

KDV MEVZUATINDA YAPILACAK DEĞİŞİKLİKLER HAKKINDA

TÜSİAD GÖRÜŞÜ EKİ

UYGULAMAYA DÖNÜK SORUNLAR, ÖNERİLER ve DİĞER TESPİTLER

25 Temmuz 2017

İÇİNDEKİLER

A. KONU, MÜKELLEFİYET, MATRAH ve ORAN	3
B. İSTİSNA UYGULAMALARI	6
C. İADE İŞLEMLERİ.....	8
A. GENEL OLARAK İADE UYGULAMALARI	8
B. OPERASYONEL SORUNLAR ve İADE SÜRECİNİN İYİLEŞTİRİLMESİ	13
D. SORUMLULUK	22
E. DEVREDEN KDV, VERGİNİN GİDER YAZILMASI vd. HUSUSLAR	23

25 Temmuz 2017

TS/EKO/VÇG-11

A. KONU, MÜKELLEFİYET, MATRAH ve ORAN

1. Maliye Bakanlığı arsa payı/kat karşılığı inşaat işlerinde, trampa hükümlerini uygulamakta ve hem müteahhit hem de arsa sahibini KDV'ye tabi tutmaktadır. Oysa Danıştay, arsa karşılığı inşaat işlerinin “trampa” olmadığını; burada arsa sahibinin arsa teslimine karşılık müteahhitin inşaat hizmeti vermekte olduğu yönünde karar vermektedir. İşlemin vergisel boyutu, hukuk boyutu ile uyumlu olacak şekilde çözülmelidir.

2. Hediye kart, sadakat kartı vs adlar altındaki organizasyonlar çerçevesinde yapılan iskontolu satışlarda iskonto olarak verilen hediye veya puan kullanımı vs mekanizmaların satış iskontolu olarak mı yoksa bir tahsilat yöntemi olarak mı düşünülmesi gerekeceğine açıklık verilmedi.

3. Yurtdışında yerleşik firmaya Türkiye'ye ihraç edecekleri ürünler için verilen aracılık hizmetinin KDV karşısındaki durumu netleştirilmelidir.

Bu durum Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde “Hizmet ifalarında ise hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması hallerinde işlemler Türkiye'de yapılmış sayılır.” hükmü uyarınca hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmeyerek verilen bu aracılık hizmetinin KDV'ye tabi olduğu belirtilmiştir. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı Müdürlüklerin vermiş olduğu muhtelif Özelge'lerde de hizmetten Türkiye'de faydalanılması sebebiyle bu hizmet bedelinin KDV'ye tabi tutulacağı yönündedir.

Bu durumda her ne kadar hizmeti yurt dışında yerleşik firmaya veriyor olsak da eşyanın Türkiye'ye ithal edilmesi dolayısıyla hizmetten Türkiye'de faydalandığı gerekçesiyle KDV ödenmesi gerekiyor. Fakat bu durum dolaylı yoldan KDV'nin mükerrer ödenmesine neden olmaktadır. Şöyle ki; ticaretin doğası gereği yurt dışındaki satıcı firma eşyanın fiyatını etkileyen her unsuru ticari teamüllere uygun olarak satış fiyatına dahil ederek maliyet hesaplamakta ve alıcıya komisyon ücretleri dahil tüm masrafları içerecek şekilde satış fiyatı fatura etmektedir. Bu şekilde firmamıza ödenecek olan aracılık hizmet bedeli de satış bedeli içinde yer almaktadır. Türkiye'de eşyayı ithal eden firma dolaylı yoldan bu komisyon tutarını da ödemekle birlikte bu tutara isabet eden hem Gümrük Vergisini hem de KDV'yi peşin olarak gümrük idaresine ödemektedir. Bu durumda bu ilgili tutara isabet eden KDV'nin ayrıca firmamız tarafından ödenmesi aynı verginin mükerrer olarak tahsil edildiği gerçeğini doğurmaktadır

KDV Kanununda yapılacak reform çalışmalarında ilgili durumun tekrar gözden geçirilerek hakkaniyetli olarak aynı matrahtan iki defa KDV alınmasının önüne geçecek hükümler bulundurulması gerekir diye düşünmekteyiz. Bu sebeple yurt dışında yerleşik firmalara Türkiye'ye ihraç edecekleri ürünler için verilen aracılık hizmet bedellerinin hem döviz kazandırıcı işlem hemde hizmet ihracı kapsamında değerlendirilerek KDV kapsamından çıkarılması gerekir. Hizmetten yararlanan yurt dışındaki satıcı olduğuna göre, onun bu

hizmetten yurt dışında yararlandığını kabul etmek lazımdır. Nitekim yabancı seyahat acentelerine Türkiye'ye gelecek turistlerle ilgili verilen hizmetlerde Bakanlık bu görüşü benimsemiştir.

4. Gümrüklerdeki Ardiye Hizmeti ve Demuraj ödemelerinden doğan sıkıntıların giderilmesi gerekir.

Bilindiği üzere, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 21. maddesine göre ithalatta beyanname tescil tarihine kadar yapılan ardiye hizmeti ve demuraj ücreti KDV'ye dahildir. Bu nedenle beyanname tescili öncesi matraha konu ardiye hizmet bedeli ve demuraj ücreti antrepo/geçici depolama yerlerinden eşyanın antrepodan çıkışından önceki bekleme süresi ile eşyanın Gümrük Beyanname Tescilinde beyan edilen sürelerden farklı olabiliyor. Demuraj hizmetinde de aynı durum söz konusu. Bu durum elde olmadan KDV matrahında yurt içi masraflar grubunda eksik beyana sebep olup cezai duruma neden olmaktadır.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde söz konusu husus aşağıdaki şekilde belirtilmektedir:

"Bu kapsamda, örneğin, ithal edilen eşyanın gümrük antreposuna konulduğu tarihten gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar geçen süre için ödenen ardiye ücreti üzerinden KDV Kanununun (17/4-o) maddesine göre KDV hesaplanmadığından vergilendirilmeyen bu tutar, ithalatta KDV matrahına dahil edilir. Malın, ithalat işlemi gerçekleştikten sonra da gümrük antreposunda kalmaya devam etmesi durumunda gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar verilen hizmet için ayrı bir fatura düzenlenebileceği gibi antrepodan çekiş sırasında işlem için tek bir fatura da düzenlenebilir. Bu durumda gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar verilen ardiye hizmet bedeline isabet eden tutar, fatura üzerinde ayrıca gösterilir ya da "İşlem bedelinin ... TL'si gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar verilen hizmet bedeline aittir." şeklinde bir açıklama yapılır."

Ancak, Tebliğde belirtilen husus zorunlu olmadığı için, pek çok işletme yukarıdaki hükümleri uygulamamaktadır. Yukarıdaki hususa göre ardiye hizmet bedeli fatura edilse dahi söz konusu faturalandırma eşyanın antrepo/geçici depolama yerinden çıkışı esnasında uygulanmaktadır.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirtilen husus taraflar için gayet makuldur. Fakat zorunlu hale getirilmediği ya da beyanname tescil tarihine kadar ayrı bir ardiye hizmet bedeli fatura düzenlenmediği müddetçe Gümrük Kanunu 234.maddeye göre cezai işlem uygulanması her zaman mümkün olacaktır.

Yukarıdaki maddeye ilaveten; yurt içinde oluşan Demuraj ücretlerinin de acenteler tarafından KDV'li olarak tanzim edilmesi halinde mükelleflerin bu sebeplerden dolayı Gümrük Kanununun 234ncü maddesine göre cezai işlem görmesinin önüne geçecektir.

Cezalı işlemlerin oluşmaması için hizmet firmaları en baştan her iki hizmete ait faturayı KDV'li olarak düzenleyebilir.

Diğer taraftan Demuraj bir konteyner işgaliye bedelidir ve günlük olarak fiyatlandırılır. Konteynerler yurtiçine geçici kabul ile giriş yapmaktadır. Geçici kabul ile giriş yapan bir eşya için KDV konteynerin geçici ithalini yapan tarafından teminata bağlanır. Bu durumda malın sahibi olan firmanın geçici kabul ile girmiş bir eşyaya KDV ödememesi gerektiğini düşünüyoruz. Bu iki durum birbiri ile çelişmektedir. Hizmet firmalarının KDV'li fatura düzenleme zorunluluğu yok iken, hizmeti kullanan tarafın tek taraflı KDV ödemesi durumu çelişkili kılıyor. Bu durum sık sık cezai müeyyideler ile karşı karşıya kalmamıza sebebiyet vermektedir.

5. Karşı taraf vekalet ücretlerinin belgelendirilmesi konusunda çelişik düzenlemeler vardır.

375 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılan düzenleme ile icra dairelerince borçludan alınarak müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekâlet) ücretlerinin avukata ödendiği anda, avukat tarafından borçlu adına en az iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenleneceği, bir nüshasının ödemeyi yapan memura verileceği; makbuzun avukatta kalan nüshasına ise icra dairesince ödemenin yapılmış olduğuna dair bir şerh düşülmesi ve ödemeyi yapan memur tarafından imzalanması şartının aranmayacağı ifade edilmiştir.

Maliye Bakanlığının şimdiye kadar vermiş olduğu özetlerde ve incelemelerde bildirdiği görüşü de davalarda avukatların kaybeden kurum adına serbest meslek makbuzu düzenlemesi gerektiği ve kaybeden kurum tarafından stopaj hesaplanması gerektiği yönündeydi.

Diğer taraftan 26.04.2014 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “Katma Değer Vergisi Uygulama Tebliği”n “B. VERGİNİN KONUSU İLE İLGİLİ ÇEŞİTLİ HUSUSLAR” başlıklı bölümü altında yer alan “4. Avukatlık Ücretleri” alt bölümünde kaybedilen davalarda kazanan tarafın avukatına yapılan ödemelere ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“Mahkemelerce hükmolunan avukatlık ücretlerinin davayı kazananlara ödenmesi KDV’nin konusuna girmez. Ancak bu paralardan sözleşmeleri gereği ücret karşılığı çalışanlar dışında kalan avukatlara intikal eden kısım, serbest meslek kazancı kapsamında vergiye tabi olur. Avukatlar aldıkları bu para için davayı kazanan serbest meslek makbuzu düzenler ve makbuzda alınan tutar üzerinden KDV hesaplayıp ayrıca gösterirler.”

Görüldüğü üzere belge düzeni konusunda Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nde yer verilen açıklamalar 375 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’ndeki açıklamalar ile çelişmektedir. Söz konusu işlemlerde her ne kadar avukatlık ücretini davayı kaybeden taraf ödese de hizmet ilişkisi davayı kazanan kurum ile davayı kazanan kurumun avukatı arasında olduğundan, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile yapılan düzenlemeye paralel olarak vekalet ücretlerine ilişkin olarak davayı kazanan kurumun avukatı tarafından davayı kazanan taraf adına serbest meslek makbuzu düzenlemesine yönelik olarak yayımlanacak bir Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile iki tebliğ arasındaki çelişkinin ortadan kaldırılmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

6. Fide ve tohumdaki KDV oranının %1’e düşürülmesi Türk Tarımının ve tohumunun gelişmesi açısından önem arz etmektedir.

7. Bedelsiz olarak TEİAŞ, BOTAŞ’a devredilen iletim ve boru hatlarının KDV’si problemi . Bu tür durumların bedelsiz olarak teslim sayılmaması ve KDV hesaplanmayacağı Kanun’a eklenebilir.

8. Yurtdışı satışlarla ilgili sonradan düzenlenen debit note ve credit notelarla ilgili Vergi İdaresi görüşünü özetlerle belirlemekte ve bu görüşler dönemsel olarak değişiklik göstermektedir. Uygulamanın Tebliğ ile düzenlenmesi ve istikrar kazanması gerekmektedir.

B. İSTİSNA UYGULAMALARI

1. Gümrüklü sahalardaki vergisiz satış yapan işyerlerinin kiralınması işlemlerinin kısmi istisnaya tabi tutulması sonucunda, bu yerler için yüklenilen çok yüksek tutardaki KDV'nin gider/maliyet olarak dikkate alınması firmalara ciddi anlamda yük getirmektedir. Bu istisna tam istisnaya çevirilebilir.
2. Limanların inşası, yenilenmesi ve genişletilmesine ilişkin istisnada "istisna belgesi" ile ilgili bazı uygulama sorunları mevcuttur.

KDV Kanunu'nun 13/e maddesinde, liman ve hava meydanlarına bağlantı sağlayan demiryolu hatları ile limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükellefler ile genel bütçeli idarelere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işlerinin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

İstisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 26.04.2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliği ile belirlenmiştir. Buna göre; liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya başkasına yaptıran mükellef/genel bütçe kapsamındaki idare tarafından, bu iş için bir proje hazırlanır ve ilgili birime veya makama onaylatılır. Söz konusu proje kapsamında olup istisna kapsamında alınacak mal ve hizmetlere ilişkin liste elektronik ortamda sisteme girilir. Mükellef mal ve hizmetlere ilişkin listeyi elektronik ortamda sisteme girdikten sonra bağlı olduğu/bulunduğu vergi dairesine istisna belgesi almak için başvuruda bulunur. Genel bütçe kapsamındaki idare ise merkezinin veya liman veya hava meydanının bulunduğu yer vergi dairesine başvurmak suretiyle istisna belgesini alır. İstisna belgesinin ekinde, istisnalı olarak alınacak mal ve hizmet miktarı ve tutarı yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslim veya hizmette bulunan mükellef, istisna belgesinin ilgili mal veya hizmete ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, mal veya hizmet miktarı ve tutarını belirtmek suretiyle onaylar ve bir örneğini alır. Mal/hizmet teslimi gerçekleştikçe alıcı ve satıcı alım/satım bilgilerini projeye uygun olarak sisteme girerler.

Öte yandan, projenin sonradan revize edilmesi, güncellenmesi veya ek proje düzenlenmesi halinde proje kapsamındaki mal ve hizmetlere ilişkin liste de elektronik ortamda revize edilir. Revize sonrası istisna kapsamına giren alışların istisna kapsamında alınabilmesi için istisna belgesinin revize ettirilmesi gerekmektedir.

Görüldüğü üzere KDV Genel Uygulama Tebliği'nde projede olabilecek değişikliklerin vergi dairesine bildirilmesi ve belgenin revize edilmesi gerektiğinden bahsetmektedir. Öte yandan; inşaat işlerinde sıklıkla ve fazla sayıda revize gerekebilmektedir. Bu durumların, bunların her birinde mükellefin revize talep etmesi hem mükellef, hem vergi dairesi açısından yoğun bir iş yüküne ve liman yatırımlarının aksamasına sebebiyet vermektedir. Dolayısıyla; projede revize olması sırasında bunun elektronik ortamda her defasında yapılmasındansa; kesin hakkeş esnasında revizenin topluca dikkate alınması şeklinde bir düzenlemenin KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yapılması uygun olacaktır.

3. Yatırım projelerinde, yatırımları teşvik için verilen KDV desteği sadece mal üretime yönelik makine ve ekipman ile sınırlıdır. Teşvik belgesinde gösterilmeyen yerli ve/veya ithal eşyaların tedarikinde ödenen KDV çok uzun süre telafi edilmemekte ve yatırımcı bu KDV tutarlarını uzun süre fonlamak durumunda kalmaktadır.

Hizmetleri de kapsamak suretiyle, teşvik belgeli yatırımlarda KDV istisnasından yararlanacak olan mal ve hizmet tedariklerinin kapsamı genişletilmelidir.

Ayrıca, teşvik belgesine bağlanmış olsun veya olmasın, belli bir tutarı aşan duran varlık alımlarında belirli bir süre, örneğin 6 ay içerisinde indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV mükelleflere iade edilmelidir.

4. Ülkemizde yapılan hastane yatırımları, hem inşaat harcamaları hem de makine ve teçhizat alımları nedeniyle çok yüksek maliyetler ile yapılmaktadır. Bu maliyetlerin önemli bir kısmı da bu yatırımlar için ödenen KDV'den oluşmaktadır. Yatırımlar için katlanılan KDV nin büyük bir kısmının % 18 oranında KDV ye tabi olması, sağlık hizmetlerindeki KDV nin de % 8 olması nedeniyle, katlanılan KDV maliyeti uzun süre hastaneler için finansman maliyeti oluşturmaktadır.

KDV Kanunu'na eklenecek bir hüküm ile sağlık sektöründe sağlık hizmetlerinde kullanılan makine ve teçhizatın tesliminin katma değer vergisinden istisna edilmesi sektörün yatırım maliyetleri açısından büyük bir finansman maliyet avantajı sağlayacaktır.

5. Firmalarca ihracatçı firmalara irsaliye düzenlenerek ihraç kayıtlı mal gönderimi yapılmakta ve 7 günlük süre içerisinde de malın faturası düzenlenmektedir. İrsaliye ile göndermiş olunan malların faturası düzenlenmeden İhracatçı firmalar tarafından malların ihracatı yapılmakta ve ihracat faturası düzenlenmektedir. İlgili KDV döneminde yapılan ihraç kayıtlı satışlara ilişkin olarak GİB sitesine düzenlenen fatura bilgileri ve İhracatçı Firmanın düzenlediği GÇB bilgileri yüklenmektedir. İhraç kayıtlı teslim edilen malın yurt dışı edildiği GÇB bilgilerinden ihracatçı firmanın düzenlediği fatura bilgileri GİB sistemi tarafından Gümrük Sisteminden tespit edilmektedir. Bu tespit sonucunda, yukarıda belirttiğimiz durumun sonucu olarak firmalarca düzenlenen ihraç kayıtlı satış faturalarının tarihlerinin İhracatçının satış faturaları tarihinden daha ileri tarihli olduğu hususu eksiklik olarak gönderilen yazıya konu edilmektedir. Bu tarih farklılık 7 günlük fatura düzenleme süresinden kaynaklanmakta olup, 7 günlük süre kontrolünün GİB sisteminden yapılarak bu hususun eksiklik olarak bildirilmemesi sağlanabilir. Böylece zaman kazanımı imkanı oluşacaktır.

6. Taşınmaz satışında uygulanan KDV istisnası, sırf anasözleşmede inşaat faaliyeti yazılı olduğu için engellenmemelidir.

7. Adi ortaklıklar ve bunların bir nevi olan iş ortaklıkların sermaye şirketine dönüşmesi, KDV Kanunu'nun 17/4-c maddesine ekleme yapılabilir.

8. Gayrimenkul sertifikası ile ilgili tereddütleri gidermek için 17/4-g maddesinde yer alan istisna hükmüne ekleme yapılması düşünülebilir.

9. Hizmet ihracı istisnasında dövizin Türkiye'ye getirilme şartı kaldırılmalıdır.

10. Antrepo hizmetlerinde, yurt dışından getirilip depolama hizmeti verilen mallarda depolama hizmeti KDV'den istisna, ancak tescil tarihinden sonra antrepoda verilen depolama hizmetlerinin KDV konusuna alınması problem yaratıcı bir uygulamadır. Antrepo hizmeti verilen mallar, ticari mahiyette olan mallar olduğu için nihai olarak verginin konusuna gireceğinden bu dönemdeki hizmetlerin de istisna kapsamında olması aynı mekandaki malların aynı rejime tabi olması sonucunu doğuracağından uygulama yönünden aksamaları

engelleyecektir. Ayrıca bu bölgelerde verilen hizmetlerin tamamı KDV'den istisna edilmelidir. Örneğin bu bölgede verilen bindirme hizmeti KDV'li, indirme hizmeti ise KDV'siz olmamalıdır.

11.2017 yılında getirilen bir istisna hükmü ile, Konut veya iş yeri olarak inşa edilen binaların kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmayan ve bir iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmeyen kurumlara ilk teslimi belli şartlarla KDV'nden istisna tutulmuştur.

Her ne kadar bu hükümle yabancı tüzel kişilere de KDV istisnası getirilmiş ise de; Tapu Kanunu'nun 35'inci maddesine göre, özel kanunlarla tadad edilmiş faaliyetler (Turizmi Teşvik Kanunu, Petrol Kanunu, Endüstri Bölgeleri Kanunu) dışında yabancı tüzel kişilerin Türkiye'de gayrimenkul edinimi mümkün değildir.

Yabancı tüzel kişileri de kapsayan bu istisna hükmünden amaç inşaat sektörünün canlandırılmasını temin etmek ve döviz girişi sağlamak ise, istisna hükmünün diğer kanun hükümleriyle olan bağlantıları da düşünülerek yeni bir düzenleme yapılması yararlı olabilecektir.

Diğer yandan, doğrudan yabancı tüzel kişilerin taşınmaz sahipliğine yönelik bir düzenleme yapılması arzu edilmiyorsa, bu gibi yatırımların doğrudan yapılmayıp söz gelimi Gayrimenkul Yatırım Fonları vasıtasıyla yapılabilmesinin teşvik edilmesi de düşünülebilir. Bu durumda, ***"İlk teslimde geçerli olmak üzere, teslim tarihi itibarıyla katılımcılarının yarısından fazlası Türkiye'de yerleşik olmayan yabancı gerçek ve tüzel kişilerden oluşan Gayrimenkul Yatırım Fonlarının gerçekleştirdiği konut veya işyeri teslimleri"*** için benzer içerikte bir istisna getirme seçeneği de değerlendirilebilir.

C. İADE İŞLEMLERİ

A. GENEL OLARAK İADE UYGULAMALARI

1. KDV iadesine ilişkin olarak İTUS sertifikası alımına ilişkin olarak Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde özel şartlar arasında yer alan duran varlıkların toplamı için 10.000.000 TL şartı aranırken maddi olmayan duran varlıklara ilişkin herhangi bir şart bulunmamaktadır.

Kamu kurumları ile sözleşme imzalayan şirketler yatırımını yaptığı tesisleri belirli bir süre sonunda İdare'ye devredecekleri için tebliğde bahsedilen tutardan çok daha yüksek olan harcama tutarlarını "Özel Maliyet" hesaplarında takip etmekte, özel maliyet hesabı da Tek Düzen Hesap Planında maddi olmayan duran varlıklar arasında yer aldığı için KDV Uygulama Tebliğinde yer alan özel şartlar sağlanamamaktadır. Bu lafız nedeniyle Kamu Kurumları ile yukarıda belirtilen kapsamlarda sözleşme imzalayan ve çok yüksek tutarlara yatırım yapan ve yükümlülükler altına giren şirketler, diğer herhangi bir faaliyetle iştigal eden şirketlerle kıyaslanmakta ve İTUS uygulaması dışında kalmaktadır. Söz konusu tebliğ hükmünün "Maddi ya da maddi olmayan duran varlıkları toplamı 10.000.000" TL olarak değiştirilmesi bu tarz özel amaçlı kurulan şirketlerin finansman maliyetlerini azaltacaktır.

2. Teminat ile nakit iade sistemi gözden geçirilerek, nakit iadelerin mektubun verildiği tarihten itibaren kısa sürelerde mükelleflere yapılması sağlanmalıdır. Artırımlı teminat uygulamasında olduğu gibi diğer teminat ile nakit iade alternatiflerine de azami iade süresi KDV Genel Uygulama Tebliği'ne dahil edilmelidir.

3. “Büyük Yatırımlarda İade” başlıklı Geçici 30’ncu maddede düzenleme yapılarak; Yatırım Teşvik Belgesi alınan tarihten önce yapılan ve ilgili yatırım ile birebir ilişkili olduğu tevsik edilebilen yüklenilen KDV’lerin de iade kapsamına alınması sağlanmalıdır.

Aynı maddede yer alan 500 milyon TL’lik alt limitin, kanunda BKK’na verilen yetki kullanılarak 50 milyon TL olarak belirlenmesi de teşvikin fiilen uygulanabilmesini sağlayacaktır. Mevcut durumda; 500 milyon TL’lik alt limit teşvikten faydalanılabildiğini engellemektedir.

4. İhracatta kdv iadelerine ilişkin getirilen yeni düzenleme (*imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesi*) kdv iade alacaklarının eksik alınmasına yol açmaktadır. eski uygulamaya yeniden dönülmesi en uygun çözüm olacaktır.

11 Seri No.lu KDV Tebliği ile KDV Uygulama Genel Tebliği’nin II/A-8.9. bölümünde yapılan değişiklik ile; imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçılar tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanmayacağına, yine aynı Tebliğ ile imalatçılara ihraç kayıtlı teslim nedeni ile iade edilecek KDV hesabında, imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farklarından doğanlar da dahil olmak üzere, imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin, ihraç kayıtlı teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden düşüleceğine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

17 Şubat 2017 ‘de yürürlüğe giren 11 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinin 6. Maddesi şu şekildedir:

“ MADDE 6 – Aynı Tebliğin (II/A-8.9.) bölümünün birinci paragrafı aşağıda yer alan ilk paragraftaki şekilde değiştirilmiş, aşağıda yer alan diğer paragraflar aynı bölüme sırasıyla ikinci ve üçüncü paragraf olarak eklenmiştir.

"3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesinde, ihracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek katma değer vergisinin, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden, imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamayacağı hükme bağlanmıştır."

"İmalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçılar tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanmaz. Bu kapsamda düzenlenen faturaya; "3065 sayılı KDV Kanununun (11/1-c) maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla yapılan teslimlerde imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin olduğundan KDV hesaplanmamıştır." ifadesi yazılır. Ayrıca söz konusu faturada, imalatçı tarafından düzenlenen faturanın tarih ve sayısına yer verilir.

İmalatçılara ihraç kayıtlı teslim nedeniyle iade edilecek KDV hesabında, imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farklarından doğanlar da dahil olmak üzere, imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin (imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ihraç kayıtlı teslim edilen malın tabii olduğu oran uygulanmak suretiyle bulunan tutar) ihraç kayıtlı teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden düşüleceği tabiidir." "

bu açıklama ile imalatçı aleyhine çıkacak kur farkları üzerinden ihracatçı tarafından düzenlenecek faturada KDV olmamasına ve bu nedenle bu KDV tutarının imalatçı tarafından indirim konusu yapılamamasına rağmen, hesaplanacak bu KDV tutarının iade edilmesi gereken KDV tutarından düşülmesi, dolayısıyla da iade edilmemesi gerektiği belirtilmektedir. Düzenlemeye göre, ihracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade

edilecek KDV'nin, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden, imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamayacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farkları için (kur farkı, reklamasyon kaynaklı vd.) ihracatçılar tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanmayacağı, düzenlenen faturaya; "3065 sayılı KDV Kanununun (11/1-c) maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla yapılan teslimlerde imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin olduğundan KDV hesaplanmamıştır." ifadesinin yazılacağını, ayrıca söz konusu faturada, imalatçı tarafından düzenlenen faturanın tarih ve sayısına yer verileceği ifade edilmiştir.

11 nolu KDV genel tebliği ile getirilen ihraç kayıtlı satışlarda, imalatçı aleyhine oluşan kur farklarının KDV siz olarak düzenleneceği uygulaması 30 yıllık uygulamayı bir anda değiştirdiği gibi, iade edilen KDV tutarının buna bağlanması da uygulamada içinden çıkılmaz hal aldırıştır.

Yapılan düzenleme öncelikle Maliye'nin öteden beri savunduğu "kur farkları KDV'ne tabidir" anlayışına da ters düşmektedir. Diğer taraftan ihraç kayıtlı satışlar nedeniyle iade edilecek KDV'nin talep edilme aşamasında kurlarla ilgili değişikliğin hangi yönde gelişeceği öngörülmediğinden iadenin tamamının istenmesi risk yaratacak düzeydedir.

İmalatçı olarak ihracatçı şirkete sattığı mallarla ilgili olarak satış bedelini etkileyen değişiklikler, satışın yapıldığı ayda değil sonraki aylarda meydana gelmektedir. Bu nedenle de satışın yapıldığı dönemde doğan iade alacaklarını eskiden olduğu gibi bütünüyle iade talep edemeyip, ileride ortaya çıkabilecek aleyhe farklar tahmin edilmeye çalışılarak eksik iade talep edilmektedir. Bu tahminlerde yanılma söz konusu olursa, fazla alınan iadeler nedeniyle cezalı duruma düşülebilmektedir. Oysa önceden bu farklar ihracatçı firmalar tarafından Kuruluşumuza KDV'li faturalarla yansıtılmakta ve ihracatçı kuruluşlar tarafından da Vergi Dairesi'ne yatırılmakta idi Yeni Tebliğ düzenlemesiyle yıllardır süregelen sorunsuz uygulama, sorunlu bir hale getirilmiştir.

Kur farkının doğduğu ayda, ilgili faturaların düzenlendiği döneme ilişkin olarak KDV iadesinden yararlanılmış ve sıfırlanmış olma ihtimalini düşündüğümüzde fazla iade alınan tutarın nasıl telafi edileceği konusu problem olacaktır. Ayrıca iade alınmaması gereken bu tutarın kur farkı doğduğu dönemde mi, ilgili döneminde düzeltme beyanı ile mi telafi edileceği konusu da tebliğde belirtilmemiş olup bizim kanaatimiz kur farkının doğduğu ayda düzeltilmesinin daha doğru olacağı yönündedir. Tabii bu dönemde ihraç kayıtlı satış bulunmaması halinde düşülebilecek bir matrah da olmayacaktır. Bu durumda nereden düşülerek telafi edileceği (ilave edilecek KDV olarak mı gösterileceği) bir soru işaretidir. KDV beyannamesinde, iade edilemeyecek bu tutarın yazılabileceği bir alan bulunmadığı için beyanname üzerinde nasıl bir telafi yapılabileceği ve nereye yazılacağı konusu da hala netleşmemiştir.

Eski sorunsuz uygulamaya dönülmesi talep edilmektedir.

5. KDV iade işlemlerinde eksi fark sorunu çözülmelidir.

İndirimli oran tabi işlemlerden kaynaklı KDV iadesinde hesaplama kümülatif yapılmakta ve bir ayda hesaplanan KDV'nin yüklenilen KDV den yüksek olması (negatif fark çıkması) durumunda, diğer aylardaki iade haklarını azaltılmakta ve bu durum mükellef üzerinde vergi yükü bırakmaktadır. Eski sistemde negatif farkların olduğu dönemlerde iade tutarı negatif olarak değil sıfır olarak dikkate alınmaktaydı ve bu durumda negatif farkların diğer aylarda iade hakkına bir etkisi bulunmamaktaydı. Mükellef üzerinde vergi yükü bırakmaması sebebiyle eski sistemin uygulamasına dönülmesi daha sağlıklı olacaktır.

6. Eşitlik ilkesi gereği tüm sektörler içim indirimli orandan kaynaklanan nakden KDV iadelerinin cari yılı içerisinde yapılmalıdır.

Yapılan son değişiklik ile KDV tebliği hükümlerine göre yılı içerisinde nakden iade imkanı yalnızca konut teslimleri için mümkündür. Tebliğ'in (III/B-3) bölümünün ikinci ve üçüncü paragrafı yürürlükten kaldırılmış, birinci paragraftan sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.(yürürlük 03.02.2017)

"3065 sayılı Kanun'un 29'uncu maddesinin (2) numaralı fıkrasında 6770 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan mahsuben iade edilmeyen verginin yılı içinde nakden iadesiyle ilgili sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemleri belirlemeye Bakanlığımız yetkili kılınmıştır.

Bu yetki çerçevesinde, indirimli orana tabi konut teslimlerinden doğan KDV iadelerinin, yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla talep edilmesi kaydıyla nakden yapılması uygun görülmüştür.

Sektörün üretim, lojistik, ambalaj vs. süreçlerinde KDV yüklenimlerinin tamamına yakını KDV oranı % 18 olduğu düşünüldüğünde işletmelerimize ekstra finansman yükü yüklenmektedir. Yukarıda bahsedilen düzenleme tüm sektörler için de geçerli hale getirilmelidir. Ayrıca indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklı KDV iadelerinde iade alt sınırının kaldırılması mükellef üzerindeki KDV yükünü azaltacaktır.

7. 26.04.2014 tarihinde 28983 sayılı resmi gazetede yayımlanan ve yürürlüğe giren KDV Genel uygulama Tebliğinin İstisnalar başlıklı "II/A-9.4 Uygulama Kapsamında Teslim Edilebilecek Mallar" bölümünün altıncı paragrafında;

*....."Dahilde işleme rejimi kapsamında alınan maddelerin, işlendikten sonra elde edilen mamul mal içerisinde ihraç edilmesi esastır. Önceden satın alınan maddeler kullanılmak suretiyle vücuda getirilen ve söz konusu rejim kapsamında ihraç edilen malların bünyesine giren maddelerin (eş değer eşya) belge kapsamında olsa dahi sonradan belge sahiplerine tesliminde veya ithalinde KDV tahsil edilmeksizin işlem yapılması mümkündür. Ancak bu uygulama kapsamında DİİB sahibi mükellefin veya ihracatçının iade talebi **DİİB kapatılmadan yerine getirilmez**"*

denilmektedir.

Çikolata ve Şekerli Mamuller Sektöründe dahilde işleme izin belgelerinin(DİİB) süresi minimum 1 yıl olmaktadır. 1 yıllık sürenin sonunda da ilgili belgenin kapatılması ise en az 6 ay-1 Yıllık zamanda gerçekleşmektedir. Dolayısıyla DİİB'in açılması, taahhütlerin tamamlandıktan sonra belgenin kapanması minimum 2 yıl gibi ihracatçı açısından çok uzun bir zamana tekabül etmektedir. Bu zaman zarfında eşdeğer eşya kapsamında ihracatı gerçekleşen mamulün bünyesine giren hammaddenin alımında yüklenilen KDV'nin iade talebi, yukarıda belirtilen tebliğ hükmü uyarınca, yapılamamaktadır.

Sonuç olarak; ihracatta yüklenilen KDV'nin DİİB kapanmadan iade edilmemesi sebebiyle, imalatçı ihracatçı olan şirketimiz ve bu durumdaki sektör firmaları üzerinde, iade alınamayan KDV tutarları sebebiyle, ciddi bir finansman yükü oluşmuş durumdadır. Tebliğin yukarıda belirtilen bölümünden **“DİİB kapatılmadan yerine getirilmez”** şartının, finansman yükünün azaltılarak ihracatçıya destek olunması açısından, kaldırılması faydalı olacaktır.

Diğer bir alternatif olarak “İhracatta lokomotif durumda olan, mavi hat statüsü sahibi (A sınıfı OKS belge sahibi) lider imalatçı-ihracatçı firmaların KDV iade taleplerinde yukarıdaki şartın aranmaması şeklinde yeni bir düzenleme getirilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

8. KDV iadeleri yönünden azami bir süre şartı getirilmelidir. İhraç kayıtlı teslimlerde KDV Kontrol Raporu uygulamaları her vergi dairesinde değişebilmekte ve uygulayıcıya bağlı olarak esnekten güçlük çıkarana dek farklı seyir izlemektedir. İhraç kayıtlı teslimlerden kaynaklanan iade taleplerinde de KDV Kontrol raporunun doğrulanma sorumluluğu anlaşmalı YMM inisiyatifine bırakılabilir.

9. İade Edilmeyen KDV tutarları da ciddi bir büyüklüğe ulaşmaktadır. Haklarında SMİYB (sahte belge) düzenledikleri veya kullandıkları yönünde rapor düzenlenen veya adresinde bulunmama gibi olumsuz tespitler yapılmış mükelleflerden yapılan mal ve hizmet alımlarının gerçeği yansıttığı sonucuna varılsa dahi, aradaki ticari ilişkinin gerçekliği banka ödeme belgeleri ile ve fatura, irsaliye sair tevsik edici vesdika ile ispatlandığı halde, bu firmaların yapılan alımlara ilişkin olumlu yöndeki YMM raporlarına rağmen iade edilmemektedir.

Bakanlık, şartları oluşmuşsa müteselsil sorumluluk hükümlerini işletebilir. Ancak kendisinden mal veya hizmet alınan mükellefler hakkında olumsuz bir tespit olduğundan hareketle, hala ticari faaliyette bulunmasına izin verilen, beyannameleri alınan ve hesaplanan KDV beyanlarına itibar edilen bu mükelleflerin Devlete beyan ettiği KDV'nin bunlardan mal ve hizmet alanlarca indirilmesine ve iade istenmesine hiç bir somut gerekçe göstermeden karşı çıkılması, haksızlığa neden olmaktadır. Bu konuda dürüst çalışan tarafın mağdur edilmemesini sağlayacak tedbirler alınmalıdır.

10. Şirketler kuruluş ve yatırım dönemlerinde herhangi bir satışı olmadığı için hesaplanan KDV oluşmamakta, bu nedenle sürekli devreden KDV oluşmaktadır. Bu durumda şirketler kuruluş ve yatırım dönemlerinde “kuruluş ve yatırım harcamalarının” yanı sıra “yüklendiği KDV'ni” de finanse etmekte ve ilave bir maliyetle karşı karşıya kalmaktadır.

Yukarıda açıklanan gerekçelerle Kuruluş ve yatırım dönemlerindeki alımlar ilişkin yüklenilen KDV, yatırım teşvik belgesi olsun ve/veya olmasın iade olarak şirketlere (mükelleflere) verilmesine ilişkin KDV iade

sistemine geçilmesi ile yatırım ve yeni şirket kuran mükelleflerin işleri kolaylaştıracak, bu durumun istihdam ve büyümeye olumlu katkısı olacaktır.

11.Dahilde işleme izin belgesi (DİBB) uyarınca KDV'siz ham madde temin etmek ve ihrac kayıtlı teslimde bulunmak 2 ayrı ihracat teşvik hükmüdür. Bunlardan birinden yararlanılması halinde diğer teşvikin kısılması anlamındaki Tebliğ hükümleri yürürlükten kaldırılmalıdır.

12.Tasfiyeye giren veya faaliyetini sonlandıran mükelleflere devreden KDV stoku iade edilmelidir.

13. İndirimli orana tabi iade taleplerinde son talep tarihindeki (ertesi sene kasım ayı beyannamesi) kısıtlama kaldırılmalıdır.

B. OPERASYONEL SORUNLAR ve İADE SÜRECİNİN İYİLEŞTİRİLMESİ

1. KDV iadesi için başvuru yapılan dönemlerde vergi dairesi, indirilen KDV listesini İnternet Vergi Dairesine yüklenilmesi sonrası oluşan KDV Risk Analiz Raporu'nda saptadığı çok küçük tutarlı sorunların çözümü tamamlanmadan nakden iade işlemi yapmamaktadır. Örneğin 5 Milyon TL KDV iadesi, 5 Bin TL'lik sorun nedeniyle çözüm tamamlanana dek bloke edilmektedir.

Rapordaki sorunlu işlemlerin KDV tutarının bloke edilip, sorunsuz kısmın iadesi için zaman kaybedilmeden iadenin gerçekleştirilmesidir. Ayrıca Büyük Mükellefler Vergi Dairesinin her ayın son iki iş gününde kendi sistemleri gereği nakdi iade işlemi yapmaması, bazı zamanlarda şirketlerin nakit akışını olumsuz yönde etkilemektedir.

2. İhrac Kayıtlı Satışların KDV İadesi sürecinde İhrac Kayıtlı Satışlara ait liste hem GİB sistemine yükleniyor hem de elden ayrıca veriliyor. Tek bir formatta listenin sistemden yüklenmesi yeterli olmalıdır.

3. İade sürecinde ihracatçı tarafından verilmesi gereken Taahhütnamelerin alınmasında zorluklar yaşamaktayız. Bu taahhütname yerine GİB sistemine ihracatçıların imalatçıların fatura bilgilerini girebilecekleri listenin zorunlu tutulması ve imalatçıların taahhütnameyi elden vergi dairesine vermemesi daha uygun olur. (GİB KDVİRA raporlarında Gümrük İdaresinin Beyanname bilgilerini Gümrük sisteminden çekebilmektedir.)

4. KDV Raporlarında GEK 06 segmentinde çıkan faturaların ödeme dekontlarının istenmesinde özellikle müşterilerle ilgili yansıtılan ciro prim, iade gibi faturalar ödenmeyip cari hesap borcundan mahsup edilmesi sebebiyle vergi dairesine ödeme dekontu sunulamamaktadır.

Geçici çözüm olarak müşteriye ödeme yapıp sonradan iadesi talep edilmektedir. Cari hesap mahsubunun da ödeme dekontu yerine kabul edilmesi mümkün olmalıdır.

5. Vergi Dairelerinin firmaların KDV İade taleplerine istinaden hazırladıkları KDV Risk raporlarında yer alan firmalar ile ilgili olarak işlemin gerçekliğinin ispatı için ödeme belgesi talep etmektedir.

KDV İadesi Risk raporlarının ilgili segmentlerinde yer alan firmalar aslen KDV iadesi talep eden firmadan emtia satın alan firmalar olup iade talep eden mükellefe düzenlemiş oldukları faturalar konu itibarıyla iade faturası, ciro primi faturası, aktivite bedeli, fiyat farkı vb. unsurlardan kaynaklanmakta olup uygulamanın temelini iade talep eden şirket ile diğer şirket arasında düzenlenmiş olan sözleşmelerdir. Söz konusu faturaların şirkete düzenlendiği tarih itibarıyla şirket bu işletmelerden alacaklı olup bu faturalar nedeniyle söz konusu firmalara ödeme yapılması ticari olarak da hukuki olarak da mümkün değildir. Alıcıların mal iadesi, ciro primi, aktivite bedelleri vb. sebeplerle düzenledikleri faturalara ilişkin bedeller için ayrıca para transferi yapılmamakta, ilgili alıcının cari hesabından mahsuben ödeme yapılmaktadır. Bu tür durumlarda, satıcının KDV iadesi taleplerine ilişkin olarak, risk analiz raporlarında alt firmalara ilişkin olarak sorun tespit edildiğinde yapılan alımın mal iadesi, ciro primi, aktivite bedelleri gibi genel para akışına ters yönde ödeme gerektiren faturalaşmalarda, ödemeler cari hesaba mahsuben yapıldığından ödemenin banka dekontu ile tevsiki mümkün olmamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesine göre vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olup, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanması mümkündür.

Bir belgenin gerçek bir işleme dayandığı ve dayandığı işlemi mahiyet ve miktar itibarıyla doğru olarak yansıttığı işlemin tarafları, ilgilileri (KDV iadesi talep edenler) veya mükellefler tarafından Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesindeki delil serbestisi kapsamında iddia ve ispat olunabilir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin IV/E-5 bölümünde de belirtildiği üzere; sınırlandırıcı olmamak kaydıyla belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu ispatta aşağıdaki deliller kullanılabilir: Taşıma, yükleme, boşaltma, depolama, ambalajlama, ve benzeri işlemlerin yapıldığına yönelik belgeler, sigorta belgesi, vergi, resim, harç, pay, fon gibi ödemeler yapılmışsa bu ödemelere ait belgeler işlemin gerçekliğinin tevsikinde delil olarak kullanılabilir. Tebliğ düzenlemesinde belirtildiği üzere, banka dekontu belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu ispatta tek geçerli belge değildir.

Doğrudan 1. alt mükelleflere ilişkin eksikliklerde, mal iadesinden kaynaklanan faturalaşmalarda yapılan işlemin gerçek bir teslimatla ilişkin olduğunun ispat belgesi olarak, cari hesap ekstresine ilave olarak taşıma, yükleme, boşaltma, depolama, ambalajlama, sigorta ve benzeri işlemlerin yapıldığına yönelik belgelerin de kabul edilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

2. alt mükellefin işlemdeki hata ya da eksiklik nedeniyle risk analiz raporunda çıkan sorunun kontrolü ve talep edilen banka dekontlarının temini ilgili şirket yetkisinde değildir. Şirket tarafından kontrol edilmesi mümkün olmayan bir işlemin ispatının talep edilmesi iktisadi ve ticari hayatın gerçeklerine uygun değildir. Söz konusu segmentte bulunan ve banka dekontu yoluyla ile ispatlanamayan işlemlerin gerçek bir teslimatla ilişkin olduğunun cari hesap ekstresi ve/veya işlemin mahiyetine uygun diğer belgelerle ispat edilmesinin mümkün olduğunu düşünmekte ve konunun yeniden değerlendirilmesini talep etmekteyiz.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin 4-E/5 bölümünde ifade edilen serbest delil sistemi 84 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nin 2- Özel Esaslar bölüm açıklamalarından farklı uygulama esasları tanımlamakta olup tarafların arasında gerçekleşen işleme yönelik olarak ödeme evraklarının tevsik edilmesi koşuluna bağlı genel esas uygulamasına geçebileceğine yönelik sınırlayıcı bir açıklama bulunmadığı gibi bölümün 5. Paragrafında yer alan açıklamada *"Bu şekilde ileri sürülen iddia ve deliller, inceleme elemanı veya idare tarafından karşı delillerle çürütülmek suretiyle belgenin sahte veya yanıltıcı olduğu ispatlanabilir. Bu durumda ileri sürülen*

delillerin ele alınıp raporda veya dayanak bir yazı ile çürütüldüğü karşı delillerle açıklanarak mükellef veya ilgili özel esaslara alınır.” denilmek suretiyle özel esas uygulamasının ancak bu belgelerin sahte veya yanıltıcı belge olduğunun Vergi dairesi tarafından iddia olunması, bu durumun ispat edilmesi ve mükellef tarafından sunulan bilgi ve belgelerin neden delil olarak kabul edilmediğinin ayrıntılı bir şekilde rapor veya yazı konusu yapılmak suretiyle mükellefe tebliğ edilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Yine KDV Genel Uygulama Tebliği’nin “4-E/5 İşlemlerin Gerçekliğini ispat” bölümünde vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanmasının mümkün olduğu belirtilerek sınırlandırıcı olmamak kaydıyla belgenin geçerliliğinin ve doğruluğunu ispatta aşağıda belirtilenlerin kullanılabileceği belirtilmiştir.

a) İşlem bedelinin ödendiğinin belgelendirilmesi. Ödeme, iade talebinde bulunan mükellef tarafından ödemeyi tevsik eden belge aslı veya noter onaylı örneği ile tevsik edilebilir. Ödemenin 5411 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar vasıtasıyla veya 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 55785 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında düzenlenen çekler ile de tevsiki mümkündür. Ayrıca internet bankacılığı yoluyla yapılan ödemelerde, banka dekontu yerine ilgili banka şubesi tarafından onaylı internet çıktıları ya da mükellefler tarafından ödeme yapılan bankalardan alınan onaylı hesap ekstreleri ödemenin tevsikinde kullanılabilir. Ödeme, kredi kartı (iade talebinde bulunan kişi veya kuruma ait), tapu devri, kamu kurum ve kuruluşları aracılığıyla (ön ödeme avansı şeklinde kamu kurum ve kuruluşlarının vizesine ödeme gibi) yapılmak suretiyle de tevsik edilebilir. Ödemenin PTT yoluyla yapıldığı durumlarda, ödeme sırasında düzenlenecek belge, (satıcının veya adına hareket edenlerin adı-soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka hesap numarası ve vergi kimlik numarası doğru olarak yazdırılmak kaydıyla) ödemeyi tevsik eden delil olarak ileri sürülebilir.

b) Taşıma, yükleme, boşaltma, depolama, ambalajlama, ve benzeri işlemlerin yapıldığına yönelik belgeler, sigorta belgesi, vergi, resim, harç, pay, fon gibi ödemeler yapılmışsa bu ödemelere ait belgeler işlemin gerçekliğinin tevsikinde delil olarak kullanılabilir

KDV Genel Uygulama tebliğinin aksine vergi daireleri söz konusu işlemlerin gerçekliğinin ispatında sadece ödeme belgesinin ibrazı kabul etmektedir. Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan bir tebliğin vergi dairelerince kabul görmemesi sorgulanarak, sadece ödeme belgesinin kabul edilmesi uygulamasından vazgeçilmeli, bununla ilgili olarak mevzuatta Vergi Dairelerini de rahatlatıcı yeni bir düzenleme yapılması ve aynı firmadan yapılan alım-satımlara ilişkin cari hesap mahsuplaşmasının muteber bir ödeme yöntemi kabul edilmesi gerektiğine dair bir açıklama getirilmelidir.

6. KDV iade işlemlerinde 2. alt mükellefler sorunu da çözülmelidir.

Vergi daireleri hem birinci alt firmalarla hem de ikinci alt firmalarla olan problemler için iade talebinde bulunan mükelleften izahat istemekte ya da duruma ilişkin düzeltme yapmasını beklemektedir.

KDV İade Risk Analiz Raporlarındaki “GEK06 2. Alt Mükellef” segmentinde birinci derece alt firma ile ikinci derece alt firma KDV beyanlarının uyumsuzluğu sorgulanmaktadır. Bu tespitler KDV Genel Uygulama Tebliğine göre özel esaslara tabi olmayı gerektirir bir olumsuzluk olmadığından iade sürecini de etkilememesi gerekir.

Diğer taraftan birinci alt firma ile ikinci alt firma arasındaki beyan tutarsızlığının giderilmesinin iade talep eden mükelleften istenilmesi doğru bir uygulama değildir. Zira, iade talep eden mükellefin ikinci alt firma ile bir bağlantısı olmadığı gibi bir yaptırımı da yoktur. Esasen mülga 84 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği düzenlemelerine göre bu durum bir olumsuz tespit de değildir ve iade sürecini etkilememesi gerekir. KDV iadesi süreçlerinde önemli aksaklıklara neden olan bu sorunun giderilmesi için mevzuatta bir değişiklik yapılmasına (bu segmentin risk analiz raporlardan çıkarılması veya en azından ikinci derece alt firmalarla ilgili olumsuzlukların iade talep eden mükellef tarafından giderilmesinin istenmemesi) ihtiyaç duyulmaktadır.

7. Doğrudan mal ve hizmet satın alınan mükellefin altındaki veya daha altlardaki firmaların durumları KDV iadelerinde engel teşkil etmemelidir. KDV Genel Uygulama Tebliği çıktığında bu prensibin benimsendiği ifade edilmiş ve Tebliğin IV/E-12 no.lu bölümü ile altın altı konumundaki firmaların durumları dolayısıyla özel esaslarda bulunan tüm mükellefler otomatik olarak genel esaslara geçirilmişti. Halen altın altı durumundaki firmaların sorunları ileri sürülerek KDV iadesi isteyen firmalar üzerinde iş yükü yaratılmaktadır.

8. İade talep eden mükellefler için doğrudan mal ve hizmet satın alınan safhadan önceki safhalarda yer alanlarla ilgili (2. alt mükellefler) sistemden yapılan sorgulamalarda; vergi mükellefi olmadıkları yada bazı mükelleflerin beyanname vermedikleri gibi durumlarla karşılaşılabilir. Oysa, kiralama gibi bazı hizmet alımları vergi mükellefi olmayanlardan yapılabilmektedir. Sistemsel kontroller muhtasar beyannamelerle ilişkilendirilmeli ve eksiklik olarak raporda çıkmaması sağlanabilmelidir.

9. KDV iade risk analiz raporları aynı dönem için birden fazla defa çalıştırılmaktadır. Bu raporlarda yer alan OEK14 veya OEK16 segmentleri “Sahte ve Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleyen ve Kullanan Mükellefler listesi” sürekli güncellendiğinden ilk analizde çıkmayan bir mükellef, bir sonraki analizde çıkabilmektedir.

Aynı listelerin birden fazla defa analize tabi tutulması sebebi ile risk analiz raporları temizlenememekte, mükellef ve vergi dairesi nezdinde iş yükü artmakta ve uzun süreler teminat mektupları çözülememektedir. Bu sorunun çözümü yönünde, bir dönem için risk analiz raporu taramasının sadece bir kere yapılmasının yeterli olacağı düşünülmektedir. Böylece mükellef ve vergi dairesi nezdinde iş yükü azalacak ve teminat mektupları daha hızlı çözülecektir.

i) İndirim ve yüklenim, satış fatura vb. listelerin sisteme yüklenmesi sırasında oluşan GİB sistemindeki hatalar yüzünden yaşanan zaman kaybı sistem iyileştirilerek giderilmelidir.(Ör: Listelerin sisteme 20’lik satırlar halinde yüklenmesi işleminde yüklenebilecek satır sayısı artırılabilir.)

ii) Raporların Vergi Dairesinde kontrol süresinin uzun olmasına rağmen, Vergi Dairesinin gönderdiği eksiklikler için YMM veya mükellefe verilen sürenin (15 ile 30 gün) kısa olması,

iii)Elektronik ortamda yüklenen listelerin Vergi Dairesince kağıt ortamında da istenmesi,

iv) Sisteme yüklenen listelerde sonucu etkilemeyecek ufak düzeltmeler için her seferinde kontrol raporu çekilmesinin yarattığı zaman kaybı ve gerek Vergi Dairesi’nde gerekse YMM ve mükellefteki iş gücü kaybının giderilmesi amacı ile belli bir tutar altındaki düzeltmeler için vergi daireleri inisiyatif kullanabilecek düzenlemelerin yapılmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

v) KDV iadesinde idarenin değişik birimlerinde ve vergi dairelerinde farklı uygulamaların söz konusu olması nedeniyle uygulama birliği yoktur. KDV iadesinde uygulamada birlik ve etkinlik sağlanmalıdır.

10.KDV iadesi çalışması sırasında GİB sistemine yüklenen indirilecek KDV ve yüklenen KDV listelerinde, mal ithalatlarına ilişkin faturalar, ithalat beyannamesi no.larının farklı olmasına rağmen, fatura no.larının aynı olmasından dolayı “mükerrer fatura” olarak risk analiz raporu GEK 21 segmentinde yer alıyor.

İthalat beyanname no.larının farklı olması halinde, ilgili faturaların GEK 21 listesinde yer almaması şekilde, bir sistem düzenlemesinin yapılmasının yerinde olacağını düşünüyoruz.

11.İndirilen ve yüklenen kdv listelerinin satır sayısının çok olmasından dolayı, sisteme yükleme sırasında sistem çok zorlanıyor. Yükleme işlemi ağırlaşıyor, sık sık donma ve kopmalar yaşanıyor.

Sistem performansını arttırıcı iyileştirmelerin yapılması yerinde olacaktır. Ayrıca yükleme yapılan mükellef bilgisayar ekranında sistem arka planda yükleme yaparken, başka bir ekrana geçilmesine izin vermemektedir. Bu kısıtlamanın ortadan kaldırılmasına imkan tanıyacak sistem güncellemelerinin yapılması yerinde olacaktır.

12.Risk analiz raporlarının cevaplama süreleri 30 gün ile sınırlandırılmaktadır Çok fazla segmentten oluşan raporlarda, firmaları tek tek aranıp vergi beyannamelerini düzeltmelerini talep etmek zaman almaktadır. İşlemleri 30 günlük sürelerde yetiştirmeye çalışmak kimi durumlarda imkansız hale gelmektedir.

Cevaplama sürelerinin raporun uzunluğuna göre bir standarda ve esnekliğe oturtulmasının faydalı olacağını düşünüyoruz.

13.Risk analiz raporlarında dönemsel yapılan yüklemeler ile yıllık yüklemelerin sistem tarafından ayrıştırılmaması nedeniyle, raporda, aynı faturalar “mükerrer giriş” olarak nitelendirilmektedir. Aslında mükerrer fatura olmayıp, aynı faturanın birden kez sisteme yüklenmesi sebebi ile oluşan bir durumdur. Bu hata risk analiz raporunda GEK 09 segmentinde raporlanmaktadır.

Yüklemelerin birden fazla kere olması sebebi ile oluşan bu durumun risk analiz raporunda yer almaması; hem mükellef hem de vergi dairesi tarafında işlemlerin yoğunluğunu azaltacağı için zaman kazandırıcı olacaktır.

14.Risk analiz raporunda ikinci alt mükellefler Sahte ve Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleyen ve Kullanan Mükellefler listesindeyse, bu işlem GEK 06 olarak risk analiz raporunda yer almaktadır.

Risk analiz raporunda taramanın sadece birinci alt mükellefler için yapılması KDV iadesi sistemindeki hantallığı ortadan kaldıracaktır.

15.Vergi dairesinden mükellefe iletilen risk analiz raporları aynı dönem için birden fazla kez çalıştırıyor. Bu raporlara baz oluşturan Sahte ve Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleyen ve Kullanan Mükellefler listesi yaşayan bir liste niteliğinde olduğu için, bir dönem taramada çıkmayan bir konu, bir sonraki dönem çıkabiliyor. Birden fazla kez tarama yapılması sebebi ile risk analiz raporları temizlenemiyor, mükellef ve vergi

daresi nezdinden iş yükü artıyor, uzun süreler teminat mektupları çözülüyor. Dönem zamanaşımına uğrayacağına ancak taramadan vazgeçiliyor.

Bir dönem için risk analiz raporu taramasının sadece bir kere yapılmasının yeterli olacağı düşüncesindeyiz. Böylece mükellef ve vergi dairesi nezdinden iş yükü azalacak, teminat mektupları daha hızlı çözülecek ve hem mükellef hem de vergi dairesi için belirsizlik ortadan kalkacaktır.

16. KDV iade Vergi iadeleri süreçlerinde şirket Mali İşler bölümleri ve Vergi daireleri arasında yapılan işlemlerde mükerrer işlemler ve direkt mükellef ile alakalı olmayan sorumluluklar mevcuttur. Bu mükerrer işlemlerin sadeleştirilmesi mükellef ve idare tarafında iş yükü ve kaynak kullanımlarında tasarruf sağlayacak ve işlemleri hızlandıracaktır.

Bu çerçevede;

- a. Tam istisna KDV iadelerinde GİB İnternet sitesine yüklenen satış listelerinin kağıt çıktı olarak YMM Raporu için ayrıca talep edilmemesi,
- b. Tam istisna kapsamına giren işlemlerde, her ay Vergi Dairesi'ne detaylı liste gönderilmemesi,
- c. KDV İadesi kontrol listelerinde 2.Alt Mükellef fatura beyan tutarlığı kontrolünün kaldırılması,
- d. Genel Üretim Giderleri yüklenim yönteminin KDV Uygulama Genel tebliğinde detaylı olarak belirtilmesi, Maliyet sistemine bağlı kalınmaksızın iadeye konu edilmesi,
- e. İade hakkı doğuran işlemler nedeniyle düzenlenen indirilecek KDV listelerinde, indirilecek KDV tutarının %5'i oranında toplu olarak giriş yapılabilmekte olup, bu oranın artırılması,
- f. KDV Kontrol raporunda, Firma bazında, belli tutarın altındaki (KDV:200 TL) kontrollerin kaldırılması önerilmektedir.

17.KDV indirim listelerinin hazırlanmasında belli bir meblağın altındaki belgelerden oluşan masraf ve maliyetlere ait KDV, eskiden olduğu gibi tek satırda topluca gösterilebilmelidir. Küçük meblağlı belgelerin indirim listelerinde birer satır olarak gösterilmesi mecburiyeti şeklindeki uygulama, ciddi emek ve zaman kaybına sebebiyet vermektedir.

18.Katma Değer Vergisi iade talebinde bulunan mükellefler iade talebinde bulunabilmek için indirilecek KDV Listesi, Gümrük Çıkış Beyanname Listesi, İhraç Kayıtlı Fatura Listesi gibi listeler internet vergi dairesine yüklenmektedir. Vergi borçlarının mahsup yapılmasını takiben bağlı olunan vergi dairesi tarafından KDVira raporu mükellef ile paylaşılmaktadır.

Söz konusu KDVira raporunda çıkan sorunların düzeltilmesi için mükellefin listeleri pasife çekip tek tek düzeltilmesi beklenmektedir. Söz konusu işlemler için yeterli çaba gösterilmesine rağmen mükellef zaman ve işgücü külfetine katlanmakta bununla birlikte KDV iadesini kısa zamanda alamadığı için mali yüke katlanmaktadır.

KDV iade sürecinin hızlandırılması, Vergi Daireleri nezdinde tüm mükelleflerden istenecek bilgi ve belgelerin belirli ve birlik içinde olması adına kontrol raporu hazırlama rehber ya da kılavuzunun hazırlanarak yayınlanması önerilmektedir.

19.İndirimli orana tabi satışları olan mükelleflere, bu satışlar nedeniyle yüklendiği fakat indirim konusu yapamadığı vergilerin iadesi yapılmaktadır. Ancak, indirimli orana tabi malların yurtiçine satışını yapan mükelleflerin aynı türden malları ihraç kaydıyla da satması durumunda hesaplama tablosu tüm satışları kapsayacak şekilde düzenlenmekte ve bu durum mükelleflerin yurtiçi satışlarından yüklendiği KDV'nin iadesine engel olabilmektedir. Dolayısıyla bu durumdaki mükelleflerin yüklenilen KDV tutarları devreden KDV olarak birikmekte ve mükelleflerin mağduriyetine sebebiyet vermektedir. Tebliğ'in ilgili bölümünde gerekli düzenlemeler yapılarak yurtiçi satışlar ve ihraç kayıtlı satışlar için ayrı tablolar düzenlenmesine imkan tanınmalıdır.

20.KDV iade taleplerinde sistemden alınan sorgulama raporlarında; doğrudan mal veya hizmet satın alınan mükellefler ile bir alt kademedeki mükelleflerin KDV matrahları iade talep eden tüm mükelleflerin alışları ve/veya BA-BS beyanları ile karşılaştırılmakta, alt mükelleflerin ilave edilecek KDV ve istisna kapsamında gerçekleştirdikleri satışları sorgulamaya dahil edilmemektedir. Bu da sistemden sorun olarak ortaya çıkmakta iade talep eden mükellef tarafından düzeltilmesi beklenmektedir.

Alt mükelleflerin ilave edilecek KDV ve istisna kapsamında gerçekleştirdikleri teslimleri sorgulamaya dahil edildiği takdirde, raporda eksiklik olarak çıkmayacak, gereksiz zaman kaybının önüne geçilmiş olunacaktır.

21.KDV iade taleplerinde, ihracatta düzenlenen gümrük beyannamelerinin kapanışlarının 3 aylık süreden sonra gerçekleşip gerçekleşmediği kontrol edilmektedir. Oluşan hatalar nedeniyle Gümrük ve Ticaret Bakanlığı sisteminde gerekli düzeltmeler yapıldığı halde bu düzeltmeler Gelir İdaresi Sistemine hiç yansımamakta veya geç yansımaktadır. Bu durumda da KDV iadesi talep eden mükelleften Özel Amaçlı YMM raporu istenmektedir.

Sorunların kısa sürede çözümlenerek iadenin gerçekleştirilebilmesi için GTB sisteminden kontrolün manuel olarak ilgili memur tarafından yapılması sağlanmalı ve GTB sisteminde kapalı durumda olan GÇB lere not düşülerek sorun çözülebilmelidir.

22.İthalatlar için ödenen ve indirime konu edilen KDV tutarları İndirilecek KDV listesinde, Gümrük Giriş Beyannamesi numarası da yer alacak şekilde beyan edilmektedir. GİB sistemi tarafından Gümrük Sisteminden yapılan sorgulama sonucu beyan edilen GGB'lerin kapanıp kapanmadığı tespit edilmektedir. Gümrük sisteminde henüz kapaması gözükmeyen GGB'ler eksiklik olarak gönderilen yazıya konu edilmektedir. Vergi dairesine gönderilen cevabi yazı ekinde ilgili dönemde KDV indirimine konu edilen Gümrük Vergi Tahsil Alındı örnekleri vergi dairesine sunulmaktadır. Yüksek adette GGB için belge örnekleri Şirketler tarafından hazırlanmakta olup bu çalışma zaman kaybına sebep olmaktadır. GİB tarafından sistemde kapanışı görülmeyen ve fakat KDV ödemesi yapılan GGB'lerin GİB ile Gümrük sistemlerinden otomatik kontrolünün sağlanarak durum tespitinin yapılması ve bundan ötürü eksiklik yazılarının mükelleflere gönderilmemesi uygun olacaktır.

23.KDVİRA raporunda; alım yapılan firmaların, 2. Alt firma kontrollerinde KDV beyannamesi düzenlemeyen firmalara (Örneğin Serbest Bölgede faaliyette bulunan firmalar) ve Form Ba ve Form Bs bildirimi yapmayan firmaların da bulunması rapor sonucunda ayrıca ek açıklamalar yapılmasını gerektirmektedir. Rapora, bu firmaların kapsam dışı bırakılması ile ilgili bir ilave yapılabilirse karşılıklı yazışmalar ve zaman kaybı azalmış olacaktır.

24.KDV' nin konusuna girmeyen ya da KDV den istisna olan yerlerde (Örn. Serbest Bölge) faaliyette olması (Örn. Sigorta şirketleri) nedeniyle KDV mükellefiyeti olmayanların GİB sisteminde tespit edilerek bu tür alt satıcılar için KDVİRA raporunda eksiklik olarak yer almamalıdır.

25.Vergi Dairelerinde KDV iade dosyalarının çeşitli nedenlerle kapanışının gecikmesi; risk analizi raporlarının yeniden çalışması ile yeni sorunlar ile karşı karşıya kalınmakta ve sürecin tamamlanması daha da sekteye uğramaktadır. Risk analizi raporlarının çalışması için belli bir sayı (örneğin en fazla 3 rapor) belirlenmesi ve kalan eksiklerin dilekçe ile açıklanması sağlanabilir.

26.Risk analizinin ilk çalışmasında sorunlu olarak ortaya çıkmayan bir alt mükellefin iade dosyası ile ilgili eksiklik tamamlama sürecinin uzun sürmesi sebebi ile aradan uzun zaman geçtikten sonra risk analizinin yeniden çalıştırılmasında sorunlu alt mükellef olarak ortaya çıkmaktadır. Bu durumdaki alt mükelleflerin sorunlu hale geldiği dönemle ilgili olmayan dönem KDV iadelerin etkilenmemesi sağlanmalıdır.

27.Vergi Dairelerinin KDV iade servislerinde gerekli sistem ve düzenin kurulması ve personel takviyesi ile bir memura daha az KDV İade mükellefi tahsis edilerek KDV iadelerinin sonuçlanması için belli bir süre belirlenmesi ve o tarihe kadar dosyanın sonuçlanması halinde belirtilen bu tür durumlarla karşılaşmayacaktır. İade hakkı olan mükelleflerden kaynaklanmayan nedenlerle belirlenen sürede kapatılamayan (Vergi Dairesi'nde ilgili memurun işinin yoğunluğu ve izne ayrılması, istifa etmesi vb. nedenlerle masanın bir müddet boşta kalması) KDV iade (nakden veya mahsuben) dosyalarında yeniden risk analizi çalıştırma halinde ortaya çıkan sorunlardan mükellef sorumlu tutulmamalıdır.

28.İade sürecinde direkt ihracatlar intaç tarihine bağlı olarak değerlendiriliyor. Oysa özellikle ihraç kaydı ile teslimlerde bu süreç satıcı firmanın sorumluluğunda olmuyor. Ve bu yüzden mağduriyet yaşayan firmalar var. Bu tarz satışlarda sorumluluğun alıcı firmalara yüklendiği mekanizmalar geliştirilebilir.

29.İade süreci genel olarak çok ağır bir bürokrasi gerektiriyor, bu sadeleşirse hem mükellefe hem de idareye daha az iş yükü olur. Özellikle belli hacmin üstünde olan ve de mass production yapan firmaların %100 doğru bir Yüklenen KDV listesi hazırlaması son derece zor. Birçok firma bunları belli yaklaşımlarla hazırlıyor, fakat olası bir denetimde eleştirilme ihtimali yüksek. Oysa bu bilinen bir gerçek. Burada daha basit bir yapıya geçilebilir. Özellikle 2.alt mükelleflerin sorgulanması da firmaları zorlamakta. Çoğu zaman hiç tanımadıkları firmalardan bilgi / belge istemek durumunda kalınıyor, başarılı olunmadığı taktirde de iş resmi yazışmaya kaldığı için bu defa iade süreci uzayabiliyor.

30.İade talep tarihi itibarıyla sadece bir defa eksiklik yazısı gönderilmeli; tekrar tekrar eksiklik yazısı çıkarılmamalıdır.

31.%100 teminat ile alınan iadelerde yeminli mali müşavir (YMM) raporu verilecek ise bir altı aylık süre beklenmekte YMM'nin talebi halinde ikinci bir altı aylık süre verilebilmektedir.

Ancak %120 teminat ile alınan iadelerde ikinci altı aylık süre verme düşünülmemiştir.

Büyük işletmelerde karşıt incelemeler uzun sürmekte hatta coğrafi nedenlerle ülkemizin bazı bölgelerine gidilmesi hava koşulları ile mümkün olamamaktadır. Ekonominin daha az gelişmiş olduğu bölgelerde maalesef karşıt incelemelerde daha çok problem yaşanmakta ve karşıt inceleme yapılan firmalarda pişmanlıkla beyanname verdirilmesi oranı ekonomisi gelişmiş bölgelere göre daha fazladır. Ekonomisi daha az gelişmiş bölgelerde karşıt inceleme yapılması vergi idaresinin etkinliğini daha da arttırdığını gözlemlemekteyiz. Örneğin düzenlediği faturayı beyanına dahil etmemiş bir firmada yapılan karşıt incelemede rezidans ile karşılanılmasına rağmen, beyannamenin düzeltilmesi (pişmanlıkla beyan yüzdesi; eğer firma batmamış ise faaliyetine devam ediyor ise) oranı çok yüksektir. Çünkü beyan düzeltilmez ise mal veya hizmet alan firma daha sonraki dönemde bu firmadan mal ve hizmet alımını durdurma kararı verebilmektedir. Bu nedenle karşıt incelemelerin bu bölgelerde çok etkili olduğunu gözlemlemekteyiz.

Bu nedenle %100 teminatlı iadelerde tanınan ikinci altı aylık sürenin, %120 teminatlı iadelere de tanınması YMM'lerin işini daha rahat yapmasını sağlayacaktır.

32.Karşıt inceleme yapılan firmanın tam tasdik sözleşmesi yapmış olan YMM'sinden bilgi veya teyit yazısı alınabilmektedir. Süresinden sonra tam tasdik sözleşmesi yapmış YMM'nin bilgi ve teyit yazıları kabul edilmemektedir. Oysa hiç tam tasdik sözleşmesi yapmamış firmada o bölgede çalışan bir YMM'den karşıt inceleme tutanağı aldırılabilir.

Bu uygulamanın değiştirilerek süresinden sonra tasdik sözleşmesi yapmış YMM'den de bilgi ve teyit alımı sağlanmalıdır.

33.KDV iadesi almak isteyen mükellefin indirilecek KDV tutarının %5'ine kadar olan alımlarının yapıldığı firmalarda özel durum tespiti olsa dahi iade genel esaslara göre yapılmalıdır. 84 numaralı KDV tebliğinde bu husus açıkça belirtilmiş idi ancak KDV Uygulama Tebliğinde bu hususa değinilmemiştir. Bu durum oran bindelerle ifade edilse bile alt firmada olumsuz tespit varsa ya banka dekontu aranmakta yada bu tutar tenzil edilmektedir. Örneğin bir satış şirketinin satış elemanı Anadolu'da yemek yediği lokantada veya yakıt alımı yaptığı akaryakıt bayiinde olumsuz tespit var ise bu tespit edilen firmaların faturalarının kayıtlardan çıkarılması talep edilmektedir.

Benzer durum zirai faaliyette bulunan firmaların nakliyelerinde çok önemli sorun yaratmaktadır. Nakliyecilerin çoğunluğu şahsi işletmeler olmaları nedeni ile vergisel yükümlülüklerinde problem yaşanmakta bu hususu bilen iade alacak işletmeler de nakliye belgelerini iadeye konu etmemekte ve maliyet %18 oranında artmaktadır. Bu durum zirai ürün maliyetlerini önemli ölçüde etkilemektedir.

34.KDV iadelerinde indirilecek KDV listelerinin dışında yüklenim KDV faturalarının sisteme girilmesi anlamsızdır. Yüklenime fatura girilmesi miktar takibi açısından önemlidir. Ancak üretim şirketlerinde miktar takibi yapılması mümkün değildir. Miktar takibi dahi yapılamayan bir sistemin sadece gereksiz bir işgücü ürettiğini düşünmekteyiz. Örneğin bir otomobil üreticisi firmada dönem başında 100 TL/adet bedelle 100

adet otomobil lastiği stoku mevcut olduğunu ve dönem içinde 150 TL/adet bedel ile 100 adet lastik alımı olduğunu ve dönem içinde 20 araç üretildiğini ve her araca 5 lastik takıldığını ve tüm araçların dönem sonunda ihraç edildiğini varsayalım. İşletme hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini uygulamaktadır. Ay sonu maliyet çalışmalarında mevcut 100 adet ve 10.000 TL maliyetli stoklara 100 adet ve 15.000TL maliyetli lastik girmiş ve birim maliyet $\{(10.000+15.000)/200=\}$ 125TL olmuştur. Bu ayki üretimler için üretim maliyetine giren 100 adet lastiğin maliyeti (100X125TL=) 12.500 TL'dir. 125 TL birim maliyetli lastik alımı olmadığına göre ilk alım faturalarının tamamı olan 10.000TL'lik faturalar ile 15.000TL'lik faturanın 2.500TL'lik kısmı yüklenim listelerine girilecektir. Adet olarak baktığımızda 116,66 adet lastik üretimde kullanılmış gibi gözükecek veya son faturadan yüklenime başlanırsa üretimde kullanılan adetten daha düşük bir adet yüklenilmiş olacaktır.

Farklı bir örnek verirse bir kumaş dokuma firmasında iplik üretime girmekte mamul olarak kumaş çıkmaktadır. Bu nedenle adet takibi yapılması mümkün değildir.

35.KDV iadesi alacak firmanın risk raporlarına firmalar ve YMM'ler girebilmelidir. Böylece bazı düzeltmeler önceden yapılabilecek ve vergi dairelerinin işgücü azaltılabilecektir.

36.İndirimli orana tabi teslimlerde iade talep eden firmanın düzenlediği indirimli orana tabi teslimlere ilişkin faturaların tek tek sisteme girilmesi işlemi kaldırılmalıdır.

37.KDV Risk Kontrol raporları sonsuz adet çalıştırılmamalı, bir sınır konularak en son rapordaki problemler çözüldü ise artık rapor çalıştırılmamalıdır. Aksi takdirde inceleme döneminden sonraki dönemlere ilişkin olarak yapılan tespitler de problem olarak raporda yer almaktadır.

38.İhracatlarda şirketler düzenledikleri faturaları otomatik kayıt ile defterlerine aktarmakta ve o günün TCMB döviz alış kuru ile TL'ye çevirmektedir. Defterlere kaydedildiği kur ile ihracat tutarı otomatik olarak KDV beyannamesine aktarılmaktadır. Fatura düzenlendiği günden daha sonraki bir gün ihracatın gerçekleşmesi (intaç'ın gerçekleşmesi) durumunda intaç tarihindeki kur farklı olduğundan KDV Risk Kontrol raporunda bu husus hasılat farkı olarak karşımız gelmekte ve beyannamenin düzeltilmesi istenmektedir. Beyannamenin düzeltilmesi durumunda ise beyanname ile defter kayıtları uyumsuz hale gelmektedir. İade tutarına hiç bir etkisi olmayan bu durumun KDV beyannamelerinin düzeltilmesine gerek kalmadan sorunun çözülmesi gerekir.

39.Direk ihracatlarda fatura tarihi ile intaç tarihinin farklı aylarda olması (özellikle ihracatın ertesi yıla sarkması) kayıtlarla beyanname arasında farklılık yaratmaktadır. Faturanın düzenlendiği ayda tüm hasılat ve maliyet işlemleri ile KDV beyannamesi farklılığını gidermek açısından; ihraç kayıtlı teslimlerde olduğu gibi; faturanın düzenlendiği ayda KDV beyannamesinde ihracat KDV iadesi talep edilmeli ancak fiili iade intaç tarihinden sonra yapılmalıdır.

D. SORUMLULUK

1. KDV Kanununun 9. Maddesinde mal ve hizmet alımlarında “Sorumluluk” hükümleri düzenlenmiş olup mal ve hizmet alan kişi mal aldığı firmanın naylon fatura kullanıp kullanmadığından sorumlu tutulmaktadır. Bu sorumluluk sınırsız bir şekilde alt firmalara kadar gitmekte ve şirketler “ KOD” a alınmakta ve ticari

hayatlarının bitmesine neden olabilmektedir. Ayrıca, Maliye Bakanlığı mükellefleri oldukça kolay bir şekilde “KOD” sistemine dahil ettiği halde KOD’dan çıkmak o kadar kolay değildir.

KDV Kanununun 9. Maddesindeki sorumluluk hükümleri hukukun temel ilkelerine uygun, adil, uygulanabilir şekilde yeniden düzenlenmeli ve mükelleflerin mağduriyetleri önlenmelidir. Kaldı ki, mal alan şirketin mal ve hizmet aldığı şirketin defter ve belgelerini incelemesi, bu konuda bilgi istemesi yasal olarak mümkün değildir.

2. Mevcut durumda, kod uygulamasına devam edilmek isteniyorsa, bu uygulamaya yasal bir altyapı hazırlanmalıdır. Yapılacak olan düzenlemede, kanunlara uygun bir şekilde faaliyet gösteren ve KDV ödemelerini usulüne uygun olarak yapan mükelleflerin, kendileri ile ilgisi olmayan ve KDV açısından sakıncalı kategorisine giren mükellefler yüzünden, indirim haklarının kısıtlanmaması sağlanmalıdır.

3. Alt firmanın KDV’yi Hazineye intikal ettirmemesi durumunda alıcı konumundaki firma bu KDV’den sorumlu tutulmaktadır. Söz konusu sorumluluk hükmünün uygulanmasında, KDV Genel Uygulama Tebliğinin VI/B/-2 no.lu bölümündeki yasal ve doğru usul (cezasız olarak ödeme emri düzenlemek) yerine, İNDİRİM REDDİ suretiyle alıcı firmaya cezalı KDV tarhiyatı yapılmaktadır. Hem Kanuna hem de Tebliğe aykırı şekilde yaygın olarak devam eden bu uygulama durdurulmalıdır.

4. KDV Kanunu’nun 9 uncu maddesi hükmü çerçevesinde vergi güvenliğini sağlamak amacıyla bazı mal ve hizmet işlemleri için KDV tevkifatı uygulanmaktadır. Söz konusu uygulamaya göre alıcılar satıcılara ödemeleri gereken KDV’nin 2/10, 5/10, 7/10, 9/10’unu sorumlu sıfatıyla vergi dairesine beyan edip ödemektedirler.

Örneğin, kamu kurumlarına karşı yapılan inşaat taahhüt işlerinde KDV tevkifat oranı 2/10 olarak uygulanmaktadır. Bu orana göre inşaat firmasının %20 oranında kar elde etmiş olması halinde devreden KDV nedeniyle iade söz konusu olmayacaktır. Ancak uygulamada firmaların net %20 kar elde etmesi mümkün olmadığından inşaat taahhüt şirketleri KDV iadesi almak zorunda kalmaktadır.

İade işlem sürecinde yaşanan gecikmeler ve maliyetler dikkate alındığında KDV tevkifatı uygulaması inşaat firmaları için ilave maliyet unsuru olmaktadır. KDV tevkifatına tabi mal ve hizmetlerdeki çeşitlilik ve oran farklılığı uygulamada güçlük ve tereddütlerin yaşanmasına neden olmaktadır. Bu nedenle KDV tevkifatı uygulamasının kapsamı daraltılmalı ve uygulanacak tevkifat oranı iade işlemine neden olmayacak şekilde tespit edilmelidir.

5. Vergisini düzenli ödeyen ve son 3 yılda iade incelemelerine tabi tutulup olumu rapor almış mükellefler tevkifat dışında tutulabilir.

E. DEVREDEN KDV, VERGİNİN GİDER YAZILMASI vd. HUSUSLAR

1. Adi ortaklığın sona ermesi durumunda devreden KDV nin adi ortaklık tarafından gider yazılıp yazılamayacağı hususuna kesinlik kazandırılmalıdır.

T.C. Danıştay Dördüncü Dairesi işyerini kapatan ve indirilemeyen katma değer vergilerini gider yazarak muhasebeleştiren bir mükellefin bu işlemi kabul etmeyen vergi dairesi uygulamasına karşı açılan davada şu ana kadar verilen bütün özelgeleri yok sayan bir hüküm vermiştir (Esas No : 2014 Karar No : /8443 2015/3323) Yüksek mahkeme savunmanın mükellefiyetin sona ermesi sonucu indirilemeyen katma değer vergilerinin gider olarak yazılabileceğine ilişkin özelgelerin bulunduğu ve uygulamanın bu yönde olduğu açıklamalarına rağmen, özelgeleri dikkate almamış ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58'inci maddesinde indirilecek katma değer vergilerinin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceğine ilişkin açık hüküm bulunmasını gerekçe göstererek bu vergilerin gider yazılamayacağına hükmeden Vergi Mahkemesi kararını yerinde bulmuştur. (Danıştay Dergisi, Yıl:2015 Sayı : 140, s. 313-314)

2. Ertesi yıla devreden KDV'ler, eğer iade edilmemişse, endekslenebilmelidir. (Endekslenen KDV'lerin endeksleme farkları Özkaynaklar grubu içinde bir fon hesabına konulmalı veya sermayeye eklenmelidir.)

3. Alıcısına yansıtma imkanı olmayan ama satıcı tarafından beyan edilerek ödenen hesaplanan KDV gider yazılabilmelidir.

KDV'nin ana prensibi, hesaplanan KDV'nin alıcıdan tahsil edilmesi ve verginin nihai olarak alıcı taraftan yüklenilmesidir. Bu sebeple, hesaplanan KDV'nin gider yazılmayacağına dair bir hüküm sevk edilmiştir.

Ancak iktisadi tercihler nedeniyle firmalar bazen KDV'ni hesaplayarak alıcıya yansıtmak yerine doğrudan kendileri üstlenmekte ve beyan edip ödemekte, ancak düzenledikleri faturada bu vergiye yer vermemektedir.

Bazı örneklerde, hizmet bedelinin KDV'ne tabi olan komisyon tutarlarına ek olarak KDV'ne tabi olmayan ama alıcıya aynen yansıtılan harcama kalemlerinden oluşması durumunda, faturada KDV'nin hesaplanarak gösterilmesi, satıcının komisyon tutarının alenileşmesine sebep olmaktadır. Türkiye'deki alıcı için yurt dışında gerçekleştirilen organizasyonlarda KDV matrahının yurt dışı harcamalar dışında kalan komisyon bedeli üzerinden hesaplanması uygulaması, bu duruma örnektir.

Aynı sakıncalı örnekler birbirinden ayrılan ve iki farklı KDV oranına tabi kalemlerin birarada yansıtıldığı hallerde de geçerlidir (bu örnek, bir dönem için otel geceleme hizmetlerindeki KDV oranı ile seyahat acentalarının hizmet bedelinin KDV oranının farklı olması sırasında da yaşanmıştır).

Böyle durumlarda kendi kar marjının bilinmesini istemeyen satıcılar, düzenledikleri belgede ve hizmet fiyatında KDV'ne yer vermemekte ve tahsil etmemekte, ancak mükellefiyetlerini KDV beyannamesi üzerinde kendileri yerine getirerek vergiyi de yine kendileri üstlenmektedir.

Bu gibi durumlarda hesaplanan KDV'nin gider yazılmasına izin verilmelidir. Nitekim geçmişte bazı yargı kararları da alıcısına yansıtılma imkanı olmayan KDV'nin mükellefçe gider yazılmasını onamıştır.

Ancak kötüye kullanılmaması ve vergi bazını aşındırmaması açısından bu uygulamanın sadece alıcının –eğer faturada KDV gösterilseydi-, vergiyi indirme hakkının olacağı hallerle sınırlı tutulması düşünülebilir.

4. Konaklama tesisleri tarafından verilen ve her şey dahil sistem olarak bilinen konaklama hizmetlerinde KDV uygulaması karmaşıklığa sebep olmaktadır.

Konaklama tesisleri tarafından verilen ve her şey dahil sistem olarak bilinen konaklama hizmet türünde, tek bir fatura düzenlenmekte ve bu bedel içerisinde müşteri konaklama tesisinde verilen hizmetlerin tamamından ya da pek çoğundan oda fiyatı kapsamında mutaat olarak yararlanabilmektedir. Böyle bir durumda, müşteriye verilen hizmete uygulanan KDV oranı (% 8) olup, bu hizmetlere isabet eden alkollü içeceklere ilişkin yüklenilen KDV tutarları konaklama tesisleri tarafından indirim konusu yapılamamaktadır.

Geceleme hizmetleri kapsamında sunulan alkollü içeceklere ait yüklenilen KDV tutarları, konaklama tesisleri tarafından hesaplanan KDV tutarlarından indirilebilmeli, indirilemeyen kısım iade edilmelidir. İndirim ve iade konusu yapılamadığından dolayı vergi yükü nihai tüketici olmayan işletmeler üzerinde kalmaktadır.