

YÜKLENİM KDV SORUNU: HAZİNENİN FİNANSMANI MI, HAZİNE ZARARI MI?

THE PROBLEM OF INCURRED VAT: TREASURY FUNDING OR TREASURY LOSS?



Zuhale ERGEN*



Emrah İNCİ**

ÖZ

3065 sayılı KDV Kanunu'nda iade hakkı doğuran işlemlerin birçoğunda yüklenim KDV listelerinin hazırlanarak tevsiki aranılan bir zorunluluktur. İşlemin bünyesine giren (yüklenilen) KDV'nin indirim yoluyla telafi edilmemesi durumunda, yüklenilen, ancak telafi edilemeyen tutarların belli şartlar dâhilinde mükelleflere iade edilmesi gerekmektedir. Ancak iade hesaplamalarında yüklenimlerin gerçekten "öncelikle" indirim konusu yapıp yapılmadığı ve bu yolla gerçekleştirilen iadelerde muhtemel bir Hazine zararının varlığı hususunda tartışmalar süregelmiştir. Konuyla ilgili Vergi Konseyi, yüklenim KDV esasının artan bir şekilde devreden KDV sorununa sebep olduğu ve mükellefler yönünden sürekli bir KDV finansmanı ihtiyacı yarattığı ve Hazine yönünden ise faizsiz bir borçlanma modeline dönüştüğü yönünde eleştiriler getirmiştir. Çalışmanın konusu, yüklenim

ABSTRACT

Pursuant to Value Added Tax Code (Numbered as 3065), for most of the transactions entitling tax refund right, it is mandatory for taxpayers to file Incurred Value Added Tax Lists. Where the incurred Value Added Tax (herein after "VAT") cannot be recovered through deduction mechanisms, the amount incurred, but not deducted, must be refunded to the taxpayer. The timing of deduction of the incurred VAT, and its subsequent effects to the Department of Treasury as loss of tax revenue has been subject to arguments. Tax Council of Turkey, criticized that incurred VAT principle progressively causes a deferred VAT problem, which in return for taxpayers it creates a need for VAT financing whereas for Department of Treasury it creates an interest free loan model. This study evaluates the developments of the implementation of refund procedures, and negative impacts of deduction

* Doç. Dr., Çukurova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Bütçe ve Mali Planlama Ana Bilim Dalı Başkanı, zergen@cu.edu.tr, ORC-ID: 0000-0002-7064-9046

** Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, emrah.inci@vdk.gov.tr, ORC-ID:0000-0002-1132-5949.

Ergen, Z., İnci, E. (Eylül 2021). Yüklenim Kdv Sorunu: Hazinesinin Finansmanı Mı, Hazine Zararı Mı?, *Vergi Raporu*, 264, (36-60).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 28.06.2021 / *M.K.T.:* 25.08.2021

KDV'nin indirimi ve iade süreçlerindeki uygulamaların gelişimi üzerinden iade sisteminde ortaya çıkan bazı olumsuzlukların değerlendirilmesi, yurt dışı uygulamalara değinilerek çözüm önerileri getirilmesidir. Bu minvalde, vergi sistemimiz içinde yer alan oransal yaklaşımlarla söz konusu soruna yönelik örnek çözümlere yer verilmiş ve bu yaklaşımın muhtemel Hazine zararının önüne geçebileceği üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Yüklenim KDV, Devreden KDV, KDV ladesi, Hazine Zararı.

JEL Sınıflandırma Kodları: H2, H20, H26, H29

GİRİŞ

Mal ve hizmetlerin üretiminden veya ithalattan başlayarak nihai üretici ile buluşmasına kadar geçen her evrede yaratılan katma değer vergilendirilmesi esasına dayanan Katma Değer Vergisi bir yayılı muamele vergisi olarak 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı kanun ile 01.01.1985 tarihinden itibaren uygulanmak üzere vergi sistemimize girmiştir.

Vergi sistemimize 1984 yılında girmiş olsa da, KDV teorisinin ortaya çıkışı çok daha öncelere dayanmaktadır. Sistem ilk defa 1918 yılında Yale Üniversitesi profesörlerinden Thomas S. Adams tarafından Milli Vergileme Kurulundaki konferansta ortaya atılmış ve aynı yıl Alman bir iş adamı ve hükümetin ekonomi danışmanı olan Dr. Wilhem Von Simens tarafından yeni bir muamele vergisi olarak Alman hükümetine önerilmiştir.¹

Kanunun ülkemizde yürürlüğe girmesi ile birlikte, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi hükümleri hariç olmak üzere 6802 sayılı Gider

of incurred VAT on refund systems. Furthermore, the study evaluates foreign tax systems and recommends solutions to negative impacts on refund processes. Under this framework, by using the ratio calculations within Turkish tax regulations, solutions to the identified problem is provided, and argued that this approach would prevent likely monetary loss to the Department of Treasury.

Keywords: Incurred VAT, Transferred VAT, VAT Refund, Treasury Loss.

JEL Classification Codes: H2, H20, H26, H29.

Vergileri Kanunu, 2456 sayılı İşletme Vergileri Kanunu, 6747 sayılı Kanunun Şeker İstihlak Vergisi hükümleri gibi kanun ve kanun hükümleri kaldırılarak, ahenkli ve müşterek bir yapıya sahip olmadığı görülen bu muamele vergileri yerine daha modern ve uluslararası uygulamalarla daha uyumlu bir muamele vergisinin vergi sistemine entegre edilmesi amaçlanmıştır.²

KDV teorisinin gereği olarak mal ve hizmet üretiminin veya ithalattan tüketiciye kadar geçen sürecin her aşamasında yaratılan katma değer vergilendirilmesi amaçlanmakla birlikte, diğer muamele vergilerinden farklı olarak mükelleflere indirim müessesinden yararlanma imkânı getirilerek vergi yükünün daha adil dağılımı esas alınmıştır.

Çalışmamıza, 3065 sayılı KDV kanununda yer alan ve yüklenim KDV hususu ile ilişkilendirilebilecek olan istisnalara değinilerek başlanılacak ve yüklenim KDV kavramı açıklanacaktır. Yüklenim KDV ile ilişkilendirilen bir diğer iade hakkı do-

¹ Abdullah Aykon DOĞAN. "Katma Değer Vergisi Sistemi ve Gelişimi". *Katma Değer Vergisi Semineri (1. Cilt)* içinde Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları. 1973. s.58.

² TBMM. "Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/498)". s.1-2. (<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c007/tbmm17007016ss0130.pdf>). Erişim tarihi: 20 Nisan 2021.

ğuran işlem olan indirimli orana tabi işlemler ile tam istisnadan kaynaklı iade hakkı ile ilgili örnek bir karşılaştırma ile mevcut uygulamanın yarattığı eşitsizlik ve muhtemel mülkiyet hakkı ihlali ne değinilerek devam edilecektir. Çalışmamızda, yüklenim KDV sorunu ile devreden KDV sorunu ilişkisine değinilecek ve nihayetinde çözüm önerileri getirilecektir.

1- VERGİ İNDİRİMİ VE TAM İSTİSNA-KİSMİ İSTİSNA KAPSAMINDAKİ İŞLEMLER

Kanunun 29. Maddesine istinaden, mükellefler, kanunun 1. Maddesindeki verginin konusuna giren işlemleri nedeniyle hesapladıkları katma değer vergisinden, bu işlemlerin ortaya çıkarılmasında kullandıkları veya ithal ettikleri ve fatura ve benzeri vesikalarda gösterdikleri mal ve hizmetlere ilişkin katma değer vergisini (indirilecek katma değer vergisi) de indirme hakkına kavuşmuştur. Dolayısıyla, mükelleflerin nihai olarak bir mal veya hizmet üzerinde yaratmış olduğu ilave değer vergilendirilmesi esas alınmaktadır.

Kanunun 29/2. Maddesinde, “Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve **iade edilmez**” denilerek, İngiltere, Almanya gibi bazı ülkelerde görülen devreden KDV’nin doğrudan iadesi uygulamasının önüne geçilmektedir. Ancak mezkûr fıkranın devamında kanunun 28. Maddesiyle Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yolu ile telafi edilemeyen ve Cumhurbaşkanı’nca belirlenen kısmı aşan katma değer vergisinin iadesi mümkün kılınmıştır.

İndirim müessesine yönelik olarak kanunun 30. Maddesinde belirtildiği üzere, müessesenin uygulanabilmesi için şartlardan biri, ortada vergiye tabi bir işlemin bulunması veya işlemin **vergiden istisna edilmemiş** olması gerekmektedir.

dir. Ancak kanunun 32. Maddesinde belirtilen ve vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV’lerin indirimine izin verilmiştir. Literatürde **tam istisna** olarak değerlendirilen 11, 13, 14, 15 ve 17/4-s ile geçici maddelerde belirtilen (geçici 26, 29, 30, 34, 37, 38, 39, 40) ve 6111 sayılı kanunun geçici 16. Maddesi uyarınca KDV’den istisna edilmiş işlemler nedeniyle **yüklenilen katma değer vergilerinin** mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden **hesaplanacak KDV’den** indirilmesi kabul edilmiştir. İndirim müessesisiyle telafi edilemeyen kısmın ise tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olacağı belirtilmiştir.

Tam istisna haricinde, KDV kanununun diğer maddelerinde yer alan istisnalar literatürde **kısmi istisna** olarak değerlendirilmektedir. Kanunun 17. Maddesi ve geçici 12, 20, 23, 28,31, 32, 33 ve 36. Maddelerinde düzenlenen istisnalar bu kapsamda değerlendirilmekte olup, teslimi KDV’den istisna olan bu mal ve hizmetlerin bünyesine giren KDV’nin, kanunun 30. Maddesi gereğince **genel olarak** indirim ve dolayısıyla iadesine izin verilmemektedir. Ancak Kanunun 30/1-a maddesinde parantez içi hükümlerle belirlenen ve kısmi istisna kapsamındaki 17/2-b, 17/2-c, 17/2-d ile 17/4-ı ve 17/4-ö bentlerinde belirtilen işlemlerle ilgili alış vesikalarında gösterilen ve bu mal veya hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin de indirimine izin verilmiştir. Bunlarla birlikte, 17. Maddede yer alan istisnalar bakımından, 17/4-c, 17/4-i, 17/4-t, 17/4-z, 17/4-r (kısmi olarak), 17/4-u (kısmi olarak) 17/4-y (kısmi olarak), geçici 12, 20, 23, 24, 32 ve 33. Maddelerine göre de yüklenilen KDV indirim konusu yapılmakta ancak iade konusu yapılamamaktadır. Dolayısıyla, KDV kanunu bakımından yer alan istisnalar tam istisna (indirim ve iade konusu yapılabilen) ve kısmi istisna (indirim konusu yapılabilen/yapılamayan ancak iadeye konu olamayan) istisnalar olarak iki kapsamda yer almaktadır. Buna ilişkin özet tablolar aşağıdaki gibidir.

Tablo 1: İndirim Hakkı Tanınan Ancak İadeye Konu Olmayan İstisnalar

	Madde No	Açıklama
Kısmi İstisna*	30/1-a Parantez İçi Hüküm	17/2-b: Özel Okullar ve Üniversiteler Tarafından Bedelsiz Olarak Verilen Eğitim ve Öğretim Hizmetleri ile Öğrenci Yurtları Tarafından Bedelsiz Olarak Verilen Yurt Hizmetleri
		17/2-c: Yabancı Devletlerin Türkiye'deki Diplomatik Temsilcilik ve Konsoloslukları ile Yabancı Hayır Kurumlarına Tanınan İstisna
		17/2-d: Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu Kapsamındaki İşlemlerde İstisna
		17/4-ı: Serbest Bölgelerde Verilen Hizmetler ile Bu Bölgelere ve Bu Bölgelerden İhraç Amaçlı Yapılan Yük Taşıma İşleri
		17/4-ö: Gümrüklü Sahalarda Verilen Ardiye, Depolama ve Terminal Hizmetleri
	Madde İçi Hükümlerle 30/1-a Madde Hükümünün Uygulanmayacağı Belirtilen İstisnalar	17/4-c: GVK'nun 81. maddesinde Yer Alan İşlemler, Adi Ortaklıkların Sermaye Şirketine Dönüşmesi ile KVK'na Göre Yapılan Devir ve Bölünme İşlemleri
		17/4-i: Varlık ve Fonların Türkiye Varlık Fonu ve Alt Fonlara Devri ile Bu Varlık ve Hakların Türkiye Varlık Fonu A.Ş. Tarafından Yönetilmesi Suretiyle Yapılan Teslim ve Hizmetler
		17/4-t: Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuğu Kapsamında Yapılan Teslim ve Hizmetler
		17/4-z:KVK 5/B kapsamında Patentli ve Faydalı Model Belgeli Buluşa İlişkin Gayri Maddi Hakların Kiralanması, Satılması veya Devri İşlemleri
		Geçici 12: 4046 Sayılı Kanun'un 1/a Bendine İstinaden Özelleştirme Kapsamına Alınan İktisadi Kıymetlerin Teslim ve Kiralanması İşlemleri.
	İstisna*	Geçici 20: 4491 Sayılı Teknoloji Geliştirme Kanununa Göre Teknoloji Geliştirme Bölgesinde veya İhtisas Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Verilen Teslim ve Hizmetler
	Madde İçi Hükümlerle İndirime İzin Verilen İstisnalar	17/4-r: Kurumların Aktifinde 2 Tam Yıl Süreyle Sahip Olunan Taşınmazlar ve İştirak Hisselerinin Satışı, Borçlara Karşı Taşınmaz ve İştirak Hisselerinin Bankalara, Finansal Kiralama ve Finansman Şirketlerine Devir ve Teslimi ile Bunlar Tarafından Devir ve Teslimi
		17/4-u:Varlık ve Hakların Kaynak Kuruluşlarca Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Varlık Kiralama Şirketlerine Devri ile Bu Varlık ve Hakların bu Şirketlerce Kiralanması ve Devralınan Kuruma Devri
17/4-y: Finansal Kiralama Kapsamına Konu Taşınır ve Taşınmazların Kiralayana Satılması, Satan Kişilere Kiralanması ve Devri		
Geçici 23: Milli Eğitim Bakanlığına Bilgisayar ve Donanımlarının Bedelsiz Teslimleri ile Bunlara İlişkin Yazılım Teslimi ve Hizmetleri		
Geçici 24: 406 Sayılı Telgraf ve Telefon Kanununun Geçici 10. maddesi Kapsamındaki Devir ve Teslimler ile Türk Telekom Tarafından Türksat Uydu Haberleşme Kablo TV ve İşletme A.Ş.'ne Yapılan Teslim ve Hizmetler (Söz konusu madde hükümleri Mülga Durumdadır)		
Geçici 32: Şehir İçi Ulaşım Sistemlerinin Ulaştırma Bakanlığı, Belediyeler ve Bunları Bağlı Kuruluşları Arasındaki Devir ve Teslimleri		
Geçici 33: Taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumuna Devir ve Teslimleri ile Bu Taşınmazların SGK Tarafından Devir ve Teslimleri		

Kaynak: Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği İstisnalar Başlıklı II. Kısımdan Hareketle Tarafımızca Hazırlanmıştır. (https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/kdvgeneluygulamatebliği/kdv_genteb.pdf) Erişim Tarihi: 20 Şubat 2021.

*** İlgili Tablo, KDV Kanununda Belirtilen Tüm Kısmi İstisnaları Kapsamamaktadır. Kısmi İstisnalardan 30/1-a ve Madde İçi Hükümlerle İndirime İzin Verilenleri Kapsamaktadır.**

Tablo 2: İndirim ve İade Hakkı Tanınan İstisnalar

Madde No	Açıklama
11	Mal ve Hizmet İhracatı, Roaming Hizmetleri, Serbest Bölgedeki Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmetler, Türkiye'de İkamet Etmeyenlere KDV Hesaplanarak Yapılan Satışlar, Türkiye'de İkamet Etmeyen Taşımacılar ile Fuar, Sergi Panayır Katılımcılarına Yapılan Teslim ve Hizmetler, Yabancı Sinema Yapımcılarına Tanınan İstisna, İhraç Kayıtlı Teslimlerde Tecil-Terkin, Dâhilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimleri Kapsamında İhraç Edilecek Malların Üretiminde Kullanılan Girdilerin Temininde Tecil-Terkin
13	Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna
14	Taşımacılık İstisnası
15	Diplomatik İstisnalar
17/4-s	Engellilerin Kullanımına Mahsus Araç ve Gereçlerin Tesliminde İstisna
Geçici 26	Uluslararası Kuruluşlar ile Bu Kuruluşlara Bağlı Program, Fon, Temsilcilik ve Özel İhtisas Kuruluşlarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna
Geçici 29	3996 Sayılı Kanuna Göre Yap-İşlet-Devret veya 3359 Sayılı Kanun ile 652 Sayılı Kararnameye Göre Kiralama Karşılığı Yapıtırılan Projelerde KDV İstisnası
Geçici 30	Büyük Yatırımlara İlişkin İstisna
Geçici 34	Milletlerarası Andlaşma Hükümleri Çerçevesinde KDV'den İstisna Edilmiş Olan Transit Petrol Boru Hattı Projelerinin İnşa ve Modernizasyonuna İlişkin İstisna
Geçici 37	İmalat Sanayiine Yönelik Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamındaki İnşaat İşleri
Geçici 38	Fatih Projesi Kapsamında Millî Eğitim Bakanlığına Yapılacak Mal Teslimi ve Hizmet İfalarında İstisna
Geçici 39	İmalat Sanayiinde Kullanılmak Üzere Yapılan Yeni Makine ve Teçhizat Teslimlerinde İstisna
Geçici 40	2019 Uefa Süper Kupa ve 2020 Uefa Şampiyonlar Ligi Finali Müsabakaları Kapsamında Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde İstisna
6111 Sayılı Kanun Geçici 16	İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) Kapsamında Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde İstisna

Kaynak: Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği İstisnalar Başlıklı II. Kısımdan Hareketle Tarafımızca Hazırlanmıştır. (https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/kdvgeneluygulamatebliği/kdv_genteb.pdf) Erişim Tarihi: 20 Şubat 2021.

2- YÜKLENİM KDV KAVRAMI

KDV kanununda yer alan tam istisnalar dışında iade hakkı doğuran işlemler tevkifat uygulaması, indirimli orana tabi teslimler ve fazla ve yersiz ödenen vergilerin iadesidir. Bunlardan KDV tevkifatı ve ihraç kayıtlı teslimler ile fazla ve yersiz ödenen vergiler hariç olmak üzere, iade

hakkı doğuran işlemlerin büyük bir bölümünü oluşturan tam istisna kapsamındaki işlemler ile indirimli orana tabi işlemler kapsamındaki iade taleplerinde, yüklenim KDV listeleri iade için aranan zorunlu belgelerdir. İade hakkı doğuran işlemlerin büyük bir bölümünde **yüklenim KDV** kavramı geçmekte olup, bu husus KDV Genel

Uygulama Tebliğinin IV/A.1 bölümünde “*Kanun- da ve bu Tebliğ’de aksi belirtilmediği sürece, iadesi gereken KDV’nin hesabında, iade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren ve indirilemeyen KDV tutarları dikkate alınır. İşlemin bünyesine giren KDV’nin iadesinin öngörüldüğü iade taleplerinde aşağıda belirtilen hususlar çerçevesinde **yüklenilen KDV hesabı yapılır.**” ifadesi yer almaktadır. Yüklenilen KDV kavramı, iade hakkı doğuran işlemin bünyesine giren KDV olarak tanımlanmış ve aynı bölümde, “*İşlemin bünyesine giren KDV, teslim işlemlerinde malın üretimi, iktisabı, muhafazası ve teslimi; hizmet işlemlerinde ise ifa edilen hizmetin meydana getirilmesi ile doğrudan ve dolaylı olarak ilgisi bulunan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV’den oluşur.*” açıklaması yapılmıştır. Dolayısıyla yüklenilen KDV, indirilecek KDV hesaplarına atılan fatura ve benzeri belgelerden iadeye konu işlemle ilişkilendirilebilen ve o işlemler nedeniyle yüklenilen kısmı ifade etmektedir.*

Kanunun 32. Maddesinde, vergiden istisna edilmiş işlemler ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin hesaplanan katma değer vergisinden indirileceği, vergiye tabi bir işlemin olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması halinde indirilemeyen katma değer vergisinin işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen **ikinci takvim yılı sonuna kadar** talep edilmesi şartıyla ve tespit edilecek usul ve esaslar çerçevesinde iade olunacağı belirtilmiştir. Tebliğin IV. A bölümünde ise, iade konusu işlemler için yüklenilen katma değer vergisinin öncelikle indirim konusu yapılacağı, indirilemeyen bir miktarın kalması halinde ise, bu kalan tutarın iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemde iade edilecek KDV olarak dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla amir

hüküm olarak bir iade hakkı doğuran işlem için yüklenilen katma değer vergisinin öncelikle indirim mekanizması yolu ile telafi edilmesi ve ancak telafi edilemeyen bir kısım kalmış ise bunun iadeye konu edilmesi gerekmektedir.

2.1- Yüklenim KDV Sorunu

Fiiliyatta çoğu zaman iade talebini gerektiren işlem tarihi, fiili yüklenim tarihlerinden daha sonra ortaya çıkmaktadır. Özellikle üretimi belli bir süreyi gerektiren mallar bakımından bu malların ortaya çıkarılması için gerekli yüklenimlerin yapıldığı tarih ile bu malların iadeye konu edildiği işlem tarihi (örneğin ihracat tarihi) arasında ciddi süre farkı ortaya çıkmaktadır. Kanunun amir hükmü gereğince, yüklenilen ancak indirilemeyen KDV’nin iadeye konu olabilmesi hususunda, yüklenilen vergilerden istisna kapsamındaki **işlemin yapıldığı döneme kadar** fiilen indirim konusu yapılamamış olan tutarın mı esas alınacağı yoksa istisna kapsamındaki işlemin **gerçekleştiği dönemde** indirilemeyen tutarın mı esas alınacağı konusunda tartışma konusu olan bir sorun ortaya çıkmaktadır.³

Konu ile ilgili olarak tereddütler ve ihtilaflar üzerine çıkarılmış olan 12.03.1992 tarih ve 39 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde, idarenin görüşü yüklenilen KDV’lerin indirilip indirilmediği konusunda önceki dönem beyannamelere bakılmayacağı, iade konusu işlemin gerçekleştiği dönemde hesaplanan vergiden toplam indirimlerin düşülmesi sonucunda indirilemeyen bir kısmın iadeye konu edileceği ve yüklenim KDV’nin bu tutardan tenzili neticesinde kalan kısmın sonraki döneme devredileceği belirtilmiştir. Konu ile ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliği **taslak çalışmaları**nda, III/A.2. bölümünde aşağıda yer alan açıklamaya yer verilmiştir.⁴

³ Kemal OKTAR. “Yüklenilen KDV Sorunu”. (<http://www.kemaloktar.com/?p=307>). Erişim tarihi: 12 Mart 2021.

⁴ Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ Taslağı. s.114. (<https://www.verginet.net/Dokumanlar/2013/kdv-teblig-taslak-17-04-2013.pdf>). Erişim tarihi:05 Nisan 2021.

“Ayrıca, indirim konusu yapılan dönem ve sonraki dönemlerde **ödenmesi gereken KDV beyan edilmiş olması ya da devreden KDV olmaması hallerinde**, ödenmesi gereken KDV beyan edilen ya da devreden KDV olmayan dönem ve öncesinde, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen KDV tutarları indirim yoluyla telafi edildiğinden iade hesabına dâhil edilmez. **Ara dönemlerde yüklenilen KDV, devreden KDV karşılaştırması yapılarak, devreden KDV beyanı bulunmakla birlikte, söz konusu dönemlerde yüklenilen KDV tutarından düşük olması halinde küçük olan tutar iade hesabına dâhil edilebilir.**” Hükmüne yer verilerek, 39 Seri No. lu Tebliğ⁵ hükmünün aksine, yüklenilen KDV'nin fiilen indirilip indirilmediği hususunun tespitinde önceki dönem beyannamelerine bakılacağı ifade edilmektedir. Taslak tebliğ hükümlerinden anlaşılacağı üzere, fiili yüklenim dönemi ile iade konusu işlemin gerçekleştiği dönem arasındaki beyannamelerde ödenecek KDV çıkıyorsa veya sonraki döneme devreden KDV bulunmuyorsa, yüklenimlerin fiiliyatta indirim mekanizması ile giderilmiş olacağı belirtilmekteydi.

Ancak 26.Nisan 2014 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan ve halen yürürlükte olan KDV Genel Uygulama Tebliğinde⁶, taslak tebliğde açıkça yer verilen bu hüküm yer almamıştır. Tebliğin IV/A bölümünde, “*Iade hakkı doğuran işlemler için yüklenilen KDV, öncelikle indirim konusu yapılır. İndirimle giderilemeyen bir miktarın kalması halinde, kalan tutar iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemde iade edilecek KDV olarak dikkate alınabilir.*” şeklinde genel bir hüküm yer almış ancak tebliğin taslak halindeki gibi yüklenimlerden daha önce indirimle telafi edil-

miş kısmın iadeye konu edilemeyeceğine ilişkin net bir ifade yer almamıştır.

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 19.02.2015 tarihli yazısına istinaden İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının gönderdiği **341 Sıra No.lu KDV Tamiminde**, KDV Genel Uygulama Tebliğinin yürürlüğünden sonraki iadelerde, yüklenim dönemi ile iade konusunun gerçekleştiği dönem arasındaki beyannamelerde yer alan Devreden KDV'nin dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.⁷ Söz konusu tamime göre **bu dönemler arasında en düşük Devreden KDV tutarı** yüklenim KDV tutarından büyük ise, yüklenim KDV'lerin bir kısmının telafi edilebileceği ve bu yüzden bu devreden KDV tutarının iadeye esas olabileceği açıklanmıştır. Aynı şekilde bu dönemler arasında ödenecek KDV çıkmış ise, yüklenimlerin tamamen telafi edilmiş olduğundan hareketle iade talep edilemeyeceği ifade edilmektedir.

Konu ile ilgili eleştiriler üzerine Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 11.12.2015 tarih ve 118555 sayılı yazısında özet olarak tebliğin yürürlük tarihinden önce veya sonrası fark etmeksizin **iadenin talep edildiği dönemdeki beyannameler esas alınarak** yüklenim KDV'lerin bu dönemde telafi edilip edilmediğinin belirlenmesi ve iade talebinin sonuçlandırılması kararlaştırılmıştır⁸. Dolayısıyla **halen uygulanmakta olan yöntem** iade konusu işlemin bünyesine giren katma değer vergilerinin (kanun ve tebliğde belirlenen iade talep süresi içindeki dönemlerden herhangi birinde) **iade talep edilen dönemdeki beyanname dikkate alınarak** indirilip indirilmediğinin tespit edilmesi ve bu dönemde oluşan devreden KDV tutarlarına veya ödenecek KDV çıkıp çıkmamasına göre iade edilecek kısmın tayin edilmesi şeklindedir. Bu

⁵ 39 Seri No'lu KDV Genel Tebliği. (<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21169.pdf>). Erişim tarihi: 7 Mart 2021

⁶ KDV Genel Uygulama Tebliği. (https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/kdvgeneluygulamatebliği/kdv_genteb.pdf) Erişim Tarihi: 20 Şubat 2021.

⁷ Kemal OKTAR. *a.g.m*

⁸ Kemal OKTAR. *a.g.m*.

dönemde ödenecek KDV çıkmış ise yüklenimlerin tamamının telafi edilmiş olduğu kabul edilerek iade talep edilen bir tutar bulunmayacaktır. Devreden KDV tutarı yüklenim KDV tutarından az ise, bu durum da yüklenimlerin bir kısmının indirim mekanizması ile telafi edilebildiği ve telafi edilemeyen kısmın iadesinin (diğer şartlar ile birlikte değerlendirilerek) gerçekleşmesi gerekmektedir.

Söz konusu uygulama, kanunun amir hükümlerine ve tebliğ ile getirilen uygulama esaslarına aykırılık teşkil etmektedir. Zira Kanunun 32. Maddesi iade koşullarını aşağıdaki gibi sıralamaktadır.

- İstisna edilmiş işlemle ilgili KDV hesaplanacak KDV'den indirilir.

- Vergiye tabi işlemin olmaması (hesaplanan KDV çıkmaması) veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde iade olunur.

Tebliğin uygulama esaslarında da IV/A.1.1. bölümünde açıklandığı üzere yüklenilen KDV'lerin öncelikle indirim konusu yapılacağı ve indirilemeyen bir tutarın kalması halinde iade edilebilecek KDV olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, KDV'nin özü itibarıyla da yüklenimlerin öncelikle indirim mekanizması ile telafi edilmesi gerekmektedir.

Uygulanmakta olan yöntemle ilişkin aşağıdaki tablo örnek amaçlı açıklanacaktır.

Tablo 3: Yüklenim KDV'lerin İadesine Yönelik Mevcut Uygulama

Dönemler (2019)	Hes. KDV	Önceki Dön. Dev. KDV	Bu Dön. Ait. İnd. KDV	İnd. Toplamı	Yük.KDV	Ödenecek KDV	SDD KDV	İade Edilmesi Gereken KDV
Ocak	100.000	20.000	40.000	60.000	0	40.000	0	
Dönemler (2020)	Hes. KDV	Önceki Dön. Dev. KDV	Bu Dön. Ait. İnd. KDV	İnd. Toplamı	Yük. KDV	Ödenecek KDV	SDD KDV	İade Edilmesi Gereken KDV
Nisan	100.000	0	120.000	120.000	10.000	0	10.000	10.000

KDV mükellefinin 2019 yılı Ocak ayında 10.000-TL KDV ödeyerek (Bu döneme ait indirilecek KDV tutarı olan 40.000-TL'nin içinde yer alan) satın aldığı hammaddeyi işleyerek elde ettiği nihai maddeyi 2020 yılı Nisan ayında ihraç etmiş olsun. Uygulamada, mükellefin 2020 Nisan ayındaki beyannamesine bakılarak ihracata konu işlem nedeniyle yüklenmiş olduğu 10.000-TL tutarındaki KDV'yi (indirimler toplamı hesaplanan KDV'den yüksek olduğu ve bu dönemde indirim yolu ile telafi edemediği için) iade hakkı kazanarak sonraki döneme devreden KDV tutarı 10.000 TL olarak hesaplanmıştır. Ancak verilen bu örnekte görüleceği üzere, mükellefin ihracata konu işlem nedeniyle yüklendiği, bu işlemin bünyesine giren hammadde alışına ilişkin KDV'yi esasen 2019 Ocak ayında tamamen indirim mekanizması yolu ile telafi ettiği (ilgili dönemde ödenecek

KDV çıktığından) ve buna rağmen ihracat 2020 Nisan ayında gerçekleştiği için ilgili dönem beyannamesinde sanki indirilmemiş gibi işlem görerek iadeye konu edildiği görülmektedir. Burada iade hakkı doğuran tam istisna kapsamındaki ihracat işlemi için geçerli olan prosedür açıklanmıştır. Açıklanan işlemde, örnek olarak mükellef yıl içinde yüklendiği KDV'yi ertesi yıl **ihracatın gerçekleştiği dönemdeki** beynamede yer alan Devreden KDV ile karşılaştırarak iade hesaplaması yapılmıştır.

İade hakkı doğuran ve yüklenim KDV ile ilişkili **bir başka işlem** olan indirimli orana tabi işlemlerde ise, KDV genel uygulama tebliğinin III. B.3.3. bölümde açıklandığı üzere yılı içinde iade edilemeyen verginin izleyen yıl Ocak-Kasım dönemlerine ait beyannamelerde talep edilmesi durumunda ise, yüklenim KDV'nin indirim me-

kanizması ise telafi edilip edilemediğinde **iade talep edilen dönemdeki devreden KDV tutarı değil**, 341 Sıra Numaralı KDV Tamimindeki açıklamalara uygun olarak Ocak dönemi ile iade talep edilen dönem arasındaki **en düşük devreden KDV tutarları** esas alınmaktadır.

İade hakkı doğuran iki işlemten bir olan ihracat iadesinde, iadenin talep edildiği dönemdeki devreden KDV tutarları esas alınarak iade hesaplaması yapılırken, indirimli orana tabi işlemler nedeniyle talep edilen iadelerde ise (yılı içinde iade edilemeyen vergilerde) ertesi yıl Ocak ayından iade talep edilen döneme kadarki tüm ayların beyannamelerindeki en düşük devreden KDV tutarı esas alınarak iade gerçekleştirilmesi, tam istisna kapsamında iade hakkı bulunan mükellefler açısından avantajlı bir durum ortaya çıkarırken, indirimli orana tabi işlemler nedeniyle iade hakkı bulunan mükellefler açısından ise haksız bir duruma sebebiyet vermektedir. Zira Anayasanın 10. Ve 73. Maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, söz konusu mütereddit uygulama, vergilendirmede eşitlik ilkesine ters bir durum arz etmektedir. Bununla birlikte, söz konusu ikircikli uygulama, Anayasanın 35. Maddesinde yer alan mülkiyet hakkı ihlaline de sebep olabilmektedir. Mülkiyet kavramı içinde değerlendirilebilecek alacak hakları⁹ bakımından tam istisna kaynaklı iade talep eden mükelleflere, indirimli orana tabi işlemler nedeniyle iade talep eden mükelleflere göre daha avantajlı bir durum ortaya çıkmaktadır.

2.2- Vergi Konseyi'nin Yaklaşımı

Vergi Konseyinin Haziran 2017 KDV Raporunun¹⁰ 3. bölümünde yüklenim KDV sorununa ilişkin görüşü aşağıdaki gibidir.

*“Tam istisna kapsamı işlemler ve indirimli orana tabi işlemlerde “yüklenilen KDV” esasının uygulanması, uygulamanın güçlüğü ve sağlıksızlığı yanı sıra bürokratik kısıtlamalar nedeniyle sürekli ve artan şekilde devreden KDV sorunu yaratmakta olup, bu durum mükellefler yönünden **sürekli bir KDV finansmanı ihtiyacı** yaratmakta, Hazine yönünden ise **faizsiz bir borçlanma modeline dönüşmektedir.**”*

Konsey görüşünden anlaşılacağı üzere tam istisna ve indirimli oran kapsamındaki işlemler nedeniyle mükelleflerin devreden KDV'lerinin sürekli şekilde yükseldiği ve bu durumun mükellefleri Hazineye faizsiz kaynak sağlayan bir finansman aracına dönüştürdüğü şeklindedir. Konseyin çözüm önerisi olarak kanunun 32. Maddesinde sunduğu öneri ise aşağıdaki şekildedir.

“Bu kanunun 11, 13, 14, 15 inci maddeleri ile 17 nci maddesinin (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, bu işlemi yapanlara taleplerine göre nakden ya da mahsuben iade olunur. İade edilecek KDV tutarı olarak, istisna uygulaması nedeniyle müşteriden alınmayan KDV tutarı esas alınır. Ancak, iade edilecek KDV, ilgili dönem beyannamesinde yer alan önceki dönemden devreden KDV ve bu döneme ilişkin indirilecek KDV toplamından hesaplanan KDV toplamı düşüldükten sonra kalan (sonraki döneme devreden) KDV tutarını geçemez.”

⁹ Burak GEMALMAZ. “Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-6”. Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi. Ankara. 2018. s.40-41. (https://www.anayasa.gov.tr/media/3548/06_mulkiyet_hakki.pdf). Erişim tarihi: 06 Nisan 2021.

¹⁰ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. “Vergi Konseyi Katma Değer Vergisi Çalışma Grubu Raporu Tartışmaya Açık Taslak Metni”. (<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/8/2019/10/KDV-Raporu-2017-Bakanliga-Sunulan-Nihai-Metin.pdf>) Erişim tarihi: 03 Şubat 2021.

Öneriden de görüleceği üzere her ne kadar iadeye esas alınacak tutar (azami iade edilebilir vergi veya iade tavanı) mükellefin müşteriden alamadığı KDV olarak teklif edilse de, esasen belirleyici olan sonraki döneme devreden KDV tutarı olacaktır. Ancak KDV Genel Uygulama Tebliğinin IV/A.1.1.1 bölümünde yer alan,

*“Bir vergilendirme döneminde iade konusu yapılabilir KDV (azami iade edilebilir vergi), kural olarak o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin (%18)’i (genel KDV oranı) olarak hesaplanan miktardan fazla olamaz. **Ancak, doğrudan yüklenimler nedeniyle bu tutardan fazla iade talebinde bulunulması halinde, aşan kısmın iadesi münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.**”* İfade-sinden de anlaşılacağı üzere mevcut uygulamada mükelleflerin doğrudan yüklenimler nedeniyle azami iade tutarlarını aşabilecek tutarda KDV’yi iadeye konu edebilmesi mümkün olabilmektedir.

Gerçekten de fiiliyatta bir ihraç malını üretmek için yapılan ve o malın/hizmetin bünyesine giren doğrudan masrafların (doğrudan yüklenimlerin) ihracat bedelini aşan bir boyuta ulaşması mümkündür. Mevcut tebliğ uygulamasında bu türden iade taleplerinin vergi inceleme raporu ile de olsa mümkün kılındığı görülmektedir. Ancak konsey tarafından önerilen metinde mükellefler aleyhine bir uygulama ihtimali ve tebliğ hükümlerini daraltıcı bir yorum söz konusu olmaktadır. Zira azami iade tutarı ihracata konu olan malın yurtiçi KDV tutarı olarak sınırlanmakta ve hatta iade dönemindeki **sonraki döneme devreden KDV** tutarına göre iade talep edilebilecek vergi azami iade tutarından da düşük olabilmektedir. Bu husus, fiiliyatta ihracat bedeline tekabül eden KDV tutarını aşan yüklenimi bulunan mükelleflerin aleyhine bir durumu ortaya çıkarmaktadır.

Öneri, iade konusu işlemlerde ortaya çıkan yüklenim KDV sorununu daha da ciddi bir duruma getirebilmektedir.

3- YÜKLENİM KDV VE DEVREDEN KDV İLİŞKİSİ

Yüklenim KDV sorunu, mükellefler aleyhine olabileceği gibi kadar Hazinesin aleyhine bir uygulama olarak da ortaya çıkabilmektedir. Mükelleflerin vergi mevzuatı çerçevesinde kalarak vergiye kaşı tepkilerini ve uyum sağlama süreçlerini geleceğe dönük yönetmelerle, ödenecek vergiyi en düşük seviyeye çekmek veya vergi ile ilgili avantajları en üst seviyelere çıkarmak için tasarladıkları iş ve eylemler vergi planlaması olarak tanımlanmaktadır.¹¹ İndirim mekanizmasının suistimali vergi kanunları çerçevesinde ve kanunların izin verdiği ölçüde vergiden kaçınma ve vergi kanunlarından azami ölçüde faydalanma şeklindeki planlamalar yolu ile ortaya çıksa da uygulamada mevzuat dışına çıkılarak vergi kaçakçılığı yolu ile de indirim mekanizmasının suistimal edildiği durumlara oldukça sık rastlanılmaktadır.

İndirim mekanizmasının suistimal edilmesi, yalnızca ülkemizde değil dünyada da yaşanan bir olumsuzluktur. Tamamen kayıt dışı bırakılan veya düşük gösterilen satış hasılatları, KDV’ye tabi malların yanlış sınıflandırılması suretiyle daha düşük orana tabi tutulması, mükellefiyet tesisinden kaçınma, üretilen mal ve hizmetlerin şahsi kullanımı gibi matrahı etkileyen unsurlar yanında, indirime izin verilmeyen verginin bile- rek indirim listelerine eklenmesi gibi hesap ve muhasebe hileleri ile düzmece ticari işlemler ve sahte belge kullanımı yolu ile yanıltıcı indirim ve iade işlemleri gibi kaçakçılığa yönelik davranışlar da vergi erozyonuna sebep olmaktadır. Örneğin yapılan bir araştırmada Hollanda’da KDV kaçak-

¹¹ Barış YILDIZ. “Agresif Vergi Planlamasının Teorik Çerçevesi: Çift İrlanda-Hollanda Sandviç Yöntemi”. Vergi Raporu Dergisi. Sayı. 241. 2019. s.31.

çılığına ilişkin vergi incelemelerinin %44'ünde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımı şeklinde ortaya çıkan sahte talepler rapor edilmiştir.¹²

İşin özü itibarıyla indirim mekanizmasının suistimaline sebep olacak şekilde iade talep dönemlerinin devreden KDV'nin yüksek olduğu dönemlere denk getirilmesi veya iade dönemlerinde devreden KDV'nin yüksek çıkmasını sağlayacak şekilde bir KDV planlaması suretiyle iade konusu olabilecek yüklenim KDV'nin tamamının hazineden alınabilmesi, iade talep dönemindeki sonraki döneme devreden KDV esas alındığı için mevcut sistemde oldukça kolay uygulanabilecek bir yöntemdir. İlaveten iade talep dönemlerine denk getirilecek şekilde sahte belge kullanımı veya döngüsel kaçakçılık (Carousel/missing trader fraud) gibi yöntemlerle de iade sistemi suistimale uğrayabilmektedir. Zira iade dönemine kadar tespiti sağlanamamış, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak düzenlenmiş ve indirim mekanizmasına aktarılmış bir fatura, yüklenim listesinde bulunabileceği gibi bu liste içinde bulunmaya da bilir. Bu sebeple ne kadar sorun yüklenim KDV sorunu olarak ortaya çıksa da meselenin özü itibarıyla problem devreden KDV'ye yol açan uygulamalardan da kaynaklanabilmektedir.

Vergi Konseyinin Bakanlığa sunduğu KDV raporunun 3. Bölümünde değinildiği üzere Mart/2017 dönemi itibarıyla devreden KDV stokunun 140 milyar TL mertebesinde olduğu ve her

yıl 12-15 milyar TL arttığı ifade edilmektedir. İlgili yılda KDV tahsilatının (dâhilde ve ithalde) 206,7 milyar TL olduğu dikkate alındığında, bu tutarın %70'ine yakın bir verginin zaman içinde indirim mekanizması ile telafi edilemeyerek mükellefler üzerinde bir yük olarak kaldığı ve bu yükün de yıllar itibarıyla artmakta olduğu görülmektedir. Dönemin Maliye Bakanı'nın açıklamalarından hareketle devreden KDV stokunun 30 milyar TL tutarındaki kısmının belediyeler ve diğer kamu kurumlarına ait olduğu, 70-80 milyar TL tutarındaki kısmının ise özel sektör mükelleflerine ait olduğu görülmektedir¹³. Özel sektör üzerinde yük olan devreden KDV stoku bakımından ise en büyük alacaklının 43,5 milyar TL ile inşaat firmalarının devreden KDV stokundan oluştuğu anlaşılmaktadır.¹⁴

KDV sistemi uygulamada suistimale oldukça açık olabilecek bir sistemdir. Hesaplanan KDV'lerini düşük tutmak amacıyla KDV mükelleflerinin satışlarını kayıt dışı bırakmaları, indirim KDV hesaplarını sahte faturalar kullanmak suretiyle şişirmeleri gibi uygulamalar sistemin işleyişini bozmakta ve mükelleflerin Devreden KDV stokunu artırmaktadır. 2018 yılına ilişki Vergi Denetim Kurulu Faaliyet raporu¹⁵ incelendiğinde, ilgili yılda tarhi istenen 8.7 milyar TL tutarındaki verginin yarısından fazlasının Katma Değer Vergisi olduğu görülmektedir. Toplam 2.674.151 adet faal KDV mükellefi arasından incelenen 44.376 (%1,6) adet mükellefin 34.025 adedi hakkında Katma Değer Vergisi yönünden rapor düzenlenmiş olup

¹² Michael KEEN ve Stephen SMITH. "VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done?". 2007. s.8-10. (<https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/VAT-Fraud-and-Evasion-What-Do-We-Know-and-What-Can-be-Done-20215>). Erişim tarihi:08.05.2021 .

¹³ Nedim TÜRKMEN. "Sonraki Döneme Devreden KDV Sorununu Çözen Tarih Yazar". Sözcü Gazetesi. 18 Eylül 2017. (<https://www.sozcu.com.tr/2017/yazarlar/nedim-turkmen/sonraki-doneme-devreden-kdv-sorununu-cozen-tarih-yazar-2014386/>). Erişim tarihi: 12 Nisan 2021.

¹⁴ Bumin DOĞRUSÖZ. "Devreden KDV Sorunu". Dünya Gazetesi. 17 Nisan 2018. (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/devreden-kdv-sorunu/411873>). Erişim tarihi: 12 Nisan 2021.

¹⁵ Vergi Denetim Kurulu. "Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2018". (<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>) Erişim tarihi: 21 Mart 2021.

bu raporlarda toplam 4.9 milyar TL tarhiyat istenilmiş ve 11.7 milyar TL vergi ziya cezası kesilmiştir. Kesilen vergi ziya cezasına bakıldığında, tarihi salınan vergilerden birçoğunun 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinde yer alan Kaçakçılık suçu ile ilişkili olduğu görülmektedir. Dolayısıyla Devreden KDV stokunun ekonomik işleyiş kadar mükelleflerin vergiye karşı gönüllü uyum düzeyleri ve af uygulamaları neticesinde yapısal bir sorun haline gelen vergi yasalarına aykırı davranışları incelenmeden eritilmesi, bu stoku planlı bir şekilde ve vergi yasalarına aykırı olarak yükselten mükelleflerin ödüllendirilmesi yönünde haksız uygulamalara sebep olacaktır.

3.1- Devreden KDV'nin İadesi Hususunda Yaklaşımlar

Devreden KDV stokunun mükelleflere iade edilmesi hususunda vergi dünyasında çeşitli alternatif öneriler ortaya çıkmaktadır. Vergi Konseyinin sunduğu öneriler arasında

- Kabul edilecek bir milat tarihi itibarıyla mevcut Devreden Stokunun, bu tarihten sonra ortaya çıkacak Ödenecek KDV'lerden mahsubu,
- Devreden KDV stokunun sadece kamu borçlarının ödenmesiyle sınırlandırılması şartıyla mükellefler arasında alacak olarak temlik ve bu yolla aynı sermaye olarak sermaye şirketlerine konması, banka kredilerine teminat olarak sunulması gibi yöntemlerle likidite kazandırılması,
- Sabit kıymet alımlarından doğan veya yatırımlardan kaynaklı yüklenen ve indirilemeyen KDV'nin öncelikli iadesi,
- Devreden KDV alacak stokunun ithalat vergilerine veya ithalde ödenecek KDV'ne mahsubuna izin verilebilmesi,
- Devreden KDV'nin doğrudan iadesi yerine Gelir ve Kurumlar Vergisi yönünden gider yazılması,
- Devreden KDV'nin mevcut vergi borçlarına mahsup edilmesi,

- Grup şirketlerinin konsolide KDV beyanamesi uygulaması yolu ile grup içi şirketlerde oluşacak Devreden KDV stoklarının eritilmesi,
- Tam İstisna-Kısmi İstisna ayırımını kaldırmak ve iade sistemini basitleştirmek gibi öneriler yer almaktadır.

Bu önerilere ek olarak,

- Sabit Sermaye Yatırımı Yapacak ve belli düzeyde ilave istihdam sağlayacak gerçek ve tüzel kişi mükelleflere Devreden KDV Stokları kadar Devletçe Hibe Sağlanması
- Devreden KDV stoku bulunan mükelleflerin Devlet bankalarına olan kredi borçları faizlerine mahsubu,
- 3065 sayılı KDV Kanununun mülga 31. Maddesindeki amortisman tabi iktisadi kıymetlere ilişkin KDV'nin aktife girdiği veya kullanılmaya başlandığı vergilendirme döneminden itibaren 3 yıl içinde ve üç eşit taksitte indirim konusu yapılması hükmünün tekrar yürürlüğe girmesi gibi öneriler de mevcut sorunu gidermeye yönelik alternatifler sunabilmektedir.

Devreden KDV'nin mükelleflere iadesi hususu oldukça dikkatle ele alınması gereken bir konudur. Zira af müessesesi ve buna ilişkin beklentilerin bazı suiniyet sahibi mükellefleri cesaretlendirdiği ve sahte belge kullanma hususunda daha rahat bir tavır içinde davranmalarına neden olduğu bir gerçektir. Kötü niyetli mükelleflerin bu şekilde şişirdikleri devreden KDV stokunun bir de doğrudan doğruya kendilerine iade edilmesi, bu mükelleflerin ödüllendirilmesi ve dürüst mükelleflerin ise cezalandırılması adaletsizliğini ortaya çıkaracaktır. Bu sebeple bu stokun mükelleflere iadesi hususunda,

- Geriye dönük belli bir zaman diliminde hakkın da kaçakçılık suçu yönünden rapor düzenlenmemiş, özel esaslara alınmamış,
- Belli bir alt mükellef grubuna kadar özel esaslara tabi mükelleflerden mal alıştı bulunmayan,

- KDV yönünden matrah artırımı müessesinden yararlanmamış mükelleflere öncelik verilmesi, bunun haricindeki mükellefler bakımından ise, özel esaslara tabi alt mükelleflerden gerçekleştirilen alışlara ilişkin verilecek düzeltme beyannamesi neticesinde devreden stokun iadesi ve/veya inceleme raporu neticesinde iade verilmesi gibi yöntemler önerilebilir.

Bununla birlikte, sahte belge kullanımı yoluyla devreden KDV stokunun şişirilmesi veya haksız iade alınmasının önüne geçilmesi amacıyla bazı ülkelerde uygulanan **mükellefiyet eşikleri** (registration thresholds) belirlenmesi yoluna da gidilebilmektedir. Gerçekten de ülkemizde de görüldüğü üzere KDV tahsilatlarının büyük bir çoğunluğu kurumsallaşmış ve belli bir büyüklüğe ulaşmış firmalardan sağlanmaktadır. Bu tür firmalar veyahut buna benzer gerçek veya diğer tüzel kişiler, belli bir cironun üzerinde kazanç sağlayan ekonomik birimler olup, belirlenecek benzer ciro sınırları çerçevesinde mükellefiyet tesis edilmesi, verginin karşılıklı olarak takibi ve güvenliğini tesis etmekte ve genellikle kısa süreli ve daha düşük cirolu ekonomik birimler üzerinden yürütülen sahte belge düzenleme faaliyetini sınırlandırabilmektedir. Çünkü indirim mekanizmasının bir özelliği olarak firmalar girdilerine ilişkin vergileri indirebilmek için alış vesikalarını temin ve muhafazadan fedakârlık yapamayacaklar ve birbirlerini karşılıklı kontrol altında tutma olanağı sağlayacaklardır¹⁶. Benzer mali ve kurumsal yapıya sahip sağlam firmalardan oluşan sağlam bir mükellefiyet zemininde de bu hususun temini daha kolay olabilecektir. Ülkemizde, KDV kanunu her türlü ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesindeki teslim ve hizmetler ve diğer fa-

aliyetlerden doğan teslim ve işlemleri verginin konusuna almış ve bu işleri yapanları mükellef olarak tanımlamıştır. Bununla birlikte gelir vergisinden muaf esnaf ve serbest meslek erbabı ile basit usulde vergilendirilen mükelleflerin ve ayrıca gerçek usule tabi olmayan çiftçilerin teslim ve hizmetleri istisna kapsamında değerlendirilmektedir. KDV kanunlarında yer alan istisnaların sayısı ve çeşitliliğinin artması sistem üzerinde birtakım aksaklıklara sebep olmaktadır. Söz konusu istisnalar her ne kadar bu mükellefleri sistem dışına çıkarsa da sürekli artan bir istisna uygulaması yerine daha sağlam bir mükellef yapısı kurmaya ve vergi tabanını sağlam mükelleflerden müteşekkil olarak daha da daraltmaya yönelik mükellefiyet eşikleri belirlemenin sistem üzerindeki olası etkileri göz ardı edilmemelidir. Bu minvalde uygulanacak yüksek eşiklerin yol açacağı vergi hasılatı düşüşü, yönetim maliyeti ile mükelleflerin uyum masraflarından gerçekleştirilecek tasarruflara göre daha düşük seviyelerde olabilir¹⁷. Bununla birlikte vergi kaçakçılığına neden olan mükelleflerin elenmesi, bu mükellefler vasıtasıyla indirim hesaplarını şişiren diğer mükelleflerin ve dolayısıyla vergi kayıp ve kaçığının azalmasına neden olabilecektir.

İzlenebilecek yöntemler konusunda bir örnek teşkil etmesi bakımından, 1 Nisan 2019 tarihinden itibaren devreden KDV'nin iadesinin önünü açan Çin Halk Cumhuriyeti bu tutarların iadesi için aşağıdaki şartları aramaktadır.¹⁸

- Devreden KDV'nin aylık KDV veren mükellefler için art arda 6 ay, üçer aylık dönemlerde beyanname veren mükellefler için art arda 2 dönem boyunca sıfırdan yüksek değerlerde olması,

¹⁶ Biltekin ÖZDEMİR. "Katma Değer Vergisinde Matrah, Oran ve İndirimler". Katma Değer Vergisi Seminer Tebliğleri ve Panel Özetleri içinde. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi. 1976. s.97.

¹⁷ Michael KEEN ve Stephen SMITH. a.g.m. s.11.

¹⁸ KPMG. "China : VAT Essentials Guide 2021". s.18. (<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/cn/pdf/en/2021/02/china-vat-essentials-guide-2021.pdf>). Erişim tarihi:17 Nisan 2021.

- 31.03.2019 tarihi itibarıyla devreden KDV stokunun son 6 aylık periyotta 500.000 Renminbi'den yüksek olması
- Mükellefin kredi notunun A veya B olması,
- Mükelleflerin son üç yıl içinde hileli iade talepleri sahte KDV faturaları gibi uygulamalara bulaşmamış ve vergi kaçaklığı yönünden ikiden fazla cezaya çarptırılmamış olması,
- Mükellefler "Tahsil sırasında vergi iadesi" veya "tahsil sonrasında vergi iadesi" gibi (Çin KDV rejimine özgü) KDV imtiyazlarından yararlanmamış olması,
- Mevcut yapılmış bir iade talebi üzerinden en az 6 ay sonra yeni iade taleplerinin yapılabilmesi

Bu şartların oluşmasından sonra, Çin Halk Cumhuriyeti KDV mükellefleri devreden KDV stokunun **en çok %60'ını** iade olarak talep edebileceklerdir. (Bu oran üretim, metalik olmayan maden üretimi, bilgisayar, iletişim ve diğer elektronik ürün üretimi gibi bazı özel sektörler itibarıyla %100'e ulaşabilmektedir)

Dolayısıyla, devreden KDV stokunun iadesi hususunda bazı özel önlemlerin alınması gerekliliğinin yalnız ülkemizde değil Çin Halk Cumhuriyeti'nde de ortaya çıkmış olduğu ve hatta devreden KDV'nin iade şartları yerine getirilse bile mükelleflerin bu tutarın en fazla %60'ını iade alabilecekleri görülmektedir. Devreden KDV tutarlarının mükelleflere otomatik olarak ve 30 gün gibi kısa sürede ödenebildiği İngiltere'de bile, istisna kapsamındaki mal ve hizmetler nedeniyle yüklenilen katma değer vergilerinin iadesi talep edilememektedir.¹⁹

4- YÜKLENİM KDV SORUNUNA İLİŞKİN ÖNERİ

KDV iadelerinde yüklenim KDV sorunu esasen devreden KDV sorunu ile birebir ilişkilidir. Zira iadeye konu olacak yüklenim KDV tutarları iade

döneminde devreden KDV tutarları içinde zaten yer almakta, devreden KDV'nin yüklenimlerden yüksek olması durumunda da yüklenim toplamlarının tamamı iade edilebilmektedir. Dolayısıyla devreden KDV stoku, iadesine karar verilen tutarının belirlenmesinde birebir etkili bir unsurdur. İstisna ve indirimli orana tabi işlemler nedeniyle bu stokun artması beklenen bir durumdur ancak mükelleflerin bu stoku artırmaya yönelik kötü niyetli davranışları ve iade dönemlerinin buna göre ayarlanması veyahut iade dönemlerinde yüksek tutarlı ATİK alımı ve stokçuluk yolu ile devreden stokunun istenerek şişirilmesi gözden kaçırılması gereken bir durumdur. Bu husus, özellikle iadeci mükelleflerin vergi telafi (VAT recovery) yöntemlerinin belli bir sistem üzerinde şekillendirilmesini zorunlu kılmaktadır. İade konusu işlemin bünyesine giren ve yüklenilen KDV'nin iade talep dönemine kadar devreden KDV stoku içinde izlenerek o dönemde iade edilip devreden KDV stokundan düşülmesi hem kanun ve tebliğ hükümlerine aykırılığa sebep olmakta hem de Hazine zararına yol açabilmektedir.

Yüklenim KDV esas itibarıyla maliyet muhasebesi ile de ilgilidir. Zira KDV Genel Uygulama Tebliğinde belirtildiği üzere "*Yüklenilen KDV, iade hakkı doğuran işlemle ilişkilendirilebilen alış ve giderler, genel imal ve genel idare giderleri ile amortismanına tabi iktisadi kıymetler (ATİK) için yapılan harcamalara ilişkin KDV'den oluşur....*

İade hakkı doğuran işlemle ilgili talep edilecek KDV tutarı;

a) İade hakkı doğuran işlemin **doğrudan girdisini** (710 Numaralı Hesap) oluşturan mal ve hizmetler,

b) İade hakkı doğuran işlemle ilgili olan* telefon, kırtasiye, posta, ulaşım, konaklama, akaryakıt, elektrik, su, büro malzemeleri, muhasebe,

¹⁹ TÜRMOB. "İngiltere Katma Değer Vergisi Sisteminin Temel Özellikleri". s.56. (<https://www.turmob.org.tr/ekutuphane/Read/526b78f1-38ab-4685-9bd0-53b9e2b8b67c>). Erişim tarihi: 01 Mart 2021.

reklâm, temizlik malzemeleri, kira vb. genel imal ve genel idare giderlerinden iade hakkı doğuran işleme isabet eden kısım (730 Numaralı Hesap),

c) İade hakkı doğuran işlemde kullanılan Atık'ın alımı,

nedeniyle yüklenen KDV'den oluşur.

“İade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenen KDV dikkate alınır. Daha sonra ilgili dönem genel imal ve genel idare giderleri için yüklenen KDV'den pay verilir. Bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir KDV tutarını aşmaması halinde, bu tutar ile azami iade edilebilir KDV tutarı arasındaki farka isabet eden tutar kadar *ATİK'ler dolayısıyla yüklenen KDV'den iade hesabına pay verilebilir.*” Denilmektedir.

Yüklenen KDV listelerinin maliyet muhasebesi sistemine uyumsuz olduğu yönünde eleştiriler²⁰ bulunmaktadır. Konunun özünde, lifo, fifo ve ortalama yöntem gibi stok değerlendirme yöntemlerinin yüklenim KDV listesindeki faturalarla ilişkilendirmesinin zor olduğu ve enflasyondan gelen fiyat farklarının yüklenim listesinde doğru olarak yansıtılmadığı ve maliyet yöntemlerinden aralıklı maliyet yönteminin ilk ve son faturalar dâhil her faturadan maliyete pay vermesinden hareketle bu maliyet yöntemine göre maliyetlere giren iade döneminden sonra düzenlenmiş faturaların yüklenim listelerine konu edilmemesi gibi eleştiriler dikkat çekmektedir.

Ancak KDV Genel Tebliğ hükümlerinden anlaşılacağı üzere, Hazine, iadeye konu mal veya hizmetin doğrudan bünyesine giren KDV'ler ile genel idare ve imal giderlerine ilişkin KDV'den bu mala isabet eden kısmını esas almaktadır. Bunlar esas alınırken de stok değerlendirme yöntemlerine ilişkin bir sınırlama veya maliyet yön-

temlerine ilişkin bir belirleme yapmamaktadır. Uygulamada idare, iadeye konu olan malın vücutta getirilmesinde etki eden doğrudan girdilerin belirlenmesini istemekte ve bunlarla ilgili yüklenimlerin listelenmesini talep etmektedir. Bu liste oluşturulurken uygulamaya konulan kıstas ise iadeye konu olan satış fatura tarihinden sonra düzenlenmiş yüklenim faturalarının doğal olarak kabul edilmemesidir. İade konusu satılan mal fifo yöntemine göre ilk giren mallardan ise mükellefin tespit edeceği ilk alış faturaları, lifo yöntemine göre ise son giren malların satış faturaları esas alınarak bu mallara ilişkin faturalar yüklenime konu edilecektir.

Bu şekilde belirlenen yüklenim KDV tutarı (genel imal ve idare giderlerinden verilen paylar da dâhil) iade talep dönemindeki devreden KDV tutarı ile karşılaştırılarak bu tutardan düşükse tamamı, bu değerden yüksek ise devreden KDV tutarı iade edilir. İlgili dönemde devreden KDV sıfır veya ödenecek KDV çıkmış ise iade yapılmaz.

Konu ile ilgili yaşanan sorun, yüklenen KDV'nin gerçekten indirim mekanizması ile telafi edilip edilemediğinin tespitidir. Tebliğ'de açıkça değinildiği üzere, iade hakkı doğuran işlemler için yüklenen KDV, öncelikle indirim konusu yapılır. Yüklenim dönemleri ile iade talep dönemi arasında uzun bir zaman dilimi varsa, yüklenen KDV'nin bu zaman dilimi içinde fiilen indirilmiş olup olmadığına bakılmaksızın sadece iade dönemindeki beyan durumunun esas alınması hem KDV teorisine hem kanun ve tebliğ hükümlerine aykırı bir durum ortaya çıkararak Hazine zararına neden olabilmektedir.

Ülkemizde indirim mekanizması (credit mechanism), bir dönem içindeki alışlar nedeniyle oluşan indirilecek KDV ile önceki dönemden

²⁰ **İstanbul YMM Odası.** “Yüklenen Katma Değer Vergisinin Maliyet Muhasebesi İle İlişkisi ve İhracatta Vergi İadesinin Hızlandırılması İçin Önerilen Modeller” . s. 2–4. (https://istanbulymmoo.org.tr/Data/PlatformYazi/2019_01ocak/201901-3_yuklenen_katma_deger_vergisinin_maliyet_muhasebesi_ile_iliskisi_ve_ihracatta_vergi_iaresinin_hizlandirilmasi_icin_onerilen_modeller.pdf). Erişim tarihi: 22 Nisan 2021.

devreden KDV toplamından oluşan "indirimler toplamı" kaleminin hesaplanan KDV'den düşmesi suretiyle çalışmaktadır. Hesaplanan KDV, indirimler toplamını aşıyorsa ödenecek KDV çıkar ve mükellefler bu tutarı Hazineye öder. İndirimler toplamı hesaplanan KDV'den yüksek ise, hesaplanan kadar kısım telafi edilmiş olur ve aradaki fark sonraki dönemlerde hesaplanan vergiye mahsup edilmek üzere devreder. Bir dönemde telafi edilecek KDV toplamı, o döneme ait indirimler ile önceki dönemden devreden KDV'den oluşmaktadır. O dönemki hesaplanan KDV bu indirimler toplamını tamamıyla karşılıyorsa, mükellefin üstündeki tüm KDV yükü telafi edilmiş olmaktadır. Peki, indirim mekanizmasının işleyişi bakımından o dönemdeki hesaplanan KDV, o dönemdeki indirilecek KDV ile önceki dönemden devreden KDV'yi hangi oranlarda telafi edebilmektedir? Bu soru, yüklenim KDV'lerin ne kadarının indirim mekanizması yolu ile telafi edildiği ve iade talep edilen döneme kadar mükellefin üzerinde kalmış (indiremediği) gerçek yüklenim tutarlarının doğru olarak belirlenmesi hususunda önem arz etmektedir.

Oransal yaklaşımlar, vergi sistemimizde başvurulan yaklaşımlar arasındadır. KDV Kanunu açısından ise örneğin 33. Maddede indirim hakkı tanınan işlemler ile tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmının indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir. Tebliğin kısmi vergi indirimi başlıklı ilgili bölümünde, bu tür işlemleri bir arada yapan mükelleflerin toplam satışlar içinde indirim hakkı tanınmayan işlemlerin oranının bulunarak bu oranın toplam satışlar nedeniyle yüklenilen vergi uygulanacağı ve yüklenimlerin bu şekilde hesaplanacağı açıklanmıştır. Gerçekten de, ödenmiş KDV'nin indirim hakkı ta-

nınan veya tanınmayan işlemlere göre ayrımının yapılamaması halinde vergi güvenliği açısından oran kaidesi (regle du prorata) denilen usul vergi sistemimizde kullanılan bir usuldür²¹. Kanımızca, Yüklenim KDV tutarını tespit edebilen oran kaidesi, bu tutarın fiilen indirim mekanizması ile telafi edilip edilmediğinin tespitinde de kullanılabilir.

Daha önce değinilen İstanbul Vergi Dairesi tamimi bu hususta yüklenilen dönemden iade talep edilen döneme kadar verilen beyannamelerde devreden KDV tutarları dikkate alınması ve en düşük devreden tutarı ile yüklenim tutarlarının karşılaştırılarak iadenin yapılması yönünde açıklamalar getirmişti. Ancak bu uygulamadan vazgeçilerek iade talep dönemi beyannamesindeki devreden KDV-yüklenim KDV karşılaştırması yeterli bulunmuştur. Bu husus önceki dönemlerde fiilen indirim yolu ile telafi edilmiş bir yüklenim KDV'nin iade döneminde iade edilmesi gibi Hazineye zarar yükleyen bir uygulamaya dönüşebilmektedir.

Konunun özü itibarıyla iade talep eden mükelleflerden istenilen yüklenim KDV listesi ile iade hakkı doğuran işlemin bünyesine giren katma değer vergilerinin indirim mekanizması yolu ile telafi edilip edilmediğinin tespiti sağlanmaktadır. Bu nedenle iadeci mükellefler yüklenim listelerini doğru belirlemekle mükelleftir. Diğer yandan Hazinesinin iade hakkı doğuran işlem nedeniyle oluşan yüklenimleri görmek istemesi de bir haktır. Bu yüklenimlerin fiilen indirilip indirilemediğinin tespiti de en son iade talep edilen döneme bırakılmamalıdır. Bu sebeple, hesaplanan KDV'nin bu döneme ait indirilecek ile önceki dönemden devreden KDV'yi ne oranda telafi edebildiği önem arz etmektedir. Bu amaca yönelik bir oran oluşturulması, o dönem yüklenilen KDV'nin belli bir oranının hesaplanan KDV yolu ile telafi edilebil-

²¹ Biltekin ÖZDEMİR. *a.g.e.* s.103.

diği, diğer kısmın ise önceki dönemden devreden KDV'nin indiriminde kullanılabileceği hakkaniyetli bir uygulama olmaktadır.

Bu hususa ilişkin ilk etapta mükelleflerin indirim mekanizmasının ne oranda “bu döneme ait

indirilecek KDV” ile “önceki dönemden devreden KDV” arasında kullanılacağına ilişkin bir tespit gerekmektedir. Örnek vermek gerekirse, bir iadeci mükellefin beyanname özetinin aşağıdaki gibi olduğunu varsayalım.

Tablo 4: Örnek Bir KDV Beyanamesi Özet Tablosu*

Dönemler	Hes. KDV	Önc. Dön. Dev. KDV	Bu Dön. Ait İnd. KDV	İnd. Top.	Ödenecek KDV	SDD KDV	Yüklenim Tutarları
Ocak	100.000	60.000	60.000	120.000	0	20.000	15.000
Şubat	80.000	20.000	105.000	125.000	0	45.000	10.500
Mart	110.000	45.000	75.000	120.000	0	10.000	7.500
Nisan	140.000	10.000	300.000	310.000	0	170.000	15.000
Toplam	430.000	135.000	390.000	525.000	0	135.000	48.000

*Örnek Tablo 4, İlerdeki Bölümlerde Değinilen Oransal Hesaplama İlişkin Tabloların Kaynağını Oluşturmaktadır.

1) Mükellefin 100.000-TL “**hesaplanan KDV’si**”, 60.000-TL “**bu döneme ait indirilecek KDV’si**” ve 60.000-TL “**önceki dönemden devreden KDV’si**” ve bu döneme ait indirimler hesabı içinde izlenen 15.000-TL tutarında **yüklenimi** (iadeye esas) olduğu bir Ocak beyanname döneminde, mükellefin %50 oranda “**bu döneme ait indirilecek KDV’den**”, %50 oranda “**önceki dönemden devreden KDV’den**” telafi şeklinde bir indirim şeması olacağı görülmekte-

dir. Zira 120.000-TL tutarındaki indirimler toplamının yarısı bu dönemden, diğer yarısı ise geçmiş dönemden devreden tutarlardan oluşmaktadır. O halde 100.000-TL tutarındaki hesaplanan KDV'nin 50.000-TL’si bu döneme ait indirilecek KDV’leri, 50.000-TL ise önceki dönemden devreden KDV’yi telafi edebilecektir. Aşğıdaki özet tablodan görüleceği üzere yüklenim KDV’lerin fiilen indirilmiş tutarı daha net tespit edilebilmektedir.

Tablo 5: Ocak Dönemi Oransal Hesaplamaya İlişkin Tarafımızca Oluşturulan Tablo

Ocak Dönemi	Hesaplama	Tutar	İade Konusu İşlemin Bünyesine Giren Yüklenim KDV	Diğer İşlemler Nedeniyle Oluşan İndirim KDV	Yüklenim KDV'nin Oranı	Diğer İşlemlerle İlgili KDV'nin Oranı
Hesaplanan KDV	(I)	100.000				
Bu Döneme Ait İnd. KDV	(II)	60.000	15.000	45.000	25,00%*	75,00%*
Önc. Dön. Dev. KDV	(III)	60.000	0	60.000	0,00%	100,00%
İnd. Top.	(IV)=(II)+(III)	120.000				
Mükellefin İndirim Şeması						
%50 Bu Dön. Ait. İnd. KDV	(I)*%50	50.000	12.500**	37.500**		
%50 Önc. Dön. Dev.KDV	(I)*%50	50.000	0	50.000**		
SDD KDV	(VI)-(I)	20.000	2.500***	17.500***		

*Tabloda bu döneme ait indirilecek KDV tutarı olan 60.000-TL'nin %25'i olan 15.000-TL iadeye konu işlemin bünyesindeki yüklenim, kalan %75'lik kısım olan 45.000-TL ise diğer işlemler nedeniyle oluşan indirimlerdir.

** Mükellefin bu döneme ait telafi edebildiği 50.000-TL tutarındaki verginin de %25'i olan 12.500-TL yüklenimlerden (15.000-TL içinden) telafi edilen kısmı, kalan %75'i olan 37.500-TL ise diğer işlemler nedeniyle oluşan indirimlerden (45.000-TL içinden) telafi edilen kısım.

*** Sonraki döneme devreden KDV'lerin 2.500-TL (15.000-12.500) tutarındaki bölümü iade konusu işlemin bünyesine giren yüklenimlerden, 7.500-TL (45.000+60.000-37.500-50.000) tutarındaki bölümü de diğer işlemler nedeniyle oluşan KDV'lerden telafi edilen kısım.

Hesaplama tablosundan görüleceği üzere mükellef, indirim şemasına ilişkin beyanı esas alınarak ilgili dönemde iadeye konu işlemin bünyesine giren 15.000-TL tutarındaki yüklenimin 12.500-TL tutarındaki kısmını telafi edebilmiştir. Sonraki döneme devreden 20.000-TL tutarındaki KDV'nin 2.500-TL tutarındaki kısmı indiremediği yüklenimden 17.500-TL tutarındaki kısmı ise diğer işlemler nedeniyle oluşan ve indiremediği KDV'den kaynaklanmaktadır.

2) Mükellefin 80.000-TL **"hesaplanan KDV'si"**, 105.000-TL **"bu döneme ait indirilecek KDV'si"** ve 20.000-TL **"önceki dönemden devreden KDV'si"** ve bu döneme ait indirimler hesabı içinde izlenen 10.500-TL tutarında **yüklenimi** (iadeye esas) olduğu bir Şu-

bat beyanname döneminde, mükellefin %84,00 (105.000/125.000) oranda **"bu döneme ait indirilecek KDV'den"**, %16 (20.000/125.000) oranda **"önceki dönemden devreden KDV'den"** telafi şeklinde bir indirim şeması olacağı görülmektedir. Zira 125.000-TL tutarındaki indirimler toplamının %84'ü bu dönemden, kalanı ise geçmiş dönemden devreden tutarlardan oluşmaktadır. O halde 80.000-TL tutarındaki hesaplanan KDV'nin 67.200-TL'si (80.000*%84) bu döneme ait indirilecek KDV'leri, 12.800-TL'si (80.000*%16) ise önceki dönemden devreden KDV'yi telafi edilecektir. Aşağıdaki özet tablodan görüleceği üzere yüklenim KDV'lerin fiilen indirilmiş tutarı daha net tespit edilebilmektedir.

Tablo 6: Şubat Dönemi Oransal Hesaplamaya İlişkin Tarafımızca Oluşturulan Tablo

Şubat Dönemi	Hesaplama	Tutar	İade Konusu İşlemin Bünyesine Giren Yüklenim KDV	Diğer İşlemler Nedeniyle Oluşan İndirim KDV	Yüklenim KDV'nin Oranı	Diğer İşlemlerle İlgili KDV'nin Oranı
Hesaplanan KDV	(I)	80.000				
Bu Döneme Ait İnd. KDV	(II)	105.000	10.500	94.500	10,00%*	90,00%*
Önc. Dön. Dev. KDV	(III)	20.000	2.500	17.500	12,50%	87,50%
İnd. Top.	(IV)=(II)+(III)	125.000				
Mükellefin İndirim Şeması						
%40 Bu Dön. Ait. İnd. KDV	(I)*84,00%	67.200	6.720**	60.480		
%60 Önc. Dön. Dev.KDV	(II)*16,00%	12.800	1.600**	11.200		
SDD KDV	(VI)-(I)	45.000	4.680***	40.320***		

*Tabloda bu döneme ait indirilecek KDV tutarı olan 105.000-TL'nin %10'u olan 10.500-TL iadeye konu işlemin bünyesindeki yüklenim, kalan %90'lık kısım olan 94.500-TL ise diğer işlemler nedeniyle oluşan indirimlerdir.

** Mükellefin bu döneme ait telafi edebildiği 67.200-TL tutarındaki verginin de %10'u olan 6.720-TL yüklenimlerden (10.500-TL içinden) telafi edilen kısmı, kalan %90'ı olan 60.480-TL ise diğer işlemler nedeniyle oluşan indirimlerden (94.500-TL içinden) telafi edilen kısım.

Mükellefin önceki dönemden devreden KDV'den telafi edebildiği 12.800-TL tutarındaki verginin %12,50'si olan 1.600-TL öndeki dönemden devreden yüklenim tutarı olan (2.500-TL içinden) telafi edilen kısmı, kalan %87,50'si olan 11.200-TL ise diğer işlemler nedeniyle önceki dönemden devreden (17.500-TL içinden) KDV'den telafi edilen kısım.

*** Sonraki döneme devreden KDV'lerin 4.680-TL (10.500+2.500-6.720-1.600) tutarındaki bölümü iade konusu işlemin bünyesine giren toplam yüklenimlerden, 40.320-TL (94.500+17.500-60.480-11.200) tutarındaki bölümü de diğer işlemler nedeniyle oluşan KDV'lerden telafi edilen kısım.

3) Mükellefin 110.000-TL **"hesaplanan KDV'si"**, 75.000-TL **"bu döneme ait indirilecek KDV'si"** ve 45.000-TL **"önceki dönemden devreden KDV'si"** ve bu döneme ait indirimler hesabı içinde izlenen 7.500-TL tutarında **yüklenimi** (iadeye esas olduğu bir **Mart beyanname** döneminde, mükellefin %62,50 (75.000/120.000) oranda **"bu döneme ait indirilecek KDV'den"**, %37,50 (45.000/120.000) oranda **"önceki dönemden devreden KDV'den"** telafi şeklinde bir indirim şeması olacağı görülmektedir. Zi-

ra 120.000-TL tutarındaki indirimler toplamının %62,50'si bu dönemden, kalanı ise geçmiş dönemden devreden tutarlardan oluşmaktadır. O halde 110.000-TL tutarındaki hesaplanan KDV'nin 68.750-TL'si (110.000*%62,50) bu döneme ait indirilecek KDV'leri, 41.250-TL'si (110.000*%37,50) ise önceki dönemden devreden KDV'yi telafi edebilecektir. Aşağıdaki özet tablodan görüleceği üzere yüklenim KDV'lerin fiilen indirilmiş tutarı daha net tespit edilebilmektedir.

Tablo 7: Mart Dönemi Oransal Hesaplamaya İlişkin Tarafımızca Oluşturulan Tablo

Mart Dönemi	Hesaplama	Tutar	İade Konusu İşlemin Bünyesine Giren Yüklenim KDV	Diğer İşlemler Nedeniyle Oluşan İndirim KDV	Yüklenim KDV'nin Oranı	Diğer İşlemlerle İlgili KDV'nin Oranı
Hesaplanan KDV	(I)	110.000				
Bu Döneme Ait İnd. KDV	(II)	75.000	7.500	67.500	10,00%*	90,00%*
Önc. Dön. Dev. KDV	(III)	45.000	4.680	40.320	10,40%*	89,60%*
İnd. Top.	(IV)=(II)+(III)	120.000				
Mükellefin İndirim Şeması						
Bu Dön. Ait. İnd. KDV	(I)*62,50%	68.750	6.875**	61.875		
Önc. Dön. Dev.KDV	(I)*37,50%	41.250	4.290**	36.960		
SDD KDV	(VI)-(I)	10.000	1.015***	8.985***		

*Tabloda bu döneme ait indirilecek KDV tutarı olan 75.000-TL'nin %10'u olan 7.500-TL iadeye konu işlemin bünyesindeki yüklenim, kalan %90'lık kısım olan 67.500-TL ise diğer işlemler nedeniyle oluşan indirimlerdir.

** Mükellefin bu döneme ait telafi edebildiği 68.750-TL tutarındaki verginin de %10'u olan 6.875-TL yüklenimlerden (7.500-TL içinden) telafi edilen kısmı, kalan %90'ı olan 61.875-TL ise diğer işlemler nedeniyle oluşan indirimlerden (67.500-TL içinden) telafi edilen kısım.

Mükellefin önceki dönemden devreden KDV'den telafi edebildiği 41.250-TL tutarındaki verginin %10,40'ı olan 4.290-TL önceki dönemden devreden yüklenim tutarı olan (4.680-TL içinden) telafi edilen kısmı, kalan %89,60'ı olan 36.960-TL ise diğer işlemler nedeniyle önceki dönemden devreden (40.320-TL içinden) KDV'den telafi edilen kısım.

*** Sonraki döneme devreden KDV'lerin 1.015-TL (7.500+4.680-6.875-4.290) tutarındaki bölümü iade konusu işlemin bünyesine giren toplam yüklenimlerden, 8.985-TL (67.500+40.320-61.875-36.960) tutarındaki bölümü de diğer işlemler nedeniyle oluşan KDV'lerden telafi edilen kısım.

4) Mükellefin 140.000-TL “hesaplanan KDV’si”, 300.000-TL “bu döneme ait indirilecek KDV’si” ve 10.000-TL “önceki dönemden devreden KDV’si” ve bu döneme ait indirimler hesabı içinde izlenen 15.000-TL tutarında **yüklenimi** (iadeye esas) olduğu bir **Nisan beyanname** döneminde, mükellefin %96,77 (300.000/310.000) oranda “**bu döneme ait indirilecek KDV’den**”, %3,23 (10.000/310.000) oranda “**önceki dönemden devreden KDV’den**” telafi şeklinde bir indirim şeması olacağı görül-

mektedir. Zira 310.000-TL tutarındaki indirimler toplamının %96,77’si bu dönemden, kalanı ise geçmiş dönemden devreden tutarlardan oluşmaktadır. O halde 140.000-TL tutarındaki hesaplanan KDV’nin 135.484-TL’si (140.000*%96,77) bu döneme ait indirilecek KDV’leri, 4.516-TL’si (140.000*%3,23) ise önceki dönemden devreden KDV’yi telafi edebilecektir. Aşağıdaki özet tablodan görüleceği üzere yüklenim KDV’lerin fiilen indirilmiş tutarı daha net tespit edilebilmektedir.

Tablo 8: Nisan Dönemi Oransal Hesaplamaya İlişkin Tarafımızca Oluşturulan Tablo

Nisan Dönemi	Hesaplama	Tutar	İade Konusu İşlemin Bünyesine Giren Yüklenim KDV	Diğer İşlemler Nedeniyle Oluşan İndirim KDV	Yüklenim KDV'nin Oranı	Diğer İşlemlerle İlgili KDV'nin Oranı
Hesaplanan KDV	(I)	140.000				
Bu Döneme Ait İnd. KDV	(II)	300.000	15.000	285.000	5,00%*	95,00%*
Önc. Dön. Dev. KDV	(III)	10.000	1.015	8.985	10,15%	89,85%
İnd. Top.	(IV)=(II)+(III)	310.000				
Mükellefin İndirim Şeması						
Bu Dön. Ait. İnd. KDV	(I)*96,77%	135.484	6.774**	128.710		
Önc. Dön. Dev.KDV	(I)*3,23%	4.516	458**	4.058		
SDD KDV	(VI)-(I)	170.000	8.782	161.218		

*Tabloda bu döneme ait indirilecek KDV tutarı olan 300.000-TL'nin %5'i olan 15.000-TL iadeye konu işlemin bünyesindeki yüklenim, kalan %95'lik kısım olan 285.000-TL ise diğer işlemler nedeniyle oluşan indirimlerdir.

** Mükellefin bu döneme ait telafi edebildiği 135.484-TL tutarındaki verginin de %5'i olan 6.774-TL yüklenimlerden (15.000-TL içinden) telafi edilen kısmı, kalan %95'i olan 128.710-TL ise diğer işlemler nedeniyle oluşan indirimlerden (285.000-TL içinden) telafi edilen kısımdır.

Mükellefin önceki dönemden devreden KDV'den telafi edebildiği 4.516-TL tutarındaki verginin %10,15'i olan 458-TL önceki dönemden devreden yüklenim tutarı olan (1.015-TL içinden) telafi edilen kısmı, kalan %89,85'i olan 4.058-TL ise diğer işlemler nedeniyle önceki dönemden devreden (8.985-TL içinden) KDV'den telafi edilen kısımdır.

*** Sonraki döneme devreden KDV'lerin 8.782-TL (15.000+1.015-6.774-458) tutarındaki bölümü iade konusu işlemin bünyesine giren toplam yüklenimlerden, 161.218-TL (285.000+8.985-128.710-4.058) tutarındaki bölümü de diğer işlemler nedeniyle oluşan KDV'lerden telafi edilen kısımdır.

Normal uygulamada mükellef Nisan ayında iade talep etseydi, o dönemde oluşan beyanname üzerinde sonraki döneme devreden KDV tutarı yüklenim tutarını aştığı için mükellef 48.000-TL iade alabilecekti. Ancak yukarıda yer alan indirim şeması sayesinde yüklenimlerin ilgili dönemler-

de oransal olarak telafi edilebildiği ve aşağıda yer alan tablodan da görüleceği üzere mükellefin 48.000-TL yükleniminin 39.218-TL tutarındaki kısmını telafi edebildiği ve yalnızca indiremediği yüklenim tutarı olan 8.783-TL'nin iade edilebileceği bir durum ortaya çıkacaktı.

Tablo 9: Ocak-Nisan Dönemleri Arasında Gerçekleştirilen Yüklenimler ve Oransal Hesaplama İle Telafi Edilebilen Kısmı

Dönemler	Yüklenimler	Telafi Edilen Kısım
Ocak	15.000	12.500
Şubat	10.500	8.320
Mart	7.500	11.165
Nisan	15.000	7.233
Toplam	48.000	39.218

Hesaplanan KDV'nin indirim mekanizmasında bu döneme ait indirilecek KDV ve Önceki dönemden Devreden KDV arasında oransal olarak kullanılması neticesinde Hazine'nin iade olarak mükelleflere vereceği tutarların daha net tespit edilmesi sağlanmaktadır. Vergi iadesinde bir başka oransal iade uygulaması türü (devreden KDV uygulaması olan) Çin Halk Cumhuriyeti'nin ihracat işlemleri ile ilgili iadelerde de uygulanmaktadır. Ancak ilgili ülkedeki uygulamada, iade edilecek tutarın tespitinde ihraç edilecek her bir malın gümrük koduna göre esas alınan bir **iade oranı** devletçe belirlenmekte ve iade hesapları buna göre yapılmaktadır. Mart 2020 döneminden itibaren %13, %9 ve %0 oranları²² esas alınarak indirilebilecek yüklenimler bu oranlara kadar belirlenmekte ve bu oranı aşan tutarlar indirimde kabul edilmemektedir. Örneğin %17 genel KDV oranı ve %13 iade oranı (refund rate) belirlenen bir malın ihracında, bu malın ihraç değerinin %4'ü (%17-%13) oranında KDV'nin indirimine müsaade edilmemekte, bu tutar ile yüklenim tutarı arasındaki fark ilgili dönemde toplam indirimler olarak dikkate alınmakta ve iade tutarı buna göre belirlenmektedir.²³ Ancak fiili yüklenim tutarları

rını azaltmaya yönelik merkezi bir idare tarafından uygulanan ve ihraç edilen ürünün gümrük kodlarına göre belirlenen bu oranlar neticesinde, özellikle %0 iade oranına tabi ihracat işlemlerinde KDV telafisi iadesi sağlanamamakta ve bu işlemler nedeniyle yüklenilen vergiler mükellefler üzerinde kalmaktadır.

Merkezi yönetim tarafından belirlenen bir iade oranı esas olarak iadelerin gerçekleştirilmesi mükellefler üzerinde ihracat işleminden kaynaklı yüklenimlerin tam olarak telafi edilememesini kaçınılmaz kılmaktadır. Bunun yerine, indirim mekanizması yolu ile hesaplanan KDV'nin, bu dönemde yüklenilen ve önceki dönemden devreden KDV arasında **oransal olarak** dağıtılarak telafisinin sağlanması yüklenimlerin fiili olarak indirilip indirilemediğinin tespitinde daha etkin bir yol olmaktadır.

SONUÇ

3065 sayılı KDV Kanununda yer alan iade hakkı doğuran işlemler nedeniyle oluşan yüklenimler, indirim mekanizması yolu ile telafi edilemediği durumlarda, telafi edilemeyen kısım kanun ve tebliğde belirtilen şartlar dâhilinde

²² Deloitte. "Export VAT Refund Rates Increased on over 1,400 Goods Deloitte tax@hand 2020". (<https://www.taxathand.com/article/13359/China/2020/Export-VAT-refund-rates-increased-on-over-1400-goods>) Erişim tarihi: 23 Mayıs 2021.

²³ Hasan Atılgan. "Çin Halk Cumhuriyeti'nde Katma Değer Vergisi Uygulaması ve İhracatta Vergi İadesi Politikaları" Maliye Dergisi. Sayı. 147. 2004. s. 33.

mükelleflere iade edilmektedir. Fiili yüklenim tarihleri ile iade talep dönemlerinin birbirinden farklı olduğu durumlarda uygulamada iade talep dönemlerindeki beyannamede yer alan “sonraki döneme devreden KDV” tutarları esas alınmakta ve bu tutar bulunmamakta veya ödenecek KDV çıkmakta ise o dönemde yüklenimlerin tamamen indirim mekanizması ile telafi edildiği ve iade konusu bir tutarın kalmadığı kabul edilmektedir.

Fili yüklenim ile iade talep dönemi arasındaki zaman uzadıkça, mükelleflerin iade konusu işlem için yükledikleri KDV'nin fiilen indirim mekanizması ile telafi edilip edilemediği hususunda tespitler hem mükellefler hem idare için zorlaşmaktadır. Hatta birçok iade işleminde, mükellefler iade talep tarihine kadar esasen fiili olarak indirim yolu ile telafi etmiş oldukları yüklenimleri, salt iade talep dönemindeki Devreden KDV tutarı mevcut bulunduğu için telafi edemedikleri kabul edilerek bu tutarların iade edilmekte olduğu görülmektedir. Bu hususta iade talep dönemlerini devreden KDV'nin en çok olduğu dönemlere denk getiren veyahut iade talep döneminde daha çok stoklu çalışan veya ATİK kullanımında bulunmak suretiyle KDV planlaması yapan mükelleflerin iadeleri neredeyse garanti altına aldıkları bir sistem gelişmektedir. İlâveten, sonraki döneme devreden KDV stokunu sahte belge kullanmak suretiyle şişiren mükellefler bakımından iade döneminde bu şekilde bir tespit veya rapor bulunmadığı durumlarda bu mükelleflerin iade işlemleri de gerçekleştirilmekte ve daha sonra yapılacak tespitler veya düzenlenecek raporlar neticesinde bu iadeleri haksız iade kapsamında tekrar değerlendirilmek suretiyle idareye ilave bir inceleme yükü yüklenmektedir.

Yüklenim KDV sorununu Devreden KDV sorunundan ayrı olarak ele almak mümkün bulunmamaktadır. Zira iade hakkı doğuran işlemler (tam istisna, indirimli oran gibi) her zaman mükelleflerin bu işlemler nedeniyle ödemiş olduğu verginin (input tax) bu işlemler nedeniyle tahsil etmiş

olduğu vergiden (output tax) daha yüksek olduğu bir uygulamaya sebep olmakta ve devreden KDV stokunu artırmaktadır. Ancak özellikle ülkemiz koşullarında devreden KDV stokunun salt iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklı olarak arttığını iddia etmek yapısal bazı sorunları (vergiye gönüllü uyumdaki düşüklük, sıklıkla çıkarılan af kanunları ve sahte belge kullanma yaygınlığı gibi) göz ardı etmektir.

Bu yapısal sorunların daha da derinleşmesine sebep olan uygulamalardan biri de fiili yüklenim tarihinden iade talep dönemine kadar yüklenimlerin telafi edilip edilmediğinin izlenmesi yerine sadece iade talep dönemindeki beyannamenin esas alınmasıdır. Zira bu uygulama, ister istemez iade tutarını garanti altına almak isteyen mükellefler için iade talep dönemine kadar devreden KDV stoklarını artırmaya teşvik eden bir uygulamaya kaçınılmaz olarak dönüşmektedir. Ancak hesaplanan KDV'lerin, fiili yüklenim tarihinden iade talep dönemine kadar “bu döneme ait indirilecek KDV” ile “önceki dönemden devreden KDV” arasında oransal olarak indirim mekanizmasında kullanılması suretiyle yüklenimlerin her dönem fiili durumu takip edilebilmekte ve telafi edilip edilemediği tespit edilebilmektedir. Bu suretle hem haksız iadenin önüne geçilmekte, hem de mükelleflerin iade talep dönemlerine kadar devreden KDV tutarlarını ne kadar şişirirse şişirsinler bunların içinde yüklenim KDV'lerinde de oransal olarak indirim mekanizmasına tabi tutulacağı bir sistemin geliştirilmesine yardımcı olacaktır.

KAYNAKÇA

- ATILGAN, H. (2004). “Çin Halk Cumhuriyeti’nde Katma Değer Vergisi Uygulaması ve İhracatta Vergi İadesi Politikaları”. Maliye Dergisi. Sayı.147. (https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/kdv_uygulamasi.pdf). Erişim tarihi: 18 Nisan 2021

- Deloitte. “Export VAT Refund Rates Increased on over 1,400 Goods Deloitte tax@hand 2020”. (<https://www.taxathand.com/article/13359/China/2020/Export-VAT-refund-rates-increased-on-over-1400-goods>) Erişim tarihi: 23 Mayıs 2021.
- DOĞAN, A. Aykon. “Katma Değer Vergisi Sistemi ve Gelişimi”. Katma Değer Vergisi Semineri (1. Cilt) içinde s.31–59. Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1973.
- DOĞRUSÖZ, B. “Devreden KDV Sorunu.” Dünya Gazetesi. 17 Nisan 2018. (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/devreden-kdv-sorunu/411873>). Erişim tarihi: 12 Nisan 2021.
- GEMALMAZ, B. “Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-6.” Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi. Ankara. 2018. (https://www.anayasa.gov.tr/media/3548/06_mulkuyet_hakki.pdf). Erişim tarihi: 6 Nisan 2021.
- 39 Seri No.lu KDV Genel Tebliği. (<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21169.pdf>). Erişim tarihi: 7 Mart 2021.
- Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ Taslağı. (<https://www.verginet.net/Dokumanlar/2013/kdv-teblig-taslak-17-04-2013.pdf>) Erişim tarihi: 5 Nisan 2021.
- KDV Genel Uygulama Tebliği. (https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/kdv-geneluygulamatebliği/kdv_genteb.pdf). Erişim tarihi: 20 Şubat 2021.
- İstanbul YMM Odası. “Yüklenilen Katma Değer Vergisinin Maliyet Muhasebesi İle İlişkisi ve İhracatta Vergi İadesinin Hızlandırılması İçin Önerilen Modeller”. (https://istanbulymmoo.org.tr/Data/PlatformYazi/2019_01ocak/201901-3_yuklenilen_katma_deger_vergisinin_maliyet_muhasebesi_ile_iliskisi_ve_ihracatta_vergi_iadesinin_hizlandirilmesi_icin_önerilen_modeller.pdf). Erişim tarihi: 22 Nisan 2021.
- KEEN, M. ve SMITH, S. “VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done?”. (2007). (<https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/VAT-Fraud-and-Evasion-What-Do-We-Know-and-What-Can-be-Done-20215>). Erişim tarihi: 08 Mayıs 2021.
- KPMG. “China : VAT Essentials Guide 2021”. (<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/cn/pdf/en/2021/02/china-vat-essentials-guide-2021.pdf>). Erişim tarihi: 17 Nisan 2021.
- OKTAR, Kemal. “Yüklenilen Kdv Sorunu”. (<http://www.kemaloktar.com/?p=307>). Erişim tarihi: 12 Mart 2021.
- ÖZDEMİR, Biltekin. “Katma Değer Vergisinde Matrah, Oran ve İndirimler”. Katma Değer Vergisi Seminer Tebliğleri ve Panel Özetleri içinde. s 85–104. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi, 1976.
- TBMM. “Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/498)”. (<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c007/tbmm17007016ss0130.pdf>). Erişim tarihi: 20 Nisan 2021.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. “Vergi Konseyi Katma Değer Vergisi Çalışma Grubu Raporu Tartışmaya Açık Taslak Metni”. (<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/8/2019/10/KDV-Raporu-2017-Bakanliga-Sunulan-Nihai-Metin.pdf>) Erişim tarihi: 03 Şubat 2021
- TÜRKMEN, Nedim. “Sonraki Döneme Devreden KDV Sorununu Çözen Tarih Yazar.” Sözcü Gazetesi. 18 Eylül 2017. (<https://www.sozcu.com.tr/2017/yazarlar/nedim-turkmen/sonraki-doneme-devreden-kdv-sorununu-cozen-tarih-yazar-2014386/>) Erişim tarihi: 12 Nisan 2021

- TÜRMÖB. “İngiltere Katma Değer Vergisi Sisteminin Temel Özellikleri”. (<https://www.turmob.org.tr/ekutuphane/Read/526b78f1-38ab-4685-9bd0-53b9e2b-8b67c>). Erişim tarihi: 1 Mart 2021.
- Vergi Denetim Kurulu. “Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu”. (<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>). Erişim tarihi: 21 Mart 2021.
- YILDIZ, B. (2020). “Agresif Vergi Planlamasının Teorik Çerçevesi: Çift İrlanda-Hollanda Sandviç Yöntemi.” Vergi Raporu Dergisi. Sayı. 241.