

DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ

Value Added Tax Carried Forward

Esra DEMİR BELİN*

ÖZ

Devreden katma değer vergisi, Türk katma değer vergisi uygulamasının problemli alanlarından birini oluşturmaktadır. İndirilecek KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olması halinde aradaki farkın iade edilmeyerek indirim konusu edilmek üzere sonraki dönemlere bırakılması devreden KDV sorununu ortaya çıkarmaktadır. Gelecek yıllarda indirim konusu yapılabilen bu farkın indirim mekanizması ile telafisi uzun süreler alabilmekte ya da bazı durumlarda telafi sağlanamamaktadır.

Devreden KDV sorunu yakın tarihte politika yapıcılar tarafından da ele alınmış, bu sorunun çözümü için birtakım yasa değişikliği çabalarına girişilmiştir. Söz konusu çalışmalar sonucunda, devreden KDV sorununa ilişkin köklü çözüm önerileri içeren Katma Değer Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı, 27.02.2018 tarihinde TBMM Başkanlığı'na getirilmiştir. Ancak Genel Meclisteki görüşmeler esnasında devreden KDV'ye ilişkin hükümler Tasarıdan çıkarılmış ve devam eden süreçte de bu sorun ile ilgili yeni çalışmalar gerçekleştirilmemiştir.

Bu çalışmada katma değer vergisinde indirim ve iade mekanizmaları kısaca açıklanacak ve bu mekanizmaların gideremediği farkın yaratmış olduğu devreden KDV sorunu ele alınacaktır. Çalışmanın amacı küresel olarak finansal darboğazlardan geçilen bu dönemde devreden KDV'nin iadesi ile sağlanacak hukuki ve ekonomik yararı ortaya koymaktır.

Anahtar Kelimeler: Devreden KDV, KDV İadesi, KDV İndirimi, İndirimli Orandan Kaynaklanan İade, Devreden KDV'nin İadesi

Makalenin Geliş Tarihi: 01.03.2024, **Makalenin Kabul Tarihi:** 15.03.2024.

* Dr. Arş. Gör., Başkent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, E-posta: esrademir@baskent.edu.tr, ORCID: 0000-0002-0880-3719

ABSTRACT

VAT carried forward is one of the problematic areas of Turkish VAT practice. If the VAT to be deducted is higher than the total VAT calculated due to the taxpayer's taxable transactions, the difference is not refunded and is left to the following periods to be subject to deduction, which creates the problem of VAT carried forward. This difference, which can be deducted in the coming years, may take a long time to be compensated by the discount mechanism, or in some cases, compensation cannot be provided.

This problem has recently been addressed by policymakers in order to solve it. As a result, a draft law containing solution proposals regarding this problem was submitted to the TGNA on 27.02.2018. However, during the negotiations, the provisions on VAT carried forward were removed from the draft and no new studies on it were carried out in the following period.

In this study, deduction and refund mechanisms in VAT will be briefly explained and the problem of VAT carried forward will be discussed. The purpose of the study is to present legal and economic benefits that will be provided by the refund of VAT carried forward in this period of global financial bottlenecks.

Keywords: VAT Carried Forward, VAT Deduction, VAT Refund, Refund Resulting from the Reduced Rate, Refund of the VAT Carried Forward

I. GİRİŞ

Katma değer vergisi sistemi, mal ve hizmetlerin üretiminden tüketimine kadar geçen bütün safhalarda yaratılan katma değer vergilendirilmesini öngörmektedir. Bu yapı, her safhada hesaplanan vergiden, bu değer yaratılmasıyla ilgili yapılan giderler için ödenen katma değer vergisinin indirilmesiyle ortaya çıkmaktadır¹. Bu noktada, hesaplanan katma değer vergisinin belli hükümler sebebiyle yüklenen katma değer vergisinden az olması halinde indirilemeyen kısım, iade edilmek ya da indirim konusu yapılmak üzere bir sonraki döneme devredilmektedir.

¹ Michael Keen ve Ben Lockwood, "The Value Added Tax: Its Causes and Consequences," *Journal of Development Economics* 92, no. 2 (July 2010): 139.

Avrupa Birliği üye devletleri, Kanada, Yeni Zelanda gibi ülkelerde iade edilen KDV, toplam KDV hasılatının%40'ına kadar erişmekte, ancak Afrika, Asya ve Latin Amerika'da yer alan devletlerde bu oran %20 civarında seyretmektedir². Katma değer vergisinin iadesi hususu, iadenin sağlanamaması halinin verginin tarafsızlığı, yatırım ve teknolojik gelişmeleri olumsuz etkilemesi nedeni ile söz konusu vergiyi uygulayan bütün devletler için önem taşımaktadır³. Bunun karşısında çoğu ülkede, katma değer vergisi uygulamaları sonucunda ortaya çıkan ve iadesi gereken tutarların iadesi söz konusu verginin zayıf tarafını oluşturmaktadır⁴. İade oranlarından da anlaşılabilirliği üzere gelişmekte olan ülkelerde daha fazla hissedilen bu zaaf, Zambiya'da KDV'nin kaldırılması noktasına kadar gelmesine dahi neden olmuştur⁵.

Devletler, KDV iadesinde gelir kaybına yol açacak uygulamaları kontrol altında tutabilmek için düzenlemeler öngörmektedir. Zira mükellefler iade tutarını artırmak için alış değerini yüksek göstermek gibi hileli davranışlarda bulunabilmektedir⁶. Bu durum, vergi idarelerini iade konusunda ihtiyatlı davranmaya itmekte ve vergi idaresi gelişmekte olan ülkelerde sıkı denetim iade sürecinin uzaması gibi sonuçlara yol açmaktadır⁷.

Katma değer vergisi, Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun Roma Antlaşması ile kurulmasının ardından topluluk üyesi devletlerin vergi

² Graham Harrison ve Russell Krelove, *VAT Refunds: A Review of Country Experience*. IMF Working Paper, no. WP/05/218 (International Monetary Fund, 2005), 5, 8, 38.; Türkiye'de bu oran %25 ile %35 arasında gerçekleşmektedir.; Öznur Gökçe, "Devreden Katma Değer Vergisinin İadesi," *Vergi Dünyası*, no. 440 (Nisan 2018): 95.

³ Sijbren Cnossen, "Global Trends and Issues in Value Added Taxation," *International Tax and Public Finance* 5, no. 3 (February 1998): 404, 405.

⁴ Harrison ve Krelove, *VAT Refunds*, 4.

⁵ Marius van Oordt, *VAT Refunds in Developing Countries*, International Tax and Investment Center Issues Paper (International Tax and Investment Center, 2019), 1.

⁶ Richard Bird ve Pierre-Pascal Gendron, *The VAT in Developing and Transitional Countries* (New York: Cambridge University Press, 2007), 176-180.; Michael Keen ve Stephen Smith, *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?*, IMF Working Paper, no. WP/07/31 (International Monetary Fund, 2007), 9,10.; Michael Keen, *VAT Attacks!*, IMF Working Paper, no. WP/07/142 (International Monetary Fund, 2007), 16.; Harrison ve Krelove, *VAT Refunds*, 16, 17, 22.; OECD, *Tax Repayments: Maintaining the Balance Between Refund Service Delivery, Compliance and Integrity*, Forum on Tax Administration, 2011, 9.

⁷ Kathryn James, *The Rise of The Value Added Tax* (New York: Cambridge University Press, 2015), 120.; Harrison ve Krelove, *VAT Refunds*, 17, 18, 21, 22.

sistemlerinin uyumlaştırılması noktasındaki tartışma ile⁸ önem kazanmış ve yüksek hızlı bir gelişme göstermiştir. Günümüzde Avrupa Birliği'ne üye olan devletlerin hepsinde KDV uygulanmakta ve Birlikte yer alan devletlerin gelirlerinin ortalama %20 civarına bir kısmını oluşturmaktadır⁹.

Avrupa Birliği'nin vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerinde, vergi iadesine ilişkin bağlayıcı bir hüküm bulunmamasıyla birlikte 2006/112/EC sayılı Konsey Direktifi'nin 183. maddesi; “*Belli bir vergilendirme döneminde, indirilebilecek KDV'nin hesaplanan KDV miktarını aşması halinde, üye devletler, kendi belirleyecekleri hükümler çerçevesinde, aradaki farkı iade edebilir ya da farkın sonraki dönemlere devredilmesini öngörebilir. Ancak, üye devletler, farkın önemsiz miktarda olması halinde farkın iadesini veya devrini reddedebilir.*”¹⁰ düzenlemesini içermektedir.

Bu düzenleme ile üye devletlere, indirilebilecek KDV'nin hesaplanan KDV miktarını aşması halinde, farkın iadesi ya da sonraki döneme devrinin mümkün kılınması için düzenleme yapmaları önerilmiştir. Bunun yanı sıra, söz konusu farkın önemsiz sayılabilecek miktarda olması halinde, üye devletlere, iade ya da devir hükümlerini işletme konusunda serbesti tanınmıştır.

Bu kapsamda, Avrupa Birliği'ne üye bütün devletler, KDV iadesine ilişkin özel hükümler öngörmüştür¹¹. Bunun yanı sıra Almanya, Belçika,

⁸ Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi* (İstanbul: Okan Dağıtımçılık Yayıncılık, 1983), 435.

⁹ OECD, *Revenue Statistics 2023: Tax Revenue Buoyancy in OECD Countries* (Paris: OECD Publishing, 2023), <https://doi.org/10.1787/9d0453d5-en>, Son Erişim Tarihi: 25.02.2024; European Commission – Directorate General for Taxation and Customs Union & CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, *A Study on the Economic Effects of the Current VAT Rates Structure*, 2016, 23.

¹⁰ “**Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax Article 183**

Where, for a given tax period, the amount of deductions exceeds the amount of VAT due, the Member States may, in accordance with conditions which they shall determine, either make a refund or carry the excess forward to the following period. However, Member States may refuse to refund or carry forward if the amount of the excess is insignificant.”

¹¹ Bakınız; “VAT Refunds,” European Union, son kontrol Kasım 27, 2023, https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-refunds/index_en.htm#inline-nav-1 Son Erişim Tarihi: 26.02.2024; Deloitte Global Tax Center, *European VAT Refund Guide 2023*, <https://www2.deloitte.com/be/en/pages/tax/articles/vat-refund-guide.html> Son Erişim Tarihi: 26.02.2024

Avusturya, Fransa, Hollanda ve İtalya gibi birçok Avrupa Birliği üye devletinde devreden KDV'nin ortaya çıkmaması için "KDV gruplaması"¹² uygulaması bulunmaktadır.¹³

Türk vergi sisteminde de indirim konusu yapılmak üzere bir sonraki döneme devredilen farkın indirim ya da iade konusu yapılabilmesi birtakım hükümlere bağlanmıştır. Bu hükümlerde öngörülen şartları taşımayan miktar üzerinden iade ya da indirim yapılması söz konusu olmamaktadır. Bu durumda 'devreden KDV' uygulaması karşımıza çıkmaktadır.

Bu çalışmada, devreden KDV'nin ortaya çıktığı indirim mekanizmasına değinildikten sonra bu hususa ilişkin düzenlemeler 27.02.2018 tarihinde Meclis'e sunulan Tasarıda yer alan değişiklikler ile birlikte ele alınacak ve son durum ortaya konulacaktır.

II. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İADE UYGULAMASI

A. Genel Açıklama

Katma değer vergisinde, mal ve hizmetin tesliminin varış ülkesinde vergilendirilmesi amacına yönelik olarak geliştirilen istisnalar, vergi teşvikleri kapsamında öngörülen istisnalar ve indirimli vergi oranı gibi düzenlemelerin bir sonucu olarak iade mekanizması gerekliliği ortaya çıkmıştır.¹⁴ Bir malın tesliminin ya da bir hizmetin ifasının KDV'den istisna tutulması üzerine, mükellefin alışları ve giderleri sebebiyle yükledikleri vergilerin telafi edilemeyen bir kısmının ortaya çıkması halinde bu kısmın iadesi gerekmektedir.¹⁵ İstisna düzenlemeleri sonucunda ortaya çıkan iadenin yanı sıra indirimli oranların öngörülmesi halinde de bu oranlara tabi mal teslimleri ve hizmet ifaları kapsamında iade gerekebilmektedir. Bunların yanı sıra, 5035 sayılı Kanun¹⁶ gereğince kısmi tevkifat uygulanan işlemler ile fazla ve yersiz

¹² Ayrıntılı bilgi için bakınız; Sebastian Pfeiffer, *VAT Grouping From a European Perspective* (Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2015).

¹³ Gülşen Gedik, "KDV Bakımından Grup Şirketlerinde Konsolidasyon Gerekliliği", *Vergi Sorunları Dergisi*, no. 358 (Temmuz 2018), 82-90.

¹⁴ Billur Yaltı Soydan, "Avrupa Topluluğu Hukuku Bakımından Katma Değer Vergisinde İfa Yeri", içinde *Prof. Dr. Adnan Tezel'e Armağan* (İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, 2000) 469.; Zühal Ergen ve Emrah İnci, "Yüklenim KDV Sorunu: Hazinesin Finansmanı Mı, Hazine Zararı Mı?," *Vergi Raporu*, no. 264 (Eylül 2021): 40.

¹⁵ Kemal Oktar, *KDV İstisnalar ve İadeler* (Ankara: Kılavuz Yayıncılık, 2017), 9,10.

¹⁶ Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun; RG, 02.01.2004, S. 25334.

ödenen vergilerin iadesi de söz konusu olmaktadır. Ancak bu hususta kanunda öngörülen düzenlemeler dışında kalan hallerde iade imkânı ortadan kalkmaktadır. Bu durumlar, çalışmanın da konusu olan devreden KDV uygulamasına yol açmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalardan da görüldüğü üzere belirli sebepler ile indirilecek KDV'nin mükellefin ödemesi gereken KDV'den fazla olması hali KDV iadesini gerektirmekteyken 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun¹⁷ 29. maddesinin 2. fıkrasında yer alan hüküm bazı hallerde bu iadenin gerçekleşmeyeceğini; ortaya çıkan birtakım farkların ancak sonraki dönemlere devredilebileceğini düzenlemektedir. Bu düzenleme sonucunda, KDV iadesi yolunu işletemeyen mükellefler söz konusu farkı indirim konusu yapmak üzere sonraki dönemlere devretmektedirler. Bu fark mükellef tarafından indirim konusu yapılabilmekte ise de bu yolla giderilemeyen miktarlar mükelleflere finansman yükü oluşturarak birikmektedir.

B. Katma Değer Vergisinde Vergi İndirimi

1. Genel Açıklama

Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesi vergi indirimini düzenlemiştir. Bu hükme göre mükellefler vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden birtakım indirimlerde bulunabileceklerdir. Bu indirimler;

- Mükelleflerin kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,
 - Mükelleflerin ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri katma değer vergisi,
 - Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterdikleri katma değer vergisi,
 - Vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulan mükellefler tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen katma değer vergisi,
- olarak gösterilmiştir.

¹⁷ RG, 02.11.1984, S. 18563.

Bu kapsamda mükellefler, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanan ve ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri KDV ile vergi sorumlusu sıfatıyla beyan ederek ödedikleri KDV'yi, vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirebileceklerdir. Bunların yanı sıra gerçek usulde vergilendirmeye geçen mükellefler çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini de indirim konusu yapabileceklerdir.

2. KDV İndiriminin Genel Koşulları

a. Genel Açıklama

Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesi, vergi indiriminin gerçekleştirilebilmesini birtakım şartlara bağlamıştır. İndirim için aranan genel şartlar; mükellefin gerçek usulde vergilendirilmesi, indirilecek vergilerin mükellefiyet ile ilgili olması, verginin indirilebilecek nitelikte olması, verginin fatura ve benzeri belgeler ile gümrük makbuzunda gösterilmesidir.

b. Mükellefin Gerçek Usulde Vergilendirilmesi

Katma Değer Vergisi Kanunu 29. maddede aranan şartlardan ilki mükellefin gerçek usulde vergilendirmeye tabi olmasıdır. Kanunun 37. maddesinde yer alan düzenleme uyarınca mükellefler, aksine hüküm bulunmadıkça gerçek usulde vergilendirilecektir. Kanunun 38. maddesinde¹⁸ yer alan 'Hasılat Esaslı Vergilendirme' hükmü gereğince ise ticari kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilenler ile mesleki kazancı serbest meslek kazanç defterine göre tespit edilenlerden Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen sektör ve meslek grupları kapsamında yer alanlar, talep etmeleri halinde vergiye tabi işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel üzerinden, Cumhurbaşkanınca belirlenen oran uygulanmak suretiyle hesapladıkları katma değer vergisini beyan ederek ödeyebileceklerdir.

Bu kapsamda, mükelleflerin KDV'de vergi indiriminden yararlanabilmeleri için Katma Değer Vergisi Kanununun 38. maddesinde

¹⁸ Söz konusu madde, 3065 sayılı KDVK'nın ilk halinde 'Götürü Usulde Vergilendirme' başlığı altında düzenlenmiş; 4369 sayılı Kanun (RG, 29.07.1998, S. 23417.) ile yürürlükten kaldırılmıştır. 7104 sayılı Kanun (RG, 06.04.2018, S. 30383.) ile yeniden düzenlenen madde 'Hasılat Esaslı Vergilendirme' başlığı altında yürürlüğe girmiştir.

öngörülen hasılat esaslı vergilendirmeye değil, gerçek usulde vergilendirmeye tabi olmaları gerekmektedir.

c. İndirilecek Vergilerin Mükellefiyet ile İlgili Olması

Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesi mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak yükledikleri KDV'yi indirebileceğini düzenlemektedir. Hâl böyle iken, *mükelleflerin şahsi harcamaları gibi*, mükellefiyetlerini doğuran faaliyetlerinin dışında kalan işlemlerinden doğan KDV'yi indirmeleri mümkün değildir¹⁹.

d. Verginin İndirilebilecek Nitelikte Olması

Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesi genel anlamıyla mükellefiyeti doğuran faaliyetlerde ötürü yüklenilen KDV'nin indirilebilmesini öngörmektedir. Ancak Kanunun 30. maddesi bu genel kuralın dışında kalan ve indirilemeyecek katma değer vergisini düzenlemiştir. Bu madde kapsamında, indirilmesi mümkün olmayan katma değer vergisi şunlardır;

- Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış belgelerinde gösterilen²⁰ veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV,

- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen KDV,

- Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait KDV,

¹⁹ Şükrü Kızılot, *Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması* (Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2012), 1257.; Aziz Aysel, "İndirimli Orana Tabi İşlemlerdeki KDV İadesinde Dikkat Edilecek Hususlar" *Vergi Sorunları Dergisi*, no. 356 (Mayıs 2018): 91.

²⁰ KDVK'nın 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b), (c) ve (d) bentleri ile (4) numaralı fıkrasının (1) ve (ö) bentleri uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler bu hükmün dışında tutulmuştur.

- Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV,

- 213 sayılı Vergi Usul Kanununun²¹ 322. maddesine göre²² değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen KDV.

29. maddenin 1. fıkrası hükmünce yüklenilen KDV'nin indirilebilmesi için 30. maddede gösterilen indirilemeyecek katma değer vergisi kalemlerine girmemesi gerekmektedir. Kural olarak, bu hükümde sayılanlar dışında kalan KDV, indirim konusu edilebilmektedir²³.

e. Verginin Fatura ve Benzeri Belgeler ile Gümrük Makbuzunda Gösterilmesi

Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesi gereğince verginin indirilebilmesi için ilgili fatura ve belgelerde bu vergilerin gösterilmesi gerekmektedir²⁴. Bu hükme göre, mükelleflerin kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri vesikalar ile gerçek usulde vergilendirmeye geçen mükelleflerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallarına ait fatura ve belgeler indirim esas alınacaktır. Bunların yanı sıra Katma Değer Vergisi Kanununun 34. maddesinde yer alan düzenlemeye göre de, ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV, alış faturası veya benzeri belgeler ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu belgeler kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilecektir²⁵.

Sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen katma değer vergisinin indiriminde de dayanak, vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV beyannamesi olacaktır.

²¹ RG 10.01.1961, S. 10703.

²² **“VUK Madde 322:**

Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmıyan alacaklar değersiz olacaktır.

Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler.”

²³ Kızılot, *Açıklamalı ve İçtihatlı*, 1258.

²⁴ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Türk Vergi Sistemi* (Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2022), 282.

²⁵ D 9. D., E.2011/5681, K.2014/7135 K., 04.11.2014. (KİBB)

III. DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

A. Genel Açıklama

Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesinin ilk fıkrası gereğince indirilebilecek vergiler yukarıda sayılmıştır. Bu kapsamda hükmün ikinci fıkrasında yer alan düzenlemeye göre, bir vergilendirme döneminde ilk fıkraya göre hesaplanan indirilecek katma değer vergisi toplamının, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olması halinde aradaki fark iade edilmeyecek ve sonraki dönemlere devrolunacaktır.

Hükmün devamında indirimli vergi oranına tabi teslim ve hizmetlere ilişkin bir istisna öngörülmüştür. Söz konusu hüküm kapsamında öncelikle istisna hükmü ardından da devreden KDV incelenecektir.

B. İndirimli Orana Tabi Teslim ve Hizmetler İçin Öngörülen İstisna

Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesinin 2. fıkrasında indirilecek katma değer vergisi toplamının, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olması halinde söz konusu farkın iade edilemeyeceği ve sonraki dönemlere devredileceği düzenlendikten sonra indirimli orana tabi teslim ve hizmetlere ilişkin farklı düzenlemelere yer verilmektedir. Bu düzenlemelere göre, Kanunun 28. maddesinde Cumhurbaşkanına verilen yetkiye dayanılarak vergi oranı indirilen teslim ve hizmetlere ilişkin indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilen sınırı aşan vergi,²⁶ ilgili mükelleflerin birtakım kamu borçlarına karşılık mahsuben ödenmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 28. maddesi, katma değer vergisi oranını düzenlemektedir. Bu hükme göre katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için %10'dur. Her ne kadar katma değer vergisi için tek oran belirlenmesi verginin idaresinin kolaylığı bakımından tercih sebebi olsa da

²⁶ 31.01.2017 tarihli ve 2017/9759 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2017 yılı için bu sınır 10.000 TL olarak belirlenmiştir. Anılan Bakanlar Kurulu Kararı'nda izleyen takvim yılları için bu sınırın Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle uygulanacağı belirtilmiştir. 2024 yılı için bu sınır Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 48) ile 90.800 TL olarak güncellenmiştir.

ekonomik, sosyal ve politik sebepler birden fazla oranın kabul edilmesi bakımından etkili olabilmektedir²⁷.

Türk Vergi Sistemi'nde de benzer sebepler ile Cumhurbaşkanına bu oranı, dört katına kadar artırmaya, %1'e kadar indirmeye ve farklı mal ve hizmetler için bu oranlar dâhilinde farklı vergi oranları tespit edebilme yetkisi tanınmıştır. Cumhurbaşkanı bu yetkiyi kullanarak, (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1; (II) sayılı liste için teslim ve hizmetler için %10; bu listeler dışında kalan teslim ve hizmetler için de %20 oranlarını belirlemiştir²⁸.

Mal ve hizmet teslimleri için farklı oranların belirlenmesi, katma değer vergisi sisteminin indirim ile sağlanan yapısında birtakım sorunlara yol açabilmektedir. İndirimli orana tabi mal ve hizmet teslimi sonucunda iadesi gereken bir farkın ortaya çıkması, bu hususa ilişkin giderilmesi gereken en önemli sorunlardan birini teşkil etmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesinin ikinci fıkrası, indirimli vergi oranına tabi teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilemeyen ve Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen sınırı aşan vergilerin birtakım kamu borçlarına karşılık mahsuben ödeneceğini düzenlemiştir. Bu hükme göre söz konusu fark, "*mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına*" mahsuben ödenebilecektir. Belirtilen borçlara mahsuben ödenen miktar farkın karşılanması için yeterli olmazsa, Maliye Bakanlığınca belirlenen²⁹ sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla nakden iade de söz konusu olabilecektir³⁰.

²⁷ Alan A. Tait, *Value Added Tax: International Practice and Problems* (Washington: International Monetary Fund, 1988), 42.; Sijbren Cnossen, "What Rate Structure For a Value-Added Tax?," *National Tax Journal* 35, no. 2 (June 1982): 211, 212.

²⁸ (I) ve (II) sayılı listeler için bakınız; Gelir İdaresi Başkanlığı, KDV Oranları Listesi, <https://www.gib.gov.tr/node/108756> Son Erişim Tarihi: 26.02.2024

²⁹ Bu belirlemelere yetkisinin kullanımına, Maliye Bakanlığı'nın 10 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (R.G. Sayısı: 29968 – Tarihi: 03.02.2017) ile indirimli orana tabi konut teslimlerinden doğan KDV iadelerinin, yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla talep edilmesi kaydıyla nakden yapılması hakkında getirdiği düzenleme örnek olarak gösterilebilecektir.

³⁰ Oktar, *KDV ve İstisnalar*, 490, 491.

Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi, izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilebilecektir. Bu hüküm kapsamında Cumhurbaşkanına, vergi oranı indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırma yetkisi; Maliye Bakanlığı'na ise Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesinin 2. fıkrası hükmünün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir.

C. Devreden Katma Değer Vergisi

Yukarıda da belirtildiği üzere, Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesinin ikinci fıkrası, “*Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez.*” hükmünü içermektedir. Hükmün devamında indirimli orana ilişkin mahsup ve iade düzenlemeleri yer almasına rağmen bu düzenlemeler farkın telafisi için yeterli olmamaktadır. Yatırım yapan, faaliyet alanı sınırlı ya da üretim süreci uzun olan, çok düşük kâr marjı ile veyahut maliyetinin altında satış yapmak durumunda kalan işletmelerin hesaplanan katma değer vergisi, ödedikleri katma değer vergisinden az olmakta ve bu işletmeler tarafından ödenen katma değer vergisinin indirim mekanizması yoluyla telafi edilebilmesi uzun süreler alabilmekte, bazı durumlarda da telafi söz konusu olmamaktadır³¹.

Sonuç olarak da, mükellefin indirilecek katma değer vergisi toplamının, vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu durumlarda aradaki farkın nakden ya da mahsuben iadesinin gerçekleştirilmemesi halinde, söz konusu fark telafi edilememekte ve sonraki dönemlere devretmektedir. 14.03.2018 tarihli Plan ve Bütçe Komisyonu toplantısında dönemin Maliye Bakanı Naci Ağbal'ın konuşmasında açıklamış olduğu rakama göre devreden KDV tutarının, 167 milyar liraya ulaştığı görülebilmektedir³². Dönemin Maliye Bakanı aynı konuşmada, bu duruma

³¹ Katma Değer Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı Gerekçesi, s. 9.

<http://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0926.pdf> Son Erişim Tarihi: 26.02.2024

³² TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu Görüşme Tutanakları, 26. Dönem, Üçüncü Yasama Yılı, 44. Toplantı, 14.03.2018, s. 49.

https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.goruntule?pTutanakId=2109 Son Erişim Tarihi: 26.02.2024

müdahale edilmemesi halinde bu yükün 300 milyar liraya ulaşacağını da belirtmektedir³³.

Çok önemli boyutlara ulaşan ve giderek artan devreden KDV'nin yukarıda bahsi geçen mükellefler üzerinde oluşturduğu ağır yük dikkate alınarak söz konusu düzenlemelerde değişikliğe gidilmesi için çalışmalar yapılmıştır. Bu süreçte, İngiliz KDV sistemine³⁴ benzer bir yapı oluşturularak, oranların basitleştirilmesi, istisnaların gözden geçirilmesi gibi hususlar ön planda tutulmuştur³⁵.

Söz konusu çalışmalar sonucunda, 25 maddeden oluşan Katma Değer Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı, 27.02.2018 tarihinde TBMM Başkanlığı'na getirilmiştir. Aşağıda bu tasarı ile devreden KDV için öngörülmüş düzenlemelere yer verilmiştir.

D. Katma Değer Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı

1. Genel Açıklama

Katma değer vergisi sistemine ilişkin olarak yapılan çalışmalar neticesinde 27.02.2018 tarihinde TBMM Başkanlığı'na 1 / 926 Esas No ile getirilen Katma Değer Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı, KDV sistemi hususunda önemli birçok düzenleme öngörmüştür³⁶.

Katma değer vergisine ilişkin yapılan değişiklikler Tasarının genel gerekçesinde, yatırım, üretim ve ihracatın teşvik edilmesi amacıyla, katma

³³ TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu Görüşme Tutanakları, 26. Dön., Üçüncü Y.Y., 44. T., 14.03.2018, s. 49.

³⁴ İngiltere KDV sistemine ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz.; TÜRMÖB, *İngiltere Katma Değer Vergisi Sisteminin Temel Özellikleri* (TÜRMÖB Yayınları) <http://www.turmob.org.tr/ekutuphane/detailPdf/526b78f1-38ab-4685-9bd0-53b9e2b8b67c/> Son Erişim Tarihi: 26.02.2024

³⁵ "Maliye Bakanı: İngiltere'de KDV Sistemi Nasıl Çalışıyorsa Türkiye'de De Aynısı Olsun", *T24*, 06 Haziran 2017, <http://t24.com.tr/haber/maliye-bakani-ingilterede-kdv-sistemi-nasil-calisiyorsa-turkiyede-de-aynisi-olsun,407542> Son Erişim Tarihi: 29.02.2024.

³⁶ Bahsi geçen Tasarının 21 Ocak 2017 tarih ve 6771 sayılı Anayasa Değişikliği Kanun'un bütünüyle yürürlüğe girdiği 09.07.2018 tarihinin öncesinde sunulmuş olması sebebiyle metinde *Bakanlar Kurulu* ifadesine rastlamak mümkündür.

değer vergisinin “işletmeler üzerinde finansman yükü oluşturmeyen bir yapıya dönüştürülmesi, küçük işletmelerin uyum yükümlülüklerinin kolaylaştırılması, işlem maliyetlerinin azaltılması, uygulama kolaylığının sağlanması, kayıtlı ekonomiye geçişin özendirilmesi” ve bunların sonucu olarak da ekonomik kalkınmaya katkı sağlanması hedefleri ile açıklanmıştır.

2. Tasarı ile Öngörülen Değişiklik ve Düzenlemeler

Söz konusu tasarı ile öngörülen genel hükümlere göz gezdirmek gerekirse aşağıdaki düzenlemeler göze çarpmaktadır:

- KDV iade sisteminde; daha hızlı bir sürede iadenin sağlanması, iadenin gecikmesi hallerinde faiz uygulanması, ihraç edilen mallar nedeniyle yüklenen verginin belli bir oranına kadar iadenin sağlanması gibi, mükelleflerin lehinde birçok değişiklik öngörülmüştür,
- İşletme hesabına göre defter tutan küçük işletmeler ile serbest meslek erbabı için ‘hasılat esaslı vergileme’ sistemi öngörülmüştür,³⁷
- Grup KDV mükellefiyeti tesisi imkânı öngörülmüştür,³⁸
- Ar-Ge, tasarım ve yenilik faaliyetlerine ilişkin istisnanın kalıcı hale getirilmesi ve teknokentlere yapılan oyun yazılımları istisna kapsamına alınması öngörülmüştür,
- Türkiye’de ikamet etmeyen yabancılara verilen sağlık hizmetlerinin istisna kapsamına alınması öngörülmüştür,
- İlişkili kişilerden emsallere uygunluk ilkesine aykırı bir biçimde yüksek bedelle gerçekleştirilen mal ve hizmet alışlarında, alıcı tarafın kaydetmiş olduğu katma değer vergisinin, ödenmiş olmak şartıyla indirimi imkânı öngörülmüştür,
- Gümrüksüz satış mağazalarına ve bunların depolarına yapılan teslimlerin KDV ve ÖTV’den istisna kapsamına alınması öngörülmüştür,

³⁷ Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (Ankara: Gazi Kitabevi, 2023), 596, 597.

³⁸ Ayrıntılı bilgi için bakınız.: Gedik, “KDV Bakımından,” 82-90.

- İndirimli orana tabi işlemlerde, işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminden sonra, bu teslimlere ilişkin yüklenilen KDV'nin iadesi imkânı öngörülmüştür.

Söz konusu düzenlemeler ile öngörülen değişiklikler, Avrupa Birliği ülkelerinde katma değer vergisine ilişkin gelişmelere paralellik göstermiş, Tasarının hazırlanış sürecinde de belirtildiği gibi İngiliz KDV sisteminin etkilerini taşımıştır.

Tasarının genel gerekçesinde de belirtildiği üzere, iade hükümlerinde yapılan değişiklikler ve grup mükellefiyeti tesisi imkânı ile istisna hükümlerinin genişletilmesi gibi düzenlemeler mükelleflerin üzerindeki finansman yükünün azaltılması ve işlem maliyetlerinin azaltılması; bazı mükellefler için nispeten daha kolay bir sistemin öngörülmesi gibi düzenlemeler de uygulama kolaylığının sağlanması, kayıtlı ekonomiye geçişin özendirilmesi amaçlarına uygun düşmektedir.

3. Tasarıda Devreden KDV'ye İlişkin Öngörülen Değişiklikler

Katma Değer Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı, önemli birçok değişikliğin yanı sıra devreden KDV hususunda reform niteliğinde bir düzenleme öngörmüştür. Tasarının 8. maddesinde KDVK'nın 29. maddesinin 2. fıkrasında yapılması öngörülen değişiklik ile hükümde, ilk cümlede yer alan “devrolunur ve iade edilmez” ifadesinin yerine “devrolunur ve oniki ay süreyle indirim yoluyla giderilememesi halinde, bu süreyi izleyen altı ay içinde talep edilmesi şartıyla, iade edilir.” ifadesinin getirilmesi; ikinci cümlede yer alan “teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde” ifadesinin kaldırılması ve hükme 5. fıkranın eklenmesi sonucunda hüküm şu şekilde öngörülmüştür;

“2. Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve oniki ay süreyle indirim yoluyla giderilememesi halinde, bu süreyi izleyen altı ay içinde talep edilmesi şartıyla iade edilir...”

...

5.Bakanlar Kurulu bu maddenin (2) numaralı fıkrasında yer alan oniki aylık süreyi sektörler, işletme büyüklükleri ve indirim yoluyla

giderilemeyen katma değer vergisinin kaynağına göre yirmidört aya kadar uzatmaya, tekrar kanuni seviyesine indirmeye; Maliye Bakanlığı, bu maddenin (2) numaralı fıkrasında yer alan indirim ve iade için belirlenen süreyi sektörler, işletme büyüklükleri ve indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisinin kaynağına göre üç aya kadar indirmeye, belirlenen sürede mükelleflerce indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisinin kaynağına göre üç aya kadar indirmeye, belirlenen sürede mükelleflerce indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisinin iadesini, vergi incelemesiyle veya sektörlerle, işletme büyüklüklerine ve indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisinin kaynağına göre vergi incelemesi dışında belirlenecek diğer yöntemlerle yapmaya, vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak gidermeye, indirim veya iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Tasarının 15. maddesi ile de KDVK'nın mülga 60. maddesinin “İade Süresi” başlığı altında şu şekilde yeniden düzenlenmesi öngörülmüştür:

“Bu Kanun uyarınca iadesi gereken verginin, iadeye ilişkin tamamlanması gereken tüm bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 213 sayılı Kanunun 120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.”

Sayılan hükümlerin yanı sıra Tasarının 17. maddesi ile KDVK'ya eklenmesi öngörülen geçici 39. madde de şu şekilde düzenlenmiştir:

“31.12.2018 tarihi itibarıyla mükellefler tarafından bu Kanunun 29 uncu maddesinde yer alan esaslar çerçevesinde indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, Vergi Usul Kanunu ve ilgili mevzuatta yer alan usul ve esaslar çerçevesinde ayrı bir hesapta izlenir. Söz konusu hesapta izlenen tutar, 01.01.2019 tarihinden itibaren ödenecek katma değer vergisi ile iade edilecek katma değer vergisine, bu Kanunun, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önceki

hükümlerine göre yapılacak mahsup dışında, sonraki dönemlere devrolunmaz ve iade edilmez.

Maliye Bakanlığı, birinci fıkraya göre ayrı bir hesapta izlenen katma değer vergisini bütçe imkanlarını dikkate almak suretiyle uygun gördüğü zamanlarda, sektörler, işletme büyüklüklerine, indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisinin kaynağına göre kısmen ya da tamamen iade etmeye, mükellefin vergi dairesine olan borçlarına, borcun tür, tutar, tahsil kabiliyeti, faaliyetin devam edip etmediğini dikkate alarak mahsup ettirmeye, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmasına izin vermeye, iadeyi vergi incelemesiyle veya sektörler, işletme büyüklüklerine ve indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisinin kaynağına göre vergi incelemesi dışında belirlenecek diğer yöntemlerle yapmaya, iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Birinci fıkrada belirtilen hesapta izlenen katma değer vergisinin kısmen veya tamamen iadesi uygun görüldüğü takdirde, belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde talep edilmeyen vergi, hiçbir suretle indirim ve iade konusu yapılamaz, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınamaz.”

Tasarının gerekçesinde de belirtildiği üzere devreden katma değer vergisinin iadesi işlemlerinin hızlı bir biçimde görülebilmesi için 21. madde³⁹ ile ilave vergi müfettiş yardımcısı kadrosu ihdası öngörülmüş⁴⁰ ve 22. maddede de Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kuruluş felsefesine uygun ihtisaslaşmanın sağlanması⁴¹ ve katma değer vergisine ilişkin iade incelemelerinin yapılması için Başkanlık bünyesinde Katma Değer Vergisi İade İncelemeleri Grup Başkanlığı kurulması öngörülmüştür.

³⁹ “5/5/2005 tarihli ve 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanuna aşağıdaki ek madde eklenmiştir.

‘Kadro ihdası

EK MADDE 1- Ekli (1) sayılı listede yer alan kadrolar ihdas edilerek 190 sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin eki (I) sayılı cetvelin Gelir İdaresi Başkanlığına ait bölümüne eklenmiştir.’”

⁴⁰ Katma Değer Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı Gerekçesi, s. 10,11.

⁴¹ Katma Değer Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı Gerekçesi, s. 18.

4. Tasarı ile Devreden Katma Değer Vergisi Uygulamasında Öngörülen Değişikliklerin Değerlendirilmesi

Katma Değer Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı kapsamında, yukarıda gösterilen hükümler ile devreden KDV uygulamasında esaslı değişiklikler öngörülmüştür.

Öncelikle 29. maddenin 2. fıkrası kapsamında söz konusu olan değişiklik ile indirilecek katma değer vergisi toplamının, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde bu farkın on iki ay süreyle indirim yoluyla giderilememesi halinde, bu süreyi izleyen altı ay içinde talep edilmesi şartıyla iade edilmesi öngörülerek devreden KDV'nin iadesi olanağı sağlanmıştır. Söz konusu değişiklik ile çoğu zaman mahsuben iade imkânı tanınmış hallerde dahi tafisi gerçekleşemeyen bu farkın, sonraki dönemlere devamlı bir şekilde devrederek işlemler üzerinde haksız bir finansman yükü oluşturmasının önüne geçilmeye çalışılmıştır.

Tasarıda devreden KDV'nin iadesi iki farklı uygulama ile sağlanmaya çalışılmıştır. Buna göre iade; *hükümün kanunlaşacağı varsayılan takvim yılının sonu olan, 31.12.2018 tarihine kadar iadesi yapılamamış devreden KDV'nin iadesi ve 01.01.2019 tarihinden sonraki dönemlerde ortaya çıkan ve indirim ile iade mekanizmaları aracılığıyla giderilemeyen devreden KDV'nin iadesi* olmak üzere iki farklı uygulamaya tabi tutulmuştur.

Bu ayrıma göre 31.12.2018 itibarıyla mükelleflerce indirim konusu yapılamamış KDV'nin iadesi, Katma Değer Vergisi Kanununa eklenmesi öngörülen geçici 39. maddeye göre gerçekleştirilecektir. Bu hükümde, önceki dönemlerden devreden KDV'nin ayrı bir hesapta izleneceği, hesapta izlenen tutarın da 01.01.2019 tarihinden itibaren ödenecek katma değer vergisi ile iade edilecek katma değer vergisine, maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önceki hükümlerine göre yapılacak mahsup dışında, sonraki dönemlere devrolunmayacağı ve iade edilemeyeceği düzenlenmiştir. Bu kapsamda, Maliye Bakanlığı'na, bu hesapta izlenen KDV'yi, bütçe imkânlarını dikkate almak suretiyle, uygun gördüğü zamanlarda belli sektörlerle ya da diğer kriterlere göre kısmen ya da tamamen iade etme ve bu iadeye ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir.

01.01.2019 tarihinden itibaren ortaya çıkacak devreden KDV'nin iadesinin ise Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesinde yapılması

öngörülen değişiklik ile gerçekleştirilmesi öngörülmüştür. Buna göre, bu tarihten itibaren, indirilecek katma değer vergisinin toplamının, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olması halinde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunacak ve on iki ay süreyle indirim yoluyla giderilememesi halinde, bu süreyi izleyen altı ay içinde talep edilmesi şartıyla iade edilecektir. Bu uygulama kapsamında *Bakanlar Kurulu'na* on iki aylık süreyi sektörler ve indirim yoluyla giderilemeyen verginin kaynağı gibi kriterleri gözeterek yirmi dört aya kadar uzatma ve tekrar kanuni seviyesine indirme; Maliye Bakanlığı'na ise indirim ve iade için verilen süreyi üç aya kadar indirme, iadeyi vergi incelemesi ya da diğer yöntemler ile yapma, indirim ve iadeye ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir.

Bu ayırım, ilerleyen senelerde ortaya çıkacak devreden KDV'nin iadesi sorununun ortadan kalkması karşısında, yıllardır indirim konusu yapılamamış edilememiş devreden KDV'nin *bütçe olanakları dahilinde* mükelleflere *iade "edilebileceği"* bir çözüm yolu sunmaktadır. 31.12.2018 tarihi itibarıyla mükellef tarafından indirim konusu yapılamamış KDV zaman içinde indirim imkânı kullanılarak eritilebilecekse de bu fark eriyemeden faaliyetini sonlandıracak mükellefler durumunda olacağı gibi telafi edilemeyen bir farkın söz konusu olabileceği gözden kaçırılmamalıdır.

Tasarıda yer alan değişiklikler, basında ve mükellefler nezdinde oldukça olumlu karşılanmıştır⁴². 28.03.2018 tarihinde Tasarının geneline ilişkin Meclis görüşmeleri esnasında muhalefet partilerinin vekilleri de söz konusu hükümlerde iade imkânının sağlanmasını genel anlamda olumlu görmüş ancak iade yöntemlerinin ve Bakanlar Kurulu ile Maliye Bakanlığı'na verilen yetkilerin şirketlerin, özellikle de küçük işletmelerin, siyasal iktidara bağımlılığını artıracığına ilişkin kaygılarını dile getirmişler; hükümlerin muğlak olduğunu ve üzerinde daha ayrıntılı çalışılmasının doğru olacağına inandıklarını belirtmişlerdir⁴³.

⁴² “33 Yıllık KDV Yasası Değişiyor” *NTV*, 27 Şubat, 2018, https://www.ntv.com.tr/ekonomi/33-yillik-kdv-yasasi-degisiyor,RG-_BYmRF0qAO9qI9EDSrQ Son Erişim Tarihi: 26.02.2024; “Devreden KDV’ler İade Edilecek: Reel Sektör Devletten 140 Milyar Lira Alacaklı” *Diken*, 27 Şubat, 2018, <http://www.diken.com.tr/devreden-kdvler-iade-edilecek-reel-sektor-devletten-140-milyar-lira-alacakli/> Son Erişim Tarihi: 26.02.2024.

⁴³ CHP GRUBU ADINA MUSA ÇAM (İzmir): “...Diğer yandan, birikmiş KDV'nin ödenebilmesi, vergi incelemesi yapılması şartına bağlanmaktadır. Kamu yararınaymış

Öncelikli olarak, hükümde vergi iadesini vergi incelemesine tabi tutma şartına yönelik eleştirileri ele almak gerekmektedir. Katma değer vergisi iadesi taleplerinde özel vergi güvenlik önlemlerinin aranmasına ilişkin tutum, mükelleflerin kanuna aykırı eylemlerinin devreden KDV'nin ortaya çıkmasında etkili olmasından kaynaklanmaktadır. Özellikle kayıt dışı mal teslimi ve hizmet ifası ya da sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımının mükellefin iade talebini artıracak şekilde sonuç yaratabilmesi, bu taleplerin denetlenmesi gerekliliğini de beraberinde getirmektedir. Bu eylemler ile mücadelede vergi iade talebinin bir kontrol mekanizmasından geçmesine yönelik düzenleme getirmek vergilendirme sürecinin doğru biçimde işlenmesini sağlama yönünde alınan bir önlem teşkil etmektedir. Söz konusu önlemin kanun ile öngörülmesinin yanında çerçevesinin de kanun ile

gibi gözükle de vergi incelemesi şartı geldiğinde işletmelerin, özellikle de küçük işletmelerin olası bir vergi cezasıyla karşılaşma ihtimalini düşünerek ya iade talep etmemeleri ya da maliyeyle, dolayısıyla da siyasi iktidarla iyi geçinmek zorunda kalmaları gerekecek. Bu durum, şirket sahiplerinin siyasi iktidarla ters düşmemeleri gerekeceği anlamına gelmektedir. Nitekim, devreden KDV'nin on iki ay içerisinde indirilememesi hâlinde, bu tarihten itibaren altı ay içinde mükellefe iade edilmesi öngörülürken, bu on iki aylık süreyi yirmi dört aya kadar çıkarmaya Bakanlar Kurulu, altı aylık süreyi de üç aya indirmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınarak şirketlerin siyasal iktidara olan bağımlılığı gittikçe sağlamlştırılmaktadır...

"MHP GRUBU ADINA MEVLÜT KARAKAYA (Adana): "Özellikle son yıllarda biz, bu konularda bazı indirim ve istisnalar uyguladık, bazı belki dezavantajlı kesimler için bir teşvik olması niteliğinde bu uygulamaları getirdik. Bunların doğal olarak işletmeler üzerindeki yansımaları farklı oldu ve buralardan kaynaklı olarak katma değer vergisinin kendi mekanizması ve felsefesi içerisinde olması gereken iade sisteminin de işletilmesinden kaynaklı bu birikimler söz konusu oldu. Dolayısıyla, bunlardan kaynaklanan finansman yükü de işletmeler üzerinde maalesef gerçekleşti. Yani katma değer vergisi uygulamasının esasında böyle bir şeyin olmaması gerekiyordu, iade mekanizmasının işlemesi gerekiyordu. Birinci bölümdeki maddelerde buna ilişkin bir düzenleme var ancak bu düzenleme gerçek anlamda firmaların üzerindeki finansman yükünü alacak durumda değil. Biz Milliyetçi Hareket Partisi olarak bunların üzerinde tekrar çalışılması gerektiğini söylüyoruz. Eğer mümkünse bu maddenin de çekilmesinin faydalı olacağını, üzerinde tekrar bir çalışmayla yeniden getirilmesi gerektiğinin uygun olacağını ifade ediyoruz. Mevcut getirilen uygulamada on iki aylık süre, onun devamındaki altı aylık süre böyle bir yükü yine ortadan kaldıracak nitelikte değil. Stoklarla ilgili yani birikmiş katma değer vergileriyle alakalı olan düzenleme de son derece muğlak, üzerinde detaylı çalışılması lazım."; TBMM Genel Kurul Tutanağı, 26. Dönem, 3. Yasama Yılı, 78. Birleşim, 28.03.2018; <https://cdn.tbmm.gov.tr/TbmmWeb/Tutanak/26/3/78/Basilmis/efa78067-a213-4041-8a68-2acf2d5a3d10.pdf> Son Erişim Tarihi: 28.02.2024

belirlenmesi tercih edilen seçenek olacaksa da⁴⁴ şartın kanun ile getirilmesinin yanında Maliye Bakanlığına bu konuda bir düzenleme yapmasına yönelik açık yetkinin de kanun ile verilmesinin kanunilik kaygısının ortadan kalkmasında etkili olduğu düşünülmektedir⁴⁵.

Vergi inceleme raporunun aranmasının iade sürecini talebi anlamsız hale getirecek kadar uzatmaya ya da vergi idaresinin iş yükünü artırmaya neden olacağına ilişkin eleştiriler de elektronik uygulamaların kullanımı ile ortadan kalkmaktadır. KDV iade başvurularında iade hakkı doğuran işlem ve belgelere ilişkin vergi dairelerinde çalışanlarca manuel olarak yapılan kontrol ve analizlerin büyük bir kısmının elektronik ortamda yapılmasını sağlayan KDVİRA Sistemi, bu taleplerin hızlı bir şekilde sonuçlanmasını temin etmektedir⁴⁶.

⁴⁴ Cenker Göker, *Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013), 51,52.

⁴⁵ Bu konuda, “katma değer vergisi iade alacağının özel tüketim vergisinden mahsuben iadesinin, mükellefin talebine bakılmaksızın münhasıran vergi inceleme raporu veya teminat verilmesi şartına tabi olması ve bu düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarihte neticelenmemiş olan iade taleplerine de uygulanmasına ilişkin 22/06/2017 tarihli 30104 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 13 Seri No’lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğin 2. ve 3. maddelerinin iptali istemiyle açılan” davada Danıştay Dördüncü Dairesi, “Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.” ifadeleri ile Bakanlığa verilen yetkinin “Kanun’da vergi türleri arasında herhangi bir ayrıma gidilmediğinden genel olarak “vergi borçlarına” mahsup suretiyle sınırlandırma” ile sınırlı olduğu yönünde bir yorumlamada bulunmuştur. Danıştay 4. Dairesi bu kanaatten hareketle, “Dava konusu düzenleme ile hiç bir gerekçe gösterilmeksizin iade hakkı tanınan işlemlerden kaynaklanan katma değer vergisi iade alacağının Özel Tüketim Vergisi Kanunu’ndan doğan borçlara mahsuben iadesinin, mükellefin talebine bakılmaksızın vergi inceleme raporuna bağlanması, hukuka aykırı bir şekilde Kanun’da verilen yetkinin aşıldığı anlamını taşımaktadır.” diyerek ilgili düzenlemeyi iptal etmiştir. Davalı İdarenin ilgili kararı temyiz etmesi üzerine Danıştay Vergi Dava Daireleri önüne gelen ilgili karar, Dördüncü Dairenin gerekçesinde gösterilen aynı hukuksal gerekçeler ile onanmıştır.; D. 4. D, E.2017/1255, K.2019/9334, 19.12.2019; DVDDK. E.2020/1144, K.2021/326, 24.03.2021 (<https://www.adalet.gen.tr/danistay-vergi-dava-daireleri-kurulu-esas-no-2020-1144-karar-no-2021-326.html> Son Erişim Tarihi: 25.02.2024)

⁴⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, *Gelir İdaresi Başkanlığı 2022 Yılı Faaliyet Raporu*, Yayın No: 455, 2023, 99, 100.; http://www.sp.gov.tr/upload/xSPRapor/files/6UzuC+GIB_2022_FAALİYET_RAPORU.pdf Son Erişim Tarihi: 28.02.2024.

Vergilendirme ilkelerine uygun düzenleme ve yöntemler içinde kalarak vergi alacağını güvence altına alacak önlemler geliştirilmesi, vergilendirmenin ilişkisinin bir gereğini teşkil etmektedir. Vergi iadesi talebini, vergilendirme ilkelerine uygun bir biçimde öngörülmüş ve iade sürecini sürüncemede bırakmayacak birtakım güvenlik önlemlerine tabi tutmak, devreden KDV'nin iadesini öngören düzenlemelerin reddedilmesi için geçerli bir sebep olarak değerlendirilmemektedir.

Tasarımın Genel Kuruldaki görüşmelerinde bir başka eleştiri de iadenin bağlandığı süreye yönelmiştir⁴⁷. Devrolan vergi farkının on iki ay içinde indirim yoluyla giderilememesi halinde bu süreyi izleyen altı ay içinde talep edilmesi şartıyla iade edileceği düzenlemesinde yer alan on iki aylık ve devamında altı aylık sürelerin devreden KDV yükünü ortadan kaldırmada etkisizlik yaratacağı öne sürülmüştür. Söz konusu sürelerin, yüksek enflasyon dönemlerinin olumsuz etkisinin yadsınamayacak olsa da vergi iadesi bakımından makul görülebileceğini belirtmek yanlış olmayacaktır⁴⁸. Benzer bir şekilde, devreden KDV'nin ortaya çıktığı dönem ile nakdi iadenin talep edilebileceği dönemin arasında yer alan fasıl için öngörülecek makul bir süre, işletmelerin faaliyetlerinin ve belge düzeninin denetlenerek muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma gibi tespitlerinin gerçekleştirilebilmesi için

⁴⁷ TBMM Genel Kurul Tutanağı, 26. Dön., 3. Y.Y., 78. B., 28.03.2018.

⁴⁸ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de vergi iadeleri konusunda gecikmelerin mükellefler bakımından olumsuz sonuç doğurduğunu belirtmekle birlikte yasal sürelerin aşılması halinde makul bir faiz ile telafinin sağlanmasını mülkiyet hakkı bağlamında uygun bulmaktadır. Bunun yanı sıra Mahkeme'nin KDV iade süreçlerine ilişkin uyumsuzluk süreçlerinde belirsizlik bulunmasının mülkiyet hakkının ihlaline yol açtığına ilişkin yorumu da bulunmaktadır.; AİHM *Riccardo Travers and 27 Others v. Italy*, App. No. 15117/89, 16.01.1995, §5. ([https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22appno%22:\[%2215117/89%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22JUDGMENTS%22,%22DECISIONS%22,%22ADVISORYOPINIONS%22,%22RESOLUTIONS%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22appno%22:[%2215117/89%22],%22documentcollectionid%22:[%22JUDGMENTS%22,%22DECISIONS%22,%22ADVISORYOPINIONS%22,%22RESOLUTIONS%22]}) Son Erişim Tarihi: 24.02.2024); AİHM *INTERSPLAV v. Ukraine*, App. No. 803/02, 09.01.2007 (Final: 23.05.2007), §38-40. ([http://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22appno%22:\[%22803/02%22\],%22itemid%22:\[%22001-68827%22\]}](http://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22appno%22:[%22803/02%22],%22itemid%22:[%22001-68827%22]}) Son Erişim Tarihi: 25.02.2024); Begüm Dilemre Öden, *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk Vergi Hukukuna Etkisi* (Ankara: Savaş Yayınevi, 2017), 128, 129.; Ancak Mahkeme *Antonov v. Bulgaria* kararında, KDV iadesinden farklı olarak haksız yere alınan vergilerde gerek yargı mercilerince gerekse de idari mercilerce iade sürecinin dört yıl gibi bir süre sürüncemede bırakılmasının mülkiyet hakkını ihlal ettiğine ilişkin yorumda bulunmuştur.; AİHM *Antonov v. Bulgaria*, App. No. 58364/10, 28.05.2020 (Final: 28.08.2020), §56-65. ([https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22fulltext%22:\[%2258364/10%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[%22001-202533%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22fulltext%22:[%2258364/10%22],%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-202533%22]}) Son Erişim Tarihi: 25.02.2024)

vergi idaresine zaman tanınmasını sağlayacaktır. Söz konusu tespitler neticesinde bu faaliyetlerden doğan devreden KDV'ye ilişkin iade talepleri imkânsız hale gelecek ya da bu talepler reddedilebilecektir. Böylelikle makul süre devreden KDV'nin nakdi iadesinin uygulamada karşılaşılabileceği sorunlardan ve bu sorunlar nedeniyle nakdi iadeye karşı var olan önyargılardan bir nebze olsun korunmasını sağlayan bir faktör teşkil edebilecektir.

Bütün bu tartışmalar neticesinde, Tasarının 8. maddesi özelinde gerçekleşen görüşmeler esnasında 29. maddenin ikinci fıkrasında yer alan “*devrolunur ve iade edilmez.*” ibaresinin “*devrolunur ve oniki ay süreyle indirim yoluyla giderilememesi halinde, bu süreyi izleyen altı ay içinde talep edilmesi şartıyla iade edilir.*” yönünde değiştirilmesine ilişkin hüküm Tasarı metninden çıkarılmıştır⁴⁹. Bu duruma paralel olarak Tasarının 15. maddesinde yer alan, katma değer vergisi iadesinin üç ay içerisinde gerçekleştirilmemesi hâlinde mükellefe faiz ödenmesini öngören değişiklik ile Tasarının 17. maddesinde yer alan, 31.12.2018 tarihi itibarıyla mükelleflerce indirim konusu yapılamamış KDV'nin iadesi için izlenecek usulü gösteren ve Maliye Bakanlığı'na yetki verilmesini öngören değişiklik de Tasarıdan çıkarılmıştır⁵⁰.

1 / 926 Esas No'lu Katma Değer Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı, sayılan değişikliklerin yanı sıra TBMM Genel Kurul görüşmelerinde gerçekleştirilen diğer birtakım değişiklikler ile birlikte kabul edilmiş ve 06.04.2018 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir⁵¹.

Hâl böyle iken devreden KDV uygulamasına ilişkin beklenen değişiklikler gerçekleşmemiş, belirtilen hükümler Tasarıdan çıkarılarak eski uygulamanın devam ettirilmesinde karar kılınmıştır.

Devam eden süreçte dönemin Maliye Bakanı Naci Ağbal, devreden KDV'nin iadesine ilişkin çalışmalara devam ettiklerini, bu çalışmalar esnasında bütçe koşullarını göz önünde bulundurduklarını belirtmiş, ancak söz konusu değişikliklere ilişkin herhangi bir takvim açıklamamıştır⁵². 2024 yılı

⁴⁹ TBMM Genel Kurul Tutanağı, 26. Dön., 3. Y.Y., 78. B., 28.03.2018.

⁵⁰ TBMM Genel Kurul Tutanağı, 26. Dönem, 3. Yasama Yılı, 79. Birleşim, 29.03.2018; <https://cdn.tbmm.gov.tr/TbmmWeb/Tutanak/26/3/79/Basilmis/7a38f803-03a1-4559-bb94-1336cfdc7b47.pdf> Son Erişim Tarihi: 26.02.2024

⁵¹ 7104 sayılı Kanun: RG 06.04.2018, S. 30383.

⁵² Söz konusu açıklama 06.04.2018 tarihinde gerçekleştirilen 14. Türkiye Vergi Kongresi bitiminde basın mensuplarının sorularının yanıtlanması esnasında gerçekleştirilmiştir: “Ağbal'ın Faiz Paketi Yorumu: Ekonomi Bir Bütündür” *Anadolu Ajansı*, 6 Nisan, 2018,

Şubat ayı itibarıyla da bu konuda herhangi bir yasal düzenleme gerçekleşmemiştir.

5. Devreden KDV'nin İadesine İlişkin Düzenleme Yapılmasına İlişkin Güncel İhtiyaç

Katma değer vergisinde vergi iadelerinin gerçekleştirilmemesi, bireylerin yatırımlarının üzerine getirilmiş ek bir mali yükümlülük olarak yorumlanmakta ve gelişmekte olan devletlerde iadelere ilişkin çözümlerin bu ekseninde tartışılması gerekliliği üzerinde durulmaktadır⁵³. Türkiye’de de devreden KDV sorununun bu paradigma ile ele alınması gerekmektedir.

Yukarıda ayrıntılı biçimde incelenen Katma Değer Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısının sunulduğu 2018 yılına kıyasla günümüzde ticari ortamın iyileştirilmesi ve mali ilişkilerin düzenlenmesi bakımından devreden KDV'nin iadesine ilişkin düzenlemelere daha fazla ihtiyaç duyulmakta olduğu ileri sürülebilecektir. COVID-19 salgını küresel sağlık krizi olmaktan çıkmışsa da⁵⁴ takip eden süreçte ekonomik, mali ve sosyal yapıda gerçekleşen değişim ve dönüşümler birçok firma ve çalışanı olumsuz etkilemeye devam etmektedir⁵⁵. Daha önce gerçekleşen resesyon dönemlerini izleyen süreçlerde meydana çıkan ve pandemi sonrasında da gerçekleşeceği öngörülen⁵⁶ işsizlik, beşeri sermaye birikiminde bozulma, fiziki sermaye oluşumunda yavaşlama, verimliliği artıran teknolojik gelişmelerin takip edilememesi, firmaların iflası, iflaslar nedeniyle yaşanan know-how kaybı gibi birçok senaryo günümüz ekonomik ortamında yüksek enflasyon ile birlikte etkisini göstermektedir⁵⁷.

<http://www.businessht.com.tr/piyasalar/haber/1908708-agbal-in-faiz-paketi-yorumu-ekonomi-bir-butundur> Son Erişim Tarihi: 26.02.2024

⁵³ van Oordt, *VAT Refunds*, 13.

⁵⁴ “Ancak bu, COVID-19’un küresel bir sağlık tehdidi olmasının sona erdiği anlamına gelmemektedir.”; World Health Organization, “WHO Director-General’s Opening Remarks at the Media Briefing – 5 May 2023”, 5 Mayıs, 2023, <https://www.who.int/news-room/speeches/item/who-director-general-s-opening-remarks-at-the-media-briefing---5-may-2023> Son Erişim Tarihi: 26.02.2024

⁵⁵ Orçun Avcı ve Harun Yeniçeri, “Vergi Sistemlerine Pandemi Ayarı”, *Turkish Studies* 15, no. 6 (Ekim 2020): 134.

⁵⁶ Philip Barrett, et. al., *After Effects of the COVID-19 Pandemic: Prospects for Medium-Term Economic Damage*. IMF Working Paper, no. WP/21/203 (International Monetary Fund, 2021), 12, 18, 19.

⁵⁷ Klaus-Jürgen Gern, et.al., *World Economy Autumn 2022 – Global Growth Falts*, Kiel Institute Economic Outlook, no. 93 (Kiel Institute, 2022), 2, 5, 6, 9.; Eric Heyer, et. al.,

Açıklanan bu şartlarda düzgün işleyen bir KDV iade sistemi yatırımların canlanmasını, ekonomik öngörülebilirliğin artışı ile yabancı yatırımların çekilmesini, kayıt dışılığın azaltılmasını sağlama gibi sebeplerle desteklenmektedir⁵⁸. Bu kapsamda IMF de Türkiye ile ilgili Nisan 2018’de yayınladığı 4. Madde Konsültasyon Raporunda, devreden KDV’ye ilişkin olarak, basit ve bütçede ağır bir darbeye yol açmayacak bir düzenleme yapılması gerekliliğini, bu düzenlemeler ile işletmelerin üzerindeki yükün giderileceğini ve vergiye gönüllü uyumun teşvik edileceğini belirtmiştir⁵⁹. Devreden KDV’nin iadesi alanında geliştirilecek çözüm yolları, mevcut maliyet ve finansman sorununun çözülmesi yolunda reel sektörü canlandıracak adımlar olarak görülmektedir⁶⁰.

IV. DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Devreden KDV, mükellefin bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamının, vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olması halinde söz konusu olmaktadır. Zira KDVK’nın 29. maddesinin 2. fıkrasında yer alan düzenlemeye göre indirilecek katma değer vergisi ile vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisinin arasındaki farkın sonraki dönemlere devrolunacağını ve iade edilmeyeceğini düzenlemiştir.

Hükmün devamında, indirimli orana tabi mal ve hizmet teslimlerinden kaynaklanan farkın, mükellefin diğer vergi, sosyal sigorta prim, genel ve katma bütçeli idareler ile belediyeler gibi kurumlara olan borçlarına mahsuben ödeneceği düzenlemesine yer verilmiştir. Bu kapsamda, mahsuben iade edilemeyen vergi Maliye Bakanlığınca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler için yılı içinde nakden iade edilebilecekken, yılı içinde

Under Threat of Unemployment, OFCE Policy Brief, no. 122 (Outlook for the French Economy, 2023), 2 – 4, 11, 12, 18 – 20.

⁵⁸ van Oordt, *VAT Refunds*, 13, 14.

⁵⁹ International Monetary Fund. European Dept., *Turkey : 2018 Article IV Consultation- Press Release; Staff Report; and Statement by the Executive Director for Turkey*, Country Report No. 18/110, Washington, 30.04.2018, s. 11, 23.

⁶⁰ Emrah Akın, “Finansman Krizi İçin Panzehir: Devreden KDV’nin İadesi!”, *BloombergHT*, 3 Nisan, 2020, <https://www.bloomberght.com/yorum/emrah-akin/2252124-finansman-krizi-icin-panzehir-devreden-kdvnin-iadesi> Son Erişim Tarihi: 26.02.2024; Talha Apak, “Vergi Ödeyen Mükellefler Devreden KDV’nin İadesini Bekliyor”, *Dünya Gazetesi*, 26 Temmuz, 2023, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-odeyen-mukellefler-devreden-kdvnin-iadesini-bekliyor/699484> Son Erişim Tarihi: 26.02.2024

mahsuben iade edilemeyen vergiler de izleyen yıl içinde talep edilmeleri şartıyla naklen ya da sayılan borçlarına mahsuben iade edilecektir.

Söz konusu düzenlemeler sonucunda, yatırım yapan, faaliyet alanı sınırlı ya da üretim süreci uzun olan, çok düşük kâr marjı ile veyahut maliyetinin altında satış yapmak durumunda kalan işletmelerin Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesinin 2. fıkrası hükmü kapsamında ortaya çıkan vergi farkının telafisi uzun zaman almakta ya da telafi edilememektedir. Hal böyle iken söz konusu fark, devamlı olarak ve bazı hallerde artarak sonraki dönemlere devretmektedir. Bu konuda 2018 yılı Nisan ayında gerçekleştirilen resmi açıklamalara göre 167 milyar TL olan birikmiş devreden KDV'nin, 2023 yılı itibarıyla da 300 milyar TL'yi aşacağı öngörülmüştür.

Önemli boyutlara ulaşan ve mükellefler üzerinde ağır bir finansman yükü oluşturan devreden KDV'nin iade edilebilmesi için çalışmalar yapılmış ve devreden KDV'nin iadesine ilişkin değişiklikleri de içeren Katma Değer Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı 27.02.2018'de TBMM'ye sunulmuştur. Devreden KDV'ye ilişkin değişiklikler Genel Kurul görüşmelerinde Tasarıdan çıkarılmış ve Tasarı devreden KDV'ye ilişkin bir değişiklik yapmaksızın yasalaşmıştır. Ancak sonraki açıklamalarda devreden KDV'ye ilişkin düzenlemeler üzerinde çalışılmaya devam edildiği belirtilmiştir.

Hâlihazırda uygulanan sistem, iadesi gereken verginin mükelleflere iade edilmesinin önüne geçmekte ve Devletin mükellefler üzerinde haksız bir vergi yükü oluşturmaya sebep olmaktadır. COVID-19 salgını izleyen dönemde, ekonomik darboğazlardan geçen Türkiye için devreden KDV'nin iadesi, haksız vergi yükünün ortadan kaldırılmasını sağlayacağı gibi reel sektörü canlandırarak mali bir destek olarak da görülmektedir.

Kayıt dışı mal teslimi ve hizmet ifası ya da sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımı gibi nedenlerle ortaya çıkan devreden KDV tutarının azımsanamayacak ölçüde olmasının bu tutarlara ilişkin nakdi iade hususunda yarattığı önyargı, kanuni düzenlemeler ile nakdi iadenin devreden KDV'nin ortaya çıktığı dönemden itibaren makul bir sürenin sonunda talep edilebilmesi ve iade taleplerinin vergi incelemesine tabi tutulması gibi önlemler ile giderilebilecek hem de bu yollarla haksız iadelerin önüne geçilmesi sağlanabilecektir. Devreden KDV'nin ulaştığı rakamlar dikkate alındığında, yüklenilen KDV ile hesaplanan KDV arasındaki farkın ortaya çıkmaması ve ortaya çıkan farkın hızlı ve etkin iadesi için gereken düzenlemelerin yapılması gerekliliği, bu düzenlemeler gerçekleştirilene kadar önemini koruyacaktır.

KAYNAKÇA****I. Kitap ve Makaleler**

- Akdoğan, Abdurrahman. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2023.
- Akın, Emrah. “Finansman Krizi İçin Panzehir: Devreden KDV’nin İadesi!”, *BloombergHT*, 3 Nisan, 2020, <https://www.bloomberght.com/yorum/emrah-akin/2252124-finansman-krizi-icin-panzehir-devreden-kdvnin-iadesi> Son Erişim Tarihi: 26.02.2024.
- Anadolu Ajansı. “Ağbal’ın Faiz Paketi Yorumu: Ekonomi Bir Bütündür,” 6 Nisan, 2018, <http://www.businessht.com.tr/piyasalar/haber/1908708-agbal-in-faiz-paketi-yorumu-ekonomi-bir-butundur> Son Erişim Tarihi: 26.02.2024.
- Apak, Talha. “Vergi Ödeyen Mükellefler Devreden KDV’nin İadesini Bekliyor”, *Dünya Gazetesi*, 26 Temmuz, 2023, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-odeyen-mukellefler-devreden-kdvnin-iadesini-bekliyor/699484> Son Erişim Tarihi: 26.02.2024.
- Avcı, Orçun ve Yeniçeri, Harun. “Vergi Sistemlerine Pandemi Ayarı”, *Turkish Studies* 15, no. 6 (Ekim 2020): 123-137.
- Aysel, Aziz. “İndirimli Orana Tabi İşlemlerdeki KDV İadesinde Dikkat Edilecek Hususlar” *Vergi Sorunları Dergisi*, no. 356 (Mayıs 2018): s. 90-96.
- Barrett, Philip, Sonali Das, Giacomo Magistretti, Evgenia Pugacheva, Philippe Wingender. *After Effects of the COVID-19 Pandemic: Prospects for Medium-Term Economic Damage*. IMF Working Paper, no. WP/21/203. International Monetary Fund, 2021.
- Bird, Richard ve Gendron, Pierre-Pascal. *The VAT in Developing and Transitional Countries*. New York: Cambridge University Press, 2007.
- Cnossen, Sijbren. “Global Trends and Issues in Value Added Taxation,” *International Tax and Public Finance* 5, no. 3 (February 1998): 399-428.

**** Çalışmada kullanılan kısaltmalar:**

AIHM: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi / B.: Birleşim / D: Daire / D.: Danıştay / Dön.: Dönem / DVDDK: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu / E.: Esas / IMF: International Monetary Fund / K.: Karar / KİBB: Kazancı İçtihat Bilgi Bankası / KDV: Katma Değer Vergisi / no.: Sayı / RG: Resmi Gazete / s.: Sayfa / S.: Sayı / T.: Toplantı / TBMM: Türkiye Büyük Millet Meclisi / TGNA: Turkish Grand National Assembly / VAT: Value Added Tax / WHO: World Health Organisation / Y.Y.: Yasama Yılı

- Cnossen, Sijbren. “What Rate Structure For a Value-Added Tax?,” *National Tax Journal* 35, no. 2 (June 1982): 205-214.
- Deloitte Global Tax Center. *European VAT Refund Guide*, 2017. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-european-vat-refund-guide.pdf> Son Erişim Tarihi: 26.02.2024.
- Diken. “Devreden KDV’ler İade Edilecek: Reel Sektör Devletten 140 Milyar Lira Alacaklı,” 27 Şubat, 2018, <http://www.diken.com.tr/devreden-kdvler-iade-edilecek-reel-sektor-devletten-140-milyar-lira-alacakli/> Son Erişim Tarihi: 26.02.2024.
- Dilemre Öden, Begüm. *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk Vergi Hukukuna Etkisi*. Ankara: Savaş Yayınevi, 2017.
- Ergen, Zuhul ve İnci, Emrah. “Yüklenim KDV Sorunu: Hazinesinin Finansmanı Mı, Hazine Zararı Mı?,” *Vergi Raporu*, no. 264 (Eylül 2021): 36-60.
- European Commission – Directorate General for Taxation and Customs Union & CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis. *A Study on the Economic Effects of the Current VAT Rates Structure*, 2016.
- European Union Official Website. “VAT Refunds.”. Son kontrol: Kasım 27, 2023. https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-refunds/index_en.htm#inline-nav-1 Son Erişim Tarihi: 26.02.2024.
- Gedik, Gülşen. “KDV Bakımından Grup Şirketlerinde Konsolidasyon Gerekliliği”, *Vergi Sorunları Dergisi*, no. 358 (Temmuz 2018), 82-90.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. *Gelir İdaresi Başkanlığı 2022 Yılı Faaliyet Raporu 2023*. http://www.sp.gov.tr/upload/xSPRapor/files/6UzuC+GIB_2022_FAALIYET_RAPORU.pdf Son Erişim Tarihi: 28.02.2024.
- Gelir İdaresi Başkanlığı Kurumsal İnternet Sayfası. *KDV Oranları Listesi*, <https://www.gib.gov.tr/node/108756> Son Erişim Tarihi: 26.02.2024.
- Gern, Klaus-Jürgen, Stefan Kooths, Jan Reents, Nils Sonnenberg, Ulrich Stolzenburg. *World Economy Autumn 2022 – Global Growth Falts*, Kiel Institute Economic Outlook, no. 93. Kiel Institute, 2022.
- Gökçe, Öznur. “Devreden Katma Değer Vergisinin İadesi,” *Vergi Dünyası*, no. 440 (Nisan 2018): 94-100.
- Göker, Cenker. *Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013.
- Harrison, Graham ve Krelove, Russell. *VAT Refunds: A Review of Country Experience*. IMF Working Paper, no. WP/05/218. International Monetary Fund, 2005.

- Heyer, Eric, Xavier Timbeau, Mathieu Plane, Elliot Aurissergues, Bruno Coquet, Maagali Dauvin, Ombeline Julien de Pommerol, Pierre Madec, Raul Sampognaro. *Under Threat of Unemployment*, OFCE Policy Brief, no. 122. Outlook for the French Economy, 2023.
- International Monetary Fund European Department. *Turkey : 2018 Article IV Consultation-Press Release; Staff Report; and Statement by the Executive Director for Turkey*, 2018, Country Report No. 18/110, Washington, 30.04.2018.
- James, Kathryn. *The Rise of The Value Added Tax*. New York: Cambridge University Press, 2015.
- Keen, Michael. *VAT Attacks!*, IMF Working Paper, no. WP/07/142. International Monetary Fund, 2007.
- Keen, Michael ve Lockwood, Ben. “The Value Added Tax: Its Causes and Consequences”, *Journal of Development Economics* 92, no. 2 (July 2010): 138 – 151.
- Keen, Michael ve Smith, Stephen. *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done*, IMF Working Paper, no. WP/07/31. International Monetary Fund, 2007.
- Kızılot, Şükrü. *Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2012.
- Nadaroğlu, Halil. *Kamu Maliyesi Teorisi*. İstanbul: Okan Dağıtım Yayıncılık, 1983.
- NTV. “33 Yıllık KDV Yasası Değişiyor,” 27 Şubat, 2018, https://www.ntv.com.tr/ekonomi/33-yillik-kdv-yasasi-degisiyor,RG-_BYmRF0qAO9qI9EDSrQ Son Erişim Tarihi: 26.02.2024.
- OECD. *Tax Repayments: Maintaining the Balance Between Refund Service Delivery, Compliance and Integrity*, 2011, Forum on Tax Administration. <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/47986466.pdf> Son Erişim Tarihi: 28.02.2024.
- OECD. *Revenue Statistics 2023: Tax Revenue Buoyancy in OECD Countries*, 2023. <https://doi.org/10.1787/9d0453d5-en> , Son Erişim Tarihi: 25.02.2024.
- Oktar, Kemal. *KDV İstisnalar ve İadeler*. Ankara: Kılavuz Yayıncılık, 2017.
- Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet ve Gerçek, Adnan. *Türk Vergi Sistemi*. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2022.
- Tait, Alan A.. *Value Added Tax: International Practice and Problems*. Washington: International Monetary Fund, 1988.

- Türkiye Büyük Millet Meclisi Kurumsal İnternet Sayfası. *TBMM Genel Kurul Tutanağı*, 26. Dönem, 3. Yasama Yılı, 78. Birleşim, 28.03.2018. <https://cdn.tbmm.gov.tr/TbmmWeb/Tutanak/26/3/78/Basilmis/efa78067-a213-4041-8a68-2acf2d5a3d10.pdf> Son Erişim Tarihi: 28.02.2024.
- Türkiye Büyük Millet Meclisi Kurumsal İnternet Sayfası. *TBMM Genel Kurul Tutanağı*, 26. Dönem, 3. Yasama Yılı, 79. Birleşim, 29.03.2018. <https://cdn.tbmm.gov.tr/TbmmWeb/Tutanak/26/3/79/Basilmis/7a38f803-03a1-4559-bb94-1336cfdc7b47.pdf> Son Erişim Tarihi: 26.02.2024.
- Türkiye Büyük Millet Meclisi Kurumsal İnternet Sayfası. *TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu Görüşme Tutanaqları*, 26. Dönem, Üçüncü Yasama Yılı, 44. Toplantı, 14.03.2018. https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.goruntule?pTutanakId=2109 Son Erişim Tarihi: 26.02.2024.
- Türkiye Büyük Millet Meclisi Kurumsal İnternet Sayfası. *Katma Değer Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı Gereğesi*. <http://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0926.pdf> Son Erişim Tarihi: 26.02.2024.
- TÜRMOB. *İngiltere Katma Değer Vergisi Sisteminin Temel Özellikleri*. <http://www.turmob.org.tr/ekutuphane/detailPdf/526b78f1-38ab-4685-9bd0-53b9e2b8b67c/> Erişim Tarihi: 26.02.2024.
- T24. “Maliye Bakanı: İngiltere’de KDV Sistemi Nasıl Çalışıyorsa Türkiye’de De Aynısı Olsun”, 06 Haziran, 2017, <http://t24.com.tr/haber/maliye-bakani-ingilterede-kdv-sistemi-nasil-calisiyorsa-turkiyede-de-aynisi-olsun,407542> Son Erişim Tarihi: 29.02.2024
- van OORDT, Marius. *VAT Refunds in Developing Countries*, International Tax and Investment Center Issues Paper. International Tax and Investment Center, 2019.
- World Health Organisation. “WHO Director-General’s Opening Remarks at the Media Briefing – 5 May 2023,” 5 Mayıs, 2023, <https://www.who.int/news-room/speeches/item/who-director-general-s-opening-remarks-at-the-media-briefing---5-may-2023> Son Erişim Tarihi: 26.02.2024.
- Yaltı Soydan, Billur. “Avrupa Topluluğu Hukuku Bakımından Katma Değer Vergisinde İfa Yeri”, içinde *Prof. Dr. Adnan Tezel’e Armağan*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, 2000.

II. Yargı Kararları

AİHM: *Riccardo Travers and 27 Others v. Italy*, App. No. 15117/89, 16.01.1995. (HUDOC).

AİHM: *INTERSPLAV v. Ukraine*, App. No. 803/02, 09.01.2007 (Final: 23.05.2007). (HUDOC).

AİHM: *Antonov v. Bulgaria*, App. No. 58364/10, 28.05.2020 (Final: 28.08.2020). (HUDOC).

D. 4. D: E.2017/1255, K.2019/9334, 19.12.2019. (ADALET.gen.tr).

D. 9. D: E.2011/5681, K.2014/7135 K., 04.11.2014. (KİBB).

DVDDK: E.2020/1144, K.2021/326, 24.03.2021. (ADALET.gen.tr).

