.

Başer (2011), genel esaslarda teminat oranlarının azaltılabilesinin sadece inceleme elamanı sayısının artırılmasıyla etkin olabileceğini, mahsup yönteminin sınırlarının genişletilmesi gerektiğini, vergi oranlarının düşürülerek nakden iadelerden kaynaklanan haksız vergi iadelerinin azaltılabileceğini, hızlandırılmış iade sisteminin etkin işlerse mükellefler üzerindeki danışmanlık maliyetlerini azaltabileceğini, kayıtdışılığı azaltma çabalarının haksız KDV iadesini de önleyebileceğini, KDV iade sürecinin vergi daireleri arasında farklı işletildiğini ve uygulamada birlik sağlanması gerektiğini, KDV iade sisteminin daha sade ve şeffaf hale getirilmesiyle tarafların katlandığı maliyetlerin azaltılabileceğini ifade etmiştir.

Akın (2010), KDV iade uygulamasında yaşanan sorunları tespit etmek ve çözüm önerileri geliştirmek amacıyla Afyonkarahisar ilinde ihracat kaynaklı işlemler nedeniyle KDV iadesi alan mükelleflere anket uygulamıştır. Akın, Türkiye'de ihracatta uygulanan KDV iade sisteminin karmaşık olduğunu ve tebliğ, sirküler gibi düzenlemelerle karmaşıklığın arttırıldığını ifade etmiştir. Yazar bu durumun, aynı kanun maddelerinin mükellef ve vergi idaresi tarafından farklı yorumlanmasına yol açabildiğine vurgu yapmıştır.

Demir (2010), KDV iade sürecinde yaşanan gecikmelerin ülkeler arası rekabet eşitsizliğine neden olabildiğini, KDV iade taleplerini zamanında yerine getiren ülkelerin ihracatçıları karşısında iade sürecinde gecikme yaşayan ülke ihracatçılarının rekabet gücünün azalabildiğini, KDV iadesindeki gecikmelerin ihracatçı firmaları finansman kaybına uğratabildiğini ve bankaların kredi limitlerini zorlayabildiğini ifade etmiştir. Demir, KDV'de haksız iadelerin önemli bir sorun olduğunu ve bu sorunun genellikle hayali ihracat ve naylon fatura kullanımı yöntemleriyle gerçekleştiğini, bunun engellenebilmesinin en etkin yolunun kayıtdışılığı azaltmak olduğunu ifade etmiştir. Yazar, söz konusu sorunların temel nedeninin ekonomik ve mali sistemdeki bazı eksiklikler ve yapısal bozukluklar olduğunu belirtmiştir. Yazar bu eksiklikleri ve yapısal bozuklukları; yüksek oranlı kayıt dışı ekonomi, nakit KDV iadesi ve yüksek oranlı vergiler, gümrük ve vergi idaresine yönelik teknik sorunlar, kayıt ve belge düzenindeki sorunlar olarak sıralamıştır. Çalışmada söz konusu sorunlara yönelik çözüm önerileri; YMM'lerin etkinliğinin artırılması, denetim sisteminin daha etkin hale getirilmesi, kayıt dışı ekonomiyle mücedelenin arttırılması, KDV oranının daha makul bir seviyeye indirilmesi, belge düzeni denetiminin yagınlaştırılması, gümrük idaresi yapısının daha verimli hale getirilmesi, ihracat taahhütlerinin kapatılması uygulamasının yeniden düzenlenmesi gerektiği şeklinde sıralamıştır.

Stiglitz (2009), ülkelerin genellikle ihracatta KDV iadesi uygulamasına yer verdiğini ancak birçok ülkede uygulamayla ilgili çeşitli sorunlarla karşılaşıldığını ifade etmiştir. Yazar bu sorunları; indirimlerin uzun zaman alabilmesi ve bu durumun sermaye sıkıntısı çeken firmaları olumsuz etkileyebilmesi, hükümetin şirketlere büyük çekler vermesini sağlamak için sahte belgeler kullanılmasından dolayı indirimlerin bir yolsuzluk kaynağı haline gelebilmesi şeklinde ifade etmiştir.

Türkay ve Ünsal (2008), ihracatta uygulanan KDV iade teşvik politikasının düşük oranda da olsa ihracata olumlu etki yaptığını ifade etmiştir. Yapılan ekonometrik çalışma sonucu, KDV iadesindeki %1 oranındaki bir artışın ihracatta %0,226 oranında bir artışa neden olduğu tespit edilmiştir.

Çelik (2006), ihracat teşviklerini ve ihracatta KDV istisnası uygulamasını teorik çerçevede ele aldığı çalışmada, KDV istisnasının ihracatı teşvik için önemli bir araç olduğunu ifade etmiştir. Bunun yanında çalışmada, ihracatta KDV iade sürecinde hayali ihracatın ve haksız KDV iadelerinin sorun oluşturduğu ve haksız KDV iade taleplerinin önlenmesi için çeşitli önlemler alınması gerektiği vurgulanmıştır. Söz konusu önlemler; KDV iadelerinde mahsup sisteminin yaygınlaştırılması gerektiği, etkin denetimin sağlanması gerektiği, KDV oranlarında yeniden düzenleme yapılarak bu oranların daha makul seviyelere indirilmesi gerektiği, YMM'lerin sistem içindeki etkinliğinin artırılması gerektiği, ihracat taahhütlerinin kapatılması uygulamasının düzenlenmesi gerektiği, kayıtdışı ekonomiyle mücadele sürecinin daha hızlı yönetilmesi gerektiği ve gümrük idaresi yapısında değişime gidilmesi gerektiği şeklinde sıralanmıştır.

Şimşek ve Yazıcı (2004), ihracatta KDV istisnası uygulamasını teşvik olarak değerlendirmiş, Bilecik ve Eskişehir örneğinde yaptıkları çalışmada söz konusu şehirlerde en etkili teşvikin KDV istisnası olduğunu ifade etmiştir.

BÖLÜM 3: TÜRKİYE’DE İHRACAT İŞLEMLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ İADE SİSTEMİNE YÖNELİK SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1. Araştırmanın Metodolojisi

Çalışmanın bu bölümünde araştırmanın amacı, yöntemi, araştırma deseni, araştırmanın katılımcıları ve araştırma sürecinde karşılaşılan güçlükler, araştırmacının rolü, araştırma verilerinin analiz yöntemi, araştırmanın geçerlik ve güvenilirliği açıklanmaktadır. Bölümün devamında araştırma bulguları ayrıntılı bir şekilde aktarılmaktadır.

3.1.1. Araştırmanın Amacı

Modern vergi sistemine geçişin ilk adımlarından biri olan KDV, günümüzde en önemli harcama vergisi konumuna gelmiştir. Harcamalar üzerinden alınan KDV kolaylıkla yansıtılabilen bir vergidir. Bundan dolayı verginin asıl yüklenicisi ile vergiyi ödeyen kişiler farklı olabilmektedir. Bu husus verginin yansıtma özelliğinin bir sonucudur. Ancak bununla birlikte, KDV her zaman nihai tüketiciye yansıtılamamaktadır. Bu gibi durumlarda KDV’de iade uygulaması söz konusu olmaktadır. İade uygulamasıyla mükellefin üzerindeki haksız vergi yükü kaldırılmaktadır. KDV’de iade mekanizmasının diğer bir uygulanma gerekçesi ise bazı sektörlerin vergi yükünün kaldırılmasıyla birlikte bu sektörlerin teşvik edilmesidir. İhracatta KDV istisnası bu hususun önemli bir örneğidir. KDV iade mevzuatının ön gördüğü hallerde ihracat KDV’den istisna edilmektedir.

Araştırma sürecinde, ihracatta KDV iade uygulamasının temel uygulanma gerekçesi hususunda gerek teoride gerekse araştırmada yer alan katılımcılar arasında görüş ayrılıkları olduğu tespit edilmiştir. Araştırma bulgularında katılımcılar arasındaki görüş ayrılığının gerekçeleri ayrıntılı bir şekilde analiz edilmektedir. Söz konusu iade mekanizması hangi temel gerekçeyle gelmiş olursa olsun ülkenin ihracatını olumlu yönde etkileyen önemli bir uygulama olduğu muhakkaktır. Ancak bununla birlikte, ihracatta uygulanan KDV iade mekanizmasında bazı aksaklıklar görülebilmektedir. Bu durum iade sürecini olumsuz etkileyebilmekte, ekonomide istenmeyen sonuçlara yol açabilmektedir. Çalışmada bu sorunların tespit edilmesi ve tespit edilen bu sorunlara

sorunlara yönelik çözüm önerileri üretilmesi amaçlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda araştırmanın problemi aşağıdaki sorular çerçevesinde şekillenmiştir:

- İhracatta KDV iade mevzuatındaki temel sorunlar nelerdir?
- KDV iadesiyle ilgili mevzuatta yapılması gerekli görülen düzenlemeler nelerdir?
- KDV iade mevzuatında yer alan VEDOP, KDVİRA gibi otomasyon sistemlerinin KDV iade sürecine etkisi nasıldır?
- İhracatta KDV iade taleplerinin gerçekleşme süresiyle ilgili problemler nelerdir?
- İhracatta KDV iade sürecinde taraflar arasında yaşanan uyuşmazlıkların yargı yoluyla çözümü noktasında yaşanan sorunlar nelerdir?
- KDV iade sürecini hızlandırmak için uygulanan HİS, İTUS ve ATUS sistemlerinin iade sürecine etkisi nasıldır?
- İhracatta KDV iade sürecinde karşılaşılan temel sorunlar nelerdir ve bu sorunlar hangi faktörlerden kaynaklanmaktadır?

3.1.2. Araştırmanın Yöntemi

Yöntem, bir araştırmada araştırmacının veri oluşturmak ve verileri analiz etmek için kullanabileceği teknikler, araçlar ve izleyebileceği yollardır (Glesne, 2013: 18). Araştırmanın konusuna uygun doğru yöntem ve tekniklerin seçimi, bir araştırmanın kalitesiyle doğru orantılıdır (Türkdoğan ve Gökçe, 2012: 293). Creswell (2015)'e göre, bir problemi keşfetmek, karmaşık bir konuya ayrıntılı bir açıklama getirmek ve çalışmada yer alan katılımcıların bir problem ve konuyu hangi bağlamda ele aldıklarını tespit etmek amacıyla nitel araştırma yapılmaktadır. Bu kapsamda ihracatta KDV iade uygulamasında yaşanan sorunların tespiti, araştırmada yer alan katılımcıların konuya yönelik değerlendirmeleri ve tespit edilen sorunlara çözüm bulunması amaçlandığından çalışmada nitel araştırma yöntemi kullanılmıştır.

Nitel kelimesi anlam olarak; nicelik, kapsam, yoğunluk ya da frekans terimleriyle kesin bir şekilde sınırlanarak ölçülemeyen süreçleri ya da anlamları vurgulamaktadır (Kuş, 2009: 106). Nitel araştırma ise dünyayı görünür kılmaya yarayan yorumlayıcı meteryal uygulamalarından meydana gelmektedir (Creswell, 2016: 43). Araştırmacı fotoğraflar, mülakatlar, kayıtlar gibi bu uygulamalarla insanların olgulara yükledikleri anlamları

yorumlayabilmektedir (Denzin ve Lincoln, 2011: 3; Akt. Creswell, 2016: 43). Bu bağlamda çalışmada, temel araştırma sorusu etrafında şekillenen olgular katılımcıların bakış açılarıyla analiz edilmiştir.

Nitel araştırma birçok kavramı içine alan genel kapsamlı bir kavram olduğundan dolayı nitel araştırmanın tek bir tanımını yapmak oldukça zordur. Ancak bununla birlikte, nitel araştırmanın tanımını kısaca yapmak gerekirse nitel araştırma; “gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi nitel veri toplama yöntemlerinin kullanıldığı, algıların ve olayların doğal ortamda gerçekçi ve bütüncül bir biçimde ortaya konmasına yönelik nitel bir sürecin izlendiği araştırma olarak tanımlanabilir” (Yıldırım ve Şimşek, 2016: 41). Punch (2011: 132) nitel araştırmayı karmaşık, değişken ve tartışmalı olan birden fazla araştırma uygulama ve yöntemlerini kapsayan alan olarak tanımlamıştır.

3.1.3. Araştırma Deseni

Başarılı bir araştırma yapabilmek için başarılı bir tasarım yapmak gerekmektedir. Maxwell (2018: 2), bileşenlerin uyumlu bir şekilde bütün oluşturduğu iyi tasarımın etkili ve başarılı bir işleyişe neden olabileceken; hatalı bir tasarımın ise kötü ve başarısız bir işleyişe yol açabileceğini ifade etmiştir. Araştırma deseni seçerken problemleri cümle ile bağlantılı bir desen olmasına, seçilen bu desenin kişinin dünya görüşüne, kişiliğine ve yeteneklerine uygun olmasına dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu şekilde seçilen araştırma deseni, kişinin mevcut desenler arasında en uygun olanını seçmesini sağlayacaktır (Merriam, 2013: 1). Araştırmanın deseni belirlenirken Merriam’ın belirttiği bu kriterler dikkate alınarak belirlenmiştir.

Araştırmada katılımcıların çalışmada ele alınan konuyla ilgili deneyimlerini, görüş ve önerilerini ortaya çıkarmak için olgubilim (fenomoloji) deseni kullanılmıştır. Husserl (2010: 19) fenomenolojiyi, özel felsefi düşünce biçim ve yöntemine işaret eden bir bilim olarak tanımlamıştır. Felsefe, nitel araştırmanın kuramsal temellerinden birisini oluşturan disiplinlerdendir. Yıldırım ve Şimşek (2016: 71), “gerçek ile ilgili değerler, anlamlar ve matik örüntüsü, insanların gerçeği nasıl algıladıkları, bu algılara ilişkin deneyimleri Felsefe’nin üzerinde durduğu önemli konular” olduğunu ifade etmiştir. Bu noktada felsefe ve fenomenoloji kesişmekte ve nitel araştırmanın yoğunlaştığı alanlarla birleşmektedir (Yıldırım ve Şimşek, 2016: 71).

Nitel araştırmalarda fenomoloji deseni oldukça sık kullanılan bir yöntemdir (Merriam, 2013: 24). Nitel araştırmalarda olgubilim desenini kullanan nitel araştırmacılar, ilk önce fenomeni tanımlamakta, sonrasında fenomenle ilgili tecrübeye sahip kimselerden veri toplayarak bütün bireylerin sahip oldukları deneyimlerin özünü tanımlayacak şekilde bütüncül bir betimleme yapmaktadır (Creswell, 2016: 77). Araştırmada YMM'lerin ihracatta KDV idasına ilişkin algı ve deneyimleri ayrıntılı bir şekilde analiz edilmiştir. Bu bağlamda çalışmanın temel problemine yönelik katılımcı deneyimlerinin yorumlanması sonucu bütüncül bir betimleme yapılmıştır.

3.1.4. Araştırmanın Veri Toplama Yöntemi

Araştırmanın yöntemi belirlendikten sonraki en önemli adım doğru verilerin toplanması aşamasıdır. Veriler araştırmaların bel kemiğidir. Çeşitli veri toplama yöntemleri olmakla birlikte, en sık kullanılan veri toplama yöntemi görüşme ve ankettir (Türkdoğan ve Gökçe, 2012: 330). Görüşme tekniği nitel araştırmalarda sık kullanılan bir tekniktir. Stewart ve Crash (1985: 7; Akt. Yıldırım ve Şimşek, 2016: 129), görüşmeyi “önceden belirlenmiş ve ciddi bir amaç için yapılan, soru sorma ve yanıtlama tarzına dayalı karşılıklı ve etkileşimli bir iletişim süreci” olarak tanımlamıştır.

Görüşme tekniğinin ayırt edici özelliği, ilgili konuya yönelik görüşmeci algılarını ortaya çıkarmasıdır. Görüşme tekniğinde görüşülen kişilerin anlam dünyaları, duygu ve düşünceleri derinlemesine analiz edilebilmektedir (Kuş, 2009: 87). Merriam (2013: 86), görüşmenin gözlemlenemeyen davranışların, duyguların veya insanların etraflarındaki dünyayı nasıl ifade ettiklerinin anlaşılması için ve geçmişte yaşanmış olup tekrar etmeyecek olan olayları öğrenmek istediğimizde başvurabileceğimiz bir yöntem olduğunu ifade etmiştir. Çalışmada, YMM'lerin Türk Vergi Sisteminde ihracatta KDV iade uygulamasına ilişkin deneyimleri ve iade sürecinde karşılaştıkları sorunlar analiz edilmek istenildiğinden görüşme yöntemi kullanılmıştır.

Nitel araştırmalarda araştırmacılar görüşmelere belirli sorular ile başlamaktadır. Araştırmacılar bu soruları araştırma sürecinde yeniden şekillendirebilmekte veya bu sorulara yeni sorular ekleyebilmektedir (Glesne, 2013: 140). Bu çalışmada araştırma sorularına uygun görüşme soruları hazırlanmıştır. Maxwell (2018: 77), araştırma sorularının anlaşılacak istenilen şeyleri ifade ederken görüşme sorularının ise bu şeylerin anlaşılması için gerekli olan veriyi ürettiğini ifade etmiştir.

Glesne (2013: 144), araştırma sorularının katılımcıların yaşamından seçilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Diğer bir deyişle, seçilen sorular katılımcıların deneyimlediği alandan olmalıdır. Bu bağlamda çalışmada seçilen sorular araştırmada katılımcı olarak yer alan yeminli mali müşavirlerin yaşam alanından, deneyimlediği bir alandan seçilmesine özen gösterilmiştir. Bu bağlamda çalışma soruları ifade edilen hususa uygun şekilde yarı yapılandırılmış görüşme tekniği kullanılarak oluşturulmuştur. Yarı yapılandırılmış görüşmelerde sorular esnek cümlelerden oluşmalı ve katılımcının deneyimlediği dünyayı kendi cümelleriyle anlatması için sorular açık uçlu olmalıdır (Merriam, 2013: 88).

Araştırma verileri aşağıdaki görüşme soruları yardımıyla oluşturulmuştur:

1. İhracatta KDV iadesiyle ilgili en sık karşılaştığınız sorunlar hangileridir?

1.1. Söz konusu sorunlara yönelik çözüm önerileriniz nelerdir?

2. İhracatla ilgili KDV iade mevzuatının karmaşık olduğu fikrine katılıyor musunuz?

Eğer katılıyorsanız;

2.1. Söz konusu soruna yönelik çözüm önerileriniz nelerdir?

3. KDV iadesiyle ilgili mevzuatın revize edilmesi gerektiğini düşünüyor musunuz?

Eğer düşünüyorsanız;

3.1. Konuyla ilgili önerileriniz nelerdir?

4. KDV iade mevzuatında özel esaslara tabi olmanın şartlarını nasıl değerlendiriyorsunuz?

4.1. Uygulamada konuyla ilgili hangi sorunlarla karşılaşıyorsunuz?

5. İhracatta KDV iadesini bir teşvik aracı olarak değerlendiriyor musunuz?

6. KDV iade taleplerinin gerçekleşme süresini nasıl değerlendiriyorsunuz?

Eğer bu sürecin uzun zaman aldığını düşünüyorsanız:

6.1. Sorunun hangi faktörlerden kaynaklandığını düşünüyorsunuz?

6.2. Konuya ilişkin önerileriniz nelerdir?

7. İhracat işlemlerinde KDV iade mevzuatının vergi idareleri arasında farklı yorumlandığını düşünüyor musunuz?

Eğer düşünüyorsanız;

7.1. Bu farklılığın iade sürecinde yol açtığı sorunlardan kısaca bahseder misiniz?

8. KDV iade sürecinde çıkan uyuşmazlıkların çözümünde içtihat farklılıkları olduğu fikrine katılıyor musunuz?

Eğer katılıyorsanız;

8.1. İçtihat farklılıklarının KDV iade talep sürecini nasıl etkilediğini düşünüyorsunuz?

8.2. Sizce bu sorun neden kaynaklanmaktadır?

8.3. Söz konusu soruna yönelik çözüm önerileriniz nelerdir?

9. Vergi idaresi ile aranızda bir uyuşmazlık olması durumunda yargı yoluna başvuru yapar mısınız?

10. KDV iade sürecini hızlandırmak için uygulanan Hızlandırılmış İade Sistemi (HİS), Artırımlı Teminat Uygulaması Sistemi (ATUS), İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi (İTUS) gibi sistemlerin KDV iade sürecini hızlandırdığı fikrine katılıyor musunuz?

Eğer katılmıyorsanız;

10.1. Uygulamalara yönelik eleştirileriniz nelerdir?

10.2. Sorunlara yönelik çözüm önerileriniz nelerdir?

11. İhracattan kaynaklanan KDV iade taleplerine yönelik sorunların/mevcut eksikliklerin KDV iade servis çalışanları tarafından kısa sürede içinde yeminli mali müşavirlere bildirildiğini düşünüyor musunuz?

Eğer düşünmüyorsanız;

11.1. Konuya dair çözüm önerileriniz nelerdir?

12. YMM raporu, vergi inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilen nakden iade talep sınırı hakkında ne düşünüyorsunuz?

13. KDV iadesinde otomasyon sisteminin iade sürecini nasıl etkilediğini düşünüyorsunuz?

14. KDV iade sürecine ilişkin otomasyon uygulama bilgilerine kolay erişim sağlayabiliyor musunuz?

Eğer kolay erişim sağlayamıyorsanız;

14.1. Bu konuya ilişkin önerileriniz nelerdir?

15. Vergi Dairesi Otomasyon Projesinin (VEDOP) vergi idareleri tarafından sunulan hizmet kalitesini artırdığı fikrine katılıyor musunuz?

Eğer katılmıyorsanız;

15.1. Bu konuyla ilgili uygulamada yapılması gerekenler nelerdir?

16. KDV İadesi Risk Analiz Sisteminin iade sürecini nasıl etkilediğini düşünüyorsunuz?

16.1. Bu sistemin iade/mahsup işlemlerini hızlandırdığı fikrine katılıyor musunuz?

17. KDV iade işlemlerinin internet üzerinden takip edilebilmesini iade sürecinin şeffaflığı açısından nasıl değerlendiriyorsunuz?

18. İadeye ilişkin listelerin elektronik ortamda verilmeye başlanmasının ihracatçıların işini kolaylaştırdığı fikrine katılıyor musunuz?

Eğer bu fikre katılmıyorsanız;

18.1. Sisteme yönelik sorunların hangi faktörlerden kaynaklandığını düşünüyorsunuz?

18.2. Sistemin iyileştirilmesi için önerileriniz nelerdir?

Son olarak katılımcılara, “Konuya yönelik eklemek istediğiniz hususlar varsa lütfen belirtiniz” şeklinde bir soru yöneltilecek görüşme soruları arasında yer almayan; ancak katılımcıların çalışmada değinmek istedikleri hususlar dikkate alınmıştır. Böylece araştırmada araştırmacının değinmediği; ancak katılımcıların önemli olduğunu düşündüğü hususlar dikkate alınmıştır. Bu şekilde araştırmada eksik kalan hususların tamamlanması amaçlanmıştır.

Araştırma soruları alanında uzman 3 kişi tarafından incelenmiştir. Uzman görüşleri doğrultusunda görüşme soruları değiştirilerek yeniden düzenlenmiştir. Görüşme yönteminde yarı yapılandırılmış mülakat sorularının işleyişini görmek amacıyla pilot uygulama yapılmıştır. Pilot uygulama için farklı illerden 4 katılımcı belirlenmiştir. Pilot görüşmeye katılan kişilerden soruları sadece yanıtlamakla kalmayıp sorulara eleştirel bir

şekilde yaklaşımları istenmiştir. Böylece görüşme sorularına yönelik varsa eksikliklerin/düzenlenmesi gereken hususların tespit edilerek daha sağlıklı bir araştırma yürütülmesi amaçlanmıştır. Pilot görüşme bilgileri aşağıdaki şekildedir:

Tablo 3: Pilot Görüşme Bilgileri

Katılımcılar	Görüşme Süresi	İl
Pilot 1	45 dakika	Adana
Pilot 2	30 dakika	Ankara
Pilot 3	50 dakika	Kayseri
Pilot 4	70 dakika	İstanbul

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Pilot uygulama sonucunda görüşme soruları yeniden düzenlenmiştir. Görüşme sorularına yeni sorular eklenmiş ve anlaşılmayan, yeterince açık olmayan, çalışma konusuyla ilgisi olmayan sorular yarı yapılandırılmış mülakat formundan çıkartılmıştır. Görüşme sorularına son şeklin verilmesiyle birlikte katılımcılardan randevu alınarak görüşmeler başlamıştır. Görüşmelerin büyük çoğunluğu katılımcıların ofisinde gerçekleşmiştir. Görüşme soruları katılımcılara aynı ses tonuyla sorulmuş, katılımcıları etkileyebilecek, onları yönlendirebilecek bir tutumdan kaçınılmıştır.

Görüşme yapılırken öncelikle katılımcıların sözlü onayı alınmış, sonrasında görüşmeler ses kayıt cihazıyla kayıt altına alınmıştır. Görüşme esnasında ses kayıt cihazı kullanılması görüşme verilerini en etkili şekilde kaydetme yöntemidir (Merriam, 2013: 105). Bu şekilde veriler harfi harfine, görüşmecinin ses tonlamasıyla kayıt altına alındığından verilerin doğruluğu sağlanmaktadır. Görüşme esnasında katılımcıların beyanları gerçek isimleri kullanılarak kayıt alınmıştır. Bu isimler araştırma verileri çalışmaya aktarılırken müstear ad ile yer değiştirilmiştir. Ses kayıt cihazındaki veriler kısa süre içerisinde bilgisayar ortamına aktarılarak düz yazı haline getirilmiştir. Düz yazı haline getirilen bu veriler, analiz edilmek amacıyla ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir.

3.1.5. Araştırmanın Katılımcıları ve Araştırmada Karşılaşılan Güçlükler

Araştırmanın Katılımcıları

Araştırmada yer alan katılımcıların seçiminde nitel araştırmalarda sıklıkla kullanılan “amaçlı örneklem” yönteminin bir ürü olan “ölçüt örnekleme” kullanılmıştır. Ölçüt

örnekleme, araştırmacı tarafından daha önceden belirlenmiş ölçütlerin kullanılmasıdır (Yıldırım ve Şimşek, 2016: 112). Bu tür örneklemede araştırmanın amacıyla ve sorularıyla doğrudan ilişkili olduğu düşünölen ortam ve kişiler kasten seçilmektedir (Maxwell, 2018: 97). Bu bağlamda araştırmada yer alan katılımcıların seçiminde belirli ölçütler belirlenmiş ve katılımcılar bu ölçütlere göre seçilmiştir.

Söz konusu ölçütler şu şekildedir:

- Yeminli mali müşavir olmak,
- Meslekte tecrübe sahibi olmak (süre olarak beş yıldan uzun süredir mesleği icra ediyor olmak şartı aranmıştır),
- Büyük mükellef gruplarıyla iş yapıyor olmak,
- İhracat işlemlerinden dolayı birden fazla KDV iadesi almış olmak.

Katılımcıların seçiminde belirleyici kriter olarak alınmamakla birlikte, katılımcıların belirli bir süre vergi müfettişi olarak çalıştıktan sonra, YMM olarak hizmet ediyor olmasına özen gösterilmiştir. Araştırmada yapılan pilot uygulama sonucunda söz konusu YMM'lerin konuya sadece mükelleflerin bakış açısından değil, vergi idaresi açısından da bakabildiği tespit edilmiştir. Bu hususun araştırma verilerinin tarafsızlığını ve şeffaflığını artırabileceği düşünölmektedir.

Araştırmada örnekleme sayısı belirlenirken araştırmanın amacına hizmet edebilecek en uygun örnekleme sayısının seçilmesine özen gösterilmiştir. Örnekleme seçimi araştırma sürecine katkı sağlayan yeni görüşlerin ve yeni araştırma temalarının ortaya çıkmadığı noktada durdurulmuştur. Bu bağlamda araştırmada yer alan 15. katılımcı itibariyle yeni araştırma temaları ortaya çıkmamış ve araştırma kısır bir döngüye girmiştir. Bu sebepten dolayı görüşme 15. katılımcıyla sonlandırılmıştır.

Tablo 4: Katılımcı Bilgileri

Katılımcılar	Şehir	Hizmet Süresi	Görüşme Süresi(Dakika)
Katılımcı 1	Ankara	12	65
Katılımcı 2	Ankara	15	30
Katılımcı 3	Ankara	14	40
Katılımcı 4	Kayseri	13	30
Katılımcı 5	Mersin	14	75
Katılımcı 6	İstanbul	18	30
Katılımcı 7	İzmit	15	20
Katılımcı 8	Manisa	16	95
Katılımcı 9	İzmit	17	25
Katılımcı 10	Adana	20	25
Katılımcı 11	Mersin	10	70
Katılımcı 12	Mersin	15	35
Katılımcı 13	Adana	24	45
Katılımcı 14	Ankara	10	20
Katılımcı 15	Ankara	15	35

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcı bilgilerinin yer aldığı Tablo 3’te; katılımcıların adları, şehirleri, hizmet süresi ve katılımcılarla görüşme süresi bilgilerine yer verilmiştir. Tabloda yer alan şehirler görüşülen kişilerin ofislerinin bulunduğu şehri ifade etmektedir. Görüşülen bireylerin şehirleri değerlendirilirken birçok yeminli müşavirin çalışma alanının sadece belirtilen şehirle sınırlı olmadığını vurgulamakta fayda vardır. Diğer bir deyişle, YMM’ler işleri gereği çeşitli şehirlerde bulunan mükellef gruplarıyla iş yapmaktadır. Bu nedenle YMM’lerin çalışma alanı sadece yukarıda ifade edilen şehirle sınırlı değildir.

Katılımcıların bir kısmı hem kamu sektöründe hem de özel sektörde çalışmıştır. Bu katılımcılar Gelir İdaresi Başkanlığında uzun süre vergi müfettişliği yaptıktan sonra YMM olarak görevine devam etmektedir. Katılımcılar bu yönleriyle olaylara her iki taraf açısından da bakabilmektedir. Söz konusu katılımcılar araştırmaya artı değer katmıştır. Böylece katılımcılar, araştırmada ele alınan sorunu hem vergi dairesi hem de mükellef penceresinden değerlendirebilmiştir.

Araştırma sürecinde görüşmelere başlamadan önce her bir katılımcı görüşmenin akışıyla ilgili ayrıntılı olarak bilgilendirilmiştir. Katılımcılara görüşmeye başlamadan önce kişisel bilgilerinin gizli kalacağı, kimliklerinin sadece araştırmacı ve tez danışmanı tarafından bilineceği ifade edilmiştir. Bu husus görüşmecilerin kendilerini güven ortamı içinde hissederek deneyimlerini aktarmaları açısından oldukça önemlidir. Kimliklerinin

gizli kalacağını bilen görüşmecilerin deneyimlerini özgürce aktarabileceği bir ortam oluşturulmuş ve böylece herhangi bir kaygı yaşamadan düşüncelerini açıkça ifade edebilmeleri sağlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda tablo 4’te de görüldüğü üzere görüşülen kişilerin gerçek isimleri yerine müstear ad kullanılmış, katılımcılar Katılımcı 1, Katılımcı 2 şeklinde adlandırılmıştır.

Araştırma sürecinin sağlıklı işlenmesini sürdürmek amacıyla araştırmada dikkat edilen diğer bir husus ise görüşülen bireylere, görüşme esnasında ses kayıt cihazı kullanılacağına ifade edilmesi ve bununla ilgili rızalarının alınmasıdır. Görüşmecilere istemedikleri takdirde ses kayıt cihazının kullanılmayacağı belirtilmiştir. Araştırmada katılımcıların tamamı ses kayıt cihazı kullanılmasına rıza göstermiştir. Görüşülen kişilere, elde edilen verilerin araştırmanın amacı dışında kullanılmayacağı ayrıca vurgulanmıştır. Böylece katılımcılara araştırmaya verilerinin gizliliğiyle ilgili güvence sağlanmış, katılımcıların araştırma sorularına yönelik deneyim ve düşüncelerini baskı ve etki altında kalmadan açıklayabilmeleri sağlanmıştır. Son olarak araştırma sürecinde katılımcılara görüşmenin ortalama sürebileceği zaman aralığı belirtilmiştir.

Araştırmada Karşılaşılan Güçlükler

Araştırmada yer alan katılımcılar, araştırmanın amacına en uygun meslek grubu olduğu düşünülen YMM’ler arasından seçilmiştir. Araştırma verilerinin toplanması için YMM’lerle randevu talebinde bazı zorluklarla karşılaşmıştır.

Bu zorluklarından en sık dile getirilenleri aşağıdaki şekildedir:

- “İşlerimiz çok yoğun size vakit ayıramayız.”
- “Yüz yüze görüşme için vakit ayıramam. Görüşmeyi mülakat formu şeklinde değilde anket şeklinde e-mail yoluyla gerçekleştirebiliriz.”
- “Görüşme uzun sürdüğü takdirde görüşmeyi sonlandırırım.”
- “Farklı şehirlerde olacağımdan dolayı uzun süre ofisimde olmayacağım.”
- “Asistanıma bilgilerinizi bırakırsanız size dönüş yapacağım.” (Bu katılımcılardan çok azı geri dönüş yapmıştır. Geri dönüş yapanların ise çoğu olumsuz geri bildirim yapmıştır. Dahası, bu katılımcıların asistanları tarafıma dönüş yaptığında, YMM’nin böyle bir araştırmaya katılıp konuyla ilgili düşüncelerini beyan etmek istemediğini ifade etmiştir.)

Araştırma esnasında karşılaşılan bu zorlukların temelinde, meslek mesuplarının konuyla ilgili deneyim ve düşüncelerini açıklamakta yaşadıkları tereddüt olduğunu kanımsındayız. Katılımcıların kimliklerinin gizliliği hususunda hassas olma nedenlerinin başında, vergi idaresiyle aralarında herhangi bir sorun yaşamak istememeleri olduğunu düşünmekteyiz. Görüşülen kişilerin birçoğu vergi idaresiyle sürekli etkileşim halinde olduklarını, vergi idaresi aleyhine bir tutum sergiledikleri takdirde idare personelinin kendilerine tepkili davrandığını ve bu hususunda iade sürecini olumsuz etkilediğini ifade etmiştir. Görüşülen bireylere gerek görüşmeye başlamadan önce gerekse görüşme esnasında kimliklerinin gizli kalacağı sık sık hatırlatılmıştır. Böylece katılımcıların güven ortamı oluştuktan sonra kendilerini daha rahat hissettikleri, görüşme sorularını daha açık ve net bir şekilde yanıtladıkları görülmüştür.

Araştırma sürecinde yaşanan bu zorluklara rağmen araştırma, akademik çalışmaya katkı sağlamaktan memnuniyet duyan ve araştırmada dile getirilen sorunlara çözüm üretme noktasında farkındalık düzeyi yüksek özverili katılımcıların katkılarıyla gerçekleştirilmiştir.

3.1.6. Araştırmacının Rolü

Nitel araştırmalarda araştırmacı, veri toplama ve analiz sürecindeki temel araçtır (Merriam, 2013: 15). Öğrenen araştırmacı rolüne bürünen araştırmacı, her katılımcıdan bir şeyler öğrenmeye meraklı bir öğrencidir (Glesne, 2013: 80-81). Bu bağlamda araştırmacı, araştırma sürecinde yeni bir şeyler öğrenen ve bu öğrendikleri ışığında kendini geliştirerek araştırmalar yapan bir konumdadır.

Araştırmacının, kullandığı stratejileri ve verileri aktarırken izlediği yol araştırmanın güvenilirlik ve geçerliğini büyük oranda etkilemektedir. Nitel araştırmacı güvenilirlik ve geçerliği artırmak amacıyla ulaştığı sonuçları destekleyici gerekçeleri ortaya koymalı ve bu gerekçeleri destekleyici bulguları çalışmada okuyuculara sunmalıdır. Bunu gerçekleştirmenin yollarından biri, araştırma raporu yazılırken mümkün olduğunca çok doğrudan alıntıya yer vermektir (Yıldırım ve Şimşek, 2016: 93). Bu amaç doğrultusunda araştırmacı, araştırma raporunu yazarken büyük ölçüde doğrudan alıntıya yer vermiştir. Görüşülen bireylerin ifadelerine müdahale edilmeksizin olduğu gibi araştırma raporuna aktarılmıştır.

Nitel araştırma sürecinde, araştırmacının üstlenmesi gereken rol ve sorumluluklardan Yıldırım ve Şimşek (2016: 92)'in ifade ettiği aşağıdaki hususlara dikkat edilmiştir:

- Araştırmacı, araştırmayı görüşmecilerin kendilerini daha rahat hissedebilecekleri doğal ortamında gerçekleştirmiştir.
- Araştırmacı görüşülen bireyleri yönlendirebilecek tutumlardan kaçınmış, verileri aktarırken kendi görüşlerini yansıtmadan olduğu gibi raporlamıştır. Bu amaç doğrultusunda araştırma raporu yazılırken doğrudan alıntılara oldukça fazla yer verilmiştir.
- Araştırmacı katılımcılara araştırmadaki rolünü, araştırmanın amacını, araştırma ve veri analiz sürecini açıkça anlatmıştır.
- Araştırmacı, temel veri toplama aracı olarak ses kayıt cihazı kullansada araştırma verilerinin güvenilirliğini sağlamak amacıyla farklı veri toplama araçlarından faydalanmıştır.
- Araştırmacı, olay ve olgulara bütüncül bir yaklaşım tarzıyla yaklaşmıştır.

Araştırmacı başta KDV olmak üzere çeşitli vergilerle ilgili karşılaşılan sorunları tespit etmek amacıyla literatür ve saha araştırmaları yapmış, konuyla ilgili alanında uzman kişilerle görüşmüştür. Bütün bu birikim sonucu araştırmacı, başta ihracat işlemleri olmak üzere KDV iadesi alınanda sorunlar yaşandığını tespit etmiştir. Ayrıca araştırmacı, konuyla ilgili ulusal ve uluslararası alanda gerekli literatür taramasını yaptığında, literatürde ihracat işlemlerinde KDV iade uygulamasına yönelik yeterince çalışmanın olmadığını tespit etmiştir. Bu nedenlerden dolayı alandaki sorunların tespiti, bu sorunların çözümü için uygulayıcılara pratik öneriler sunulması, literatüre katkı sağlanması amacıyla bu çalışmanın yapılmasına karar verilmiştir. Araştırmacı bu süreçte tez çalışmasıyla ilgili hem saha araştırması yapmış hem de teorik araştırmalarda bulunmuştur. Nihayetinde araştırmacı, eğitim ve araştırma sürecinde elde ettiği bu tecrübe ve bilgi birikimini doktora tez çalışmasında yoğunlaştırmıştır.

3.1.7. Araştırma Verilerinin Analizi

Veri analizi araştırma verilerinin anlamının dışa aktarımı, araştırmada yer alan katılımcıların ne söylediğinin, araştırmacının ise ne gördüğünün ve anladığının birleştirilmesi ve yorumlanmasını içeren bir anlam verme sürecidir. (Merriam, 2013:

167-168). Nitel araştırmalarda veriler ilk elde edildiğinde oldukça geniş kapsamlı ve karmaşık bir haldedir. Nitel analiz yapılırken araştırmacı bu verileri araştırmanın kavramsal çerçevesine ve araştırma sorularına uygun bir şekilde kategorilere ayırıp sınıflandırmalıdır. Böylece araştırma verileri netleşmekte ve anlaşılır bir hale gelmektedir (Kuş, 2009: 158).

Araştırmada tematik kodlama yönteminde tümevarımsal bir yol izlenmiştir. Araştırma dökümanları titizlikle satır satır okunmuş, araştırma soruları ve amacı bağlamında önemli hususlar tespit edilmeye çalışılmıştır. Bunun sonucunda verilerden yola çıkılarak kodlar oluşturulmuştur. Araştırma dökümanları arasındaki ilişkiye göre veriler oluşturulan kodlara ve temalara göre sınıflandırılmıştır. Araştırma verileri kodlama yöntemiyle parağraflar, cümleler şeklinde anlam kümelerine göre sınıflandırılmış, sonrasında herbir kodlama kendi içinde alt temalara ayrılarak analiz edilmiştir.

Punch (2011: 194), kodlama işleminin nitel verileri çözümlenmenin ilk adımı olduğunu ifade etmiş ve kodlamayı “etiket”, “isim” veya “nitelendirme” olarak ifade etmiştir. Creswell (2016: 186), nitel araştırmalarda temaların bir diğer adıyla kategorilerin “ortak bir fikir oluşturmak için bir araya getirilmif birkaç koddan oluşan geniş bilgi birimleri” olduğunu ifade etmiştir. Kodlama elde edilen verilerin, araştırma dökümanlarının bir cümle, bir parağraf gibi anlamlı bölümlere ayrılarak isimlendirilmesidir. Kodlama sürecinde araştırma verileri bölümlere ayrılır, karşılaştırılır, incelenir, kavramlaştırılır ve ilişkilendirilir (Yıldırım ve şimşek, 2016: 242).

Tematik içerik analizi yapmayı kolaylaştıran farklı türde yöntemler mevcuttur. Bu yöntemlerden birisi pratik olduğu düşünölen bilgisayar yardımıyla veri analizidir. Kapsamlı ve karmaşık veriler bilgisayar vasıtasıyla düzenlenebilmekte ve böylece veri analizi kolaylaşabilmektedir (Merriam, 2013: 185). Ancak bununla birlikte, bilgisayar programları sadece verileri düzenlemede ve kategorize etmede yardımcı olmakta, araştırmacı yerine veri analizi yapamamaktadır (Bogdan ve Biklen, 2007; Akt. Merriam, 2013: 185). Bu bağlamda öncelikle araştırmada elde edilen veriler bir bilgisayar programı yardımıyla kategorize edilmiş, sonrasındaysa kategorize edilen veriler araştırmacı tarafından analiz edilmiştir.

Araştırma verilerinin kodlanması araştırma sürecinin bittiği anlamına gelmemektedir. Bu işlem sadece analitik bir adımdan ibarettir. Verilerin kodlanması, “örüntöleri

bulmak, karşılaştırmalar yapmak, açıklama üretmek ve modeller oluşturmak için devam eden bir sürecin başlangıç noktasıdır” (Glesne, 2013: 271). Çalışmada öncelikle veriler anlam ilişkisi açısından kodlara, kodlar da alt temalara ayrılarak sınıflandırılmıştır. Analizin devamında araştırma amacı ve soruları bağlamında kodlamalar arasında anlam analizi ve karşılaştırma yapılarak çalışmada ele alınan sorunlara yönelik çıkarımlar yapılmıştır. Bu çıkarımlar sonucu çalışmanın konusuyla ilgili tespit edilen sorunlara çözüm önerileri sunulması amaçlanmıştır.

3.1.8. Araştırmanın Geçerliliği ve Güvenirliği

Geçerlik

Nitel araştırmalarda geçerlik kavramı nicel araştırmalardan oldukça farklıdır. Maxwell (2018: 122), nitel araştırmalarda geçerliğin tek bir “nesnel doğrunun varlığına” işaret edemeyeceğini, geçerliğin “bir tanımın, sonucun, açıklamanın, yorumun ya da daha başka bir şeyin güvenirliliği ya da doğruluğuna işaret etmek için bir yol” olduğunu ifade etmiştir. Nitel araştırmacılar, katılımcılarla doğrudan kişisel olarak iletişime geçmekte ve ayrıntılı bir saha araştırması yaparak ulaşılan ayrıntılı veri dökümanlarını anlamlandırmayı amaçlamaktadır (Creswell, 2016: 243).

Araştırma verilerinin güvenirliliğini ve geçerliliğini artırmak için veri toplama yöntemi olarak görüşme yöntemi kullanılmıştır. Görüşme yönteminin en büyük avantajlarından birisi yüz yüze yapıldığı için verilerin sağlam bir temele dayanması, bunun sonucunda verilerin daha açık ve kesin olmasıdır (Türkdoğan ve Gökçe, 2012: 330). Görüşme yöntemi gerek araştırmanın geçerlik ve güvenirliliğini sağlaması gerekse araştırmanın amacına hizmet etmesi açısından en uygun yöntem olarak belirlenmiştir.

Araştırmanın geçerlik ve güvenirliliğini sağlamak amacıyla görüşme yönteminde araştırmacı, görüşülen kişilere güven vermeli, görüşmenin empatiye dayalı bir etkileşim ortamında gerçekleşmesini sağlayabilmeli ve görüşülen kişilerle yoğun bir etkileşim içine girmeleri gerekmektedir. Böylece görüşülen bireyler kendilerinin dahi farkında olmadıkları ya da üzerinde fazla düşünmedikleri anlam ve yaşantıları dışı vurabileceklerdir (Yıldırım ve Şimşek, 2016: 71).

Yıldırım ve Şimşek (2016)'in nitel araştırmalarda geçerliğin sağlanabilmesi için araştırma sürecinde dikkat edilmesi gerektiğini vurguladığı hususlardan yola çıkılarak araştırmada geçerliği sağlamak için yapılanlar aşağıdaki şekildedir:

- Araştırmada öncelikle pilot uygulama yapılmıştır. Bu uygulama sonucunda görüşme sorularında tespit edilen eksik yönler giderilmiş, araştırmanın amacıyla uygun olmayan sorular çıkartılmış, yeni görüşme soruları eklenmiştir.
- Görüşmelerin birçoğu katılımcıların kendilerini rahat hissedebilecekleri kendi ofis ortamlarında gerçekleştirilmiştir.
- Araştırma verilerinin toplanması için görüşme safhası uzun zaman aralığına yayılmıştır. Böylece gözlemler vasıtasıyla elde edilen bilgilerin teyit edilmesi amacıyla alana geri gidilebilmiş ve ek bilgi toplama imkanı doğmuştur.
- Araştırmada görüşülen bireylerden doğrudan alıntılara yer verilmiş ve bu alıntılar analiz edilerek çıkarımda bulunulmuştur.
- Elde edilen bulgular konuya ilişkin daha önce oluşturulan kavramsal çerçeveye uyumludur.
- Araştırmada elde edilen bulgular farklı veri toplama yöntemleriyle test edilmiş ve tutarlılığı saptanmıştır.
- Araştırma bulguları kendi içinde anlamlı ve tutarlı bir bütün oluşturmaktadır.

Araştırmanın geçerliğini sağlamak amacıyla yukarıda ifade edilen hususlardan başka:

- Araştırmacı tarafından görüşülen her bir bireye sorulan sorular, katılımcıları yönlendirmemek amacıyla aynı ses tonuyla ve aynı yüz ifadesiyle sorulmuştur.
- Görüşülen bireylere, deneyimlerini derinlemesine ve doğru bir şekilde akkratabilmeleri için şahsi bilgilerinin araştırmacılar dışında başka kimseyle paylaşılmayacağı ve verilerin çalışmaya müstear ad ile aktarılacağı söylenmiştir.
- Araştırma verilerinin kaydedilmesinde kullanılan ses kayıt cihazının görüşülen bireyleri tedirgin etmemesi için görüşmecilere, istediği zaman sadece not alma şeklinde görüşmeye devam edilebileceği söylenmiştir.

- Görüşülen bireylerin dışı vurdukları deneyimlerine karşı şaşkınlık, kızgınlık, yargılama gibi tutumlardan kaçınılmış, sorulara verilen her cevap aynı şekilde karşılanmış ve kayıt altına alınmıştır.

Güvenirlilik

Güvenirlilik, “Araştırma tekrar yapılırsa aynı sonuçlar ortaya çıkar mı?” sorusunun cevabıdır. Araştırmanın güvenirliliği, tek olduğu kabul edilen bir gerçekliğin tekrar tekrar incelenmesinin aynı sonuçlar meydana getireceği varsayımına dayanmaktadır. Ancak bununla birlikte, insan davranışları durağan olmadığından dolayı sosyal bilimlerde güvenirlilik sorunlu bir husustur (Merriam, 2013: 211). Bu nedenle bir araştırmacının güvenilir olup olmadığına yönelik kesin bir kriter belirlemek oldukça zordur. Nitel araştırmalarda güvenirliliği sağlamak için pek çok farklı yöntem vardır. Creswell (2016: 253), araştırmacının verileri kaliteli bir ses kayıt cihazıyla kayıt altına almasının ve bunları dikkatli bir şekilde yazıya aktarmasının araştırmanın güvenirliliğini artırabileceğini ifade etmiştir. Bu bağlamda araştırmacının veri toplama sürecinde ses kayıt cihazı kullanılması ve daha sonra bu kayıtların titizlikle yazıya aktarılması araştırmanın güvenirliliğini artıran bir unsurdur.

Araştırmada güvenirliliği sağlamaya yönelik Yıldırım ve Şimşek (2016)’in önemli olduğunu belirttiği hususlar dikkate alınarak aşağıdaki noktalara özen gösterilmiştir:

- Araştırma örnekleme, veri toplama ve veri analiz yöntemleri ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.
- Araştırma verilerinin elde edildiği sosyal ortamın özellikleri tanımlanmıştır.
- Görüşmelerin nasıl yapıldığı ve kaydedildiği ayrıntılı bir biçimde açıklanmıştır.
- Araştırma soruları açık ve net bir şekilde açıklanmıştır.
- Araştırmacının katılımcılarına dair bilgiler açık ve ayrıntılı bir şekilde ifade edilmiştir.
- Araştırmacı, araştırma sürecindeki konumunu açık bir şekilde ifade etmiştir.
- Verilerin analizinde yanlış anlaşılmalara, önyargılara ve gerçek dışı veriler gözden geçirilerek bu veriler ayıklanmıştır.
- Araştırma sonuçları araştırma verilerine uygundur.

- Nitel araştırma yöntemlerinde uzman olan kişilere araştırma sorularını, verilerini ve sonucunu incelemesi istenmiştir. Bu doğrultuda araştırmaya yön verilmiştir.

3.2. Araştırmanın Bulguları

Araştırmanın bu bölümünde, çalışmada katılımcı olarak yer alan YMM'lerin ihracatta KDV iadesine yönelik yaptıkları değerlendirmelerden elde edilen verilerin bulgularına yer verilmektedir. Katılımcılara sorulan altı temel soru bağlamında elde edilen cevaplar, tematik kodlama yöntemiyle ayrıntılı olarak analiz edilmiştir. Bu temalar tümavarım yöntemiyle belli başlıklar altında toplanmıştır.

3.2.1. KDV İade Mevzuatına Yönelik Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Bu kısımda KDV iade mevzuatının genel değerlendirilmesi yapılmakta, söz konusu mevzuata yönelik sorunlar analiz edilmektedir. Katılımcılara KDV iade mevzuatına yönelik sorunların tespiti ve bu sorunlara çözüm önerileri getirmek amacıyla alt kategoriler halinde bazı sorular sorulmuştur. Bu amaçla katılımcılara: “İhracat işlemlerinde KDV iade mevzuatının vergi idareleri arasında farklı yorumlandığını düşünüyor musunuz?”, “KDV iadesiyle ilgili mevzuatın revize edilmesi gerektiğini düşünüyor musunuz?”, “KDV iade mevzuatında karşıt inceleme uygulamasını nasıl değerlendiriyorsunuz?” ve son olarak “KDV iade mevzuatında özel esaslara tabi olmanın şartlarını nasıl değerlendiriyorsunuz?” şeklinde dört temel soru yöneltilmiştir. YMM'lerden alınan cevaplara göre kod ve temalar oluşturulmuştur.

İhracatta KDV iade mevzuatını değerlendirmeye yönelik sorulara katılımcıların verdiği yanıtlar doğrultusunda konu: “İhracatta KDV İade Mevzuatının Değerlendirilmesi”, “KDV İade Mevzuatında Özel Esaslara Tabi Olmanın Şartları” ve “KDV İade Mevzuatında Karşıt İnceleme Uygulaması” olmak üzere üç tema altında birleştirilmiştir. YMM'lerin sorulara verdiği yanıtlar dikkate alınarak her bir tema belirli kodlara/alt temalara ayrılarak konu ayrıntılı şekilde analiz edilmiştir.

3.2.1.1. İhracatta KDV İade Mevzuatının Değerlendirilmesi

YMM'lerin ihracatta KDV iade mevzuatına yönelik yorumları çerçevesinde konu: “Güncel Ekonomik Gelişmelere Uyum”, “Yorum Farklılığı” ve “Yasal Düzenlemelerin

Değerlendirilmesi” kodları/alt temaları “İhracatta KDV İade Mevzuatının Değerlendirilmesi” teması altında birleştirilmiştir.

Güncel Ekonomik Gelişmelere Uyum

Katılımcı 12, ihracatta KDV iade mevzuatına yönelik sorunları açıklarken mevcut sistemin güncel ekonomik gelişmeleri takip etmekte yetersiz kaldığını ifade etmiştir.

Katılımcı konuyla ilgili düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 12: “KDV iade sisteminde KDV’nin çağa ayak uyduramaması problemi var. Artık ticaret eskisi kadar yavaş değil. Ticaret iş yerlerinde sözleşmelerle vesairelerle yapılmıyor. Artık bilgisayar ve telefon üzerinden yapılıyor ve çok hızlı yapılıyor. Ürün eskiden bir kere iki kere el değiştiriyorsa şu anda ürün yüz kere el değiştiriyor ve bu telefonla oluyor. Hiç kimse sözleşme imzalamıyor. Kendi arasında e-mailler ile yürüyor bu işler. Fakat KDV iade sistemi ve KDV kanunu bu hıza ayak uydurabilmiş değil.”

Katılımcı 12 sorunun çözümü için dünyada başarılı vergi sistemine sahip ülkelerin örnek alınması gerektiğini ifade etmiştir. Katılımcı sözlerine aşağıdaki şekilde devam etmiştir:

Katılımcı 12: “Vergi işini dünyada çözmüş bir takım ülkeler var. Avrupa ülkeleri, Amerika’dan hep bahsedilir. Yapmamız gereken şey aslında burayı taklit etmek. Burayı taklit ederken şimdi gibi gelir üzerinden değil, aslında harcama ve tasarruflar üzerinde bir vergilemeye ya da vergi denetimine geçmemiz gerekir. Harcama ve tasarrufu kontrol altına alamadığımız sürece ben insan aklının, teknoloji ne kadar gelişirse gelişsin, bilgisayarın hep bir adım önünde olduğunu düşünüyorum. Çünkü o programı da insan aklı yazıyor ve ne yaparsanız yapın insan aklının hep bir adım önde olduğunu düşünüyorum. Bu yüzden harcama ve tasarrufu kontrol etmezseniz bu problemler çözülemez. Avrupa bu işi böyle halletmiş.”

Katılımcı 12’ye benzer görüşler dile getiren Katılımcı 3 de, KDV iade mevzuatının günceli takip etmedeki başarısızlığına vurgu yapmıştır. Katılımcı 3’ün, “Piyasadaki sektörleri yasal düzenlemeler tam kavramıyor” ve “...piyasanın algısı piyasadaki uygulama mevzuatı kavramıyor” sözlerinden KDV iade mevzuatının piyasayı kavramadaki başarısızlığı açıkça anlaşılmaktadır. Katılımcı aynı zamanda hem vergi idarelerinde hem de özel sektörde uzun süre çalıştığını ve bu alanda oldukça tecrübeye

sahip olduğunu vurgulamıştır. Bundan dolayı mevcut KDV iade sisteminin içindeki sorunları analiz edebildiğini ifade etmiştir. Katılımcı sözlerine şu şekilde devam etmiştir:

Katılımcı 3: "...Güncele uyum sağlamıyor mu? Şöyle günceli yakalamak için yeni yeni düzenlemeler yapılıyor ama her düzenleme daha önceki düzenlemeyle ilgili farklı bir husus ortaya getiriyor. O da her defasında yapılan düzenleme yeni bir karmaşıklıkta ortaya çıkarıyor. Mesela en son bir tebliğle tevkifat iadelerinde ödeme şartı getirdiler. Ödeme şartı geldiği zaman iade yani düzenlediği fatura ve hesapladığı KDV de tevkif edilen mükellefin tevkifatı yapan firmanın ödememesi, asıl beyanda bulunan mükellefin üzerine bırakıldı. Danıştay iptal etti mesela gibi.

Şöyle söyleyeceğim: Ben yirmi üç yıldır bu işin içindeyim. Özel sektöre bir yıl oldu devlette de hep bu alanlarda çalıştım. Denetim koordinatörlüğü yaptım, iş dağıtımı bu tür şeyler. Dört yıl vergi müfettişlerinin başkan yardımcılığını yaptım; iş dağıtımı bu tür şeyler. İşte izaha davet genel tebliği biz yazdık. İhbar incelemelere baktım. Birçok alanla ilgili baktığım için şimdi piyasanın algısı, piyasadaki uygulama mevzuatı kavramıyor. Haksız bir rekabet var piyasada. İnsanlar hep birbirini görüyor. Birbirinin fiyatını gördüğü için ve ticaretin içindeki çarkın içinde olanlarda en uygununu aradığı için maalesef hep kötüler emsal oluyor. Yani o yüzden bu sahte fatura düzenleme, sahte fatura kullanma, kayıtdışı hasılat, kayıtdışı mal alıp satmak çok zor biter. Her şey kayıt altına alınmıyor. El altından yapılan çok işlem var."

Katılımcı 5 konuya farklı bir açıdan yaklaşmıştır. Katılımcı, "...uluslararası ticaret ve fikri ticaret yani hizmet ticareti çok çok çeşitlendiği" ve "dünya üzerindeki ticaret çok fululaştığı için" sözleriyle hizmetin nerede, nasıl gerçekleştiğini tespit etmenin zor olduğunu vurgulamıştır. Bundan dolayı Katılımcı 5, "Mesela o kadar karışık ve karmaşık ki bu hizmeti nerede, kim yaptı, nasıl yaptı, bu KDV'nin konusuna girer mi girmez mi tartışmasını alevlendiren bir şey." cümlesiyle dünyada ticareti vergilendirme yetkisinin kimde olduğu hususunun karmaşık bir hal aldığını belirtmiştir. Katılımcı 5 sözlerine aşağıdaki şekilde devam etmiştir:

Katılımcı 5: "Kanunun ana hatlarında KDV kanununun konusuna giren ya da girmeyen konu dışında kalan konular bence ana hatlarıyla ilgili. Bir hizmetle ilgili mesela daha doğrusu yurtdışına yapılmış olan hizmetlerle ilgili KDV'de hep böyle anlaşılması güç bir şey vardır; hizmet ihracıdır ya da hizmetten nerede

yararlanılmıştır, faydalanılmıştır tartışması var. Bu biraz fulü. Çünkü burada ticaret çok şey olduğu için dünya üzerindeki ticaret çok fululaştığı için, yani nasıl fululaşiyor; uluslararası ticaret ve fikri ticaret yani hizmet ticareti çok çok çeşitlendiği için, yani bu web sayfalarının yapılması edilmesi bu internet üzerinden yapılan hizmetler, bu internet üzerinden oynanan oyunlar, alışveriş siteleri ya da bir hizmet sağlama işlemleri... Mesela o kadar karışık ve karmaşık ki bu hizmet nerede, kim yaptı, nasıl yaptı, bu KDV'nin konusuna girer mi girmez mi tartışmasını alevlendiren bir şey. Ama dediğimiz; bu kanunun sadece kendisinden değil ticaretin de uluslararası bir hal almasından kaynaklı. Bence bunların hepsine bir hizmet adını verirse çeşitlenmesinden kaynaklı. Şöyle ki kanun bu çerçeveyi düzgün çizmiş. Bunu hani kanun metninde değil, tebliğde verilen, özelgede hizmetin detaylandırılması gerekir, nerede yapıldığıyla ilgili örneklendirilebilir.”

Yorum Farklılığı

Katılımcı 8'in KDV iade mevzuatına yönelik “Mevzuatımız aslına bakarsanız yeterli bir mevzuat ama açık değil öyle diyelim. Yoruma açık diyelim. Yeterli mi yeterli.” cümleleriyle iade mevzuatının yeterli olduğunu, sorunun mevzuatın yorumundan kaynaklandığını ifade etmiştir. Katılımcı 8 konuyla ilgili düşüncelerine aşağıdaki şekilde devam etmiştir:

Katılımcı 8: “...Yani şu anki pozisyonda mevzuatımız olması gerektiği gibi. Ama yeterince açık mı hayır. Çok keyfi yorumlar yapılıyor. Mali idare, Gelir İdaresi Başkanlığı kanunda açıkça belirtilmeyen yani açık olmayan çekişmeli konularla ilgili yeterince açıklayıcı alt metinler yani tebliğ, sirkü veya özelge bazında yeterince alt metin olmuyor. Hatta birbiriyle çelişen, özelge bazında söyleyeceğim bunu, birbiriyle çelişen aynı konu hakkında farklı vergi idareleri farklı yorumda bulunabiliyor.”

Katılımcı 9, “Yani tebliğ ve kanunlarda eksiklik yok.” diyerek Katılımcı 8'i destekleyen açıklamalarda bulunmuştur. Katılımcı 9 konuşmasına şu şekilde devam etmiştir:

Katılımcı 9: “Yani tebliğ ve kanunlarda eksiklik yok. Ama vergi dairelerinden vergi dairesine göre idari işlemlerde eksiklik oluyor. Yorum farklılığından kaynaklanıyor. Memurların tebliği ve kanunu okuma noktasında yorum farklılığından kaynaklanıyor. Birde daha önceki işte ihtisas vergi dairesi veya başka vergi dairelerinde çalışan müdürlerin kendi oturttukları bir sistem var, o yönde sıkıntı çıkıyor. Yani o noktada sıkıntı yaşıyoruz açıkçası.”

Mevzuatın idareler arası farklı yorumlandığını ifade eden diğer bir katılımcı da Katılımcı 12'dir. Katılımcı 12 konuşmasında mevzuatın iller arasında, bölgeler arasında farklı yorumlandığını vurgulamıştır. Söz konusu durumun mükelleflerin kararlarını etkilediğini şu sözleriyle açıklamıştır:

Katılımcı 12: “Ama iller arasında, bölgeler arasında farklılık var. Ben Mersin’de çalışıyorum. Şöyle söyleyeyim: Mersin ile Adana zaman zaman bir araya gelip toplantı yapıp uygulamada birlik sağlıyor olabilir. Ama bizim Ankara’da da ofisimiz var. Ankara’da başka bir uygulama var. İstanbul’da başka bir uygulama var. Daha küçük illerde çok daha değişik uygulamalar var. Bunlar mükellefleri, mükellefiyet merkezini değiştirmeye bile itiyor. Asıl faaliyet merkezleri bir ilde olmasına rağmen KDV iadesini daha hızlı alabilirim diye, çok alakasız bir ilde ofis kiralayıp şirket merkezinin oraya alınması bile uygulanan yöntemlerden biri şuanda.”

Katılımcı 1’in, “Biz KDV iadelerinde sorunu mevzuattan ziyade uygulamalarda yaşıyoruz. Genel olarak KDV iadelerinde yani vergi daireleri arasındaki uyumsuzlıklardan sıkıntı yaşıyoruz.” sözlerinden KDV iade mevzuatında bir eksiklik olmadığı, sorunun mevzuatın idareler arası farklı yorumlanmasından kaynaklandığı anlaşılmaktadır. Katılımcı 1 sözlerine şu şekilde devam etmiştir:

Katılımcı 1: “...Tebliğin uygulanmasında da kanunun uygulanmasında da sıkıntı yaşıyoruz. Özellikle indirimli oran uygulamasında sıkıntı yaşıyoruz. Onda iade dosyasını tamamlayana kadar akla kararı seçtirmiyorlar. Biz; tebliğ bunu söylüyor, kanun bunu söylüyor diyoruz, onlar ya değişik yorumluyor ya da topu taca atmanın daha kolay yolu; bu konuda görüş var mukteza var diyorlar. O zaman getir muhtezayı diyoruz, kalıyorlar falan. Bu konuda ne yapılması gerekir? Şöyle ki genelde bizim yeminli mali müşavirler odası bunla alakalı KDV iadelerinde yaşanan sıkıntılar diye panel düzenlerler. Orada üç aşağı beş yukarı bu problemler sayılıyor, not alınıyor. Bunlar idareye bildiriliyor. İdare bu konuda düzenlemeler yapmalı; mesela her şey görüşlerle gitmemeli, yapılacak en önemli şeylerden birisi budur. A konusunda İstanbul vergi dairesi farklı muhtezaya veriyordu, Adana farklı muhtezaya veriyordu, Konya farklı mukteza veriyordu. Yani üç değişik uygulama olur mu? Biliyorsunuz muhtezalar şahıslara veriliyor. Yani ben İstanbul muktezasını öne sürüyorum; bakın böyle bir mukteza var diyorum, o da geliyor bana Konya’nın muktezasını gösteriyor, bu da böyle diyor. Böyle KDV iadelerinde

işlemler muhtezaların üzerinden yürümemeli, açıklamalar tebliğlerde yapılmalı. Belki de daha fazla örnekle yapılmalı, sorunlar çabuk giderilmelidir. Sorunu muktezalarla, görüşlerle değil bunu tebliğlerde açıklamak daha uygun bir yol olur.”

Katılımcı 1 konuşmasının devamında, KDV iade uygulamasındaki yorum farklılığı sorununun sadece vergi idareleri arasında mevzuatın farklı yorumlanmasından kaynaklanan bir sorun olmadığını, aynı zamanda yargının da kendi içinde çelişkiye düştüğünü vurgulamıştır. Katılımcı 1 bu görüşünü şu cümlelerle ifade etmiştir: “Yargı kendi içinde bile farklı karar vermiş. Her konuda zaten bir ihtilaf oluyor. En açık dediğimiz konuda bile değişik davranabiliyorlar. İhtisas vergi daireleri var. İhtisas vergi daireleri uygulamada birliği sağlamak için kurulan vergi daireleridir. İhtisas vergi daireleri içindeki şeflikler bile bazen aynı konuda değişik görüşlere sahip olabiliyorlar.”

Katılımcı 1, sorunun çözümü için ihtisas vergi dairelerinin kurulduğunu; ancak onların bile kendi içlerinde ihtilafa düştüklerini belirtmiştir. Katılımcı 1’in aksine Katılımcı 4, ihtisas vergi dairelerinin KDV iade mevzuatının idareler arası farklı yorumlanması sorununa en azından il bazında da olsa bir dereceye kadar çözüm olduğunu ifade etmiştir. Bu husus Katılımcı 4’ün şu sözlerinden anlaşılmaktadır:

Katılımcı 4: “Tüm iade türleri için geçerli olan bir sorun. Vergi dairelerinin farklı uygulamaları vardı. Belli ölçülerde hala yaşanıyor olabilir ama bu ihtisas vergi daireleri ihtisas edildi. Kayseri için söylüyorum, üç ayrı vergi dairesi var Kayseri’de ama iadeyle ilgili tek vergi dairesi var. Dördüncü vergi dairesi gibi oldu. Hangi vergi dairesinin mükellefi olursa olsun KDV iadesi o ihtisas vergi dairesinden çıkıyor. Öyle olunca orada bir il bazında en azından uygulama birliği oluştu. İhtisas vergi daireleri de kendi aralarında belli bir yazışma kültürü olduğu için bir ölçüde giderildi, yani yüzde yüz değilse de. Ama inanın memurdan memura da fark ediyor. Aynı dairede bir memurun yaklaşımı ile diğerinin ki bile tutmayabiliyor. Ama onlarda denetim yapıyorlar. Yani onunla ilgili bunu bir eksiklikmiş veya arızaymış gibi dile getirmek çok doğru değil.”

Katılımcı 3’ün, “Başkanlıklar veya ilgili vergi daireleri arasında uygulama birliği yok.” cümlesiyle Katılımcı 1’e benzer söylemde bulunduğu görülmektedir. Katılımcı 3 de Katılımcı 1 gibi söz konusu mevzuatın idareler arasında farklı yorumlandığını ve bunun çeşitli sorunlara yol açtığını ifade etmiştir. Bunun yanı sıra Katılımcı 3 konuşmasında, “Yasal düzenlemelerde tam bir netlik yok.” diyerek mevzuatın karmaşıklığını vurgulamıştır. Katılımcı 3 konuşmasına aşağıdaki sözlerle devam etmiştir:

Katılımcı 3: “Yasal düzenlemelerde tam bir netlik yok. Öncelikle iade türleri çok karmaşık, birden fazla iade türü var. İade türlerinin içeriğiyle ilgili birçok şey özelgeyle hallediliyor. Başkanlıklar veya ilgili vergi daireleri arasında uygulama birliği yok. İdare yaptığı yasal düzenlemeleri, ikinci düzenlemeleri tebliğ, sirkü gibi çok net ifadelerle açıklamadığı için uygulamada hep muallak kalıyor. O yüzden aynı mevzuat her YMM her vergi dairesi her mükellef tarafından farklı algılanıyor.”

Katılımcı 3 konuşmasının devamında KDV iade mevzuatının idareler arasındaki yorum farklılığından kaynaklanan soruna yönelik, “Aslında personelin çokta bir suçu yok.” diyerek söz konusu sorunun tamamen vergi idaresi personelinde kaynaklanmadığını vurgulamıştır. Katılımcı 3 konuşmasına şu cümlelerle devam etmiştir:

Katılımcı 3: “... Biz 23 yıldır bu işin içindeyiz. Buna rağmen biz bile bir çok şeyde tereddüt ediyoruz. Personel kötü niyetli değil iyi niyetli. Ama dediğim gibi iade devletten bir para çıkışı sağladığı için ve Sayıştay nezdinde de o idare sorumlu olduğu için yani ilerde bununla ilgili Sayıştay denetçileri veya işte müfettişler vesaire hesap sorduğu için daha titiz oluyorlar. Ama buradaki sorun personelin çok titiz olmasından ziyade uygulama farklılığı. A ilinde farklı bir uygulama varken B ilinde farklı uygulama var. Bu da kanunların çok net olmamasından kaynaklanıyor. Birçok iadeyle ilgili genelde başkanlıklar merkezin görüşünü alır. Mesela gelir idaresine en fazla görüş veren birim KDV dir.”

Katılımcı 10, Katılımcı 1’in aksine iade mevzuatının yorum farklılığı sorunundan vergi idaresi çalışanlarını sorumlu tutmuştur. Bu husus Katılımcı 10’un “KDV iadelerinde başına buyruk memurlar oluyor.” cümlesinden açıkça anlaşılmaktadır. Katılımcı 10 konuşmasına aşağıdaki şekilde devam etmiştir:

Katılımcı 10: “...Değişik vergi dairelerinde değişik uygulamalar var maalesef. Müdürler çoğu zaman çok müdahale edemiyorlar. Başarısızlık tedirginliği yaşamıyorlar. Mesela siz bu çalışmayı yaparken başarılı olmak istersiniz değil mi? Yani iyi bir eser çıkarmak istersiniz. Onunla ilgili arıyorsunuz falan konuşmak istiyorsunuz. Bununla ilgili buradaki çalışmayı temize çekeceksiniz, özetleyeceksiniz, gruplandıracaksınız falan falan... Şimdi bunların hepsini bir başarıya götürmesi için ne bilim doktora tezinde, makalede belli bir veri oluşturması için yapıyorsunuz. İşte memurda bu tip şey olmayınca, böyle bir kaygı olmayınca bağlayıcılıkta olmuyor.”

Katılımcı 15 de idarenin tutumunu eleştirmiş ve konuşmasına şu cümlelerle devam etmiştir: “Aynı konu hakkında farklı yorumda bulunuyorlar. Çok fazla bu. O da şundan kaynaklanıyor diye düşünüyorum; hani siz uğraşın gerekirse yargıya gidin, gibi bir yaklaşımları var. Bu konuyla ilgili yargıya gittiğim çok oldu. İadeyle ilgili gitmedim. Ama diğer uyuşmazlıklarla ilgili yargıya çok gittim. Vergi mevzuatı günceli takip ediyor ama uygulamada sıkıntı var.”

Katılımcı 10’a benzer bir görüş ifade eden Katılımcı 2, yorum farklılığından idareyi sorumlu tuttuğunu şu cümlesiyle açıklamıştır: “İdarenin farklı tutumları, tüm kanuni ve ikincil düzenlemeleri dar yorumlamasından kaynaklanmaktadır.” Katılımcı 2’nin bu cümlesinden yorum farklılığının temelinde idarenin mevzuatı dar yorumlamasının olduğu görülmektedir. Mevzuatın idareler arasında farklı yorumlandığına katılan Katılımcı 7 de “İdareler arasında yorum farklılıkları var.” diyerek idareler arasında KDV iade mevzuatının yorumlanmasından kaynaklanan sorunlar olduğunu ifade etmiştir.

Katılımcı 6’nın “İdareler arasında yorum farklılığı var.” cümlesinden KDV iade mevzuatının idareler arasında farklı yorumlandığı düşüncesine katıldığı anlaşılmaktadır. Buna ek olarak katılımcı konuşmasında, “Uygulamaya baktığımızda yasamayla idari tasarruf çelişkisi görüyorsunuz.” diyerek idarenin mevzuatı uygulama noktasında kanunların dışına çıkabildiğini vurgulamıştır. Konuşmacı sözlerine şu cümlelerle devam etmiştir:

Katılımcı 6: “...Kanunun yetki vermediği konularla ilgili de böyle düzenlemeler, açıklamalar yapılıyor. Kanuna baktığımızda hiçbir şekilde bu hususta yorum yapamayacağımızla ilgili bir bakıyorsunuz ki bir tatbikatlar falan yürütülüyor, sirküler, genelge üzerinden falan... Kanunun lafzına baktığımızda hiçbir şekilde böyle olacak diye bir yetki maddesi yok. Kanunun yetki vermediği durumlarda idarenin genel tebliğ anlamında, sirküler anlamında hiçbir şekilde aslına uygun olmayan düzenlemelere şahit olabiliyoruz zaman zaman.”

Yorum farklılığının nedenini idare çalışanları olarak gören bir diğer katılımcıysa Katılımcı 14’tür. Katılımcı 14 yorum farklılığının kaynağını idare çalışanlarının keyfi uygulamaları olduğunu ifade etmiş ve söz konusu konuyla ilgili görüşlerini şu şekilde açıklamıştır:

Katılımcı 14: “Her vergi dairesinin kendisine yönelik özel talepleri istekleri oluyor. Kendi kendilerine göre yorumlamada bulunuyorlar ve uygulamayı da ona göre yönlendiriyorlar. Bu durum yasalardaki eksiklikten mi kaynaklanıyor? Bu durum yasadaki eksiklikten kaynaklanmıyor. Bu tamamen idaredeki çalışanların onu kendilerine göre yorumlamalarından ve ona göre uygulama şekliyle kaynaklanıyor. Bu konuda nasıl bir düzenleme yapılabilir? Bu duruma çözüm olarak uygulama tek tipleştirilebilir. Aslında yapılacak işlemlerin hepsi belli ama çok keyfi uygulamalar oluyor.”

Katılımcı 11, KDV iade mevzuatının farklı yorumlanması sorununa değinmiş ve bunu şu cümleleriyle ifade etmiştir: “Yorum inanın memurdan memura bile değişiyor.”, “Aslında bir birlik yok. Hem vergi dairesi içinde kendi memurları arasında hem de Türkiye genelindeki vergi daireleri açısından konuşuyorum.” Katılımcının cümlelerinden de anlaşılacağı üzere mevzuatın uygulanması hususunda aynı vergi dairesi içindeki memurların dahi kendi içlerinde bir çelişkiye düştükleri vurgulanmıştır. Katılımcı 11’in “Dolayısıyla aslında istenen belgeler yasal prosedür net. Ancak uygulamaya geldiğimizde uygulama vergi dairesi bazında da değişiklik gösteriyor. İnanın aynı vergi dairesi içindeki memur bazında da...” cümlesinden KDV iade uygulamasında yasal mevzuatta herhangi bir eksiklik olmadığı, konuya ilişkin asıl sorunun mevzuatın uygulanmasından kaynaklandığı anlaşılmaktadır. Konuşmacı vergi dairesindeki memurların KDV iade uygulaması açısından farklı şeyler talep edebildiğini ifade etmiştir. Katılımcı 11 konuşmasına aşağıdaki şekilde devam etmiştir:

Katılımcı 11: “Zaten KDV iade prosedürü aslında çok açık ve net. Yani hem kanundan hem de bununla ilgili yayımlanan toplu halde olan tebliğlerin birleştirilmiş hali 1 No’lu KDV uygulama genel tebliği ve KDV sirküleri yeterince açık. Vergi Usul Kanununda bazı tebliğler aslında açık ve net. Ancak şöyle farklılıklar ve şöyle zorluklarla karşılaşıyoruz: Vergi daireleri bazında Mersin’de ihtisas vergi dairesi şu anda özellikle KDV iadelerini ihtisas vergi dairelerinde topladılar. İstanbul’da, Ankara’da, Mersin’de veya Gaziantep’de çok fazla yeminli mali müşavir arkadaşlarım var. Süreç tebliğde veya kanunda yazan süreç. Evet, istenilen belgeler aynı ancak vergi dairesi KDV iade uygulaması açısından farklı şeyler talep edebiliyor. Yorum inanın memurdan memura bile değişiyor. Aynı vergi dairesi içinde ihracat servisinde çalışan A memuruyla B memuru sonuçta şey yapmıyorlar. Şöyle söyleyeyim: bir firmanın iadesini sürekli aynı memur almıyor.

Birinci dönemini A memuru alıyor, ikinci dönemini B memuru alıyor ve eksiklik yazıları geldiği zaman raporu teslim ettikten bir süre sonra dosyayı eline alan, inceleyen memur eksiklik yazısında biri hiç birşey istemezken bir dönem sonra diğer bir memur çok daha farklı şeylere takılmış olabiliyor. Aslında bir birlik yok. Hem vergi dairesi içindeki kendi memurları arasında hem de Türkiye genelindeki vergi daireleri açısından konuşuyorum.

Dolayısıyla aslında istenen belgeler, yasal prosedür net. Ancak uygulamaya geldiğimizde uygulama vergi dairesi bazında da değişiklik gösteriyor. İnanın aynı vergi dairesi içindeki memur bazında da. En basit örneğiyle tebliğde açıklanan ihracat istisnasına ilişkin iade talebi için istenecek belgelerden bahseder. Belgelerde diyor ki; ya gümrük beyannamelerini noter onaylı ya da yeminli mali müşavir mühür onaylı dairemize teslim edeceksiniz. Rapor ekinde burada bunları bir liste halinde gümrük beyannamesi numarası, fatura tarihi, intaç tarihi şeklinde bir liste halinde... O listede de sorumluluk yeminli mali müşavirde olacak şekilde mühürlü bir şekilde listeyi de verebilirsiniz. Şimdi burada tebliğ metninde “veya” diyor “ve ve” demiyor. Fakat vergi dairesine listeyi verdiğimizde illaki gümrük beyannamesini de istiyor. Siz burada ‘Kanunda tebliğde yok neden istiyorsunuz.’ diye, sorduğunuzda da ‘Kolaylık olması açısından istiyoruz.’ diyorlar. Halbuki burada aslında sorumluluk yeminli mali müşavirde. Sonuçta KDV iadesini düzenleyen, o raporu imza eden yeminli mali müşavir. Tabii ki devlet vereceği vergiyle ilgili araştırmaları tabii ki devlet kanalında yapacak. Ben zaten devletin mührünü taşıyan bir denetçiyim aslında. Bu prosedür işlemini gerçekleştiriyorum. Tabii ki devlette kontrol edecek. Ancak benim o listeyi orada tebliğde “veya” yazıyorsa benim bu listeyi vermem... Ben bu listeyi kontrol ettim. Bu listedeki yanlışlardan da ben sorumluyum. Bu listeye göre çıkarmanız gerekli dememe rağmen, beyannamesini onun haricinde bir sürü ek evrakı... İhracatta eğer müstahsilden alındıysa işte çekase belgesine kadar benim ulaşmam çok zor belgeler bunlar. Yeminli mali müşavir olarak evet tabii ki her türlü bilgi belgeden yararlanmak zorundayım.

İnanın başıma çok yakın bir zamanda geldi. Bir müstahsile ait çekase belgesini vergi dairesi talep etti benden ve ben bu müstahsile ulaşamadım. İlk ulaşabileceğim yer facebooktu. İnanın facebooktan dm’den mesaj atmak zorunda kaldım mesela ve çiftçi bana oradan döndü. Ben oradan iletişime geçip çekase belgesi istedim ve ben bunu vergi dairesindeki şefle paylaştığımda şef, ‘Sizi tebrik ederim. Gerçekten çok güzel bir şekilde ulaşabilmişsiniz.’ dedi. Peki, bakın bunu ben akıl ettim ve bu

şekilde ulaştım. Ama ulaşamayıydım... Sonuçta bunlara ulaşmak devlet açısından daha kolay. Bir yeminli mali müşavir olarak istediğiniz belgeleri Tarım Orman Müdürlüğünden istediğinizde, 'Kişisel verileri koruma kanunu gereğince ben size bu bilgiyi veremem.' der. Bunları aslında birazcıkta yeminli mali müşavir üstüne yıkıyorlar. Yani kaba tabirle söyleyeyim size."

Yasal Düzenlemelerin Değerlendirilmesi

Katılımcıların bir kısmı KDV iade mevzuatının yeterli olduğunu ve mevzuatta herhangi bir düzenleme yapılmasına gerek olmadığını ifade etmiştir. Diğer bir kısmı ise mevzuatın düzenlenmesi gerektiğini ve mevzuatta bazı sorunların olduğunu belirtmiştir. Konuşmasında bu sorunlardan bahseden Katılımcı 2, "İhraç kayıtlı satış işlemlerinde, teslim öncesi müracaat şartı ve fiilen imlatçı olanlar için imalatçı belgesi aranması sıkıntılara yol açmaktadır. KDV iade talepleri reddedilmektedir. KDV uygulama genel tebliği öncesi uygulamaya geri dönülmelidir." diyerek ihraç kayıtlı işlemlerde karşılaştığı sorunu ifade etmiştir. Katılımcı, konuşmasına aşağıdaki şekilde devam etmiştir:

Katılımcı 2: "Ayrıca imalatı olan firmalarda sanayi sicil belgesinde yer alan mal cinsi haricinde, üretilen ve ihraç kayıtlı satışlarda vergi idaresinin katı tutumu (özellikle mahsup taleplerinde) sıkıntılara neden olmaktadır. YMM rapor işlemlerinde YMM tarafından sorumluluk üstlenici şekilde ifade ve ibareler belirtildiğinde sorun aşılmaktadır. Terkin işlemleri çok uzun sürede terkin edilmektedir. Terkin tutarları geç yapılması kaynaklı mükelleflere gereksiz yere ödeme emri ve haciz uygulamaları yapılmaktadır."

Katılımcı 2 mevzuatta bazı sorunlar olmasına rağmen, ciddi anlamda bir düzenleme yapılmasına gerek olmadığını, bunun yerine vergi idaresinin çalışmalarını hızlandırması gerektiğini vurgulamıştır. Konuşmacı bu hususu şu sözleriyle açıklamıştır:

Katılımcı 2: "Mevzuatın revize edilmesine gerek yoktur. 2014 yılında KDV tebliğleri zaten tek tebliğ haline getirildi. 119 adet tebliğ kalktı. Ancak yedi yıllık bir dönemde 37 adet tebliğ yayımlanması da başka bir sorun. KDV mevzuatı çok dinamik ve vergi gelirlerinde birinci sırada. Revizeden ziyade, vergi idaresinin mükellefin sorunlarına daha kısa sürede çözüm üretmesi ve KDV iade işlemlerinin daha hızlı ve yetkin personel kullanarak yeterli eleman istihdamı sağlaması gerekmektedir. İşlemleri yapan personelini sık sık eğitime tabi tutmalıdır."

Katılımcı 2 gibi Katılımcı 1 de mevzuatta ciddi anlamda bir eksiklik olmadığını, sorunun vergi idaresi personelinden kaynaklandığını şu sözlerle ifade etmiştir: “Bence açık. Şöyle uygulamadan kaynaklı sıkıntılar var ama mevzuat yeterli. Şimdi özellikle memurların, KDV iadesi servisindeki memurların yeterince yetişmemiş olması, tam yetkin olmaması, bir de başına buyruk hareket etmeleri...”

Katılımcı 2 ile aynı doğrultuda görüş beyan eden Katılımcı 1, mevzuatta eksikliklerin mutlaka olabildiğini; ancak genel anlamda mevzuatın yeterli olduğunu, dolayısıyla düzenleme yapılması gerekmediğini ifade etmiştir. Katılımcı 1 düşüncelerini şu sözlerle ifade etmiştir:

Katılımcı 1: “Şöyle söyleyeyim: Aslında KDV kanunu genel itibariyle açıktır. Ama tabii ki KDV kanunu kısa bir kanun. Kısa bir kanunu açmak gerekiyor. Bunu da tebliğlerle yapıyorlar. Tebliğler çok fazla. Son bir tebliğde hepsi toplanmış ama tüm konulara dair açıklamalar var mı: 120-125 civarında tebliğ olmuştu. Bu tebliğleri 2014 yılında genel uygulama tebliği adı altında topladılar. Ama tabii şimdi genel uygulama tebliğinde yapılan değişiklikler bir daha halen yeterli olmadı. Doğal olarak işlemler değişken, piyasa değişken. Bu işlemleri tebliğler, kanunlar çerçevesine almak gerekiyor. Bundan dolayı değişiklikler oluyor. Ama tabii ki KDV kanunu kısa bir kanun ancak uygulaması çok geniş. O anlamda yapılanları da değişiklikleri de normal görmek gerekiyor. Yani KDV kanunu genel itibariyle açık. İhracatta ihracatı anlatıyor, ‘iade alınır, şu şekilde iade alınır’ diyor. Nasıl iade alınacağını da KDV genel uygulama tebliğinde uzun uzun anlatıyor. Kanunun çerçevesinde bu anlamda bir sorun yok. Eksiklik mutlaka vardır.”

Katılımcı 1 ve Katılımcı 2’yi destekler nitelikte açıklama yapan Katılımcı 4, konuyla ilgili düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 4: “KDV mevzuatında iadenin doğduğu birçok kaynak var, birçok kanun hükmü var. Tabii ihracat tarafıyla ilgili, ihracattan doğan iadeyle ilgili mevzuat yönüyle çok bir eksiklik olduğunu düşünmüyorum. Tam istisna kapsamındaki iadelerde de aşağı yukarı benzer durum var. Yatırım teşvikleri yönünden ya da diğer hizmet alımlarından kaynaklanan iadelerde de tam istisna kapsamında olanlar var. Benim tespit edebildiğim kadarıyla bir eksiklik yok.”

Katılımcı 7 “Karşılaştığımız raporlarda bazı eksiklikler, bazı yanlışlıklar nihayetinde idare tarafından bize eksiklik yazısıyla bildiriliyor ve onlar tarafımızdan gideriliyor.

Çokta fazla bir eksiklik yok.” diyerek mevzuatın revize edilmesini gerektirecek bir eksikliğin olmadığını ifade eden bir diğer konuşmacı oluyor.

Katılımcı 5 “Bence mevzuatın ana hatlarıyla ilgili mevzuatta bir sıkıntı görmüyorum.” cümlesiyle mevzuatta düzenleme yapmayı gerektirecek bir eksikliğin olmadığını ifade etmiştir. Konuşmacı bu konudaki düşüncelerini şu sözlerle ifade etmiştir:

Katılımcı 5: “KDV iadesiyle ilgili mevzuat açıkçası yenileniyor, çeşitleniyor vs. Daha doğrusu iade konuları çeşitlenmeye ve yeni iadeler çıkmaya da başladı, istisna maddeler çoğaldı. Bunu yirmi yıllık süre için söylüyorum. Dolayısıyla Katma değer vergisi genel uygulama tebliği haline getirerek derli toplu bir hal aldı burada. Kanunun ne kadar kısa olduğunu biliyorsunuz zaten. Tebliğ kanunun on katı, yüz katı büyüklüğünde bir tebliğ var. KDV kanunu evet, dışarıdan birileri baktığında şey kanun şey gelir ters ve anlaşılmaz gelir. Ama bir öğrenildiği vakit, mantığı öğrenildiği vakit teknik bir kanundur. Dolayısıyla öğrenmiş biri için keyiflidir. Öyle diyeyim. Kanun o yıllardaki düşünülüp yapılmış haliyle bile çok teknik gayet teknik.

Güncele uyum sağlıyor mu dersek bence kanunun ana hatlarıyla ilgili ben kanunda bir sıkıntı görmüyorum. Kanunda gördüğüm sıkıntıyı birazdan konuşmanın içerisinde de söylerim. Kanunda fulu olan ya da anlaşılması güç olan ya da yorumlanarak geçilen bir yer var mesela hani...”

Katılımcı 13, “Kanunda hiçbir sıkıntı yok, uygulamada sıkıntı var.” cümlesiyle iade ile ilgili hususların mevzuatta açıkça ifade edildiğini; ancak uygulamada sorunlar yaşandığını ifade etmiştir. Katılımcı, vergi idaresinin az elemanla çalıştığını, özellikle pandemi sürecinin iadelerin hızlarını etkilediğini vurgulamıştır. Konuşmacı cümlelerine aşağıdaki şekilde devam etmiştir:

Katılımcı 13: “Mevcut sistemimizde KDV kanununda KDV iadesinin nasıl alınacağı, iadenin nasıl olacağı izah edilmiş. Bunun bir ihracat istisnası var. Eğer ihraç edecekse yurtdışına satıldığında tabii KDV tahsil edilmediği için o mal için yüklenilen KDV’nin iadesi söz konusu. Bu iade mükellef tarafından direkt alınabileceği gibi ihraç kaydıyla satış yapılmak suretiyle de bilhassa imalatçılar için geçerli bu, sattığı kişiler değil iadeyi bizzat satan imalatçı almak konumunda...”

Geçenlerde vergi daireleriyle toplantı yapıldı, ‘Eksikler nelerdir.’ dendi. Eksikler şöyle yani mevzuat gayet güzel ayarlanmış. Şu anda vergi dairesine iadeler için

raporumuzda otomatikman intikal ettiriyoruz. Eskiden ayaklarına kadar giderdik. İstanbul ise İstanbul'a, Ankara ise Ankara'ya, Niğde ise Niğde'ye giderdik falan. Şu anda raporlarımızı elektronik ortamda otomatik olarak gönderiyoruz vergi dairesine. Diğer ıslak imzalı iadeleri de yazı ekinde gönderiyoruz. Yani dolayısıyla iadenin mevzuatta yapılış şekliyle ve iadenin nasıl olacağına dair prosedür hazırlanmış. Bu sistemlere uyulduğu takdirde iadelerimizi vergi dairelerinin iş yükü müeyyidesinde alabiliyorsunuz. Ama vergi dairelerinde genellikle anladığımız kadarıyla az elemanla çalışıyorlar. Bilhassa bu pandemi döneminde ise devlet dairesinde çalışan elemanların bir bölümü mevzuatlarına göre daha önceki pandemi nedeniyle işte ağır hastalar, sakatlar vesaire izinli sayıldı. Bir de ayrıca bunların yıllık izinleri var, diğer elemanların da. Bizim iadelerimiz pandemi döneminde oldukça geç alındı. Bu sarsıntı hala devam ediyor.”

Çalışmaya katılan bir kısım konuşmacı yukarıda ifade edilen görüşlerin aksine, KDV iade mevzuatında düzenleme yapılması gerektiğini, mevzuatın yeterince açık ve anlaşılır olmadığını ifade etmiştir. Katılımcı 3, “Kdv iade sisteminin tekrardan bir elden geçirilmesi lazım.” diyerek söz konusu mevzuatın revize edilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Katılımcı konuşmasına şu sözlerle devam etmiştir:

Katılımcı 3: “KDV iadesiyle ilgili sektörlerin bölgesel veya il bazındaki özellikleri göz önünde bulundurularak tebliğlerin daha açıklayıcı olması gerekir. Çok muallak hususlar koymadan sektöre yönelik daha net ifadelerle bazı şeylerin açıklanması lazım. İhracatla ilgili, ihracat bir çok sektörü ilgilendiriyor, genel bir düzenleme ama her sektörün kendi uygulamasından dolayı tebliğdeki bazı hükümleri kavramıyor. Biraz daha tebliğdeki sektörel bazda veya işlem bazında açıklayıcı örneklerle tebliği genişletmeleri lazım.”

Katılımcı 8 KDV iade mevzuatının eksik olmamasına karşın mevzuatın daha sade, anlaşılır ve net olması gerektiğini ifade etmiştir. Aynı zamanda konuşmacı, “Nasıl yorumlayacağız biz bunu. Hadi bir soralım, bir görüş alalım. Görüş istiyorsun, istediğin görüşler birbiriyle çelişen görüşler geliyor. Yani o anlamda biraz eksikliği var.” diyerek kanun koyucunun yaptığı düzenlemeleri uygulayıcıların anlamakta zorlandığını ve kanunu açıklama noktasında farklı görüşlerin ileri sürüldüğünü vurgulamıştır. Katılımcı 8 konuşmasına aşağıdaki cümlelerle devam etmiştir:

Katılımcı 8: “...Dolayısıyla daha sade ve anlaşılır ve net olması gerekiyor kanunun. Yoksa KDV'yi kavrayacak şekilde Türkiye'de gerçekleşen işlemleri tam

anlamıyla kavriyor mu bizim mevzuatımız, eksik, açık gedik var mı bölümünü kavriyor. Ama açık ve anlaşılır mı: Bu sorunun cevabı hayır. Daha sade ve anlaşılır olması gerekiyor. Kanun koyucu bir şey yapıyor, bir şey yapmak istiyor. Bir mevzuatsal bir düzenleme getiriyor, yasal bir düzenleme yapıyor. Ama yapmış olduğu bu yasal düzenlemedeki niyetini, uygulayıcılar niyet okumaya çalışıyor yani burada ne demiş...”

Katılımcı 8 ile aynı doğrultuda görüş beyan eden Katılımcı 12, mevzuatın düzenlenmesinden ziyade mevcut yasal çerçevenin verginin taraflarına anlatılması gerektiğini ifade etmiştir. Konuşmasında vergi idarelerinin uygulamada mevzuatı zorladığını ifade eden konuşmacı sözlerine aşağıdaki şekilde devam etmiştir:

Katılımcı 12: “KDV ile ilgili bir problem aslında direkt ihracattaki iadede kaynaklı değil, kanunun kendisinin anlaşılmasından kaynaklı daha çok. KDV kanunu yeterince anlaşılır değil ya da yeterince anlatılamamış. Biliyorsunuz dolaylı bir vergi, verginin mükellefi başkası ama asıl yüklenici nihai tüketici. Fakat bu bürokrasiye, memurlara ve vatandaşa anlatılamadığı için aslında problem oradan çıkıyor.

Düzenlemeden çok anlatılması gerekir herhalde yani. Çünkü KDV iadesiyle ilgili vergi idaresinin görüşü sanki yeminli mali müşavir ya da mükellefi rakip gibi karşıt gibi görmek üzerine kurulu. Onun için zaten verginin üzerinde yük kaldığını, ihracatçıyı destekleme olduğunu anlatmak lazım. Yani kimsenin haksız yere devletten bir edinin peşinde olmadığını anlatılması lazım.

Keyfi uygulama ya da farklı yorumlama demeyeyim ama mevzuatı zorlama problemi var. Çünkü vergi idareleri KDV iadelerinde, ihracat dahil KDV iadelerinde, şu anda bir vergi incelemesi yapıyormuş hassasiyetiyle yaklaşıyor. Her bir iade dosyası vergi incelemesine dönüyor. Oysa ki vergi dairesinin böyle bir yetkisi ya da kanundan doğan böyle bir sorumluluğu yok. Her memur sanki kendisi bir vergi incelemesi yapıyorcasına mevzuya yaklaşıp ilgili ilgisiz hususları araştırdığı için süreç uzuyor. Süreç uzadığı gibi işte mükellefi, mali müşaviri, yeminli mali müşaviri çok yoran bir yere geliyor. KDV iadesindeki asıl sorun bu. Yoksa mevzuat... Bu hem süre sıkıntısına sebep oluyor hem de cevaplanamayacak, cevaplanması çok güç sorularla karşılaşılıyor.”

Katılımcı 15 ise konuya farklı bir pencereden yaklaşmış ve mevzuatın elektronik ortamla desteklenmesi gerektiğini ifade etmiştir.

3.2.1.2. KDV İade Mevzuatında Özel Esaslara Tabi Olmanın Şartları

KDV iade mevzuatında yer alan özel esaslar uygulamasını değerlendiren YMM'lerin görüşleri doğrultusunda konu: “Özel Esasların Şartları”, “Mevzuatın Uygulanması Sorunu”, “Yeterince Araştırmama” ve “Sınırlı Sorumluluk” kodları/alt temalarında birleştirilmiştir.

Özel Esasların Şartları

Özel esaslar uygulamasına tabi olmanın şartlarını değerlendiren katılımcıların birçoğu özel esaslara girmenin kolay, çıkmanın ise oldukça zor şartlara bağlandığını ifade etmiştir. Bu doğrultuda görüş ifade eden Katılımcı 4, konu hakkındaki düşüncelerini şu cümlelerle açıklamıştır: “Özel esaslara girmek çok kolay ama çıkmak zor. Yani süreklilik arz eden bir iş ve iş yeri varsa arayınca bulunan vergi mükellefi varsa özel esaslara girmeyi bu kadar kolay hale getirmemek lazım.”

Katılımcı 4'e benzer söylemlerde bulunan Katılımcı 13, “Bir girdi mi dışarı çıkamıyorsunuz zaten. Girmek çok çok kolay.” diyerek özel esaslara girmenin oldukça kolay olduğunu vurgulamıştır. Konuşmacı cümlelerine aşağıdaki şekilde devam etmiştir:

Katılımcı 13: “. Girmek çok çok kolay. İade alıyorsan bir olumsuzluk ortaya çıktığında ayıkla pirincin taşını. Orada bir olumsuzluk raporu yazar, hem yeminli mali müşavire hem firmaya yazar. O da oraya bir gitti mi cehennem kuyusudur tabiri caizse. Ondan sonra çık çıkabilirsen bunun içinden. Özel esasalar çok tehlikeli. Özel hallere düşme olayları ortadan kaldırılmalı. Nasıl kaldırılır: Sahtekarlar çok ağır cezaya muhatap olmalı. Bunu yapan cesaret edememeli bir daha. Ben 1972'de mesleğe icap ettim. Vergi müfettişi olarak on yedi sene görev yaptım, ayrıldım, özel sektöre geçtim, her şeyi gördüm. 1999'dan bu yana yeminli mali müşavirlik yapıyorum.”

Katılımcı 4 ve Katılımcı 13 ile aynı doğrultuda görüş beyan eden Katılımcı 2, “Hukuka aykırı bir düzenleme olduğu muhakkak özel esas uygulamasının.” diyerek özel esaslar uygulamasının hukuka aykırı olduğu noktasında görüş beyan ederek diğer katılımcıların söylemlerine yeni bir fikir ekliyor.

Katılımcı 2: “Söz konusu uygulamanın yargı kararları ile anayasaya aykırı olduğu bir gerçek. Ama vergi idaresi de haksız iadenin önüne geçmek amacı ile bu

uygulamayı yapmakta. Hukuka aykırı bir düzenleme olduğu muhakkak özel esas uygulamasının. KDV iadelerinde hukuka aykırı bu uygulama, en çok soruna yol açmaktadır. Yeknesaklık yoktur. Şartlar itibari ile çok ağır sonuçları olmakla beraber girmesi kolay, çıkması zor bir uygulamadır. Özel esas çıkışlarında mahkeme kararlarının bile uygulanması noktasında idare ipe un sermektedir. Makul bir denge ve ölçülülük olmadığından iki taraflı sıkıntılara neden olmaktadır.”

Özel esaslardan çıkmanın zor olduğunu “Oradan çıkabilmek için belirli bir süreci yaşamaları gerekiyor. Oradan çıkabilmek için ciddi mücadele vermeleri gerekiyor.” cümleleriyle ifade eden Katılımcı 7 sözlerine şu cümlelerle devam etmiştir:

Katılımcı 7: “Belirli bir süre var. O esaslardan çıkabilmek için belli şartlar geliştirilmiş. Nihayetinde orada sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge... Oradan çıkabilmek için belirli bir süreci yaşamaları gerekiyor. Oradan çıkabilmek için ciddi mücadele vermeleri gerekiyor. Belki o yolları o zaman açanlar, deneyenler çoğalır mı onu bilemiyorum. Yani cezai müeyyidelerin yerine getirilmesindeki... Çok hassas bir konu o konu aslında. Yani orada kantarın topuzunu kaçırmamak lazım belki. Ama çokta o işten çıkış kolay olursa o işe alışmış olanlar bilemiyorum devamını getirir diye düşünüyorum.”

Katılımcı 3, özel esaslardan çıkmanın zor olduğunu söyleyerek diğer katılımcılarla aynı doğrultuda fikir beyan etmiştir. Ancak bununla birlikte Katılımcı 3, diğer katılımcıların aksine özel esaslar kapsamına alınmanın zor olduğunu ifade etmiştir. Konuşmacı, “En son artık tamam bu sahte belge düzenliyor diyorsa alıyor. Kafadan eskisi gibi direkt almıyor.” cümleleriyle vergi idaresinin mükellefleri özel esaslara almadan önce titiz bir incelemeden geçirdiğini ifade etmiştir. Katılımcı konuşmasına aşağıdaki şekilde devam etmiştir:

Katılımcı 3: “Şartları ağır mı desem değil. Ama özel esaslardan çıkmak zor. Yani şöyle girip çıkmak zor. Hani defter... Çok geniş tutmuşlar. Özel esasların yanında özel esasların olumsuz tespiti biraz sıkıntılı. Yani vergi daireleri ödeme belgesi, irsaliye birçok şeyle... Özel esaslarla ilgili çok fazla riske girmek istemiyor. Birde özel esasların şöyle bir sıkıntısı var; artık sahte belgede kabuk değiştirdi. Yani fabrikası olan gittiğiniz zaman üretim yapan, satış yapan firmalar sahte belge düzenlemeye başladı. Böyle oluncada idare biraz daha özel esaslar konusunda daha hassas. Yani şöyle özel esaslara tabi olmak son zamanlarda idarenin yaptığı bazı

uygulamalar var. Mesela 153a var, 160a var. Orada da işte bir komisyon kurdular. Vergi idarelerinde komisyonlar gidiyorlar, işyerinde yoklama yapıyorlar, elektrik sarfiyatına birçok şeye bakıyorlar. Sahte belge düzenlemeyle ilgili özel esaslara almak için idare bir hayli uğraşüyor. Bu anlamda söyledim.”

Katılımcı 10 konunun sıkıntılı bir konu olduğunu kabul etmekle birlikte, konuyu vergi idaresi tarafından da değerlendirmiştir. Konuşmacı olaya sadece mükellef penceresinden bakılmaması gerektiğini, vergi idaresinin haklı gerekçelerle söz konusu uygulamayı hayata geçirdiğini şu cümlelerle ifade etmiştir:

Katılımcı 10: “Ben hep iki taraflı düşünürüm. Sadece bizim tarafımızdan değil. Özel esaslar olması gerekir. Hiçbir sistem sorgusuz sualsiz o parayı size vermez. Belli kriterlerden geçmesi gerekir. Hiçbir mal hizmet teslimi yapmadan, sahte belgeyle mal satarak sistemin içerisindeymiş gibi bir görüntü altında, bu mali sistemde olmayan bir şeyi varmış gibi göstererek bu işin ticaretini yapanlar var. Bunların tabii ki ayıklanması gerekir. Sadece bunu yapan değil, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek de buna benzer... Bunların ayıklanması için bu ayıklamada aynen böyle özel esaslara yapılıyor. Alternatifi yok şuan. Ayıklanması gerekiyor. Bu konuda sıkıntı var ama yapılacak bir şey yok.”

Konuyu vergi idaresi tarafından değerlendiren diğer bir konuşmacı da Katılımcı 5'tir. Katılımcı 5 konuyla ilgili düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 5: “Özel esaslar bu işin en yumuşak karnı. Sonuçta düzenlenen faturanın gerçekliğiyle ilgili sorgulamayı yaptığınızda karşınıza çıkacak olumsuzluklar direkt firmaları özel esaslara alıyor. Dolayısıyla diyelim ki bir vergi dairesinin şeyi korumak için özel esasların üzerinde bir sistem kurması mantıklı. Bir şüphencilik ile dairenin yaklaşması... Tabii denetim amacıyla da şüpheli olmak zorunda. Dolayısıyla özel esaslar ile ilgili bulunduğu segmentler var. Kontrolleri yapıyor vesaire. Bunlar iyi hoş güzel. Vergi dairesi bunu yapmak zorunda. Zaten yoksa herkesin beyan ettiği doğru diyemeyiz. Devlet bir şekilde bunu takip etmeli ve kayıp kaçağı bulmalı.”

Katılımcı 12 ve Katılımcı 9 özel esaslara tabi olma şartlarının ağır olmadığını ifade etmiştir. Katılımcı 12 bu hususu, “Şöyle ağırda değil aslında. Çünkü sahte belge kullanmak, sahte belge düzenlemek... Burada problem daha alt aşamalarda çıkıyor. Sahte belge kullanan bir mükelleften mal aldım diye, benim sorumluluğum ortaya çıktığı zaman problem ortaya çıkıyor.” cümleleriyle ifade etmiştir. Katılımcı 12'yi

destekler nitelikte açıklama yapan Katılımcı 9, “Özel esaslara tabi olmanın şartlarında bir sıkıntı yok. Normalde o firmaların özel esaslara tabi olması gerekiyor.” diyerek söz konusu uygulamanın şartlarında herhangi bir sorun olmadığını vurgulamıştır.

Konuyu farklı bir açıdan ele alan Katılımcı 1, öncelikle özel esaslar uygulamasının en çok sıkıntı yaşanan konulardan biri olduğunu ve mükelleflerin özel esaslara hangi koddan alınmışsa şartların da ona göre ağırlaşması gerektiğini ifade etmiştir. Konuşmacı bu hususu aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 1: “Güzel bir soru. En çok sıkıntı yaşadığımız konulardan birisi de bu. Mükellef özel esaslara geçiyor. Özel esaslara hangi koddan geçiyor: Sahte fatura düzenlemeden mi, yoksa sahte belge kullanmadan mı geçiyor? Sahte fatura düzenleme tespitiyle karşı karşıya kalmış mükellefin şartları tabii ki daha ağır olmalı. Sahte fatura düzenlemiş mükelleften aldığı faturayla iade almak isteyen kişi yani mükellef daha çok kendini ispat etmeye zorlanmalı. Onda sorun yok. Sahte fatura kullanımında siz mal almışsınız veya hizmet almışsınız aldığınız fatura sahte deniliyor, siz de kullanıcı oluyorsunuz. Burada biraz daha hafifletilmeli.”

Mevzuatın Uygulanması Sorunu

Çalışmada ifade edildiği üzere bazı katılımcılar özel esaslara tabii olma şartlarının oldukça ağır olduğunu belirtmişlerdir. Bununla birlikte diğer katılımcılar ise özel esaslara tabi olma şartlarında yasal zeminde bir sorun olmadığını, asıl sorunun söz konusu mevzuatın uygulanması noktasında ortaya çıktığını ifade etmiştir. Bu doğrultuda görüş bildiren Katılımcı 2, “Özel esasların mükellef lehine olan hükümlerinin vergi dairelerince uygulandığını söylemek mümkün değildir. Kanuni bir düzenlemede yapılamayacağından bu uygulamanın bu şekilde devam ettirileceği bir gerçektir.” cümleleriyle mevzuatın uygulanması noktasında sorun olduğunu vurgulamıştır. Katılımcı 2’yi destekler nitelikte bir söylemde bulunan Katılımcı 1, görüşlerini şu sözleriyle ifade ediyor:

Katılımcı 1: “Özel esaslar iade usul esaslarının önüne geçmemeli. Yani KDV iadesinin özü özel esaslar olmuş oluyor. Yani bu çok ağırlaştırılmamalı. Aslında KDV tebliği ağırlaştırmıyor, kanun ağırlaştırmıyor. Ama bunu uygulayanlar kendince şahsi tereddütlerinden olayı daha fazla zorlaştırıyorlar. Yine uygulamada sıkıntı var. KDV tebliğinin özel esaslar kısmı açık olmasına rağmen, biz burada çok sıkıntı yaşıyoruz. Tırnak içinde söylüyorum, uygulamada keyfilik sıkıntı

yaşatıyor. KDV genel uygulama tebliğinde özel esaslar açık olmasına rağmen uygulamada arkadaşlar topu taca atarak burada bilmem ne var, görüş var vesaire diyerek bizim muhatapı olmadığımız durumlarla alakalı bizi ön plana sunuyor. Burada olması gereken nedir: Biz kendi ödeme belgelerimizi, ispat vesikalarımızı ortaya koyarız, üçüncü kişi bizi ilgilendirmez. Vergi dairesi vergi dairesine yazar, böyle böyle şu beyan etmiştir etmemiştir diye. Onu vergi dairesi halleder. Kendi iş yüklerini bize atmaya açılışıyorlar. O yüzden biz muhatap değiliz. Bir husus daha ifade edeyim. KDV genel uygulama tebliği ifade ederken “ve ve” dedikleri var, “veya” bağlacı kullandıkları var. Şimdi “ve” bağlacı sağını da solunuda ister, “veya” bağlacında şunlarla şunlar veya bunlarla der. Vergi dairesi orada sayılanların hepsini bizden istemeye kalkıyor. Vergi dairesi “ve”, “veya” bağlacının ayırımını çok net bir şekilde yapamıyor. Tebliğde açık aslında. Şu ödeme belgesiyle, sevki irsaliyesiyle veyahut taşıma belgesiyle bunlardan biriyle kendini ispatlayabilir demesine rağmen tebliğ, vergi dairesi hepsini istiyor. Aslında işin özünde ödeme belgesi dahi yeterli oluyor. Doğrudan ilişkili olmadığımız kişilerle alakalı bizden belge isteniyor veyahutta beyan ettirilmesi isteniyor. Üçüncü kişide diyor ki ‘Ben tanımam ki seni. Benim hesaplarımı kitaplarımı nereden biliyorsun veyahutta benden neden böyle bişi istiyorsun?’ diye, bize tepki gösteriyor üçüncü kişiler. O yüzden vergi dairelerinin kendi aralarında çözmeleri gereken bir sorun bu.”

Özel esaslara yönelik mevzuatın uygulanması hususunda sorun olduğunu dile getiren diğer bir katılımcı da Katılımcı 11’dir. Konuyu sık sık karşı karşıya kaldığı bir durumu örnek vererek dile getiren konuşmacı, sorunu aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 11: “Bırakın özel esasları genel esaslarda bile bazen öyle bir şey var ki bunu ben Ankara Gelir İdaresi Başkanlığına bizzat telefon açıp görüştüm. Başıma gelen bir olay ve birebir şahsımla alakalı olan bir olaydı. Benim babam da yeminli mali müşavir. Ben on yedi senedir onunla beraber çalışıyorum. Biz şirketi kurduğumuzda adi ortaklık şeklinde kurduk. Bu adi ortaklığın normalde kanunda, tebliğlerde Ba-Bs verme zorunluluğu yok. Şimdi öyle bir şey ki KDV iadesi alan firmalarımıza bir dönem öncesinde almış olduğumuz ücret karşılığında serbest meslek makbuzu düzenliyoruz ve serbest meslek makbuzu düzenlediğimizde de firmanın o dönem indirilecek KDV listesinde bizim vergi... O serbest meslek makbuzumuzun tarihi, numarası, KDV’si indirilecek KDV’de. Hatta yüklenime konu ettiğimde oluyor, genel giderler maliyetinde. Yalnız her dönem karşıma bir

şey çıkıyor; ‘X Yeminli Mali Müşavirlik Ba-Bs vermediği için bununla alakalı ödemeyi de ispatlamanız gerekiyor, bu firmadan alındı.’ diye. Aslında zorunluluğum yok. Ancak vergi dairesi sistemleri, veri tabanları kontrol rapor özeti çıkarmayı sağlayan o veri tabanlarını hazırlayan artık mühendisler, yazılım uzmanları her kimse adi ortaklığın bu kadar net olmasına rağmen, Ba-Bs’den dolayı bu tarz bir kontrol segmentine girmesini engelleyememişler. İnanın ben kendim rahatsız oluyorum. Çünkü firma kendi de kontrol rapor özetine ulaşabiliyor ve orada her zaman birlikte çalıştığı yeminli mali müşavir firmasının sıkıntılı olduğunu görüyor. Şimdi firma onun Ba-Bs verme zorunluluğu olmadığını anlayamaz, bilemez. Ama her ay düzenli olarak X yeminli mali müşavirliği orada görüyor. Ben bundan rahatsızlık duyduğumu dile getirdim. Gelir İdaresi Başkanlığı bununla alakalı düzeltme yapılacağını söyledi, bundan bir yıl önce. Hala her ay bütün firmalarım hala bununla alakalı yazı gelmekte. Yani dediğim gibi aslında sistem güzel, kontrol sistemi güzel ama sonuçta biz neyle bağlıyız: Kanunla tebliğle bağlıyız. Orada bu zorunluluğu olmayan bir mükellefi, sen orada eksiklik yazısı olarak bildiremezsin. Aynı şeyi özel esaslar içinde oradan bağlayacağım. Aynı firmanın hiç haberi olmadan, henüz bir vergi incelemesine başlamadan bile sahte belge düzenleme tespiti olan bir firmadan alıştı olduğu için sen sahte belge kullanma tespiti, rapordan bahsetmiyorum rapor ayrı orada mecbur bir vergi incelemesi olmak zorunda, tespitte firmayı direkt özel esaslara koyup onunla alakalı o firmadan olan bütün alıştı KDV iadesinde tenzil ettiremezsin. Bu yanlış ve hatalı bir uygulama.

İllaki bununla alakalı bir savunma bekliyorlar ya bir ödeme belgesi ya da her dönem sürekli bir yazı veriyorum. ‘Ba-Bs verme zorunluluğu bulunmamaktadır.’ deyip geçiyorum. Artık ödeme belgesini de sunmuyorum. Ama bunu yazmak bile kendi verdiğim raporla alakalı kendimle alakalı izahati etmek mesela beni geriyor. Ben hoşlanmıyorum bundan. Yaklaşım şöyle: Zaten vergi dairesine yeminli mali müşavir olarak gittiğinde öncelikle bu dosyayla ilgilenen memurla görüşüyorsun. Memura izahati yapıyorsun. Memur anlayamıyorsa ya da ısrar ediyorsa şefle görüşüyorsunuz. Şefe de gerekli izahati yapıyorsunuz. Şef çözüm sunmaya çalışıyor. Çözüm bulamadıysa bize yukarıdan gelen ya da iç yazışmaları ya da vergi dairesinin uygulama prosedürü vesaire... Bununla alakalı vergi dairesi müdürüne de çıktığınızda müdürde de aynı tepkiyle karşılaşma olasılığınız var. Bazı konularda katı davranılıyor. Ama dediğim gibi bu memurdan memura, şeften şefe, müdürden müdüre değişiyor.”

Yeterince Araştırmama

Çalışmada yer alan bazı katılımcılar, mükelleflerin özel esaslara alınırken olayların gerçek mahiyetinin yeterince kadar araştırılmadığını beyan etmiştir. Bu katılımcılardan biri olan Katılımcı 6'nın "Bunu zaman zaman daireler olayın gerçek mahiyetine bakmadan çok rahat bir şekilde tatbik edebiliyorlar." cümlesinden açıkça anlaşılmaktadır. Katılımcı 6 konuşmasının devamında bu hususu şu cümlelerle ifade etmiştir:

Katılımcı 6: "Özel esaslar mükellefin boğazını bağlayacak şekilde çok spesifik sonuçlar doğuran bir uygulama. Yani gerçek kişileri düşünürseniz onların idam fermanı gibi bir uygulama. Bunu zaman zaman daireler olayın gerçek mahiyetine bakmadan çok rahat bir şekilde tatbik edebiliyorlar. O konuda dikkatli olmanız lazım. Çünkü bir defa girdiniz mi ondan çıkmak zor. Ondan mal alacak firmalar araştırma falan yapınca oradan çıksanız bile daha önce oraya bir şekilde girdiğinizi duyduklarında mal alımına falan iştahlı bakmıyorlar. Bu yanıyla çok daha dikkatli olunması gerekir oraya alınırken. Bu konuda vergi tekniği raporu tanzim edilirken çok daha dikkatli olunması lazım."

Konuyla ilgili Katılımcı 6 ile aynı yönde görüş beyan eden Katılımcı 9, özel esaslar uygulamasının adil olmadığına dikkati çekmiş ve sözlerine aşağıdaki şekilde devam etmiştir:

Katılımcı 9: "Adil değil. Şöyle adil değil: Adil olmamasının nedenlerinden birisi özel esaslara tabii olduğu zaman firmanın altında sahte fatura kullanmaktan dolayı veya sahte fatura düzenlemiş kendisi kullanmış gözüküyor. Ama şimdi bir müfettişe gitmemiş, sahte fatura düzenleyicisi vesaire... Tam incelenmeden özel esaslara alabiliyorlar. Mükellef iadeyi alamıyor, çıkmak için mahkemeye gidiyor, zaten mahkeme direkt çıkarıyor."

Katılımcı 5, mükelleflerin özel esaslara alınırken yeterince araştırılmadığı hususunda diğer katılımcılarla hem fikirdir ve konuyu süre açısından ele alarak diğer katılımcıların görüşlerine katkı yapmıştır. Katılımcı 5 konuyla ilgili görüşlerini aşağıdaki cümlelerle ifade etmiştir:

Katılımcı 5: "Özel esasları tespit ettikten sonra idarenin refleksi ne olacak o önemli. Siz şüpheli ve kaçaksınız. Bundan sonra benim bakış açım bu. Siz ağzınızla kuş tutsanızda yaranamazsınız. Sistemi orada yarım bıraktığınızda bu

sefer için içinden çıkılmayan bir hal alıyor. Mesela A firmasının sahte fatura düzenlemeyle ilgili bir iş ya da eylemi olmuştur. Mesela resen terk ile ilgili bir şey olmuştur. Bir özel esas durumu vardır. Bu şirketin ortağının aynı zamanda başka bir şirketin de ortaklığı vardır ya da başka bir mükellefiyetten bir şeyi vardır, mesela bu da hemen gelir sizi bulur mesela. Gelsin bulsun, tamam gelsin bulsun. Bu şöyledir: Polisin suçluyu yakalaması için iz sürmesi gibi bir şeydir mesela. Evet, ama bu açık bir tespit. Bu tespitin doğruluğunu araştır, test et ve suçluysa git yakala. Ama suçlu değilse de peşini bırak. Daire böyle yapmıyor. Özel esasları daire aldı alnınıza yapıştırdı o şeyi damgayı... Temize çıkaracak şeyler aylarca yıllarca sürüyor. Vergi incelemesi geçirmeniz gerekiyor. Vergi incelemesi sürüyor zaten iki yıl, üç yıl neyse yerine göre daha fazla. Ama ticaret böyle bir şey değil ki. Her şey etkileniyor bu durumdan. Özel esaslardaysanız her şey ters gidiyor. Özel esaslarda olduğunuz için sizden mal alacak, iade alacak firma sizinle çalışmıyor zaten. Ya suçlu ilan edeceksiniz ya da temize çıkaracaksınız. Daire bunu yapmıyor. Bunun bir örneği resen terk. Resen terk nasıl olur? Gidilir yerinde bulunulmaz, bir dahakine yerinde bulunulmaz vesaire... Şimdi bunu yapan kim? Aşağıdaki bir yoklama memuru hakkıyla yaptıysa çok güzel, doğru tespit yapmıştır. Ama bunu çok gelişigüzel yapmışsa bunu bir ne diyelim detaylı bir araştırmasını yapmadan bunu yaptıysa özel esaslardasınız artık. Ağzımızla kuşta tutsanız artık yapabileceğiniz bir şey yoktur. Yoklama memurları artık şey bile yapmıyorlar, yoklamaya gidiyorlar yerinde bulamadıklarında bu firmanın bir mali müşaviri var mı ona bile bakmadan yazıyor, çiziyor. O kağıdı oraya koyduktan sonra bütün sistemde zaten otomatikman gözüküyor... Sonra siz yoklamayı temize çıkarıp o yoklamayı yeniletene kadar... Şu var: Ticaret dediğiniz şey masa başında oturularak yapılan bir şey değil. Öyle ticaretler var ki elinizde cep telefonuyla parkta dolaşarak yapıyorsunuz. Daire gelip sizin yoklamanızı yapıyor. ‘Geldim yoktunuz, bir daha geldim yoktunuz...’ Bir bak, mernis adresine bak o zaman. Bu adam nerede, bunun bir mali müşaviri var mı? Her ay beyanname veriyor bu adam. Zaten olmayan bir adamın beyanname vermesi...”

Katılımcı 8, “Bir kişiye, bir kuruma, bir şirkete sahte fatura düzenleyicisi diyebilmek için çok ciddi ve etraflı ve uzun zaman gerektiren bir inceleme yapılması gerekir.” diyerek mükelleflerin özel esaslara alınmasıyla ilgili diğer katılımcılarla hem fikir olduğunu ifade etmiştir. Aynı zamanda katılımcı konuşmasında özel esaslar

uygulamasının haklılığını savunmakla birlikte, uygulamanın sadeleştirilmesi gerektiğine vurgu yapmıştır. Katılımcı 8 konuyla ilgili görüşlerini şu cümlelerle açıklamıştır:

Katılımcı 8: “Burada uygulama açısından şöyle söyleyeyim: Devletin bu sistemi engelleyici düzenleme yapması şart. ‘Yani hiçbir düzenleme olmasın, aman böyle bir şey gelmesin, insanlar mağdur oluyor... Yani benim altımın altından beni neden sorumlu tutuyorsun yapmayın bunu, beni sorumlu tutmayın, ben altımdan sorumlu olayım sadece... Yani benim bir alt mükellefimin sahteciliği beni bağlasın, onun ötesi beni bağlamasın.’ demek biraz şey, devlet açısından acımasızlık olur. Ama bunların kriterleri belirlenirken de biraz daha sadeleştirmek gerekir. Son dönemlerde yapılan düzenlemeler işte özel esaslardan çıkmayı kolaylaştırıcı işlemler, matrah artırımına gidenlerin bundan faydalandırılması... Yani sorunun özetle aslında özel esaslara ilk giren, yani o altının altı dediğimiz mükellefle ilgili yapılan vergi incelemesinde olduğunu düşünüyorum. Yani biz de müfettişlik yaptık. Dolayısıyla incelemenin nasıl yapıldığını biliyoruz. Bir kişiye, bir kuruma, bir şirkete sahte fatura düzenleyicisi diyebilmek için çok ciddi ve etraflı ve uzun zaman gerektiren bir inceleme yapılması gerekir. Yoksa ‘Bu adamın alışlarının yüzde atmış sahte, tamamı sahtedir düzenlediği faturaların...’ Önce sen diğer alışlarına da bak diğer alışları gerçekse...

Genelde incelemelerde bir toptancılık uygulanıyor. İncelemedeki süre ve zamanaşımı dikkate alındığında, müfettişin benim arzu ettiğim olması gereken etraflı vergi incelemesini yapabilme imkanı olmuyor. Yani demek istediğim şu: Sen Ahmet’e mal satmışsın fiilen. Fiilen bir mal satışın var ve bunu banka havalesiyle tahsil etmişsin ve mal kendi arabalarınla, irsaliyenle bu adamın deposuna sevk edilmiş. Bu bugün böyle. Şimdi ben bütün bu faaliyetimi fotoğraflamam mı gerekir, kameraya mı almam lazım. Yani her şeyim mevzuata uygun ve fiili teslimim yani üretici olarak benim herhangi bir sahte fatura kullanmam yok. Kaydi envanteri yaptığınızda benim defterimde bu malları üretebildiğim belli, her şey açık. Dolayısıyla benim sattığım gerçek. Ama benim adamım yani sattığım kişi bir şekilde benden bir sene sonra, iki sene sonra örnek veriyorum işini bozup tamamen sahte fatura ticareti yapmaya işini döndürebiliyor. Bu sefer inceleme sırasında inceleme memuru toptancı yaklaşımda bulunarak ‘Bu adam sahte fatura düzenlemek için kurulmuştur, ilk günden beri bu işi yapmıştır, buna mal satanların da düzenleyici olarak incelenmesi’ yazdığında, benim şirketimin haksız yere incelendiği ortaya çıkıyor. Şundan dolayı o düzenleyici

dedikleri mükellefin dönemlerine ayırmadan bir vergi incelemesi yapıyorlar. Yani bir kişiye sahteci derken bunu ‘Belli dönemde bu adam doğru çalışmış arkadaş. Belli bir dönem alışlarının hepsi gerçek. Şu dönemden sonra’ demeyip, toptancı yaklaşımda bulunduğu...

İşte ondan mal alanlar, ondan mal alanların mal alanları derken yukarıya doğru herkes özel esaslara giriyor ve maliye özel esaslara ilgili tebliğimizde mükellef lehine bir düzenleme yapıldı, üç dört sene olmuştur. Dedi ki ‘Bu tür alışlarını ispatlayıcı belgelerle tevsik etmesi için mükellefe süre verilir.’ dendi. Verilir. Bu süre içerisinde tebliğde belirtilen belgelerle ispatlarsa bunu kabul edeceğini mealen söylüyorum anlaşılıyor değil mi? Böyle bir durumda biz ödeme belgemizi, sevk irsaliyemizi, işte banka havalelerimizi, defterimizdeki bu malların, kayıtların gerçek olduğunu ibraz etmemize rağmen, mali idare hiçbir gerekçe göstermeksizin... Kaldı ki tebliğde hüküm var ‘Yazarak reddedebilir ancak.’ diyor. Sözlü olarak kabul etmiyorum arkadaş. Usulü yerine getiriyor, tebliğ ediyor bize, ‘On beş gün içinde bunları ispatlarsan özel esaslardan çıkartacağım.’ diyor. Sen sunuyorsun belgeni. Keyfi bir şekilde gerekçede göstermeksizin ‘Ya bu sahtedir zaten rapor da yazılmış hakkında bu sahtecidir.’ deyip bizi mağdur duruma, özel esaslara sokma anlamında karşı karşıya bırakıyor. Dolayısıyla özetle sorunuzun cevabı; mali idarenin özel esaslara ilgili belirlediği kriterlerin daha objektif olması, sübjektiften uzaklaşması, daha objektif hale getirilmesi, vergi idareleri içinde farklı uygulamaya meydan vermeyecek şekilde netleştirilmesi gerekir.

Örnek veriyorum başımıza gelen çok kısa bir olaydan: Vatandaş reel bir şahıs işletmesi. Ancak mart ayı içerisinde ortasında tür değişikliği yaparak limitete dönüyor. Muhasebecisi her ne kadar mart ayının içerisinde ticaret sicili şirketi temsil etse de mali müşaviri, muhasebecisi, şirketi yani şahıs işletmesinin mart sonu itibariyle kapanışını verip, şirketin mart içi itibariyle açılışını yapmaması nedeniyle ama sistemde bu şirketin martta açılmış olduğu gözüktüğü için ticaret sicilinden gelerek maliye sicil kaydı açıyor. Bundan sonraki üç ay boyunca muhasebeci şahıs olarak KDV beyannamesi vermiş. Haziran ayı itibariyle artık şirket üstünden beyanname vermeye başlamış. Şimdi kontrol raporunda ne çıkıyor biliyor musunuz: Bizim de haziran ayına bu şirketten alışımız var. Haziran ayında beyanname vermiş bu şirket, doğru vermiş. Ama ‘Bu şirket kurulduğu günden bugüne herhangi bir dönem beyanname vermemiştir mi?’ diye, bizim KDV iadelerinde kontrol raporunda bir bölüm var. Kuruluşu mart olduğu için mart nisan mayıs üç dönem KDV beyannamesi vermemiştir; özel esaslar. Bana diyor ki

‘İadeyi yapmadan önce sen bunu ya iadede çıkart, bunun KDV’sini ya da ödeme belgesini sun ya da bu beyannameler düzeltilsin.’ Şimdi vergi dairesinin yapması gerekeni... Biz mükellefi buluyoruz X şehrinde, arıyoruz, muhasebeci vergi dairesine gidiyor... Belli, orada yanlış bir işlem var. Ama vergi dairesi bunu neden zamanında kendisi düzelttirmiyor? Sen kardeşim resen vergi dairesi olarak bütün veriler önünde yazarsın bir yazı mükellefe ‘Niye böyle yaptın?’ dersin. Cevabın gelir. Cevabın geldikten sonra resen sen kendin... Martta kapatmış zaten şahıs. Mükellef beyannameyi yanlış versin. Beyanname vermemenin cezasını o beyannameleri şirket olarak dönderirsin, özel esaslardan çıkartırsın. Altı ay oldu bu işlem yapılmadı. Mükelleften istiyoruz mükellef diyor ki ‘Biz vergi dairesine bildirdik, vergi dairesinden cevap bekliyoruz.’ Bizim buradaki vergi dairesine söylüyoruz ‘Ya durum böyleymiş arayın siz şirket kuruluşu. Her şeyini verdik. Bundan dolayı olmuş.’ diyoruz. ‘Ben oradaki hata giderilmeden iadeni yapmam.’ diyor. Ben mi yapacağım yani ben... Demek istediğim şu: Belirlenen kriterler evet, kriter belirlenmesi gerekir doğru. Ama bir dönem beyanname vermeyen birisinin faaliyette bulunmasına rağmen beyanname vermiyorsa bunu özel esaslara almak mı gerekir; yoksa o yazılımdan önce ilgili vergi dairesi müdürlükleri kendi içinde faal olupta bir önceki dönem beyanname vermeyeni tarayıp, ertesi ay hemen mükellefe yazı ile bildirip ‘Kardeşim sen geçen ay beyanname vermemişsin. Niye vermedin? Usulen vermediysen ver. Zaten kaçakçıysan bişey sen zaten ortaya çıkacak.’ O zamanda incelemeye sevk edilir. İncelemeye sevk edilen mükellefler grubunda özel esaslara giriyor. Özel esaslara sokma ile ilgili kurgudaki kriterler benim tahminim iki yüz küsürden fazla kriter var. Bu kriterlerin yeniden gözden geçirilmesi lazım. Yani her beyanname vermeyeni özel esaslara hemen ertesi ay almak yerine, ertesi ay ilgili vergi dairesinin yazışma yapmasını sağla, onu merkezi sistemde maliyenin alt yapısında değil, her mükellefin kendi vergi dairesi tarafından özel esaslara sokulmasına imkan tanı. İncelemeye sevk edilenden mal alan KDV iadesi istiyorsa o raporda çıkıyor ve onun iadesini yapmıyorlar. Yani o mükellefe ödediğim KDV’nin bana iadesini yapmıyorlar inceleme bitene kadar. Zaten şöyle bir durum var: Sen bana iademi yap. İnceleme sonucunda zaten sahte çıkarsa benden onu ceza olarak alıyorsun.”

Sınırlı Sorumluluk

KDV iadesinde özel esaslar uygulamasına yönelik katılımcıların dile getirdiği diğer bir sorun ise “sorumluluk” hususudur. Katılımcıların birçoğu yetkileri olmadığı halde vergi

idareleri tarafından bazı araştırmaları yapmakla, bu bağlamda bilgi ve belge toplamakla sorumlu tutulduklarını ifade etmiştir. Aşağıda görüşlerine yer verilen katılımcılar, belli bir aşamaya kadar sorumlu tutulmaları gerektiğı konusunda hemfikirdir. Bu doğrultuda görüş beyan eden Katılımcı 12, “Yetki olmadan sorumluluk verilen bir sistem var.” ve “Daha alta indiğimizde mükellefler: ‘Siz kimsiniz? Bunu niye soruyorsunuz? Ben size sattığım malı hangi firmadan aldığımı, kaçta aldığımı söylemek zorunda değilim.’ diyor.” cümleleriyle yetki ve sorumluluk çelişmesine vurgu yapmıştır. Konuşmacı sözlerine şu cümlelerle devam etmiştir:

Katılımcı 12: “Yetki olmadan sorumluluk verilen bir sistem var. Biz mükelleflerimizin Ba-Bs analizlerini bile göremiyoruz. Vergi mahremiyetinden hareketle buna izin verilmediğı söyleniyor. Ama hem bunu göremiyoruz ama öbür taraftan da ihracatta iade edilen bir malın imalatçısının bir altına kadar gidilmesi bekleniyor. Karşıt incelemeyi ilk firmaya yapıyoruz. İlk firmaya yaptığımızda bize sattığı malı hangi firmadan aldığı sorusu da var, o karşıt incelemenin içinde. O soruyla beraber daha alta gidebiliyoruz. Ama şöyle bir güçlük var: Daha alta indiğimizde mükellefler: ‘Siz kimsiniz? Bunu niye soruyorsunuz? Ben size sattığım malı hangi firmadan aldığımı, kaçta aldığımı söylemek zorunda değilim.’ diyor. Reel işlerden gideyim. Başımıza gelen olaydan size anlatayım. Bir madencinin ihraç ettiği ürünü imalatçısına kadar gidelim diye başladığımızda, madenciye mal satmaktan vazgeçen şeyler oldu yani tüccara mal satmaktan vazgeçen madenciler oldu. Niye çünkü diyor ki ‘Siz bana bu ürünü kimden aldığımı soruyorsunuz.’ diyor. ‘O zaman siz bu ürünü benden almak yerine benim karımı ortaya çıkartıp benim aldığım kişiye gidebilirsiniz.’ Mesela böyle şeyler var. İhraç kayıtlı satışlarda da böyle problem var. İhraç kayıtlı satışlarda da biz malı ihraç kayıtlı ihracatçıya satıyoruz. KDV iadesi ya da tecil terkin sistemi içerisinde ihracatçının gümrük çıkış beyannamesini ve ihracat potasını istiyoruz ve ihracatçı: ‘Bunu niye soruyorsunuz? İhracatı direkt kendiniz mi yapacaksınız?’ gibi bir soruyla karşılaşıyoruz mesela yani. Bunlar sıklıkla karşılaştığımız şeyler.”

Katılımcı 1, sadece kendi alışlarıyla sınırlı kalmaları gerektiğini vurgulamış ve konuşmasına şu cümlelerle devam etmiştir:

Katılımcı 1: “...Ondan sonra beyan edilmeme karşılıklı. İşte birinci alt, ikinci alt vesaire var. Şimdi burada şartlar biraz daha hafifletilmeli. Ancak iş tersine doğru gidiyor. Ne demek tersine doğru gidiyor: A kişisi B kişisinden mal almış ve bu mal

aldığı kişi de KDV beyan etmiş. Ancak kendisinin altında problem var. Yani ikinci altta problem var. Sorun altının altıyla ilgili. Bize şimdi bunla alakalı diyorlar ki ‘Beyan ettirin.’ Ben B kişisinden aldım, ben B kişisini tanırım. B kişisi ile C kişisi arasındaki ilişkiyi nasıl çözeyim? C kişisini ben arayayım da nasıl buna sattığın şeyi belgele diyeyim? Biz burada sadece kendi alışımızla sınırlı kalmalıyız. Burada olması gereken nedir: Biz kendi ödeme belgelerimizi, ispat vesikalarımızı ortaya koyarız. Üçüncü kişi bizi ilgilendirmez. Vergi dairesi vergi dairesine yazar; böyle böyle şu beyan etmiştir, etmemiştir. Onu vergi dairesi halleder. Kendi iş yüklerini bize atmaya çalışıyorlar. O yüzden biz muhatap değiliz.

Konuyu özel esaslara tabi olmanın şartlarıyla birlikte değerlendiren Katılımcı 15, özel esas şartlarının genel olarak doğru olduğunu; ancak suçlunun yanında masumların da cezalandırıldığını ifade etmiştir. Katılımcı 15 bu hususu şu şekilde ifade etmiştir: “Genel olarak doğru. Fakat arada masumların gitmesi var. Herhangi bir firmayla işte alışveriş yapmış ama çok düzgün bir firma, bizim firmalardan da olan oldu, orada bir sıkıntı yaşıyor. Onun dışında uygulama doğru yerinde. Fakat gerçek suçlu ile masum olanı çok fazla ayırmıyorlar.”

Katılımcı 15’i destekler nitelikte açıklama yapan Katılımcı 11, “Özel esaslar dediğiniz şey hiç bilmeden de gireceğiniz bir müessese.” diyerek suçu olmayan kimselerin farkında olmadan özel esaslara alınabildiğini vurgulamıştır. Konuşmacı sözlerine aşağıdaki cümlelerle devam etmiştir:

Katılımcı 11: “...Yani şöyle kullanıcı olarak düzenleyen zaten biliyor kendini. Ama bilmeden o firmadan, gerçekten çok başımıza geldiği için söylüyorum, gerçekten mal alan, gerçekten hizmet alan, gerçekten parasını ödemiş banka kanalıyla ödemiş veya kredi kartıyla ödemiş veya çek vermiş ve gerçekten bu malı kullanmış mükellef, o firmaya yapılan bir vergi incelemesi sonucunda düzenlenen rapora istinaden direkt kullanıcı oluyor. Kullanıcı olduğu için de özellikle KDV iadesi alan bir firmaysa özel esaslara geçtiği anda inanın KDV iadesi zaten berbat bir duruma geliyor, çok karmaşık bir hal alıyor. Çıkarabilmek için de gerçekten çok uğraşıyorsunuz.”

Katılımcı 4 özel esaslar uygulamasında zamana vurgu yapmış, vergi idaresi tutumunun gereksiz iş yükü ve zaman kaybına yol açtığını şu cümleleriyle açıklamıştır:

Katılımcı 4: “Mesela şuan elimizde olan bir işlem var. Özel esaslara tabi olan bir mükelleften mal alımı yapan bir firmamız var. Şimdi malı satan aslında demir tüccarı. Yani onlarca insana demir satmış. Demiri alan inşaat müteahhidi, ruhsatı var, sözleşmesi var. Fiili olarak yapılan bir bina var ortada. Şimdi demir satana sahte belge düzenleyicisi diye işlem yaptılar. Biz alıcı taraftayız. Satanın durumunu ben bilmiyorum, doğru da olabilir. Ama biz alıcı olarak inşaatımıza yüz ton demir almışız. Yüz ton demiri kullanmışız. Bizim bu kullanımımız sarfiyatımızla ilgili KDV’deki müteselsil sorumluluktan dolayı KDV’lerimizin iadesini istiyorlar. Şimdi bu malı gerçekten aldığımızı ispatlamaya çalışıyoruz. Tevsik belgelerimiz var. Her türlü belgemizi vergi müfettişine tevsik ettik. Müfettiş haklı olduğumuzu gördüğü halde ‘Ya bizim bunu onaylama yetkimiz yok. Ben bunu yazayım siz dava açın.’ diyor. Şimdi mükellefi, dön bu taraftan yine vergi mahkemesiyle avukatla filan uğraştır. Yani bu özel esaslarla ilgili olan işlemlerde tabii çok ciddi mağduriyetler yaşanıyor. Bu örnek sadece bana özel değil. Yani şurada Kayseri’de birçok firmada yaşanıyor. Çünkü işte bu ürünün satıcısı az zaten üç dört tane satıcı var. Onlardan birisi satmış. Kayseri’de kullanan bütün müteahhitlere deniliyor ki ‘Şimdi bu firmadan yaptığınız alımları kayıtlarınızdan çıkın.’ Çıktığınız zaman işte iade almışsanız haksız iade kapsamında oluyor, yok iade almamışsanız KDV ödemeniz çıkıyor. Vergi müfettişi her türlü belgeyi görüyor olmasına rağmen, olumlu yazamıyor bunu. Biz de dava açıp dava yoluyla hakkımızı arayacağız. Bu da mükellefi zor durumda bırakıyor. KDV’de müteselsil sorumluluk olduğundan tabiri caizse ‘Bulduğumdan alırım.’ diyor.”

Katılımcı 4 ile aynı yönde görüş bildiren Katılımcı 8 de sürecin zaman aldığını vurgulamış ve vergi idaresinin olaya yaklaşımını şu cümlelerle ifade etmiştir: “Özelge iste diyor, ben özelge istiyorum. Benim özelgem iki senede sonuçlanıyor; altı ay, ortalama bir yıl gibi. Biz de diyoruz ki ‘Biz istemeyelim. İdare olarak siz kendiniz maliyeden iç yazışmanızda görüşün daha hızlı gelir.’ ‘Beni ilgilendirmez, ben reddediyorum, benim yorumum bu, çok şey yaparsanız kendiniz isteyin.’ yaklaşımları var.”

Diğer katılımcılar gibi Katılımcı 7 de özel esaslar uygulamasında zaman unsuruna dikkati çekmiş, alt mükellef incelemelerinin zaman aldığını aşağıdaki cümleleriyle ifade etmiştir:

Katılımcı 7: “Yani orda şimdi mal ve hizmetin satıl alındığı firmaya nihayetinde bir karşıt inceleme yazısıyla tahsil edildiği... Siz bu belgeyi defterinize intikal ettirip ettirmediğini biz soruyoruz. Onun altında eğer imalatçı değilse ikinci bir alt

mükellefe soruluyor, üçüncü bir alt mükellefe soruluyor ve nihayetinde imalatçıya kadar gidiliyor. Bu bizim için tabii bir şey; çok zaman alan bir olay. Nihayetinde ihracatçının KDV iadesinin gecikmesine, sürenin uzamasına neden olan bir olay. Bu kadar alta inilmesinin bir anlamı yok bence. İmalatçıysa problem yok. Mal ve hizmetin satın alındığı firma ihracatçı tarafından imalatçıdan satın alınmış sayılıyor. O zaman tabii iş biraz daha kolaylaşıyor.”

Son olarak Katılımcı 14, özel esaslar uygulamasında karşılaşılan sorumluluk sorununa yönelik sunduğu çözüm önerisini şu şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 14: “Orada şöyle bir farklılaştırma yapılabilir: İhracatçı firmanın iade rakamının toplam kümülatif büyüklüğü içinde özel esaslara tabi olan kontrol raporunda, KDVİRA raporunda çıkan tutar belli tutara kadar tolare edilebilir belki. Altın altında çıkabilir. Bir lira bile olsa bu böyledir, şeklinde bir uygulama yapmak çok mantıklı gelmiyor bana. Ya da çok önceki yıllarda yapıldıysa özel esaslara alınma işlemi... Adam diyor ki mesela ‘Ben malımı almışım, paramı ödemişim, banka havalesi yoluyla yollamışım ama fatura başka bir tarafta. Sonuçta ben bunu bilemem. Mükellefin böyle olduğunu bilemem. Adamın sicilini mi inceleyeceğim.”

3.2.1.3. KDV İade Mevzuatında Karşıt İnceleme Uygulaması

Katılımcıların birçoğu karşıt incelemenin KDV iadesinde sorunlu alanlardan biri olduğunu ifade etmiştir. Bu katılımcılardan biri olan Katılımcı 15’in “İadelerde en önemli problemimizden bahsettiniz aslında. Bu konuda eksiklik çok fazla.” cümlelerinden bu durum açıkça görülmektedir. Aynı zamanda katılımcı konuşmasında karşıt inceleme hususunun tebliğde düzenlenmesine dikkati çekmiştir. Konuşmacı söz konusu uygulamanın tebliğde düzenlenmesinden dolayı bağlayıcılığında sorun olabileceğini vurgulamıştır. Katılımcı 15 konuşmasını aşağıdaki cümlelerle sürdürmüştür:

Katılımcı 15: “...Biliyorsunuz KDV iadesi gerçekleşmeden önce bir risk raporu çıkıyor. Orada siz onları görüyorsunuz. Orada bize tanınan yasal yollar ne diye bakıyorsunuz. Bir tanesi, tamamen tenzil ediyorsunuz o sorunlu olan şeyi veya blokaja alın diyorsunuz. Onunla ilgili inceleme sonuçlandırıldığında verirsiniz, blokaja alın diyorsunuz. Çoğunlukla ben şahsen tenzil yoluna gidiyorum. Zaten çok uzun süreçte iade yapılıyor. Bir de oralarla uğraşırsak hepten alamayacağız diye, ben tenzil yolunu tercih ediyorum. Bu husus tebliğde açıklanmış. Bağlayıcılığında

sıkıntı çıkabilir. Bununla ilgili kanun çıkarılmalı mıdır: Kesinlikle. Zaten tebliğle düzenleme yapmak, emredici hükümler getirmek epeydir uygulanan bir şey haline dönüştü. Kanuna aykırı bir sürü tebliğ uygulamaları var. Sırf KDV uygulamasıyla ilgili değil, her şeyle ilgili biraz ayıklanması gerekiyor. Kanuna bağlanması kanuna aykırı olanların elenmesi gerekiyor.”

Karşıt inceleme uygulamasının önemine vurgu yapan katılımcılardan Katılımcı 3’ün “Bence karşıt inceleme vergi iadesinin, KDV iadesinin temelini oluşturuyor. Ama bugünkü haliyle değil.” cümlelerinden karşıt inceleme uygulamasının önemli olmakla birlikte, mevcut sistemde bazı sorunlar olduğu anlaşılmaktadır. Katılımcı konuşmasının devamında karşıt inceleme müessesesinin güncellenmesi gerektiğini vurgulamıştır. Katılımcı bu hususu konuşmasında şu şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 3: “Yani şöyle bu kadar fazla teknoloji alt yapısı varken hala 1996-97 yılındaki o klasik metodun uygulanması... Ben yeminli mali müşavir, serbest mali müşavir şubelerine de baktım. Gelir idaresinin 3068 sayılı Kanun, onunla ilgili yönetmelik, karşıt inceleme özelgelerini veren birimin başında olduğum için yani hala eski sistemdeki, eski mevzuattaki uygulamalara yönelik şu anki teknoloji onu kaldırmıyor. Şu anda bizim yaptığımız karşıtlarda yeminli mali müşavirden istenilen verilerin yüzde sekseni zaten sistemin ürettiği veriler. Yeminli mali müşavir yine gelir idaresinin mükellef sistemine giriyor, oradan alıyor KDV beyannamelerini ve bizim istediğimiz birçok bilgiyi oradan alıyor. O yüzden aslında bu KDVİRA sistemi bizim iade alan mükellefin mal ve hizmet aldığı mükellefle ilgili sistemden aldığı birçok veriyi üretip bize bir numarayla yeminlinin önüne getirmesi lazım. Şu anda altyapı hazır. Karşıt böyle çözülebilir. Şu an piyasadaki birçok şeyde uygulamada karşılaşılan sorunlar yeminli mali müşavirlerin karşıtlarla ilgili serzenişleri birçok... Onların o kadar çok bürokratik işlemleri var ki yani her şeyi mali müşavirler yapıyor. Karşıtta mali müşavirler üzerinden yapıldığı için mükellef anlamaz. Karşıttın güncel duruma getirilmesi lazım bence. Yapmaları gereken çokta basit aslında.”

Karşıt inceleme uygulamasının önemli olduğunu ancak metodunun ilkel kaldığını beyan eden diğer bir konuşmacı da Katılımcı 4’tür. Katılımcı 4 konuyla ilgili fikirlerini aşağıdaki şekilde beyan etmiştir:

Katılımcı 4: “Karşıt inceleme gerekli, işimizin özü. Ama metodu çok ilkel kaldı. Yani biz raporlarımızı vergi dairesine artık elektronik ortamda verebiliyorken

karşıt inceleme tutanaklarını hala manuel olarak farklı farklı şehirlere muhasebe ofislerine ya da yeminli mali müşavir ofislerine ya da firmalara maktu bir belgeyi gönder al filan... Yani işte o metod tam olmuyor. Yani onun da bir elektronik ortamda yeminli mali müşavirleri ya da serbest mali müşavirleri sorumluluk altına alacak mahiyette bir elektronik ortamda daha pratik hale getirilse çok iyi olur. Çünkü gecikmelerin en ana sebebi aslından karşıt inceleme tutanakları. Biz karşıt inceleme tutanağı düzenliyoruz. Buna rağmen vergi dairesi, biz diyelim ihracatçının bir altına kadar inmişiz iki alt karşıt düzenlemişiz, vergi dairesi bunu altıya yediye kadar zaten görebiliyor.”

Katılımcı 8 karşıt inceleme müessesesini “ucube” olarak nitelendirmiştir. Söz konusu uygulamanın ilkel kaldığını ve günümüz koşullarına uygun olmadığını şu cümlelerle ifade etmiştir:

Katılımcı 8: “... Kesinlikle karşıt inceleme düzenlemesinin 18 nolu Tebliğle getirilmiş, 2000 yılı öncesinde düzenlenmiş bir yasal çerçeve olduğunu net bir şekilde söyleyebiliriz. 2000 yılı öncesindeki elektronik devrim ile sonrasında yapılan ve bu kadar konuştuğumuz elektronik altyapı sonrasında, karşıt incelemenin hala bu tebliğde duruyor olmasını ben tamamen ucube, bir unutulmuş bir şey olduğunu düşünüyorum. Bu direncin kırılacağına adım gibi eminim. Maliyede bazı şeyleri değiştirmek çok uzun zaman alıyor. İşte bu kontrol raporundaki otuz iken altmış dokuz olan kriter... KDVİRA’daki ne zaman yüzü devirir o zaman bu KDV iadesindeki karşıt incelemeyi ortadan kaldıracıklarını düşünüyorum. Ama şundaki tamamen ucube. Çünkü 2000 öncesinde karşıt incelemenin getirilme gerekçesi yani iadeyi ilk ihdas ettiklerinde, yeminli mali müşavirlik müessesesini ilk kurduklarında, 1992 yılından sonra yapılan bu düzenlemede; elektronik beyanname yok, e defter yok, e fatura yok, e arşiv... E ile ilgili hiçbir şey olmadığı gibi her şeyin kağıt ortamında olduğunu görüyoruz. Peki, ne diyor maliye: ‘Kardeşim, KDVİRA diye de bir şey yok. Ben yeminli mali müşavirin raporuna bağladım bu iadeyi. Sorumluluk yeminli mali müşavire aittir.’ diyor. ‘O iadeyi alacak kişinin aldığı faturaların doğruluğuna, aldığı faturaları düzenleyen kişilerin bunları beyannamelerine yansıtıklarına, defterlerine kaydederek üzerinden vergiyi ödeyip ödemediklerine, bu mükellefin ortada var olup olmadığına şu kriterlerle karşıt inceleme yaparak yeminliye bağladım ben, yükledim bu sorumluluğu.’ diyor. O zaman olması gerekiyor muydu: Evet, olması gerekiyordu. Çünkü ben, altına doldur sahte faturaları KDVİRA’da yok, özel

esaslarda yok, hiçbir şey yok, ondan sonra bana ver bu iadeyi, ondan sonra maliye beş yüz tane adama yazı yazsın vergi daireleri yapıyormuş bunu. Yani ilk çıktığında karşıt inceleme gelene kadar ki birkaç yıl içinde, iadelerde vergi dairesi o faturaların sahiplerinin vergi dairelerine yazı yazıyormuş. Vergi daireleri o mükellefleri çağırıyormuş, defterlerine bakıyormuş ‘Bu fatura doğru.’ diye, vergi dairesiyle yazışma yapıyormuş. Sonra vergi idaresi bunun iadesini yapıyormuş. Bakmışlar ki bu altından kalkılabilecek bir şey değil, yeminliye yüklemişler. Ama şimdi gelinen noktada... Sen Ba’sına bakıyorsun, Bs’sine bakıyorsun, beyannamesinin kontrolünü sağlıyorsun, sahte fatura kullanmış mı, düzenlemiş mi, incelemeye sevk edilmiş mi, her şeye bakıyorsun. KDV beyannameleri elektronik ortamda o kişinin... Daha ne karşıt inceleme istiyorsun. Şöyle de bir bilgi vereyim: Bu karşıt incelemeyle ilgili maliye bakanlığının İstanbul YMM odasına vermiş olduğu bir görüş ortada iken onunla ilgili, ilgili vergi daireleri o görüşün aksine bizim rapora eklememiz gereken karşıt inceleme tutanaklarının sayısı itibariyle bu olayı da çok farklı yorumluyor. Burada da yine maliyenin bireysel yaklaşımıcılığının altını çizmek için söyledim bunu. Dolayısıyla bizim bu kriterlerimiz ortadayken her şeyi otomatik tespit ediyor. Şöyle söyleyeyim: Üç yüz küsur tane kriter vardı ve bunun çalışması içinde bulundum. Kimler sahteci faturacı olabilir: Bu kritere göre seçilip incelemeye sevk edilenlerin yüzde doksan beşi sahte faturacı çıkıyor. Yani bu kriterler o kadar sağlam kriterler. Sen buna göre zaten eskiden bir sene sonra, iki sene sonra, üç sene sonra tespit edip incelemeye sevk edebildiğin mükellef grubunu, şuanda üç ay içerisinde hemen sevk edebiliyorsun. Sevk ettiğin anda hemen ilgili vergi dairesine gönderiliyor. Bunlar sistemsiz olarak hemen incelemeye sevk ediliyor. İncelemeye girdiği anda sistemsiz olarak hemen benim KDV iadesi kontrol raporunda, KDVİRA’da çıkıyor bu adamlar. Bu iki aylık, üç aylık gibi çok kısa sürelerle inmiş bir ortamda bırakın beyan edip etmediğini, sahteci olup olmama ihtimalini bile o kadar alt seviyeye düşürdüysek artık bu karşıt incelemenin kaldırılması gerekiyor.”

KDV iade sürecinde karşıt inceleme uygulamasında sorun yaşadığını ifade eden katılımcılardan bir diğeri ise Katılımcı 1’dir. Katılımcı 1 bu durumu aşağıdaki cümlelerle ifade etmiştir:

Katılımcı 1: “Karşıt incelemelerde sıkıntı yaşıyoruz. Karşıt incelemelerde bilgi belge sunmada zorluklar yaşanıyor. Muhasebeci nezdinde tutuyoruz genelde karşıt incelemeleri. Yani defter dosyaları bize sunmamak için veyahutta kendi yükleri

artıyor diye bilgi belge göndermiyorlar. ‘Gelelim şurda yapalım.’ diyorsanız ‘Getirelim.’ diyorlar. Onu da kabul etmiyorlar. İşte kendilerini yoruyor, kendilerine iş yükü çıkartıyor diye, bizden karşıt incelemeler için ücret talep ediyorlar. Dolayısıyla karşıt incelemeler hep işin zor kısmı. Zaten karşıt incelemelerde bizim tespit ettiğimiz hususların büyük bir kısmı da KDV iade kontrol raporlarında çıkıyor. Yani alış bu kadar... Ba, Bs formlarında bilgi alıyoruz. Zaten beyan edilip edilmediği de KDV iade kontrol raporlarında çıkıyor. Dolayısıyla karşıt incelemelerin etkinliği hemen hemen ciddi anlamda azalmış durumda.”

Katılımcı 10 “Karşıtlarda en büyük sıkıntıyı yaşıyoruz.” diyerek karşıt inceleme uygulamasının KDV iade sürecinde karşılaşılan en önemli sorunlardan biri olduğunu vurgulamıştır. Katılımcı 10 bu durumu aşağıdaki cümleleriyle ifade etmiştir:

Katılımcı 10: “Karşıt incelemelerde de şimdi yeminli mali müşavir bizzat gidip karşıt inceleme yapamıyor. Mevzuat diyor ki: ‘Yeminli yapar bunu.’ İşte mevzuat iyi yeterli dedikte, burada mesela şey olmayan teorik bir şey isteniyor. Hiçbir yeminli kolay kolay zaten giremez karşıta, girerse birkaç tane iş yapar, başkada iş yapamaz, o da amaca hizmet etmez. Karşıtlarda en büyük sıkıntıyı yaşıyoruz. Bilgi almakta bazen zorlanıyoruz. O dönemki indirilecek KDV’lerin yüzde seksenine karşıt yapma zorunluluğu var. Bunu yapmamız gerekiyor.”

Konuşmasında karşıt inceleme sürecinin zorluğuna dikkati çeken Katılımcı 11, konuşmasına aşağıdaki şekilde devam ediyor:

Katılımcı 11: “Yani şöyle söyleyeyim: Karşıt inceleme yapma zorunluluğumuz var. Belli miktarı aşan alımlarda ve belli bir oranda karşıt inceleme yapma zorunluluğumuz var. Bu oranı belirledikten sonra karşıt incelemeyi yapıyoruz. Karşıt inceleme yaptığımız zaman firmanın ilgili dönem KDV beyannamelerini, bir önceki dönem KDV beyannamesini, sermayesini ve mal sattığı firmaya sattığı malı aldığı firmaları, yani alışları en yüksek on alış gibi ibare olacak şekilde yazıyoruz. Karşıt incelemeyi imzalatıyoruz, bir nüshası onda bir nüshası bende oluyor. Şimdi buraya kadar sıkıntı yok. Ancak bu firmayla alakalı diyelim ki ben karşıtı yaptıktan üç gün sonra bir vergi incelemesi başlatıldı. Bununla alakalı benim hiçbir bilgim yok. Ben yeminli mali müşavir olarak karşıt incelememi yaptım. Buna istinaden karşıt incelememde herhangi bir sıkıntı görmedim. Adamın satmış olduğu, farazi konuşuyorum, ihracat malı beş bin ton şeftali sattı. Alışlarında da on bin ton şeftali var. Evet, tarihler uyumlu. Aldığı kişi müstahsil çiftçi. İşte bunu beyan etmiş vesaire. Benim yapabileceğim inceleme ancak bu kadar. Sonuçta birde gidip

çiftçiye sorabilecek durumda değilim. Yaptığım inceleme bununla sınırlı ve ben belgelerimi verdim içeriye, raporu da yazdım. Diyelim ki üç gün sonra vergi incelemesi başlatıldı. Ben raporumu içeriye verdikten sonra o firmayla alakalı eğer bir inceleme başlatılmış ya da devam eden bir vergi incelemesi var ve sahte belge düzenlediğine ilişkin bir tespit oldu ya da bir kullanımının olduğu görüldü. Bununla alakalı bilgi bana çok sonra geliyor ve ben aslında gerçekten alınmış, bedeli ödenmiş ve ödeme dekontlarını koyduğum halde bunu tenzil ettiriyorlar. Kesinlikle hiçbir şekilde ödeme belgesi kanıtlamıyor. Halbu ki tebliğde çok açık ve net yazıyor ödeme belgesiyle ispat. Ancak hiçbir şekilde vergi dairesi bunu kabul yoluna gitmiyor. Tenzil ettiriyor. Tenzil ettirdiği KDV'yi de devreden KDV içinde de göstermeme izin vermiyor. Yani o KDV tamamen çöp oluyor. Kaba tabirle, öyle söyleyeyim size. Şöyle düşünün: KDV iadesi aslında bir nevi devlete zamanında borç verdin ve bunu geri istiyorsun. Aslında müessese o. Sonuçta KDV'yi yansıtamadın. Son tüketiciye ulaşmayan KDV'yi aslında sen ödedin.”

Çalışmada yer alan bazı katılımcılar KDVİRA uygulaması olan bir yerde karşıt incelemeye gerek olmadığını, kendilerinden istenilen bilgilere vergi idaresinin kolayca ulaşım sağlayabileceğini ifade etmiştir. Bu katılımcılardan biri olan Katılımcı 7 konuşmasında: “KDVİRA'nın olduğu yerde karşıt incelemeye gerek yok aslında. Bizim ulaştığımız bilgilere onlar tekrar ulaşabilir aslında. Ama biz raporun tamam olabilmesi için karşıt inceleme yapıyoruz.” cümleleriyle KDVİRA'nın uygulandığı bir sistemde karşıt incelemeye gerek olmadığını açıkça ifade etmiştir. Katılımcı 7 konuşmasının devamında, vergi idaresinin istenilen bilgilere ulaşabildiğini ve dolayısıyla karşıt incelemenin gereksiz bir işlem olduğunu şu cümleleriyle belirtmiştir: “...Biz oradan o bilgilere ulaşabiliyorsak, istediğimiz bilgilere mükellefin sayfasına girip onları görebiliyorsak, nihayetinde o inceleme o şekilde yapılmaz. İstenilen cevap oradan alınabileceği için hiç gerek yok.”

Katılımcı 7'yi destekler nitelikte açıklama yapan Katılımcı 9, karşıt inceleme uygulaması için “Sürecin en saçma uygulaması.” söyleminde bulunmuştur. Katılımcı 9 bunun nedenlerini aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 9: “...Neden çünkü bizim karşıt inceleme tutanağındaki mükelleften aldığımız bilgilerin hepsi sistemde var. Bizim sadece ekstra iki ay, üç ay çalışanlarımız karşıt inceleme tutanağı yapmak için uğraşiyor. Başka hiçbir şey değil. Mali müşavirlerden bilgi alması noktasında sıkıntı, mükellefe imzalatma

noktasında sıkıntı, çok sıkıntılı bir durum yani karşıt inceleme tutanağının iptal edilmesi. Memur bütün sistemi görüyor; işte defter, belge, defter tasdik bilgilerinden KDV beyannamesine hepsini görüyor ve bunu mükellefe tekrardan yazdırıp onaylatmamızı istiyor. Hiçbir manası yok yani.”

Katılımcı 13, vergi idaresinin birçok şeyi elektronik ortamda görebildiğini vurgulamıştır. Katılımcının “Şuanda karşıt incemeleye gerek yok. Neden yok: Devlet şu anda maliye olarak mükellefi avucunun içine almış durumda.”cümlelerinden karşıt incelemenin bir anlamının kalmadığını ifade ettiği görülmektedir. Katılımcı 13 konuyla ilgili görüşlerini şu ifade etmiştir:

Katılımcı 13: “Bir de tabii bu iadeyle ilgili olarak Maliye Bakanlığının sisteminde mükelleflerin bilhassa ihracatsa ne yapıyorsunuz: Nihai üreticiye kadar inmek zorundasınız. Bu mallar birkaç elden geçiyor. Mesela mükellef alıyor, ihraç ediyor, ama iadeyi o alıyor. Ancak bu malı kimden aldı, bir silsile var. Vergi dairesi diyor ki: ‘Tebliğler falan nihai ilk üreticiye kadar ineceksiniz.’ diyor. Karşıt inceleme dediğimiz hadise bu. Ya karşıt incelemeye olur ya da yeminli mali müşavir varsa yeminli bilgi yazısıyla olur bu işler ve bu yazışmaları siz üreticiyi buluncaya kadar, ürecide ithalatçıdır, ithalatçıyı buluncaya kadar gidiyorsunuz. Bu muazzam bir zaman alıyor. İcabında bulamıyorsunuz bile. Ne yapıyorsunuz: İadeyi bu defa alamıyorsunuz. Bu büyük ölçüde ihracat istisnasında var, bu hadise. İndirimli oranlı iadelerde böyle bir prosedür yok. Karşıt inceleme tutanağı veya yeminli mali müşavir yazısı yeterli.

Şuanda karşıt incemeleye gerek yok. Neden yok: Devlet şu anda maliye olarak mükellefi avucunun içine almış durumda. Vergi kaçağını büyük ölçüde önlemiş durumda. Neden anlatacağım size: Şimdi öncelikle faturaların büyük bir bölümü artık elektronik ortamda kesiliyor; ya Gelir İdaresi Başkanlığının sitesinden kesiliyor ya da ona hizmet veren kuruluşun. Reklamlarında duymuşsunuzdur. Diyor ki: ‘Bu tür fatura kesimlerini...’ Faturaların büyük bir bölümü, yüzde doksanı artık elektronik ortamda kesiliyor. Hatta bizim serbest meslek makbuzları bile elektronik ortama girdi. Dolayısıyla bunları devlet otomatik olarak görebiliyor istediği zaman. Bunla da yetinmiyor devlet. Şu anda mükelleflere bir sistem getirdi. Ba-Bs var. Yani mal alışları ve mal satışlarını bunları da elektronik ortamda bildiriyor. Zaten bu elektronik ortamda bildirme olayı bununla biraz gevşetildi: ‘Zaten ben biliyorum, ne gerek var.’ der gibi hadisesine geldi. Şimdi dolayısıyla alış biliyor, satışı biliyor mükellefler, orada zaten yazılı. Onları sen orada malların

alındığını satıldığını görüyorsun, karşıt incelemeye daha ne gerek var ya. Dolayısıyla alışını biliyor, satışını biliyor, onların ikisini karşılaştırarak zaten indirilecek ve yüklenen KDV listelerini veriyoruz. O listelerde elektronik ortamda yani tutanağa ne gerek var. Bunlar bizi üzüyor. Şu anda benim yüz tane tutanağım var sağda solda. Ben tutanak hazırlasam bile onlara versem bile onlar kendisi çarpıştırıyor. Diyor ki mesela: ‘Benim altım onun altının altını buluyor.’ Diyor ki: ‘Burada sıkıntı var, ödeme evrakını getir, lütfen.’ diyor. Biz ödeme evrakını ibraz ettiğimizde iademizi alabiliyoruz. Yani biz fuzuli şekilde kargocuları zengin ediyoruz. Mükellefe de yansıtamıyorsun bunu. Yani onun için bana göre tutanağa ve bilgiye hiç gerek yok. Yeminli mali müşavirlere bilgi veriyoruz. Verdiğimiz o bilgiden de sorumluyuz. Daha önceki yeminli mali müşavirlerden hapse giren yeminli mali müşavir bile oldu.”

Katılımcı 5 karşıt inceleme uygulamasının gerekli olduğunu; ancak zor bir işlem olduğunu vurgulamıştır. KDVİRA uygulamasının olduğu yerde karşıt inceleme yapmanın anlamsız olduğunu ifade eden katılımcıların aksine, Katılımcı 5 KDVİRA’nın yetersiz kaldığı noktaların olabileceğini ve bu noktalarda da eksikliğin karşıt inceleme yoluyla giderileceğini ifade etmiştir. Katılımcı 5 konuyla ilgili düşüncelerini şu şekilde beyan etmiştir:

Katılımcı 5: “Açıkçası artık karşıt inceleme çokta anlamalı bir yere doğru gitmedi. Çünkü alt firmanın neyi beyan edip neyi beyan etmediğini vesaire düşündüğümüzde, bunu bir beyanlarıyla karşılaştırıyor, bir altın altındaki firmalarla karşılaştırıyor vesaire... Ama şöyle düşündüğümüzde birden fikrimi değiştirir gibi de oldum: Karşıt incelemede sonuçta evet, karşıt yapılacak şeyler de var. Bu faturayı defterine kaydetmiş mi: Evet. Bununla ilgili Ba, Bs’sini vermiş mi: Tamam, o da tamam. Bunu beyannamesine intikal ettirmiş mi? Beyanıyla bunların hepsini KDVİRA bu kadarlık kısmını yapıyor. Ama biz burada alt inceleme yapıp o malı daha altına daha altına satıcısına, hammaddecisine, üreticisine kadar gitme aşamamız varya... Bu sorumluluğu tebliğ bize veriyor. ‘Altın altına inmek ve araştırma yapmak zorundasınız.’ diyor. O yüzden karşıt yapma yetkimiz de var. En altına kadar inme yetkimiz de var. Ama bu sonuçta çok çok kolay olan bir şey değil. Nedenini, KDVİRA’nın yapamadığı kısmı söyleyelim: Alt firmanın karşıtını yapıyorsunuz ve oradan bir makine almışsınız. Sonuçta o makinanın üreticisine kadar ineceksiniz ya da ticari bir mal olsun bu. Siz oradan çimento almış olun, tuğla almış olun. Siz sonra diyorsunuz ki: ‘Sen bu tuğlayı kimden aldın?’ Bir altına

kadar iniyorsunuz. Bu tuğlayı nereden aldığını ancak o karşıt incelemeyi bizzat yaparak, insan eliyle yaparak bulabilirsiniz kayıtlardan. Bunu makine yapamaz sonuçta, KDVİRA yapamaz. Sonuç itibarıyla bu işi yapabilmek zor. Bu işin evrakını size sunacak olan herkes çok meşgul ve herkes çok çok burnundan soluyor, öyle söyleyeyim. Doğal olarak bunu ortaya çıkarmak için daha detay çalışıp, daha çok zaman ayırmanız gerekir ve karşı tarafı da bu anlamda meşgul ettiğimiz için bu anlamda zor. Hani biz bunu böyle yapmayalım da siz bize on tane alışımızı verelim, bunları yazın. Açıkçası karşıt inceleme bu anlamda böyle yapılıyor. Ama direkt o malı takip etmeye doğru gitmesi lazım mantıken. İşte bu zaman zaman yapılabiliyor zaman zaman da yapılamıyor. KDVİRA bunu yapamaz. Çünkü faturanın içeriğini görmemiz lazım.”

Katılımcı 5 ile aynı doğrultuda görüş beyan eden Katılımcı 6, karşıt incelemenin bir külfet olabildiğini ama aynı zamanda da bazı noktalarda karşıt inceleme yapmanın kaçınılmaz bir gereksinim olduğunu şu cümlelerle vurgulamıştır:

Katılımcı 6: “Bizlere külfet olabilir. Ama mesela diyelim ki KDVİRA’da işte biz karşıt incelemeye gitmek suretiyle biz onların bir altına kadar inmek suretiyle KDV iadesinde sıkıntı çıkar mı çıkmaz mı onları görmemiz mümkün oluyor. Öyle bir faydası var tabii. Tabii KDV indirimine dayanan bir vergi sistemi. İşte öbür taraf beyan etti mi etmedi mi, hazineye intikal etti mi etmedi mi onların tespiti yönünden alt firmaların yeminli mali müşavirlerinden teyit alıyoruz. Bunu yapmadan görmek çok zor.”

Karşıt inceleme uygulamasının iş yükünü arttıran bir uygulama olduğunu düşünen katılımcıların aksine, bazı katılımcılar asıl işlerinin karşıt inceleme yapmak olduğunu ifade etmiştir. Bunlardan biri olan Katılımcı 14, “Elbette. Bu zaten bizim işimiz. Mecbur onu yapmak zorundayız. KDVİRA hepsini kapsama dahil etmiyor.” cümleleriyle bu hususu ifade etmiştir.

Katılımcı 14’e benzer söylemde bulunan Katılımcı 12 konuşmasında, karşıt incelemenin gerekli bir uygulama olduğunu; ancak yönteminin değiştirilmesi gerektiğini vurgulamıştır. Katılımcı, konuyla ilgili görüşlerini aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 12: “Yeminli mali müşavir olarak baktığımız zaman, karşıt incelemeye gerek yok dediğimiz noktada artık mevzuu bizden gitmeye başladığı için bunu bu şekilde ifade edemeyeceğim. Karşıt inceleme tabii ki gerekli ama karşıt inceleme şu anda yapıldığı şekliyle zaten bir karşıt inceleme yapılmıyor. Gidip küçük bir

yeminli mali müşavir mal alınan mükellefin mali müşavirinin ofisinde gidip o işi incelemiyor. Bu işler e-mail ile vesaire işliyor. Ben burada karşıt incelemenin şeklinin değiştirilmesi gerektiğini uzun süredir düşünüyorum. Karşıt incelemede karşıt inceleme yapan yeminli mali müşavir ile beraber karşıt inceleme yapılan mükellefin mali müşavirini de bir sorumluluk altına sokan ve bu işi bir ücrete bağlayan bir organizasyon olması lazım. Çünkü mali müşavir arkadaşlar açısından da bu tamamen bir yük haline geliyor ki öyle mükellefler var ki onlar için gelen karşıt inceleme talepleri mükellefin ağırlıklı işi haline gelmiş durumda.”

3.2.2. KDV İadesinde Otomasyon Sisteminin Etkinliği

Bu kısımda KDV iade sürecinde otomasyon sisteminin değerlendirilmesi ve sisteme yönelik eleştirilerin analiz edilmesi amaçlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda katılımcılara: “KDV iadesinde otomasyon sisteminin iade sürecini nasıl etkilediğini düşünüyorsunuz?”, “KDV iade sürecine ilişkin otomasyon uygulama bilgilerine kolay erişim sağlayabiliyor musunuz?”, “Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP)’un vergi idareleri tarafından sunulan hizmet kalitesini artırdığı fikrine katılıyor musunuz?”, “KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA)’nın iade sürecini nasıl etkilediğini düşünüyorsunuz?”, “KDV iade işlemlerinin internet üzerinden takip edilebilmesini iade sürecinin şeffaflığı açısından nasıl değerlendiriyorsunuz?” ve “İadeye ilişkin listelerin elektronik ortamda verilmeye başlanmasının ihracatçıların işini kolaylaştırdığı fikrine katılıyor musunuz?” şeklinde altı temel soru yöneltilmiştir. YMM’lerden alınan cevaplara göre kod ve temalar oluşturulmuştur.

KDV iade sisteminde otomasyon sistemini değerlendiren katılımcıların sorulara verdikleri yanıtlar doğrultusunda konu: “Otomasyon Sisteminin Değerlendirilmesi” ve “KDVİRA Sisteminin İade Sürecindeki Rolü” olmak üzere iki tema altında birleştirilmiştir. YMM’lerin sorulara verdikleri yanıtlar dikkate alınarak her bir tema belirli kodlara/alt temalara ayrılarak konu ayrıntılı şekilde analiz edilmiştir.

3.2.2.1. Otomasyon Sisteminin Değerlendirilmesi

KDV iade sürecinde otomasyon sisteminin etkinliğini değerlendiren katılımcıların birçoğu otomasyon sisteminin iade sürecini olumlu yönde etkilediğini, özellikle iade sürecini hızlandırdığını, süreci daha şeffaf hale getirdiğini ve iş yükünü azalttığını ifade etmiştir. Bu doğrultuda görüş beyan eden Katılımcı 7, “Görebildiğimiz kadar etkin

işliyor.” diyerek otomasyon sistemi hakkındaki görüşünü beyan etmiştir. Katılımcı 7 gibi Katılımcı 14 de otomasyon sisteminin etkin işlediğini ifade etmiştir. Katılımcı 7 ve Katılımcı 14 ile aynı doğrultuda görüş beyan eden Katılımcı 2 konuyla ilgili görüşlerini şu şekilde ifade etmiştir: “Son derece yerinde olmuştur. İade takibi ve iadelerin gerçeklik kontrolü vergi dairesinin işini kolaylaştırması açısından son derece önemlidir. İadelerin hızlı yapılmasına ve iade sürecine çok olumlu katkı yaptığı yadsınamaz. İş yükünü ve maliyetleri azaltmaktadır.”

Otomasyon sisteminin etkin çalıştığını ifade eden diğer bir konuşmacı da Katılımcı 5'tir. Katılımcı 5 bu hususu şu cümleleriyle açıklamıştır:

Katılımcı 5: “Açıkçası etkin. Şimdi sonuç itibarıyla mükelleflerin bilgileri elektronik ortamda verilebilir bir hal aldığı için dolayısıyla bu insan eliyle yapılabilecek bir şey değil. Sonuçta insan eliyle yapılması çok çok güç. Sonuçta bir makinanın bir şeyi sanal bir aklı, mükellefleri bir birleriyle karşılaştırarak bütün ticaretlerini de görenek bir yorumda bulunması daha doğrusu bir done sunması iyi bir şey.”

Katılımcı 10, KDV iadesinde otomasyon sisteminin etkinliğini şu cümleleriyle değerlendirmiştir:

Katılımcı 10: “Şimdi bu KDVİRA sistemi, VEDOP sistemi KDV iadesi sisteminin güvenliği açısından gerekli, faydalı. İadeyi alacak yeminli mali müşavirin güvenliği için de çok iyi o. Kontrol raporları çıkıyor önceden. Problemler, sıkıntılı olanların şeyi en azından o filtreden geçmesi problemler olan kısımların üzerine eğiliyor, görme şansımız oluyor. Yoksa yeminli mali müşavir sorumlu mükellefi karşıt inceleme dışında bir şeyle göremiyor.”

Katılımcı 15 söz konusu sistemin etkin olduğunu ifade etmekle birlikte, sürecin işleyişinde sıkıntı olduğunu şu sözleriyle ifade etmiştir: “Yani şimdi şöyle bir sıkıntı var: Etkin bence. Fakat bildikleri bilgiyi bizden tekrar istemeleri gereksiz bir şey. Mantıksız bir şeye dönüştürüyor süreci. Ellerinde olan bilgiyi bizim teyit etmemizi tekrar istemeleri tamam hani denetimin mantığı diyeceksiniz ama o tip bizden beklenen şeylerin elektronik ortamda halledilebilir hale getirilmesi lazım.”

Katılımcı 15 gibi Katılımcı 12 de KDV iadesinde otomasyon sisteminin etkin olduğunu kabul etmiş; ancak uygulanması noktasında sorun olduğunu belirtmiştir. Bu durum konuşmacının “Bu sistem aslında faydalı olabilecek bir sistem ama uygulanması tam

olarak oturmuş bir şekilde devam etmiyor.” cümlesinden anlaşılmaktadır. Katılımcı 12 konuyla ilgili görüşlerini aşağıdaki şekilde açıklamıştır:

Katılımcı 12: “Aslında mevzuyu çok hızlandırması lazım. Çünkü KDV ile ilgili o kontrol özet raporu aslında iadenin gerçekliğine ilişkin epey bir sorgulamayı elektronik ortamda gerçekleştiriyor. Bunun yeterli olduğu şehirler var. Sadece bu raporun cevaplanmasıyla KDV iadesi yapan şehirler var. Ama bunun dışında incelemeye çeviren memur tarafından bir vergi incelemesi yapılmıyormuşçasına ayrıntılı bilgi istenen şehirler de var. Bu sistem aslında faydalı olabilecek bir sistem ama uygulaması tam olarak oturmuş bir şekilde devam etmiyor. Vergi dairelerine göre illere göre farklılık gösterebiliyor. Bir de birçok yerde artık ihtisas vergi dairesi kuruldu. İllerde KDV iadesi tek bir daireye bırakıldı.”

Konuya uygulama süreci bakımından yaklaşan Katılımcı 3, Türkiye’nin birçok ülkeden dijital anlamda ileride olmasına rağmen, her ne kadar otomasyon anlamında etkin bir işleyiş olsa da süre sınırlaması, personel yetersizliği gibi konularda sorun olduğu sürece sistemin etkin işleyişinin sağlanmayacağını ifade etmiştir. Katılımcı 3 konuyla ilgili düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 3: “Bu projelerde ben de çalıştığım için gelir idaresinde yaklaşık yedi yıl denetim bu tür şeylerde çalıştım. Dijital anlamda veya otomasyon anlamında birçok çalışmaya kendi alanımla ilgili ben de katkıda bulunmuştum. Yani şöyle bir durum var: Avrupa’da birçok ülkedeki dijital gelişim Türkiye’nin gerisinde. Mesela ben çok şaşırılmışım. Paris’e gitmiştik, İsveç’e gitmiştik bu tür şeylerle ilgili. Yani bu dijital anlamda Gelir İdaresi Başkanlığının uygulamaları anlamında daha geride. KDV iadeleriyle ilgili de son dönemlerde otomasyon anlamında güzel çalışmalar yapılıyor: işte KDVİRA olsun, E-YMM olsun işleri kolaylaştırdı. VEDOP biraz daha içe yönelik, vergi idaresi personeline yönelik uygulamalar. Sadece KDV iadeleriyle ilgili süreler yetişmiyor. Çok güzel çalışmalar yapılıyor. Ama personel yetersizliği, KDV iadesiyle ilgili sektörde personel yetersizliği, ne kadar otomasyon olursa olsun ne kadar süre sınırlaması olursa olsun iadelerin istenilen sürede bitirilmesini engelliyor. Mesela biz KDV iadesi raporunu giriyoruz. KDV iadem diye bir uygulama var. A’dan Z’ye şefinden, müdüründen, müdür yardımcısından, defterdar veya başkana kadar sürelerin sefahatlarını görebiliyoruz. Burada hiçbir sıkıntı yok. KDVİRA’da da bu şekilde uygulama... Ama maalesef sahadaki personelin durumundan dolayı daha yavaş ilerliyor.”

Katılımcı 1, “Sistem kesinlikle gayet güzel. Sistem işimizi kolaylaştırıyor. Otomasyon zamanın gereği.” cümelleriyle otomasyon sisteminin etkinliğini vurgulamıştır. Ancak bununla birlikte konuşmacı, otomasyon sisteminin kendi kullanımlarına açılması gerektiğini vurgulamıştır. Katılımcı 1 konuşmasına aşağıdaki şekilde devam etmiştir:

Katılımcı 1: “...Maliye, gelir idaresi de bunu yerine getirdi. Ancak 2014-2015 yıllarına kadar bizim görebildiğimiz bir altyapı vardı. Altyapı şu sahte fatura düzenleyen kodda olan mükelleflerin bir listesi vardı. O günkü imkanlarla elde edebiliyorduk. Şimdi bize özel esaslara tabi olan mükelleflerin listesini açsalar ‘Şu nedenlerle özel esaslara tabi oluyorlar.’ deseler, KDV iade raporlarını hazırlarken daha rahat yazarız, daha bilinçli yaparız. Evet, gerçekten iyi bir sistem. Ancak kullanıcılar vergi dairesi olduğundan biz etkin olarak kullanmıyoruz. Bizim sistemi etkin olarak kullanım iznimiz yok. Şimdi onu yeminli mali müşavirlere sorarlar: ‘Özel esaslarda mı?’ diye. Biz göremiyoruz . Biz ancak vergi dairesine raporları verip, listeleri sisteme ekleyip, KDV iade raporu çıktığı zaman görüyoruz. O zamandan sonrada zaten bir şey farketmiyor, düzeltme yapmak zorunda kalıyoruz vesaire. Sistemi bizim kullanımımıza açmaları hem sistemi daha etkin hale getirir hem de gereksiz iş yükünü azaltır. ‘Özel esaslarda kim çıkmış? Şu koddaymış.’ deyip de ben onlarla alakalı eksiklik yazısı yazacağıma, onlarda cevap yazacağına ben onları zaten almam, raporumu almam. Talep edilen KDV ile gerçekleşen KDV tutarı da birbirine daha uygun olur.”

3.2.2.2. KDVİRA Sisteminin İade Sürecindeki Rolü

YMM’lerin KDV iade sürecinde otomasyon sistemi içinde yer alan KDVİRA uygulamasına yönelik değerlendirmeleri sonucu konu: “Sistemin Değerlendirilmesi”, “Sistem Hataları” ve “KDVİRA Sistemine Erişim” kodları/alt temaları “KDVİRA Sisteminin İade Sürecindeki Rolü” teması altında birleştirilmiştir.

Sistemin Değerlendirilmesi

KDVİRA sisteminin işleyişini değerlendiren Katılımcı 9, “KDVİRA’nın işleyişi etkin. Çünkü direkt sistemdeki hataları ortaya çıkarıyor. Biz de oradan görüyoruz bazı şeyleri. Mesela firmanın altında özel esaslara girmiş firma var, biz onu oradan görüyoruz. Başka türlü görme şansımız yok.” demiştir. Katılımcı 9 ile benzer şeyler söyleyen Katılımcı 4, “KDVİRA etkin işliyor. Tabii gayet sağlıklı. Çünkü şeyler falan özet raporları falan

çıkıldığında bizim hiç görme şansımız olmuyor.” diyerek sistemin etkin işlediğini ifade etmiştir.

Katılımcı 1, sistemin güzel işlediğini ve sistemin kendilerine açılması gerektiğini şu cümleleriyle ifade etmiştir:

Katılımcı 1: “Aslında sistem güzel bir sistem. Neden güzel bir sistem: Çünkü piyasa hareketli, İşlemler hareketli. KDVİRA dediğimiz sistem bizi KDV iade raporunu vergi dairesine sunduğumuz zamanki işlemde sorumlu tutuyor. Yani ben 2017 yılında KDV iadesini tamamlamışım, mükellef parasını almış, iadesini almış vesaire. Şimdi 2018 yılında neler gerçekleşti, 2019’da neler gerçekleşti: Mükellef sahteci ilan edildi. Acaba 2018-2019’da da aynı işimi yapıyordu veyahutta idarenin tespiti bizim rapora yazdığımız tarihten sonra mı gerçekleşti? Biz 2017 yılında iademizi tamamlamışız ama KDVİRA sisteminde herhangi bir problem yaşanmamış, kod hatası vermemiş. Ancak daha sonra incelendiği zaman mükellefin 2017 yılında sahte fatura kullandığı veya düzenlediği tespit edilmiş. Böyle durumlarda yeminli mali müşavir kendi KDVİRA sistemine verdiği rapor tarihinde sorun varsa sorumlu tutuluyor yoksa sorumlu tutulmuyor. Yani alt incelemeleri yapmak kolay değildi. Yani özel esasları tespit etmek eskiden kolay değildi. Bu sistem sayesinde kolaylaştı. Keşke bunları bize açsalar da sistemden biz de görsük. Ona göre KDV iadesini daha doğru tespit etsek. Yüz bin TL KDV iadesi talep edince sahte fatura kullanmak dolayısıyla bizim iademiz seksen bin TL’ye düştüğü zaman biz huzursuz oluyoruz. Dolayısıyla sistem güzel işliyor. Yani bizim sorumluluğumuza da belli bir sınır koymuş oluyor. Kısacası işleyişten memnunuz.”

KDVİRA uygulamasına yönelik “Son derece yerinde olmuştur. İade takibi, iadelerin gerçeklik kontrolü, vergi dairesinin işini kolaylaştırması açısından son derece önemlidir.” diyerek sistemin etkinliğine ve önemine vurgu yapan Katılımcı 2, konuşmasına aşağıdaki şekilde devam etmiştir:

Katılımcı 2: “...İadelerin hızlı yapılmasına ve iade sürecine çok olumlu katkı yaptığı yadsınamaz. Ancak bazı segment hataları için idare kendi yapacağı denetimi mükelleflere ve meslek mensuplarına yaptırmakta. Gerekli düzeltmeler yapılmadan KDV iade talepleri bekletilmekte veya bloke ve tenziller yapılmaktadır. Kontrol ve denetim uygulaması ve haksız iadenin önenebilmesi açısından iyi bir uygulamadır. Kontrol hatalarını en aza indirmektedir.”

Katılımcı 8'in konuyla ilgili sözlerine "KDV iade sisteminde KDVİRİRA bir devrim niteliğindedir." cümlesiyle başlamasından söz konusu uygulamanın ne kadar önemli olduğu açıkça anlaşılmaktadır. Katılımcı konuşmasına şu cümlelerle devam etmiştir:

Katılımcı 8: "...Ben çok net şunu söylüyorum diyorum ki: KDVİRİRA için, ben 2003'te girdim maliye bakanlığına yani yirmi sene öncesini konuşuyorum, yirmi sene bu mesleği yapan yani yeminli mali müşavirliği yapan üstadlarımız onlarda işte atıyorum otuz sene önce ayrılmış üstadlarımız var. Onlarla istişare yaptık. Biz 2013 yılında yeminli mali müşavirliğe başladık. 2014 ya da 2015'te o civarlarda bir KDVİRİRA geldi. Şimdi dedik ki: 'Daha önce şimdi bu KDVİRİRA'da ne var?' Atmışsekiz yetmişe yakın kriter oluşturular. Otuz küsüre yakındı bizim başladığımızda. On senede ikiye katlandı bu kriterler. Bu kriterler işlemin gerçekliği nazarında örnek veriyorum: Bir ihracat iadesinden bahsediyoruz. İhraç edilen ürünün cinsi, kilogramı, miktarı, gümrük çıkış beyannamesinin kapanıp kapanmadığı, bunun hangi ülkeye yapıldığı, üzerindeki euro ile mükellefin defterine kaydettiği euronun, kurun doğru olup olmadığı gibi yüzlerce çapraz kontrolü kırk elli kriterde sağlayamaya çalışıyorlar ve bunu yaptıklarında tertemiz yani hazine açısından hazine kaybı minimize ediliyor. Ama şöyle baktığımızda: 'Bu sistem olmadan önce bu iadeler nasıl yapılmıyordu?' sorusuna geldiğimizde, bu kontrollerin tamamını yapmaya kalksanız manuel ya da yazışmayla ciddi bir zaman kaybı ve iş yükü. Yani gümrüğe yazacaksın 'Beyannameler ne zaman kapandı, ne zaman geldi, ne oldu...' Olağanüstü bir sistem."

KDVİRİRA uygulamasının etkin olduğunu ifade eden bir diğer katılımcı da Katılımcı 5'tir. Katılımcı 5 konuşmasında, söz konusu uygulama sayesinde karmaşık olan işlemlerin daha basit bir şekilde yapılabildiğini ifade etmiştir. Katılımcı konuyla ilgili görüşlerini aşağıdaki şekilde açıklamıştır:

Katılımcı 5: "Yani KDVİRİRA çıktığından beri KDVİRİRA'dan çok çok faydalanıyoruz biz. KDVİRİRA işlemleri hızlandırıyor esasında. Çünkü nereye bakılması gerektiğiyle ilgili işaret ediyor, nereye bakılması gerektiğini size söylüyor. Bu bazen bir noktayı yanlış yere koyduğunuz için anlamsız bir hata da olabilir, bazen de çok gerçeği... Şu an mesela üç alta kadar kontrol yapıyor. Hani söylendiği gibi gelir idaresinin bunu daha alta kadar da yapılabileceği, beş alta kadar da size şey verebilir, bir rapor sunabilir edebilir. Ama iş tabii ki orada daha karmaşık oluyor. Şuan bir alt, iki alt, iki alta kadar sistem bize raporu veriyor."

Sistem Hataları

Çalışmada yer alan birçok katılımcı KDVİRA'nın etkin ve güzel bir uygulama olduğunu ifade ederken, katılımcıların bir kısmı ise sisteme yönelik bazı eleştirilerde bulunmuştur. Bu doğrultuda görüş beyan eden Katılımcı 1, konuya yönelik düşüncelerini şu cümlelerle açıklamıştır:

Katılımcı 1: “Sistem hataları da olabiliyor. Sistem hatasından dolayı sahte fatura düzenlemeyle karşı karşıya kalmış Ba-Bs formları var. Formlarda birisi ‘Bin lira mal sattım.’ demiş, öbürü de ‘On bira mal aldım demiş.’ Sistem hatası sıfır hatası. Sistem hemen onu yakalıyor ve özel esaslara atıyor. Özel esaslara sahte fatura düzenleme dolayısıyla atıldığından inceleme işlemleri de hızlı gerçekleşmişse bu süreçte, bu süre altı ay-bir yılı buluyor. Müfettiş bunu ortaya koyana kadar sistem hatası düzeltilmiyor. Bu sürede mükellef bir hayli sıkıntı çekmiş oluyor. Yani sistem gayet güzel, zamanında müdahale ediyor. Mükelleflerin durumlarını yıldan yıla tespitte imkan veriyor. Sistemde tabii ki böyle ufak tefek sıkıntılar olabiliyor. Eğer bu sistemi kullananlarda, uygulayanlarda daha etkin olsa KDV iadeleri de incelemeler de daha çabuk olur.”

Katılımcı 6 sürecin uzamasına vurgu yaparak KDVİRA uygulamasında karşılaştıkları sorunu aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 6: “KDVİRA da sıkıntı şu: Mesela kontrol özet raporu alıyorsunuz. Diyelim ki bir indirim yüklenmişleri aldık, sisteme yükledik, Gelir İdaresi Başkanlığına falan filan bu gitti. Onlar bir KDV kontrol özet raporu denilen bir rapor alıyorlar: Özet rapor. Belli noktalardan sistem bu KDV uygulamalarını sorguluyor. Görmüş olduğu eksiklikleri KDV iadesi yönünden bağlı olduğumuz vergi dairesine intikal ettiriyor. Şimdi diyelim ki orada işte kullanıcı anlamında ya da başka genel manada bir takım eksiklikler tespit etti. Şimdi tabii o eksikliğin bize gelmesi yönünden mükellefe ya da YMM'ye gelmesi yönünden memurdan başlayıp işte müdür muavini, müdür, oradan bize gelecek biz onlara bir cevap hazırlayacağız; yine memur,müdür muavini müdür... Bu eksikliği verdiğimizde bir kez daha kontrol özet raporu alınması gerekiyor. Anlatabildim mi? Mesela diyelim ki bir eksiklik verildi, ona bir izahatta bulundunuz. Diyelim ki: ‘Ödeme tevsik edici belge sunun.’ dediler. Onu sundunuz. Bu gittikten sonra bir daha kontrol özet raporuna tabi tutuluyor, KDVİRA'ya. Orada yeniden buna benzer bir şey olduysa bir daha istiyorlar. Anlatabildim mi? Yani bu KDVİRA özet raporunu aldıktan

sonra bir daha bir şey çıkarabiliyorlar. Bir daha gönderiyorlar. Tabii yani bunun bir yerde kesilmesi gerekiyor.”

Katılımcı 12 söz konusu sisteme yönelik eleştirisini aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 12: “KDVİRA sistemine eleştirim orada bir takım segmentler var, artık ne kadar hakimsiniz bilemiyorum. Bir segment var. Bu segment şunu karşılaştırıyor: Benim ihracatçı olarak, benim ihracatçı olduğumu düşünün, benim ihracatçı olarak mal aldığım firmanın daha alttaki mükelleflerle Ba-Bs’lerini karşılaştırıp onların beyanlarını kontrol ediyor. Yani ben A firmasıym B’den mal almışım, B ile C’nin arasındaki ticaretin B ile C’nin beyanlarındaki yansımasını kontrol ediyor ve bunların düzeltilmesini yeminli mali müşavirden bekliyor. Oysaki hani bizim daha alt mükelleflerin beyanlarını düzelttirebilme yetkimiz zaten yok. Yekimiz yok ama sorumluluğumuz var.”

Katılımcı 8 sistemin güzel bir sistem olduğunu kabul etmekle birlikte, sistemin uygulanmasına yönelik belirlenen kriterleri eleştirmiştir. Katılımcı 8 “...kriteri elektronik ortamda yazmaya yani formüle atan kişilerin, tebliği kendilerince yorumlayarak yanlış bir kurgu yaptığını görüyoruz, bazı kriterleri.” diyerek ilgili mevzuatın yanlış yorumlanması sonucu belirlenen kriterler olduğunu vurgulamıştır. Konuşmacı aynı zamanda bu şekilde belirlenen kriterler sonucu bazı mükelleflerin mağdur olabildiğini ifade etmiştir. Söz konusu soruna çözüm önerisi olarak uygulamaya yönelik kriterler belirlenirken birlikte karar verilmeli diyen Katılımcı 8, konuşmasını aşağıdaki şekilde sürdürmüştür:

Katılımcı 8: “Şunu söylüyorum: Burada hazine kaybını engellemek adına yapılan yaklaşımların gerçekten çok devrim niteliğinde olduğunu ve çok doğru olduğunu söylüyorum. Ama burada yapılan kriterlerin, bunları yazan ekipteki iki kişiyle fiilen birebir görüşmem olduğu için bunları net söyleyebiliyorum. Bu kriterleri belirlerken bazı kriterler, bakın burada toptancı yaklaşım gitmiyorum asla şeyin sistemin çok güzel olduğunu da söylüyorum size. Ama bu kriterlerin bazılarını da belirlerken tebliğdeki hükümlerin açık ve anlaşılır olmaması nedeniyle kriteri elektronik ortamda yazmaya yani formüle atan kişilerin tebliği kendilerince yorumlayarak yanlış bir kurgu yaptığını görüyoruz, bazı kriterleri. Bunlar karşımıza çıktıkça arıyoruz, konuşuyoruz, maliyedeki arkadaşlara söylüyoruz, onlar Ankara ile o kriterleri düzenleyen kişilerle görüşüyor. Yani o kervanı yolda

düzüyoruz. Ama bu da yine geliyoruz ki mevzuatsal yoruma açık olanların kriterleri belirledikleri anda mağdur olan mükellefleri görüyoruz.

Dolayısıyla KDVİRA sisteminde her yeni segment açılacağı zaman mutlaka bunun ilgili yazılımı yapan memurdan tutunda neredeyse gelir idaresi başkanına kadar birlikte karar verilip nihayete erdirilmesi gerekiyor. ‘Sistem böyle mi yapılıyor?’ diyeceksiniz. Aldığım bilgi şu yönde: İlgili arkadaşlar ya yukarıdan talimat geliyor diyorlar ki: ‘KDVİRA sistemiyle ilgili bize şöyle şöyle bir ihbar geldi. Şöyle bir sıkıntı olduğunu düşünüyoruz. Bununla ilgili bir yazılım çalışması yapın.’ diyorlar. İlgili arkadaşlar yazıyor, kriterleri belirliyor. İlgili daire başkanlığına sunuyorlar. Daire başkanlığı ile bütün işte ilgili vergi usul kanununun, gelir vergisinin, KDV’nin daire başkanları toplanıyor, birlikte karar veriyorlar. Buraya kadar böyle olduğunu düşünüyoruz ya da anlatılan bu şekilde. Ama bu noktada hataların da olabildiğini görüyoruz. Bu hatalar giderilmeyecek yanlış üzerinde ısrar edilen hatalar mı: Hayır, değil. Ama ne gerekiyor: Bireysel çaba gerekiyor. Yani bazı yeminli bununla uğraşmaz. ‘Öyle hata mı çıkıyor: Tamam, geçin silelim. Onun iadesini almayalım.’ diyen yeminliler var. Bazıları da bizim gibi haksızlığa tahammül edemeyen, mükellefin hak ettiğini kuruşuna kadar alması ama devletin de hak ettiği kesintiyi kuruşuna kadar yapması gerektiğini savunan bizim gibi yeminli mali müşavirler ise konu hakkında hem maliyedeki arkadaşlarımızı hem merkezdeki arkadaşlarımızı uyararak, üzerinde giderek, uğraşarak, çabalayarak düzelttirmeye çalışıyoruz.”

KDVİRA Sistemine Erişim

Katılımcıların çoğu YMM olarak KDVİRA sistemine erişim noktasında sıkıntı yaşadıklarını ifade etmiştir. KDVİRA sisteminin kendilerine açılması gerektiğini ifade eden katılımcılar, bu sayede KDV iade sürecinin daha hızlı ve sağlıklı işleyeceğini düşünmektedir. Bu doğrultuda görüş beyan eden Katılımcı 12, “Tabii ki vergi mahremiyetini engellemeyecek şekilde açılması gerekir. Açılması bizim işimizi de vergi dairelerinin işini de çok hızlandırır ve azaltır.” cümleleriyle KDVİRA sisteminin kendilerine açılması gerektiğini belirtmiştir. Katılımcı 12 ile benzer söylemde bulunan Katılımcı 4 konuşmasında, sistem kendilerine açılırsa hem iade sürecinin daha hızlı işleyeceğini hem de gereksiz iş yükünün ortadan kalkacağını söylemiştir. Katılımcı 4 konuyla ilgili görüşlerini aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 4: “Bu sistemi bize açabilirler aslında. Aynı biz karşıt inceleme tutanağı dolduruyoruz. Ama biraz böyle şey oluyor, yani hani dostlar alışverişte görsün, çok hani yerinde olmuyor. Sistem bizde olsa da vergi dairesine bu iş intikal etmeden önce biz orada gördüğümüz arızaları çözüp raporumuzu versek vergi dairesinde işler hem daha hızlı gider hem orada devletin memuru fuzuli yere uğraşmaz hem de biz arızalı rapor vermeyiz. Yani biz orada... Bize açılması lazım o sistemin.”

Katılımcı 5 “Kesinlikle KDVİRA’nın bize açılmasını isterim.” diyerek sistemin kendilerine açılması gerektiğini vurgulamıştır. Konuşmacı konuyla ilgili görüşlerini şu şekilde beyan etmiştir:

Katılımcı 5: “KDVİRA bize açık değil normalde. Biz sonuç itibarıyla KDVİRA oluştuğundan sonra sistemden KDVİRA’nın raporunu oluşturabiliyoruz. KDVİRA ile ilgili daha doğrusu alt firmalarla ilgili daha çok sorgulayıcı bir araştırma imkanı yapma yetkisi yok bizde. Kesinlikle KDVİRA’nın bize açılmasını isterim. Bakın alt firma incelemesi yapmaya çalışıyorsunuz. Alt firmanın gerek ne iş yaptığını gerekse beyanlarını biz ekrandan göremiyoruz. Ne iş yaptığını, alımlarını, Ba’larını, kimden mal aldığını falan sistemden göremiyoruz. Bunu sistemden falan göremiyoruz. Karşıt incelemeyle bunu sözüm ona yapmaya çalışıyoruz. Dolayısıyla zor. Bunlara ek olarak KDVİRA bize başka şeyleri de sunuyor. ... diye bir segment var orada. Diyor ki: ‘Alt firmanız özel esaslarda.’ diyor. Tamam, özel esaslarda. Hatta özel esasların şu detayını da veriyor; sahte belge düzenleme ya da kullanma diye bir ifade de var. Şimdi bir alt firma hakkında böyle bir inceleme tamamlanmış mı? Tamamlanmışsa ne zaman tamamlanmış, hangi dönemlerine ilişkin tamamlanmış ve buradan çıkan sonuç neymiş? Onu görme imkanımız olmuyor. Yani incelemeye alınmış bir mükellefte size tespit olarak geliyor. Oysa raporu yazmış ve tescillenmiş bir sahte belge kullanıcısı ya da düzenleyicisi size aynı ifadeyle geliyor. Sizin mesela bunu ayırt etme imkanınız olmuyor. Ayırt edemiyoruz. Zaten sorgulayamıyoruz. Detaylı şekilde vergi dairesine soruyoruz: ‘Bu mükellefe ne olmuş.’ diye. Onlarda görebildikleri kadarını söylüyorlar ya da söylemek isterlerse ya da diyorlar ki: ‘Şu dönemlerle ilgili sahte fatura kullanma ya da düzenlemeyle ilgili rapor var.’ Bu detay yok. Başka detay söyleyelim. Alım yaptığınız firma resen tarh. Dün böyle bir şey benim başıma geldi. Tamam, resen tarh. Bu resen tarhın ne zaman yapıldığını, hangi saikten resen tarh ettirildiğini biz göremediğimiz gibi bu bilgi KDVİRA raporunda da yok. Ancak vergi dairesine hangi dönemde, niçin resen tarh ettirilmiş onu soruyoruz mesela. Bu hem süreci

uzatıyor hem de bizde bir kafa karışıklığına sebep oluyor. Çünkü bir alttaki firmanın resen tarh edilmiş olması bizim elimizdeki faturanın bir anda sahte faturaya dönüşme ihtimalini çok çok kuvvetlendiriyor. Yani bu önemli bir bilgi. Bu önemli bilginin verilmesi lazım.”

Bilgi paylaşımı açısından meslektaşlarıyla iletişim konusunda yaşanan sorunun, KDVİRA sisteminin kendilerine açılmasıyla giderilebileceğini ifade eden Katılımcı 7, konuyla ilgili görüşlerini şu şekilde ifade etmiştir.

Katılımcı 7: “KDVİRA’nın bize açılması işimizi kolaylaştırır. Şimdi şöyle bir şey var: Biz karşıt inceleme yazılarını yazdığımız zaman mali müşavir arkadaşlarımız bu sorulara cevap verme noktasında biraz şey davranıyorlar, çekimser davranıyorlar. Yani böyle biraz ‘Bizim için bir yükür bu.’ diyor. ‘Nihayetinde para da alamıyoruz bu iş için mükellefimizden ayrıca.’ diyor. Bazı mali müşavir arkadaşlar yeminli mali müşavirlere diyor ki: ‘İşte bu karşıt incelemenin cevabı olarak sizden beş yüz lira para istiyoruz.’ gibi talepler de var. Bu tabii mali müşavir arkadaşlar için belki mükellefenden para alamıyorsa bir yük. Mali müşavirle mükellef arasında sözleşme düzenlenirken bu tür gelecek olan taleplere cevap verilmesi noktasında, onların ücretlerinin artırılması için biraz daha yükseltilebilmesi için bir etken olabilir. Ama orada bir şey var: Cevap vermede böyle bir çekince var, önemsememezlik var. Böyle aciliyeti yokmuş gibi davranma gibi vesaire kendilerine göre bir gerekçe bularak böyle bizim işimizi biraz uzattıklarını söylemek mümkün. Bunlar bizim meslektaşımız olmakla beraber bu tür durumla karşılaşıyoruz. Ama dediğimiz gibi o sayfaya biz girebilsek görmüş olsak onlarda o soruların cevaplarını daha...”

Katılımcı 11, KDVİRA sisteminin en başından kendilerine açılması sonucunda gerekli tedbirleri alabileceklerini, sorunları en başından çözebileceklerini ve böylece sürecin hızlanabileceğini şu cümleleriyle ifade etmiştir:

Katılımcı 11: “KDVİRA’ya yeminli mali müşavir olarak bizim erişim hakkımız yok. Biz ne zaman haberdar olabiliyoruz: Biz sadece içeriye raporu veriyoruz. Memur ne zaman eline alacaksa bazen yüz gün sonra, bazen yüz elli gün sonra, bazen otuz gün sonra... Eline aldığımda hemen onu KDVİRA’ya tabi tutup bir kontrol rapor özeti çıkarıyor. Biz orada farkına varabiliyoruz. Halbuki biz de yeminli mali müşavirler olarak devletin mührünü taşıyan bir şekilde kanuni elçileriz, yani kaba tabirle. Bizim de bunlara erişim hakkımız olsa bizler de aslında

vergi dairesinin bu prosedürü, zamanla alakalı bu sorunu başından çözebiliriz. Bu firmaları çıkarırız veya firmaları uyarırız. Bunlarla alakalı, alış yapmamalarıyla alakalı uyarabiliriz. Bunların alışlarını kabul etmeyebiliriz. En azından içeriye iadeyi verdiğimiz zaman çok daha kısa sürede sonuçlanırdı. Bence sisteme yeminli mali müşavirlerin erişiminin olması gerekir.”

Katılımcı 11 gibi Katılımcı 3 de sistemin kendilerine sonradan açıldığını, bu nedenle mükelleflerin sahte belge düzenleyip düzenlemediklerini göremediklerini şu cümlelerle ifade etmiştir:

Katılımcı 3: “Sistem şu anda açık ama şöyle açık: Sadece özetle genel rapor üretiyor. Şu anda algoritma tarzı bir çalışma yapılıyor, veri madenciliği tarzında. Mükellefin ilişkide bulunduğu alt mükellefler ve daha alt ve üst mükelleflerle ilgili çalışmalar yapılıyor, rapor üretiliyor. KDVİRA’nın içeriği açılmadığı için mükelleflerin sahte düzenleyip düzenlemediğini o aşamada göremiyoruz.”

Sistemin kendilerine sonradan açıldığını ifade eden diğer bir konuşmacı ise Katılımcı 9’dur. Katılımcı 9 konuyla ilgili düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 9: “Biz KDVİRA sistemini başta göremiyoruz. İade noktasında açık. Biz başta göremiyoruz. Müfettişlere veya memurlara açılan ekranın yeminli mali müşavire açılma gibi bir durumu yok. O olmadığından dolayı biz göremiyoruz. Ancak dosyayı tamamlıyoruz, sisteme giriyoruz listeleri vesaire ondan sonra o kontrol raporu ortaya çıkıyor. Biz o zaman görüyoruz ‘Bu mükellef böyleymiş.’ diyoruz, ondan sonra mesela.”

Katılımcı 8, KDVİRA sistemine erişimin mükellef açısından sağlayacağı faydayı şu şekilde belirtmiştir:

Katılımcı 8: “KDVİRA’yı Vergi Usul Kanununun vergi mahremiyetine dair maddeleri ortada olduğu sürece bize hiçbir zaman açmazlar. Diyeceksiniz ki: ‘Falanca bey açmıyorlar mı?’ Ne zaman açıyorlar ama onu söyleyeceğim: Ben raporu verdikten sonra. Ben zaten sistemde görüyorum ama verdikten sonra. KDVİRA’yı en başından bana aç. Bunu niye ister bir yeminli mali müşavir? Bunu konuşmak lazım. Ben hem devletçiyim hem mükellef odaklıyım. Niye isterim ben yeminli mali müşavir olarak ya da bu bilgi benim elime geçince ne gibi bir faydası olacak bana bunun? Şu faydası olacak: Bunun faydası benim bu mükellefle ilgili örneğin hemen siz iade alıyorsunuz. Siz X’den mal aldınız. Y’de bunu Z’den aldınız. Şimdi bunu yükledim. KDVİRA bana açıldı. Z sahte fatura düzenleyicisi çıktı. Onu

orada gördük. Şimdi tebliğ diyor ki: Y özel esaslarda. Ne açıdan: Sahte fatura kullanmış. Maliye bana ‘Bunun ödeme belgesini ibraz et.’ diyor. Ödeme belgesini ibraz ettiğimde maliye benim iademi yapıyor. Ne olacak KDVİRA bana açıldığında: Benim bu gördüğüm adamları... Y, Z, X’den bu üçünün de bu çıkmış. Bu üçünün de KDV tutarı yirmi bin lira. İadem de iki yüz bin lira. İki tercihim var: Ya iadeden çıkartacağım ya da ödeme belgesini isteyeceğim mükelleften. Görürsem ödeme belgesini diyeceğim ki: ‘Ben bu iadeyi dahil edeyim. Ama sonra sen zaten maliye olarak KDVİRA’yı göreceksin ve sen de benden bu ödeme belgesini isteyeceksin.’ Peki, bunu benim raporu düzenlerken görmemle sonradan görmem arasındaki tek fark, mükellef lehine konuşuyorum, şimdi eğer bu mükellef yüz bin liralık verdiğim örnekte bir iade alıp bunu da mektupla alıyorsa mektubu alıyor bankadan, götürüyor beş gün sonra da parasını alıyor. İade yüz bin lira parayı aldık. Bir hafta sonra kontrol raporu çıktı. Sahteci çıktı. Ödeme belgesi de yok bu adamda. Yirmi bin liralık KDV’yi reddediyor maliye. Yüz bin lira alan bu adama ‘Senin seksen bin lira alman lazımdı. Ben sana bir ay önce yüz bin lira para vermiştim. Yirmi bin lirayı fazla verdim. Haksız iade aldın. O yirmi bin lirayı, yirmi bin lira vergi ziyayı cezasıyla bana kırk bin lira ödeyeceksin, bir de bir aylık faizi.’ diyor. Sadece bu açıdan. Teminatlı iade alan mükelleflerin daha sonra cezalı tarhiyatla karşılaşmamalarının önünü engelleyen bir şey bana sorarsanız KDVİRA’nın bize açılıyor olması. Ama biz ne yapıyoruz, nasıl aşılıyor bunu: Adam yüz bin lira mı iade istiyor? Kim olduğunu bilmiyoruz; Y’mi Z’mi hangisi sahte çıkacak mükellef de bilmiyor. Çünkü sen benden almışsın. Ben düzgün mükellefim. Benim sahte fatura kullandığımı sen nereden bileceksin? Ben bile bilmiyorum. Hani adam sonradan sahteci olmuş mesela. Biz ona opsiyon bırakıyoruz. Yani yüz bin liralık bir iadede adama diyoruz ki: ‘Yani sen seksen bin liralık nakit al, yirmi bin lira mahsuben bırakalım. Onu çıkar, bunu çıkar dediklerinde bu yirmi bin liralık kısmı kullanalım. Bunu da aşacak olursa orada yapacak bir şey yok.’ Ama en azından yirmi binlik bir sigorta uyguluyoruz. Biz KDVİRA’yı böyle aşılıyor. Net cevap verirsem KDVİRA’nın bana açılmasının teminatlı iade alan mükellefler dışında bana hiçbir faydası yok.”

Katılımcı 6 konuşmasında eskiden kullandıkları bir sistemden bahsetmiş ve konuyla ilgili düşüncelerini şu şekilde açıklamıştır:

Katılımcı 6: “Siz KDVİRA’yı geçin, biz özel esaslarda olan mükellefleri göremiyoruz ki. Eskiden böyle gördüğümüz bir sistem vardı. Kaldırdılar. Biz

yeminli mali müşavirler odasına giriyorduk. Bizim orada vergi dairelerine girilen sistem gibi bizim bir şifremiz vardı, giriyorduk oraya. Mesela diyelim ki A firması B firmasından mal almış. Biz o B firmasının vergi numarasına girdiğimizde tıpkı vergi dairesi müdürlerinin, vergi dairesi mensuplarının yapabildiği gibi bir sorgulama yapabiliyorduk. Ekranımızda çıkıyordu yani. Kapattılar onu. Bakanlık kapattı. Kuvvetle muhtemel Vergi Usul Kanunu beşinci maddeye dayanarak vergi mahremiyeti ihlal olmasın diye yapmışlardır. Bilmiyorum tam gerekçesini de ama kapattılar yani.”

Katılımcı 14 “Açılırsa oradan karşıt inceleme imkanı verilirse oradan yapabiliriz.” diyerek söz konusu sistemin kendilerine açılmasının işlerini kolaylaştıracağını ifade etmiştir.

KDVİRA’ya sisteminin kendilerine açılması gerektiğini savunan bir diğer konuşmacı olan Katılımcı 15, “İsterim tabii ki. Mükellef haklarının gizliğiyle ilgili bir sıkıntı oluşturmaz.” cümleleriyle konuyu farklı bir açıdan ele almıştır. Konuyu vergi mahremiyeti açısından ele alan konuşmacı, söz konusu sistemin mükellef haklarının gizliliğine aykırı olmayacağını şu sözleriyle ifade etmiştir: “Görev bakımından Anayasa Mahkemesinin kararıydı sanırım. Yeminli mali müşavirlerin yaptığı işi kamu görevi olarak görüyordu. Yani sorumluluk olarak kamu görevi yapıyoruz; fakat yetki olarak pek bir yetkimiz yok o anlamda.”

Diğer katılımcıların aksine Katılımcı 10, sistemin yeminli YMM’lerin kullanımına açılmasının bazı sakıncıları olabileceğini şu sözleriyle ifade etmiştir:

Katılımcı 10: “O yetki yok maalesef. Böyle bir yetkiye sahip olmayı isterim istemesine de iki taraflı düşündüğün zaman, o kolay bir şey değil. Onu suistimal edecekler olabilir, o sistemi. Şimdi idarede düşünüyor da bunun şimdi YMM’lere açılması... O işte zorluklar var. Kolay bir şey değil yani. Tabii ki isterim o bana açılınsın ben de göreyim. Ama olmuyor. Zorlukları var, onu kabul etmek lazım.”

3.2.3. KDV İadelerinde Süre Sorunu ve Çözüm Önerileri

Bu kısımda ihracatta KDV iadelerinin zaman unsuru bakımından değerlendirilmesi, sorunların tespit edilmesi ve bu sorunlara yönelik çözüm önerileri sunulması amaçlanmaktadır. Bu amaç kapsamında yeminli YMM’lere: “KDV iade taleplerinin gerçekleştirme süresini nasıl değerlendiriyorsunuz?”, “KDV iade sürecini hızlandırmak

için uygulanan Hızlandırılmış İade Sistemi (HİS), Artırımlı Teminat Uygulaması Sistemi (ATUS), İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi (İTUS) gibi sistemlerin KDV iade sürecini hızlandırdığı fikrine katılıyor musunuz?”, “YMM raporu, vergi inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilen nakden iade talep sınırı hakkında ne düşünüyorsunuz?” ve “İhracattan kaynaklanan KDV iade taleplerine yönelik sorunların/mevcut eksikliklerin KDV iade servis çalışanları tarafından kısa sürede içinde YMM'lere bildirildiğini düşünüyor musunuz?” şeklinde dört temel soru yönetilmiştir. Katılımcılardan alınan cevaplara göre kod ve temalar oluşturulmuştur.

KDV iadelerinde süre sorununa ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda konu: “KDV İade Taleplerinin Gerçekleşme Süresi”, “KDV İade Sürecinde HİS, İTUS ve ATUS Uygulamaları” ve “KDV İadelerinde Nakden iade Sınırı” olmak üzere üç tema altında birleştirilmiştir. YMM'lerin sorulara verdiği yanıtlar dikkate alınarak her bir tema, belirli kodlara/alt temalara ayrılarak konu ayrıntılı şekilde analiz edilmiştir.

3.2.3.1. KDV İade Taleplerinin Gerçekleşme Süresi

Katılımcıların çoğu KDV iade sürecinde yaşanan en büyük sorunların başında, iade taleplerinin gerçekleşme süresinin geldiğini belirtmiştir. Bu husus Katılımcı 1'in “En fazla karşılaşılan sorun, en büyüğü zaman. KDV iade süreci çok uzun zaman alıyor” cümlelerinden anlaşılmaktadır. Katılımcı 1 sözlerine şu şekilde devam etmiştir:

Katılımcı 1: “...Çünkü süre uzadığı zaman mükellef başka yeminli mali müşavirlere gitmek istiyor. ‘Acaba başka yeminli mali müşavirlerde iş daha hızlı mı olur?’ diyor. Kim daha hızlı çözer? Biz diyoruz ki: ‘Bizim eksliğimiz varsa söyleyin. Sizin varsa halledin. İşimiz görülsün.’ Mahsup dosyalarımız var. Vergi idaresi tahsil edilmeyen alacaklar için takipte alacağı almış, vergi icrai işlemleri yapıyor vesaire. Fakat aynı mükellefin iade talebi var. Yani mahsup dosyasını çözüverse hem tahsilatını yapmış olacak hem mükellef borçtan kurtulacak. Borçsuz mükellef olarak işlemlerini daha rahat yapacak. Oysa zamandan dolayı biz mükellef kaybediyoruz, iş kaybediyoruz. Bir başkasını deniyor mükellef bakıyor ‘O da öylemiş.’ diyor. Zaten bize gelenlere biz diyoruz ki: ‘Süreç üç aşağı beş yukarı bu kadar sürer. İstiyorsanız buyrun yoksa böyle.’”

Katılımcı 5 “KDV iadeleri çok uzun sürüyor.” diyerek Katılımcı 1 ile benzer söylemde bulunmuştur. Aynı zamanda Katılımcı 5, sürecin uzamasında vergi dairesinin tutumuna dikkati çekmiş ve konuyla ilgili düşüncelerini aşağıdaki şekilde açıklamıştır:

Katılımcı 5: “...Bununla ilgili bir düzenleme yapılmaya çalışıldı ve vergi daireleri kendi istedikleri her şeyi takip ediyorlar. O dosyanın kaç gün bizde kalmış ve bize ne zaman gelmiş, hani dijital ortamda bunu gün gün sayısını ve raporlamasını da yapıyorlar ama sorun o değil. Orada yine onları şeye çıkartacak kendilerini olumluya çıkaracak istatistik çıkarabiliyorlar. Neden çıkarabiliyorlar? Diyor ki: ‘Bu rapor gelmiş, biz şu kadar günde size şunu yazmışız, size de ilk ayda gelmiş, iki buçuk ayda gelmiş. Geldikten sonra efendim tekrar şeye almışın şu kadar sürede tekrar yazı yazmışın, şu kadar sürede...’ Onlar kendilerinde şeye bakıyorlar. Bizde geçen süre şu kadar. Ortalama bu doğru bir istatistik olabilir. Ama şöyle de bakmak lazım: Bizim raporumuza siz ne yazdınız da bunun cevabı iki ayda ya da iki buçuk ayda gelebildi? Esas tartışmalı konu bu ya da vergi dairesiyle zorlandığımız konu bu. Çünkü vergi idaresinde memur arkadaşlarım, müdür, müdür yardımcısı... Bir iade dosyasını nasıl sonuçlandırmak mümkün? KDVİRA varken ortada KDVİRA’dan nasıl faydalanılır, neler sorulabilir, hangi belgeler yüklenebilir? Bence bu konuda biraz şeyiz anlayamıyoruz vergi dairesiyle. ... diye bir segment var. Bu segment şunu söylüyor. Diyor ki: ‘Sizin altınızdaki mükellefin beyanı sizin faturayı karşılamıyor.’ diyor ya da ‘Altın altındaki firma beyanda bulunmamış.’ diyor. ‘Altın altındaki firmanın beyanı düşük.’ diyor. Bu tür çok açık bir şey veriyor. Aslında önemli de bir bilgi bu, işin aidiyeti. Çünkü bana düzenlenmiş bir faturanın bir düzenleyen tarafından beyan edilmiş olması lazım. Bu ilk bakılması gereken şey. Şimdi bu segment bir hatayı buluyorsa söylüyor ve bulduğu, söylediği şey doğrudur. Diyor ki: ‘Altınızdaki firma Ba’sını bildirmemiş. Ba ile Bs’si arasında, Bs’si ile beyanı arasında fark var.’ diyor ve tutarsızlığı matematiksel olarak anında söylüyor. Mesela bu segment bu yönüyle kıymetli. Ama kim için kıymetli bu? Şimdi bu bilgiyi bize veriyor. Bize ‘Oysa bunu gitmiş karşıt inceleme tutanağıyla düzenlenmiş olan fatura yevmiye defterine kaydedilmiştir ve bu beyan edilmiştir.’ diyor, değil mi. Biz bunun tespitini şeyde yapıyoruz ama başka bişey yapmış olabilir mükellef. Başka bir usulsüzlük yapmış olabilir. Benim faturamı tek başına bana beyan etmiş olması bana çıkan faturayı tek başına beyan etmesi yeterli değil tabii ki. Benimle ilgisi olmayan bir şey yapmış olabilir. Bs’si ile şeyi farklı, tutarsızlık var. Şimdi sistem doğru bir şey yapıyor: ‘Burada bir fark var, bir hata var, buraya bakın.’ diyor. Ama gelin görün ki ona kim bakacak? Ona kimin

bakacağı konusunda vergi dairesi ona kendisi bakacağı şeyi bize baktırıyor. Yani kalkıp ben iki alttaki mükellefin mali müşavirine ulaşım, firma yetkilisine ulaşım, onun beyanlarını düzeltmekle uğraşıyorum. Bu da çok iş yükü ve anlamsız polemikler oluşturuyor. Mükellefler, ‘Siz kimsiniz? Benim beyanımı nereden biliyorsunuz, nereden görüyorsunuz? Ne hakla benden böyle bir düzeltme istiyorsunuz?’ diyor. Mesela şimdi bu zaten polemik doğuran bişi. Hata varsa siz bu hatayı daire olarak hızlıca, ufak bir denetim biriminizden hızlıca, bunu yapın düzeltin. Çünkü bizim ulaşamayacağımız, bizim çözemeyeceğimiz şeyler oluyor orada.”

Katılımcı 8’in “Yüzde bir milyon süre konusunda sıkıntı var.” cümlesinden KDV iade sürecinde zaman konusunda oldukça fazla sorun yaşandığı anlaşılmaktadır. Aynı zamanda Katılımcı 5 gibi Katılımcı 8 de KDV iade taleplerinin gerçekleşme sürecinin uzun sürmesinin nedeni olarak vergi idaresinin tutumuna dikkat çekmiştir. Katılımcı 8 konuyla ilgili yasal mevzuatta eksiklik olmadığını; ancak mevzuatın uygulanması noktasında sorun yaşandığını vurgulamıştır. Sorunun çözümü için ihtisas vergi daireleri kurulduğunu belirten konuşmacı, vergi idaresi çalışanlarının tutumlarından dolayı ihtisas vergi dairelerinde hedeflenen başarıya ulaşamadığını ifade etmiştir. KDV iade sürecinde yaşanan gecikmelerde pandemi döneminin katkısına da değinen konuşmacı, konuya yönelik düşüncelerini şu şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 8: “...Ama yine aynı serzenişte bulunalım. İhracatçı, ihracat yaptığı ayda ödediği KDV’yi ne zaman alıyor: Yani ben ihracatçı mükellefime sistem altyapısı itibariyle kurulmuş, her şey tıkır tıkır işleyen bir firmanın KDV beyannamesini en erken onunda verirsin. Yani şöyle söyleyeyim: 1-30 Haziran arasında yüklendiği, gerçekleştirmiş olduğu ihracata ilişkin alması gereken iadeyle ilgili beyan süresi en erken, en kral işletme için söylüyorum, ertesi ayın onunda olsun bu. Temmuzun onunda listeler hazır edilsin, son sürat hızlı çalışılsın, en erken ayın on beşinde listeleri yüklersin. Bu yüz ihracatçıda on kişi anca çıkar, öyle söyleyeyim. Yükleдик. Eğer büyüksen HİS ile hemen alırsın parayı. Eğer ortancaysan İTUS ile alırsın parayı. Eğer daha da küçükse bankada da limitler varsa normal artırımlı teminatla ya da teminatla parayı beş günde alırsın. Burada sorun yok. Ama ne zaman alırsın, onu söyleyeceğim: Sen onunda istesende KDVİRA, haziran ayının KDVİRA’sı, ağustosun onunda çıkıyor. KDVİRA çıkmadan iade yapmıyorlar. Yine zaman bir buçuk iki ay. O da son sürat olması halinde ama mektupla ya da

HİS ile olursa. Bunları yapamayanlar var. Bunları yapamayan vergi incelemesi ile belki altı ay...”

Ben bunu üç gün konuşurum. Özetlemeye çalışacağım. Bu konuda siyasi iradenin çok net bir, siyasi söylem olarak söylüyorum, çok net bir tavrı var: ‘Mükellef odaklı olacağız, süreleri kısaltacağız.’ Hatta bundan önceki iki maliye bakanının da bu sürelere uymayanlar için ‘Kulağını çekeceğim. Koltuğunuzdan edeceğim sizi.’ cümleleri varken bununla ilgili yasal düzenlemelerde yapılmış iken söyleyelim: KDV iade süreleriyle ilgili yasal hiçbir sıkıntımız yok. Yasal altyapısı tam. ‘İncelemeyle iade alacaksa üç ay.’ diyor, koymuş oraya. Ama benim incelemede olan ve bir buçuk senedir sonuçlanmayan KDV iadem var. Yani diyor ki: ‘Bitiremezse en fazla üç ay daha ekleyebilir.’ bu kadar. Bu keyfilik neden? Eğer bir mükellef devamlı KDV iadesi alıyor ise karşısında devlet var. Devleti karşısına almak istemiyor, kazanacağını bilse dahi. Halbuki örneğin teminatlı iadelerde ‘İki ay içinde teminat çözülür.’ diyor. Bir buçuk sene bekleyen, bir sene bekleyen şu anda üç tane dosyam var. Bakan memur pandemi nedeniyle izinli dendi. Hakim sonra memura verdi. O memur izinli oldu bilmem ne oldu...

SGK mahsupları on beş gün boyunca hiçbir şey yapmıyorlar. Çünkü SGK’da ayın on beşine kadar dosyayı teslim etmezlerse cezalı duruma düşüyor mükellef. O cezayı da yansıtabilme ihtimali olduğu için kuruma, kimse kendisine zimmet çıksın istemiyor. Yani şöyle KDV iadeleriyle ilgili yasal sürelerin kanunda, mevzuatta, tebliğde açıkça belirlenmiş olmasına rağmen, hiçbir iade dosyam, altını çizerek konuşuyorum, bu güne kadar bu sürelere uyularak gerçekleştirilmedi. Hep uzadı hep uzadı. Bunun için ihtisas vergi daireleri kuruldu. Bunun için siyasi irade bu tebliğleri, bu kanunları çıkarttı, süreleri getirdi. Bu ihtisas vergi dairelerinin asıl kurulma amacı iadeyi en kısa sürede tamamlamaktı. Bununla ilgili vergi müfettişleri özelinde iadeyle ilgili daire başkanlıkları kuruldu. Dokuz tane ilde sırf iadeyle ilgilenen vergi müfettişi grupları oluşturuldu. Bütün bu düzenlemelere rağmen hala ve hala çok üfürük gerekçelerle dosyalar bekletiliyor. ‘Bunun nasıl bir çözümü vardır.’ sorusunun yanıtı yine siyasi irade de gizli. Yani kanunda yazılan işlemlere rağmen işlem yapmayan memurun hakkında CİMER’e, ombudsmana başvuru hakkı olmasına rağmen, mükellefler tarafından bunları yapmakta imtina edildiğinden dolayı yansıyan var mı: Ben size açık söyleyeyim. Manisa’da bir mükellef CİMER’e yazmış. demiş ki: ‘Böyle böyle. Benim bir senedir iadem bekliyor. Mektubumu vermiyorlar. Ben mektuba faiz ödüyorum. Bana hiçbir gerekçe göstermiyorlar. Şu eksik bu eksik demiyorlar. Bakıyoruz diyorlar.’ demiş.

Bu şikayetlerin üçü beşe çıktığında memur değişti, şef değişti, müdür değişti. Ama böyle mi olması lazım: Hayır. Dolayısıyla siyasi iradenin amacına uygun memur profilini buralara yerleştirmesi ve amacına uygun zihniyette olmasını sağlaması gerekiyor. Yani eğitim.

Önerin nedir dersiniz: KDV iadelerinde mevzuat olarak, kanun olarak, kurumsal olarak alt yapı eksikliği bulunmamakta. Personel eksikliği artı ilgili personeller arasındaki iadelere de doğan yaklaşım farkından kaynaklı iade süreleri uzamaktadır. Bunun önüne geçerse yani iadelerde bakılacak kriterler başlıklı iade türleri itibariyle tüm Türkiye'deki ihtisas vergi dairelerine Maliye Bakanlığında bir evrak giderse ancak bunun dışında hiçbir şey çıkmayacaksınız... Sadece bu çekin listesi verdikleri durumda şu yapıyla mükellefin bütün mağduriyeti giderilir. Aksi halde keyfi uygulamalara devam edilir.”

Katılımcı 8 ile benzer doğrultuda görüş beyan eden Katılımcı 9, KDV iade taleplerinin gerçekleştirme süresinin uzun olduğunu ifade etmiştir. Aynı zamanda konuşmacı, “Dosyayı incelemeye gönderirlerse süre daha da uzuyor. İncelemeye göndermelerinde bizim açımızdan bir sorun yok; mükellef açısından sorun oluşturuyor. Yani zaten biz müfettiş gözüyle inceliyoruz. Tek sıkıntı süreyi uzatıyor.” diyerek vergi incelemesinin iade sürecini uzatan bir aşama olduğuna vurgu yapmıştır. Katılımcı 9 konuyla ilgili düşüncesini şu şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 9: “KDV kanununda iki tane hızlı iade sistemi var. O da en erken on gün. Banka teminatı veriyorsunuz, banka teminatında hiçbir şeye bakmadan, dosya içeriğinde ekstra bir inceleme yapmadan, sadece sistem üzerindeki hataların düzeltilmesiyle on gün içinde veriyor. Banka teminatı veriyorsunuz. O da yüzde yüz yirmi oranında teminat veriyorsunuz. Yani yüz liralık iade alacaksınız yüz yirmi liralık bir teminat vermek zorundasınız. Bunu altı ayda memur tamamlamak zorunda. Bir de yeni getirilen bir sistem var: Ön kontrol raporuyla vermek. O da yarısını veriyor. Onda da on gün içinde. Ama diğer türlü diğer nakit iadeler... Yani benim şuanda bir seneyi aşan dosyam içeride bekliyor. Yani bir şey yapamıyorsunuz, evet.

Dosyayı incelemeye gönderirlerse süre daha da uzuyor. İncelemeye göndermelerinde bizim açımızdan bir sorun yok; mükellef açısından sorun oluşturuyor. Yani zaten biz müfettiş gözüyle inceliyoruz. Tek sıkıntı süreyi uzatıyor. Şimdi bir müfettişe gitmesi demek en az iki yıl sürer. Çünkü Ankara'ya

gider, orada vergi denetim kuruluna iş emri olarak bulunduğu ile gider, oradan müfettişe iş emri olarak geçer. Yani iade incelemelerinin üç ayda, altı ayda bitirilmesi gerekiyor. Ama ona uyan müfettiş yok. Çünkü zaman aşımına uğramadığı sürece müfettişe bir baskı yapamıyorsunuz.”

KDV iade sürecinin uzun sürdüğünü ifade eden bir diğer konuşmacı da Katılımcı 15'tir. Katılımcı 15, “İadeler gereksiz uzun sürüyor zaten.” cümlesiyle bu hususu vurgulamıştır. Katılımcı 15 konuşmasına şu şekilde devam etmiştir: “...Dosyaların ilk incelemesi bir kere çok uzun sürüyor. Ondan sonra eksiklik yazıları, o eksikliklerin tamamlanması, yeni bir inceleme süreci, sonra tekrar eksiklik yazıları... Böyle bazen bir kısır döngüye dönüştüğü oluyor. Yani bazen bir buçuk senede alabildiğimiz küçük iadeler olabiliyor.”

Katılımcı 6 KDV iade taleplerinin gerçekleşme süresine yönelik “Vergi dairesinin bize eksiklik yazma süreleri uzun, çok uzun.” diyerek vergi idaresi tarafından kendilerine sağlanan dönüşlerin uzun zaman aldığını ifade etmiştir. Katılımcı konuşmasının devamında, pandemi döneminin KDV iade sürecini uzattığını ifade etmiş ve konuyla ilgili görüşlerini şu şekilde beyan etmiştir: “Pandemi sürecinde artırılmış teminat uygulamasında olanlar dahil mesela bakıyorsunuz ATU’da işte diyor ki: ‘Beş gün içinde iade sonuçlanacak.’ diye. Ama bırakın beş günü, üç ay içinde alana aşk olsun. Pandemiyle birlikte bu konuda fazla sıkıntı oldu.”

Çalışmada yer alan bazı katılımcılar, KDV iade sürecinde yaşanan gecikme nedeninin vergi idaresinde yaşanan iş yoğunluğu olduğunu ifade etmiştir. Bu doğrultuda görüş beyan eden Katılımcı 9, bu hususu aşağıdaki cümlelerle ifade etmiştir:

Katılımcı 9: “İade süreci normalde vergi dairelerinde çok yavaş değil aslında. Ama iş yoğunluğundan dolayı yani memurlar birkaç dosya takip etmiyor. İş yoğunluğundan dolayı açıkçası iade süreçleri yavaşlıyor. Orada şöyle bir sıkıntı var: Normalde müfettiş şunu diyor, ‘Tamam kanuni olarak üç ay, altı ay süre var. Ama benim üzerimde bir tane iş varsa ben bunu üç altı ayda bitireceğim. Benim üzerimde yirmi tane inceleme var.’ deyip, direkt sıyrılıyor ki hakkı da zaten. Çünkü bende on yıl müfettişlik yaptığım için yani aynı şey oluyor. Yani şimdi yirmi tane inceleme var. Bir tane iade incelemesi gerekiyor. İade incelemesinde de biliyorsunuz devlet para verecek, devlette kolay para vermiyor. Onun için daha hassas bakması gerekiyor. Onun için o da üç ayda, altı ayda bitirebilmesi için tek mükellefe bakması gerekiyor.”

Yoğunluk hususuna değinen diğeri bir konuşmacı ise Katılımcı 1'dir. Katılımcı 1 konuyla ilgili düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 1: "Sadece memurların ellerindeki işlerin ne zamandan beri kendilerinde durduğunun memurlara sorulması gerekiyor. Yoğunluğu gerekçe gösteriyorlar. Zaten internet vergi dairesi sisteminde açtığımız zaman, iadem nerede dediğinizde, altta bir simit çıkar. Simitin üzerinde mükellefte geçen zaman, vergi idaresinde geçen zaman diye gözüküyor zaten. Mükellefte geçen zaman yirmi gün, vergi idaresinde geçen iki yüz gün. Yani bir KDV iadesi bir sene bir buçuk sene sürerse şuan en son iki üç tane mükellef için memura soruyorum cevap yok. Ona soruyorum buna soruyorum cevap yok. En son mükellef beni sıkıştırıyor, işlemler uzadı diye. Yazı yazmak zorunda kaldım: 'İşlemin safahatı nedir?' diye. Vergi dairesine yazı yazmak zorunda kalıyorum. Cevap bulamıyorum. Aslında bu sorunu çözmek çok kolay. Bir buçuk yıl iş memurda kalmışsa vergi ve eksiklik yazısı yazmamışsa vergi dairesi memura bunu sormalıdır. Gecikmeler mükelleften veya yeminli mali müşavirden kaynaklanıyorsa kimsenin süreden şikayet etmesine gerek yok. Ancak günü gününe eksiklik yazılarına cevap vermiş, istenilen bilgi belgeleri vermiş mükellefler iadesini zamanında alırsa devlete güveni artar, maliyeye güveni artar. 'İşlemlerimizi doğru yaptığımız zaman zaten devlet KDV iadelerimizi veriyor.' der ve piyasaya daha da düzen getirir."

Bir kısım katılımcı KDV iade taleplerinin gerçekleşme sürecinde pandemi döneminin etkisine vurgu yapmıştır. Bu konuşmacılardan biri olan Katılımcı 4, konuyla ilgili düşüncesini aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 4: "Şöyle bir durum var: Pandemi öncesi özellikle ihtisas vergi dairesi oluştuktan sonra o konuda uzman olduğu için arkadaşlar ağırlıklı olarak, mesela ihracat iadeleri için aşağı yukarı rapor daireye teslim edildikten sonra, maksimum bir ay içerisinde sonuçlanıyordu. Şimdi artık normal çalışma düzenine geçildiği için büyük ölçüde düzenli gidiyor. Ama tabii pandemi diye birşey var, tüm dünyadanın başında. Doğal olarak bir bakıyorsunuz memuru teması ya da kendisi korona virüsü kapmış. Öyle olunca şimdi bir gidiyor on beş gün yok. İadelerde de çok böyle bir memur gider gitmez hemen onu başkasına ver mümkün olmuyor herhalde ki onu bekletiyorlar. Bu tür pandemi etkisiyle devam eden durumlar var. Ama pandemi öncesinde ihracat daha böyle sürekli, daha alışık olunan bir dosya türü olduğu için onda aşağı yukarı yirmi günle bir aylık bir sürede, rapor

tesliminden sonra iadeler sonuçlanıyordu. Şimdi o süreler hani tutturulamıyor çok pandemi etkisi devam ettiği için.”

Katılımcı 4’e benzer söylemlerde bulunan Katılımcı 3, konuya yönelik görüşlerini şu şekilde beyan etmiştir:

Katılımcı 3: “Süre anlamında iade dediğimizde iadenin sadece vergi dairesi ayağı yok; vergi müfettişleri ayağı var. Şimdi vergi iadesinin genel anlamda baktığımızda biliyorsunuz birçok KDV istisnasından doğan iadeler var. Bu yüzden bunlarda uygulamalara baktığımızda vergi idaresi boyutuyla mahsuben nakdenler var. Vergi müfettişi boyutuyla incelemeyle çözümlenler var. Vergi dairesi başkanlıkları, defterliklardaki gelir kurum uygulama müdürlükleri var, belli rakamların üzeri için. O yüzden iadenin bütün bakanlığı kavrayan yönü var. O yüzden bazı iadeler bu safahatlardan geçtiği için çok zaman alıyor. İşte personel izinli oluyor. Özellikle pandemi döneminde personel tam zamanlı çalışmadı. O dönemde o yüzden iadeye yasal mevzuatla belli sınırlar getirilmekle birlikte genelde personeller boyutuyla uzun sürüyor iadeler. Yani üç ayda bitecek iade altı ayda bitiyor, altı ayda bitecek bir yılda bitiyor.”

KDV iade taleplerinin gerçekleşme süresini değerlendirirken pandemi döneminin sürece etkisine değinen bir diğer konuşmacı da Katılımcı 11’dir. Katılımcı 11, “On yıl öncesine göre süreç şu anda daha hızlı, daha sağlıklı işliyor.” cümlesiyle eskiye kıyasla güncel durumun çok daha iyi olduğunu vurgulamıştır. Katılımcı pandemi döneminin söz konusu süreci olumsuz etkilediğini ifade ettiği konuşmasına aşağıdaki cümlelerle devam etmiştir:

Katılımcı 11: “...Artık her şey elektronik ortamda. Evet, bazı pürüzler var yok değil. Ama on sene önceye göre baya bir adım atılmış, yol kat edilmiş. Ama pandemiden sonraki sürece baktığımda çok büyük süre kaybı oldu. Bizim karşıt inceleme yapmamız bile sıkıntıya girdi. Çoğu home ofis çalıştı. Karşıt inceleme yapamadık; firma kapalı. Baktığımızda pandemi süreci çok kötüydü. O süreçte normalde bir-bir buçuk ayda dönen iadeler altı-yedi ayda dönmeye başladı. Sonrasında vergi dairesindeki memurların önünde de yarı zamanlı çalıştıkları için işler yığıldı. Dosya birikiminde de hep geriden geldiler.”

Katılımcı 14’ün “Biz yaşamıyoruz ama birçoğu yaşıyor bildiğim kadarıyla. Çok uzun sürelerde iadelerin geri döndüğünden yakınan meslektaşlarımız bir hayli fazla.” cümlesiyle söz konusu süreçle ilgili kendisinin bizzat sorun yaşamadığını; ancak bu

sorundan yakınan birçok meslektaşının olduğunu ifade etmiştir. Katılımcı 14 iade sürecine yönelik neden sorun yaşamadığını ise şu sözleriyle açıklamıştır:

Katılımcı 14: “Bizim açımızdan bir sıkıntı yok. Biz zaten dosyaları tam hazırlayıp verdiğimiz için hiç onlara o alanda işi geciktirecek bir şey bırakmıyoruz. Biz yaşamıyoruz. Ama birçoğu yaşıyor bildiğim kadarıyla. Çok uzun sürelerde iadelerin geri döndüğünden yakınan meslektaşlarımız bir hayli fazla. Ben böyle bir sıkıntı yaşamıyorum. Çünkü vergi dairesini sıkıştırıp takip ediyorum sürekli. Bir de onların istediği tarzda, istediği şekilde, istediği raporlamayı, tabloları ve veriyi o şekilde sunduğum için biraz geciktiği zaman diyorum ki: ‘Ne oldu? Ne derdiniz var? Hani sıkıntı ne? Problem ne? Niye bunu yapmıyorsunuz? İş yoğunluğu varsa tamam iş yoğunluğu ama sonuçta bu iş de bir iş, bunun da yapılması lazım.’ Tabii mükellef sayısı da bunu etkileyebilir. Büyük dairelerde çok fazla mükellef olduğu için bu ancak personel eksikliğinden dolayı yetişemiyor olabilir yani bilmiyorum.”

Bazı katılımcılar geciken KDV iade taleplerinin istenmeyen sonuçlara yol açabileceğini ifade etmiştir. Bu katılımcılardan biri olan Katılımcı 12, geciken iade alacaklarına mükelleflerin belge düzeninde yaşanan sorunların da neden olabildiğini vurgulamış ve söz konusu gecikmeler sonucunda karşılaştığı bir durumu şu şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 12: “İdare bir takım bilgi ve belgeler istiyor. Ama mükelleflerin belge düzeni de, çok kurumsal olan mükellefleri bir tarafa bırakınca, mükelleflerin belge düzeni de bu sorulara hızlı cevap vermeyi engelliyor. Çünkü aradığımız evrakı bulamıyorsunuz, istediğiniz bilgiyi bulamıyorsunuz. Banka ödemeleri bile hala oturmuş değil maalesef.

Türkiye enflasyonu gelişmiş ülkelere göre çok yüksek bir ülke. Dalgalı kurdan dolayı enflasyon sürekli yükseliyor ve bu ara mal ihtiyacı hep dövizle karşılanıyor. KDV iadesi geciktiğinde mükellefler bunun finansmanında da zorlanıyorlar. Çünkü yüzde on sekiz KDV tahsil edilemediğinde... Her faaliyette yüzde on sekiz karlılık yok. Yüzde on sekiz KDV altı ay vergi dairesinde kalırsa tahsil edilemezse o yüzde on sekiz zaten finansmanı güçleştiriyor ve mükellefi de zorluyor. Benim bu yüzden ticaretten vazgeçen mükellefim oldu. Bir pamuk ihracatçısı KDV’yi alamadığı için ve bu KDV’yi finanse edemediği için ticaretten vazgeçti.”

Katılımcı 12 gibi Katılımcı 10 da söz konusu gecikmelerin neden olduğu olumsuz sonuçlardan bahsettiği konuşmasında bu hususu şu şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 10: “Finansman sıkıntısı çekiyor. Bir de öngöremiyor mükellef o para gelecek mi gelmeyecek mi. Bizi yeminli mali müşavirle mükellefi karşı karşıya bırakıyor. ‘İşim bitmedi.’ Diyor, mükellef. Halbuki gecikmeler genelde vergi dairesi kaynaklı oluyor. İhtilafa, strese neden oluyor yani.

Zamanı çok hoyratça kullanıyorlar. İşlemi çok uzatıyorlar. Yani KDV iade alacağı bir nakit var mükellefin, düşünün bankadan belki kredi kullanıyor, iade eline geç ulaştığı için zamanında ödeyemiyor krediyi. Onu da memurlar çok sorun etmiyor. Yani mükellef bunu geç alıyormuş, bizden dolayı yavaş çalışıyor diye.”

3.2.3.2. KDV İade Sürecinde HİS, İTUS ve ATUS Uygulamaları

KDV iadelerinde HİS, İTUS ve ATUS uygulamalarına yönelik yeminli YMM’lerin yorumları dikkate alınarak konu: “Sistemlerin Değerlendirilmesi”, “Sistemlerin Uygulanması Sorunu” ve “Teminat Mektubu Çözümü” kodları/alt temaları “KDV İade Sürecinde HİS, İTUS ve ATUS Uygulamaları” teması altında birleştirilmiştir.

Sistemlerin Değerlendirilmesi

HİS, İTUS ve ATUS uygulamalarını değerlendiren katılımcıların bir kısmı, bu uygulamaların oldukça etkin olduğunu ve iade sürecini hızlandırdığını ifade etmiştir. Diğer katılımcılar ise uygulamalarda bazı sorunlarla karşılaştıklarını ifade etmiştir. Söz konusu uygulamalara yönelik olumlu görüş bildiren Katılımcı 8 bu hususu, “Bunlar etkin bir düzenleme. Bunlarla mükellefler iadelerini kısa sürede alabilmekte, paranın yatması kriteri açısından. Paranın yatması kriterine çok ciddi uyuyorlar. Yani orada diyor ki: ‘Beş iş günü.’ diyor. Beş iş gününde parasını yatırıyorlar.” diyerek belirtmiştir. Katılımcı 15’te söz konusu sistemlerin etkin olduğunu “Onlar tabii ki pratik ve doğru uygulamalar.” cümlesiyle ifade etmiştir.

Katılımcı 8’i destekler nitelikte açıklama yapan Katılımcı 9, sistemin neden etkin olduğunu şu sözleriyle açıklamıştır:

Katılımcı 9: “Bu sistem etkin. Şundan dolayı etkin: Zaten banka teminatı veriyorsunuz. Orada zaten iade konusunda düşürülmesi gereken bir iade veya tenzil bloke edilmesi gereken bir iade oluyorsa ve siz bunu banka teminatıyla aldıysanız vergi ziyai cezasıyla zaten size dönüş yapıyor. Yani orada devlet adına bir sıkıntı yok. Bizim açımızdan da bir sıkıntı olmuyor. Çünkü çabuk alıyoruz iadeyi. Diğer zaten ön kontrol raporu sistemi de daha yeni geldi memurlara bile biz anlattık, biz

uygulamalarını istedik. Kocaeli açısından söylüyorum. Yani yavaş yavaş o iyi bir süreç olmaya başladı. Çünkü iade geliyor, hiç yoktan iadenin yarısı geliyor. Kocaeli’de ihtisas vergi dairesi var. Bir de sadece KDV iadelerine bakan bir vergi dairesi var. İhtisas vergi dairesi etkin oldu. Yani KDV iadesiyle ilgili uzmanlaşan bir kadro oluştu. Yani şöyle oradaki yönetime de bakıyor. Buradaki müdür şey yapabilir, daha kıdemli daha bilgili memurlar koyabilir.”

Konuşmasında İTUS’u değerlendiren Katılımcı 5, uygulamanın etkin olduğunu ve mükellefin işlerini kolaylaştırdığını ifade etmiştir. Katılımcı 5 konuşmasına aşağıdaki sözlerle devam etmiştir:

Katılımcı 5: “Son yıllarda açıkçası kullandık. İTU’yu kullandık. İTU belgesini aldık. Dolayısıyla teminat mektuplarını vererek... Bu işlerimizi biraz kolaylaştırdı. Daha doğrusu mükellefin işlerini biraz kolaylaştırdı. Bizim işimizi ekstra artıran bir işte. Onun haricinde sonra bu yüzde ellinin de gelmiş olması işleri kolaylaştırdı. Ön kontrol raporuyla iade süreci baya iyi oldu en son. O da faydalı oldu açıkçası. Çünkü veriyorsunuz dosyanızı ve şey mükellef ön kontrol raporuyla yüzde ellisini on gün içinde olmasa bile on beş yirmi gün içinde almış oluyor. Bu bir kolaylık sağladı. Tabii ki bankalardan teminat mektubu alamayan, sorun yaşayan mükelleflere tabii ki bir faydası olmayacaktır. Ama ticaretini doğru yapan mükellefler açısından en azından böyle bir yol var.”

ATUS ve İTUS sistemlerini kullandığını söyleyen Katılımcı 10, her iki uygulamanın da faydalı olduğunu şu sözlerle ifade etmiştir:

Katılımcı 10: “ATU evet hızlandırıyor. İTUS evet o da faydalı. Hatta mümkünse o yüzde atmış uygulanıyor. Yüzde atmış değil de işte daha düşük bir oran olsa daha rahat olur mükellefler için. HİS olan belki de bu bölgede hiç yoktur. HİS çok çok çok büyüklere hitap ediyor. Ama tabii ki o da faydalıdır muhtemelen. HİS çok yüksek ciro lu mükelleflerde karşılığını buluyordur mutlaka.”

Katılımcı 7, “Kurumsal firmalar tarafından oralar etkin işliyor aslında.” diyerek söz konusu uygulamaların etkin işlediğini vurgulamıştır. Bununla birlikte teminatlı iadelerde sorun yaşanabildiğini ifade eden katılımcı, bu hususu aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 7: “...Yani orada teminatlı iadelerde pek şey olmuyor. Ama nihayetinde iade teminat mektubu ile alınabilmiş olsa bile nihayetinde biraz önce saydığımız

zaman sürecini uzatan unsurlar, raporu idareye teslim edene kadar yine aynen devam ediyor.

Tabanı daha alt mükelleflere inmelidir. Yeminli mali müşavir nihayetinden bir rapor yazıyor. Kendini riske atmaz. Yeminli mali müşavire bir güven unsuru var. Olmasa iade olmaz. Ama biraz daha fazla hassas davranmak lazım orada.”

Çalışmada yer alan bazı katılımcılar HİS, ATUS ve İTUS gibi uygulamaların tabanının dar olduğunu, dolayısıyla çok az mükellefi kapsamına aldığını söylemiştir. Katılımcı 14’ün “Ben uygulamıyorum onları, hayır. Büyük firmalar için yerinde uygulamalar.” cümlelerinden söz konusu uygulamaların büyük firmalar açısından etkin işlediği anlaşılmaktadır.

Katılımcı 13 de bu kapsamda görüş beyan etmiş ve konuyla ilgili düşüncelerini şu şekilde açıklamıştır: “Bunlar büyük firmalara tanınmış hadiseler. Orada en azından etkili. Tabii büyük mükellefler için tanınan şeyler. Mahsuben iadeler, bunlar çok güzel şeyler. Mesela diyor ki: ‘Alacağı var. Borcu var. Onu ona mahsup ettiriyor.’ vergi idaresi çok didiklemiyor. Nakden iadelerde didikleme çok fazla.”

Katılımcı 5’in konuyla ilgili düşüncelerini ifade ederken kurduğu “Şampiyonlar ligi gibi düşünelim.” cümlesinden HİS, ATUS ve İTUS gibi uygulamaların kapsamının dar olduğu kanısına varılabilmektedir. Konuşmacı bu uygulamaların dar kapsamlı tutulmasının ekonomi için faydalı olabileceğini aşağıdaki şekilde açıklamıştır:

Katılımcı 5: “Orada idarenin ben kimlere hızlı iade veriririm, verdiğim bu iadede zarar görmem düşüncesi var. Dolayısıyla tamamen kurumsal bir yapı olmayı ve kurumsallık içerisinde de belli bir büyüklüğü aşmış olmayı gerektirdiği için bunu öyle düşünelim. Şampiyonlar ligi gibi düşünelim. Onlar için getirilmiş bir şey. Dolayısıyla bence onu tabana yayma değil, genişletmek değil. O zaman sistemi başka türlü bozmuş olursunuz. Çünkü oraya şampiyonlar ligindekilere özel bir muamele yapılma gereği tüm ekonomi için faydalı bir şey olabilir. Onlara ekonomik muamele yapılması daha şeydir belki önemlidir. Ama şimdi düşünün ki ben de iade alıyorum. Mersin’deki bir firmadan aylık yüz bin lira iade alan bir mükellef olduğunu düşünün. Her ay on milyon iade alan İstanbul’daki bir firma düşünün. O paranın değeri ikimiz için de aynı olabilir. Onun için on milyon bizim için yüz bin işletme büyüklüğü için önemlidir. Burada şunu söylemeye çalışıyorum: Ona HİS uygulanıyorsa olur, tamam. Bu ekonomi için de önemlidir.

Ama benim işimde başka türlü kolaylaşabilmeli. Bu yarım saatte yaptığımız konuşmaların hepsi yüz bin liralık iade talep eden mükellefler için geçerli. Hani HİS'teki mükellefe kolaylık sağlarken bana da zorluk çıkarma.”

Söz konusu uygulamaların kapsamının dar olduğunu belirten diğer bir konuşmacı da Katılımcı 11'dir. Katılımcı 11 konuşmasında, vergi idaresinin bu uygulamaların kapsamını dar tutmakta haklı gerekçelere sahip olabileceğini vurgulamıştır. Katılımcı 11 bu hususu aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 11: “HİS, İTU, ATU bahsettiğiniz sertifikalara sahip olan mükellef sayısı çok az. İstanbul gibi, Ankara gibi büyük şehirlerde... İnanın ben Mersin'de İTUS sertifikası olan mükellefle hiç çalışmadım. Şöyle kolaylık açısından şöyle bir uygulama getirdiler; teminata dayalı iade uygulaması getirdiler ya da işte KDV iade kontrol rapor özetine dayalı, işte yüzde elli için on gün içinde verip, geri kalan yüzde elli için de sürecin tamamlanmasını bekleyip iade ediyorlar. Bunlar evet, biraz süreci hızlandırdı. Ancak HİS, İTU zaten şartlarına bakarsak çok büyük mükellefler olması lazım. Çok büyük mükelleflerde HİS, İTU sertifikasını yine hiç para ödemedi almıyorlar iadeyi.

Sadece şu var: Şunda bile KDV kontrol rapor özetine dayalı yüzde elli yarısını on gün içinde vermede bile şart olarak iki senelik KDV mükellefiyeti olmak gerekiyor. Bakın aslında haklılar. Yani bir firmayı tanımak için en az yirmi dört dönem KDV beyannamesi vermesi gerekir. Yani şöyle söyleyeyim: Tabana yaydık diyelim ki öyle şeylerle karşılaşıyoruz ki yani adam sadece KDV iadesi alabilmek için KDV iadesini gerçekten zamanında ödemediği KDV'den dolayı değil de bunu bir gelir kaynağı olarak gören, hiç KDV'sini ödemediği haksız yere KDV iadesi almak için uğraşan bir sürü mükellef var. Şimdi vergi dairesi açısından baktığımızda haklılar. En azından iki sene vergi mükellefiyetlerinin olması lazım. Bir mükellef iki senede kendini rahatlıkla ifade eder. Alışından satışından neredeyse her şey elektronik. İllaki bir şekilde belli eder kendini. En az üç dönem KDV iadesi olumlu sonuçlanacak. Evet, bu da haklı bir istek.”

HİS, ATUS ve İTUS gibi uygulamaların etkin olduğu yönünde görüş beyan eden mükelleflerin aksine Katılımcı 6, bu uygulamaların eksik olduğunu şu şekilde ifade etmiştir: “Özellikle bu çok büyük mükellefler için büyük mükellefler vergi dairesi müdürlükleri var. HİS yönünden onların bile tabanına cevap veremiyor bu uygulama.

Eksik bir uygulama. Belli bir gayri safi hasılat olacak, belli bir... Ölçütler baya büyük yani.”

Sistemlerin Uygulanması Sorunu

Çalışmada yer alan bazı katılımcılar HİS, ATUS ve İTUS sistemlerinin uygulanması noktasında sorunlar yaşandığını ifade etmiştir. Katılımcı 1 bu hususu aşağıdaki cümlelerle ifade etmiştir:

Katılımcı 1: “Görüşmemizin çerçevesinde dikkat ederseniz genelde düzenlemeler olumlu yönünde ilerliyor. Yani eksik bulunan noktaları idare kapatmaya çalışıyor. Mükelleflerin iş ve işlemlerini kolaylaştırmak adına adımlar atılıyor, doğru adımlar. Ancak uygulamalarda genelde farklılıklar var. Mesela atmış günde kimileri tamamlıyor mevzuata uygun olarak, kimileri tamamlamıyor. Düzenlemeler gayet iyi, iyiye gidiyor. Ama uygulama kısmındaki ağırlık aksaklıklardan dolayı sıkıntılar yaşanıyor. Vergi dairesi kısmında sorunlar var.”

Katılımcı 1 gibi Katılımcı 8 de HİS, İTUS ve ATUS’un uygulanması noktasında sorun yaşandığını belirtmiştir. Konuşmasında özellikle zaman unsuruna vurgu yapan katılımcı, konuyla ilgili düşüncelerini şu şekilde açıklamıştır:

Katılımcı 8: “Biz raporu verdikten sonraki sürecin, yani bu tür iadenin hızlandırıcı sistemlerinde HİS, İTU, teminatta mevzuatta varolan sürelerle uygulayıcılar, ilgili maliye personeli uymuyor. Hiçbir şekilde uymuyor. Bu süreler hep kaçıyor. Bunun önlenmesi ancak ve ancak onlara verilecek talimatla mümkün. Onlara verilecek kontrol listesiyle mümkün. Yani siz ona o listeyi vermezseniz... A memuru başka iade uygulaması yapıyor, şefi başka uygulama yapıyor. Yani şöyle düşünün: Memur bakıyor, şef bakıyor, müdür yardımcısı bakıyor, müdür bakıyor. Memura ayrı anlatıyoruz şefine, müdürüne, müdür yardımcısına hepsine ayrı anlatıyoruz. Ben niye bunlarla uğraşıyorum. Bunu yapmayın. Kontrol listesi oluşturun, memura deyin ki: ‘Bunlara bunlara baktın mı? Baktın.’ Müdür yardımcısına da gelince o gün çıksın imzadan. Müdüre gelince de o gün çıksın imzadan. Şefe gidince de o gün imzadan çıksın, beklemesin. Ben üç ay uğraşıyorum bir raporda. Benim üç ay uğraştığım bir raporda sana diyorum ki: ‘Bir haftada, iki haftada, bir ayda kontrol et, onayla.’ Bu sadece benim, tek mali müşavir. O vergi dairesine yüzlerce yeminli mali müşavir raporu geliyor. Sekiz on tane personel. Sen bu sekiz on personelle gelen bu yüz dosyayı bir ayda nasıl bitireceksin? İmkansız. Ancak ve ancak kontrol listesiyle bu mümkün olabilir. İade türleri itibariyle bakılacak kriterlerin

belirlenmesi tüm vergi dairelerine, ihtisas vergi dairelerine bunların gönderilip, bu kriterler dışında bir şeye bakmayın veya hızlıca sonuçlandırın denmesi gerekiyor. Bunların olmadığı sürece bu sistemi kullanan mükellefler HİS, İTU, teminat parasını hemen alır ama mektupların çözümü altı ay, bir sene bekliyor.”

Katılımcı 6 da sistemlerin uygulanması sorununa ve zaman unsuruna vurgu yapmıştır. Konuşmacı konuyla ilgili düşüncelerini şu cümlelerle ifade etmiştir: “HİS sertifikası var ya da ATU olduğu durumda dahi süre çok uzuyor. Mükellefin İTU uygulaması varsa normalde yüzde sekiz banka teminat mektubu ile iade gerçekleştirilmesi gerekiyor. Ama beş iş günü içinde istiyorsanız bu yüzde atmış olarak tatbik ediliyor. Burada bu beş iş gününe uyulmuyor.”

Zaman unsuruna vurgu yapan bir diğer konuşmacı da Katılımcı 4’tür. Katılımcı 4 konuyla ilgili düşüncelerini şu şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 4: “Bunlar bir çözüm. Uyguladığımız müşterilerimiz de var. Yani bu rakamsal büyüklük olunca yani şey de bir de dosyanın bizde çalışma süresi var. Ben dairede bir ay diyorum ama belki dosya o karşıt inceleme tutanaklarını filan geri dönüşleri filan belki bizde iki ay bekliyor. Bir ayda dairede bekliyor. Üç ay bekliyor. O üç aylık, dört aylık zaman kaybı büyük şehirlerde filan tutanak olursa onlar çok geç dönüyorlar. Yani biz şeyi söylemedik hani daire tarafında bir ay dedik ama bizde ne kadar bekliyor acaba evrak bir de o var. Öyle olunca üç dört ay belki. Yani diyelim nisan ayının iadesini adam ağustosta eylülde alabiliyor, topladığımız zaman.”

Teminat Mektubu Çözümü

Katılımcı 12, “Öyle HİS ile İTU ile KDV iadesi aldığımız mükelleflerimiz var. Burada da şöyle bir problem ortaya çıkıyor: Teminat mektubunun çözümü problemi var.” cümleleriyle teminat mektubunun çözümü noktasında sorun yaşadığını vurgulamıştır. Katılımcı konuşmasına aşağıdaki cümlelerle devam etmiştir:

Katılımcı 12: “...Çünkü teminat mektubu bankalar tarafından gayri nakdi teminat olarak değerlendirildiği için ve bankalar bu gayri nakdi krediyi mükelleflerin kredi limitleri üstünden düşüğü için mükellefler aslında bir yerde kredi kullanmış ve yine finansman ihtiyaçlarını karşılayamamış oluyorlar. Sadece yüksek faizle kredi kullanacaklarına, düşük komisyonlu mektup kullanıp onun yerine devletten kendi paralarını alıyorlar. Teminat mektupları yine altı ay, sekiz ay vergi dairelerinde

kalıyor. Mesela İTU'da KDV iadesinin hızlı alınabilmesi için onun da artırılması gerekiyor. Normalde yüzde atmış ile alınabiliyor. Yoksa yine aynı denetimlerden geçiyor, aynı kontrollerden geçip öyle veriyor ve çokta bir işlerlik kazanmış olmuyor aslında işlem.”

Katılımcı 12'ye benzer şeyler söyleyen Katılımcı 1, HİS, İTUS ve ATUS uygulamalarının güzel düzenlemeler olduğunu ve daha çok ATUS uygulamasından iade aldıklarını; ancak zaman hususunda sorun yaşadıklarını şu cümlelerle ifade etmiştir:

Katılımcı 1: “İyi düzenlemeler ama biz genelde ATU'dan iadeler alıyoruz. Düzenlemede ‘Teminat atmış gün içinde çözülür.’ diyor. Kendinize düşen tüm görevleri yapın, bilgi belgeleri sunun atmış gün içinde vergi idaresi teminatı çözmiyor. Bir seneyi buluyor, altı ayı buluyor. Şimdi düzenlemede mi sorun var, uygulamada mı sorun var? Uygulama çok güzel. Uygulamanın çerçevesi belli. Ancak atmış gün içinde çözülecek teminat bir seneyi buluyor, bulan mükellefler var. Hatta bazı safhada mükellefler üç ayda bir teminat mektubunun faizini ödediklerinden bize diyorlar ki: ‘Siz atmış gün dediniz, biz gittik teminat mektubu aldık. Ama iade aldığımız rakam bu. Biz bu süreçte şu kadar faiz ödedik.’ diye, bize dert yapıyorlar. Biz de: ‘Falanca bey düzenleme bu. Biz de kendi üzerimize düşen görevlerimizi yaptık. Ancak vergi dairesinin sorumsuzluğundan dolayı bu dosya böyle uzadı’ diyoruz.

Siz ATU'da iadeyi yapmışsınız. Size rapor sunulmuş. Ondan sonra ne yapacaksınız: Eksiklikleri tespit edeceksiniz vesaire. Bunları istersen bunlar da tamamlanacak atmış gün içinde teminatı çözeceksiniz. Size düşen bu. Ama bu işlemler atmış gün içinde gerçekleşmiyor. Vergi dairesine sorsanız ‘Bu zaman atmış günde neden yüz yirmi gün oldu?’ diye, çokta bir cevap alamıyorsunuz. Hep yoğunluğu mazeret olarak gösteriyorlar. O yoğunluğun gerçek olup olmadığı noktasında da bizim tereddütlerimiz var.”

Katılımcı 8 teminat mektubu çözümünde yaşanan sorunu şu şekilde ifade ediyor:

Katılımcı 8: “Bu mektubun çözümü vergi incelemesi veya yeminli mali müşavir raporuna bağlanmış. Biz yeminli mali müşavir olarak raporu verdikten sonra bu teminatın çözümü yine işkence oluyor. Yani dolayısıyla parasının yatma süresi kısaldı mı bu uygulamalarla: Evet, kısaldı. Buna maliye uyuyor mu: Evet, uyuyor. Mükellef bundan faydalandı mı: Evet, faydalandı. Ama bundan faydalanan mükellef bundan faydalanmak için bankadaki kredisini bloke ettirip teminat

mektubu alıyor. Ekonomik koşullar çerçevesinde bu mektubun geri dönüşünün yapılıp o kredi limitinin tekrar açılması elzem. İşte burada maliye bakanlığı yasal düzenleme yapmış olmasına rağmen, yani ‘İki ay içerisinde mektubu geri vereceksin.’ diyor, memuruna. Burada gecikme yaşanıyor. Keyfi uygulamalar burada devreye giriyor.”

Diğer katılımcılar gibi Katılımcı 2 de söz konusu konuyla ilgili yaşanan sorunları şu şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 2: “Teminat çözümlerinde yeminli mali müşavir raporlarına ek süre uygulanması, iki kez eksiklik yazısı yazılması ve usuli hata/eksiklerin tamamlanmamış olması gerekçesiyle incelemeye sevk işlemi yapılması (bu uygulama da kanunsuz olup, Danıştay’da dava konusu yapılmıştır. Karar aşamasındadır) sorun teşkil eden hususlardır. Mükelleflerin teminat mektubu alabilme sorunu, teminat mektuplarına uygulanan faiz yükü ve teminat mektuplarının uzun sürelerde çözülmesi de (vergi inceleme raporlarının çok uzun sürelerde sonuçlanabilmesi) ayrıca sorun teşkil eden alanlardandır. İade sürelerinin kısaltılması, bir ve iki yıllık süreler ile kısaltılması sorunlu bir alandır.”

Teminat mektubunun çözümü hususunda sorun yaşandığını ifade eden diğer bir katılımcı da Katılımcı 4’tür. Katılımcı 4 bu hususu aşağıdaki şekilde açıklamıştır:

Katılımcı 4: “...Teminat mektubuyla iadeleri takip ettiğimiz oluyor. Çünkü bugünkü kurlarla filan ne kadar erken alırsa o kadar iyi. Tabii bunun da işte riskleri var. İadeyi aldığımız zaman haksız iade kapsamında olduğu için bu yani şöyle diyelim: Bir milyon TL iade aldık. Bunun çok küçük bir meblağı on bin liralık bir kısmında haksız iade olduğunu düşündü maliye bakanlığı. O on bir ayı bizden gecikme zammıyla vergi ziyayıyla beraber alıyor. Şimdi on bin liranın vergi ziyayıyla şöyle alınması da çok sorun değil. Yani bir milyonluk bir iade de küçük bir meblağ teşkil eder. Ama biliyorsunuz ki bir takvim içerisinde iki kez yani tekerrürden kaynaklanan bir vergi işlevi olsa bir sonraki işlemde çok ciddi vergi tablosuyla veya cezai müeyyideyle karşılaşma ihtimalimiz de olabiliyor. Yani bunun iadede böyle bir vergi ziyayı olmadan sadece gecikme zammıyla alınıp böyle bir şey olsa teminat mektubu işe yarayabilir. Orada bir sıkıntı var, evet.”

3.2.3.3. KDV İadelerinde Nakden iade Sınırı

Çalışmada yer alan bazı katılımcılar nakden iade sınırının yeterli olduğunu ifade ederken bazı katılımcılar ise bu sınırın yeterli olmadığını, iade sınırının artırılması gerektiğini ifade etmiştir. Katılımcı 10 nakden iade sınırının yeterli olmadığını, bu sınırın artırılması gerektiğini şu cümlelerle ifade etmiştir: “Mevcut sistemde uygulanan nakden iade sınırı yeterli değildir. Bu sınır yirmi-yirmi beş bine kadar artırılabilir.” Katılımcı 10’a benzer bir söylemde bulunan Katılımcı 12 de “Çok komik bir rakam tabii ki. Tabii ki artırılmalı. İlk etapta bu rakamın yükseltilmesi gerekir.” diyerek nakden iade sınırının artırılması gerektiğini vurgulamıştır. Diğer katılımcılar ile aynı doğrultuda görüş beyan eden Katılımcı 13’ün, “Onlar küçük rakamlar biz onları hiç konuşmuyoruz. Onlar biraz artırılabilir mesela.” sözlerinden söz konusu iade sınırının artırılması gerektiği anlaşılmaktadır.

Nakden iade sınırının artırılması gerektiğini düşünen diğer katılımcılar da Katılım 3, Katılımcı 8 ve Katılımcı 5’dir. Katılımcılar konuyla ilgili görüşlerini sırasıyla aşağıdaki şekilde açıklamıştır:

Katılımcı 3: “Nakdi iade sınırı bence artırılmalı. Ama tutar ne olur onu bilmiyorum. İdare orada onu bişiyeye bağlamamış. Artısını eksisini hesap ettim ama çok fazla artırılması idare... Nakit iade şöyle oluyor: Hiçbir inceleme hiçbir yeminli mali müşavir raporu olmadan mükellefin verdiği bilgilere göre iade yapılıyor. İdare bunu istemiyor; araştırılmasını istiyor, bakılmasını istiyor, analiz yapılmasını istiyor, randuman yapılmasını istiyor. Aslında nakden iadenin bu kadar düşük bir seviyede kalmasının bir sebebi de idelerin yüzde doksan beşinin, yüzde doksan sekizinin ya müfettiş ya yeminli mali müşavir tarafından bir gözden geçirilerek yapılmasıdır.”

Katılımcı 8: “Bunu iki türlü cevaplayabilirim size. Biz de geçimimizi bu işten sağlıyoruz. Bu rakamı yüz bin lira yaptıklarında, yüz bin liraya kadar hiçbir dosyam bana gelmeyecek. Ben buradan para kazanamayacağım. İkincisi mükellef tarafından düşünüyorum. Enflasyonu düşünürsek imkansız. Elli bin olması lazım. Nakden iade sınırının en az elli bin yapılması hem de o elli bin üzerinden mutlaka bir daha bir daha düzenlemeye gerek kalmaksızın yeniden değerlendirme oranında artışı yapmaları gerekiyor maliyenin.”

Katılımcı 5: “Şöyle bir durum var: Ben iade servisinde yıllardır orada şeflik yapan birisiyim. İşler çok çok fazla. İşler sanki kamyonla geliyor gibi gözüküyor, dosyalar falan. Şimdi iş yükünün bu kadar yoğun olduğu bir yerde evet hafifletici

şeyler yapılabilir, o on dediğiniz yirmi bine çıkabilir. Dolayısıyla böyle bir pozisyon alınabilir. Bu anlamda onun düzeltilmesi gerekir. Yani devletin şu kadar olan iadelerde nakit iadeleri daha hızlı yapabiliyorum dediği noktada ve o limiti artırdığı noktada daha hızlı bakma ve sonuçlandırma hizmeti verdiği ve onun rakamını beş değil ona çıkardığı durumda sonuçta... Dosya düşünün önünüzde biri yedi bin liralık bir dosya biri yedi yüz bin liralık bir dosya aynı süreçlerden geçiyor zaten. Aynı süreçlerden geçiyor, memur aynı gözle bakıyor olaya. Dolayısıyla bu ikisinin sürecinin aynı olmaması lazım.”

Katılımcı 9 nakden iade sınırının artırılması gerektiğini düşünmekle birlikte, bu sınırın artırılmasının çokta faydalı olmayacağını şu sözlerle ifade etmiştir:

Katılımcı 9: “Evet, artırılmalı ama çokta faydası yok onun. Yani zaten iade alanlar on bin iade alan kişi çok az, çok fazla değil on binin altında iade alan. İade alan mükellefler bir ihracat yapan mükellefler genel manada, bir de normal indirimli oran dediğimiz inşaat iadeleri var. Onlarda da zaten rakamlar yüksek oluyor. Diğer on bin rakamı genelde bu servis taşımacılığı işi için bir iade sistemi var. Tevkifattan dolayı o oluyor. Ama onu da zaten vergi müfettişleri veriyor. Yani vergi müfettişlerine ekstra bir yük o da. Ondan dolayı o on bin sınırının artırılması da çok şey değil. Yani çok şey fark ettirmiyor.”

Çalışmada yer alan bazı katılımcılar nakden iade sınırının yeterli olduğunu ifade etmiştir. Bu katılımcılar arasında yer alan Katılımcı 15, “Yeterli bence.” diyerek nakden iade sınırının yeterli olduğunu belirtmiştir. Katılımcı 15 gibi Katılımcı 2 de nakden iade sınırının yeterli olduğunu ifade ettiği konuşmasında bu hususu şu sözleriyle belirtmiştir: “Tutar sınırlamalarının her ne kadar düşük olsa bile KDV iade sistematığı ve nakit iade tutarının uygun olduğunu düşünmekteyim. Aksi halde tam bir denetim olmadan yüksek ve haksız iadelerin yapılmasına neden olma riskine yol açabilecektir.”

Katılımcı 11’in “Nakit iadede on bin sınırı makul bir sınırdır.” cümlesinden nakden KDV iade miktarını yeterli bulduğu anlaşılmaktadır. Aynı zamanda Katılımcı 11 konuşmasında tam tasdik sözleşmesine de değinmiş ve konuyla ilgili düşüncelerini aşağıdaki şekilde açıklamıştır:

Katılımcı 11: “Zaten on bin liralık iade için kimse yeminli mali müşavirle çalışmıyor. Çünkü bizim de sonuçta bir tarifemiz var. Nakit iadede on bin sınırı makul bir sınırdır. Çünkü on binin üzerinde çok daha üzerinde oluyor genelde

iadeler. Tam tasdik sözleşmesi olmayıp sadece KDV için yeminli mali müşavir ile çalışan bir kişinin KDV iadesinin belli rakamla kısıtlanması gerektiğini düşünmüyorum. Yani bir firma bir buçuk milyon da iade alabilir. İllaki tam tasdik sınırında olmaması gerekiyor. Tam tasdik varsa KDV iadesinde sınır yok. Ama tam tasdik yoksa KDV iadesinde sınırlama var. Dokuz yüz otuz bin diyelim bunun üzerindeki KDV iadesi için vergi inceleme raporu istiyorlar. Mesela bu bana saçma geliyor. Dokuz yüz otuz bin için yeminli mali müşavir raporunu kabul et, dokuz yüz otuz bir bin için bin lirası için vergi inceleme raporu çok saçma.”

3.2.4. KDV İadelerinde Yargı Yoluna Başvuru

Bu kısımda YMM'lere vergi idaresi ile aralarında bir uyuşmazlık olması durumunda bu uyuşmazlığın çözümü için nasıl bir yol izledikleri sorulmuştur. Burada mükelleflerin yargı yoluna başvuru hususundaki tutumlarının tespit edilmesi ve bu hususla ilgili sorunların analiz edilmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla YMM'lere: “Vergi idaresi ile aranızda her hangi bir uyuşmazlık olması durumunda yargı yoluna başvuru yapar mısınız?” ve “KDV iade sürecinde çıkan uyuşmazlıkların çözümünde içtihat farklılıkları olduğu fikrine katılıyor musunuz?” şeklinde iki temel soru yöneltilmiştir. YMM'lerden alınan cevaplara göre kodlar/alt temalar oluşturulmuştur. Verginin tarafları arasında meydana gelen uyuşmazlıkların çözümü noktasında, katılımcıların konuyla ilgili sorulara verdiği yanıtlar çerçevesinde konu: “Çekimser Davranma”, “Zaman Sorunu”, “İçtihat Farklılığı” ve “Yeterince Araştırmama” kodları/alt temaları “KDV İadelerinde Yargı Yoluna Başvuru” teması altında birleştirilmiştir.

Çekimser Davranma

Katılımcıların bazıları çeşitli sebeplerle mükelleflerin yargı yoluna başvurmadan çekindiklerini ifade etmiştir. Bu yönde görüş beyan eden Katılımcı 3, “Bir de mükellef vergi dairesiyle husumetli olmak istemiyor. Korkuyorlar yarın bugün başımıza bir şey olur, bir şey gelir diye.” cümleleriyle bu hususu açıklamıştır. Katılımcı 3 gibi Katılımcı 9 da mükelleflerin yargıya başvurmadan çekindiklerini şu sözleriyle ifade etmiştir: “Mümkün mertebe vergi dairesiyle aramızı iyi tutmaya çalışıyoruz. Çünkü bırakın idareyi, müdürü, müdür yardımcısını memurla bile problem yaşadığımız zaman memur bile tepki koyabiliyor. Dedim ya devletin gücünü çok farklı yorumluyorlar.”

Katılımcı 11 konuşmasında, vergi dairesiyle sık sık muhatap olan birçok mükellefin yargıya gitme konusunda çekimser davrandığını vurgulamıştır. Katılımcı 11 bu hususu bir örnek yardımıyla aşağıdaki şekilde açıklamıştır:

Katılımcı 11: “Mükellef, yargıya gitsem ne de olsa kaybedeceğim diyerek, yargıya gitmekten çekiniyor. Mükellefin korktuğunu ciddi anlamda hissediyorum. Bir sürü uzlaşma müessesesi getirdiler: Uzlaşma, izaha davet vesaire. Ama yani ne olursa olsun şöyle anlatayım: Bir firmamda 2015 yılında mal alımı yaptığı bir firma vergi incelemesine girmiş, sahte belge düzenleme tespiti bulunmuş. Sonuçta biz de kullanıcı olduk. Bununla alakalı on beş gün içinde bizden bazı şeyler istediler. Bunlarla ilgili izahatimizi yaptık. Ama vergi inceleme raporu yazılacak dendi. Tamam yazıldı. Şimdi bizim tarhiyat öncesi uzlaşma hakkımız var. Ben mükellefe bu hakkını söyledim. Bunun üzerine biz vergi dairesindeki incelemeyi yapan arkadaşla görüştük. Görüştüğümüzde bizden bu alışlarla alakalı belge istedi. Biz de ödeme belgelerini temyiz edeceğimizi söyledik. İnceleme yapmak istiyorsanız buyurun gelin, burada yapın dedik. Dediler ki: ‘Hayır biz kendi yerimizde yapacağız. Sizden şu belgeleri, şu evrakları istiyoruz.’ Biz de tamam dedik. Sınırlı bir incelemeydi. Yeminli mali müşavir olarak denetmen arkadaşla ben konuştum. Bu firmanın tam tasdik kapsamında olduğunu, iade aldığımızı, iadenin olumlu sonuçlandığını, nakden iade talebinde bulunduğumuzu ve iadeyi aldığımızı, karşıt inceleme yaptığımızı... Bütün aslında süreç normal. Gerçekten mal alımı yapılmış, banka kanalıyla ödenmiş, KDV iadesi talep edilmiş, tam tasdik raporu yazılmış bir dönemden bahsediyorum. Denetmen sağolsun... Evet, anlıyorum. Ama sonuçta bu firma incelendi ve böyle bir şey bulundu. Bize ‘Bu alışları ispat etmeniz lazım’ dedi. Biz de 2015 yılındaki banka dekontlarımızı götürdük teslim ettik. Normalde bununla kurtulmuş olmamız lazımdı. Ancak olmadı. Bize denen şu: ‘Burada rapor olduğu için her halükarda bu rakamı evet, ödemişsiniz vergi ziyayı cezası olmayacak ama bir katı artı almış olduğunuz iadeyi de o günden bugüne geçen süreyi de hesaba katarak sizden alacağız, bu şekilde yazacağım raporu.’ Biz de mükellefe dedik tabii sonuç böyle çıkacak. Tarhiyat öncesi uzlaşma hakkımız var, tarhiyat sonrası uzlaşma hakkımız var, bir de yargı yoluna başvurabiliriz haklarımız bunlar. Yargı yoluna aman aman sakın ha neyse uzlaşalım. Çünkü çoğu mükellef, özellikle vergi dairesiyle bu tarz KDV iadesi alan mükellefler, vergi dairesiyle çok sıkı fıkı olan mükelleflerden bahsediyorum, bu tarz mükelleflerin bir çekincesi oluyor. Ne kadar doğru iş yapsalar da emin olun yargı mı aman ha ya da matrah artırımı mı hemen katılalım matrah artırımına. Diyorum ki: ‘Sen tasdik kapsamında bir

mükellefsin. Her ay KDV iadesi alıyorsun. KDV yönünden neden matrah arttırımına girmek istiyorsun? Senin her şeyin incelenmiş zaten. Neden matrah arttırımına giriyorsun?’ ‘İşte bakın.’ diyor ‘Yine beş sene önce yine çıkabiliyor ya bir şey olursa yine ceza yersem.’ diyor. ‘Ben yargı yoluna asla gitmeyeyim. Yargıda süre çok uzun zaten.’ Hiç kimse o topa girmiyor.”

Katılımcı 10’un “Mükellef yargıya gidiyorsa zaten sonuçlarını göze alıyor demektir. Yani yargıya gittiği zaman hiçbir garantisi yok onun hiçbir şekilde.” cümlesinden yargı yoluna başvuru noktasında yaşanan tereddüt açıkça görülmektedir.

Vergi idaresi ile mükellef arasında çıkan uyuşmazlıklarda mükelleflerin bu uyuşmazlıkların çözümü için yargı yoluna başvurma noktasında çekimser davrandığını ifade eden katılımcıların aksine, bazı katılımcılar ise mükelleflerin haklı oldukları hususlarda yargıya gitmekten çekinmediklerini ifade etmiştir. Bu yönde görüş beyan eden Katılımcı 7, konuyla ilgili görüşlerini şu cümlelerle ifade etmiştir: “Yargıya gitmekten çekinmiyorum. Benim şu ana kadar başvurmayayım kaybederim zaten deyipte, yargıya gitmediğim şuana kadar hiç olmadı çok şükür. Haklı olduğuna inanıyorsa insan gidiyor yani. Arkadaşlarım gitti. Dava konusu olan dosyaları var böyle. Gidiliyor.”

Katılımcı 7 ile benzer görüşler ifade eden Katılımcı 13, yargı yoluna başvurmakta tereddüt etmediklerini şu cümlelerle ifade etmiştir: “Eğer rakam büyükse yargıya da gider. Yargıya gitmek bir haktır. Bu hakkını kullanacaksın.” Vergi idaresi ile uyuşmazlığın çözümünde tercih hakkını mükellefe bıraktığını ifade eden Katılımcı 6 konuyla ilgili görüşlerini, “İdare tarafından yapılan bir şey hukuksuzsa biz onu ilgili mevzuat çerçevesinde bunun yanlışlığını söyleriz. Takdir hakkı tabii müşterinindir.” cümleleriyle ifade etmiştir.

Zaman Sorunu

Katılımcı 4 “Vergi mükelleflerini biz genellikle uzlaşma yoluna ikna etmeye çalışıyoruz.” diyerek uyuşmazlık halinde yargı yoluna gitmektense uzlaşma yolunu tercih ettiklerini vurguladığı konuşmasına aşağıdaki şekilde devam etmiştir:

Katılımcı 4: “...Bu olay için söylemiyorum ama genel olarak vergi dairesi, yani maliye tarafından yazılan raporlarda büyük çoğunluğunu uzlaşma yoluyla gidermelerini tavsiye ediyoruz. Sebebi şu: Yani yüz liralık bir vergi alınması

halinde, işte cezai kaçakçılık üç katı falan olduğunu düşünmeyelim, bir katıda vergi ziyayı cezası kesiliyor. Ondan sonra özel usulsüzlük cezaları var, gecikme zammı var falan falan. Yüz liranın karşılığı belki de üç yüz dört yüz lira olarak çıkabiliyor. Şimdi dava açmanız halinde bir yıl, iki yıl... Birde dava süreci var. Gecikme zammı çalışıyor. Biz diyoruz: ‘Yani bunu biran önce vergi ziyayının yüzde seksenini kaldırırılar, özel usulsüzlüğün çoğunu kaldırırılar, silerler. Yüz lirayı öde iki yıl uykusuz kalma.’ deyip, çoğunlukla uzlaşma yoluyla kısa yoldan çözmeye çalışıyoruz.”

Katılımcı 3, yargı sürecinin uzun sürdüğünü ifade ettiği konuşmasında enflasyonun etkisine dikkati çekmiştir. Katılımcı bu hususu aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 3: “Bence yargıya gidip kaybetmekten ziyade en başta çok uzun sürüyor. Bugün alacağınız iki lira... Bugün diyelim yüz bin lira alacaksınız. On bin lirasını almaz doksan bin lirasını alacaksınız. Net doksan bin lira beş yıl sonra alacağın yüz bin liradan çok çok daha kıymetli. Kanuni faiz uygulasan bile enflasyonist bir ortamda bir işe yaramaz, birincisi bu. İkincisi, yani beş yıl sonraki faizle alacağı para çok kıymetli olmuyor. Genelde ihracatçılar veya bu iade alanlar aldığı öz kaynakla çok ticaret yapmadıkları için finans kaynağı gibi görüyorlar bu parayı. Bugünün yüz bin lirası onlar için çok kıymetli. Beş yıl sonra ne olacağını bilmiyor. Beş yıl sonraki oradaki yargıdır, avukattır... Bu harcamaları belki alacağı faizi de götürüyor, birincisi bu. İkincisi, yargının ne karar vereceği de belli değil.”

Yargı sürecinin uzun zaman aldığını vurgulayan Katılımcı 2, konuyla ilgili düşüncelerini şu şekilde açıklamıştır:

Katılımcı 2: “Vergi idaresi kendi uygulama ve düzenlemeleri ile işlemleri gerçekleştirmektedir. Bazen yargı kararlarını bile uygulamaktan imtina etmektedir. Mükellef münferit olarak hakkını yargıda arayabilmektedir. İdarenin katı tutumunu aşabilmek öyle kolay olmamaktadır. Bu ise iade süreçlerini uzatmaktadır. Vergi idaresi içtihatları kabul eder ise kanuni düzenleme yapmakta ve buna göre yeni durum yaratmaktadır. Çözümü ancak vergi idaresi sağlayabilmektedir. Soruna birçok sebep neden olmaktadır.”

Yargı sürecinin uzun sürdüğünü ve bu nedenle mükelleflerin yargı yoluna başvurmak istemediğini ifade eden diğer bir katılımcı da Katılımcı 9’dur. Katılımcı 9 mükelleflerin yargıya giderek uğraşmaktansa hak ettiği iade tutarından daha az almayı kabullendiğini vurguladığı konuşmasında bu hususu aşağıdaki şekilde açıklamıştır:

Katılımcı 9: “Açıkçası idareyle uyuşmazlığı çözmeye çalışıyoruz. Gidip yüz yüze görüşme, müdür veya... Eğer olmazsa mahkeme konuları çok şey uzun süreç. Mahkemeler devletçi düşünüyor. Yani burada mükellef haklı mı değil miden daha ziyade, devletçi bir düşünce yapısı var. Yani burada devletin zararı var mı yok mu ona bakıyor. Yani orada mükellef haklı mı değil mi diye bakmadığından dolayı...

Mükellef hak ettiğimden daha az iade alayım ama yargıya gitmeyeyim şeklinde düşünüyor. Çünkü uğraşmak istemiyor. Yani şimdi biz aynı şekilde vergi dairesiyle de aynı sıkıntıyı yaşıyoruz. Mesela ödeme belgesi istiyor. Ödeme belgesini işte nakit yapmış. Nakit yaptıysa ödememiştir bu diyor, direkt vergi dairesi. Nakit ödeyebilir. Yok işte, ödememiştir diyor. İlla bankadan dekont olması lazım vesaire. Artık biz uğraşmıyoruz. Bloke edin iade tutarını diyoruz veya tenzil edin, vermeyin. Beş altı bin az kalsın, o KDV’yi istemiyoruz diyoruz. Çünkü yoruluyoruz.”

Katılımcı 9 gibi Katılımcı 12 konuşmasında, yargı sürecinin uzun sürdüğünü ve mükelleflerin yargı yoluyla uğraşmaktansa hak ettiğinden daha az iade almaya razı olduklarını vurgulamıştır. Buna ek olarak Katılımcı 12 konuşmasında, “...daha önceki sonuçlarla alakasız kararlar gelebiliyor.” cümlesiyle yargı organları arasındaki içtihat farklılığına dikkati çekmiştir. Katılımcı 12 konuyla ilgili düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 12: “Konu tehlikeli yerlere doğru gidiyor. Şöyle: Türkiye’de zaten şu anda çoğunluğun hatta neredeyse hemen hemen herkesin yargıdan herhangi bir beklentisi yok. Yani haksız olduğu ya da haklı olduğu bir konuda yargının nasıl karar vereceği ile ilgili bir fikirleri yok. Yargıya güven yok. O yüzden de kimse oraya gitmek istemiyor. Çünkü mahkemeye giderse birincisi, mahkemedeki süreç çok daha uzun sürüyor. İkincisi, daha önceki sonuçlarla alakasız kararlar gelebiliyor. Yargı şu anda KDV iadesi bakımından çokta başvurulmuş bir yer değil. Kimse oraya gitmek istemiyor. Yargıya gitmeden çözülmeye çalışılıyor.

Eğer KDV iadesi bütünüyle reddedilmediyse küçük bir kısmı reddedilerek ya da işte bir kısmı reddedilerek bir kısmı kurtuluyorsa mükellefler, yargıda geçen bu süre sonucunda bilinmez sürece girmektense alabildiği kadarını alıp geri kalanından vazgeçmeye razılar şu anda zaten.”

İçtihat Farklılığı

Çalışmada yer alan katılımcıların bazıları içtihat farklılığına vurgu yapmıştır. Bu katılımcılardan biri olan Katılımcı 3, yargı organları arasında birlik olmadığını vurgulamış ve bu nedenle mükelleflerin yargıya gitmek istemediklerini şu cümlelerle ifade etmiştir: “Yani aynı konuyla ilgili 3 No’lu Danıştay farklı karar veriyor 5 No’lu Danıştay farklı karar veriyor. Belirsiz bir ortamda mükellef niye riske girsin. Şöyle: Çok yüzde yüz kazanılacak davaysa, üst derecede kazanma ihtimali çok yüksekse, çok garantiyse o zaman gidiyor. Ama çok ufak tefek şeyler için yargıya gitmiyorlar yani.”

Katılımcı 1 yargıda birlik olması gerektiğini aksi durumda mükelleflerin olumsuz etkilendiğini şu cümlelerle ifade etmiştir: “İçtihat farklılıkları, yargıda birlik, uygulamada birlik bunları genel olarak değerlendirdiğimizde, devlete güvenin sembolü olarak görülür. Bunu sadece vergi açısından değil, yargının geneli açısından söylüyorum. Tabii ki yani daireler asgari bir görüşe sahip olmalı. Taban tabana zıt kararlar çıkması doğru değildir. Mükellefler de bunu doğru algılamıyorlar.”

Yeterince Araştırmama

Konuyu diğer katılımcılardan farklı bir açıdan değerlendiren Katılımcı 1, yargı organlarının ve vergi idaresinin işin esasını yeterince araştırmadan karar verdiğini vurgulamıştır. Katılımcı konuyla ilgili düşüncelerini şu şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 1: “Biz diyoruz ki: ‘Bakın yargıya gittiğimiz zaman çok bir şey değişmez.’ Ne demek istiyorum? Şunu demek istiyorum: Yani hasbelkader biz zamanında mesela baraj yapımını incelemişiz, şu kadar şu kadar motorin kullanılmış denilmiş. Ondan sonra ‘Bunda milyon litreler kullanılmış.’ demiş. Bunda şimdi motorinsiz yapılamayacağını söylüyor. Bunla alakalı siz iade talep etmişsiniz. Mahkeme de diyor ki: ‘Şunlar şunlar şöyleyse.’ diyor, müfettiş raporuna dayandırıyor, kapatıyor gidiyor. Diyor ki: ‘Eğer böyleyse.’ diyor, ‘Bu adam mal almış satmış bilmem ne yapmış olamaz. İadesinin reddedilmesi doğrudur.’ İşin aslını kendileri de araştırıyorlar ama daha çok mahkemeye gidilen durumlarda vergi müfettişi eğer o altyapıdan geliyorsa daha fazla tırnak içinde söylüyorum devletçilik ağır basıyor. Bunu şöyle anlatıyoruz zaman zaman: Evet doğru, devlet hakkı kutsaldır. Ancak vatandaş hakkı da kutsaldır. Birine iade etmeyeyim derken yanlış iade etme işlemlerinizin de olabileceğini dikkate alın. Bunla alakalı kısaca bir şey söyleyeyim: Bir iade işlemlerimiz sırasında gereksiz bir işlemden dolayı vergi dairesindeki memur damga vergisi talep etti. ‘Falanca bey burada damga vergisi olmaz.’ dememe rağmen, ‘Ya üstad.’ dedi, ‘Biz bu davayı

kazanırsak devletin kasası dolar.’ dedi. Dedim ki: ‘Falanca bey, devletin kasasını doldurmak size mi kaldı? Bakın yaptığınız işlem doğru mu? Yanlış yapıyorsunuz.’ Müdürle görüştüm. Müdüre: ‘Kanunun şu maddesinde bu işlem damga vergisine tabii değil.’ dememe rağmen... Ben bunların hepsine dava açtım ayrı ayrı. Her birinden biz şey aldık, para aldık. Devletin kasası mı doldu? Devlete zarar mı verdik?’”

3.2.5. KDV İadesinin İhracat Teşviki Açısından Değerlendirilmesi

Bu kısımda, ihracatta KDV iade uygulamasının ihracat teşviki olup olmadığı analiz edilmiştir. YMM'lere bu amaç doğrultusunda: “İhracatta KDV iadesini bir teşvik aracı olarak değerlendiriyor musunuz?” sorusu yöneltilmiştir. YMM'lerden alınan cevaplara göre kodlar/alt temalar oluşturulmuştur. Katılımcıların bu soruya verdiği cevaplar ve konuyla ilgili yorumları sonucu konu: “Finans Kaynağı”, “Rekabeti Arttırmak” ve “Yükün Kaldırılması” kodları/alt temaları “KDV İadesinin İhracat Teşviki Açısından Değerlendirilmesi” kodu altında birleştirilmiştir.

Finans Kaynağı

Katılımcı 5 ihracatta KDV iadesinin mükellefler için bir finans kaynağı olduğunu, “Dolayısıyla buradan baktığımızda bu ihracatçı için kesinlikle bir finans kaynağıdır.” cümlesiyle vurgulamıştır. Katılımcı 5 konuyla ilgili düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 5: “Şimdi şunu düşünelim. Dünyada ticaret çok global bir şekilde yapılabiliyor. Bir telefonla dünyanın bir ucundaki bir mal diğer bir ucundaki başka bir ülkeye satılabiliyor. Dünyadaki ticaret karlılık oranlarına, sektörel olarak düşündüğümüzde yüzde yarım, yüzde birle, yüzde üçle yapılan dünya kadar ticaret olduğunu düşünün. Dünya kadar ticaret var. En basit Türkiye'deki demir ticareti. Burada kazancı sağlamak için virgüller oynar. Ancak tonajınızı artırarak, hacminizi artırarak karlılığı sağlamış olursunuz. Şimdi ticaretin bu kadar küçük oranlarla yapıldığı bir yerde ihracata yönelik çalıştığınızı varsayalım. Burada KDV iadesi yüzde on sekiz gibi bir oranı devlette bırakırsanız bu sizi bu işi finanse edemeyecek bir noktaya getirir. Çok kuvvetli olmanız gerekir. Çünkü her arkada bıraktığınız yüzde on sekiz dağ gibi büyür ve sizi finans açmazına sokar. Dolayısıyla buradan baktığımızda bu, ihracatçı için kesinlikle bir finans kaynağıdır. Burada bir iadeleri hızlandırma düşüncesi, biraz orada hani mükellefin istediği

parayı hızlıca ona vereyim ki ekonomide bir para hareketi olabilsin, bir ticaret dönsün düşüncesi vardır. Ama şeyi hızlandıralım derken yerelde iki üç yıl içinde bakanlar iadeler hızlanacak her dediğinde, bizim burada işlerimiz ağır gitmeye başladı.”

Katılımcı 5 ile aynı doğrultuda görüş beyan eden Katılımcı 1’in, “KDV iadesi mükellefler için iyi bir finans. Mükelleflerin gözledikleri bir para.” cümlelerinden bu husus açıkça anlaşılmaktadır. Katılımcı aynı zamanda konuşmasında, KDV iadesinin mükelleflerin vergi bilincini artırdığını vurgulamıştır. Katılımcı 1 konuşmasına şu şekilde devam etmiştir:

Katılımcı 1: “...Son zamanlarda iadeler ve talep eden mükellef sayısı bir hayli arttı ve bu bence devlete güveni gösterir. Önceki dönemlerde şunu söylüyorduk: ‘Şu kadar KDV iaden var al, işte devletle bizi uğraştırma, daha fazlasını öderiz.’ diye, söylem vardı. Onlar şimdi azaldı. KDV iadelerini kendi hakları gibi görüyorlar. Dün öyle değildi. Vergi idarelerinin kapısına gittiklerinde devletin hak ettikleri iadeyi verme yolunda iyi niyetli olduğunu, bu süreçte muhtelif hata eksiklerin olabileceğini düşünüyorlar. Daha iyi bir halde şuan. Devletin hak ettikleri iadeyi gerçekten verdiğini gören mükellefler, işlerini daha doğru yapmaya eğiliyorlar. KDV iadesi mükelleflerin vergi bilincini artırıyor. Mükellef diyor ki: ‘Ben ödediğim KDV’yi geri iade alıyorsam faturalı yaparım ben bunu.’ Bir defa KDV iadesi almış mükellefin ikinci defa dosyası geldiği zaman daha doğru işlemlerin yapıldığını, incelemenin eğitici tarafını dikkate alıyorum, dosyaların daha düzenli olduğunu görüyoruz.”

Rekabeti Artırmak

Katılımcı 1 ihracatta KDV iadesinin mükellefler için bir finans kaynağı olduğunu ifade etmesinin yanında, bu iadenin mükelleflere rekabet avantajı da sağladığını vurgulamıştır. Katılımcı 1 bu hususu aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 1: “Baktığımız cepheye göre değişir. Şu anki durumumuza göre söylüyorum. Zaten yeteri kadar ucuzlaştık. Diğer ülkelere nispeten ucuz kalmak adına getirilen bir teşvikti KDV iadesi. Rekabeti artırmak için getirilen bir düzenleme. Şuan için bir hayli onun gerisinde kaldık. Bunu rahatlıkla söyleyebilirim. Kur nedeniyle. Diğer cepheden de tabii ki Türkiye yurtdışındaki sanayicimiz, iş adamlarımız neyse fabrikalarımızın daha uygun olabilmesi için rekabet edebilmesi için başlı başına bir teşviktir. Burada karşıt incelemelerde

burada da problem yaşıyoruz mesela. Problem şu: İhracat konusu malın imalatçısının bir altına gitmek gerekiyormuş. Ben size kısaca bir örnek vereyim: Elimizde ihracat yapan mükelleflerimiz var. Yurtiçinde iki defa el değiştirmiş mal. Ondan sonra üç aşağı beş yukarı belli ilaç firmaları... Firmalar X'den almış. 'Siz nereden aldınız?' diyorum. 'Y'den.' diyorlar. Y'ye bakıyorsun hangi ilaç yazılmış, nasıl satılmış? Yani bir ilaçta hangi malzeme, maddeler kullanılıyor, bizim bunları bilme imkanımız yok ki yani mesela A kişisi B kişisinden aldım diyor, B kişisi ben X'den aldım diyor, X ben Y'den aldım diyor. Bu silsilede benim X ile herhangi bir faaliyetim yok. X'in defterini de bilgi belgelerini de görmüyorum. Bana bunu getir desem benim B kişisiyle... Ben A kişisiyle sözleşme yapmışım. Bu diğer iade türlerinde yok mesela. Ama ihracatta imalatçının bir altına kadar üç dört defa el değiştiriyor. Dolayısıyla konuyuda uzatmak istemiyorum. Burada bir düzenleme yapılması lazım.”

Katılımcı 3 ihracatta KDV iadesinin rekabet eşitliği sağladığını ve dolayısıyla haksız rekabetin önüne geçmek için etkili bir araç olduğunu şu sözlerle ifade etmiştir:

Katılımcı 3: “Bence teşviktir. Yani haksız rekabeti ve işte o yurtdışındaki firmalarla rekabeti bizim ihracatçımızı pozitif anlamda etkilemek için güzel bir imkan bence. İhracatı teşvik olduğu için bir malın biliyorsunuz KDV mevzuatında milli sınırlar içerisinde el değiştirmesi KDV'nin konusuna giriyor. Şimdi bir mal eğer ülke içerisinde el değiştirdiyse ve istisna değilse her aşamada KDV vardır. KDV Kanununun 11. maddesinin temelinde bir mal alınırken KDV ödenir. Eğer sen onu milli sınırlar içinde satar ve tüketirsen KDV sende kalır veya nihai tüketiciye yansıtırsın. Ama bunu ihraç ediyorsan başta ödediğin KDV'yi geri alırsın.”

Katılımcı 3'ün aksine Katılımcı 2, ihracatta KDV iadesinin bir teşvik olmadığını ifade etmiştir. Ancak bununla birlikte, her iki katılımcı da söz konusu iadenin mükelleflere rekabet avantajı sağladığı hususunda hemfikirdir. Katılımcı 2 konuyla ilgili düşüncelerini şu şekilde ifade etmiştir: “Teşvik olarak değerlendirmemekteyim. Çünkü KDV iadesi mükellefin kendi hak ettiği ve yüklendiği, kanunen mükellefe tanınan ve mükellefçe katlanılan maliyetin kanunen mükellefe geri iade edilmesi olması nedeniyle teşvik sayılamaz. Sadece mükellefi KDV yükünden arındırarak bir rekabet avantajı sunmaktadır.”

Yükün Kaldırılması

Çalışmada yer alan katılımcıların birçoğu ihracatta KDV iadesini bir teşvik olmaktan ziyade, mükelleflerin üzerinde var olan haksız yükün kaldırılması olarak değerlendirmiştir. Bu doğrultuda görüş beyan eden Katılımcı 6'nın "Hayır teşvik değildir. Şöyle düşünün siz yüklendiğiniz KDV'yi alıyorsunuz." cümlelerinden söz konusu iadeyi teşvik olarak değerlendirmedeği, mükellefin üzerindeki yükün kaldırılması olarak ifade ettiği açıkça görülmektedir. Katılımcı 6 gibi Katılımcı 13 de ihracatta KDV iadesinin bir teşvik olmadığını şu cümleleriyle ifade etmiştir: "İhracatta KDV iadesi teşvik değil zorunluluktur. İhracat yaptıysa üstündeki yükü azalıyor. 'Ben onu satarken' diyor, 'KDV almadan benim yüklendiğim KDV'yi A'dan Z'ye kadar tamamını ver.' diyor. Kesinlikle teşvik değil. Kısa vadeli finans kaynağıdır."

İhracatta KDV iadesinin bir teşvik olmadığını vurgulayan katılımcılar ile aynı yönde görüş beyan eden Katılımcı 11, "KDV aslında emanet." ve "Ben teşvik olarak görmüyorum KDV iadesini." diyerek bu hususu açıkça ifade etmiştir. Katılımcı 11 konuya yönelik düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 11: "Baktığımızda teşvik değil. Neden? Çünkü KDV şirketin kasasına giren çıkan, aktifini artıran bir unsur değil. Yani bir kar değil, bir kazanç değil KDV. KDV'de aslında mükellef tamamen devletin tahsildar memuru gibi düşünün, yani emanet. KDV aslında emanet. Sizin mal alırken ödemiş olduğunuz KDV on lira, mal satarken beş lirasını tahsil edebildiniz, geri kalan beş lira sizin cebinizden fazladan çıkmış rakam. Bu beş lira eğer iade ya da istisna olmayan bir işlemse devreden KDV'nin içinde birikiyor. Ama istisnada atıyorum on lira bir KDV ödediniz, mal aldınız ve yurtdışına ihracat yaptınız, KDV tahsil edemediniz. Bu cebinizden çıkmış bir para. Aslında bir teşvik değil bu. Zaten cebinizden çıkmış bir parayı KDV iade sürecini de düşünürsek yedi sekiz ay gibi bir süre sonra paranızı alıyorsunuz ki Türkiye ekonomisinde yedi sekiz ay bir paranın değeri için aslında büyük zarar. Enflasyonu koyarsak Türkiye şartlarında yüz bin liralık bir iade var diyelim. O yüz bin iade size aslında rahat bir beş altı ay sonra dönebiliyor. Çünkü vergi daireleri de çok yoğun. Özellikle pandemi çok etkiledi bu durumu. Vergi daireleri yarım gün çalıştı. Yarım gün farklı memurlarla çalıştı ve inanın biz o süreçte mükelleflerle gerçekten ciddi anlamda çok büyük zorluklar yaşadık. Çünkü mükellef sizi biliyor; raporu zamanında teslim ettiniz mi diye. Ama sonuçta vergi dairesi dönmüyor. Yani bu mükellefin cebinden çıkmış bir para. Ben teşvik olarak görmüyorum KDV iadesini.

Teşvik şöyle düşünersek teşvik olabilir. Diyelim ki: Uluslararası nakliye yapan bir firmamız ve on adet çekici aldınız diyelim. Şimdi on adet çekiciyi nakit almadınız. Ama çekiciyi atıyorum Mercedes'ten veya Volvo'dan, biliyorsunuz bu büyük firmalar kendi finansman kredileriyle bu araçları satıyorlar, siz bu araçları aldınız. Diyelim ki çok da yüklü bir KDV tutarı var faturada. Ancak henüz o fatura ödenmedi. Bunun ödenmesi yirmi taksitle, yirmi beş taksitle olacak diyelim ve bir milyon KDV'den bahsediyorum, farazi konuşuyorum. Bu bir milyon KDV için uluslararası taşımacılıkta iade alabilmeniz için yeni almış olduğunuz araçların yurtdışı seferine çıkmış olması ve gerekli iade belgelerinin hazırlanması ve yeminli mali müşavir raporunun içeriye verilmesi gerekiyor. Şimdi bu durumda süre olarak bakarsak faturanın kesildiği tarihten bir ay sonra seferin çıktığı ve raporun içeriye verildiğini düşünelim. Bir ay sonrada vergi dairesindeki memurun dosyayı eline aldığı düşünelim ve fazla fazla düşünüyorum diğer bir ayın sonunda da mükellefin hesabına bir milyon yattığını düşünelim. İşte burada taksitle alınan, daha henüz vadesi gelmemiş, sadece faturaya istinaden henüz ödemesi gerçekleşmemiş, krediyle ödenmemiş bir araçla alakalı bütün KDV'yi aslında devletten almış oluyorsunuz. Evet, bu bir teşvik mi: Bu bir teşvik. Ama ihracatta öyle değil maalesef. İhracatta teşvik yok. İhracatta ödüyorsunuz. Malın fiyatını ödemedi hiçbir mal sahibi malı teslim etmez ihracatında.”

Katılımcı 7 söz konusu iadenin mükellef açısından olumlu bir uygulama olduğunu; ancak bunun bir teşvikten öte üzerindeki yükün kaldırılması olduğunu şu cümlelerle ifade etmiştir:

Katılımcı 7: “Yani üzerindeki kalan vergi yükünü, KDV yükünü nihayetinde bir şekilde karşılıyorsunuz. Olumlu tabii. Bir teşvik midir: Nihayetinde indirim konusu yapamadığı KDV'yi tahsil ediyor, bir nebze evet. Bir finans kaynağından öte kendisi cebinden çıkan bir şeyin karşılığını alıyor. Nihayetinde bir artı değer yaratmıyor tabii onun için. Üzerinde kalan yükünü tahsil etmiş oluyor o kadar. Artı bir değer, bir şey katmıyor yani.”

İhracatta KDV iadesinin bir teşvik olmadığını ve iadeyle mükelleflerin üzerindeki yükün kaldırıldığını ifade eden diğer konuşmacılar da Katılımcı 10 ve Katılımcı 14'tür. Her iki katılımcı iade sisteminin KDV'nin yapısı gereği var olması gerektiğine dikkati çekmiş ve KDV'nin yansıma özelliğine vurgu yapmıştır. Katılımcıların konuyla ilgili görüşleri sırasıyla aşağıdaki şekildedir:

Katılımcı 10: “Bence teşvik falan değildir. Mükellef ödediği KDV’yi geri alıyor. Teşvik kesinlikle değil. KDV mantığı şöyle çalışır: Zaten KDV bir yansıtma vergisidir. KDV’nin amacı son nihai tüketiciye yansıtmaktır bu KDV’yi. Şimdi bir arabanın üretildiğini düşünün. Arabanın üretimi, aksamı için bütün parçalarını düşünün. O araba üreticisi KDV ödeyerek alır onları. O arabayı satarken maliyetinin üzerine kar koyarak satar. KDV’yi de ekler üzerine. Sonra toptancılara gelir. Bu toptancılarda bu şekilde alır. Toptancılarda ahiler daha doğrusu size bu arabayı satarken KDV ile satar. KDV hiç kimsede kalmadı. Aradaki hiç kimse KDV ödemiyo aslında. Yani KDV ödüyorda o önceden devlete senden aldığını ödüyor. İhracatta zaten olan şu: Örnek veriyorum bir bisiklet ihraç edeceksiniz. Bisiklet için bazı girdilere katlandınız: Tekerlek, metal aksam falan falan neyi varsa. Bunlar için bir KDV ödediniz. Kime: Satıcıya ödediniz. Bunu ihraç ettiğiniz zaman KDV hesaplamıyorsunuz. İstisna. Normalde yüklendiniz. Yüz liraya mal ettiniz, on sekiz lira KDV üstlendiniz, bunu da tuttunuz yüz yirmi liraya sattınız. Zaten burada aldığımız KDV o yüz lira için ödediğiniz KDV, o satıcıya ödediğiniz KDV. Onun sizde kalmaması gerekiyordu zaten. Artı getirisi yok. Ödediğiniz KDV’yi alıyorsunuz. Bu bir teşvik değil kesinlikle.”

Katılımcı 14: “Aslında olması gerekendir. Yani teşvik olarak değerlendirilemez. Sonuçta KDV yapısı gereği nihai tüketicinin ödemesi gereken bir tutar, bir uygulama, bir müessese olduğu için sonuçta ihracatta da bu nihai tüketiciye gitmediği için bu teşvik değil. Özü gereği zaten böyle ve böyle olması gerekir yani. Özünde olması gereken zaten bu. Ayrıca idari anlamda bir katkı sağlamıyor. Zaten olması gereken budur.”

İhracatta KDV iadesinin teşvik olmadığını savunan katılımcıların aksine, bazı katılımcılar söz konusu iadenin bir teşvik mekanizması olduğunu savunmuştur. Bu katılımcılar arasında yer alan Katılımcı 12, “Tabii ki bir teşvik.” diyerek bu hususu ifade etmiştir. Katılımcı 12 konuşmasına şu şekilde devam etmiştir:

Katılımcı 12: “...Çünkü ihracatta KDV iadesini kaldırılırsanız ve o KDV mükellefin üzerinde bir yük olarak kalırsa mükellefin maliyetini yüzde on sekiz, genel oranlı ihracattan söylersek mükellefin üzerindeki yük yüzde on sekiz artmış olur. Yani her ürünün maliyeti mükellef için yüzde on sekiz artmış olur ki bu da muhtemelen uluslararası alandaki rekabet gücüne yüzde on sekizlik bir zarar verir. Dolayısıyla mükellef bunu alabileceğini bilirse eğer, daha uygun fiyatlı bir pazarlama şansı ortaya çıkabilir.”

Katılımcı 12 ile benzer doğrultuda görüş beyan eden Katılımcı 15 söz konusu iadenin mükellefler için teşvik olduğunu vurguladığı konuşmasında, bu durumu şu cümlelerle ifade etmiştir: “Bence teşviktir, evet. Teşviktir, en azında KDV yükü üzerinde kalmıyor. Şöyle düşünüyorum: Sonuçta nihai tüketiciyseniz marketten aldığımız bir KDV üzerinizde kalıyor. Dolayısıyla orada herhangi bir avantajdan bahsedemiyoruz. Ama burada öyle değil, en azından o yükü taşıyorsunuz. O anlamda teşviktir yani.”

İhracatta KDV iadesinin teşvik olduğunu savunan bir diğer konuşmacı da Katılımcı 9’dur. Katılımcı 9 konuyla ilgili düşüncelerini aşağıdaki şekilde açıklamıştır:

Katılımcı 9: “Teşviktir. Şöyle düşünüyor mükellef: Şimdi bizim mükelleflerde KDV anlayışı çok farklı. Yani normalde bir malı satarken artı KDV diye satılır. Ama toplam KDV’nin de içinde olduğunu düşündüğü için toplam malın maliyetini düşünüyor direkt. Alırken de o şekilde alıyor. Yani ihraç ederken de ben bunun maliyetinden düşürdüm, geriye para aldım diye düşünüyor. Bunu anlatamıyoruz. Milyon TL’lik ihracat yapan firmalarda da aynı. İşte üç beş lira yapan neyse, düşük rakamlarda yapanlarda da aynı durum var.”

Katılımcı 4 ve Katılımcı 5 ihracatta KDV iadesinin belli noktalarda teşvik olarak, belli noktalarda ise var olan bir hakkın yerine getirilmesi ve mükelleflerin üzerindeki yükün kaldırılması olarak değerlendirilebileceğini ifade etmiştir. Katılımcılar konuyla ilgili düşüncelerini sırasıyla aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 4: “Teşviktir tabii. Ama teşvikten öte bir hakkın yerine konulmasıdır. Eğer ihracatta KDV olmasa zaten bir anlamı yok ihracat yapmanın. Daha çok teşvik ihracat için değil de belki ihraç kayıtlı satış metodu için o söylenebilir. Yani ihraç kayıtlı satış ihracatçıya KDV tahsil etmeden yapılan bir satış türü olduğu için o zaman ihracatı teşvik mahiyetinden onu düşünmek lazım. Diğer türlü ihracatçının kendisinin iade alması teşvikten öte alacağının ödenmesi, onun yükünün kaldırılmasıdır.”

Katılımcı 5: “Hayır. Bunun teşvik edici bir yönü vardır. Ama çıkışı o değildir. Çıkışı başta KDV mevzuatındaki indirim mekanizmasıdır. Karşı taraftan çünkü yasalar gereği KDV’yi yurtdışındaki bir mükelleften tahsil edebilmemiz mümkün değil ve üzerinde kalacak bir yükün de iade edilmesi gerekir. Bu ekstra bir şey değildir. Ama tabii ki de ihracatı teşvik eden bir şeydir. Çünkü ben üzerimde kalan yükü devletten alabiliyorum.”

3.2.6. KDV İade Sürecinde Taraflar Arasındaki İletişim

Bu kısımda ihracatta KDV iade sürecinde verginin tarafları arasındaki iletişim analiz edilmektedir. KDV iade sürecinde yaşanan sorunların çözümü için verginin tarafları arasındaki iletişimin boyutu önem arz etmektedir. Taraflar arasındaki iletişim ne kadar sağlıklı olursa sorunların çözümünde bir o kadar hızlı ve sağlıklı olarak gerçekleşebilecektir. Çalışmada bu hususu tespit etmek amacıyla katılımcılara: “Vergi idaresiyle aranızdaki iletişimi nasıl değerlendiriyorsunuz?”, “Vergi idaresi KDV iade sürecinde ihtiyaç duyduğu konularda sizden öneri istiyor mu?”, “Vergi idaresi çalışanlarının sizlere yaklaşımını nasıl değerlendiriyorsunuz?” ve “KDV iade sürecinde sorunlu gördüğünüz hususlarla ilgili vergi idaresine tavsiyede bulunuyor musunuz?” şeklinde dört temel soru yöneltilmiştir. YMM’lerden alınan cevaplara göre kodlar/alt temalar oluşturulmuştur. Katılımcıların bu sorulara verdiği cevaplar ve konuyla ilgili yorumları sonucunda konu: “Bilgi Alışverişi”, “Korku ve Önyargı Faktörleri” ve “Nitelikli Personel” kodları/alt temaları “İhracatta KDV İade Sürecinde Taraflar Arasındaki İletişim” kodu altında birleştirilmiştir.

Bilgi Alışverişi

Çalışmada yer alan bazı katılımcılar vergi idaresinin kendileriyle bilgi alışverişi yapmadığını ve işlemlerinde bireysel davrandığını ifade etmiştir. Bu doğrultuda görüş beyan eden Katılımcı 14’ün “Hayır öyle bir durum yok. Onlar sadece kendi uygulamalarını yapıyorlar. Kendi yaptıklarını istiyorlar.” cümlelerinden bu durum anlaşılmaktadır. Katılımcı 14’e benzer söylemlerde bulunan Katılımcı 5’in vergi idaresiyle ilgili söylediği “Hayır bilgi istemiyor. Vergi dairesi başkanlığı bu konuda fikre açık, bilgi alışverişine açık ve öğrenmeye açık değil. O yüzden sadece çatışma anlarında bir araya geliyoruz.” cümleleriyle bu hususu açıkça ifade etmiştir. Katılımcı 14 ve Katılımcı 5 ile benzer açıklamalarda bulunan Katılımcı 15 düşüncelerini şu cümlelerle ifade etmiştir: “Vergi idaresi ihtiyaç duyduğu zaman bizden yardım talep etmiyor. Ben öyle bir taleple karşılaşmadım. Kendi bildiklerini uyguluyorlar ve biraz şey yaptıkları fiili durum yaratıyorlar bazen de... Hani kanuna aykırı olsa bile bir uygulamayı ya da bir bilgiyi isteyebiliyorlar. Siz onu hatırlatmak durumunda kalıyorsunuz kanunla ilgili.”

Konuya farklı bir açıdan yaklaşan Katılımcı 8, bireysel ve kurumsal kimlik kavramlarına dikkat çekmiştir. Katılımcı 8 kurumsal kimlikler arası bilgi alışverişi olabildiğini; ancak bireysel anlamda YMM olarak bilgi istemedikleri takdirde vergi idaresinin kendilerine danışmadığını vurgulamıştır. Katılımcı konuşmasında konuyla ilgili düşüncelerini şu şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 8: “Kurumsal olarak böyle bir şey yok. Karşı taraf bireysel, yeminli mali müşavirden bir şey istemiyor. Maliyenin kurumsal kimlik adı altında bireysel A’dan bireysel bilgi istemiyorlar hiçbir zaman. Ama kurumsal kimlik Maliye Bakanlığı kurumsal kimlik TÜRMOB’dan ya da tam tersi kurumsal kimlik TÜRMOB kurumsal kimlik Maliye Bakanlığında görüş alışverişlerinde bulunuyor. Bireysel açıdan bakacak olursak, yerelde bakacak olursak bireysel kimlik yeminli mali müşavir A, bireysel kimlik vergi dairesi müdürü şef arasında bu istişareler biz istersek devamlı oluyor. Ama ben bir şey istemezsem, ben zorlamazsam vergi dairesi bireysel olarak şefi, müdür yardımcısı, müdürü şu konuda ne yapmamız lazım ne düşünüyorsunuz diye, asla sormaz.”

YMM olarak vergi idaresinin kendileriyle bilgi alışverişinde bulunmadığını ifade eden bir diğer konuşmacı da Katılımcı 11’dir. Katılımcı konuşmasında vergi dairesinin YMM olarak kendi görüşlerini dikkate almadığını ve vergi idaresinin kolayca ulaşabileceği bilgi belgeleri kendilerinden istediğini, bu durumun kendilerini iadeden vazgeçme noktasına kadar getirebildiğini vurgulamıştır. Katılımcı 11 konuyla ilgili düşüncelerini şu şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 11: “Hayır, istemiyor. Hatta daha çok kendi istekleri doğrultusunda ya da işte bazı yazılarda mesela kendi vergi dairemiz, mesela Mersin ihtisas vergi dairesinin vermiş olduğu özelgeye dayanarak yazmış olduğum cevapta özelgeyi bile bazen kabul etmeyebiliyor. Bununla alakalı ek belge isteyebiliyor benden. Hiçbir şekilde bana bunu geliştirmekle alakalı benim fikrim önemli değil. Burada katı kurallar var. Vergi dairelerinin kendi iç yazışmaları da var ve bunlardan biz haberdar değiliz, yeminli mali müşavirlerler olarak. Telefonla eksiklik yazısı geldi diyelim. Eksiklik yazısında bazı belge bilgi istiyorlar. İsteyebilirler hakları. Bunu kanun da söylüyor. Eksik evraklara ulaşmaları kendilerinin daha kolayken bizden istiyorlar, birincisi. İkincisi, bunu söylediğimiz zaman isterseniz tenzil yoluna gidebilirsiniz deyip iadeden vazgeçme durumuna getiriyorlar, mesela bunu bir kolaylık olarak gösteriyorlar. Aslında bu bir kolaylık değil. Bu bir caydırma. Eğer

ulaşamıyorsan net ve kesin bir şekilde iadede vazgeçirtiyorlar. Halbu ki firma ödemesini yapmış. Ben yeminli mali müşavir olarak sonuçta tasdikin doğruluğundan sorumluyum. Yapacağım bütün araştırmaları karşıt inceleme dahil yapmış vermişim. Benim göremediğim sistemler var. Bu sistemler neler: Firmanın mal alışında bulunduğu firmalara ben evet, karşıt inceleme yapıyorum ihracatta. Hatta imalatçının bir alt mükellefine kadar alt mükelleflere karşıt inceleme yapma zorunluluğum var. Bunları yapıyorum. Ama vergi dairesinin bir veri tabanı var: Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemeyle ya da raporu olan firmalarla ilgili. Aslında bunlara çok daha çabuk ulaşıyorlar ve onlarla alakalı bana yazı yazıyorlar. Diyorlar ki: Bu firmanın alıştı sahte. Tebliğde yazan şey ne: Eğer siz bunu banka kanalından ödemişseniz ve bu ödemeyi yapmışsanız ve bunu kanıtlayabiliyorsanız sizi bu sorumluluktan kurtarıyor.”

Diğer katılımcıların aksine Katılımcı 9, “Bize de açıkçası soruyorlar: ‘Biz bunu bilmiyoruz nasıl yapalım?’ dediği oluyor.” diyerek vergi idaresinin kendileriyle bilgi alışverişinde bulunduğunu ifade etmiştir. Ancak bununla birlikte konuşmacı, vergi idaresi çalışanlarının devlet gücünün verdiği güvenle davranabildiğini belirtmiştir. Katılımcı 9 konuyla ilgili düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 9: “Yeminli mali müşavirler ben de dahil hepimiz vergi müfettişiyiz yani kamudan çıktık, yüzde doksanı belki de daha da fazlası. Yani zaten bizim maliyede bir üstad kavramı vardır. Hani müfettişler kıdemli olduğundan dolayı biz yapıyoruz; elimizden geldiği kadar o konuda yardımcı oluyoruz ve bize de açıkçası soruyorlar, biz bunu bilmiyoruz nasıl yapalım dediği oluyor. Ama işte ben memurların devlet gücü arkasında olup enaniyet de olabiliyor. Yani işte bunu vergi müfettişi yapsın incelemeye göndeririz demek gibi lüksleri var.”

Korku ve Önyargı Faktörleri

Çalışmada yer alan bazı katılımcılar, ihracatta KDV iade sürecinde taraflar arası iletişimi değerlendirirken vergi idaresi çalışanlarının olaylara temkinli ve ön yargılı yaklaştığını vurgulamıştır. Konuyu değerlendirirken önyargı ve korku unsurlarına dikkati çeken konuşmacılar, vergi idaresi çalışanlarının mükelleflere ve YMM'lere karşı önyargılı tutumunun ve idare çalışanlarının yaptıkları işlemlerde hesap verme korkusunun söz konusu iade sürecini olumsuz etkilediğini ifade etmiştir. Bu doğrultuda görüş beyan eden konuşmacılar arasında yer alan Katılımcı 8'in, “Şöyle yaklaşıyorlar bize, şimdi biz bu iade dosyasıyla ilgili, KDV iadeleriyle ilgili konuşacak olursak bu tür

dosyalarda memur arkadaşlar önümüze hep şunu sürüyorlar: Yarın birgün bir Sayıştay denetimi olsa biz bunlara ne hesap vereceğiz.” cümlelerinden vergi idaresi çalışanlarının olaylara hesap verme korkusu ile yaklaştığı anlaşılmaktadır. Katılımcı konuşmasının devamında, vergi idaresi çalışanlarının önüne gelen her olaya açık yakalamak üzere kodlanmış şekilde yaklaştığını vurgulamıştır. Katılımcı 8 konuşmasına aşağıdaki şekilde devam etmiştir:

Katılımcı 8: “...Adam dese ki: ‘Bu böyle olmaması lazımdı. Bizim gibi düşünürse bunu yapmaman gerekiyordu derse, ben bunun hesabını veremem ki. Bunun parası benim cebimden çıkar. Zimmet çıkar’ diye yaklaşıyorlar. O zaman buna mahal vermemek için ne gerekiyor: Objektif olmak gerekiyor. Tekrardan aynı şeye geliyorum. Yani bir Sayıştay denetçisinin Gelir İdaresi Başkanlığını denetlemesi sırasında, KDV iadesiyle ilgili olarak kişisel kanunda yazmayan, tebliğde yazmayan ve bunun da yazılmadığını kendi ağzıyla raporuna berç eden ve hatta son paragrafında yasal düzenleme olmadığı gerekçesiyle konunun yargıya taşındığı ve kurumun da bunu hep kaybettiğini yazan bir Sayıştay denetçisinin, oraya o görüşü yazmaması gerekiyor. Oraya o görüşü yazarak görüş ve öneride bulunuyor Maliyeye. Sen yerindelik denetimi yapamazsın. Sen yapılan işlemin mevzuattaki yazılı kriterlere uygunluğunu denetlersin ancak. Yani bu KDV iade dosyasında mükellefe fazla KDV iadesi ödenerek Hazine zarara uğratılmış mı sorusunun cevabın ararken Sayıştay denetçisi olarak tebliğdeki ve kanundaki yasal düzenleyici kriterlere bakarak karar vermen lazım.

Şimdi adam bakmış dosyaya, dosyada ihtilaflar olduğunu görmüş mesela. İhtilafın nedenine ne demişler mesela: Şu şu gerekçelerle vergi dairesi reddediyor, işte onlarda yargıya taşıyor falan. Senin bu konuda görüş bildirmene gerek yok ki konu zaten belli. Yasal düzenleme yapmaksızın diyor. Ama bakın aynı raporda ne diyor Maliyeye Sayıştay: ‘Maliye bak kaybediyorsunuz bu davaları. Siz bu konuda aynı görüşteyseniz yasal düzenlemenizi yapın bir an önce.’ diyor. Ama bunu demesine rağmen, Maliye Bakanlığı bu cümleyi değil, bundan önceki cümleyi dikkate alarak bütün vergi dairelerine yazı gönderiyor: ‘İşleminizi buna göre yapın.’ diye. Ya sen önce bir yasal düzenlemeni yap ondan sonra de ki: ‘Bu tarihten sonra bütün işlemler bu düzenlemeye göre yapılacaktır. Yasal dayanaktan yoksun keyfi uygulamalar ayyuka çıkmış durumda. Bu nedenle diyorum ki denetim şart.

Kamuda yapılan her işlemin vatandaş hakkı gözüyle ve aynı zamanda da kamu hakkı gözüyle denetlenmesi gerekiyor. Ama bu denetim sırasında subjektifliğe

kaçılmaması, yasal açık ve belirlenmiş kriterler üzerinden sorgulanması, sorulması, alınan cevaplarında yasal kriterler çerçevesinde değerlendirilerek rapora bağlanması gerekiyor. Bunu ben hem Maliyenin kendisini denetlemesindeki olay olarakta söylüyorum hem mükellef nezdinde yapılan vergi incelemesi olarakta söylüyorum. İkisinde de objektif olunması gerekiyor. Mevzuat diyorsa ki bu kalemi kıracaksın. Mevzuat diyorsa ki kardeşim vatandaş hakkı devlet olarak sesini çıkartma burada diyorsa onu yapacaksın. Ama işgüzarlık yapıp, kendine vazife çıkartıp her önüne gelen olayda vergi ziyai cezası kesmek üzere kodlanmış müfettiş grubuyla ya da gittiği her vergi dairesi teftişinde açık yakalamak ve bir şey bulmak adına kodlanmış bir Sayıştay denetimi ya da maliye müfettişi denetimi koduyla gittiğinizde mutlaka bulursunuz bir şey. Ama bu bulduğunuz birşeyin kaç tanesi objektif olur kaç tanesi subjektif olur o tartışmalı. Kültürel bir devrim gerektiriyor işin özeti. Dolayısıyla o kültürel devrimi yapmamız gerekiyor. Aksi halde bu sorunlar işte hem yargıyı meşgul edecek hem maliyeyi meşgul edecek. Maliye kendi içinde tartışacak yok öyleydi, böyle yorumdu, şöyle yorumdu diyecek. Bu süreçte arada dediğimiz gibi mükellefler mağdur olacak.”

Katılımcı 8 gibi Katılımcı 5 de konuşmasında korku ve ön yargı unsurlarına vurgu yapmıştır. Katılımcı konuyla ilgili düşüncelerini şu şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 5: “Mükellefe ve raporu hazırlayan yeminli mali müşavire ya da mahsuben talepte bulunmuşsa şirkete, onun muhasebecisine, KDV iadesinin esasında normalde alınmaması gereken bir şey ya da alınması gereken bir şey olsa bile bunu çok mu verdim az mı verdim, bu yarın bir gün benim başıma bir sıkıntı çıkarır, bana bir zimmet çıkarır düşüncesiyle olabildiğince bu rakamı küçültmek, azaltmak üzere baktıkları için sürece çatışma çıkar. Dairenin yaptığı işe güvenmesi, karşı taraftaki yeminliye, mükellefe güvenmesi gerekir ki daha rahat çalışsın. Ama onlar topyekün herkesi kendilerini kandıracak bir şeymiş gibi yapıymış gibi düşündüklerinden çatışma zaten anında zihniyet olarak çıkıyor zaten.”

Katılımcı 13 konuşmasında korku faktörüne vurgu yapmış ve konuyla ilgili düşüncelerini aşağıdaki şekilde beyan etmiştir:

Katılımcı 13: “İş yükleri çok, elektronik olmasına rağmen her şey. Bir de şu var: Memurda korkaktır. Kendi biliyorsa ben bu işi biliyorum deme cesaretini gösteremiyor. Onun için her şeyi belgeye bağlamak istiyor. Mesela ne yapıyor şimdi: Gümrük çıkış beyannamesi, ihracatta zaten bu müsteşarlık tarafında takip ediliyor, Maliye Bakanlığının sitesine giriyor, orada elinde var. Ondan sonra

burada bazı mali müşavir arkadaşlar var vergi borçlarına mahsuben KDV iadeleri alıyorlar. Dolayısıyla yeminli mali müşavir tasdik raporu yazmaya gerek kalmıyor. Geliyorlar burada bize gümrük çıkış beyannamelerinin tasdikini yapıyoruz. Götürüyor vergi dairesine veriyor. Ne gerek var buna. Zaten elinin altında bu evraklar görülüyor, orada elektronik ortamda. Hala güvenmiyor. İki suret tasdikli istiyor dosyasına koyuyor.”

Katılımcı 3 ve Katılımcı 5 konuya hem mükellef tarafından hem de vergi idaresi tarafından bakarak değerlendirmiştir. Katılımcılar anılan konuyla ilgili görüşlerini açıklarken her iki tarafa da farklı açılardan eleştirel yaklaşmıştır. Konuşmacılar bu yöndeki eleştirel yaklaşımlarını sırasıyla aşağıdaki şekilde açıklamıştır:

Katılımcı 3: “Bir kere korumaya alıyorlar. Ben vergi dairesi boyutunu da biliyorum. Şöyle ben olaya iki taraflı bakıyorum. Soruşturmalarda müfettiş olarak soruşturma yaptığımız için ben idari soruşturma da yaptım. Birincisi, bu tek taraflı olmuyor; refleks geliştirerek oluyor. Vergi dairesine giden mükellefler genelde, mükellef boyutuyla söylüyorum, kendilerini oradaki çalışanların normal iş yeri çalışanı gibi maaşını ödeyen, ekmeğini veren, onların sayesinde hayatını idame ettiren pozisyonda görüyorlar. Şimdi karşı taraf bunu bir refleks olarak şey yapıyor. Vergi dairesine gidin, vergi dairelerinde birçok yerde genelde mükellefler hep memurları azarlar kızar. Ben mesela geçen birini aramıştım. O da kendince refleks geliştiriyor. Bende kızdım mesela. Sen dedim, nasıl davranıyorsun? Ama diyor, mükellefler de bize çok hakaret ediyor, kızıyor diyor.

Ön yargıyla yaklaşıyorlar. Vergi dairesi müdürüne gidiyor, şikayet ediyor, CİMER’e yazıyor. Ben yedi yıl gelir idaresinde ihbarlara baktım. CİMER’e eski BİMER’e inanılmaz bir şikayet var. Vergi dairesine mükellef gittiği zaman bilenmiş bir şekilde gidiyor. Mükellef boyutuyla diyorum. Gidiyor diyor ki: ‘Ben buraya gidiyorsam burası benimdir.’ diyor. Şimdi haliyle memurda bir karşılık verdiği zaman sen kimsin diyor, senin paranı ben veriyorum diyor, bu bir. İki, memurların birçoğu gerçekten artık bundan mı, iş yoğunluğundan mı, başka başka sebeplerle mükellefe iyi davranmıyor. Birbirini tetikleyen şeyler. Yani psikolojik şeyler. Diyor ki: ‘Biz zaten üç kişiyiz, on kişilik işi yapıyoruz.’

Bir de hep emsal anlayışıyla... Kültür Bakanlığındakiler hiçbirşey yapmıyor, biz gecemizi gündüzümüze... Hep bir söylenti var. O yüzden bu işin iki boyutu olduğu için buradaki tek çözüm noktası, mükellefin vergi dairesine gitmeden birçok uygulamayı evinden yapacağı bir düzene geçilmesi. Gelir İdaresi, ben 2014’te

başladığım yıldan beri hep bu felsefeyle hareket ediyor, mükellef evinden işi çözsün mantığıyla hareket ediyor. Bütün uygulamaların temelinde bu var. Vergi dairesine geçmesin. Biz hatta bu Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, mükelleflerin vergi dairesine gitmeden dijital uygulamalar veya mükellef hizmetleri uygulamalarına göre işletmeler zaman maliyetinin anketini yaptı. Her şeyi bir maliyet zamana döktüler. Hatta ünlü anketörler gitti tüm vergi daireleriyle, muhasebecilerle, mükelleflerle anket yaptı. Şöyle mesela bir örnek: Mükellefin vergi dairesine gidip bir saat harcaması ona ne kadara mal oluyor? Parasal değer olarak eğer oraya gitmeseydi belki başka bir iş yönetecekti, para kazanacaktı gibi her tıkladığı her elektronik verdiği beyannamenin maliyetini hesapladılar. Yüzde seksen beş uyum düzeyi çıktı. Yani insanlar yüzde seksen beş yüzde seksen yedi dijital uygulamalardan memnun. O yüzden yani mükellefleri biraz uzak tutmak lazım vergi dairelerinden.

Bu durumu KDV iade boyutuyla, KDV iade alan mükellefler şimdi öbür tarafa geçelim, memurlar veya idareciler KDV iadelerinin haksız olduğunu, mükelleflerin hep bir alacağına üç beş aldığını, her iade isteyeninin kesinlikle bir usulsüz iş çevirdiğini... Ön yargı refleks gösteriyor. Ona göre bakıyor, vermek istemiyor, zora sokuyor, uygulamayı farklı yönlendiriyor. Bütün yeminli mali müşavirlerin veya mükelleflerin sıkıntısında bu. Hani şey gibi düşünün gittiğiniz zaman sanki cebinden para veriyormuş gibi. İşte o yüzden kendini çok ekabir görüyor oradaki arkadaşlar. Biraz da iademiz hızlı çıksın, sorunsuz çıksın diye, hem yeminli mali müşavirler hem mükellefler daha fazla ihtimam gösteriyor, daha fazla şey yani biraz enanietleri kabarıyor. O da tabii yansıyor insanlara. Kendilerini daha kıymetli görüyorlar.”

Katılımcı 5: “Masanın o tarafını ve bu tarafını görmüş olmanın verdiği bir şey var. Bu ciddi bir şeydir: Karşınızdaki mükellefin vergi kaçırdığını bilmek. Şuan şu dakika sizinle konuşurken binlerce, milyonlarca vergi mükellefi şu an şu dakika vergi kaçırıyor olabilir. Doğrudur. Bu böyle. Bu sadece burada değil; Amerika’da da böyle, Avrupa’da da böyle... Bütün ülkelerde vergi cebren alınan bir şeydir. Dolayısıyla kaçınmak var, kaçırmaya çalışmak var. Bir ton atraksiyon var bunun içinde. Tamam. Şu an binlerce şirket şu an şu dakika vergi kaçırıyor olabilir. Maliyenin görevi bunu tespit etmeye çalışmak, yakalamaya çalışmak, işte olmamasını engellemeye çalışmaktır. Tamam. Bu da çok anlaşılır. Devletin görevi budur. Ama bunu yaparken şöyle yapamazsın: Herkese her şeye her hal ve şartta vergi mükelleflerine kaçakçı gözüyle bakamazsın. Denetim yaparsın. Denetimin

psikolojik etkileri vardır: korku verir, herkesin kendisini toparlamasına imkan verir. Öyle bir etki yaratırsınız ki yani bu vereceğiniz etki çıkaracağınız onlarca kanundan çok daha etkilidir. Vergi kaçırsanız elinizi kolunuzu keserim demek, farklı bir şey. Ama işyerinizin kapanacağını, büyük cezalarla karşı karşıya kalacağınızı bilmek başka bir şey.”

Nitelikli Personel

Katılımcıların bir kısmı vergi idaresinde çalışan personellerin niteliğinin artırılması ve olaylara bakış açısının değiştirilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Diğer bir deyişle konuyu vergi idaresi çalışanlarının bilgi düzeyi açısından değerlendiren bu katılımcılar, ihracatta KDV idelerinde yaşanan sorunların bir nedeni olarak söz konusu personelin alanında yeterince bilgi sahibi olmamasını gerekçe olarak göstermiştir. Bu katılımcılardan biri olan Katılımcı 12'nin, “İlk başta vergi dairesinin bilgisi artırılmalıdır. İşe bakan arkadaşların bilgi düzeyi geliştirilmeli ve olaya bakışı değiştirilmelidir.” cümleleriyle ifade edilen hususun vurgulandığı açıkça görülmektedir. Katılımcı 12 konuşmasına aşağıdaki şekilde devam etmiştir:

Katılımcı 12: “...Bunun devlet tarafından verilmiş bir imkan, bir sübvansiyon olduğu, mükelleflerin devletten hakları olmayan bir parayı almadıklarının anlatılması lazım. Bir de şöyle bir realite var: Tek başına vergi dairesini suçlamak biraz kolaycılık olur. KDV Kanunu uygulamaya başlanılmasından sonraki yıllar, ülkede bu hayali ihracat dediğimiz haksız KDV iadesi bir dönem o kadar çok yaşandı ki insanlarda böyle bir hassasiyet olması da bir yerde normal.”

Konuşmasında vergi idaresi çalışanlarının niteliğine, eğitimine ve liyakatin önemine vurgu yapan Katılımcı 5, konuyla ilgili düşüncelerini şu cümlelerle ifade etmiştir:

Katılımcı 5: “Doksan bir yılından beri maliye teşkilatının içindeyim. Seksen sekiz senesinde maliye meslek lisesine başladım, vergi kanunları okumaya başladım, on dört yaşındaydım o zamanda. Ondan sonra bu süreçte yirmi yıl Maliye Bakanlığında çalıştım. Şimdi de Maliye Bakanlığının yarı kamusal işini yapıyorum. Oradaki müfettişlik mührümü bıraktım. Şimdi de oradaki başka bir mührü aldım. Ben şuna işaret ediyorum: O kadar kıdemli insanlar gördük, çalıştık. Personel kalitesinin, personel formasyonunun, eğitiminin, psikolojik eğitimin, akademik eğitimin, liyakatin bu zaman içinde aşıldığını vesaire. Bakınca nerede o eski günler diyoruz. Bu benim için hayatımdaki en kıymetli şeydir. Ben bunu konuşabiliyorum çünkü gördüğüm şeyi konuşabilirim. Ne kadar bilgili ve

donanımlı insanlarla çalıştım biliyorum. Ama şimdi daireye vergi dairesi başkanlığına... Ben bir konuda takılabılırım. Şu anda vergi dairesinde en açık şekilde söyleyebilirim ki: En üstteki memurundan en aşağıdaki memura kadar bir bilgi alabileceğim yetkili, yetenekli, burada iki yüz kişi çalışıyor, içinden iki üç kişi çıkar mı çıkmaz mı bilemiyorum.”

Katılımcı 12 ve katılımcı 5'e benzer söylemlerde bulunan Katılımcı 9, diğer katılımcılardan farklı olarak konuşmasında ihtisas vergi dairelerine değinmiştir. Katılımcı 9 konuyla ilgili düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 9: "...Vergi dairesinde beş veya on yıldır çalışan gelir uzmanı geldiği zaman hem çok daha çabuk adapte oluyor hem de işlemleri daha hızlı yapıyor. Ama şöyle bir handikapı var: İhtisas vergi daireleri yoğun oluyor. Bizim işlerimiz açısından biraz daha etkin oldu. Çünkü hiç olmazsa iadelerin hangi ihracattan veya inşaattan olduğunu biliyor memurlar. Ona göre beş altı memuru sadece inşaat iadelerine, beş altı memuru tevkifat iadelerine şeklinde ayırdılar. Hiç olmazsa onlar o iş konusunda uzmanlaşıyor, daha rahat oluyor yani.”

Katılımcı 5 ve Katılımcı 11 çalışmada ele alınan konuyu vergi idaresi çalışanlarının kendilerine karşı yaklaşımları açısından değerlendirmiş ve konuyla ilgili düşüncelerini sırasıyla aşağıdaki şekilde ifade etmiştir.

Katılımcı 5: “Burada idarecilik önemli, eğitim önemli, hepsi iç içe geçmiş vaziyette. Devlet para verirken her zaman şey olur, sert olur. Almaya gelirken şahin ama verirken güvercindir derler, doğrudur bu. Bu bütün devlet organizasyonu için de öyledir esasında. Çünkü kasanızdan bir şey çıkarıp vermek başka, bir şeyi toplayamamak başka bir şey. Mevcudu korumak, mevcut kasadakini dağıtmadan toplamak önemli. Şimdi böyle baktığınızda personel, idareci bu kasaya bakan memur, uzman neyse şimdi şöyle bir refleksle ‘Ben bunu veriyorum, bu benim başıma bir iş açacak.’ Korku, kaygı, bilgisine güvensizlik, idareye güvensizlik... ‘Ben buradan sorumlu tutulurum ve en son gelir benim başıma patlar.’ Sorumluktan kaçmak. Sorumluluktan bir kötülükle kaçabilirsiniz, ilgisizlikle kaçabilirsiniz. Kamu görevlisi olarak benim başıma bir şey geldiğinde idarenin benim arkamda, kamu görevlisi olarak benim arkamda olduğunu düşünmezseniz korkak davranırsınız. Bu moral motivasyonla çalışırsanız korkak çalışırsınız. Korkak çalışırsanız denetim yapamazsınız. Herkese aynı muameleyi yaparakta adaleti sağlayamazsınız filan.”

Katılımcı 11: “Şu anda ben bulunduğum şehrin vergi dairesini biliyorum. Bulduğum şehrin vergi dairesinde memurların ve şeflerin davranışları eskiye nazaran çok daha iyi. Yani eskiden benim mali müşavirlik yaptığım zamanlarda gittiğimde karşılaştığım hal hareket tavırlar... Daha sonrasında yerini genç nesile bıraktı. Yani memurlarda daha genç ve inanın çok daha şeyler son zamanlarda daha çözüm odaklılar, daha yardımcı olmaya çalışıyorlar. Şuanda ben nasıl diyeyim ben izahatlerimde daha net tavır sergiledim. Aslında bu birazcıkta yeminli mali müşavirin duruşuyla alakalı, onu da belirteyim. Karşı tarafa evet siz biliyorsunuz. Siz benden daha iyi biliyorsunuz hissettirdiğiniz anda önünüz kapanıyor aslında. Aslında oraya bu özelgeye göre, kanunun bu maddesine göre, tebliğin şuyuna veya buyuna göre deyip yazarsanız ki mesela bununla alakalı size çok spesifik bir örnek verebilirim: Uluslararası taşımacılık iadesi alan bir firmamda motorin yüklenimi. Şimdi motorin yüklenimlerinde vergi dairesinden gelen eksiklik yazılarında şöyle bir şeyle karşılaşıyorum: UND verileri. UND dediğide Uluslararası Nakliyeciler Derneği verileri. Genel kabul görmüş veriler çerçevesinde Türkiye’den Avrupa taşımalarında, Türkiye’den Kapıkuleye kadar olan taşımalarda bir araç en fazla bin litre akaryakıt harcayabileceği, bunun üzerinde alındığında motorin yükleniminizin fazla olduğu dikkati çekmektedir. Bununla alakalı izahat istiyoruz. Şimdi bakın firmanın, çekici ve dorsenin şuanda yakıt kapasiteleri ekstra depo yaptırmadıkları müddetçe bin yedi yüz, bin sekiz yüz litre civarında. Eskiden yurtdışından motorin alma olayı vardı. Kapıdan çıktıktan sonra ÖTV’siz, KDV’siz daha uyguna alabiliyordunuz. Ancak şu anda euro ve dolar o kadar fırlamış durumda ki Türkiye’den almak çok daha mantıklı ve firmalar artık buna yöneldiler. Türkiye’den almaya başladılar. Haklı olarak depolarını ful dolduracaklar. Artı, yükün ağırlığı yük bozulabilecek bir yükse içerde çalıştırdıkları soğuk hava deposu, inanın her şey... Aracın 2021 model oluşuyla 2019 model oluşu bile kullandığı motorini etkilerken siz beni UND’nin verilerine ya da nasıl diyeyim genel kabul görmüş verilere göre kısıtlayamazsınız. Sonuçta Vergi Usul Kanunu 3. madde ne diyor: ‘İşlemlerin gerçek mahiyeti esastır.’ Benim firmam bin üç yüz, bin dört yüz, bazen bin beş yüz litre yakabiliyor. Sen bunu UND verisi bindir deyip, buna bağlayamazsın. Çünkü UND verisi benim bağlı olduğum bir tebliğ değil, kanun değil. Bununla alakalı herhangi bir açıklama yok. Ben bunu yazıyorum ve iade gerçekleşiyor. Hiçbir zaman ikinci bir yazıyla karşılaşmadım. Sizin dediğiniz doğru değil, bin lira olacak diye bir şeyle karşılaşmadım. Sadece izahat istiyorlar. İzahat istemedi belli kalıplar var. Ben onu fark ettim. Her eksiklikte o kalıpları on

beş yirmi tane eksiklik yazısı var her memurun önünde. Kesinlikle böyle işlediğini düşünüyorum. Hiçbir şekilde rapor okunmadan, bence raporun içeriği okunmadan... Çünkü raporun içeriğinde eurounun doların arttığından, artık mükelleflerin yurtdışından motorin almalarının anlamsız olduğundan, yurt içinde taşıt tanıma sistemiyle aldığından ve taşıt tanıma sisteminin içinde güzergahlardan alınan kilometre motorin litreleri yani toplamı var. Orası bin sekiz yüzse bin sekiz yüzdür bitti. O adam alıp yolda deposunu boşaltmayacak ya da farklı bir örnek verebilirim size, bu da çok başıma geldi: Yine aynı şekilde mesela lastik alımı. Diyor ki her yedi bin beş yüz kilometrede bir lastik tüketiminden bahsediyor vergi dairesi. Dedim ki: ‘Bunu neye göre istiyorsunuz benden? Bir araçta kaç tane lastik var: On yedi on sekiz tane lastik var. Her yedi bin beş yüz kilometrede bir lastik deyip, bütün bir taşıma kilometresini yedi bin beş yüze bölüp, on iki tane lastik yıpranmıştır. Siz yirmi beş tane istemişsiniz, fazla lastik istemişsinizdir.’ deyip, bana yazı yazıyorsunuz. Peki, on iki lastik aşınırken araçtaki diğer beş lastik havada mıydı mesela yedi bin beş yüz kilometrede? Şimdi bakın mantık hatasına bakın. Araç bir lastiğin üzerinde gitmiyor ki on dört lastiğin üzerinde gidiyor. O yedi bin beş yüz kilometreyi on dört lastikle gidiyor. Aslında o zaman benim yüz elli altı yüz elli yedi tane, o dönemdeki kilometrede, lastik istemem gerekirken yirmi beş tane istemişim. Mesela bunu bile vergi dairesine giderek izah ettiğimizi hatırlıyorum. Bazı şeylerde tebliğlerde, kanunlarda veya iç yazışmalarda belli olmayan şeylerde belli bir standart geliştiriyorlar. O standardın üstünde olmasını istemiyorlar. Halbu ki gerçeklik esastır. Yani gerçek kullanım esastır. Vergi Usul Kanunu bu konuda çok açık. Ben bu şekilde istiyorum. O zaman ispat yükümlülüğü iddia edenindir. Sizin iddianızı ispat etmeniz gerekir. Bunlar iade sürecini gereksiz uzatıyor.”

BÖLÜM 4: ARAŞTIRMA BULGULARINA YÖNELİK GENEL DEĞERLENDİRME

4.1. Genel Değerlendirme

Çalışmanın bu bölümünde tematik kodlama yöntemiyle analiz edilen araştırma bulgularının değerlendirilmesi amaçlanmaktadır. Türk Vergi Sisteminde ihracatta KDV iade uygulamasına ilişkin sorunların tespiti ve iade sisteminin değerlendirilmesi amacıyla araştırmada katılımcı olarak yer alan YMM'lere çeşitli sorular sorulmuştur. YMM'lerin bu sorulara verdikleri yanıtlar ve konuya ilişkin yorumları teori ve yargı kararları ile bağdaştırılarak yorumlanmıştır. YMM'lerle görüşmelerden elde edilen bulgular: “KDV İade Mevzuatına İlişkin Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi”, “KDV İadesinde Otomasyon Sisteminin Etkinliğine İlişkin Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi”, “KDV İadesinde Süre Sorununa İlişkin Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi”, “KDV İadesinde Yargı Yoluna Başvuruya İlişkin Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi”, “KDV İade Uygulamasının İhracat Teşviki Açısından Değerlendirilmesine İlişkin Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi” ve son olarak “KDV İade Sürecinde Taraflar Arasındaki İletişime İlişkin Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi” başlıkları altında analiz edilmektedir.

4.1.1. KDV İade Mevzuatına İlişkin Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Katılımcıların ihracatta KDV iade mevzuatına yönelik değerlendirmeleri; mevzuatın güncel ekonomik gelişmelere uyumu, mevzuatın vergi idareleri ve yargı organları tarafından yorumu, mevzuatın genel anlamıyla değerlendirilmesi, mevzuatta yer alan özel esaslar ve karşıt inceleme uygulamalarının değerlendirilmesi ve söz konusu uygulamalara ilişkin sorunlar ana başlıkları altında çeşitli alt temalara ayrılarak sınıflandırılmıştır.

Katılımcıların birçoğu ihracat işlemlerinde uygulanan KDV iade mevzuatının güncel uyum sağlamadığını, dolayısıyla güncel ekonomik gelişmeleri takip etmede yetersiz kaldığını ifade etmiştir. Çalışmada dünyadaki ticaret anlayışının değiştiği, KDV iade mevzuatının günceli kavrayacak şekilde revize edilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Ancak bununla birlikte, bazı katılımcılar bu amaçla yapılan her bir düzenlemenin yeni karmaşık durumlara yol açabildiğini belirtmiştir. Bu durumu bir katılımcının, “...

günceli yakalamak için yeni yeni düzenlemeler yapılıyor ama her düzenleme daha önceki düzenlemeyle ilgili farklı bir husus ortaya getiriyor.” cümlesi özetlemektedir.

Söz konusu mevzuatın güncelle uyum sağlamadığı gerekçesiyle revize edilmesi gerektiğini savunan katılımcıların revizyon için diğer bir gerekçesi ise ilgili mevzuatın karmaşıklığıdır. Bu doğrultuda görüş beyan eden katılımcılar, mevzuatın yeterince açık ve anlaşılır olmadığını savunmuştur. Katılımcılar mevzuatın daha net, açık ve yorum farklılığına mahal vermeyecek şekilde düzenlenmesi gerektiğini savunmuştur.

İhracatta KDV iade mevzuatının revize edilmesi gerektiğini düşünen katılımcıların aksine, bazı katılımcılar anılan mevzuatta ciddi eksiklikler olmadığını ve mevzuatın yeterli olduğunu, mevcut haliyle mevzuatın yeterince açık ve anlaşılır olduğunu ifade etmiştir. Konuyla ilgili araştırma bulguları değerlendirildiğinde konuya hakim olan iki farklı görüş olmasına rağmen, her iki görüşün mevzuatın uygulanması safhasında sorun yaşandığı noktasında kesiştiği görülmektedir. Katılımcılar vergi idaresi çalışanlarının mevzuatı uygulama noktasında yasal tabandan uzaklaştığını ifade etmiştir.

İhracatta KDV iade mevzuatına yönelik araştırma bulgularına bakıldığında, katılımcıların en çok yakındığı sorunların başında ilgili mevzuatın yorumu gelmektedir. Katılımcılar KDV iade mevzuatının vergi idareleri arasında farklı yorumlandığını, anılan mevzuat yorumunun ilden ile hatta aynı vergi dairesi içindeki memurdan memura değişebildiğini vurgulamıştır. Bu durumun mükelleflerin kararlarını etkileyebildiğini, daha hızlı iade alabilmek adına iş merkezlerini alakasız yerlere taşımalarına yol açabildiğini belirten katılımcı görüşleri mevcuttur.

Yorum konusunda dikkat çeken bir diğer husus ise yargı organları arasındaki içtihat farklılığıdır. Geçmiş mahkeme kararlarına bakıldığında²¹, aynı konuyla ilgili yargı organları arasında içtihat farklılığı olduğu görülmüştür. Araştırma bulgularını destekler nitelikte olan Teslime Aydoğan ve Deniz Elektrik başvurusunda süregelen içtihat farklılığı nedeniyle hakkaniyete uygun adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkin açılan davalar göz önüne alındığında, anılan mevzuatın yargı organları arasında

²¹ Örnek mahkeme kararları için bakınız: Anayasa Mahkemesinin 2015/4255 Başvuru Numaralı, 9 Haziran 2020 Karar Tarihli Teslime AYDOĞAN Başvurusu ve Anayasa Mahkemesinin 2016/780 Başvuru Numaralı ve 24 Haziran 2020 Karar Tarihli Deniz Elektrik Taahhüt Tic. Ltd. Şti. Başvurusu

farklı yorumlanabildiği ve bu durumun yargı organları arasında içtihat farklılığına yol açabildiği görülmektedir.

Katılımcı görüşleri doğrultusunda genel bir değerlendirme yapıldığında; yorum sorununun iade mevzuatının karmaşıklığından kaynaklanabildiği, vergi kanunlarında ve tebliğlerde eksiklik olmadığı, asıl sorunun ilgili mevzuatı vergi idaresi çalışanlarının farklı yorumlamasından kaynaklanabildiği, yorum sorununun mükellef kararlarını etkileyebildiği, vergi idaresi çalışanlarının olaylara temkinli yaklaşabildiği ve mevzuatta olmamasına rağmen bazı bilgi ve belgelerin istenebildiği, ihtisas vergi daireleri aracılığıyla bu sorunun bir dereceye kadar çözümlenebildiği tespit edilmiştir.

Araştırma sonucunda dikkat çeken diğer bir husus ise mevzuatta yer alan özel esaslar uygulamasına katılımcıların yönelttiği olumsuz eleştirilerdir. KDVGUT'ta özel esaslar uygulamasının getirilmesindeki temel amacın, KDV iadelerinin doğruluğunu sağlamak ve hayali KDV iadelerinin önüne geçmek olduğu ifade edilmiştir. Ancak bununla birlikte, katılımcıların konuyla ilgili açıklamalarından yola çıkılarak özel esaslar uygulamasında bazı sorunlar yaşandığı tespit edilmiştir. Çalışmanın ilgili başlığı altında bu sorunlar; özel esaslara tabi olmanın şartları, mevzuatın uygulanması noktasında yaşanan sorunlar, yeterince araştırmama ve sınırlı sorumluluk olmak üzere alt temalara ayrılarak incelenmiştir.

Akın (2010: 225), özel esaslara tabii mükellef kod listesine girmenin oldukça kolay, bu listelerden çıkmanın ise oldukça zor olduğunu ifade etmiştir. Özel esaslara tabii olmanın şartlarını değerlendiren katılımcıların birçoğu Akın'ı destekler nitelikte açıklama yapmıştır. Bu husus bir katılımcının "Özel esaslara girmek çok kolay ama çıkmak zor." ve diğer bir katılımcının "Oradan çıkabilmek için ciddi mücadele vermeleri gerekiyor." cümlelerinden anlaşılmaktadır.

Taylar (2021: 780)'ın da ifade ettiği gibi KDVGUT ile düzenlenen özel esaslar uygulamasında verginin asli unsurlarına yönelik düzenlemeler yapıldığından, bu uygulamanın vergide kanunilik ilkesine aykırılık teşkil ettiği düşünülmektedir. Bazı katılımcılar bu doğrultuda görüş beyan etmiş ve özel esaslar uygulamasının hukuka aykırı bir uygulama olduğunu savunmuştur. Bununla ilgili bir katılımcının konuşmasında "Söz konusu uygulamanın yargı kararları ile anayasaya aykırı olduğu bir gerçek." ifadesi dikkati çekmektedir. Araştırma sonucunda katılımcıların konuyla ilgili

düşünceleri değerlendirildiğinde, özel esaslar uygulamasının yasal ve anayasal çerçevede yeniden düzenlenmesi gerektiği görülmektedir.

Araştırma bulgularında, özel esaslar uygulamasının şartlarını ağır ve kanunilik ilkesine aykırı bulan görüşler hakim olsa da birkaç katılımcı söz konusu uygulamaya yönelik mevzuatta herhangi bir sorun olmadığını, asıl sorunun ilgili mevzuatın uygulanması noktasında ortaya çıktığını savunmuştur. Bu katılımcılar konuyu vergi idaresi çalışanları açısından değerlendirmiştir. Katılımcılar vergi idaresi personelinin söz konusu mevzuatı uygulama noktasında tereddüt edebildiğini vurgulamıştır. Vergi idaresi çalışanlarının olaylara daha temkinli yaklaşması sonucunda yasal mevzuatta yer almayan bilgi ve belgelerin vergi idaresince istenebildiği ifade edilmiştir. Kısaca ifade etmek gerekirse katılımcılar, vergi idaresi personelinin mevzuatı uygulama noktasında zorlaştırabildiğini vurgulamıştır.

KDVGUT'ta özel esaslara tabi mükellefler ile mal ve/veya hizmet satın alanların iade taleplerinde özel esasların uygulanacağı belirtilmiştir. Diğer bir deyişle, mükelleflerin kendileriyle ilgili herhangi bir olumsuzluk bulunmasada özel esaslara tabii olan mükelleflerle iş yaptığı gerekçesiyle riskli grup arasında yer alabilmektedir. Bu husus araştırmada yer alan katılımcılar tarafından eleştirilmiştir. Katılımcıların yakındıkları hususlar arasında işin gerçek mahiyetinin yeterince araştırılmaması ve sınırlı sorumluluk kavramları dikkati çekmektedir. Katılımcılar sadece kendi alışlarıyla sorumlu tutulmak istediklerini, ekonomik işbirliği yaptıkları mükelleflerin kanunsuz eylem ve işlemlerinden sorumlu tutulmak istemediklerini vurgulamıştır.

Çalışmada yer alan bazı katılımcılar mükelleflerin özel esaslara alınırken vergi idaresinin ön yargılı yaklaşabildiğini ve olayların gerçek mahiyetinin yeterince araştırılmadan karar verilebildiğini savunmuştur. Araştırma bulgularına göre genel bir genel bir değerlendirme yapıldığında; vergi idaresinin kapsamlı bir araştırma ve inceleme yapmadan mükellefleri özel esaslara alabildiği, vergi idaresinin bir kere olumsuzluk tespit ettikten sonra o mükellefin bütün işlerine karşı ön yargılı yaklaşabildiği, mükelleflerin özel esaslar uygulamasına alınabilmesi için olayların gerçek mahiyetinin araştırılması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Çalışmada yer alan katılımcılardan bazıları ise özel esaslar uygulamasında sınırlı sorumluluk hususuna dikkati çekmiştir. Bu katılımcılar yetkili olmadıkları konulardan

ve işlemlerden sorumlu tutulabildikleri, sadece kendi faaliyetlerinden ve alışlarından sorumlu tutulmaları gerektiği ve sistemin gerçek suçlu ile suçsuz arasında yeterince doğru bir ayırım yapamadığı konusunda hemfikirdir. Bir katılımcının “Yetki olmadan sorumluluk verilen bir sistem var.” cümlesi ve diğer bir katılımcının “Özel esaslar dediğiniz şey hiç bilmeden de girebileceğiniz bir müessese.” cümlesi anılan durumu özetler niteliktedir.

Yukarıda ifade edildiği üzere katılımcıların birçoğu mükelleflerin olumsuz kod listesine alınırken olayların gerçek mahiyetinin yeterince araştırılmadığını ve mükelleflerin alışlarıyla ilgili sınırlı olarak sorumlu tutulmaları gerektiğini ifade etmiştir. Bu doğrultuda görüş beyan eden bir katılımcı, yeterince araştırılmadan özel esaslara alınan mükelleflerin özel esaslardan çıkıp iade alabilmek için yargıya gidebildiğini ve yargısında genellikle mükellefler lehine karar verdiğini söylemiştir. Bu görüşü destekler nitelikte yargı kararları bulunmaktadır: Anayasa Mahkemesinin Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi başvurusu²² kararı ve Nurbay Taşımacılık Tekstil Gıda İthalat İhracat Ltd. Şti. başvurusu²³ kararı; Danıştay 9. Dairesi 2019/4018 Esas ve 2019/3645 Sayılı Kararı, Danıştay 9. Dairesi 2018 / 328 Esas ve 2020 / 1139 Sayılı Kararı bu yönde verilen yargı kararlarına örnektir. Anılan kararlar çalışmanın “Katma Değer Vergisi İadelerine Yönelik İçtihadi Yaklaşımlar” başlığı altında ayrıntılı olarak incelendiğinden burada ayrıntıya girilmemiştir.

KDV iade mevzuatına ilişkin yapılan eleştiriler arasında, katılımcıların büyük çoğunluğunun KDV iadelerinde karşılaştıkları en önemli sorunlardan biri olarak ifade ettiği karşıt inceleme hususu yer almaktadır. Karşıt inceleme konusunda katılımcılar temelde şu görüşlerle ayrılmıştır: Karşıt incelemenin önemli olduğu fakat yönteminin ilkel kaldığı, KDVİRA'nın uygulandığı bir sistemde karşıt inlemeye gerek olmadığı, KADVİRA'nın yetersiz kaldığı noktalarda karşıt incelemenin gerekli olduğu ve yeminli müşavir olarak karşıt incelemenin asıl işleri olduğu. Katılımcılar karşıt inceleme

²² Anayasa Mahkemesinin 3/4/2019 – 30734 Resmi Gazete Tarih ve Sayılı, 2015/15100 Başvuru Numaralı ve 27/2/2019 Karar Tarihli Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. Ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat Ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. Başvurusu.

²³ Anayasa Mahkemesinin 2016/7783 Başvuru Numaralı, 18 Temmuz 2019 Karar Tarihli Nurbay Taşımacılık Tekstil Gıda İthalat İhracat Ltd. Şti. Başvurusu.

hususunda ifade edilen gerekçelerle ayrışmada ortak paydada buluştukları husus KDV iadelerinde yaşanan en önemli sorunlardan birisinin karşıt inceleme uygulamasının olduğudur. Katılımcılardan birinin karşıt inceleme uygulamasına yönelik soruya verdiği “İadelerde en önemli problemimizden bahsettiniz aslında.” cevabı bu durumu açıklamaktadır.

Katılımcıların bir kısmı karşıt incelemenin oldukça önemli olduğunu ancak yönteminin ilkel kaldığını ifade etmiştir. Bir katılımcının karşıt incelemeyle ilgili “...KDV iadesinin temelini oluşturuyor.” cümlesi karşıt inceleme uygulamasının önemine vurgu yapmıştır. Ancak bununla birlikte bu katılımcılar, karşıt inceleme yönteminin oldukça ilkel kaldığını ve günümüz koşullarına uyum sağlayamadığını vurgulamıştır. Burada katılımcıların hemfikir olduğu konu, birçok işlemin elektronik ortamda yapılabilmesine karşın, karşıt incelenin manuel olarak yapılmasının anlamsız olduğudur.

Katılımcıların birçoğu karşıt inceleme sürecinin zorluğuna dikkati çekmiş ve KDVİRA'nın olduğu bir sistemde karşıt inceleme yapmanın gereksiz olduğunu ifade etmiştir. Katılımcılardan biri karşıt inceleme uygulamasını “Ucube” olarak nitelendirmiş, bir diğer katılımcı da “Sürecin en saçma uygulaması.” olduğunu ifade etmiştir. Bu yönde görüş beyan eden katılımcıların yakındıkları ortak nokta, karşıt inceleme uygulamasının süreci uzatan ve YMM'ler üzerine yüklenen gereksiz bir yük olduğudur. Ayrıca bu katılımcılar vergi idaresinin YMM'ler olarak kendilerinden istediği bilgi ve belgelere çok daha kolay erişim sağlayabildiğini ifade etmiştir. Bundan dolayı bu bilgi ve belgelerin hazırlanmasının zaman kaybı olduğu vurgulanmıştır.

Katılımcılardan birkaçı ise KDVİRA'nın yetersiz kaldığı noktalarda karşıt incelemenin gerekli olduğunu ve bir YMM olarak karşıt incelemenin asıl işlerinden biri olduğunu ifade etmiştir. Bununla ilgili bir katılımcının “Bu zaten bizim işimiz. Mecbur onu yapmak zorundayız. KDVİRA hepsini kapsama dahil etmiyor.” sözleri ve diğer bir katılımcının “Yeminli mali müşavir olarak baktığımız zaman, karşıt incelemeye gerek yok dediğimiz noktada artık mevzuu bizden gitmeye başladığı...” sözleri bahsi geçen durumu özetlemektedir.

4.1.2. KDV İadesinde Otomasyon Sisteminin Etkinliğine İlişkin Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Vergi idareleri bünyesinde zamanın gereklerine göre çeşitli değişiklikler yapılmaktadır. Türkiye’de vergi idaresi yapısında teknolojik anlamda yenilikler yapılmış, vergi işlemleri büyük oranda elektronik ortamda gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Bu bağlamda Türkiye’de atılan önemli adımlardan birisi VEDOP uygulamasının hayata geçirilmesidir. Beşel ve Çokgezer (2015: 14)’in de belirttiği üzere, VEDOP projesi sayesinde vergilendirme alanındaki işlemler büyük oranda elektronik ortama aktarılmış, kamu ile özel sektör arasındaki fark en aza indirilmiştir. Aynı zamanda İVD uygulamaya geçirilmiş ve böylece vergi idaresinin ve mükelleflerin iş yükü hafifletilmiş, sonuç olarak kaynak ve zaman tasarrufu sağlanmıştır.

KDV iade sürecine de vergi işlemlerine yönelik yapılan elektronik gelişmelerin önemli katkıları olmuştur. KDVİRA uygulamasının getirilmesi bu alanda atılan önemli bir adım olmuştur. KDVİRA uygulamasıyla birlikte; manuel olarak yapılan ve uzun zaman alan işlemlerin elektronik ortama aktarılarak daha kısa zamanda yapılabilmesi, oluşabilecek hataların önlenmesi, gereksiz harcamaların azaltılması ve ortak bir KDV sistemine geçilmesi hedeflenmiştir (GİB, 2019: 69). Söz konusu uygulamalarla GİB tarafından ifade edilen bu amaçlara ne derecede erişilebildiğinin ve uygulamaların KDV iade sürecindeki etkinliğinin ölçülmesi amacıyla YMM’lere çeşitli sorular yöneltilmiştir.

Araştırma bulgularına göre katılımcıların büyük çoğunluğunun VEDOP ve KDVİRA sistemlerinden memnun oldukları tespit edilmiştir. Bununla ilgili bir katılımcı, “KDV iade sisteminde KDVİRA bir devrim niteliğindedir.” cümlesiyle sistemin iade sürecinde ne kadar önemli olduğunu vurgulamıştır. Katılımcıların söz konusu sistemleri değerlendirmeleri sonucunda ulaşılan araştırma bulgularına göre sistemlerin faydaları şu şekilde sıralanabilmektedir:

- Otomasyon sistemi iade sürecini olumlu etkilemiştir. Bu sistem süreci daha şeffaf hale getirmiş ve iş yükünü azaltmıştır. Usta (2016), Beşel ve Çokgezer (2015), Uğur ve Çütücü (2009) VEDOP ve KDVİRA uygulamalarının iade sürecinin şeffaflığını artırdığını ve hem vergi idaresinin hem de mükellefin iş yoğunluğunu azalttığını ifade etmiştir. Aynı zamanda Usta ve Gerekan (2017), KDVİRA, VEDOP gibi otomasyon sistemlerinin ihracattan doğan KDV iade sürecini olumlu etkilediğini

ifade etmiştir. Araştırma bulguları bu yönüyle anılan yazarların görüşlerini destekler niteliktedir.

- Söz konusu sistemler sayesinde KDV iade sürecine yönelik hatalar önceden görülebilmektedir. Böylece zaman tasarrufu sağlanabilmekte ve süreç daha hızlı işleyebilmektedir. Beşel ve Çokgezer (2015), işlemlerin bilgisayar ortamında kontrol edildiğinden dolayı işlemlerde hata yapma olasılığının azaldığını ifade ederek çalışmada ulaşılan sonucu desteklemiştir.
- Bu sistemler sayesinde KDV iade talepleri ayrıntılı bir şekilde analiz edilebilmekte ve haksız iade taleplerinin önüne geçilebilmektedir. Calayoğlu (2019) ve Usta (2016) da bu doğrultuda görüş beyan etmiştir. Bu yazarlara göre KDVİRA sistemiyle KDV iade talepleri talepleri ayrıntılı şekilde analiz edilebilmekte, raporlar kısa sürede sonuçlanabilmekte ve KDV iade denetimi sağlanabilmektedir.
- Diğer katılımcılara benzer söylemde bulunan bir katılımcı, konuya farklı bir bakış açısıyla yaklaşmıştır. Bu katılımcı sorumluluk kavramına dikkati çekmiş ve KDVİRA sayesinde YMM olarak sadece iade raporunun vergi dairesine verildiği zamandan sorumlu tutulduklarını ifade etmiştir. Dolayısıyla daha sonraki tarihlerde mükellefle ilgili çıkan olumsuzluklardan YMM olarak sorumlu tutulamayacaklarını vurgulamıştır.

Çalışmada yer alan bazı katılımcılar söz konusu sistemlerde sorun olmadığını ancak bu sistemlerin uygulanması noktasında sorun yaşayabildiklerini ifade etmiştir. Bu katılımcılardan biri “Avrupa’da birçok ülkedeki dijital gelişim Türkiye’nin gerisinde.” diyerek Türkiye’nin dijital anlamda önemli bir konumda olduğunu vurgulamıştır. Durum böyle olmakla birlikte katılımcı uygulamada sorun yaşanabildiğini, personel yetersizliği ve süreyle ilgili sorunlar olduğu sürece sistemin yeterince etkin işlemeyeceğini ifade etmiştir.

VEDOP ve KDVİRA gibi otomasyon sistemlerinin etkinliğine vurgu yapan katılımcıların aksine, bazı katılımcılar KDVİRA başta olmak üzere bu uygulamalarda bazı sistemsel hatalar olabildiğini ifade etmiştir. Araştırma sonuçlarına göre genel bir değerlendirme yapıldığında; KDVİRA’daki bu hataların genellikle mevzuatın yanlış yorumlanmasından kaynaklanabildiği, bunun sonucunda doğru kriterlerin

belirlenemeyebildiği, sistemde sıfır hatalarının yaşanabildiği ve bununda mükelleflerin özel esaslara alınmasıyla sonuçlanabildiği bulgularına ulaşılmıştır.

KDVİRA sistemine yöneltilen diğer bir olumsuz eleştiri de YMM'lerin sisteme erişim hakkının olmamasıdır. Konuyla ilgili katılımcıların çoğu vergi mahremiyetini ihlal etmeyecek şekilde, YMM'ler olarak sistemin en başından kendilerine açılması gerektiğini ifade etmiştir. Bu katılımcılar sisteme erişim hakkı tanınmasının KDV iade sürecine sağlayacağı faydaları şu şekilde sıralamıştır:

- KDVİRA sisteminin açılmasıyla sorunlar en başından çözebilecek, gerekli tedbirler alınabilecek ve süreç hem vergi idaresi hem de mükellef açısından hızlanabilecektir. Böylece meslek mensupları sistem tarafından kendilerine iletilen hataları görebilecek ve iş vergi dairesine intikal etmeden sorun çözülebilecektir.
- Alım yapılan alt firmalar hakkında kapsamlı bilgi sahibi olunabilecektir. Bu husus mükelleflerle ilgili daha kapsamlı ve doğru bilgi edinilebilmesini ve işlemlerin bu doğrultuda gerçekleştirilebilmesini sağlayabilecektir. Böylece mükelleflerin cezalı tarhiyatlara karşılaşmalarının önüne geçilebilecektir.
- Karşıt incelemelerde yaşanan yetki-sorumluluk sorununa çözüm bulunabilecektir. Karşıt inceleme yazılarına cevap verme noktasında meslek mensupları arasında yaşanan çekimser davranma, ilgili yazılara cevap vermeme gibi durumlar önlenebilecek ve bu eylemlerin meslek mensubu üzerinde oluşturduğu iş yükünün azaltılması sağlanabilecektir. Aynı zamanda sistemin açılmasıyla birlikte karşıt incelemenin buradan yapılabilceği vurgulanmıştır.

4.1.3. KDV İadesinde Süre Sorununa İlişkin Araştırma Bulgularının

Değerlendirilmesi

İhracatta KDV iade taleplerini gerçekleşme süresi açısından değerlendiren katılımcı görüşlerinin ortak noktası, söz konusu iade taleplerinin gerçekleşme süresinin oldukça uzun zaman alabildiğidir. Katılımcıların büyük çoğunluğu zaman faktörünün KDV iade sürecinde yaşanan en önemli sorunlardan biri olduğunu ifade etmiştir. Bu hususu bazı katılımcıların: “En fazla karşılaşılan sorun, en büyüğü zaman. KDV iade süreci çok uzun zaman alıyor.” ve “Yüzde bir milyon süre konusunda sıkıntı var.” cümleleri kanıtlar niteliktedir. Katılımcıların bir kısmı KDV iadesinde süre sorununu çözmek

amacıyla ihtisas vergi dairelerinin kurulduğuna ancak vergi idaresi çalışanlarının tutumu nedeniyle ihtisas vergi dairelerinin yeterince başarılı olamadığına dikkati çekmiştir.

KDV iadelerinde yaşanan sorunların farklı unsurlar açısından değerlendirildiği araştırmanın bulgularına yönelik genel bir değerlendirme yapıldığında, yasal tabanda önemli bir sorun olmadığı ve sorunların genellikle mevzuatın uygulanması noktasında ortaya çıktığı tespit edilmiştir. Diğer bir deyişle, KDV iade sürecinin başarısını etkileyen unsurlar farklı olsa da sorunların ortak paydası mevzuatın uygulanması hususudur. Katılımcılar, bu noktadaki sorunun temelinde vergi idaresi çalışanlarının tutumuna dikkati çekmiştir. Çalışmada ihtisas vergi dairelerinden beklenen başarının sağlanamamasının nedeni olarak vergi idaresi çalışanlarının süreci uzatabilmesi, mevzuatta yer almayan bilgi ve belgelerin kendilerinden istenebilmesi ve böylece iade sürecinin gereksiz yere uzatılabilmesini gerekçe olarak göstermiştir.

Vergi idaresi çalışanlarının tutumuna dikkat çeken katılımcılar, idare çalışanlarının süre açısından yasal mevzuata uymadığını vurgulamıştır. Bu doğrultuda görüş beyan eden birçok katılımcı, idare personelinin sorumluluk almaktan kaçınabildiğini, bu nedenle iadeleri incelemeye sevk edebildiğini ve bunun da süreci fazlasıyla uzatabildiğini ifade etmiştir. Katılımcılara yasal süreler aşıldığında buna dair herhangi bir hak arayışına girip girmedikleri sorulduğunda ise katılımcıların birçoğu mükelleflerin vergi idaresi ile karşı karşıya gelmek istemediğini ifade etmiştir. Bu katılımcılar, YMM olarak sürekli vergi idaresiyle etkileşim içinde olmak zorunda olduklarını, bu yüzden hem kendilerinin hem de mükelleflerin vergi idaresi çalışanlarıyla sorun yaşamak istemediklerini belirtmiştir.

Çalışmada yer alan bazı katılımcılar, KDV iade sürecinde pandeminin etkisine vurgu yapmıştır. Bu katılımcılar vergi idaresi çalışanlarının iş yoğunluğunu gerekçe olarak gösterebildiğini, bu durumla pandemi sürecinde daha çok karşılaştıklarını ifade etmiştir. Katılımcılar pandemi nedeniyle personellerin izinli olmasının, yarı zamanlı çalışılmasının, dosyaların sürekli el değiştirilerek farklı memurlara devredilmesi sonucu iletişim konusunda sorun yaşamalarının söz konusu süreci olumsuz etkilediğini vurgulamıştır. Bu durum bir katılımcının "...üç ayda bitecek iade altı ayda bitiyor, altı ayda bitecek iade bir yılda bitiyor." ve diğer bir katılımcının "... pandemiden sonraki sürece baktığımızda çok büyük süre kaybı oldu. Personel eksikliği..." cümlelerinden

açıkça anlaşılmaktadır. Süreci uzatan diğer bir nedenin eksiklik yazılarının geç bildirilmesi nedeniyle yaşanan gecikmeler olduğu da çalışmada vurgulanan hususlar arasında yer almaktadır. Bunlara ek olarak iade sürecinde yaşanan gecikmelerin sonucuna değinen bir katılımcı, geciken iadeler nedeniyle mükelleflerin finansman noktasında sorun yaşayabildiğini vurgulamıştır.

Çalışmada ifade edildiği üzere, katılımcıların büyük çoğunluğu KDV iade sürecinde yaşanan gecikmelerin mevzuatın uygulanması noktasında ortaya çıkabildiğini savunmuştur. Bu sorunun çözümü için ihtisas vergi idarelerinin kurulduğu ancak yeterince başarılı olamadığı vurgulanmıştır. Bu yönde görüş belirten bir katılımcı söz konusu soruna yönelik bazı çözüm önerileri sunmuştur. Katılımcı bu önerilerini; personel eksikliğinin giderilmesi gerektiği, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından her bir iade türüne yönelik kriterlerin belirlenmesi gerektiği ve bu kriterlerin tüm ülkedeki ihtisas vergi dairelerine iletilmesi gerektiği, iadelerin sadece bu kriterlere göre yapılması bunun dışında hiçbir bilgi ve belgenin vergi idaresince mükelleften istenemeyeceğinin hüküm altına alınması gerektiği şeklinde sıralamıştır.

KDV iade sürecini kolaylaştırmak ve iade taleplerini kısa sürede gerçekleştirmek amacıyla uygulamaya konulan HİS, İTUS ve ATUS sistemlerini değerlendiren katılımcıların birçoğu bu sistemlerin iade sürecini olumlu etkilediğini ifade etmiştir. Araştırma bulgularına yönelik genel bir değerlendirme yapıldığında, söz konusu sistemlerin iade sürecini hızlandırdığı ifade edilebilmekle birlikte, sistemlere yönelik bazı sorunlar tespit edilmiştir. Bu sorunlar; HİS, İTUS, ATUS sistemlerinin kapsamının dar olması, teminat mehtubu çözümü sorunu ve sistemlerin uygulanması noktasında yaşanan sorunlar olmak üzere üç başlık altında ifade edilebilmektedir.

Bazı katılımcılar HİS, İTUS ve ATUS uygulamalarının etkin işlediğini, KDV iadelerinde zaman unsuru açısından oldukça faydalı olduğunu, bu sistemler sayesinde KDV iade taleplerinin kısa sürede sonuçlanabildiğini ifade ederken; bazı katılımcılar ise sistemlerin uygulanması noktasında sorun yaşayabildiklerini, mevzuatta varolan sürelerle uyulmadığını, özellikle teminat mektubu çözümlerinin uzun zaman aldığını ifade etmiştir. Anılan sistemlerin KDV iade süreci açısından oldukça faydalı olduğunu ifade eden katılımcılardan bazılarıysa sistemlerin tabanının dar olduğunu ve çok az

mükellefi kapsadığını ifade etmiştir. Bu katılımcılar daha fazla mükellefin faydalanabilmesi için bu sistemlerin tabanın genişletilmesi gerektiğini vurgulamıştır.

HİS, İTUS ve ATUS uygulamalarının tabana yayılmasını savunan katılımcıların aksine, katılımcıların bir kısmı bu sistemlerin dar kapsamlı tutulmasının haklı gerekçeleri olduğunu ifade etmiştir. Bununla ilgili bir katılımcının “Şampiyonlar ligi gibi düşünelim.” cümlesinden yola çıkılırsa sistemlere dahil olabilmek için belli bir ayrıcalığa sahip olmak gerektiği anlaşılmaktadır. Sistemlerin kapsamına dahil olabilmek için mükelleflerde kurumsallığı teşvik ettiğini savunan bu görüşe göre sistemlerin tabana yayılması ekonomide farklı yönlerde bozulmalara yol açabilecektir. Sistemlerin dar kapsamlı olmasını vergi idaresi açısından değerlendiren bir katılımcıysa vergi idaresinin haklı gerekçelerle sistemlerin kapsamını dar tuttuğunu ifade etmiştir. Bu görüşe göre vergi idaresi, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla zaman, işletme büyüklüğü gibi belli kriterler getirmekte haklı görülmüştür.

Söz konusu sistemlerde yaşanan diğer bir sorun, teminat mektubunun çözümü hususudur. Teminat mektubu sorununa değinen katılımcılardan biri, “... altmış gün içinde çözülebilecek bir teminat bir seneyi buluyor, bulan mükellefler var.” cümlesiyle zaman unsuru bakımından yaşanan sorunu vurgulamıştır. Katılımcılar bu konuda yaşanan sorunun temelinde, mevzuatta yazan yasal sürelerle vergi idaresi tarafından iş yoğunluğu gibi çeşitli gerekçelerle uyulmaması olduğunu ifade etmiştir. Katılımcılar söz konusu sorun nedeniyle YMM’ler olarak mükelleflerle karşı karşıya kalabildiklerini ifade etmiştir. Konuyla ilgili bir katılımcının, “... bazı safhada mükellefler üç ayda bir teminat mektubunun faizinin ödediklerinden bize diyorlar ki: ‘Siz atmış gün dediniz, biz gittik teminat mektubu aldık. Ama iade aldığımız rakam bu. Biz bu süreçte şu kadar faiz ödedik.’ diye, bize dert yanyorlar.” cümlesi söz konusu durumu açıkça ifade etmektedir. Bu cümleden de anlaşılacağı üzere, teminat mektubu çözümünün uzun zaman alması mükelleflere, ödenen yüksek kredi faizleri olarak yansımaktadır. Teminat mektubu çözümlerinin uzun zaman alması mükellefler açısından bir maliyet unsuru olmasının yanında, mükellefleri finansman sorunuyla da karşı karşıya bırakabilmektedir.

4.1.4. KDV İadesinde Yargı Yoluna Başvuru İlişkin Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

İhracatta KDV iadesiyle ilgili vergi idaresi ve mükellefler arasında uyuşmazlık söz konusu olabilmektedir. Çalışmada yer alan katılımcılardan bu uyuşmazlıkların çözümü noktasında başta yargı yolu olmak üzere çözüm yollarını değerlendirmeleri istenmiştir. Katılımcıların görüşleri doğrultusunda araştırma bulguları değerlendirildiğinde birçok katılımcının; mükelleflerin yargı yoluna başvuru noktasında çekimser davranabildiğini, yargı sürecinin uzun zaman alabildiğini, olayların gerçek mahiyetinin yeterince araştırılmadan bir sonuca varılabildiğini ve mükelleflerin içtihat farklılığı gibi sorunlar nedeniyle yargı yoluna başvurmak istemediklerini ifade ettiği tespit edilmiştir. Bu katılımcılar ifade edilen gerekçelerle mükelleflerin açıkça haklı oldukları noktada bile uzlaşma, izaha davet gibi barışçıl çözüm yollarına başvurmak istediğini ifade etmiştir. Haklı oldukları noktada yargı yoluna başvurmakta tereddüt etmediklerini ifade eden katılımcı sayısı ise azınlıktadır.

Mükellefler ile vergi idaresi arasında meydana gelen bir uyuşmazlığın çözümü için mükelleflerin yargı yoluna başvurmakta çekimser davrandığını ifade eden katılımcılar, bu durumu çeşitli gerekçelerle açıklamıştır. Bu gerekçelerin başında mükelleflerin vergi idaresiyle karşı karşıya kalmak istememesi gelmektedir. Diğer bir deyişle, mükelleflerin vergi idaresiyle aralarında bir husumet olmasını istemediği ifade edilmiştir. Bu doğrultuda görüş beyan eden katılımcılar, gerek YMM olarak kendilerinin gerekse mükelleflerin vergi idaresiyle sürekli iletişim halinde olduklarını belirtmişlerdir. Bundan dolayı katılımcılar, vergi idaresiyle karşı karşıya gelmek istemediklerini aksi takdirde vergi idaresi çalışanlarının kendilerine karşı tepki gösterebildiğini vurgulamıştır.

Katılımcıların yargı yoluna gitmekte çekimser davranmasının diğer bir nedeni de yargı sürecinin belirsizliğidir. Bu husus bir katılımcının, "... yargıya gittiği zaman hiçbir garantisi yok..." cümlelerinden açıkça anlaşılmaktadır. Yargı yoluna başvuru noktasında mükelleflerin çekimser davranabildiğini ifade eden katılımcıların aksine, bazı katılımcılar haklı oldukları hususlarda yargıya gitmekte tereddüt etmediklerini ifade etmiştir. Katılımcılardan birinin "Yargıya gitmekten çekinmiyorum." cümlesi ve diğer bir katılımcının "Yargıya gitmek bir haktır. Bu hakkı kullanacaksın." cümlesinden

katılımcıların yargı yoluna başvuru noktasında çekimser davranmadıkları anlaşılmaktadır.

Araştırma bulguları değerlendirildiğinde, çalışmada yer alan katılımcıların çok azının yargı yoluna başvuru noktasında çekimser davranmadığı görülmektedir. Vergi uyuşmazlıklarında yargı yoluna başvuru hakkı mükelleflerin en doğal hakkıdır. Ancak bununla birlikte, çalışmanın sonucuna göre uygulama noktasında sorunlar olmasından dolayı bu hakkın gereği gibi kullanılmadığı kanısındayız. Çalışmada katılımcıların dile getirdiği en önemli sorunlardan biri olan “uygulamanın mevzuattan farklı olduğu” hususuyla birkez daha karşılaşmıştır. YMM’lerin ısrarla vurguladıkları husus, vergi idaresi çalışanlarının tepkisini çekmek istemeyen, onlarla husumetli olmak istemeyen mükelleflerin yargı yoluna başvurmak istemediğidir. Katılımcılar bahsi geçen nedenlerle mükelleflerin hakkı olan iadeden daha az almaya razı olarak uyuşmazlıkları barışçıl yollarla çözmek istediğini vurgulamıştır.

Çalışmada yer alan katılımcılardan bazılarıysa zaman unsuru açısından mükelleflerin yargı yoluna başvurmak istemediğini ifade etmiştir. Bu doğrultuda görüş beyan eden katılımcı görüşlerinin ortak noktası, yargı sürecinin çok uzun sürebilmesi ve sürecin belirsizliğidir. Konuyla ilgili bir katılımcı, enflasyon olgusuna vurgu yapmıştır. Katılımcı uzun süren dava süreci sonucunda mükelleflerin alacağı iade miktarının enflasyon nedeniyle aşınabileceğini belirtmiştir. Bu katılımcıyı destekler nitelikte bir söylem gerçekleştiren diğer bir katılımcı ise “Mükellef hak ettiğimden daha az iade alayım ama yargıya gitmeyeyim şeklinde düşünüyor. Çünkü uğraşmak istemiyor.” cümleleriyle mükelleflerin uzun süren yargı süreciyle uğraşmak istemediğini ifade etmiştir.

Son olarak konuyla ilgili değerlendirme yapan katılımcıların dikkat çektikleri diğer hususlar ise “içtihat farklılığı” ve “yeterince araştırmama” kavramlarıdır. Katılımcılardan bazıları yargı organları arasında birlik olmadığını, mükelleflerin benzer konularda farklı yargı kararlarıyla karşı karşıya kalabildiklerini ve bu nedenle yargı yoluna başvurmak istemediklerini ifade etmiştir. Geçmiş yargı kararlarına bakıldığında bu görüşü destekler nitelikte birçok kararla karşılaşılabilir. Çalışmada ele alınan

Telime AYDOĞAN başvurusu²⁴ ve Deniz Elektrik Taahhüt Tic. Ltd. başvurusu²⁵ bu konuya örnek teşkil edebilecek uyuşmazlıklardır. Bir kısım katılımcıysa yargı organlarının karar verirken olayların gerçek mahiyetini yeterince araştırmadan karar verdiğini ifade etmiştir. Çalışmada içtihadi yaklaşımlar başlığı altında ele alınan yargı kararlarında yeterince araştırmama hususunun birçok uyuşmazlıkta söz konusu olabildiği görülmektedir. Danıştay 9. Dairesi 2018 / 328 esas ve 2020 / 1139 sayılı kararı bu örneklerden biridir.²⁶

4.1.5. KDV İade Uygulamasının İhracat Teşviki Açısından Değerlendirilmesine İlişkin Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Katılımcılardan KDV iadesini ihracat teşviki açısından değerlendirmeleri istenmiştir. Araştırma bulguları değerlendirildiğinde, katılımcıların büyük çoğunluğunun ihracatta KDV iadesini ihracat için bir teşvik mekanizması olarak değerlendirmedeği tespit edilmiştir. Bu yönde görüş beyan eden katılımcıların birçoğu söz konusu KDV'nin mükellefler üzerinde bir yük olduğunu ve iade mekanizmasıyla bu yükün kaldırıldığını ifade etmiştir. Bu husus bir katılımcının “Hayır, teşvik değildir. Şöyle düşünün siz yüklendiğiniz KDV’yi alıyorsunuz.” cümlelerinden anlaşılmaktadır. İhracatta KDV iadesinin bir kazanç bir kar olmadığı; zorunluluk ve emanet olduğu, bu yüzden de bir teşvik mekanizması olarak değerlendirilemeyeceği vurgulanmıştır.

İhracatta KDV iadesinin teşvik olmadığını savunan katılımcıların aksine, bir kısım katılımcıysa bu iadenin bir teşvik mekanizması olarak değerlendirilebileceğini ifade etmiştir. Bu katılımcılar ihracatta KDV iadesi olmadığı takdirde KDV'nin mükelleflerin üzerinde bir maliyet unsuru olarak kalabileceğini savunmuştur. Ünal ve Güçlü Marşap (2018: 50-51), ihracatta KDV iade uygulamasını ihracat için bir teşvik mekanizması olarak gören katılımcılara benzer bir söylemde bulunmuştur. Yazarlar söz konusu iadeyi ihracat için bir teşvik mekanizması olarak değerlendirmiştir. Her iki görüşün kesiştiği

²⁴ Anayasa Mahkemesinin 2015/4255 Başvuru Numaralı, 9 Haziran 2020 Karar Tarihli Teslime AYDOĞAN Başvurusu.

²⁵ Anayasa Mahkemesinin 2016/780 Başvuru Numaralı ve 24 Haziran 2020 Karar Tarihli Deniz Elektrik Taahhüt Tic. Ltd. Şti. Başvurusu.

²⁶ Burada bahsi geçen kararlar anılan başlık altında ayrıntılı şekilde analiz edildiğinden burada ayrıca değerlendirilmeyecektir. Ayrıntılı bilgi için çalışmanın ilgili kısmına bakınız.

ortak noktaysa ihracatta KDV iade mekanizmasının, farklı gerekçelerle de olsa, ihracat için olumlu bir unsur olarak ifade edilmesidir.

İhracatta KDV iadesini bazı katılımcılar, mükellefler için bir finans kaynağı olarak değerlendirirken bazı katılımcılar ise söz konusu iade mekanizmasını rekabeti artıran bir unsur olarak değerlendirmiştir. Söz konusu iadenin mükellefler için iyi bir finans kaynağı olduğunu ifade eden bir katılımcı, “KDV iadesi mükellefler için iyi bir kazanç. Mükelleflerin gözledikleri bir para.” diyerek bu hususa vurgu yapmış ve iadenin mükelleflerin vergi bilincini artıran bir unsur olduğunu söylemiştir. Diğer bir katılımcı da ihracatta KDV iade müessesesi olmadığı takdirde KDV'nin mükelleflerin üzerinde bir yük olarak kalabileceğini ve bu durumun mükellefleri finans açmazına sokabileceğini ifade etmiştir. Katılımcı, ekonomide ticaretin sağlıklı bir şekilde gerçekleşebilmesi ve hızlı para akışının sağlanabilmesi için iadelerin kısa süre içinde gerçekleşmesinin önemine vurgu yapmıştır.

Katılımcıların bir kısmı ihracatta KDV iade uygulamasının mükelleflere rekabet avantajı sağladığını ifade etmiştir. Diğer bir deyişle bu katılımcılar, ihracatta KDV iade müessesesi ile haksız rekabetin engellenebileceğini vurgulamıştır. Katılımcıların görüşleri göz önüne alınarak genel bir değerlendirme yapıldığında, konuyla ilgili görüş beyan eden katılımcıların tamamının, farklı gerekçelerle de olsa, ihracatta KDV iade uygulamasına yönelik olumlu değerlendirmelerde bulunduğu görülmektedir. Katılımcıların ayrıştığı nokta, söz konusu iadenin ihracat için bir teşvik mekanizması olup olmadığıdır. Araştırma bulguları göz önüne alınarak genel bir değerlendirme yapıldığında, ihracatta KDV iadesinin teşvik olmadığını, mükelleflerin üzerindeki haksız yükün kaldırılması olduğunu ifade eden görüş desteklenmektedir.

4.1.6. KDV İade Sürecinde Taraflar Arasındaki İletişime İlişkin Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Araştırmada yer alan katılımcıların yakındıkları hususların başında, uygulamanın mevzuata uygun olmaması gelmektedir. Katılımcılar genellikle KDV iade mevzuatında dikkate değer bir eksiklik olmadığını, söz konusu mevzuatın uygulanması noktasında sorun yaşadıklarını ifade etmiştir. Katılımcıların birçoğu bu sorunun kaynağında vergi idaresi personelinin olaylara yaklaşım tarzının olduğunu söylemiştir. Vergi idaresi personelinin mevzuatta yazan prosedüre uygun hareket etmediği vurgulanmıştır. Yasal

çerçeve dışına çıktığı iddia edilen personelin, korku ve ön yargı gibi çeşitli nedenlerle gerek mükelleflere gerekse YMM'lere karşı temkinli yaklaştığı belirtilmiştir. Katılımcıların yakındıkları diğer bir husus ise YMM'ler olarak vergi idaresi çalışanlarıyla aralarında yeterince sağlıklı iletişim kurulamadığı, bilgi alışverişi hususunda eksiklikler olduğudur. Bunların yanında çalışmada dikkat çeken diğer bir nokta ise nitelikli personel sorunudur.

Verginin tarafları olan mükellef ve vergi idaresi personeli arasında bilgi alışverişi yapılması vergileme sürecinin sağlıklı işleyebilmesi açısından önemlidir. Ancak bununla birlikte araştırma bulgularına göre birçok katılımcı, YMM'ler olarak vergi idaresiyle aralarındaki iletişimin oldukça zayıf olduğunu ifade etmiştir. Bu katılımcılar; vergi idaresinin işlemlerinde bireysel davranabildiğini, idarenin ihtiyaç duyması halinde kendilerinden bilgi istemediğini ve kendilerine danışmadığını, idarenin işlemlerinde katı davranabildiğini söylemiştir. Katılımcılardan bazıları vergi idaresi personelinin mevzuatta olmayan bilgi ve belgeleri kendilerinden isteyebildiğini ifade etmiştir. Vergi idaresi personelinin bu tutumunun mükellefleri iadeden vazgeçme noktasına getirdiği vurgulanmıştır.

İhracatta KDV iade sürecinde verginin tarafları arasındaki iletişimi değerlendiren katılımcıların dikkati çektiği hususlardan biri de ön yargı ve korku faktörleridir. Katılımcılar, vergi idaresi personelinin olaylara, mükelleflere ve YMM'ler olarak kendilerine ön yargıyla yaklaşabildiğini ifade etmiştir. Bu görüşü savunan katılımcılar vergi idaresi personelinin mükelleflere veya YMM'lere sanki vergi kaçırmak üzere hareket eden kimseler gibi bakabildiğini belirtmiştir. Katılımcılar vergi idaresi personelinin, özellikle müfettişlerin önüne gelen olaylarda, incelemelerde açık yakalamak üzere kodlanmış olarak hareket edebildiğini vurgulamıştır. Bundan dolayı idare personelinin tedbir amacıyla kanunda yazmayan bilgi ve belgeleri isteyebildiği ifade edilmiştir.

Araştırma bulgularına bakıldığında, katılımcıların ön yargı faktörüyle birlikte dikkati çektiği diğer bir unsurun da korku faktörü olduğu görülmektedir. Katılımcılar vergi idaresi çalışanlarının sorumluluk almaktan kaçınabildiklerini, bundan dolayı olaylara temkinli yaklaşabildiklerini ifade etmiştir. Bu katılımcıların önemle vurguladığı bir husus Sayıştay denetimidir. Katılımcılar vergi idaresi çalışanlarının Sayıştay denetimi

sonucu üzerlerine zimmet çıkmasından ve hesap verme korkusundan dolayı çekimser davranabildiklerini ifade etmiştir. Bu husus bir katılımcının "... yarın birgün Sayıştay denetimi olsa biz bunlara hesap vereceğiz.", "... ben bunun hesabını veremem ki bunun parası benim cebimden çıkar, zimmet çıkar diye, yaklaşıyorlar." ve diğer bir katılımcının "... bunu çok mu verdim az mı verdim, bu yarın birgün benim başıma bir sıkıntı çıkarır, bana bir zimmet çıkarır düşüncesiyle olabildiğince bu rakamı küçültmek, azaltmak için baktıkları için sürece..." cümlelerinden anlaşılmaktadır. Katılımcılar vergi idaresinin objektif olması gerektiğini vurgulamıştır.

Uzun yıllar vergi idaresinde müfettiş olarak çalıştığını ifade eden katılımcılardan bazıları, KDV iade sürecinde yaşanan sorunlardan sadece vergi idaresinin tek tarafı olarak sorumlu tutulmasının adil olmayacağını ifade etmiştir. Bu katılımcılar her iki tarafta da bulduklarından dolayı, hem vergi idaresi tarafında müfettiş olarak hem de mükellef tarafında YMM olarak, olaylara daha objektif yaklaşabildiklerini söylemiştir. Vergi idaresi personelleriyle mükellefler arasında yaşanan olumsuzlukların karşılıklı refleks sonucu geliştiğini söyleyen bir katılımcı; mükelleflerin vergi dairesine giderken bilenmiş bir şekilde gittiğini, vergi idaresi personelinin maaşını kendisi veriyormuş, idare çalışanı onun işini yapmak zorundaymış gibi davrandığını, bunun karşılığında da idare çalışanlarının bir refleks geliştirerek mükellefe kaba davrandığını vurgulamıştır. Yaşanan sorunların karşılıklı etkileşim sonucu ortaya çıktığı katılımcının "Birbirini tetikleyen şeyler, yani psikolojik şeyler." cümlesinden açıkça anlaşılmaktadır. Diğer bir katılımcıysa vergi kaçakçılığının önlenmesine vurgu yapmış, vergi idaresini bu kaçaklıkları engellemek adına temkinli yaklaşmakta haklı görmüştür. Ancak bu katılımcı, herkese kaçakçı gözüyle bakarak genelleme yapılmaması gerektiğini de vurgulamıştır.

Konuya yönelik değerlendirme yapan katılımcıların dile getirdiği diğer bir sorun ise nitelikli personel eksikliğidir. Konuyu vergi idaresi çalışanlarının bilgi düzeyi açısından değerlendiren bu katılımcılar, ihracatta KDV iadesinde yaşanan sorunların bir nedeninin de ilgili personelin bilgi eksikliğinden kaynaklandığını ifade etmiştir. Katılımcılar vergi idaresi çalışanlarına niteliğin artırılması amacıyla çeşitli eğitimler verilmesi gerektiğini ve ilgili personelin olaylara bakış açısının değiştirilmesi gerektiğini vurgulamıştır. Diğer bir deyişle, vergi idaresi personellerinin alanında uzmanlaşması gerektiği ve mükelleflere yaklaşımlarının değiştirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Vergi idaresi

personelinin alanında uzmanlaşmasıyla ilgili bir katılımcı ihtisas vergi dairelerinin önemine dikkat çekmiştir. Vergi idaresi çalışanlarının mükelleflere yaklaşım tarzının değiştirilmesine vurgu yapan bir katılımcının, "... mükelleflerin devletten hakları olmayan bir parayı almadıklarının anlatılması lazım." cümlesinden bu husus açıkça anlaşılmaktadır.

SONUÇ

İhracat işlemlerinde KDV iade uygulamasına yönelik sorunların tespit edilmesi ve bu sorunlara çözüm önerileri sunulabilmesi amacıyla katılımcılara çeşitli sorular yöneltilmiş ve katılımcıların bu sorulara yanıtları derinlemesine analiz edilmiştir. Bu analiz sonucunda çalışmada katılımcı olarak yer alan YMM'lerin konuyla ilgili yorumları dikkate alınarak araştırma sonucunda tespit edilen sorunlar ve bu sorunlara yönelik çözüm önerileri aşağıdaki şekilde sunulmaktadır:

- İhracat işlemlerinde uygulanan KDV iade mevzuatının güncel ekonomik gelişmelere uyum sağlayacak şekilde yeniden düzenlenmesi gerektiği tespit edilmiştir. Araştırma bulgularının değerlendirilmesi sonucu söz konusu mevzuatın güncel ekonomik gelişmeleri takip etmede yetersiz kalabildiği tespit edilmiştir. Ekonomi küreselleşmekte ve dünyadaki ticaret anlayışı değişmektedir. İhracatta uygulanan KDV iade mevzuatı ise eski tarihli bir mevzuattır. Bu mevzuatın değişen ticaret anlayışını kavrayacak şekilde revize edilmesi gerektiği kanısındayız.
- İhracatta KDV iade mevzuatının daha açık ve anlaşılır bir hale getirilmesi gerektiği bulgusuna ulaşılmıştır. Mevzuat yoruma mahal vermeyecek şekilde düzenlenmelidir. KDV iade mevzuatının uygulanmasında vergi idareleri arasında, dahası aynı vergi idaresindeki memurlar arasında dahi yorum farklılıkları olabildiği tespit edilmiştir. Bu husus gerek mükellefler gerekse YMM'ler açısından sorun teşkil edebilmekte, iade sürecinin uzamasına ve karmaşık bir hal almasına neden olabilmektedir. Mevzuatta her bir işlem için uygulanacak esaslar açık ve net bir şekilde düzenlenirse yorum farklılıkları önlenebilecektir.
- Araştırma bulguları teoriyle ilişkilendirildiğinde, KDV iade mevzuatının vergide kanunilik ilkesine aykırılık teşkil ettiği görülmektedir. İhracatta KDV iade uygulamaları ve diğer KDV iadelerine ilişkin hükümler KDVGUT'ta düzenlenmiştir. 1982 Anayasasının 73. maddesinin 3. fıkrasında: "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." hükmü yer almaktadır. Bu hüküm uyarınca verginin asli unsurlarına ilişkin düzenlemeler sadece kanunla yapılabilmektedir. KDVGUT'a bakıldığında verginin asli unsurlarına ilişkin düzenlemelerin yer aldığı görülmektedir. Bu noktada özellikle vurgulamakta fayda görülen bir husus özel esaslar uygulamasıdır. Özel esaslar

uygulaması sonuçlarının doğrudan verginin asli unsurlarını etkilediği kanısındayız. Böyle bir uygulamanın KDVGUT'ta düzenlenmesinin vergide kanunilik ve anayasal vergilendirme ilkelerine aykırılık teşkil ettiğini düşünmekteyiz. Başta özel esaslar uygulaması olmak üzere, KDVGUT'ta düzenlenen hususların yasal ve anayasal çerçevede yeniden düzenlenmesi gerektiği kanısındayız.

- KDV iade mevzuatında yer alan özel esaslar uygulamasının şartlarına yönelik düzenlemeler yapılmalıdır. Özel esaslar uygulamasında mükellefler vergilendirme işlemleri dolayısıyla kendilerine yönelik herhangi bir olumsuzluk bulunmasada özel esaslara tabi olan mükelleflerle iş yaptıkları gerekçesiyle riskli grup arasında yer alabilmektedir. Araştırma bulgularına bakıldığında, birçok katılımcının bu gerekçeyle özel esaslara tabi olmaktan yakındığı tespit edilmiştir. Mükellefler sadece kendi alışlarından sorumlu tutulmalıdır. Diğer bir deyişle mükellefler, ekonomik işbirliği yaptıkları mükelleflerin kanunsuz eylem ve işlemlerinden sorumlu tutulmamalıdır. Özel esaslar uygulamasına sınırlı sorumluluk ilkesi getirilmesinin faydalı olacağı kanısındayız. Sistemin gerçek suçluyla suçsuz arasında doğru bir ayırım yapabilecek şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.
- Araştırma bulgularının değerlendirilmesi sonucu, KDV iade uygulamasında en çok karşılaşılan sorunlar arasında karşıt inceleme uygulamasının yer aldığı tespit edilmiştir. Katılımcıların büyük çoğunluğu KDVIIRA uygulamasının olduğu bir yerde karşıt inceleme uygulamasının gereksiz olduğunu vurgulamıştır. Ancak bununla birlikte, bir kısım katılımcı iade sürecinde karşıt incelemenin önemli olduğunu ifade etmiştir. Teori ve uygulama sonuçları birlikte değerlendirildiğinde çalışmada, karşıt inceleme uygulamasının önemli olmakla birlikte yönteminin ilkel kaldığı savunulmaktadır. Günümüzde vergiyle ilgili birçok işlem elektronik ortamda gerçekleştirilmektedir. Karşıt inceleme uygulamasının manuel olarak yapılmasının zaman kaybı ve bir maliyet unsuru olduğunu düşünmekteyiz. Bu durum YMM'ler üzerinde gereksiz bir iş yükü meydana getirebilmektedir. Karşıt inceleme uygulaması günümüz koşullarına uyum sağlayacak şekilde düzenlenmelidir.
- Karşıt inceleme uygulamasında yaşanan diğer bir sorun ise yetki-sorumluluk açmazıdır. YMM'lere yetkili olmadıkları bir alanda sorumluluk yüklenebilmektedir. Diğer bir deyişle, YMM'ler alım yaptıkları firmalardan da sorumlu tutulabilmekte

ancak böyle bir yetkileri olmadığı gerekçesiyle kendi meslektaşlarıyla bilgi alışverişi hususunda sorun yaşayabilmektedir. Öneri olarak sunduğumuz sınırlı sorumluluk hususunu burada da yinelemekteyiz.

- Gelir idaresi bünyesinde vergiyle ilgili birçok elektronik uygulama geliştirilmiştir. KDVİRA uygulaması bu anlamda atılan önemli adımlardan birisidir. Ancak bununla birlikte, KDVİRA uygulamasında bazı sistemsel sorunlarla karşılaşılabilirdiği bulgusuna ulaşılmıştır. Araştırma bulguları sonucu KDVİRA’da yaşanan sorunların genellikle mevzuatın yanlış yorumlanmasından kaynaklandığı tespit edilmiştir. Mevzuatın yanlış yorumlanması sonucu kriterler de yanlış belirlenebilmektedir. Ayrıca sistemde sıfır hataları da yaşanabilmektedir. Bütün bu hatalar mükellefler açısından olumsuz sonuçlara yol açabilmektedir. Söz konusu hatalar nedeniyle mükellefler özel esaslara alınabilmektedir. KDVİRA sisteminin kriterleri yorum farklılığına yol açmayacak şekilde düzenlenmelidir.
- KDVİRA uygulamasına yöneltilen diğer bir olumsuz eleştisi ise YMM’lerin sisteme erişim hakkının olmamasıdır. KDVİRA sistemine YMM’lerin, vergi mahremiyetini ihlal etmeyecek şekilde en başından ulaşabilmesinde fayda olduğu tespit edilmiştir. Çalışmada bu husus YMM’ler tarafından özellikle vurgulanmıştır. KDVİRA’nın YMM’lere en başından açılmasıyla; sorunlar en başından vergi idaresine intikal etmeden önlenilecek, iade süreci hızlanabilecek, meslek mensupları sistem tarafından kendilerine iletilen hataları görebilecek, alım yapılan alt firmalar hakkında daha ayrıntılı bilgi sahibi olunabilecek ve böylece hatalı tarhiyatların önüne geçilebilecektir. Aynı zamanda sistemin açılması karşıt incelemelerde yaşanan yetki-sorumluluk sorununa da çözüm olabilecektir.
- KDV iadelerinde yaşanan zaman sorununun iade sürecini olumsuz etkileyen bir unsur olduğu tespit edilmiştir. KDV iade talepleri kısa sürede gerçekleştirilebilmelidir. Araştırma bulguları sonucunda, ihracat işlemlerine ilişkin KDV iade taleplerinin oldukça uzun zamanda gerçekleştiği tespit edilmiştir. Bu tür iadelerde yaşanan gecikmeler mükellefleri finans açmazına sokabilmektedir. Ekonomide ticaretin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi ve hızlı para akışının sağlanabilmesi için iadelerin kısa süre içerisinde gerçekleşmesi oldukça önemlidir. KDV iadelerinde mevzuat ile uygulama arasında farklılıklar yaşanabildiği ve

mevzuatta yazan sürelerle riayet edilmeyebildiği bulgularına ulaşılmıştır. Katılımcı görüşleri doğrultusunda değerlendirme yapıldığında, sorunun genellikle vergi idaresi personelinden kaynaklandığı tespit edilmiştir. Katılımcıların birçoğu vergi idaresi personelinin olaylara temkinli yaklaşarak mükelleflerden mevzuatta yer almayan bilgi ve belgeleri isteyebildiğini ifade etmiştir. Bu hususun ise iade sürecinin uzamasına yol açabildiği vurgulanmıştır. Söz konusu soruna yol açan diğer bir neden de vergi idaresinde yaşanan personel eksikliğidir. Bu sorunların çözümlenebilmesi için; personel eksikliği giderilmeli, özellikle ihtisas vergi dairelerinde uzmanlaşmaya gidilmeli, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından her bir iade türüne yönelik kriterler belirlenmeli, bu kriterler tüm ülkedeki ihtisas vergi dairelerine iletilmeli, iadeler sadece bu kriterlere göre yapılmalı ve bunlar dışında hiçbir bilgi ve belgenin vergi idaresince mükelleften istenemeyeceği hüküm altına alınmalıdır. Mevzuatta yazan sürelerle uyulmalı, aksi takdirde bu sürelerle uymayanlara caydırıcı nitelikte cezalar verilmelidir.

- HİS, İTUS ve ATUS uygulamalarında mevzuatta yazan sürelerle uyulması gerekmektedir. Söz konusu uygulamalar KDV iade sürecini hızlandırmaya yönelik getirilen uygulamalardır. Ancak bununla birlikte, uygulama tarafında sorunlar yaşanabildiği tespit edilmiştir. Katılımcıların birçoğu özellikle de teminat mektubu çözümü hususunda ciddi sıkıntılar yaşanabildiğini, yasal sürelerle uyulmadığını ifade etmiştir. Çalışmada sıkça dile getirilen uygulama - mevzuat çatışmasını çözebilecek önlemler alınmalıdır.
- Yargı organları arasında içtihat farklılığı olabildiği tespit edilmiştir. Uzun zaman alabilen yargı süreci, özellikle enflasyon gibi olgular nedeniyle mükellefleri olumsuz etkileyebilmektedir. Yargı süreci zaman anlamında iyileştirilmeli ve davalar daha kısa sürede sonuçlandırılmalıdır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümü için mükelleflerin yargı yoluna başvurması en tabii hakkıdır. Ancak bununla birlikte, mükelleflerin vergi idaresiyle husumetli olmamak adına haklı oldukları konularda dahi yargı yoluna başvurmakta çekimser davrandığı birçok katılımcı tarafından vurgulanmıştır. Çalışmada anılan nedenden dolayı, mükelleflerin hakkı olan iadeden daha az iade almaya razı olarak uyuşmazlıkları barışçıl yollarla çözme yoluna gittiği tespit edilmiştir. Bu sorunun çözümü için vergi idaresi personelinin mükelleflere yaklaşım tarzını değiştirmesi ve olaylara daha objektif yaklaşması gerekmektedir.

- Vergi idaresi çalışanlarıyla YMM'ler ve mükellefler arasındaki iletişimin güçlendirilmesi ve verginin tarafları arasında sağlıklı bir şekilde bilgi alışverişi yapılması gerekmektedir. Araştırmada yer alan katılımcı görüşleri değerlendirildiğinde, gerek mükellefler gerekse YMM'ler ve vergi idaresi personeli arasında birbirini tetikleyen bir takım olumsuzluklar yaşanabildiği tespit edilmiştir. Vergi idaresi çalışanlarının mükelleflere ön yargıyla yaklaşabildiği, üzerlerine zimmet çıkma ve hesap verme korkusundan dolayı yaptıkları işlemlerde çekimser davranabildiği, buna karşılık mükelleflerin ise vergi idaresi personeline karşı kaba davranabildiği bulgularına ulaşılmıştır. Bu sorunların çözümü için vergi idaresi personeline niteliklerinin artırılması amacıyla çeşitli eğitimler verilmeli, idare personeli alanında uzmanlaşmaya gitmeli ve ilgili personelin olaylara bakış açısı değiştirilmelidir. İdare personelinin mükelleflere ve olaylara daha objektif yaklaşmalarının sağlanması gerekmektedir. Buna karşılık mükelleflerin de vergi idaresi personeline karşı daha anlayışlı, daha profesyonel davranması gerekmektedir. Bunların yanında vergi idaresi tarafından, mükelleflerin vergi bilincini artırmaya yönelik çeşitli eğitimler ve programlar düzenlenmelidir.

KAYNAKÇA

- Adalıoğlu, S. (2021). Türkiye’de Uygulanan Vergi Politikalarının Tarihsel Gelişimi ve Kurumsal İktisat Çerçevesinde Eleştirisi, Mali Çözüm ISMMMO. 31, 167, 135–166.
- Adams, C., ve Webley, P. (2001). Small Business Owners’ Attitudes on VAT Compliance in The UK. *Journal of Economic Psychology*, (22)2, 195–216. [https://doi.org/10.1016/S0167-4870\(01\)00029-0](https://doi.org/10.1016/S0167-4870(01)00029-0)
- Ainsworth, R. T. (2012). Refund Fraud? – Real-Time Solution! Digital Security Borrowed From The Vat. (Brazil, Quebec & Belgium). Boston University School of Law Working Paper. (No. 12–15). <http://www.bu.edu/law/faculty/scholarship/workingpapers/2012.html#>
- Akdoğan, A. (2019). Kamu Maliyesi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akın, M. (2010). Türkiye’de İhracatta Katma Değer Vergisi İade Sistemi: Afyonkarahisar İli Uygulaması. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Afyon: T. C. Afyon Kocatepe Üniversitesi SBE.
- Akın, M. (2010). Türkiye’de İhracatta Katma Değer Vergisi İade Sistemi: Afyonkarahisar İli Uygulaması. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Afyon: T. C. Afyon Kocatepe Üniversitesi SBE.
- Aktan, C. C., Gencel, U., ve Yay, S. (2019). Vergi Reformu Mu ? Yoksa Vergi Deformu Mu ? Türk Vergi Sisteminde Bitmek Bilmeyen Mevzuat Değişiklikleri ve Ortaya Çıkardığı Tahribatlar Üzerine. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 17(33), 165–186.
- Alexopoulos, A., Dellaportas, P., Gyoshev, S., Kotsogiannis, C., ve Pavkov, T. (2020). Detecting Network Anomalies in the Value Added Taxes (VAT) System. *Tax Administration Research Centre*. 2020. https://tarc.exeter.ac.uk/media/universityofexeter/businessschool/documents/centres/tarc/publications/reports/Detecting_Network_Anomalies_in_the_VAT_system.pdf
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Resmi Gazete 8469 (28 Temmuz 1953), Kanun No. 6183.
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmi Gazete 26898 (Mükerrer) (6 Haziran 2008), Kanun No. 5766.
- Anayasa Mahkemesinin 2015/15100 Başvuru Numaralı ve 27/2/2019 Karar Tarihli Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. Başvurusu <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/15100> (6 Mayıs 2021).

Anayasa Mahkemesinin 2015/4255 Başvuru Numaralı ve 9/6/2020 Karar Tarihli Teslime AYDOĞAN Başvurusu
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/4255> (3 Nisan 2021).

Anayasa Mahkemesinin 2016/7783 Başvuru Numaralı, 18/7/2019 Karar Tarihli Nurbay Taşımacılık Tekstil Gıda İthalat İhracat Ltd. Şti. Başvurusu.
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2016/7783> (4 Nisan 2021).

Anayasa Mahkemesinin 2016/780 Başvuru Numaralı ve 24/6/2020 Karar Tarihli Deniz Elektrik Taahhüt Tic. Ltd. Şti. Başvurusu
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2016/780> (5 Mayıs 2021).

Arın, T. (1985). Dünyada Katma Değer Vergisi Uygulaması. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 30, 31–52. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/7430>

Arslan, Y. (2015). İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İadesi ve Muhasebesi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: T. C. Okan Üniversitesi SBE.

Arslan, Y. (2015). İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İadesi ve Muhasebesi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: T. C. Okan Üniversitesi SBE.

Başer, H. (2011). Türkiye'de Katma Değer Vergisinde İade Uygulaması ve Sonuçları. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: T. C. Dokuz Eylül Üniversitesi SBE.

Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmi Gazete 25088 (24 Nisan 2003), Kanun No. 4842.

Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmi Gazete 25539 (31 Temmuz 2004), Kanun No. 5228.

Beşel, F., ve Çokgezer, C. (2015). Maliye Alanında e-Teknolojiler ve Etkinliği. Uluslararası Ekonomik Araştırmalar, 1(1), 13–23.

Yaltı Soydan, B. (1998). Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi. İstanbul: Beta Basım Yayım.

Yaltı Soydan, B. (1995). Uluslararası Vergi Anlaşmaları. İstanbul: Beta Basım Yayım.

Bird, R. M. (2014). Value-Added Taxes in Developing and Transitional Countries : Lessons and Questions. ITP Paper. (No. 0505; Issue May). https://www.researchgate.net/profile/Richard-Bird/publication/4983766_Value-Added_Taxes_in_Developing_and_Transitional_Countries_Lessons_and_Questions/links/02e7e51802f70af8af000000/Value-Added-Taxes-in-Developing-and-Transitional-Countries-Lessons-and-Questions.pdf

Bird, R. M., Gendron, P.-P., ve Rotman, J. (2005). VAT Revisited A New Look at the Value Added Tax in Developing and Transitional Countries. USAID. [file:///C:/Users/Administrator/Downloads/VAT_Revisited_A_New_Look_at_the_Value_Ad%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Administrator/Downloads/VAT_Revisited_A_New_Look_at_the_Value_Ad%20(1).pdf)

- Buhur, S. (2019). Türkiye'de Dolaylı Vergilerin Yapısının İncelenmesi. *Mali Hukuk Dergisi*, 15(173), 1031–1046.
- Calayoğlu, İ. (2019). Elektronik Vergi Denetimindeki Teknolojik Gelişmeler ve Tam Denetime Geçiş Adımları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 81, 143–162. <https://doi.org/10.25095/mufad.510619>
- Carfora, A., Dongiovanni, S., Marabucci, A., ve Pisani, S. (2020). The Impact of Domestic Factors and Spillover Effects on EU Countries VAT Gap. *Agenzia Entrate*. (N. 1/2020, June, 1–35). file:///C:/Users/ASUS/Downloads/2020_01_def.pdf
- Centeno, C., van Bavel, R., ve Burgelman, J.-C. (2005). A Prospective View of e-Government in the European Union. *Electronic Journal of E-Government*, 3(2), 59–66. <http://www.ejeg.com/issue/download.html?idArticle=43%5Cnhttp://www.ejeg.com/volume-3/vol3-iss2/v3-i2-art1.htm>
- Charlet, A., ve Buydens, S. (2012). The OECD International VAT / GST Guidelines : Past and Future Developments. *World Journal of VAT/GST Law*, 1(2), 175–184. <https://doi.org/10.5235/WJOVL.1.2.175>
- Creswell, J. W. (2016). Nitel Araştırma Yöntemleri-Beş Yaklaşımına Göre Nitel Araştırma ve Araştırma Deseni- (Çev. M. Bütün ve S. B. Demir). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Çelik, M. (2006). İhracatı Teşvik Tedbirleri ve İhracatta KDV İstisnası Uygulamaları. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. T. C. Marmara Üniversitesi SBE.
- Çetik, A. (2016). Mal ve Hizmet İhracı ile İhraç Kayıtlı Satışlarda KDV Uygulaması ve İade Süreci. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: T. C. Haliç Üniversitesi SBE.
- Çimen, G. (2017). E-Maliye Uygulamalarının Vergilemede İktisadilik İlkesi ve Vergi Uyumuna Etkisi: Tokat İli Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *International Journal of Public Finance*, 2(1), 93–108. <https://doi.org/10.30927/ijpf.327825>
- Dale, L. R. (2001). The Effects Of The Value Added Tax Rebate On Sales To Visitors To England And Ireland. *Proceedings of the Academy of Economics and Economic Education*, 4(1), 27–33.
- Danıştay 3. Dairesi 2016 / 11534 Esas ve 2020 / 423 Karar Sayılı Kararı <https://www.hukukturk.com/danistay-kararlari?EsasNo1=2016&EsasNo2=11534&KararNo1=2020&KararNo2=423&Merci=4556> (11 Haziran 2021).
- Danıştay 4. Daire Başkanlığı 2018/6119 Esas ve 2020/5215 Sayılı Kararı <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=641859600&arananKelime=2018/61196119,2020/52155215> (6 Nisan 2021).

- Danıştay 9. Dairesi 2018 / 328 Esas ve 2020 / 1139 Sayılı Kararı
<https://www.hukukturk.com/danistay-kararlari?EsasNo1=2018&EsasNo2=328&KararNo1=2020&KararNo2=1139&Merci=4562> (6 Nisan 2021).
- Danıştay 9. Dairesi 2019 / 4018 Esas ve 2019 / 3465 Karar Sayılı Kararı
<https://www.hukukturk.com/danistay-kararlari?EsasNo1=2019&EsasNo2=4018&KararNo1=2019&KararNo2=3465&Merci=4562> (16 Haziran 2021).
- Deliktaş, E. (2021). İndirimli Orana Tabii Teslim Ve Hizmetlerden Kaynaklı KDV İadesi Taleplerinde Mevcut Sorunlar. *Mali Çözüm ISMMO*, 31(166), 293–308.
- Demir, E. (2010). Türkiye’de İhracatta KDV İstisnası ve Avrupa Birliği Uygulaması ile Karşılaştırılması. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: T. C. Dumlupınar Üniversitesi SBE.
- Demirci, Z., ve Avcı, O. (2019). KDV’ye Yeni Bir Öneri: İngiliz Modeli. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 21(2), 597–607.
<https://doi.org/10.32709/akusosbil.463807>
- Drăcea, M., Buziernescu, R., ve Florea, N. M. (2013). Harmonization of VAT in the European Union. Achievements and Perspectives. *Finance : Challenges of the Future*, 15, 60–65.
- Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J. P., ve Victoira, S. (2002). Value-Added Tax. *Finance & Development*, June, 44–47.
- Edizdoğan, N. (1984). Katma Değer Vergisinin Teorik Yönü. *Uludağ Üniversitesi İktisat ve İdari Bilimler Dergisi*, 5(2), 65–83.
- Eğilmez, M. (1983). *Katma Değer Vergisi (Teori ve Uygulama)*. Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını.
- El-Ganainy, A., ve Alm, J. (2013). Value-added taxation and consumption. *Int Tax Public Finance*, 20, 105–128. <https://doi.org/10.1007/s10797-012-9217-0>
- European Court of Human Rights (HUDOC) Application no. 23620/05, 24 November 2016, Case of Polimerkonteyner, Tov v. Ukraine.
[https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22fulltext%22:\[%22CASE%20OF%20POLIMERKONTEYNER,%20TOV%20v.%20UKRAINE%22\],\[%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],\[%22itemid%22:\[%22001-168847%22\]}}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22fulltext%22:[%22CASE%20OF%20POLIMERKONTEYNER,%20TOV%20v.%20UKRAINE%22],[%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],[%22itemid%22:[%22001-168847%22]}}) (3 Aralık 2021).
- European Court of Human Rights (HUDOC) Application no. 803/02, 9 January 2007, Case of Intersplav v. Ukraine.
[https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22fulltext%22:\[%22CASE%20OF%20INTERSPLAV%20v.%20UKRAINE%22\],\[%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],\[%22itemid%22:\[%22001-78872%22\]}}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22fulltext%22:[%22CASE%20OF%20INTERSPLAV%20v.%20UKRAINE%22],[%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],[%22itemid%22:[%22001-78872%22]}}) (29 Eylül 2021).

- Fazla, A. (2021). Türk Vergi Sisteminin Vergi İadesi ve Vergi Mahsubu Yönünden İncelenmesi ile İade İşlemlerinde Yetki ve İade Sonrası Muhasebe İşlemleri. *Yalova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(1), 1–6.
- Glesne, C. (2013). *Nitel Araştırmaya Giriş*. (Çev. A. Ersoy ve P. Yalçınoğlu). Ankara: Anı Yayıncılık.
- Gümrük Kanunu, Resmi Gazete 23866 (4 Aralık 1999), Kanun No. 4458.
- Güngör, G. (2017). Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisinin Tarihi, Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri ve Reform İhtiyacı. *Vergi Raporu*, 219, 75–87.
- Harrison, G., ve Krelove, R. (2005). VAT Refunds: A Review of Country Experience. In *IMF Working Papers* (Vol. 05, Issue 218). <https://doi.org/10.5089/9781451862379.001>
- Hellerstein, W., ve Gillis, T. H. (2010). Views on vat. *Tax Notes*, 127, 461–471.
- Hodzic, S., ve Celebi, H. (2017). Value-Added Tax And Its Efficiency: Eu-28 And Turkey. *UTMS Journal of Economics*, 8(2), 79–90.
- Husserl, E. (2010). *Fenomenoloji Üzerine Beş Ders*. (Çev. H. Tepe). Ankara: BilgeSu Yayıncılık.
- İdari Yargılama Usulü Kanunu, Resmi Gazete 17580 (6 Ocak 1982), Kanun No. 2577.
- İhracat Yönetmeliği, Resmi Gazete 26190 (6 Haziran 2006)
- İmamoğlu, E. M. (2019). Türkiye’ de KDV İhracat İstisnaları ve Mal İhracatında Uygulama Analizi. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Malatya: T. C. İnönü Üniversitesi SBE.
- İnce, E. (2019a). Mal İhracatından Kaynaklanan KDV İadesi ve Özellikli Hususlar. *Vergi Sorunları*, 369, 75–86.
- İnce, Eyyüp. (2019). Hizmet İhracatı, KDV İstisnası ve İadesi İle Özellikli Hususlar. *Vergi Sorunları Dergisi*, 365, 18–27.
- Jenkins, G. P., Jenkins, H., ve Kuo, C.-Y. (2006). Is the Value Added Tax Naturally Progressive? *SSRN Electronic Journal*, April, 1–23. <https://ssrn.com/abstract=897677>
- Kabakçı Karadeniz, H. (2013). Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde ve Türkiye’de Katma Değer Vergisi: Yakınsama Gerçekleşiyor Mu? *Sosyo Ekonomi*, 2, 265–286.
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, Resmi Gazete 28983 (26 Nisan 2014).
- Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK), Resmi Gazete 18563 (2 Kasım 1984), Kanun No. 3065.

- Keen, M. (2007). VAT Attacks! *International Tax and Public Finance*, 14, 365–381. <https://doi.org/10.1007/s10797-007-9037-9>
- Keen, M. (2013). *The Anatomy of the VAT*. IMF Working Paper. (WP/13/111). file:///C:/Users/ASUS/Downloads/_wp13111.pdf
- Keen, M., ve Smith, S. (1996). The Future of Value Added Tax in the European Union. *Economic Policy*, 11(23), 375–420. <https://doi.org/10.2307/1344708>
- Kurç, F. (2019). *Türk Katma Değer Vergisi İade Sisteminin Analizi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Eskişehir: T. C. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi SBE
- Kuş, E. (2009). *Nitel-Nicel Araştırma Teknikleri*. Ankara: Anı Yayıncılık.
- Larhlid, A., Wilson, A., Tychtl, M., Haydl, K.-H., Hammond-Giles, M., Carey, S., David, A., Dane, T., Rowland, H., Nathwani, P., Jamei, M., Tiwary, D., Sadiku, S., Jones, R., ve Mattei, B. (2019). *VAT Refunds and Reimbursements : A Quantitative And Qualitative Study*. Final Report. European Commission. https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2019-06/vat_refunds_final_report_rev1.pdf
- Lent, G. E., Casanegra, M., ve Guerard, M. (1973). The Value-Added Tax in Developing Countries. *Staff Papers (International Monetary Fund)*, 20(2), 318–378. <https://doi.org/10.2307/3866322>
- Maxwell, J. A. (2018). *Nitel Araştırma Tasarımı. –(Etkili bir yaklaşım)-* (Çev. M. Çevikbaş). Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Memiş, M. Ü., Çürük, T., ve Ünal, Y. (2019). Elektronik Uygulamalarının Vergi Denetimi Üzerine Etkisi : Denetimin Tarafları Üzerine Bir Araştırma. *Maliye Dergisi*, 176, 474–504.
- Merriam, S. B. (2013). *Nitel Araştırma - Desen ve Uygulama için Bir Rehber*. (Çev. S. Turan). Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Merter, M. E., Acar, İ. A., ve Arslan, E. (2007). Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi. *Maliye Dergisi*, 153, 24–50.
- National Audit Office (2006). *VAT on E-commerce*. HM Revenue & Customs. <https://www.nao.org.uk/reports/vat-on-e-commerce/#publication-details>
- Odabaşı, C. (2018). *İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İade Sistemi, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Örnek Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Bursa: T. C. Uludağ Üniversitesi SBE.
- OECD. (2017). *International VAT/GST Guidelines*. OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>

- Oflas, G. (2016). Türkiye’de Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası ve Ekonomiye Etkisi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: T. C. Dokuz Eylül Üniversitesi SBE.
- Oktar, K. (2020). KDV İstisnalar ve İadeler. Ankara: Gözlem Yayınevi.
- Oral, H. (2017). Katma Değer Vergisinde İndirim Mekanizması. Yayınlanmamış Doktora Lisans Tezi. Ankara: T. C. Ankara Üniversitesi SBE.
- Öncel, M. (1973). Katma Değer Vergisi. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 29(3), 289–312. https://doi.org/10.1501/Hukfak_0000000985
- Öncel, M., A. Kumrulu ve N. Çağan. (2018). Vergi Hukuku. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özcan, M. H. (2019). Tekirdağ’da İhraç Kayıtlı Satış KDV İade Uygulamasına Yönelik Memnuniyetin Ölçülmesi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Tekirdağ: T.C. Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi SBE.
- Özgenç, A. S. (2012). Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması: Anlaşma Alışverişi. Doktora Tezi. İstanbul: T.C. Marmara Üniversitesi SBE.
- Özkan, E. ve Sümerli Sarıgül, S. (2020). İngiliz Modeli KDV Uygulamasının Türk Vergi Sistemi Üzerinde Sağlayacağı Avantajlar. Vergi Sorunları, 383, 63–72.
- Özmen, E. (2019). Uluslararası Taşımacılıkta KDV İadesi Örnek Olay. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Tunceli: T. C. Munzur Üniversitesi SBE.
- Özmen, İ. ve Tunçez, H. A. (2019). İhraç Kayıtlı Satışlardan Doğan KDV İadesinin Vergi Mevzuatındaki Gelişimi Ve Muhasebeleştirilmesi. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 12(3), 711–730.
- Pehlivan, O. (2018). Vergi Hukuku. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiyoz, M., María, J., Durán, C., Esteller-Moré, A., ve Śmietanka, A. (2019). Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States : 2019 Final Report. https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2019-09/vat-gap-full-report-2019_en.pdf
- Punch, K. F. (2011). Sosyal Araştırmalara Giriş - Nicel ve Nitel Yaklaşımlar. (Çev. D. Bayrak, H. B. Arslan ve Z. Akyüz). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Saha, P., Nath, A. K., ve Salehi-Sangari, E. (2012). Evaluation Of Government E-Tax Websites: An Information Quality and System Quality Approach. Transforming Government: People, Process and Policy, 6(3), 300–321. <https://doi.org/10.1108/17506161211251281>
- Saklan, A. (2022). Özel Esaslara Tabi Olmamak Adına Verilen Düzeltme Beyannamelerine (İhtirazi Kayıtlı) Karşı Dava Yoluna Gidilmesine İlişkin İçtihat Değişikliğinin “Hak Arama Özgürlüğü” Yönüyle Değerlendirilmesi.

Günay, G. ve Z. Karacagil (Ed.). 4th International Congress on Multidisciplinary Social Sciences. 10-11 Mayıs 2020. Bilge Yayınları. Ankara 2022, 29-40.

Seelkopf, L., Bubek, M., Eihmanis, E., Ganderson, J., Limberg, J., Mnaili, Y., Zuluaga, P., & Genschel, P. (2019). The rise of modern taxation: A new comprehensive dataset of tax introductions worldwide. *Review of International Organizations*, 16, 239-263. <https://doi.org/10.1007/s11558-019-09359-9>

Serbest Bölgeler Kanunu, Resmi Gazete 18785 (6 Haziran 1985), Kanun No. 3218.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Resmi Gazete 20194 (13 Haziran 1989), Kanun No. 3568.

Stiglitz, J. E. (2009). Initiative for Policy Dialogue Working Paper Series. In *Development-Oriented Tax Policy*. (Issue October 2009). http://policydialogue.org/files/publications/ch6_Nada_O_Eissa__William_Jack.pdf

Susam, N. (2019). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Beta Yayıncılık.

Şahin, O. N. (2017). Son Düzenlemeler Işığında İhracatta KDV'nin İadesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 6(1), 90–115.

Şen, H. ve İ. Sağbaş. (2017). *Vergi Teorisi ve Politikası*. Ankara: Barış Arıkan Yayınları.

Şenyüz, D., M. Yüce ve A. Gerçek. (2020). *Türk Vergi Sistemi*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Şimşek, M., ve Yazıcı, R. (2004). İhracat Teşviklerinin Etkinliğini Ölçmeye Yönelik Bir Analiz: Bilecik ve Eskişehir Örneği. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(2), 121–140.

Taşkın, S. (2019). Uygulamalarla İhracatta KDV İadesinin Hesaplanması, Muhasebe Kayıtlarına Alınması ve İade Sürecinin Gerçekleştirilmesi. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Sakarya: T. C. Sakarya Üniversitesi SBE.

Taylar, Y. (2018). Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter, Kayıt ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbrazı. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 20(2), 375–408.

Taylar, Y. (2021). Özel Esaslara İlişkin Uygulama ve Yargı Kararları Perspektifinden Vergi Hukukunda Hukuka Aykırı Bir İşlemden Hukuka Uygun Bir Tarhiyat Çıkıp Çıkmayacağı Sorunu. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12(2), 774–790.

Taytak, M., ve Vural, K. (2019). Bilişim Sistemlerindeki Gelişmelerin Türkiye’de E-Vergi Uygulamaları Üzerine Yansımaları ve Değerlendirilmesi. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 647, 65–100.

- Tokdemir, S. (2019). Elektronik Vergi Uygulamalarının Vergi Maliyeti ve Vergi Uyumlu Üzerindeki Etkileri. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: T. C. Marmara Üniversitesi.
- Torres, L., Pina, V., & Acerete, B. (2006). E-governance developments in European union cities: Reshaping government's relationship with citizens. *Governance: An International Journal of Policy, Administration, and Institutions*, 19(2), 277–302. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0491.2006.00315.x>
- Tosuner, M. (1994). Türk Katma Değer Vergisinin Avrupa Topluluğu Ülkelerinde Uygulanan Katma Değer Vergisi Sistemine Uyumlaştırılmasının Ekonomik Etkileri. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 9(2), 269–287.
- Tunç, S., ve Köroğlu, Y. (2019). Kobilere Güncel Finansal Problemler ve KDV İadesi. *Uluslararası Akademik Yönetim Bilimleri Dergisi*, 5(6), 13–22.
- Türkay, H., ve Ünsal, H. (2008). Türkiye ' de İhracatta Uygulanan KDV İadesinin İhracata Etkisi. *Sosyoekonomi*, 2, 89–98.
- Türkdoğan, O. ve Gökçe, O. (2012). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemi. Konya: Çizgi Kitabevi.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Resmi Gazete 17863 (Mükerrer) (9 Aralık 1982), Kanun No. 2709.
- Türkiye İhracatçılar Meclisi İle İhracatçı Birliklerinin Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, Resmi Gazete 20813 (24 Mart 2018).
- Uğur, A., ve Çütcü, İ. (2009). E-Devlet ve Tasarruf Etkisi Kapsamında VEDOP Projesi. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 1(2), 1–20.
- Usta, M. (2016). İhracattan Doğan KDV İade Sürecinin Başarısını Etkileyen Faktörler: Yeminli Mali Müşavirler Bir Araştırma. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Trabzon: T. C. Karadeniz Teknik Üniversitesi SBE.
- Usta, M., ve Gerekan, B. (2017). İhracattan Doğan KDV İade Sürecinin Başarısını Etkileyen Faktörler : Yeminli Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10(2), 235–260.
- Ünal, B., ve Güçlü Marşap, B. (2018). Türkiye'de İhracatı Teşvik Politikaları Kapsamında KDV İadesi. *Yönetim, Ekonomi ve Pazarlama Araştırmaları Dergisi*, 2(4), 45–57.
- Vergi Usul Kanunu (VUK), Resmi Gazete 10703 (4 Ocak 1961), Kanun No. 213.
- Yereli, A. B., ve Şahin, I. F. O. (2020). Vergi Otomasyon Sisteminin Yapay Zeka İle Etkileşimi. *Vergi Sorunları*, Mart, 9–16.

- Yıldırım A. ve Şimşek, H. (2016). Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Yıldız, F. (2011). İhracatta KDV İstisnası Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Manisa: T. C. Celal Bayar Üniversitesi SBE.
- Yıldız, F. (2011). İhracatta KDV İstisnası Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Manisa: T. C. Celal Bayar Üniversitesi SBE.
- Yıldız, U. E. (2021). Türkiye’de Mal İhracatı Yapan İşletmelerin Katma Değer Vergisi (KDV) İade Süreci ve Bir Uygulama. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal.
- Yücedoğru, R., ve Ören, G. (2017). Katma Değer Vergisi’nde Vergi Uyumu ve Dünyada KDV Uyumunu Arttırmaya Yönelik Uygulamalar: Sistemik Bir Literatür Analizi. Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 13(13), 939–961.
- Zídková, H. (2014). Determinants of VAT GAP in EU. Prague Economic Papers, 23(4), 514–530. <https://doi.org/10.18267/j.pep.496>
- 113 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete 27423 (5 Aralık 2009).
- 26 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete 19681 (Mükerrer) (31 Aralık 1987).
- 61 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete 22920 (1 Mart 1997).

ÖZ GEÇMİŞ

Ad Soyad: Hacer KABA	
Eğitim Bilgileri	
Lisans	
Üniversite	Sakarya Üniversitesi
Fakülte	Siyasal Bilgiler Fakültesi
Bölümü	Maliye
Yüksek Lisans	
Üniversite	Sakarya Üniversitesi
Enstitü Adı	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı	Maliye
Programı	Maliye
Makale ve Bildiriler	
1. Kaba, H. ve Beşel, F. (2018). Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Hakları Konusunda Mükelleflerin Farkındalığı. Maliye Araştırmaları Dergisi, 4(1), 39-58.	
2. Altundemir, M. E. ve Kaba, H. (2018). ABD ve Türkiye Bağlamında Ek Mali Yükümlülüklerin Değerlendirilmesi. 5th International Congress on Political, Economic and Social Studies (ICPESS).	
3. Güler, H., Toparlak, E. ve Kaba, H. (2018). Türkiye'de Mali Kural Olarak Vergi Gelir Güvenliğinin Sağlanmasında Vergi Politikası Tasarımı. Politik Ekonomik Kuram, 2(1), 142-164.	
4. Kaba, H. ve Beşel, F. ve Gürdal T. (2018). Türkiye'de ve Seçilmiş Ülkelerde Mükellef Hakları. 4th International Congress On Political, Economic And Social Studies 2018 Venice/Italy.	
5. Kaba, H. (2020). Kendi Ürettiği Enerjiyi Tüketenin Vergi Ödemesi Mülkiyet Hakkı İhlali Midir?: Anayasa Mahkemesi Karar İncelemesi. Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 6(1), 19-28.	
6. Kaba, H. ve Beşel, F. (2023). Türk Vergi Hukukunda İdari Çözüm Yolları: Uzlaşma Müessesesinin Güncel Veriler İle Değerlendirilmesi. Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 9(2), 45-61.	