

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE PROGRAMI

**İHRACATTAN DOĞAN KDV İADE SÜRECİNİN BAŞARISINI ETKİLEYEN
FAKTÖRLER: YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

MEHMET USTA

MART 2016

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE PROGRAMI

**İHRACATTAN DOĞAN KDV İADE SÜRECİNİN BAŞARISINI ETKİLEYEN
FAKTÖRLER: YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mehmet USTA

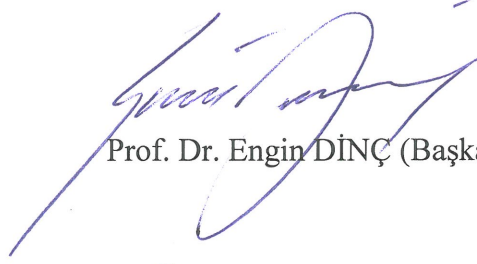
Tez Danışmanı: Doç. Dr. Bilal GEREKAN

MART 2016

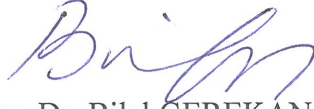
TRABZON

ONAY

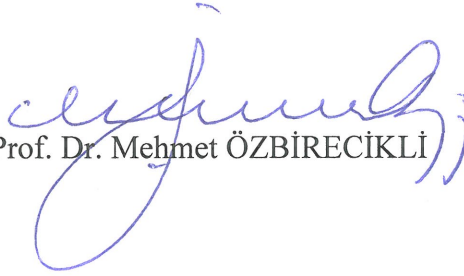
Mehmet USTA tarafından hazırlanan “*İhracattan Doğan KDV İade Sürecinin Başarısını Etkileyen Faktörler: Yeminli Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma*” adlı bu çalışma 25./03./2016 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak İşletme Ana Bilim Dalında yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.



Prof. Dr. Engin DİNÇ (Başkan)



Doç. Dr. Bilal GEREKAN (Danışman)



Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLI

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım./..../2016

Prof. Dr. Ahmet ULUSOY

Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada orijinal olmayan her türlü kaynağa eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.

Mehmet USTA

25/03/2016

ÖNSÖZ

Uluslararası ticaretin hızla geliştiği günümüzde, hızlı, güvenilir ve ihtiyaca uygun bilgiye olan gereksinim, hem özel sektörü hem de devletleri bu bilgileri sağlayacak sistemleri kurmaya ve sürekli geliştirmeye zorlamaktadır. Bunun sonucunda meydana gelen teknolojik gelişmeler hemen hemen her alanda kendini göstermektedir. Bu teknolojik gelişmelerin bir yansıması da ülkemizde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından KDV iadelerinde uygulanmaktadır. KDV iade süreci artık teknolojik otomasyon sistemleri aracılığıyla gerçekleştirilmektedir.

İhracat ve bu kapsamdaki KDV iadeleri, Yeminli Mali Müşavirlerin uzmanlık alanlarından bir tanesini oluşturmaktadır. Zira Yeminli Mali Müşavirler ihracattan doğan KDV iadelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygulamaya konulan otomasyon sistemlerinin en etkili kullanıcılarından. Ayrıca KDV iade sürecinde Yeminli Mali Müşavirler vergi daireleriyle de sürekli iletişim halindedir. Ancak KDV iade süreci kimi zaman istenilen şekilde gerçekleşmemekte, süreçte bazı aksaklıklar meydana gelebilmektedir. Bu aksaklıkların meydana gelmesi ise KDV iade sürecinin etkinliğini azaltabilmektedir. Bu kapsamda ihracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen faktörlerin tespiti ve Yeminli Mali Müşavirlerin bu süreçte karşılaştıkları sorunların belirlenmesi amacıyla hazırlanan bu yüksek lisans tez çalışmasında, ülkemizde yeminli mali müşavirlik faaliyeti gerçekleştiren şirketler üzerinde yapılan bir araştırma sonucunda KDV iade sürecinin başarısına yönelik değerlendirmeler yapılmıştır. Öncelikle bu tezin hazırlanmasında görüşleri ile çalışmaya yön veren danışman hocam Sayın Doç. Dr. Bilal GEREKAN'a, gerek tezin hazırlanmasında gerekse diğer çalışmalarımnda desteğini hiçbir zaman esirgemeyen ve değerli vaktini ayıran Sayın Yeminli Mali Müşavir Ertan KİZİR'e teşekkürü bir borç bilirim. Anket çalışmalarım esnasında bana anlayışla yardımcı olan başta Ankara, İzmir ve Antalya Yeminli Mali Müşavirler Odaları olmak üzere Eskişehir, Bursa, Adana, İstanbul ve Gaziantep Yeminli Mali Müşavirler Odaları'na teşekkür ederim. Ayrıca tezin hazırlanma sürecinde maddi ve manevi desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen ailemin tüm fertlerine minnettarlığımı ifade ederim.

Trabzon, Mart 2016

Mehmet USTA

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	IV
İÇİNDEKİLER.....	V
ÖZET	IX
ABSTRACT	X
TABLolar LİSTESİ	XI
KISALTMALAR LİSTESİ	XII
GİRİŞ.....	1-2

BİRİNCİ BÖLÜM

1. KATMA DEĞER VERGİSİ İLE İLİŞKİSİ BAKIMINDAN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ	3-23
1.1. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği	3
1.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Başlıca Görev ve Sorumlulukları	4
1.2.1. Türk Ticaret Kanunu Hükümlerine Göre Sorumluluk.....	4
1.2.2. SPK Hükümlerine Göre Sorumluluk	5
1.2.3. KGK Hükümlerine Göre Sorumluluk.....	5
1.2.4. İhracat İşlemlerinde Yeminli Mali Müşavir Tasdikinin Doğurduğu Sorumluluk	6
1.3. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Temel Özellikleri.....	6
1.4. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu.....	6
1.4.1. Denetim Faaliyetleri Açısından Yeminli Mali Müşavirlik	8
1.4.1.1. Kamu Denetimi	8

1.4.1.2. Bağımsız Denetim	9
1.4.1.3. İç Denetim	10
1.5. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Mesleki Sorumluluk Sigortası.....	11
1.5.1. Mesleki Sorumluluk Sigortasının Tanımı.....	11
1.5.2. Mesleki Sorumluluk Sigortasının Kapsamı	12
1.5.3. Mesleki Sorumluluk Sigortasının Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları Karşısındaki Durumu	12
1.6. Yeminli Mali Müşavirlik ve Katma Değer Vergisi	13
1.6.1. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na Genel Bir Bakış	14
1.7. Katma Değer Vergisi İade Sistemi Hakkında Genel Bilgiler	15
1.7.1. KDV İade Sisteminin Tanımı ve Genel Bilgiler.....	15
1.7.2. Başlıca İade Hakkı Doğuran İstisna ve İşlemler.....	16
1.7.2.1. Tam İstisnalar	16
1.7.2.2. Kısmi İstisnalar	17
1.7.2.3. İhracat İşlemlerinden Doğan KDV İade Taleplerinde Gerekli Olan Belgeler	18
1.7.2.4. KDV İade Türleri	19
1.7.2.4.1. Nakden İade	19
1.7.2.4.2. Mahsuben İade	20
1.7.3. Yeminli Mali Müşavirlerin KDV İadesi Sistemi İçerisindeki Yeri ve Başlıca Görevleri.....	21

İKİNCİ BÖLÜM

2. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ TASDİK RAPORLARI VE İHRACATTAN DOĞAN KDV İADESİ İŞLEMLERİNE İLİŞKİN ÖRNEK BİR UYGULAMA

2.1. Genel Bilgi.....	24
-----------------------	----

2.2. Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporuna Göre Yapılabilecek Katma Değer Vergisi İadelerine İlişkin Esaslar.....	25
2.3. Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporunun Dispozisyonu ve Raporda Bulunması Gereken Asgari Bilgiler.....	25
2.4. Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Sözleşmesine İlişkin Hususlar	27
2.5. İhracattan Doğan KDV İadesi İşlemlerinde İnternet Vergi Dairesine Gönderilmesi Gereken Listeler ve Bu Listeler Hakkında Genel Bilgiler.....	29
2.5.1. İndirilecek KDV Listesi.....	30
2.5.2. Yüklenilen KDV Listesi	32
2.5.3. Gümrük Çıkış Beyannameleri (GÇB) Listesi.....	35
2.5.4. Satış Faturaları Listesi	36
2.5.5. İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu.....	37
2.6. Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP)	39
2.7. Katma Değer Vergisi İadelerinin Denetiminde KDV İadesi Risk Analiz (KDVİRA) Sistemi	41
2.8. KDV İade Takip Projesi Sistemi ve Veri Ambarı Projesi	43
2.9. İhracattan Doğan KDV İade İşlemlerine İlişkin Örnek Bir Uygulama ve Özellikli Muhasebe İşlemleri.....	44

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. İHRACATTAN DOĞAN KDV İADE SÜRECİNİN BAŞARISINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER: YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA.....	56-81
3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi	56
3.2. Araştırmanın Kapsamı, Yöntemi ve Ön Çalışması.....	57
3.3. Araştırmanın Kısıtları	58
3.4. Literatür Taraması.....	59

3.5. Araştırmanın Bulguları	64
3.6. İhracattan Doğan KDV İade Sürecinin Etkinliğine İlişkin Faktörler	65
3.7. İhracattan Doğan KDV İade Sürecini Etkileyen Faktörlere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	69
3.8. İhracattan Doğan KDV İade Sürecini Etkileyen Faktörlerin Cevaplayıcı Özellikleri Açısından Farklılık Analizi.....	79
TARTIŞMA.....	82
SONUÇ VE ÖNERİLER	84
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	89
EKLER	96
ÖZGEÇMİŞ	100

ÖZET

Yeminli Mali Müşavirlik mesleği, farklı uzmanlık alanlarını içinde barındıran yapısıyla her geçen gün önemini arttırmaktadır. Bu uzmanlık alanlarından bir tanesini oluşturan KDV iadeleri yoğun mesai, güçlü mevzuat bilgisi ve mesleki deneyim gerektiren bir yapıya sahiptir. Bu yapıyla KDV iadeleri aynı zamanda bir süreci ifade etmektedir. Sürecin etkinliğinin artırılması KDV iadelerinin de hızlı bir şekilde sonuçlanmasına neden olabilmektedir.

Ülkemizin kalkınmasında önemli bir husus olan ihracat işlemleri, KDV ile ilgisi bakımından Yeminli Mali Müşavirlerin uzmanlık alanlarından bir tanesini oluşturmaktadır. Zira 3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesine göre, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler KDV’ den istisna tutulmuştur. Yani ihracatçılar, Kanunun 11/1-a maddesine göre, yurt dışına gerçekleştirdikleri ihracatlar dolayısıyla yüklendiği ve indirim yoluyla gideremediği Katma Değer Vergisi’ ni iade olarak alabilmektedir. Buradaki KDV iade süreci Yeminli Mali Müşavirler tarafından yürütülmektedir. Bu kapsamda araştırmanın konusu, ihracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen faktörlerin tespiti ve Yeminli Mali Müşavirlerin bu süreçte karşılaştıkları sorunların belirlenmesine yöneliktir. Bu amaç doğrultusunda yapılan araştırmada, Yeminli Mali Müşavirlik faaliyeti gösteren 136 şirket üzerinde anket yapılmıştır. Elde edilen sonuçlara göre ihracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen; “Otomasyon Faktörü”, “Vergi Dairelerinin Etkinliği Faktörü”, “Zaman Faktörü”, “Güvenilirlik Faktörü”, “Risk Faktörü”, “Dikkat ve Özen Faktörü”, “KDV İade Servisi Çalışanlarının Yetkinliği Faktörü” olmak üzere toplam yedi faktör olduğu tespit edilmiştir.

Araştırma sonucunda ayrıca, ihracattan doğan KDV iade sürecini etkileyen faktörlere katılımcıların sahip olduğu çeşitli özellikler açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılıkların bulunduğu belirlenmiştir.

Anahtar Sözcükler: İhracat, KDV İadesi, KDV İadesinin Etkinliği

ABSTRACT

The profession of chartered accountancy is gaining more and more importance with its various fields of specialization. The field of VAT refunds, which is one of those areas of specialization, requires a good command of knowledge regarding its regulations and a high level of professional experience. Moreover, VAT returns is a process. Improving the efficiency of the process would lead to faster finalizations in VAT refunds.

Export processes, which play a significant role in the economic development of our country, constitute a field of specialization in chartered accountancy regarding its relation to VAT. According to the 11/1-a article of the VAT Law No.3065, export deliveries and all services related to these deliveries are exempt from VAT. In other words, exporters can receive VAT refunds for the VAT payments that they already make when they export but unable to recover through deductions. The process of VAT refund in this framework is carried out by the chartered accountant. This research focuses on the factors that have impacts on VAT refund processes related to exports, and the difficulties faced by the chartered accountants in this process. In this study, a poll is conducted with 136 firms operating in the field of chartered accountancy. According to the results of this survey, seven factors which have effects on the success of VAT refund processes. The poll found seven factors that have effects on the success of VAT refunds processes. They are: “Automation”, “Efficiency of Tax Offices”, “Time”, “Reliability”, “Risk”, “Attention and Care”, and “Proficiency of the Employees of the VAT Refunds Departments”.

Also, the study indicates that there are statistically remarkable differences among the weighted importance of the factors which have effects on the success of VAT refund processes related to exports, depending on the peculiarities of the firms participating in this survey.

Key Words: Export, VAT Refund, The Efficiency of VAT Refund

TABLolar LİSTESİ

<u>Tablo Nr.</u>	<u>Tablo Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1.	İndirilecek KDV Listesi.....	31
2.	Yüklenilen KDV Listesi	32
3.	Gümrük Çıkış Beyannameleri Listesi.....	35
4.	Satış Faturaları Listesi	37
5.	İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu.....	38
6.	Yeminli Mali Müşavirlerin Genel Özellikleri	64
7.	İhracattan Doğan KDV İadesi İşlemlerinin Genel Özellikleri.....	65
8.	Faktör Analiz Sonuçları	67
9.	İhracattan Doğan KDV İade Sürecinin Başarını Etkileyen Tüm Faktörlerin Genel Ortalaması.....	69
10.	Otomasyon Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler.....	70
11.	Vergi Dairelerinin Etkinliği Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler.....	72
12.	Zaman Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	73
13.	Güvenilirlik Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	75
14.	Risk Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler.....	76
15.	Dikkat ve Özen Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	77
16.	KDV İade Servisi Çalışanlarının Yetkinliği Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	78
17.	Faktörlere İlişkin Farklılık Analizleri	80

KISALTMALAR LİSTESİ

ATİK	: Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet
Bkz.	: Bakınız
BM	: Birleşmiş Milletler
CD	: Compact Disc – Yoğun Disk
EBTİS	: Elektronik Banka Tahsilatları İşleme Sistemi
EMKAS	: Elektronik Muhasebe Kayıtları Arşiv Sistemi
GÇB	: Gümrük Çıkış Beyannamesi
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GTİP	: Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
İVD	: İnternet Vergi Dairesi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVİRA	: Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Projesi Uygulaması
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
kg	: kilogram
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KGM	: Kilogram – Satış Faturası Listesinde Yer Alan Ölçü Birim Kodu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KMO	: Kaiser-Mayer-Olkin
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
Md.	: Madde

NATO	: North Atlantic Treaty Organization – Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development – Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü
SAMİYB	: Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SPSS	: Statistical Package for the Social Sciences – Sosyal Bilimler için İstatistik Paket Programı
TDK	: Türk Dil Kurumu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TL	: Türk Lirası
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
VEDOP	: Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
vb.	: ve benzeri
VERİA	: Veri Ambarı Projesi
VDO	: Vergi Dairesi Otomasyonu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Günümüzde teknolojik ilerlemeler hemen hemen her alanda kendini göstermektedir. İşletmelerin hızla gelişen teknolojiye ayak uydurması aynı zamanda sunulan hizmet kalitesini yükseltmektedir. Hizmet kalitesini artırma çabası sadece işletmelerin değil devletlerin de amaçları arasındadır. Bu kapsamda devletler teknolojik alt yapı sistemlerine ilişkin yatırımlarına hız kazandırmaktadır. Ülkemizde de teknolojik alt yapı sistemlerinin iyileştirilmesi ve bu alanlara yeni yatırımlar yapılması çalışmaları devam etmektedir. Bu çalışmaları gerçekleştiren kurumlardan bir tanesi de Gelir İdaresi Başkanlığı'dır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından mükelleflere sunulan hizmet kalitesini arttırmaya yönelik yapılan çalışmalardan biri KDV iadelerinde karşımıza çıkmaktadır. Bu kapsamda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından KDV iadelerine hız kazandırmak ayrıca sürecin kontrolünü güçlendirmek amacıyla Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP), İnternet Vergi Dairesi, KDV İadesi Risk Analiz Sistemi gibi uygulamalar hayata geçirilmektedir. Bu uygulamaları en aktif şekilde kullananlardan bir tanesi olan Yeminli Mali Müşavirler mükelleflerinin KDV iade işlemlerini bu uygulamalar aracılığıyla gerçekleştirmektedir.

Yeminli Mali Müşavirlerin mükellefleri adına gerçekleştirdiği KDV iadelerinden bir tanesi ihracattan doğan KDV iadesidir. İhracattan doğan KDV iadesi uzmanlık gerektiren yoğun bir süreçtir. Bu sürecin etkili şekilde çalışması Yeminli Mali Müşavir, Gelir İdaresi Başkanlığı ve vergi daireleri arasındaki uyuma bağlıdır. Bu üç unsur arasındaki uyumun bozulması KDV iade sürecinin etkinliğinin de bozulmasına neden olmaktadır.

Bu bağlamda çalışmanın esas amacı, ihracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen faktörlerin tespiti ve bu süreçte Yeminli Mali Müşavirlerin karşılaştıkları sorunların belirlenmesine yöneliktir. Bu amaç doğrultusunda çalışmanın kapsamı aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Birinci bölümde Yeminli Mali Müşavirlik mesleği genel hatlarıyla ele alınmıştır. Yeminli Mali Müşavirlerin başlıca görev ve sorumlulukları, Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin temel özellikleri ve konusu açıklandıktan sonra Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinde mesleki sorumluluk sigortasına değinilmiştir. Birinci bölümde ayrıca Yeminli Mali Müşavirlik ve Katma Değer Vergisi ilişkisi üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde öncelikle Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporları üzerinde durulmuştur. Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporunun dispozisyonu ve raporda bulunması gereken asgari bilgilere yer verilmiş sonrasında KDV iadesi Tasdik Sözleşmesi ele alınmıştır. İkinci bölümde yer alan bir diğer konu ise ihracattan doğan KDV iadesi işlemlerinde İnternet Vergi Dairesine gönderilmesi gereken listeler ve bu listeler hakkındaki genel bilgilerdir. Listelerin tanımı, özelliği ve uygulamada karşılaşılan sorunlara değinildikten sonra ihracattan doğan KDV iadesi süreci ele alınmış ardından örnek bir KDV İadesi Tasdik Raporu hazırlanmıştır.

Üçüncü bölümde ise 25.08.2015-16.12.2015 tarihleri arasında ülkemizde Yeminli Mali Müşavirlik faaliyeti gerçekleştiren şirketler üzerinde ihracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen faktörlerin tespiti ve bu süreçte Yeminli Mali Müşavirlerin karşılaştığı sorunların belirlenmesi amacıyla yapılan çalışmanın sonuçlarına ve bu sonuçlar kapsamında yapılan değerlendirmelere yer verilerek çalışma sonlandırılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. KATMA DEĞER VERGİSİ İLE İLİŞKİSİ BAKIMINDAN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ

1.1. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği

Dünyada ve ülkemizde çok çeşitli alanlarda farklı meslek grupları bulunmakla birlikte, özellikle muhasebe, finans, hukuk gibi her biri başlı başına bir uzmanlık konusu olan alanların büyük bir kısmını içinde barındıran yapısıyla yeminli mali müşavirlik mesleği, her geçen gün önemini arttırmaya devam etmektedir. Bu derecede öneme sahip bir mesleğin yasalar ile güvence altına alınması da hiç kuşkusuz bir gerekliliktir. Ülkemizde de bu amaçla çeşitli çalışmalar yürütülmüş ve 1989 yılında mesleğe ilişkin yasal bir düzenleme yapılmıştır. Bu kapsamda 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, kanun metninde belirtilen meslek gruplarına ilişkin (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir¹ ve Yeminli Mali Müşavir) genel hükümler, amaç kapsam, konu ve benzeri bölümlerde çok kapsamlı düzenlemeler getirmiştir.

Yeminli Mali Müşavirlik mesleği, “gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre denetlendiğini tasdik eden kişi” olarak tanımlanabilmektedir (3568 sayılı Kanun Md. 12). Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, defter kayıtlarının ve bu kayıtlara dayanan her türlü beyanın yasalara uygun olmasını sağlamak mesleğin vazgeçilmez bir kuralı durumundadır.

3568 sayılı yasanın genel hükümlerine göre yeminli mali müşavirlere özellikle denetim, hesapların mali tablolara ve beyannamelere doğru aktarımı konusunda önemli

¹ 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nda yer alan “Serbest Muhasebeci” ibaresi, 26.07.2008 Tarih ve 26948 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 5786 Sayılı Kanun’un 19. Maddesi ile kaldırılarak yerine “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” ibaresi eklenmiştir.

görev ve sorumluluklar yüklendiği görülmektedir. Bu görev ve sorumluluklar aşağıda ayrıntılı şekilde açıklanmıştır.

1.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Başlıca Görev ve Sorumlulukları

Ticari hayatın vazgeçilmez araçlarından birisi olan muhasebe, işletmenin en alt çalışan grubundan tepe yönetimine kadar doğru ve güvenilir bilginin aktarımı konusunda hayati bir önem taşımaktadır. Bu önem ticari hayatın gelişmesi ve rekabet ortamının artmasıyla doğrudan ilişkilidir. Güçlü bir rekabet ortamının varlığı bilginin de denetlenmesi ihtiyacını doğurmaktadır. Bu kapsamda yeminli mali müşavirler hazırlanan bilgi ve belgelerin güvenilirliği konusunda bir güvence mekanizmasıdır.

Genel olarak yeminli mali müşavirlerin başlıca görevi, işletme hesaplarının denetim standartlarına göre incelenmesi, mali tabloların ve beyannamelerin mevzuat hükümleri, muhasebe ilkelerine uygunluğunun onaylanması olarak belirtilmektedir (Çakmak, 1997: 3). Yeminli mali müşavirlerin çalışma konularının çok geniş bir alana yayılması, onların sorumluluklarının da artması anlamına gelmektedir. Bu sorumluluklar ilgili mevzuat hükümlerine göre de farklılık gösterebilmektedir.

1.2.1. Türk Ticaret Kanunu Hükümlerine Göre Sorumluluk

Ticari hayatın dinamik yapısına ayak uydurabilecek, karşılaşılan problemlerde cevap bulunabilecek çağdaş bir ticaret kanunu her ülkenin hayalidir. Ülkemizde de bu ihtiyaçları karşılamak amacıyla Yeni Türk Ticaret Kanunu hazırlanmış ve 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 6102 Sayılı TTK' nın içerisinde farklı düzenlemeler olmakla birlikte, özellikle bağımsız denetim alanında önemli adımlar atılmıştır. Bağımsız denetim faaliyetlerini yürütecek kişiler ise kanun metninde, gerekli şartları sağlama koşuluyla serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler olarak belirlenmiştir. Gerçekleştirilen denetim faaliyetleri ile ilgili meslek mensuplarının sorumluluğu Yeni TTK' da; *“şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur”* şeklinde ifade edilmiştir (6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Md. 554).

1.2.2. SPK Hükümlerine Göre Sorumluluk

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu' na kadar, bağımsız denetim ve finansal raporlama konularında yetki Sermaye Piyasası Kurulu'nda idi. Bu tarihe kadar dünya uygulamalarıyla da bağlantılı olarak mesleğin yerleştirilmesi, geliştirilmesi ve standartların oluşturulmasında başarılı bir çalışma yürütülmüş ancak bu görevler daha sonra Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)' na devredilmiştir (Yavaş, 2014: 255). Bağımsız denetime ilişkin yetkilerin KGK' ya geçmesinden önce, bağımsız denetim faaliyetlerini yürütenler SPK tarafından yetkilendirilmiş mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerdir. Sermaye Piyasası Kanunu' nda belirtilen “bağımsız denetim kuruluşları; görevlerin kapsamıyla sınırlı olmak üzere denetledikleri finansal tablo ve raporların mevzuata uygun olarak denetlenmemesi nedeniyle doğabilecek zararlardan raporu imzalayanlarla birlikte sorumludur” ifadesiyle bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğunu belirtmektedir (Sermaye Piyasası Kanunu, Md. 63). Denetim faaliyetlerini gerçekleştiren bağımsız denetçilere yüklenen sorumluluk ise mesleki standartlara uygun bir inceleme yapmasıyla sınırlı tutulmuştur (Erdoğan, 2002: 60).

1.2.3. KGK Hükümlerine Göre Sorumluluk

2000'li yıllarda meydana gelen şirket skandallarıyla birlikte (Enron, Xerox vb.), şirketlerin mali bilgilerinin gerçeğe uygunluğu noktasında çok büyük endişeler oluşmuştur. Bu endişelerin giderilmesi ve finansal (mali) sisteme olan güvenin artırılmasında bağımsız denetim kuruluşlarının önemi büyüktür. Ülkemizde de Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesinin ardından bağımsız denetimi yaygınlaştırma çalışmaları halen devam etmektedir. Yeni TTK' nın öngördüğü bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 2 Kasım 2011 yılında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. Kurum tarafından belirlenen bağımsız denetçiler (yeminli mali müşavir ya da mali müşavirler arasından kurum tarafından yetkilendirilenler) denetim faaliyetlerini yerine getirecektir. Denetim faaliyetleri esnasında denetçilerin sorumluluğu ve uygulanacak yaptırımlar ise “bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları, yapılan incelemeler sonucunda tespit edilen görüş ve öneriler doğrultusunda gerekli tedbirleri almakla yükümlüdürler. Kurumca belirlenen sürede gerekli tedbirleri almayanlar hakkında uyarı, lisansın askıya alınması ve iptali dahil olmak üzere uygun yaptırımlar uygulanır” şeklinde ifade edilmektedir (660 Sayılı KHK Md. 9).

1.2.4. İhracat İşlemlerinde Yeminli Mali Müşavir Tasdikinin Doğurduğu Sorumluluk

Ülkelerin kalkınmasında itici güçlerden bir tanesi, belki de en önemlisi ihracat işlemleridir. Güçlü bir ihracat mekanizmasının kurulmasında yasal düzenlemelerin varlığı kadar denetimlerin etkinliği de önemlidir. İhracat işlemlerinde devletin gerçekleştirdiği denetimler kadar yeminli mali müşavirlerin de denetim sistemi içinde yer alması bir gerekliliktir. Gerçekleştirilen bu denetimler ise mali yapıya ilişkin denetim faaliyetleri ve özel amaçlı denetim faaliyetleridir (Ertürk, 2014: 178). Bu kapsamda yeminli mali müşavirlerin ihracat işlemlerindeki sorumluluklarından bir tanesi de gümrük vergilerinden kaynaklanmaktadır. Bu sorumluluk ise, kanunen alınması gereken vergilerin tamamen veya kısmen tahsil edilememesine neden olduğunun anlaşılması durumlarında doğabilmektedir.

1.3. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Temel Özellikleri

Her meslek grubunun kendine özgü çalışma kuralları, iş ahlakı gibi karakteristik ve diğer mesleklerden ayırt edici özellikleri vardır. Farklı uzmanlık alanlarını içinde barındıran yeminli mali müşavirlik mesleği bu tanımlamaya uyacak bir niteliktedir.

Ticari hayatın hızlı değişimi karşısında yasaların da bu hızlı değişime ayak uydurma çabası içinde olduğu bir gerçekliktir. Bu hızlı değişim karşısında kendini sürekli yenileyen yeminli mali müşavirlik mesleği dinamik bir yapıya sahiptir. Karşılaşılabilecek problemlere en güncel mevzuat hükümleri çerçevesinde yanıt aramak ve bu yanıtları çözümleyerek mükelleflerin ihtiyaçlarına cevap vermek mesleğin temel özelliklerindedir. Yapılan bu işlemleri müşavirlik ya da danışmanlık olarak da tanımlamak mümkündür. Bunun yanında mesleği ifa edenlerin de taşıması gereken bir takım özellikler bulunmaktadır. Bu özellikleri; iletişim yeteneklerin güçlü olması, problem çözme ve analitik düşünebilme yeteneğine sahip olunması, insanları etkileme ve çalışanları motive edebilme, psikoloji, istatistik, matematik gibi genel alanlarda bilgi sahibi olunması, ayrıca kişisel ve ahlaki sorumluluk, dürüstlük ve içtenlik şeklinde sıralamak mümkündür (Özyürek, 2012: 144-145).

1.4. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu

İşletmelerin hedeflerinden bir tanesi sağlam temeller üzerine inşa edilmiş bir ekonomik yapıya sahip olmaktır. Bu yapıyı kurma çalışmaları uzun zaman alabilmekle

birlikte, bu yapının sürdürülebilirliğin de sağlanması bir önemli bir husustur. Çeşitli faktörlerden oluşan bu yapı içinde, finansal performansın bir göstergesi olan mali veriler doğru ve güvenilir olmalıdır. Bu doğruluğun ve güvenilirliğin sağlanmasında ise yeminli mali müşavirlik mesleği büyük bir rol üstlenmektedir.

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu, 3568 Sayılı Kanunun 2. Maddesinde şu şekilde belirlenmiştir:

“ Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- *Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek ya da bu konularda müşavirlik yapmak,*
- *Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak,*
- *Kanunun 12. Maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.”*

Yukarıda da belirtildiği üzere meslek çok çeşitli ve uzmanlık gerektiren farklı alanlardan oluşmaktadır. Bu alanlardan bir tanesi de yeminli mali müşavirlik tasdik işlemleridir. İlgili Kanunun 12. Maddesinde tasdik işlemleri şu şekilde tanımlanmaktadır. “Yeminli Mali Müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler” (3568 Sayılı Kanun, Md. 12). Bu tanımlamadan da anlaşılacağı üzere yeminli mali müşavirlerce gerçekleştirilen tasdik işlemlerinin amacı, işletmelerin finansal performansının bir göstergesi olan mali tablolarının yanıltıcı olmayacak şekilde eksiksiz ve gerçeğe uygun bir biçimde düzenlenmesini sağlayarak kamunun istifadesine sunmak ve mükellefler ile vergi daireleri arasındaki güvene dayalı ilişkileri hakim kılmaktır.

Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin çalışma alanlarından bir tanesi de denetim faaliyetleridir. Tüm dünyada önemini giderek arttıran denetim faaliyetlerini ülkemizde, yasal düzenlemelerde belirtildiği şekilde mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler

yapmaktadır. Bu kapsamda yeminli mali müşavirlik mesleği denetim faaliyetleri açısından aşağıdaki şekilde ele alınabilir.

1.4.1. Denetim Faaliyetleri Açısından Yeminli Mali Müşavirlik

Ülkemizde ve dünyada sermaye yapısı, iş hacmi, çalıştırılan işçi sayısı gibi farklı büyüklükte şirketler bulunmaktadır. Bu şirketler ister tek kişilik küçük bütçeli bir yapıya sahip olsun, isterse yüzlerce ortağı olan halka açık büyük bütçeli bir yapıya sahip olsun her iki şirket için de denetim olgusundan bahsedilebilir. İşletmeler açısından doğru ve güvenilir bilginin sağlanmasında bu derece öneme sahip olan denetim faaliyetleri, muhasebe verilerinin, gerçekleşmiş ekonomik faaliyet ve olayların o anki sonuçlarını, tamlık, gerçeklik, doğruluk, kanunilik, açıklık ve tarafsızlık ilkelerine göre Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları çerçevesinde delillere dayanarak karşılaştırmak, elde edilen sonuçları ve bulguları kullanarak tarafsız bir yargıya ulaşmak ve ulaşılan tarafsız yargıyı objektif bir şekilde raporlamak şeklinde tanımlanabilmektedir (Erdoğan, 2002: 55-56). Yeminli Mali Müşavirler ise tanımlamada belirtilen ve bir süreç olarak ifade edilen denetimin, uygulayıcıları yani denetim faaliyetlerini bizzat yerine getirenler olarak bu sürece dahil olmaktadır. Farklı türleri olan denetim faaliyetleri aşağıdaki şekilde ele alınabilir.

1.4.1.1. Kamu Denetimi

Denetim türleri farklı özelliklere göre sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırma içerisinde kamu denetimi, denetçinin unvanına (statüsüne) göre yapılan bir sınıflandırma içerisinde yer almaktadır. Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere ve kurumlarca gerçekleştirilen finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimlerini ifade eden kamusal bir fonksiyon şeklinde tanımlanabilmektedir (Yetik, 2007: 10). Bir başka tanımlamaya göre kamu denetimi, görev yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamu ihtiyaçlarına cevap vermek üzere denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini ifade etmektedir (Ataman, 2010: 19). Her iki tanımda belirtilen ve kamu adına yürütülen denetim faaliyetlerine; Maliye Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Yüksek Denetleme Kurulu, Sayıştay tarafından yürütülen denetimler örnek gösterilebilir (Bingül, 2010: 4). Maliye Bakanlığı tarafından mükelleflerin vergisel anlamdaki yükümlülüklerinin yerine getirilmesi noktasında yapılan denetimler, işlemlerin yoğunluğu ve karmaşıklığı, yeterli

personelin olmaması ve benzeri nedenlerle tam olarak yapılamamaktadır. İşte bu noktada Yeminli Mali Müşavirler tarafından maliye adına yapılan denetimlerin (örneğin kurumlar vergisinin doğruluğuna yönelik yapılan denetim faaliyetleri) kamu denetimi kapsamında yapılan denetim faaliyetlerinden olduğu kabul edilmektedir.

1.4.1.2. Bağımsız Denetim

Kıt kaynaklarla servetini arttırmak her işletmenin hedefidir. Yatırımcılar açısından hedef ise ellerindeki paraları en karlı alanlara yatırmaktır. Hem işletme hem de yatırımcı açısından hedeflere ulaşma noktasında finansal bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. İşletme yönetimi finansal bilgileri performansının ve başarısının bir göstergesi olarak değerlendirirken, yatırımcılar ise bu finansal bilgilerden yola çıkarak yatırım yapacakları işletmelerin aktiflerini ne şekilde kullandığını, bunların verimli alanlara yatırılıp yatırılmadığını değerlendirir. Ancak her iki grup için de doğru hedeflere ulaşılmasında, finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olması hayati bir önem taşımaktadır. Bu noktada finansal bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması için deneyim ve yetki sahibi olan üçüncü bir kişiye gereksinim duyulur.

Bir işletmenin finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu noktasında makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve bu değerlendirmelerin bir rapora bağlanması olarak tanımlanabilen bağımsız denetim (Usul, 2013: 14), bir süreci ifade etmektedir. Bu süreç tek bir işlem veya faaliyetten ibaret olmayıp, birbirini izleyen aşamalardan oluşmaktadır. Bu aşamaların başarılı şekilde yürütülmesi denetim ekibinin oluşturulurken sorumluluk, gözetim, teknik bilgi ve deneyim ile ilgili hususlara dikkat edilmesine dayanmaktadır (Güredin, 2010: 196).

Bağımsız denetimin bir süreç olması ve bu süreçte deneyimli, bilgili ve sorumluluk sahibi denetçilere ihtiyaç duyulması, yeminli mali müşavirlik mesleğinin önemini daha da arttırmaktadır. Keza 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve KGK' nın ilgili düzenlemelerinde bağımsız denetimi kimlerin yapacağı belirlenmiştir. Bu kapsamda bağımsız denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesinde KGK' dan yetki belgesi almış yeminli mali müşavirler, gerek yeminli mali müşavirlikten önceki mesleki deneyimleri gerekse sektörel bilgi birikimleriyle bağımsız denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesinde önemli bir yere sahip olacaktır.

Yeminli mali müşavirlik mesleğinde bağımsız denetim kadar öneme sahip bir diğer konu tasdik işlemleridir. Zira uygulamada bu kavramlar çoğunlukla birbirine karıştırılmakla birlikte tasdik işlemleri, gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtip yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanması olarak tanımlanmaktadır (Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edeceği Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Md. 4). Tanımda belirtilen “imza ve mühür kullanmak suretiyle tespit” kavramından, Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik işlemlerine ilişkin garanti vermelerinin beklenildiği sonucu çıkarılabilmektedir (Yılcı ve Yıldız, 2001: 75). Yeminli Mali Müşavirlerin verdiği bu hizmetler genel olarak belirgin olaylar ve vergi yasalarına göre yapıldığından Uygunluk Denetimi kapsamında değerlendirilmektedir (Kaval, 2008: 62).

1.4.1.3. İç Denetim

Şirketler yatırımlarına ve geleceklerine yön verirken belirli stratejik bilgilerden faydalanır. Bu bilgiler işletme içinden olabileceği gibi dışarıdan da olabilir. Stratejik öneme sahip bu bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğinin sağlanmasında, en alt kademedен itibaren başlayan bilgi akışının tepe yönetime doğru şekilde ulaşması gerekmektedir. Bu noktada da şirket içi denetim mekanizması hayati bir öneme sahiptir. Şirket içerisindeki bu denetim faaliyetlerini iç deneticiler yürütmektedir. Oluşan bilgilerin çeşitli kontrol mekanizmaları ile doğru ve güvenilir olmasını sağlamak iç denetçilerin hedefleri arasındadır.

Uluslararası İç Denetim Standartları'nda iç denetim, “bir kurumun operasyonlarını geliştirmek ve onlara değer katmak için tasarlanmış bir bağımsız ve nesnel güvence ve danışmanlık faaliyeti” şeklinde tanımlanmıştır (Uluslararası İç Denetim Standartları, 2009; 1). Belirtilen tanımlamadaki güvence ve danışmanlık hizmeti iç denetçiler tarafından sağlanabileceği gibi, işletme dışından uzman kişilerce de sağlanabilmektedir. Bu kapsamda yeminli mali müşavirler şirketlerin iç denetim faaliyetlerini dışarıdan bir gözle değerlendirerek bu şirketlere oluşan bilginin doğruluğunun sağlanması noktasında güvence ve danışmanlık hizmeti sunabilmektedir.

1.5. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Mesleki Sorumluluk Sigortası

Günlük hayatta çok çeşitli risklerle karşı karşıya kalabilmekteyiz. İş yerimizden evimize giderken, arabalarımızda seyahat ederken ya da sağlığımızda meydana gelebilecek durumlar bunlara sadece küçük birer örnektir. Bu risklerden korunma yöntemlerinden bir tanesi de sigortadır. Tesadüfi nitelikte olan ve ekonomik sonuçlar doğuran risklerin, sigortacı şeklinde adlandırılan bir kişinin kurduğu organizasyon içerisinde, insanların bir araya gelerek risk taşıyıcısı denilen kişiler arasında paylaşımı olarak adlandırılabilen sigorta kavramı (Can, 2008: 150), günümüzde önemini ve kapsamını giderek arttırmaktadır.

Sigortalar farklı şekillerde karşımıza çıkmakla birlikte, yeminli mali müşavirleri ilgilendiren boyutu mesleki sorumluluk alanındadır. Çok önemli kararların altına imza atan yeminli mali müşavirlerin haliyle karşılaşılabilecekleri riskler de bir hayli büyüktür. Bu kapsamda meslek mensupları karşılaşılabilecekleri bu risklerden korunmak amacıyla mesleki sorumluluk sigortası yaptırmaktadır. Mesleki sorumluluk sigortaları meslek mensuplarını mesleki sorumluluklarını teminat altına alarak risklerin meydana getirdiği zararlardan korumaktadır. Riskten etkilenen meslek mensupları mesleki faaliyetleri nedeniyle mükelleflerin talep ettikleri tazminatı ve gerçekleşecek zararı teminat altına almakta, mesleki sorumluluk sigortaları ile riskin zararını tazmin edebilmektedir (Sevim ve diğerleri, 2009: 31).

1.5.1. Mesleki Sorumluluk Sigortasının Tanımı

Yeminli mali müşavirlik faaliyetlerini icra eden meslek mensupları için, karşılaşılan risklerin en aza indirilmesinde mesleki sorumluluk sigortaları önemini giderek arttırmaktadır. Türkiye’de 3 Mayıs 2007 tarih ve 26511 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan kloz ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir mesleki sorumluluk sigortaları uygulanmaya başlanmıştır. Meslek mensuplarınca sunulan işlemlerin çok farklı yapılarda olması bu sigorta kolunun önemini daha da arttırmaktadır.

Genel bir ifadeyle sorumluluk sigortası, “kişi ya da kuruluşların, üçüncü şahıslara karşı yasalardan veya sözleşmelerden doğan sorumlulukları nedeniyle, söz konusu olabilecek tazminat taleplerini ve bunlara ilişkin yasal harcamaları teminat altına alan sigorta türü” (Apak, 2007) şeklinde tanımlanabilmektedir. Sorumluluk sigortasının yükümlülükleri, tazminat kapsamında sigortalının korunması ve sigortalının her hangi bir

yargı masrafında ya da sigortalının mesleki hizmet performansında hata ya da ihmal gerçekleşmesi sonucunda ödemesi gereken zararın tazminidir (Sevim ve diğerleri, 2009: 17).

1.5.2. Mesleki Sorumluluk Sigortasının Kapsamı

Yeminli mali müşavirler tarafından yapılan işlemlerde, en iyi uygulamanın gerçekleştirilmesi amaçlansa bile, kasıtsız gerçekleşen hatalı sonuçlar doğabilmektedir. Mesleki hizmetin sunulmasında hata ve kasıtsız ihmallerin gerçekleşmesi her zaman karşılaşılabilen bir durumdur. Tam da bu noktada meslek mensupları tarafından yaptırılan mesleki sorumluluk sigortaları, sigortalının mesleki hizmeti sunarken hata sonucu gerçekleşecek zararı ödeme sorumluluğunu üstlenmektedir. Bu sorumluluklar, kişinin hata ve ihmalden kaynaklanabileceği gibi, bir işverenin mesleki faaliyetleri sırasında üçüncü kişilere ve çalıştığı kişilere karşı ihmal, hata ve haksız fiilinden de doğabilmektedir (Apak, 2007).

Yeminli mali müşavirler tarafından yaptırılan mesleki sorumluluk sigortası, mesleki sorumluluk sigortalarının bir çeşididir. Bu sigorta türünün yeminli mali müşavirler açısından kapsamı ise meslek mensubunun faaliyetlerini yerine getirmesi esnasında kendisinden ya da yanında çalışanlardan kaynaklanan ihmal, hata ve yanlış uygulamaların üçüncü kişilerin kayıplarını karşılamasına yönelik teminatlardan ibarettir (Sevim ve diğerleri, 2009: 18).

1.5.3. Mesleki Sorumluluk Sigortasının Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları Karşısındaki Durumu

16 Mart 2006 tarih ve 26110 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Mesleki Sorumluluk Sigortası Genel Şartları ve 03 Mayıs 2007 tarih ve 6511 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Mesleki Sorumluluk Sigortası Genel Şartları - Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Mesleki Sorumluluk Sigortası Klozu ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleğini icra edenlerin mesleki sorumluluk sigortası kapsamına alınmaları imkanı getirilmiştir. Mesleki sorumluluk sigortası genel şartlarına bağlı olarak verilen kloz ile sigortacı, sözleşmedeki şartlara tabi olmak kaydı ile sigortalının poliçede belirlenmiş mesleki faaliyetlerini yerine getirirken neden olduğu zararlar dolayısıyla ödeyeceği tazminat tutarı belirlenmiş ise, yargılama giderlerini ve avukatlık ücretlerini, sigortalının müteselsil sorumlulukları gereği

ödeyeceği SSK Primi, vergi, vergi cezası, gecikme zammı ve gecikme faizini, poliçede yazılı limitler dahilinde temin edebilmektedir (Sevim ve diğerleri, 2009: 19).

Meslek mensupları tarafından yapılacak bazı zararlar ise sigortanın sorumluluk kapsamı dışındadır. İşletmeler için hayati öneme sahip ticari sırların saklanmaması veya bu sırların kötüye kullanılması sonucu meydana gelebilecek zararlar teminat dışındadır. Yine Türkiye Cumhuriyeti mevzuatı dışındaki kanunlar çerçevesinde yapılabilecek tazminat talepleri, sigortalının fiillerinden sorumlu olduğu kişilerin kasıtlı hareketlerinden kaynaklanabilecek tazminat talepleri, yasal belgelerin mevcut yasa ve yönetmeliklerde öngörülen zamanlarda tamamlanmamasından kaynaklanan tazminat talepleri, yazılım veya donanımla ilgili her türlü karar, görüş veya tavsiyeden kaynaklanan tazminat talepleri, sigortalının yediemin² ve benzeri sair bir sıfatla yürüttüğü faaliyetlerden kaynaklanan tazminat talepleri aksine sözleşme yoksa teminat dışındadır (SMMM ve YMM Mesleki Sorumluluk Sigortası Klozu, 2007: 2. ve 3. Bölüm).

1.6. Yeminli Mali Müşavirlik ve Katma Değer Vergisi

Bir ülkenin kalkınmasındaki itici güçlerden bir tanesi de ihracat işlemleridir. İhracat işlemleri ülkeye sadece döviz akışını sağlamamakta, istihdam, yeni pazarlar, ülkenin tanınırlığının artırılması olanaklarını da sunmaktadır.

Farklı pazarlara açılmak, üretilen ürünleri farklı coğrafyalara ulaştırmak her işletmenin hayalleri arasındadır. Bu sayede işletmeler hem kendi iç piyasasında hem de uluslararası pazarda ürettikleri ürünleri pazarlama imkanı bulurlar. Ayrıca işletmeler ekonomik risklerini de farklı alanlara dağıtarak, karşılaşılabilecek finansal sıkıntılarını daha rahat aşma imkanı yakalarlar.

Başlı başına uzmanlık gerektiren bir konu olan ihracat işlemleri, yeminli mali müşavirlerin çalışma alanlarının bir kısmını oluşturmaktadır. Bu kapsamda yeminli mali müşavirler, ihracatçı şirketlere danışmanlık hizmeti verebileceği gibi, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)' nun 11/1-a maddesine göre, yurtdışına gerçekleştirilen ihracatlar dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen Katma Değer Vergisi İadesinin incelenmesi ve rapora bağlanması noktasında da ihracatçı şirketlere hizmetler sunabilmektedir. Bu anlamda aşağıdaki bölümlerde, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi

² Yediemin Türk Dil Kurumu tarafından, “birden çok kişi arasında hukuki durumu çekişmeli olan bir malın, çekişme sonuçlanıncaya kadar emanet olarak bırakıldığı kimse” şeklinde tanımlanmaktadır (http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.56ce0bab737213.73509285).

Kanunu hakkında genel bilgiler verildikten sonra, KDV İade sisteminin tanımı, yeminli mali müşavirlerin iade sisteminde ne gibi işlevlerinin olduğu açıklanacaktır.

1.6.1. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na Genel Bir Bakış

Türk Vergi Sistemine genel hatlarıyla bakıldığında, gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin yanı sıra harcamalar üzerinden de vergi alınması esasının benimsendiği görülmektedir. Harcamalar üzerinden alınan vergi türlerinin en önemlisi ise hiç kuşkusuz Katma Değer Vergisi (KDV)' dir. Genel bir ifadeyle Katma Değer Vergisi, mal ya da hizmetin üretiminden tüketiciye intikaline kadar her el değiştirme aşamasında alınan yaygın fakat kümülatif etkisi olmayan genel bir tüketim vergisidir (Yetik, 2007: 35).

Ülkemizde çeşitli nedenlerle Katma Değer Vergisine geçiş gerçekleştirilmiştir. Bunun sebeplerinden bir tanesi muamele vergilerinin neden olduğu olumsuz tablodur. KDV' den önce yürürlükte olan toplu muamele vergileri, sanayici ve üretim firmaları üzerinde bir baskı unsuru oluşturup kaynak dağılımını olumsuz yönde etkilemiş, firmaların finansman sıkıntılılarıyla karşı karşıya kalmalarına neden olmuştur. KDV ise, istisnalar hariç olmak üzere, ekonomik hayattaki tüm mal ve hizmetlere ve bu mal ve hizmetlerin el değiştirmesi aşamasında uygulanması, yayılı ve genel bir muamele vergisi olması nedeniyle geniş bir uygulama alanı bulmuştur (Akın, 2010: 7). Bu ve buna benzer sebeplerden ötürü Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK), 25.10.1984 tarihinde kabul edilip 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak 01.01.1985 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

İlk kez yürürlüğe girdiği tarihten bu yana farklı dönemlerde bir takım değişimler geçiren KDVK, 26.04.2014 tarihinde yayımlanıp 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren 1 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliği ile KDV konusunda yayımlanan bütün tebliğler yürürlükten kaldırılarak, hepsi tek bir tebliğde toplanmıştır. Bu şekilde KDVK' ya hızla değişen ticari hayata anında uyum sağlayan, arandığı cevapları tek bir çatı altında toplayan dinamik bir yapı kazandırılmak amaçlanmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde verginin konusuna giren işlemler tek tek sayılmıştır. Buna göre KDV'nin alınabilmesi için aranılması zorunlu koşullardan ilki, mal teslimi veya hizmet ifası şeklinde bir işlemin varlığı, ikincisi bu işlemin Türkiye' de yapılmış olması, üçüncüsü ise işlemin ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmasıdır (Şahin, 2015: 16). Ancak ekonomik,

sosyal ve benzeri amaçlarla bazı işlemlerin KDV' den istisna tutulduğu görülmektedir. KDV Kanunu'nun 11, 13, 14, 15 ve 17. maddelerinde istisna hükümleri düzenlenmiştir. Bu maddelerde belirtilen istisna kavramı ise, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken bir konunun, kısmen veya tamamen, sürekli veya geçici olarak vergilendirilmemesidir (Pehlivan, 2014: 67). Burada değinilmesi gereken kavramlardan bir tanesi Tam İstisna ve Kısmi İstisna kavramlarıdır. Tam İstisna, bir işlemin bünyesine giren tüm vergilerin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV toplamından indirilmesi veya bu vergilerin hesaplanan KDV toplamından çok olması durumunda gerekli kişiye iade edilmesidir (Demir, 2010: 8). Kısmi İstisna ise, KDV indirim ve iade hakkı vermeyen fakat KDV hesaplanmaksızın yapılan işlemlerdir (Maç, 2005: 32). Bir başka ifadeyle kısmi istisna sisteminde, istisna kapsamında teslim edilen mal ve hizmetlere ilişkin KDV tahsil edilememekte, alımlar nedeniyle ödenen KDV ise KDV Kanunu 30/a maddesi gereğince indirim konusu yapılamamakta, gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alınmaktadır (Yetik, 2007: 55). KDVK'nda belirtilen tam istisnalara; mal ve hizmet ihracatı, uluslararası taşımacılık, serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler, teşvikli yatırım mallarının teslimi gibi örnekler verilebilirken kısmi istisnalara da; kültür ve eğitim amacı taşıyan işlemler, sağlık, çevre ve sosyal yardım amaçlı işlemler, mesleki kuruluşların işlemleri, birleşme, devir, dönüşüm ve bölünme işlemleri gibi örnekler verilebilir.

Yukarıda örneklerini verdiğimiz istisna türlerinden bir tanesi de ihracat istisnasıdır. İhracat istisnası "Tam İstisna" kapsamında olup, mükellefin ihracatı gerçekleştirmek için satın aldığı mal ya da hizmet için yüklendiği KDV' nin belirli şartların oluşması durumunda kendisine iade edilmesi sistemine dayanmaktadır (Uzunoğlu, 2001: 24). Görüldüğü üzere KDVK mükelleflere belirli şartlarda iade hakkı tanımaktadır. Bu kapsamda aşağıdaki bölümlerde KDV İade Sistemi ele alınacaktır.

1.7. Katma Değer Vergisi İade Sistemi Hakkında Genel Bilgiler

1.7.1. KDV İade Sisteminin Tanımı ve Genel Bilgiler

Katılan değer vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemek üzere 25 Ekim 1984 tarihinde kabul edilerek 2 Kasım 1984 tarihinde Resmi Gazete' de yayımlanan Katma Değer Vergisi Kanunu, 01.01.1985 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki indirim-iade sisteminin işleyişinin temel özelliği, bir vergilendirme döneminde satın alınan mal ve hizmetlere ödenen katma değer

vergisinin, tahsil edilen katma değer vergisinden büyük olması halinde indirilemeyen katma değer vergisi tutarının bir sonraki dönemde indirim konusu yapılmak üzere devredilmesi şeklinde tanımlanabilmektedir (KDV İade Rehberi, 2009: 7). Bu sistemi Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/2' inci maddesi hüküm altına almış olup, yine aynı madde ve 32' nci maddede bu uygulamanın istisnalarına yer verilmiştir.

Katma Değer Vergisi iadesi farklı şekillerde talep edilebilmektedir. İade şartlarını yerine getiren mükellefler nakden iade alabileceği gibi mahsuben iade hakkını da kullanabilmektedirler. İade sistemi içinde nakden veya mahsup yoluyla KDV iadesi alınabilmesi, KDVK'nun 8, 9, 11, 13, 14, 15, 29 ve 32' inci maddelerindeki düzenlemeler kapsamında mümkün olmaktadır. Bu iade ve mahsuplara ilişkin kurallar gerek KDV Tebliğlerinde gerekse 3568 sayılı Kanununun farklı bölümlerinde yer almaktadır. Burada belirtilen indirim/iade mekanizmasının ana gerekçesi, indirim/iadeye konu mal ve hizmetin KDV' ye tabi bir teslim veya hizmetin gerçekleşmesine yönelik olmasıdır (Maç, 1998: 30).

1.7.2. Başlıca İade Hakkı Doğuran İstisna ve İşlemler

1.7.2.1. Tam İstisnalar

KDVK esas itibarıyla indirim sistemi üzerine kurulu bir yapıya sahiptir. Bu yapı içerisindeki indirim sistemi, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden devlet adına tahsil ettikleri KDV' den, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri KDV' yi indirmesi ve oluşacak farkın vergi dairesine yatırılmasını esas almaktadır (Akın, 2010: 33). Gerçekleştirilen işlemin tam istisna noktasında olması ise, mükelleflerin üzerinden atamadığı yüklenilen KDV'nin devletten belli koşulların yerine getirilmesi durumunda geri alınabilmesi anlamına gelmektedir.

Bir kavram olarak tam istisna, bir işlemin bünyesine giren KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV toplamından indirilmesi veya bu vergilerin hesaplanan KDV toplamından çok olması durumunda gerekli kişiye iade edilmesidir (Demir, 2010: 8). Tam istisna kapsamına giren işlemlerin temel mantığı, istisna işlemleri dolayısıyla yüklenilen KDV'nin hem indirim konusu yapılabilmesi hem de indirimle telafi edilemeyen kısmın ise iade edilmesidir. Tam istisnaları da kendi içerisinde farklı gruplara ayırmak mümkündür. Bunlar (KDV İade Rehberi, 2009: 7-8);

- İhracat İstisnası
- Deniz, Hava, Demiryolu Taşıma Araçları İstisnası
- Liman ve Hava Meydanlarında Araçlar İçin Yapılan Hizmetler
- Değerli Madenler ve Petrol Arama Faaliyetlerinde Bulunanlara Yapılan Hizmetler
- Teşvik Belgeli Makine Teçhizat Teslimi
- Liman ve Hava Meydanı İnşası ve Yenilenmesine İlişkin Teslim ve Hizmetler
- Güvenlik Kuruluşlarının ve Tedarikçilerinin silah, cihaz ve sistem alışları ve yatırım harcamaları
- Uluslararası Taşımacılık
- Diplomatik İstisnalar.

Bu çalışmanın da konusunu oluşturan ihracat istisnasına ilişkin hükümler, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11'inci ve 12'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Bu maddelerde temel olarak, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin KDV' den istisna edildiği, yine Türkiye' de ikamet etmeyen yolcuların Türkiye' den satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında KDV tahsil edileceği, ancak malın gümrükten çıkışı anında fatura veya benzeri belgenin ibrazında tahsil edilen KDV' nin iade olunacağı belirtilmektedir. İhracat işlemleri dolayısıyla iade almak isteyen mükellefler, gerekli belgeleri hazırlamaları ve bağlı buldukları vergi dairelerine sunmaları halinde bu haktan yararlanabilmektedirler.

1.7.2.2. Kısmi İstisnalar

Kısmi istisna kavramının daha kolay bir şekilde anlaşılması için diğer bir istisna türü olan tam istisna ile arasındaki farka değinmekte yarar vardır. Tam istisna kapsamındaki bir işlemde satış esnasında KDV tahsil edilememekte, ancak bu işlemler için yüklenilen vergilerin indirim mekanizması çerçevesinde giderilememesi durumunda devletten belirli şartların varlığı durumunda iade olarak alınabilmektedir.

Kısmi istisna kapsamındaki teslimler, bu istisna kapsamındaki işlemler dolayısıyla yüklenilen KDV' nin indirim konusu yapılamaması esasına dayanmaktadır. Keza KDVK' nun 30'uncu maddesinin "a" bendi gereğince de gerçekleştirilen alımlar nedeniyle ödenen

KDV'nin de indirim konusu yapılamayacağı ve ödenen bu KDV'nin gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alınabileceği belirtilmektedir (KDVK, Md. 30).

KDVK'nda kısmi istisna konusu işlemler dört ana grupta toplanmış bulunmaktadır. Bunlar (Seviğ, 2007: 1);

- Kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar,
- Sosyal amaç taşıyan istisnalar,
- Askeri amaç taşıyan istisnalar,
- Diğer istisnalar şeklinde belirtilebilmektedir.

1.7.2.3. İhracat İşlemlerinden Doğan KDV İade Taleplerinde Gerekli Olan Belgeler

3065 sayılı Kanundaki istisna uygulamasında ihracat, esas itibarıyla, serbest dolaşımda bulunan bir malın dış ticaret ve gümrük mevzuatı doğrultusunda, ihracat işlemlerinin tamamlanmasının ardından Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesi dışına çıkarılmasıdır (1 Seri No.lu KDV Genel Tebliği, 2014: 45).

İhracatçı şirketler, yurtdışına gerçekleştirdikleri teslimler nedeniyle yüklendiği ve indirim yoluyla gideremediği Katma Değer Vergisi'ni iade olarak bağlı olduğu vergi dairesinden Yeminli Mali Müşavirlik KDV İadesi Tasdik Raporu ile talep edebilmektedir. Bağlı olunan vergi dairesine rapor ekinde bazı belgelerin ek olarak sunulması gerekmektedir. Bu bağlamda mal İhracatından kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranmaktadır (1 Seri No.lu KDV Genel Tebliği, 2014: 47);

- Standart iade talep dilekçesi,
- Satış Faturası Listesi,
- Gümrük Beyannamesi veya listesi (Serbest bölgeye yapılan ihracatta serbest bölge işlem formu, posta veya kargo yoluyla gerçekleştirilen ihracatta elektronik ticaret gümrük beyannamesi),
- İhracatın beyan edildiği döneme ait İndirilecek KDV listesi,
- Yüklenilen KDV listesi,
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu.

Mal ihracatı sebebiyle oluşacak iade taleplerinin mükelleflerin bağlı bulunduğu vergi dairelerince incelenmesi sırasında yukarıda belirtilen belgelerin eksiksiz bir şekilde

hazırlanması büyük önem taşımaktadır. Vergi daireleri bu incelemeler sırasında herhangi bir eksiklik olduğunu tespit ettiğinde, mükelleflerden eksikliklerin giderilmesini istemekte, bu da iade alma sürecinin uzaması anlamına gelmektedir. Böyle bir durumla karşı karşıya kalmamak için bu belgelerin Kanunda belirtilen şekilde eksiksiz ve doğru olarak vergi dairelerine sunulması gerekmektedir.

1.7.2.4. KDV İade Türleri

Mükelleflerin KDVK' nda belirtilen iade hakkı doğuran işlemler sebebiyle yüklendikleri KDV' yi, nakden ya da mahsuben iade alma imkanları bulunmaktadır. Bu iade işlemlerinin yapılabilmesi için mükelleflerin vergi dairesine yazılı talepte bulunmaları ve gerekli belgeleri ibraz etmeleri gerekmektedir.

Genel olarak KDV iadeleri iki başlık altında şekillenmektedir. Bu başlıklar; genel esaslar ve özel esaslar şeklinde adlandırılmakta olup genel esaslar, mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (SAMIYB) düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunmayan mükelleflerin iade taleplerinde geçerlidir (Tozar, 2007: 54). Özel esaslar ise SAMIYB düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan ya da dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin iade taleplerinin yerine getirilmesinde geçerlidir (Akın, 2010: 144). Burada şunu belirtmek gerekir ki genel esaslar ile özel esaslara tabi olma arasındaki temel fark, mükelleflerin SMİYB düzenleme veya kullanma fiilinde bulunup bulunmamasıdır. Mükelleflerin genel esaslara ilişkin hükümlere göre iade alabilmeleri için sahte veya SMİYB düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisinin bulunmaması gerekmektedir. Özel esaslara göre gerçekleştirilecek iade taleplerinde ise, SMİYB düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükellefler dikkate alınmaktadır. Burada sadece genel esaslara göre gerçekleştirilecek iade taleplerine yer verilecektir. Genel esaslara göre KDV iadeleri, Nakden İade ve Mahsuben İade olarak belirtilmektedir.

1.7.2.4.1. Nakden İade

KDV iade sistemi içerisinde isteyen mükellefler, KDV iadelerini nakden talep edebilmektedir. Nakden iade, mükelleflerin KDV iadelerinin banka hesaplarına yatırılması olarak tanımlanabilir. Nakden iadede, bir vergilendirme döneminde 5.000 TL (1 Seri No.lu KDV Genel Tebliği)' yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. Oluşacak İade talebinin 5.000 TL'yi aşması

halinde, aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir.

Nakden talep edilen KDV iadelerinde iade sürecini hızlandırmak amacıyla ön görülmüş bir yöntem olan teminat gösterilmesi suretiyle iade, iade edilecek parasal tutarın karşılığını teşkil eden teminat mektubunun banka tarafından mükellef adına garanti edilmesi ve bu bağlamda iade dosyasının incelenmesi prosedürleri vergi dairesince henüz tamamlanmadan KDV iadesinin mükellefe nakden iade yapılması mantığına dayanmaktadır. Teminat mektubunun çözümü, iade dosyasının inceleme prosedürlerinin ilgili vergi dairesi tarafından tamamlanması ve yapılan iadenin YMM tasdik raporu veya vergi inceleme raporu ile tasdik edilmesi sonucunda gerçekleşmektedir (<http://www.ivdb.gov.tr/mukellef/haberler/kdviadegun.php>).

Uygulamada mükelleflerin KDV iadelerini genellikle teminat mektubu gösterilmeksizin YMM tasdik raporu ile aldığı görülmektedir. Bunun başlıca nedeni mükellefler tarafından teminat mektubu alma konusunda karşılaşılan sıkıntılardan kaynaklanmaktadır. Zira Maliye Bakanlığı mükellefler tarafından teminat bulma konusunda yaşanan sıkıntıları gidermek ve idarenin de inceleme yükünü hafifletmek amacıyla herhangi bir teminat gösterilmeden de YMM'lerce hazırlanacak KDV iadesi tasdik raporuna göre iadenin alınmasına olanak tanımaktadır. Bu uygulamaya ise tutarı vergilendirme dönemleri itibariyle belirli bir üst limiti aşmayan, ihracat istisnası ve ihracat kaydıyla yapılan teslimlerden doğan iadelerde başlanmıştır. Zamanla hem YMM KDV iadesi tasdik raporu ile iade işlemleri genişletilmiş, hem de tam tasdik kapsamındaki mükellefler için uygulanan üst limit kaldırılmıştır (Vural, 2012: 16).

1.7.2.4.2. Mahsuben İade

Mükelleflerin KDV İade işlemlerinden yararlanırken başvurdukları yöntemlerden bir diğeri de mahsuben iadedir. Mahsuben iadenin temel prensibi, Katma Değer Vergisi alacağından faydalanacak olan mükellefin, kendisinin vergi borçlarına, ortaklarının vergi borçlarına, mal ya da hizmet satın aldığı kişilerin vergi borçlarına, ithalden alınan vergilerden doğan borçlarına, kendisinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldıkları mükelleflerin sosyal sigorta prim borçlarına mahsup talepleri miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilmesidir (Aktaş, 2011: 79).

Mahsuben iade işlemlerinde bazı önemli hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu hususlardan bir tanesi, KDV iade alacağının kesinleştiği (iadeye hak kazanılan) tarih ve tutar itibarıyla, mükellefin vadesi geçmiş borçlarına bu tarihten sonra gecikme zammı uygulanmaması ve yine bu tarihten sonra muaccel hale gelecek borçlar için ise gecikme zammı hesaplanmamasıdır. Dikkat edilmesi gereken bir diğer husus da mahsuben iade taleplerine ilişkin istenilen belgeleri süresinde vergi dairesine teslim edilmesidir. Keza vergi dairesine olan borçlara mahsup taleplerinde vergi daireleri, belge ya da belgelerdeki muhteviyat eksikliklerini tespit edecek ve bu eksiklikleri mükellefe yazı ile bildirecektir. Yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde eksiklikleri tamamlayan mükelleflerin mahsup talepleri, mahsup dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla yerine getirilmekte ve bunlara gecikme zammı uygulanmamaktadır (http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/KDV/kdvtaslak01022013/kdv_teb_taslak_III_B_1_1.htm).

İhracat işlemlerinden doğan bir KDV iade alacağının mahsup yoluyla talep edilmesi durumunda, mahsup talebinin yerine getirilmesinde gümrük beyannamesinin gümrük idaresince onayının beklenmesine gerek yoktur. Ancak onayın olumsuz gelmesi halinde mahsup tarihi itibarıyla verginin tarh işlemi yapılmaktadır (Demir, 2010: 68).

1.7.3. Yeminli Mali Müşavirlerin KDV İadesi Sistemi İçerisindeki Yeri ve Başlıca Görevleri

KDV İade sistemi içerisinde Yeminli Mali Müşavirlere büyük görevler düşmektedir. Bu görevler arasında, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu' na dayanılarak çıkartılan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edeceği Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" in 7. Maddesinde, YMM' lerce vergi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek konu ve belgeler arasında KDV' de iade hakkı doğuran işlemlerin de olduğu belirtilmiştir. Burada şunu belirtmek gerekir ki YMM' lerin rapor düzenleyebilecekleri KDV iade işlemleri 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve KDV Genel Tebliğiyle belirlenmektedir.

KDV iade sistemi içerisinde yeminli mali müşavirlerin görevleri, öncelikle mükellefle yapılan sözleşmeyle fiilen başlamış olmaktadır. TÜRMOB tarafından hazırlanan bu sözleşmeler "Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Sözleşmesi" şeklinde

adlandırılmaktadır. Bu sözleşme standart bir formatta olmakla birlikte sözleşmeye ilişkin içerik, iadenin hangi alanda yapılacağına göre farklılıklar göstermektedir. Zira ihracat işlemlerinden kaynaklı bir iade sözleşmesinin konusu ile indirimli orandan kaynaklı bir sözleşmenin konusu bir olmayacaktır.

Mükelleflerle yapılan sözleşmeyle başlayıp, KDV iadesinin gerçekleşmesiyle son bulan bu sürecin, her bir evresi uzmanlık, deneyim, mevzuat bilgisi ve ciddi mesai gerektirmektedir. Bu süreçte yeminli mali müşavirler, mükellefin iş kolunun tanınması, İnternet Vergi Dairesine yüklenecek listelerin hazırlanması, KDV Beyannamelerinin incelenmesi varsa gerekli düzeltme işlemlerinin yapılması, KDV İadesi Tasdik Raporunun hazırlanması ve KDV İadesi Özet Kontrol Raporları' nda belirtilen eksikliklerin giderilmesi gibi çalışmaları yerine getirmektedir.

Yeminli Mali Müşavirlerin KDV iadesi tasdik raporu düzenleyebilecekleri alanlar farklılık göstermektedir. Bu alanlar (Vural, 2012: 399-400);

- İhracat teslimleri ile ihraç kaydıyla yapılan teslimler,
- Uluslararası taşımacılık,
- Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların teslimleri ile bunların tadili, onarım ve bakımları,
- Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler,
- Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlar,
- Uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler,
- Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki makine teçhizat teslimi,
- Dahilde işleme izin belgesi veya geçici kabul izin belgesi sahibi mükelleflere yapılan teslimler,
- İndirimli Orana tabi işlemler,
- Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimleri ile ilgili tevkifat,
- İhraç malı taşıyan araçlara yapılan motorin teslimleri,
- Altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetleri,
- Liman, hava meydanı ve demiryolu hatlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesine ilişkin teslim ve hizmetler,
- Ulusal güvenlik ile ilgili teslim ve hizmetler,

- Yabancı sinema yapımcılarının Türkiye'den satın aldıkları mal ve hizmetlere ilişkin iade,
- Başbakanlık merkez teşkilatına yapılan araç teslimleri,
- Özürlülere yapılan teslimler,
- Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
- BM, NATO ve OECD' ye yapılan teslim ve hizmetler,
- AB fonları ile finanse edilen sözleşme kapsamındaki iadeler şeklinde sıralanabilmektedir.

YMM' lerce hazırlanacak KDV iadelerine ilişkin tasdik raporları, yukarıda belirtilen işlemlerden doğan KDV iadelerinde gündeme gelmektedir. Belirtildiği üzere çok farklı alanlarda hazırlanacak KDV İadesi Tasdik Raporları arasında bu çalışmanın konusunu, ihracat teslimleri nedeniyle gerçekleştirilecek KDV İadesi Tasdik Raporları oluşturmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

2. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ TASDİK RAPORLARI VE İHRACATTAN DOĞAN KDV İADESİ İŞLEMLERİNE İLİŞKİN ÖRNEK BİR UYGULAMA

2.1. Genel Bilgi

Ülkeler arasında artan ticaret hacminin bir yansıması da vatandaşların haklarını en doğru, güvenilir ve bir o kadar da hızlı bir şekilde yerine getirmesi noktasında yaşanmaktadır. Teknolojik alt yapı ve bu sistemlerin geliştirilmesi sadece sektörel anlamda gelişmeyi değil, devletlerin de kendi alt yapısını güçlendirmesi zorunluluğunu doğurmaktadır. Bu bağlamda ülkemizde hızla artan ve dünyanın pek çok yerinde kendinden söz ettiren ihracatçı şirketlerimizin, ihracat faaliyetlerinden doğan KDV iadesi işlemlerinin de bu hıza ayak uydurması ihtiyacı doğmaktadır.

Ülkemizde geliştirilmesi amaçlanan teknolojik alt yapı faaliyetleri, özel sektörde olduğu kadar kamusal alanlarda da kendini göstermektedir. Bu süreçte öne çıkan kurumlardan bir tanesi de Maliye Bakanlığı'dır. Kendini sürekli güncelleme ve vatandaşlarına daha iyi ve hızlı hizmet verme anlayışında olan bakanlık, KDV iadesi işlemlerinde teknolojik alt yapısını olabildiğince geliştirme gayreti içerisinde. Şöyle ki Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP), KDV İadesi Risk Analizi Sistemi (KDVİRA) gibi yenilikçi alt yapı ve otomasyon sistemlerinin KDV iadesi sürecinde aktif bir şekilde kullanıldığı görülmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde, KDV İadesi Tasdik Raporları ve bu raporların genel dispozisyonu hakkında bilgiler verilecek, otomasyon sistemlerinin KDV İadesi sürecindeki yeri ve önemine değinilecek ayrıca KDV iade süreci ihracattan doğan KDV iade işlemlerine ilişkin örnek bir uygulama ile açıklanmaya çalışılacaktır.

2.2. Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporuna Göre Yapılabilecek Katma Değer Vergisi İadelerine İlişkin Esaslar

Katma Değer Vergisi iadesi işlemlerinde, iadeye konu olan KDV' nin gerçek durumu yansıtması son derece önemlidir. Yeminli Mali Müşavirler tarafından hazırlanan KDV İadesi Tasdik Raporlarında bu durum ayrıntılı bir şekilde açıklanmaktadır. Keza Yeminli Mali Müşavirler tarafından yapılacak vergi iade incelemelerinde, iade konusu tutarın doğruluğunun saptanabilmesi açısından, incelenen firmanın iadeye konu olan mal alışlarının ve satışlarının gerçek olup olmadığı, imalatçılarda ise Katma Değer Vergisi iadesine konu olan malların imalatçı tarafından üretilecek bir kapasiteye sahip bulunup bulunmadığı her türlü inceleme tekniği ile incelenecektir (3568 Sayılı Kanun Md. 12).

Yeminli Mali Müşavirler tarafından hazırlanan KDV İadesi Tasdik Raporları' nda iadeye konu olan KDV'nin gerçek durumu yansıtması kadar, yüklenilen KDV' nin (iadeye konu olan KDV) hesaplama yöntemi de önem kazanmaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından farklı tebliğlerde hesaplamaların nasıl olacağına ilişkin açıklamalar yapılsa da uygulamada bazı farklılıklar gündeme gelmektedir. Ancak karşılaşılan bu farklılıklar Yeminli Mali Müşavirler tarafından hazırlanan KDV İadesi Tasdik Raporları' nda ayrıntılı bir şekilde açıklanmakta ve her bir durum gerekçesi ile belirtilmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesi uyarınca yapılan ihracat işlemleri nedeniyle yüklenilip indirim konusu yapılamayan Katma Değer Vergisi, aynı kanunun 32'nci maddesi uyarınca mükelleflere iade edilmektedir. İadeye ilişkin usul ve esaslar, 1 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ve ilgili diğer tebliğler ile belirlenmektedir.

2.3. Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporunun Dispozisyonu ve Raporda Bulunması Gereken Asgari Bilgiler

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda KDV İadesi Tasdik Raporları' nın dispozisyonu hakkında detaylar açıklanmaktadır. Yeminli Mali Müşavirler tarafından hazırlanan KDV İadesi Tasdik Raporları, belirli şekil şartlarını içerisinde barındırmaktadır. Belirli bir dispozisyona sahip bu raporlar, farklı bölümlerden oluşmakta ve gerek mükellef kurum gerekse iade süreci hakkında ayrıntılı bilgileri içermektedir.

Farklı bölümleri içerisinde barındıran bu raporların, ilgili vergi dairelerine teslimleri sonrası, KDV iade servislerinde çalışan yetkili memurlar tarafından genel değerlendirmesi yapılmakta ve değerlendirme sonrası eğer rapora ilişkin varsa eksiklikler ilgili vergi dairesi tarafından bir yazı ile Yeminli Mali Müşavirlere bildirilmektedir. Gerekli düzeltme işlemlerinin ardından sonra eksiklikler giderilip ve raporun ilgili sayfaları güncellenip ilgili vergi dairesine teslim edilmektedir.

Genel olarak KDV İadesi Tasdik Raporları dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm mükellef kurum hakkında genel bilgilerden oluşmaktadır. Bu bölümde; firmanın ticaret unvanı, vergi kimlik numarası ve bağlı olduğu vergi dairesi, firma sahibi ve ortaklarının ad ve soyadları ile iş yeri ve ikametgâh adresleri, firmanın ticaret sicil kaydı ve numarası, firmanın merkez iş yeri adresi ve varsa merkez adreste başka bir firmanın olup olmadığı bilgisi, firmanın envanterine kayıtlı iletişim numaraları, firmanın esas faaliyet konusu ve sermaye yapısı, son bir yıl içerisinde kullandığı kredi bilgileri, varsa sanayi sicil belgesi ve güncel kapasite raporu, son bir yıl içerisindeki ihracat miktarı ve tutarı ile serbest muhasebeci mali müşaviri hakkında genel bilgiler yer almaktadır.

İncelemeye ilişkin usul bilgileri raporun ikinci bölümünde yer almaktadır. Genel olarak bu bölümde; firmanın yasal defterlerine ilişkin defter tasdik bilgilerine (defter tasdikinin yapıldığı noter bilgisi, defter tasdik tarihi ve tasdik numarası bilgisi), defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin usulüne uygun olup olmadığı ve firmanın gerçek durumunu yansıtmayı yansıtmadığı, defter kayıtlarının muhasebe düzenine uygun tutulup tutulmadığı ve beyannamelerin zamanında verilir verilmemesi bilgisine yer verilmektedir. Ayrıca ilgili dönem beyannamelerinde yapılacak düzeltme işlemlerinin nedeni ve dönem bilgileri de bu bölümde açıklanmaktadır.

Hesap incelemelerini içinde barındıran üçüncü bölümde ise KDV iadesi hakkında ayrıntılı bilgiler sunulmaktadır. Bunun dışında firmanın mal alış ve satış faturalarının gerçek durumu yansıtmayı yansıtmadığı, nakit ödemelerinin ve borç-alacak ilişkilerinin usulüne uygun belgelerle irdelenerek doğruluğunun ve gerçekliğinin tespit edilmesi gerektiği, yüklenen KDV'nin belirlenmesinde kullanılan analitik yöntem hakkında ayrıntılı bilgi verilmesi gerektiği, doğrudan yüklenim ve genel giderlerin tespitinin nasıl yapıldığının açıklanması, yüklenen KDV, mal ve hizmet teslimine ilişkin ihracat ve ihraç kayıtlı teslim bedelinin ilgili dönem KDV beyannamesine doğru intikal ettirildiğinin açıklanması gibi hususlar yine bu bölümde yer almaktadır.

Yeminli Mali Müşavir tarafından hazırlanan KDV İadesi Tasdik Raporu' nun sonuç bölümünde ise, firmanın ilgili dönem hesaplarının katma değer vergisi iadesi yönünden incelenmesinde, fiili durumun, muhasebe kayıt ve belgelerinin ve buna ilişkin beyannamelerin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırıldığı, iadesi gereken katma değer vergisi miktarının ne kadar olduğu konusundaki Yeminli Mali Müşavir görüşünün kesin bir ifade ile belirtilmesi gerekmektedir.

2.4. Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Sözleşmesine İlişkin Hususlar

Yeminli Mali Müşavirler tarafından mükellefleri ile yapılacak tasdik hizmetine dayanak olarak sözleşme düzenlenmesi zorunludur. Yeminli Mali Müşavirler tarafından tasdik sözleşmesine ilişkin bilgiler hem yeminli mali müşavirin bağlı olduğu yeminli mali müşavirler odasına hem de Yeminli Mali Müşavirler tarafından kendilerine ait İnternet Vergi Dairesi şifreleri ile elektronik ortamda bildirilmektedir.

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik hükümlerine göre, tasdik sözleşmelerinde aşağıdaki hususlara yer verilmesi gerekmektedir (Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik Md. 10);

- Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Sözleşmesinin Dönemi ve Tasdik Konusu,
- Yeminli Mali Müşavire İlişkin Bilgiler (Yeminli Mali Müşavirin Adı, Soyadı, Bağlı Olduğu Vergi Dairesi, Mühür No.su, T.C. Kimlik No.su ve Oda Sicil No.su, Adresi),
- Müşteriye İlişkin Bilgiler (Müşterinin Adı-Soyadı/Unvanı, Vergi Dairesi, T.C. Kimlik No.su, Vergi Kimlik No.su, Adresi),
- Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Sözleşmesinin Amacı,
- Ücretin Tutarı ve Ödeme Şekli,
- Sözleşmenin Süresi, Tarihi ve Sözleşme Yeri,
- Tarafların Karşılıklı Sorumlulukları ve Yükümlülükleri,
- Özel Hükümler.

KDV İadesi Tasdik Sözleşmesinde bazı konular özellik arz etmektedir. KDV İadesi Tasdik sözleşmesi, iadesi istenecek dönem(ler) itibariyle ayrı ayrı olmak üzere hazırlanır.

Sözleşmenin, yeni bir sözleşmeye gerek kalmaksızın diğer dönem(ler) için de geçerli olacağı yönündeki düzenlemeler içermesi halinde sözleşme geçerli olarak kabul edilmeyecektir. Yani KDV İadesi Tasdik Sözleşmesi sadece KDV iadesi istenilecek dönemleri kapsamaktadır. Ayrıca KDV iadesi talebi, ilgili dönem KDV Beyannamesi vergi dairesine verilmeden ve tahakkuk fişi düzenlenmeden, KDV İadesi Tasdik Sözleşmesi düzenlenmemelidir. Diğer bir ifade ile KDV İadesi Tasdik Sözleşmeleri, iade taleplerine ilişkin ilgili dönem KDV Beyannamesi vergi dairesine verilip tahakkuk fişi düzenlendikten sonra yapılmalıdır (Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Bildirimlerinin ve Sürekli Bilgi Verme Yükümlülüklerinin Elektronik Ortamda Yerine Getirilmesi Hakkında Genel Tebliğ, Md. 5).

Yeminli Mali Müşavirler ile mükellefleri arasında düzenlenen tasdik sözleşmelerinin İnternet Vergi Dairesi' ne elektronik ortama gönderilmesi hususunda aşağıdaki konulara dikkat edilmesi gerekmektedir (Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Bildirimlerinin ve Sürekli Bilgi Verme Yükümlülüklerinin Elektronik Ortamda Yerine Getirilmesi Hakkında Genel Tebliğ, Md. 5);

- Gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile eklerinin tasdikine ilişkin olarak hesap döneminin ilk ayı içerisinde düzenlenmiş olan tam tasdik sözleşmelerine ilişkin bilgiler, takip eden ayın son gününe kadar, süresinden sonra düzenlenen sözleşmelere ilişkin bilgiler ise, sözleşme tarihinden itibaren 15 gün içerisinde internet vergi dairesine yeminli mali müşavirler tarafından elektronik ortamda girilmelidir. Ayrıca yeminli mali müşavirler tarafından vergi dairesine verilecek tasdik raporlarına söz konusu sözleşmelerin birer örneği eklenmelidir.
- Yeminli Mali Müşavirler ile mükellefleri arasında düzenlenen tam tasdik sözleşmesi dışındaki diğer tasdik sözleşmelerine (örneğin, KDV İadesi Tasdik Sözleşmesi) ilişkin bilgiler, sözleşmenin düzenlendiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde internet vergi dairesine yeminli mali müşavirler tarafından elektronik ortamda girilmelidir. Ayrıca yeminli mali müşavirler tarafından vergi dairesine verilecek tasdik raporlarına söz konusu sözleşmelerin birer örneği eklenmelidir.

Tam tasdik ve diğer tasdik sözleşmelerine ilişkin bilgiler elektronik ortamda internet vergi dairesine bildirileceğinden, ayrıca sözleşme örneklerinin bildirim amacıyla ilgili vergi dairelerine ibrazı gerekmemektedir.

2.5. İhracattan Doğan KDV İadesi İşlemlerinde İnternet Vergi Dairesine Gönderilmesi Gereken Listeler ve Bu Listeler Hakkında Genel Bilgiler

Yeminli Mali Müşavirler tarafından yürütülen KDV iadeleri bir süreç içerisinde gerçekleşmektedir. Bu süreç ihracat işlemlerinin fiilen gerçekleşmesi ile başlayıp, ihracattan doğan KDV İadesi işlemlerinin sonuçlanması ile tamamlanmaktadır. Yeminli Mali Müşavirler tarafından mükellefler ile KDV İadesi Tasdik Sözleşmesi düzenlenmesinin ardından iade işlemleri fiilen başlamış bulunmaktadır. Mükellefler tarafından ihracat işlemleri gerçekleştirilirken yüklenilen KDV' nin belirlenmesinde ve belirlenen rakamının İnternet Vergi Dairesi'ne gönderilmesi esnasında bazı listelerin hazırlanması gerekmektedir.

KDV iadelerinde hazırlanması zorunlu olan listeler Ocak 2010 vergilendirme döneminden itibaren İnternet Vergi Dairesi üzerinden elektronik ortamda alınmaya başlanmıştır. Bu uygulamayla birlikte İndirilecek KDV Listesi, Yüklenilen KDV Listesi, GÇB (Gümrük Çıkış Beyannamesi) Listesi, Satış Faturaları Listesi, İhraç Kayıtlı Satış Faturası Listesi, İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu' nun İnternet Vergi Dairesi' ne yüklenilmesi gerekmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı KDV İadesi Otomasyon ve Analiz Müdürlüğü, 2015).

Maliye Bakanlığı tarafından hayata geçirilen bu sistem neticesinde, uygulama öncesi karşılaşılan pek çok sorun giderilmeye çalışılmıştır. Mükelleflerin iade sürecinde karşılaştıkları sorunların giderilmesi ve şeffaflığın sağlanmasını hedefleyen bu sistem aynı zamanda iade süresinin de önemli ölçüde kısalmasını sağlamaktadır. Uygulama öncesi kâğıt veya CD olarak verilen bilgiler artık iade türüne göre hazırlanacak listeler sayesinde elektronik ortamda İnternet Vergi Dairesine aktarılmaktadır. Yeminli Mali Müşavirler tarafından KDV İadesi Tasdik Raporları' nın hazırlanması ve listelere ilişkin gerekli kontrollerin yapılmasının ardından, listelerin onaylanması yapılmaktadır. Gerekli onaylama işlemlerinin yapıldığını ve internet vergi dairesine hangi listelerin yüklendiğini gösteren İnternet Vergi Dairesi Liste Alındısı belgesi ise, KDV İadesi Tasdik Raporu' nun ekinde ilgili vergi dairesine sunulmaktadır.

Çalışmanın ana konusunu oluşturması sebebiyle aşağıdaki bölümde, ihracat işlemlerinden doğan KDV İadesi sürecinde hangi listelerin hazırlanması gerektiği ve bu

listelerin hazırlanmasında özellikli durumların neler olduğu genel hatlarıyla belirtilmeye çalışılacaktır.

İhracat işlemlerinden doğan KDV iadesinde, beş farklı listenin İnternet Vergi Dairesine yüklenilmesi gerekmektedir. Bu listeler aşağıdaki gibidir (1 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014: 48-49):

- İhracatın Beyan Edildiği Döneme İlişkin İndirilecek KDV Listesi,
- Yüklenilen KDV Listesi,
- Gümrük Çıkış Beyannamesi Listesi,
- Satış Faturaları Listesi,
- İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu.

Bu listeler aşağıda ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

2.5.1. İndirilecek KDV Listesi

İhracat işlemlerinden doğan KDV İadesi sürecinde İnternet Vergi Dairesi' ne yüklenilecek listelerden bir tanesi olan İndirilecek KDV Listesi, fiili ihracatın gerçekleştiği dönem (intaç tarihini esas alan dönem) KDV Beyannamesinin "*Bu Döneme Ait İndirilecek KDV*" sütununu oluşturmaktadır. Mükellef kurum ihracat işlemlerini gerçekleştirmek amacıyla doğrudan maliyet ve genel imal ve idare giderlerine katlanmaktadır. Katlanılan bu maliyet ve giderlerin karşılığını oluşturan alış faturalarındaki KDV, İndirilecek KDV Listesine girilmektedir.

İlgili döneme ait alış faturalarında yer alan İndirilecek KDV' ler, İnternet Vergi Dairesi otomasyon sistemine iki farklı şekilde yüklenilebilmektedir. Bunlardan birincisi alış faturalarına ilişkin her bir KDV' nin İnternet Vergi Dairesi' ndeki "*İndirilecek KDV Listesi*" sütununa her bir faturayı içerecek şekilde tek tek girilebilmesi esasına dayanmaktadır. Bir diğer yöntem ise, Excel formatında hazırlanan "*İndirilecek KDV Listesi*" nin dosya şeklinde İnternet Vergi Dairesi' ne yüklenilmesidir. KDV iadesi işlemlerinde hakim uygulamanın da listelerin Excel dosyası olarak sisteme yüklenmesi yönündedir.

İndirilecek KDV Listesinde belirtilen alanların her bir alış faturası için tek tek doldurulması gerekmektedir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken bazı önemli noktalara değinmekte yarar vardır. Listenin oluşturulup İnternet Vergi Dairesi'ne yüklenmesi

esnasında, İnternet Vergi Dairesi tarafından hatalı kabul edilen alanların tekrar düzeltilip sisteme yüklenmesi gerekmektedir. Bu nedenle hem zaman kaybını engellemek hem de vergi dairelerinin KDV iade servisinde çalışan memurların dosyayı incelemesi esnasında bulacakları hataları en aza indirmek için listeler çok dikkatli hazırlanmalıdır. Zira Gelir İdaresi Başkanlığı’ nın İnternet Vergi Dairesine yüklenecek listelerin hazırlanması esnasında uyulacak düzen ile ilgili açıklamaları mevcuttur. Bu kapsamda İndirilecek KDV Listesi örneği aşağıda Tablo 1’ de verilmiştir.

Tablo 1: İndirilecek KDV Listesi

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N		
1																
2								İNDİRİLECEK KDV LİSTESİ								
3																
4		Sıra No	Alış Faturasının Tarihi	Alış Faturasının Serisi	Alış Faturasının Sıra No'su	Satıcının Adı- Soyadı / Ünvanı	Satıcının Vergi Kimlik Numarası / TC Kimlik Numarası	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Cinsi	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Miktarı	Alınan Mal ve/veya Hizmetin KDV Hariç Tutarı	KDV'si	GGB Tescil No'su (Alış İthalat İse)	Belgenin İndirim Hakkının Kullanıldığı KDV Dönemi	İhracatna Aracılık Edilen Firmanın Vergi Kimlik Numarası/TC Kimlik Numarası		
5		1														
6		2														
7		3														
8																
9																
10																
11																
12																
13																
14																
15																
16																
17																
18																
19									TOPLAM	0,00	0,00					

Kaynak: https://intvd.gib.gov.tr/internetvd/html/kdv_iadesi_duyuru_yeni.html

Tablo 1’ den de görüleceği üzere İndirilecek KDV Listesi’ nde, doldurulması zorunlu olan ve farklı bilgileri içeren alanlar bulunmaktadır. İlgili dönemlere ilişkin alış faturalarında yer alan bilgiler doğrultusunda yukarıdaki her bir alanın doldurulması gerekmektedir.

Uygulamada İndirilecek KDV Listesinin İnternet Vergi Dairesine yüklenmesi esnasında genellikle, alış faturasının serisi ve sıra numaralarının hatalı yazılması, satıcının vergi - T.C. kimlik numaralarının eksik ya da hatalı yazılması ve satıcının vergi - T.C. kimlik numaralarının birbiriyle uyuşmaması, alış faturasının KDV’si ile matrahı arasındaki uyumsuzluk, indirim hakkının kullanıldığı dönemin hatalı ya da eksik yazılması, alınan mal veya hizmetin açıklanmasında 72 karakterden fazla karakter belirtilmesi gibi hatalarla karşılaşmaktadır. Karşılaşılan bu hatalar giderildikten sonra İndirilecek KDV Listesi’ nin, İnternet Vergi Dairesine tekrar yüklenilmesi sağlanacaktır.

2.5.2. Yüklenilen KDV Listesi

Mükellef kurum tarafından ihracat işlemlerinin gerçekleştirilmesi amacıyla katılan doğrudan maliyet ve genel imal ve idare giderlerinden, işlemin bünyesine giren KDV' yi gösteren liste olma özelliğini taşıyan Yüklenilen KDV Listesi, İndirilecek KDV Listesiyle benzer olmakla birlikte farklı özelliklere sahiptir. Bu farklılıkların en önemlisi 'Yüklenilen KDV Listesi' nin ihracat işlemlerinden doğan ve yüklenilen (işlemin bünyesine giren) KDV tutarının belirtildiği liste olmasıdır. Keza İndirilecek KDV Listesi döneme ait ne kadar indirilecek KDV olduğunu gösterirken, Yüklenilen KDV Listesi döneme ait ne kadar KDV iadesi olacağını göstermektedir. Yüklenilen KDV Listesi örneği aşağıda Tablo 2' de yer almaktadır.

Tablo 2: Yüklenilen KDV Listesi

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	P	Q
1																	
2																	
3																	
4		Sıra No	Alış Faturasının Tarihi	Alış Faturasının Serisi	Alış Faturasının Sıra No'su	Satıcının Adı-Soyadı / Ünvanı	Satıcının Vergi Kimlik Numarası/TC Kimlik Numarası	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Cinsi	Alınan Mal ve/veya Hizmetin Miktarı	Alış Faturasının KDV Hariç Tutarı	Alış Faturasının KDV'si	Bünyeye Giren Mal ve/veya Hizmetin KDV'si	GGB Tescil No'su (Alış İthalat İse)	Belgeye İlişkin İade Hakkı Doğuran İşlem Türü	Yüklenim Türü	Belgenin İndirime Konu Edildiği KDV Dönemi	Belgenin Yüklenildiği KDV Dönemi
5																	
6																	
7																	
8																	

Kaynak: https://intvd.gib.gov.tr/internetvd/html/kdv_iadesi_duyuru_yeni.html

Yüklenilen KDV Listesinde, İndirilecek KDV Listesi ile "Alış Faturasının KDV'si" sütununa kadar olan kısımlar benzer olmakla birlikte, özellikle son üç sütun farklılık arz etmektedir. Bunların başında "Bünyeye Giren Mal veya Hizmetin KDV'si" alanı gelmektedir. Bu alanda, ihracat işlemlerinin gerçekleşmesi amacıyla katılan doğrudan maliyet ve genel imal ve idare giderlerinden ne kadarlık bir bölümün işlemin bünyesine girdiği belirtilmektedir. Örneğin, yaş sebze meyve ihracatı yapan bir firma, yaş sebze ve meyvelerin yapısından, iklim ve hava koşulları ya da nakliye esnasında oluşabilecek bir takım kilogram eksilmeleri durumunda, alışıta ödediği KDV'nin tamamını yüklenime konu edememekte, ihraç edilen yaş sebze ve meyvenin kilogramına düşen KDV' yi yüklenime konu edebilmektedir. "Bünyeye Giren Mal ve/veya Hizmetin KDV'si" sütununun toplamı ise, toplam KDV iadesini belirtmektedir.

İndirilecek KDV Listesi ile Yüklenilen KDV Listesi arasındaki bir diğer farklılık ise “*Belgeye İlişkin İade Hakkı Doğuran İşlem Türü*” sütunudur. Bu sütunda, iade hakkı doğuran işlemlerin hangi istisna kapsamında gerçekleştiğinin belirtildiği ve ilgili dönem KDV Beyannamesinde yer alan e-beyanname işlem türü alanı yer almaktadır.

Ağustos 2014 döneminden itibaren yüklenilen KDV listelerinde yer alması zorunlu alanlardan bir tanesi olan “*Yüklenim Türü*” alanı (https://intvd.gib.gov.tr/internetvd/html/kdv_iadesi_uyuru_yeni.html), iade hakkı doğuran işlemin bünyesine giren KDV'nin ne kadarlık kısmının doğrudan yüklenim, ne kadarlık kısmının genel gider ve ne kadarlık kısmının amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden (ATİK) oluştuğunu göstermektedir. Yüklenilen KDV Listesi oluşturulurken doğrudan yüklenimler “1”, genel giderler “2” ve amortismanına tabi iktisadi kıymetler (ATİK) “3” koduyla yazılmaktadır. Örneğin, yaş sebze meyve ihracatı yapan bir firma için, ihracat işlemlerinden doğan KDV iadesi sürecinde hazırlanacak Yüklenilen KDV Listesi' nin “*Yüklenim Türü*” sütununda, yaş sebze ve meyve alımları dolayısıyla yüklenilen KDV' yi “1” “*Doğrudan Yüklenim*” koduyla; nakliye, motorin, gümrük müşavirlik hizmeti, laboratuvar analiz ve sertifika bedeli, kargo gideri, iletişim ve konaklama giderleri gibi işlemlerden dolayı bünyeye giren KDV' yi “2” “*Genel Giderler*” koduyla; araç, makine ve teçhizat alımı gibi amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen KDV' yi de “3” “*ATİK*” koduyla hazırlamaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı Yüklenilen KDV Listesi' ne ilişkin olarak 02.12.015 tarihinde yaptığı açıklamada bu listeye önceki listeden farklı olarak iki yeni sütunun (alanın) eklendiğini duyurmuştur. Bu alanlardan ilki olan “*Belgenin İndirime Konu Edildiği KDV Dönemi*” bilgisi, bütün iade işlem türleri için doldurulması zorunlu alan olarak ifade edilmişken “*Belgenin Yüklenildiği KDV Dönemi*” bilgisi ise sadece 405, 406 ve 439 iade işlem türlerinden iadeler (İndirimli Orana Tabi Teslimlere İlişkin İadeler) için doldurulması zorunlu alan olarak belirlenmiştir (https://intvd.gib.gov.tr/internetvd/html/ykdv_listesi_yeni_alanlarin_aciklamasi.doc).Yüklenilen KDV Listesi hazırlanırken bu alanların dikkatli bir şekilde hazırlanması gerekmektedir. Çünkü bazı dönemlerde alış faturasının KDV' si aynı ayda indirim ve yüklenime konu edilebilmekteyken bazı dönemlerde bu durum farklılık gösterebilmektedir. Örneğin, 01.12.2015 tarihli alış faturası Aralık 2015 dönemi için hem indirilecek KDV' ye hem de istisnalı satış kapsamındaki yüklenilen KDV' ye dahil edilmişse “*Belgenin İndirime Konu Edildiği KDV Dönemi*” ve

“Belgenin Yüklenildiği KDV Dönemi” alanlarına “201512” yazılacaktır. Ancak alış faturasına ait KDV Aralık 2015’ de indirim konusu yapıp istisnalı satış kapsamında Ocak 2016 dönemindeki yüklenilen KDV’ ye dahil edilmişse “Belgenin İndirime Konu Edildiği KDV Dönemi” alanına “201512”, “Belgenin Yüklenildiği KDV Dönemi” alanına ise “201601” yazılacaktır.

Mal ihracatından kaynaklanan KDV iadelerinde, Yüklenilen KDV Listesi hazırlanırken bazı noktalara dikkat edilmesi gerekmektedir. İndirilecek KDV Listesinde karşılaşılan ve yukarıda nedenleri belirtilen hataların/eksikliklerin çoğu Yüklenilen KDV Listesinde de karşılaşılmaktadır. Ancak uygulamada, Yüklenilen KDV Listesinde belirtilen hatalara/eksikliklere ilişkin bazı özellikli durumların varlığı mevcuttur. Bu özellikli durumların başında, ihracatçının ilgili ayda düzenlediği en son tarihli satış faturasından daha ileri tarihli alış faturasının Yüklenilen KDV Listesine eklenemeyeceği hususudur. Örneğin, ihracatçı firma Ocak 2015 döneminde en son ihracat faturasını (satış faturasını) 25.01.2015 tarihinde düzenlemişse, bu döneme ilişkin olarak (Ocak 2015 dönemi) işlemin bünyesine giren KDV’ lerden sadece 25.01.2015 tarihine kadar olan faturaları Yüklenilen KDV Listesine konu edecektir. Bir diğer önemli husus, işlemin bünyesine giren KDV’ nin farklı dönemlere dağıtılarak KDV iadesinin talep edilmesi durumudur. İhracat işlemleri bazen ilgili ayın son günleri gerçekleşebilmektedir. İhracat işlemine ilişkin Gümrük Çıkış Beyannamesi’ nde belirtilen ürünlerin bir kısmı ilgili aya, bir kısmı da izleyen aya yansıyabilmektedir. Bu gibi durumlarda hangi dönemde ne kadar ürün ihraç edilmişse, bu ürünlere ilişkin bünyeye giren KDV rakamı iadeye konu edilecektir. Örneğin, domates ihracatı yapan bir firma ihraç edilmek üzere Ocak 2015 döneminde 1.000 kg domates almış ve bu alışa ilişkin 1.000,00 TL + 80,00 TL KDV yükleniminde bulunmuştur. Domates ihracatının 800 kg’ ı Ocak 2015 döneminde, 200 kg’ ı da Şubat 2015 döneminde gerçekleşmiştir. Bu durumda Yüklenilen KDV Listesi’ nde bu alışa ilişkin İndirilecek KDV tutarı 80,00 TL olacakken, işlemin bünyesine giren KDV rakamı Ocak ayı için 64,00 TL $((800 \text{ kg} / 1.000 \text{ kg}) * 80,00 \text{ TL})$ olacaktır. Şubat 2015 döneminde ise aynı alış faturası Yüklenilen KDV Listesi’ ne tekrar işlenecek ancak bu faturayla ilgili ve işlemin bünyesine giren KDV tutarı 16,00 TL $(80,00 \text{ TL} - 64,00 \text{ TL})$ olacaktır.

İhracattan doğan KDV iadelerinde önemli bir husus da Yüklenilen KDV Listesi’nde belirtilen iade tutarının hangi dönem KDV Beyannamesi ile beyan edileceğidir. Bu konuda 1 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliği’nde, “Mal ihracına ilişkin istisna,

ihracatın gerçekleştiği tarih olan gümrük beyannamesinin “kapanma tarihi” ni içine alan vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesi ile beyan edilir. İhracat işlemleri iç gümrüklerde yapılan ihracat teslimlerinde, gümrük beyannamesinin sınır gümrüklerince kapatıldığı tarih, ihracatın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilir.” şeklinde açıklama yer almaktadır. Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere Yüklenilen KDV Listesi’ndeki iade tutarı, ihracatın fiilen gerçekleştiği yani ihraç ürünlerine ait gümrük çıkış beyannamesinin kapanma tarihi (intaç tarihini) esas alan dönem KDV beyannamesi ile beyan edilmektedir (1 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014: 46).

2.5.3. Gümrük Çıkış Beyannameleri (GÇB) Listesi

Her bir Gümrük Çıkış Beyannamesi’nin ayrı ayrı yazılıp listelenmesiyle oluşan Gümrük Çıkış Beyannameleri Listesi, toplam dört kısımdan oluşmaktadır (Bkz. Tablo 3). Bu listede ilk olarak “Sıra No” alanı yer almakta ve alana ilgili ayda oluşan GÇB sayısı kadar numara verilmektedir. “Sıra No” alanının hemen yanında “Gümrük Çıkış Beyannamesi Tescil Numarası” alanı yer almaktadır. Bu alana her bir GÇB’ nin sağ üst köşesinde yer alan ve GÇB’ lerin birbirinden ayırt edilmesinde kullanılan, rakam ve harflerden oluşan özel bir kod yazılmaktadır. [Gümrük Çıkış Beyannamesi tescil numarası 16 karakterden oluşmakta ve formatı *****EX***** şeklindedir (Şahin, 2015: 213).] Gümrük Çıkış Beyannameleri Listesi’ ne ilişkin örnek tablo aşağıda yer almaktadır.

Tablo 3: Gümrük Çıkış Beyannameleri Listesi

	A	B	C	D	E
1					
2			GÜMRÜK ÇIKIŞ BEYANNAMELERİ LİSTESİ		
3					
		Sıra No	Gümrük Çıkış Beyannamesi Tescil Numarası	GÇB'deki Döviz Cinsi	GÇB'ye İlişkin Toplam Fatura Tutarı (Döviz Cinsinden)
4		1			
5		2			
6		3			
7					
8					
9					
10					
11					
12					
13					
14					
15					
16					

Kaynak: https://intvd.gib.gov.tr/internetvd/html/kdv_iadesi_duyuru_yeni.html

Gümrük Çıkış Beyannameleri Listesi’ nde yer alan bir diğer sütun ise, ihracatın hangi döviz cinsinden oluştuğunun belirtildiği “GÇB’ deki Döviz Cinsi” alanıdır. Yurtdışına yapılan ihracat bedelleri de “GÇB’ ye İlişkin Toplam Fatura Tutarı (Döviz

Cinsinden)” alanında yer almakta ve alana her bir GÇB’ de belirtilen döviz cinsinden toplam ihracat tutarı yazılmaktadır. Bu alan ilgili dönem KDV Beyannamesinde “*Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler*” bölümünün “*Teslim ve Hizmet Tutarı*” alanının hesaplanmasına kaynak teşkil etmektedir.

Uygulamada Gümrük Çıkış Beyannameleri Listesine ilişkin karşılaşılan en önemli hatalar, GÇB tescil numarasının yanlış yazılması, GÇB’ deki döviz cinsinin hatalı belirtilmesi ve döviz cinsinden toplam ihracat tutarlarının yanlış yazılması şeklinde gerçekleşmektedir.

2.5.4. Satış Faturaları Listesi

İhracat işlemlerinden doğan KDV iadesi sürecinde İnternet Vergi Dairesine yüklenilecek listelerden bir tanesi de Satış Faturaları Listesi’dir. Bu listede ihraç edilen her bir kalem ürüne ait ayrıntılı bilgiler yer almaktadır. Bu listenin hazırlanmasında baz alınan temel belge ise Gümrük Çıkış Beyannamesi ve ihracat işlemlerine ilişkin düzenlenen satış faturalarıdır.

Satış Faturaları Listesi, ihraç edilen ürün (eşya) bazında düzenlenmesi gereken bir listedir. Listeye, ihraç edilen her bir ürünü tanımlayan ve ihraç edilen bu ürünlerin uluslararası ticarete tanınması ve ayırımının yapılmasında kullanılan GTİP yani Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu numarası yazılmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, Gümrük Çıkış Beyannamesinde birden fazla ve farklı GTİP numarasına sahip ürünler ihraç edilmişse, GÇB bilgileri aynı olacak şekilde Satış Faturası Listesine her bir ürünün GTİP numarasının ayrı ayrı yazılması gerekliliğidir (Gelir İdaresi Başkanlığı Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı KDV İadesi Otomasyon ve Analiz Müdürlüğü, 2015).

Satış Faturası Listesi dokuz sütundan oluşmaktadır. Bu sütunlar (Şahin, 2015: 217); kaç kalem ürün satıldığıının belirtildiği sıra no, Gümrük Çıkış Beyannamesi Tescil Numarası, ihraç edilen malın cinsi (bu alana her bir kalem ürünün Gümrük Çıkış Beyannamesinde belirtilen GTİP numarası yazılmalıdır. Örneğin, salatalık ihraç eden bir firma listenin hazırlanması esnasında bu satıra GTİP numarası olarak “070700050000” yazacaktır.), ihraç edilen malın miktarı, ihraç edilen malın ölçü birim kodu (bu alana ihraç edilen her bir kalem ürünün birimi yazılmalıdır. Örneğin, 1.000 kg domates ihraç eden bir firma, listedeki ihraç edilen malın ölçü birim alanına “KGM” yazacaktır), satış faturasının

tarikh, seri ve sıra numarası ve yurtdışındaki alıcının adı-soyadı/unvanı yazılmalıdır. Satış Faturaları Listesi örneği aşağıda Tablo 4' te yer almaktadır.

Tablo 4: Satış Faturaları Listesi

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
1										
2										
3										
4										
5										
6										
7										
8										
9										
10										
11										
12										

Kaynak: https://intvd.gib.gov.tr/internetvd/html/kdv_iadesi_duyuru_yeni.html

Satış Faturaları Listesinin hazırlanması tıpkı diğer listelerde olduğu gibi dikkatli olmayı gerektirmektedir. Keza farklı belgelerden (ihraç edilen ürünlere ilişkin satış faturaları, gümrük çıkış beyannameleri gibi) alınacak bilgilerin listeye yazılması esnasında bir takım hatalar meydana gelebilmektedir. Uygulamada karşılaşılan hatalı işlemler genellikle; ihraç edilen malın cinsine ait (GTİP) numarasının hatalı belirtilmesi, ihraç edilen malın cinsi ile ölçü birimi arasında uyumsuzlukların olması (örneğin, kilogram olarak ihraç edilen domatesin ölçü biriminin adet olarak belirtilmesi gibi), satış faturasının tarih, seri ve sıra numaralarının yanlış belirtilmesidir.

2.5.5. İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

İhracattan doğan KDV iadelerinde hazırlanması zorunlu listelerden bir tanesi de İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu' dur. Bu tablo birbiriyle bağlantılı farklı alanlardan oluşmaktadır. Bir tanım olarak İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu, işlemin bünyesine giren KDV ayırımının yapıldığı, ilgili dönem için toplam ihracat bedeli ve azami iade edilecek KDV tutarının gösterildiği tablodur şeklinde tanımlanabilmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı KDV İadesi Otomasyon ve Analiz Müdürlüğü, 2015).

İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu, KDV iade sürecinin bir özeti niteliğindedir. Çünkü bu tablo, ilgili dönem(ler)de gerçekleşen toplam ihracat bedelini ve yüklenilen KDV' yi oluşturan dağılımları (işlemin bünyesine doğrudan giren vergiler, genel imal ve idare giderlerinden iade hesabına verilen pay, ATİK' ler nedeniyle

yüklenilen vergiden iade hesabına verilen pay) görmemize olanak sağlamaktadır. Bu kapsamda İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu örneği aşağıda Tablo 5’ te verilmiştir.

Tablo 5: İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
1										
2	İADESİ TALEP EDİLEN KDV HESAPLAMA TABLOSU									
3										
4		Sıra No	Dönem	İade Hakkı Doğuran İşlem Türü	İade Hakkı Doğuran İşlem Bedeli	İadesi Talep Edilebilir Azami Vergi	İşlemin Bünyesine Doğrudan Giren Vergiler	Genel İmal ve İdare Giderlerinden İade Hesabına Verilen Pay	Atık'ler Nedeniyle Yüklenen Vergiden İade Hesabına Verilen Pay	Yüklenilen KDV Toplamı
5										
6										
7										
8									TOPLAM	

Kaynak: https://intvd.gib.gov.tr/internetvd/html/kdv_iadesi_duyuru_yeni.html

Listenin hazırlanması ve İnternet Vergi Dairesine gönderilmesi esnasında bazı noktalara dikkat edilmesi gerekmektedir. Bunların başında iade alma hakkı doğan dönem bilgisi gelmektedir. Örneğin, 2015 yılı Mayıs döneminde KDV iade hakkı gerçekleşmesi durumunda, dönem bilgisi alanı “05/2015-05/2015” şeklinde doldurulmalıdır. İade alma hakkı doğuran işlem türü alanı, iadenin hangi şekilde gerçekleştiğine göre e-beyanname kodu yazılarak doldurulmaktadır. İade alma hakkı doğuran işlem bedeli alanına, ilgili dönemde gerçekleşen ihracat bedeli (iade alma hakkı doğuran işlem bedeli) yazılmaktadır. İadesi talep edilebilir azami vergi alanına, ilgili dönemde gerçekleşen ihracat bedeli (teslim bedeli) ile genel KDV oranının çarpımı sonucu bulunacak tutar yazılmaktadır. Örneğin, Nisan 2015 döneminde 200.000,00 TL ihracat gerçekleşmişse (teslim bedelinin 200.000,00 TL olması durumunda) bu alana 36.000,00 TL (36.000,00 TL = 200.000,00 TL * %18) yazılacaktır. Yüklenilen KDV’ nin ayrıntılarını görmeye olanak sağlayan bölümlerden ilki olan işlemin bünyesine doğrudan giren vergiler alanına, iade alma hakkı doğuran işlem için bünyeye giren KDV tutarı yazılmalıdır. Örneğin, yaş sebze meyve ihracatı gerçekleştirmek amacıyla Haziran 2015 döneminde %8 KDV oranı üzerinden sırasıyla 5.000,00 TL + 400,00 TL KDV olan domates, 2.500,00 TL + 200,00 TL KDV olan şeftali, 3.000,00 TL + 240,00 TL KDV olan kayısı, 1.000,00 TL + 80,00 TL KDV üzüm alımı gerçekleştiren ve ürünlerinin tamamını ihraç eden şirket, işlemin bünyesine doğrudan giren KDV’ yi 920,00 TL (920,00 TL = 400,00 TL + 200,00 TL + 240,00 TL + 80,00 TL) olarak hesaplayacaktır. Genel imal ve idare giderlerinden iade hesabına verilen payın hesaplanmasında ise, ihracat

işleminin gerçekleşmesinde katlanılan giderler dolayısıyla yüklenilen KDV tutarı yazılmaktadır. Yukarıda verilen örnekte ihracatın gerçekleşmesi için gümrük müşavirlik hizmeti, kargo gideri, ambalaj, palet, file, naylon poşet, laboratuvar analiz bedeli gibi giderlere katlanılmış ve bu giderler için toplam 500,00 TL KDV yükleniminde bulunulmuş ve bu tutarın tamamı yüklenime konu edilmiş ise, genel imal ve idare giderlerinden iade hesabına verilen pay alanına 500,00 TL yazılması gerekecektir. ATİK' ler nedeniyle yüklenilen vergiden iade hesabına verilen pay alanına ise, amortismanına tabi iktisadi kıymet alımları için hesaba dahil edilen pay tutarı yazılacaktır.

Uygulamada hatalı işlemlerin oluşmaması için İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu' nun çok dikkatli hazırlanması, Yüklenilen KDV Listesi'nde yer alan "1=Doğrudan Yüklenilen KDV", "2=Genel Giderlerden Yüklenilen KDV" ve "3=ATİK' lerden Yüklenilen KDV" kodlu alanların bu listeye doğru aktarılması ve listede yer alan tutarların (toplam ihracat tutarı ve yüklenilen KDV tutarı) ilgili dönem KDV Beyannamesiyle uyum içinde olmasına özen gösterilmesi gerekmektedir.

2.6. Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP)

Doğru, güvenilir ve hızlı bilgi ihtiyacının artması teknolojik alt yapı yatırımlarını da bir arada getirmektedir. Bu yatırımlar sadece sektörel anlamda olmayıp, kamu idarelerinin de vatandaşlarına daha iyi hizmet sunmak amacını taşımaktadır. Ülkemizde 2000'li yıllardan bu yana süren teknolojik alt yapı yatırımlarının bir yansıması da Katma Değer Vergisi İadesi işlemlerinde karşımıza çıkmaktadır.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı bilişim politikasını ve teknoloji sistem ve donanımlarını çağımızın standartlarına ulaştırma hedefi içerisindedir. Mükellefi müşteri olarak gören hizmet anlayışı, saydam, etkin ve verimli gelir idaresi, doğru bilgiyi zamanında ve etkin üretme ve yönetime sunma, etkin denetim, teknolojiyi yakından izleyen idare, kurumlar arası bilgi/uygulama birliği sağlayacak ve mükellefleri Vergi Dairesine gitmeden hızlı ve güvenli hizmet vermeyi gerçekleştirecek alt yapı sistemlerini kurmak, kurumun temel vizyonunu oluşturmaktadır (Özbek, 2007: 50).

Kurumun sahip olduğu bu vizyon anlayışı çerçevesinde Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi ile birlikte, vergi dairelerinde yürütülen tüm işlemlerin bilgisayar yardımı ile yapılması, Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Dairesinde bir karar, destek ve

yönetim bilgi sistemi kurulması ayrıca yurt çapındaki vergi dairelerine uygulama birliği sağlanması amaçlanmaktadır.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygulamaya konulan VEDOP ile vergi dairesi işlemlerinin tamamının bilgisayarla yapılarak vergi dairelerindeki iş yükünün azaltılması, vergi dairesi çalışmalarında etkinlik ve verimliliğin artırılması amaçlanmaktadır (Özbek, 2007: 50-51).

Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP), bilgisayar teknolojisinin yeni olanaklarıyla vergi dairelerinin tamamını kapsayan bir bilgi işlem ağının kurulmasıdır (Akdemir, 2008: 53). İçerisinde ayrı ayrı bileşenlere sahip olan VEDOP, e-devlet uygulamaları ve sistemlerini de içermektedir. Bu sistemler; Vergi Dairesi Otomasyonu (VDO ve e-VDO), Elektronik Banka Tahsilatları İşleme Sistemi (EBTİS), e-beyanname, Veri Ambarı Projesi (VERİA), Elektronik Muhasebe Kayıtları Arşiv Sistemi (EMKAS), e-haciz, e-fatura ve İnternet Vergi Dairesi' dir (Gerçek, 2010: 79).

Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP) 1998 yılında 22 il merkezinde, 155 vergi dairesinde ve 5 defterdarlıkta uygulamaya geçirilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı yürüttüğü entegrasyon sistemleri sayesinde VEDOP-1 ile E-Kurum olma sürecini ve VEDOP-2 ile de E-Devlet olma sürecini tamamlamıştır (T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu, 2004: 75).

VEDOP-1' ile hedeflenen, vergi dairesi işlemlerinin tümünün bilgisayar ortamına aktarılması, daha etkin ve mükelleflerine daha iyi hizmet veren bir gelir idaresi çalışmalarının tamamlanmasıdır. Bu amacın tamamlanmasının hemen ardından VEDOP-2 başlatılmış, 2004 - 2006 yılları arasında kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması için önemli bir adım atılmış aynı zamanda mükelleflere daha kaliteli ve hızlı kamu hizmeti sunulması sağlanmıştır. VEDOP-2 ile otomasyon kapsamına dahil olmayan 283 vergi dairesi otomasyon kapsamına alınmıştır. Bunun yanı sıra VEDOP-2 kapsamında gelir müdürlükleri, vergi denetmenleri birimleri de otomasyona dahil edilmiş, e-beyanname, Veri Ambarı (VERİA), Motorlu Taşıtlar Vergisini Tahsile Yetkili Vergi Dairelerinin Otomasyonu ve Çağrı Merkezi sistemleri oluşturulmuş, genişleyen kapasite doğrultusunda merkez sunucuların altyapısı güçlendirilmiş ve web tabanlı merkezi vergi dairesi sistemine (e-VDO) geçiş işlemleri başlatılmıştır (Bilginli, 2011: 175).

2007 yılında başlayan üçüncü aşama (VEDOP-3) ile e-VDO (internet Tabanlı Vergi Dairesi Otomasyonu) uygulamaları 301 vergi dairesine ve 585 mal müdürlüğü gelir servisine yaygınlaştırılmış ve takdir komisyonları işlemleri de otomasyon kapsamına alınmıştır. Vergi dairesi başkanlıkları ve tüm diğer birimlerin ilave donanım ihtiyaçları karşılanmış, arttırılan kapasite doğrultusunda sunucu altyapısı güçlendirilmiştir. 2014 sonu itibariyle 448 vergi dairesi, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı ve 585 mal müdürlüğü e-VDO kapsamına alınmış ve böylece Gelir İdaresi Başkanlığında otomasyon kapsamına alınmayan birim kalmamıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı Performans Programı, 2014: 26).

2.7. Katma Değer Vergisi İadelerinin Denetiminde KDV İadesi Risk Analiz (KDVİRA) Sistemi

Mükelleflerin KDV İade taleplerinin en hızlı ve sorunsuz bir şekilde yerine getirilmesi amacıyla elektronik sistemlerin kurulması ve işletilmesi bir zorunluluk haline gelmiştir. Bu bağlamda KDV İade taleplerine ilişkin kontrol ve analiz işlemlerinin merkezden elektronik ortamda yapılması ve bu sayede vergi dairelerinin iş yükünden kurtarılmasını sağlamak, vergi dairelerini ve mükellefleri kırtasiyecilikten kurtarmak, iade/mahsup işlemlerine hız kazandırmak, KDV İade işlemlerine asgari bir standart getirmek ve yurt çapında uygulama birliği sağlamak gibi amaçlarla Gelir İdaresi Başkanlığı'nca 2010 yılı Ocak ayından itibaren "*KDV İadesi Risk Analiz (KDVİRA) Sistemi*" hayata geçirilmiştir. Bu sistem iade işlemlerinin tüm aşamalarının idare tarafından takip ve kontrol edilebilmesine olanak sağlamaktadır. KDVİRA sistemi ile Ocak 2010 vergilendirme döneminden itibaren KDV İadesi Kontrol Raporları üretilmeye başlanmıştır.

KDVİRA sisteminde mükellefler, KDV iadelerine esas teşkil eden belgeleri İnternet Vergi Dairesi üzerinden Gelir İdaresi Başkanlığı sistemine aktarmaktadır. Bu sayede mükelleflerin bir takım bürokratik işlemlerle uğraşmalarına gerek kalmamaktadır. KDV iade taleplerine ilişkin yapılan analiz ve kontrol işlemlerinin hemen hemen tamamı bilgisayar teknolojisi kullanılarak gerçekleştirilmekte, böylece vergi dairelerinin üzerindeki KDV iadelerinden kaynaklanan ağır iş yükü önemli ölçüde hafifletilmektedir. Bu sistem ile tedarikçilerin vergisel uyumları ölçülmekte ve bu mükellefler detaylı analizlere tabi tutulmaktadır. Bu sayede iade sürecinde sahte fatura düzenleyen veya kullanan mükelleflerin hızlı bir şekilde tespit edilmesi mümkün hale gelmektedir.

Çalışmalarına 2010 yılında başlanan "Makro Analiz Raporu Projesi" ile KDV iade işlemlerine esas teşkil eden listelerden hareketle veri ambarında yer alan mükelleflere ait çeşitli bilgilerden faydalanılarak iade talep eden mükellefler, faaliyette buldukları il ve sektör bazında daha detaylı analizlere tabi tutulmaktadır. Mükelleflerin bu proje kapsamında belirlenmiş olan kriterlerden sapma göstermeleri durumu, iadeyi sonuçlandıracak vergi dairesine rapor edilerek, iadenin daha sağlıklı bir şekilde yerine getirilmesi sağlanmaktadır (GİB 2010 Yılı Faaliyet Raporu, 2011: 10).

Bu kapsamda uygulamaya konulan bir diğer gelişme "*Veri Görselleştirme Uygulamaları*" uygulamasıdır. Bu uygulama ile haksız yere alınan KDV iadelerinin ve sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerini gerçekleştiren mükelleflerin tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Bu uygulama ile birlikte sahteciliğe yönelik organizasyonların analizi ve bu organizasyona dahil mükelleflerin incelemeleri oldukça kolaylaştırılmıştır (GİB 2010 Yılı Faaliyet Raporu, 2011: 49).

Bir diğer uygulama olan "*Sahte Belge Risk Analiz Programı*"; aylık dönemler itibariyle faal mükelleflerin, vergisel anlamda taşıdıkları riski matematiksel olarak ortaya koyan ve detaylı risk analizlerine imkân sağlayan bir sistemdir. Bu sistem risk kriterleri adı verilen kuralları ihlal eden mükellefleri, belirli bir formülasyon ile puanlamakta ve alınan puanları toplayarak her mükellefin toplam risk puanını hesaplamaktadır. Program ile mükellef bazlı risk analizi yapılabildiği gibi ülke geneli, bölge, il, ilçe, vergi dairesi, sektör, bilanço aktif büyüklüğü, matrah büyüklüğü, alım-satım tutarı büyüklüğü ve benzeri büyüklükler veya tüm bu verilerin karışımı şeklinde analizler de yapılabilmektedir. Program, sahte belge düzenleme riski yüksek olan mükellefleri ortaya çıkarmakta ve bu anlamda hem KDVİRA sistemini hem de sahte belge düzenleme incelemelerini beslemektedir. Bu açıdan programın en önemli özelliği sahte belge düzenleyicilerini yakalayabilmesi ve bu konuda caydırıcılığı en üst düzeye çıkartabilmesidir (http://www.vergisorumlari.com.tr/konu_bilgi.aspx?konudeger=kdviadesi).

Gelir İdaresi Başkanlığı 27.10.2015 tarihinde yapmış olduğu düzenleme ile KDV iade listelerinde görülen hataları belirten KDV İadesi Risk Analiz Özet Kontrol Raporları'nın İnternet Vergi Dairesi üzerinden mükellefler tarafından görüntülenmesine başlanıldığını açıklamıştır. Bu kapsamda 01.07.2015 tarihinden sonra oluşan tüm KDV İadesi Kontrol Raporları'na (Özet Raporlar) İnternet Vergi Dairesi üzerinden erişim mümkün olacaktır (https://intvrg.gib.gov.tr/intvrg_uyuru/duyurular.html).

2.8. KDV İade Takip Projesi Sistemi ve Veri Ambarı Projesi

Katma Değer Vergisi İade işlemlerini yakından ilgilendiren bir diğer önemli gelişme ise KDV İade Takip Sistemi ve Veri Ambarı Projesi'dir. Katma Değer Vergisi Risk Analiz Sistemi'nin ana amaçlarından bir tanesi olan KDV iadesinin daha sağlıklı ve daha hızlı gerçekleştirilebilmesi amacına ulaşılabilmesinde iadenin her aşamasının takip edilebilmesi önemli bir gereklilik haline gelmektedir. Bu gereklilikten hareketle Gelir İdaresi Başkanlığı KDVİRA Sisteminin tamamlayıcı unsurlarından bir tanesi olan KDV İade Takip Projesi Sistemi'ni 15.05.2014 tarihinde uygulamaya geçirmiştir. Artık mükellefler vergi dairelerinden talep etmiş oldukları iadelerinin, elektronik ortamda iade talep dilekçelerinin verilmesi aşamasından iade işleminin tamamlandığı tarihe kadar, aşama aşama nerede olduğunu ve talep tutarlarının ayrıntılarını görebileceklerdir (GİB 2015 Yılı Performans Programı, 2015: 54-55).

Veri Ambarı Projesi'nin başlıca hedefi, beyan dışı kalmış vergisel olayların tespiti, mükellef beyanlarının doğruluğunun kontrolü ve denetim birimlerine bilgi desteği sağlamak amacıyla bilgi kaynaklarının araştırılması, tespit edilen bilgi kaynaklarından veri toplanabilmesi için faaliyetlerin yürütülmesi, bilgilerin toplanması ve analizi, vergi yönetimine karar desteği ile yapılan vergi incelemelerinde yararlanılmak üzere, iç ve dış kaynaklardan alınan bilgilerin veri ambarına aktarılarak değerlendirilmesi, alınan çıktılarının incelenmek üzere denetim birimlerine gönderilmesi ve veri ambarındaki bilgilerin tüm denetim birimlerinin kullanımına sunulması için veri ambarı oluşturularak bilgilerin değerlendirilmesi ve denetim birimlerinin kullanımına sunulması olarak tanımlanabilmektedir (GİB 2011 Faaliyet Raporu, 2012: 50).

Veri Ambarı Projesi vergi incelemelerinde, kamu adına yapılan denetimlerde, kurumlar arası sağlıklı bilgi akışının sağlanmasında olduğu kadar KDV İade sürecinde de önemli bir yere sahiptir. Özellikle de KDVİRA Sisteminin bir çıktısı olan alt mükelleflere ait faturaların belge basım bilgilerinin kontrolü, GÇB ile GÇB Listesi tutar kontrolü, GÇB ile satış faturaları içerik kontrolüne ilişkin görülen hatalar, Veri Ambarından alınan bilgiler doğrultusunda Özet Kontrol Raporlarına aktarılmaktadır. Görülen eksiklikler ise Veri Ambarı Sisteminde belirtilen bilgilere göre düzeltilerek İnternet Vergi Dairesine tekrar yüklenmesi ile giderilmektedir.

2.9. İhracattan Doğan KDV İade İşlemlerine İlişkin Örnek Bir Uygulama ve Özellikli Muhasebe İşlemleri

Ülkemizin kalkınmasında hiç şüphesiz çok önemli bir yere sahip olan ihracat işlemleri otomotiv sanayiinden makine-yedek parça sanayiine kadar farklı sektörlerde gerçekleştirilmektedir. Her bir sektörel farklılık, KDV iadesi işlemlerinin de farklı nitelikte olması anlamına gelmektedir. Keza bu farklılıkların bir yansıması da KDV İadesi Tasdik Raporlarının hazırlanmasında görülmektedir. Çünkü bu raporlar ihracatın gerçekleştiği sektöre uygun olarak ayrıntılı bilgiler içerecek şekilde hazırlanmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde, yaş sebze ve meyve ihracatı gerçekleştiren ve bu ihracatları dolayısıyla Katma Değer Vergisi Kanunu 11/1-a maddesine göre, ihracatın gerçekleştiği dönemlerde yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen Katma Değer Vergisi iadesinin incelenmesi ve rapora bağlanmasını konu alan Yeminli Mali Müşavirlik KDV İadesi Tasdik Raporu üzerinden örnek bir işlem sunulacaktır.

Örnek Olay

İşletme Hakkında Genel Bilgiler

A Gıda Tarım Ürünleri İhracat İthalat Ticaret Limited Şirketi, 2013 yılında Trabzon ili Ortahisar Mahallesi'nde kurulmuştur. Şirket, Rusya Federasyonu'na yaş sebze meyve ihracatı gerçekleştirmektedir. Şirket tarafından yaş sebze meyve alımları genellikle Akdeniz ve Ege Bölgelerindeki müstahsil, komisyoncu ve tüccarlardan tedarik edilmektedir.

Şirket, Trabzon Ticaret ve Sanayi Odası'na 17525 sicil numarası ile kayıtlıdır. Şirketin sermayesi 250.000,00 TL olup bu sermayenin tamamı ödenmiştir. Şirketin kurucusu Hidayet TUNÇ olup, şirketi tek başına temsil ve ilzama yetkilidir.

Gerçekleştirilen İhracatlar

A Gıda Tarım Ürünleri İhracat İthalat Ticaret Limited Şirketi, Nisan 2015 döneminde Rusya Federasyonu'na domates ve salatalık ihracatı gerçekleştirmiştir. Domates ve salatalık alımlarını müstahsil, komisyoncu ve tüccarlardan tedarik eden şirket, ürünlerini Samsun Limanı'ndan yurtdışında yerleşik alıcıya gemi nakliyesiyle ulaştırmaktadır. Ayrıca ürünlerin Samsun Limanı'na getirilmesinde nakliye hizmeti satın alınmaktadır. Nisan 2015 döneminde şirket Rusya Federasyonu'na 200.000,00 TL'lik yaş

sebze meyve ihracatı gerçekleştirmiştir. İhracatı gerçekleştirmek amacıyla satın alınan yaş sebze ve meyveler ile nakliye, ambalaj, gümrük muayene bedelleri, laboratuvar analiz bedeli gibi giderlere ödenen KDV tutarları ilgili dönemde 20.000,00 TL olarak gerçekleşmiş ve Nisan 2015 KDV Beyannamesi'nin "*Bu Döneme Ait İndirilecek KDV*" satırında beyan edilmiştir.

İhracat Sonrası İşlemler

A Gıda Tarım Ürünleri İhracat İthalat Ticaret Limited Şirketi, Katma Değer Vergisi Kanunu 11/1-a maddesine göre yurt dışına gerçekleştirdiği ihracatlar dolayısıyla yüklendiği ve indirim yoluyla gideremediği Katma Değer Vergisi iadesinin incelenmesi ve rapora bağlanması amacıyla, Trabzon ilinde yeminli mali müşavirlik faaliyetleri gerçekleştiren T Yeminli Mali Müşavirlik Limited Şirketi ile anlaşmış ve yeminli mali müşavirlik şirketinin merkezinde KDV İadesi Tasdik Sözleşmesi imzalanmıştır.

KDV İade Süreci

A Gıda Tarım Ürünleri İhracat İthalat Ticaret Limited Şirketi ile T Yeminli Mali Müşavirlik Limited Şirketi arasında imzalanan KDV İadesi Tasdik Sözleşmesi sonrası KDV iadesi süreci başlamış bulunmaktadır. İlk olarak mükellef kurum tarafından KDV İadesi Tasdik Sözleşmesine ilişkin damga vergisi beyan edilip tahakkuk ettirilmiştir. Yeminli mali müşavirlik şirketi de sözleşmeye ilişkin bilgileri kendisine ait şifreler ile İnternet Vergi Dairesi sistemine bildirmiştir. Bu işlemlerin ardından mükellef kurum, Nisan 2015 döneminde gerçekleştirdiği ihracatlara ilişkin tüm belgelerini gerekli listelerin hazırlanması ve kontrollerin yapılması amacıyla yeminli mali müşavirlik şirketine teslim etmiştir. Yeminli mali müşavirlik şirketi tarafından ilk olarak ilgili dönemde ihracatların doğruluğunun tespitine yönelik çalışmalar yürütülmüş ve ihracatların doğruluğunun tespitinin ardından ilgili dönemlere ait İndirilecek KDV Listesi, Yüklenilen KDV Listesi, Gümrük Çıkış Beyannamesi Listesi, Satış Faturası Listesi ve İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu kontrol edilmiştir.

Yapılan kontrollerin ardından yeminli mali müşavirlik şirketi, ilgili dönem İndirilecek KDV tutarının (Nisan 2015 dönemi İndirilecek KDV tutarı 20.000,00 TL) % 80 veya %50'sini aşan oranda teyit ve karşıt incelemesi yapmıştır (3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 27 ve 29 sıra No.lu

Genel Tebliğleri). Karşıt İnceleme yapılmasının temel amacı, mükellef kurumun satıcı firmalardan yaptığı alımların gerçeği yansıtır yansıtmadığının tespit edilmesidir.

Karşıt İncelemeler sonrasında ilgili dönem listelerinin İnternet Vergi Dairesi' ne gönderilmesi işlemine başlanılmıştır. Excel dosyası olarak hazırlan listeler, İnternet Vergi Dairesi' ne yüklenilmiş ve ardından sistem üzerinden onaylanmıştır. Onaylama işlemi yapılırken KDV iade talebi "*Kısmen Mahsup Kısmen Nakden*" olarak talep edilmiştir. Yani KDV iadesi ilk olarak şirketin vergi borçlarına mahsup olacak, mahsup işleminin ardından kalan tutar şirkete ait banka hesabına yatırılacaktır. Listelerin onaylanmasından sonra sıradaki işlem olan KDV iadesine ilişkin talep dilekçesi İnternet Vergi Dairesi üzerinden hazırlanmış ve yine sistem üzerinden onaylanmıştır.

Aşağıdaki bölümde, A Gıda Tarım Ürünleri İhracat İthalat Ticaret Limited Şirketi' nin Nisan 2015 döneminde gerçekleştirdiği ihracata ve bu kapsamdaki KDV iadesine yönelik T Yeminli Mali Müşavirlik Şirketi tarafından hazırlanan örnek KDV İadesi Tasdik Raporu yer almaktadır.

KDV İADESİ TASDİK RAPORU

1. GENEL BİLGİ:

Karadeniz Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün 123 456 XXXX sicil no.lu mükellefi A Gıda Tarım Ürünleri İhracat İthalat Ticaret Limited Şirketi, Kahramanmaraş Caddesi Yalı Sokak Huzur Apartmanı No:6/A Ortahisar/TRABZON adresinde, yaş sebze meyve ihracatı ve şirketin kuruluş sözleşmesindeki işlerle iştigal etmektedir.

Mükellef kurum Yeminli Mali Müşavirliğimize müracaat ile Katma Değer Vergisi Kanunu 11/1-a maddesine göre, yurt dışına gerçekleştirdiği ihracat dolayısıyla Nisan 2015 döneminde yüklendiği ve indirim yoluyla gideremediği Katma Değer Vergisi iadesinin incelenmesi ve rapora bağlanması talebinde bulunmuştur. İlgili kurum yetkilisi ile bu kapsamda 06.06.2015 tarih D 123456 sayılı sözleşme düzenlendikten sonra yapılan incelemeler sonucu aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir.

1.1. Mükellef Hakkında Bilgiler

A Gıda Tarım Ürünleri İhracat İthalat Ticaret Limited Şirketi, 01.01.2013 tarihinde vergi dairesine mükellefiyet tescil ettirmiş olup, Trabzon Ticaret Sicil Müdürlüğü'ne 01.01.2013 tarihinde 17525 sicil numarası ile tescil olunmuştur.

Mükellef kurumun sermayesi 250.000,00 TL'dir. Sermayenin %100'ü Hidayet TUNÇ' a aittir. Şirketin müdürü ve temsil yetkilisi Hidayet TUNÇ' tur.

Mükellef kurumun banka kredileri toplamı 100.000,00 TL'dir.

Mükellef kurumun ortaklık yapısı ile ortaklara ilişkin ikametgâh adresleri aşağıdaki gibidir.

Ortaklara ve Ortaklık Yapısına İlişkin Bilgiler

Adı-Soyadı	T.C. Kimlik No	Sermeye		İkametgâh Adresi
		Payı (%)	Payı (TL)	
Hidayet TUNÇ	1234567XXXX	100	250.000,00	Lale Sokak Kunduracılar Caddesi Deniz Apt. Kat:1/5 Ortahisar/TRABZON

1.2. İş Merkezi ve İletişim Araçları

Mükellef kurumun iş merkezi adresi, Kahramanmaraş Caddesi Yalı Sokak Huzur Apartmanı No:6/A Ortahisar/TRABZON' dur. İş yeri Mavi Gıda San. Ltd. Şti.' den kiralık olup, bunun için yıllık net 5.000,00 TL + 900,00 TL KDV kira ödenmektedir.

İş yeri adresinde başka bir firma faaliyette bulunmamaktadır.

Mükellef kuruma ait iletişim araçları aşağıdaki gibidir.

Telefon : 0 (462) 322 XXXX

Faks : 0 (462) 322 XXXX

Cep Telefonu : 0 (535) 111 XXXX

1.3. Çalışan Personel Hakkında Bilgiler

Şirketin çalıştırmış olduğu işçi sayısı aşağıdaki gibidir.

Nisan 2015 Dönemi İşçi Sayısı

<i>Dönem</i>	<i>İşçi Sayısı</i>
<i>04/2015</i>	<i>10</i>

1.4. Muhasebeden Sorumlu Olanlar

Mükellef kurumun muhasebesi 3568 sayılı yasa uyarınca SMMM unvanına sahip Karadeniz Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün 222 333 456 sicil no.lu mükellefi Ali BİLİR tarafından tutulmakta ve mükellefe ait aylık beyannameler aynı SMMM tarafından imzalanmaktadır.

1.5. Sanayi Sicil Belgesi ve Üretim Kapasitesine İlişkin Bilgiler

Şirketin imalat faaliyeti bulunmayıp satın aldığı malları olduğu gibi satmaktadır.

2. USUL İNCELEMELERİ

2.1. İnceleme Dönemine İlişkin Defter Tasdik Bilgileri

Mükellef kurumun 2015 hesap döneminde kullandığı kanuni defter bilgileri aşağıdaki gibidir.

2015 Yılı Defter Tasdik Bilgileri

<i>Defterin Türü</i>	<i>Tasdik Makamı</i>	<i>Tasdik Tarihi ve No</i>
<i>Yevmiye Defteri</i>	<i>Trabzon 3. Noteri</i>	<i>26.12.2014-33333</i>
<i>Envanter Defteri</i>	<i>Trabzon 3. Noteri</i>	<i>26.12.2014-33334</i>
<i>Defter-i Kebir</i>	<i>Trabzon 3. Noteri</i>	<i>26.12.2014-33335</i>

Yeminli Mali Müşavirliğimizce mükellef kurumun defter ve belgelerinin ilgili dönemle sınırlı olarak incelenmesi sonucunda, kanuni defterlerinin kayıt nizamına ve muhasebe ilkelerine uygun olarak tutulduğu, KDV Beyannamelerinin zamanında verildiği tespit edilmiştir.

2.2. Beyannamelerin Süresinde Verilip Verilmediğine İlişkin Bilgiler

Mükellef kurumun vergi beyannamelerini Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen beyan sürelerine uyarak, ilgili vergi dairesine verdiği tespit edilmiştir.

Firmanın sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediğine ya da kullandığına yahut bu tür kişilerden mal aldığına veya böyle bir organizasyon içinde bulunduğu dair herhangi bir tespit, bilgi ve belgeye rastlanılmamıştır.

Mükellef kurum bağlı bulunduğu Karadeniz Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne verdiği KDV Beyannamesi'nin ilgili bölümlerinde, ihracattan dolayı iade edilecek KDV'yi talep etmiştir.

Mükellef kurum tarafından Nisan 2015 dönemine ait KDV İadesi Tasdik Sözleşmesine ilişkin Damga Vergisi beyan edilip tahakkuk ettirilmiştir.

İş bu inceleme 3568 Sayılı Kanun ve buna ilişkin Tebliğler ile diğer ilgili mevzuat çerçevesinde yürütülmüş ve neticelendirilmiştir.

3. HESAP İNCELEMELERİ

3.1. Şirketin Beyanı

Mükellef kurum tarafından vergi dairesine verilen Nisan 2015 dönemi Katma Değer Vergisi Beyannamesi'nde yer alan bilgilerin özeti aşağıdaki gibidir.

Nisan 2015 Dönemi KDV Beyannamesi'ne İlişkin Bilgiler

KDV Beyanname Bilgileri	Tutarlar
Toplam KDV Matrahı	0,00
Hesaplanan KDV	0,00
İlave Edilecek KDV	0,00
Toplam KDV	0,00
Önceki Dönemden Devreden KDV	1.000,00
Bu Döneme Ait İndirilecek KDV	20.000,00
İndirimler Toplamı	21.000,00
İade Edilmesi Gereken KDV	15.000,00
Sonraki Döneme Devreden KDV	6.000,00
Teslim ve Hizmet Karşılığını Teşkil Eden Bedel	200.000,00
11/1-a' ya Göre Teslim ve Hizmet Tutarı	200.000,00
11/1-a' ya Göre Yüklenilen KDV Tutarı	15.000,00

Yukarıda verilen Tablo' dan görüldüğü üzere, mükellef kurum Nisan 2015 dönemine ait ihracat teslimleri için yaptığı mal ve hizmet alımları nedeniyle yüklenip,

normal indirim müessesesi çerçevesinde indirim konusu yapamadığı 15.000,00 TL Katma Değer Vergisinin iadesini talep etmektedir.

Mükellef kurumun ilgili dönemlerde ihraç ettiği ürünlerle ilgili olarak girdilerin faturalarında gösterilen Katma Değer Vergileri 3065 sayılı yasanın 11. Maddesi kapsamına giren ihracat teslimleri nedeniyle aynı yasanın 32. Maddesine göre meydana gelen Katma Değer Vergileri iade talebi mal alımı ve ihracat safhalarında her türlü inceleme tekniği kullanılarak incelenmiş ve bu konudaki açıklamalara aşağıdaki bölümlerde yer verilmiştir.

Müşavirliğimizce yapılan inceleme neticesinde, yukarıda belirtilen ihracat istisnası tutarlarının, KDV Beyannameleri ile denk olduğu, rapora ek olarak alınan İndirilecek KDV Listelerinin KDV Beyannameleriyle denk olduğu anlaşılmıştır.

3.2 - Yasal Defter ve Belgeler Üzerinde Yapılan İncelemeler

Mükellef kurum, yaş sebze ve meyve ihracatı yapmaktadır. Ticarete konu sebze ve meyve alışları genelde müstahsilden, yaş sebze meyve komisyoncusu ve tüccarlardan tedarik edilmektedir.

Mükellef kurum tarafından müstahsilden, yaş sebze meyve komisyoncusu ve tüccarlardan alınan yaş sebze ve meyvelerin ihracatını gerçekleştirmek için ambalaj malzemesi, kutu, plastik kasa, palet, laboratuvar analiz hizmeti, nakliye, gümrük müşavirlik hizmeti ve benzeri genel gider satın alınmıştır. Satın alma karşılığı bedeller cari hesap şeklinde defterlerde işlenmekte ve ödemeler cari hesaba mahsuben genelde banka havalesi, çek kesilmek şeklinde yapılmaktadır. Diğer yandan, VUK' un 320-323-332 sayılı tebliği hükümleri çerçevesinde 8.000,00 TL altındaki ispatı zorunlu olmayan ödemeler bazen nakit olarak yapılabilmektedir.

Mükellef kurum tarafından Nisan 2015 dönemi için "İndirilecek KDV Listesi", "Yüklenilen Katma Değer Vergisi listesi", "Gümrük Çıkış Beyannamesi Listesi" "Satış Faturaları Listesi" "İadesi Talep Edilen KDV Hazırlama Tablosu" Gelir İdaresi Başkanlığına internet ortamında iletilmiştir. İlgili listede bu dönem için yüklenilen KDV tutarı 15.000,00 TL olarak hesap edilmiştir.

Yeminli Mali Müşavirliğimiz, kurumun yüklenilen KDV hesabını aşağıdaki gibi yapmıştır.

Yüklenilen KDV' yi Oluşturan Doğrudan Maliyet, Genel Gider ve ATİK' lerin Dağılımına İlişkin Bilgiler

Dönemler (2015)	Doğrudan Maliyetlerden Yüklenilen KDV	Genel Giderlerden Yüklenilen KDV	ATİK' lerden Yüklenilen KDV	Toplam Yüklenilen KDV
Nisan	13.000,00	2.000,00	0,00	15.000,00
TOPLAM	13.000,00	2.000,00	0,00	15.000,00

İlgili dönemlerde satın alınan yaş sebze meyvelerin miktarında; hava koşulları, nakliye ve yaş sebze ve meyvelerin yapısından kaynaklanan zayıt, eksilme, fire gibi sebeplerden dolayı eksilmeler meydana gelmektedir. Bu fire ve zayıtlar sebebiyle faturalarda yazan miktarın altında yurt dışına ihracat gerçekleşebilmektedir. Bu nedenle yüklenilen KDV hesabında, yurtdışına ihraç edilen yaş sebze meyvelerin kilogramlarına isabet eden KDV'ler dikkate alınmış olup, alış faturalarında yer almakla birlikte, belirtilen sebeplerle yurtdışına çıkışı gerçekleşmeyen mallara isabet eden KDV yüklenime konu edilmemiştir. Yukarıdaki tablodan ve İnternet Vergi Dairesi aracılığıyla sisteme yüklemeleri yapılan listelerden de görüleceği üzere, kurumun yaptığı ihracata ilişkin yüklendiği katma değer vergisi tutarı Nisan 2015 dönemi için 15.000,00 TL olarak tespit edilmiştir.

Kurum ihraç ettiği yaş sebze ve meyvelerin müstahsilden ve komisyoncudan satın alınmasında KDV yükleniminde bulunmamaktadır. Ancak, ilgili dönemde müstahsilden, komisyoncudan veya tüccarlardan satın alınan ürünler ve bu ürünlerin ihracata hazırlanması sırasında oluşan tüm yardımcı malzeme alımları, hizmet alımları, nakliye giderleri, ambalajlama ve paketleme giderleri, laboratuvar analiz hizmetleri ve genel giderlere ilişkin ödenen katma değer vergileri iadenin konusunu teşkil etmektedir.

Yapılan ihracat KDV Kanunu'nun 11. Maddesine göre yapılmakta olup, bu durumda yüklenilen vergiler aynı kanununun 32. Maddesi çerçevesinde işleme tabi tutulur. İlgili maddede "bu kanunun 11, 13, 14, 15. Maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinde hesaplanacak Katma Değer vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur." denilmektedir.

İhraç edilen ürün ile bu ürünlerin ihracata hazırlanması sırasında kullanılan ambalaj malzemesi (kasa veya plastik sandık, kutu, palet, kenar kartonu, köşebent, seperatör, file ve ambalaj kağıdı vb.) doğrudan yaş sebze meyvelerle birlikte yurtdışı edilmektedir. Satın alınan bu malzemeler nedeniyle alınan faturalar için ödenen vergiler yüklenilen KDV'nin bir bölümünü oluşturmaktadır.

Mükellef kurum ihracata konu ürünlerin nakliyesini dışardan satın alma yoluyla yapmaktadır. Bu itibarla, nakliye faturası ihracata ilişkin malın nakliyesinde yüklenilen KDV'nin bir bölümünü teşkil etmektedir.

Mükellef kurumun kargo gideri, satın alınan yaş sebze meyvelerin laboratuvar analiz giderleri ve gümrük müşavirlik hizmetleri ödenen vergiler yüklenilen KDV'nin diğer bölümünü teşkil etmektedir.

Yapılan incelemelerde; Hesaplanan ve İndirilen KDV tutarlarının şirketin ilgili dönem beyannamesinde doğru olarak hesaplandığı anlaşılmıştır. Alınan ve satılan mallara ilişkin yevmiye ve diğer kayıtların zamanında yapıldığı belirlenmiştir.

Ayrıca; şirket ve şirket ortaklarının mal ve hizmet satın aldığı mükellefler hakkında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandıkları, düzenledikleri veya bir organizasyon içinde bulduklarına dair bir bilgi tarafımızda mevcut değildir.

3.3 - İhracat Teslimleri

Mükellef kurumun yasal defter ve belgeleri üzerinde yapılan incelemelerde, gümrük beyannameleri ile Nisan 2015 döneminde 71.450,00 kg yaş sebze ve meyve ihraç edildiği ve söz konusu ihraç edilen emtiaların ihraç değerinin 200.000,00 TL olduğu tespit edilmiştir.

İhraç Edilen Yaş Sebze Meyve Miktarları ile Toplam İhracat Bedeline İlişkin Bilgiler

<i>Dönemler (2015)</i>	<i>İhraç Edilen Mal Miktarı (Kg)</i>	<i>İhraç Tutarı (TL)</i>
<i>Nisan</i>	<i>71.450,00</i>	<i>200.000,00</i>
TOPLAM	71.450,00	200.000,00

İhraç edilen malların tedariki ile ambalaj malzemesi, malın nakliyesi ve diğer giderlere ait KDV'ler mükellef kurumun yüklendiği Katma Değer Vergisini

oluşturmaktadır. Yapılan incelemelerde yurtdışı edilen miktar ve girdilerin uyumlu ve tutarlı olduğu tespit edilmiştir. A Gıda Tarım Ürünleri İhracat İthalat Ticaret Limited Şirketi' ne ait ambalajlama ve paketleme tesisi mevcut olmayıp, firma ambalaj malzemelerini temin ederek, fason anlaşma ile mal alışı yaptığı komisyonculara ve tüccarlara ambalajlama/paketleme yaptırmaktadır.

Mükellef kurumun Nisan 2015 döneminde yaş sebze meyveleri; tüccardan, müstahsilden ve yaş sebze meyve komisyoncularından satın aldığı tespit edilmiştir.

3.4 - Alt Firmalarla İlgili İncelemeler

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu' nun 27 ve 29 sıra no.lu Genel Tebliğlerine göre, bu dönem indirilecek KDV' ye % 80 ve %50'yi aşan oranda teyit ve karşıt inceleme yapılmıştır. Karşıt İncelemelere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Nisan 2015 Dönemi Karşıt İncelemelere İlişkin Bilgiler

Adı Soyadı - Unvanı	Sicil No
Aka Plastik Sanayi A.Ş.	6514448XXX
Yılmaz Ambalaj ve Kağıt A.Ş.	3334448XXX
Ahmet ÜMİT Tarım Ürünleri Ltd. Şti.	5558719XXX
ALD Orman Ürünleri Ambalaj Ltd. Şti.	0021113XXX
İsmail GÜNDOĞAN	81172298XXX
Hakan UYANIK	53544489XXX
Cevat KARLIDAĞ	11433548XXX
Hasan BAYILAN	97877711XXX
Akay Tarım Ürünleri Komisyonculuk Gıda Tic. Ltd. Şti.	3332524XXX
Gökyüzü Ambalaj Malzemeleri San. Ltd. Şti.	7771338XXX

Yapılan karşıt incelemeler sonucunda;

- Mal ve hizmet satışlarının gerçeği yansıttığı,
- Faturaların defter kayıtlarına intikal ettirildiği,
- Faturaların ilgili dönem KDV matrahına dahil edildiği tespit edilmiştir.

Mükellef kurumun yaptığı mal, malzeme ve hizmet alımlarının gerçek durumu yansıttığı, yaş sebze ve meyvelerin alım aşamasından ihracat aşamasına kadar bütün safhalardaki fiili mal akışının gerçeğe uygun olduğu saptanmıştır.

3.5 - İade Edilecek KDV

Mükellef kurum tarafından süresinde vergi dairesine verilen Nisan 2015 dönemi KDV Beyannamesi'nde, ihracattan dolayı toplam 15.000,00 TL Katma Değer Vergisi iade talebinde bulunulmuştur. Beyannamelerdeki bilgilerin, defter kayıtlarına intikal ettirilen alış ve satış faturalarındaki tutarlara uygun olduğu tespit edilmiştir.

Nisan 2015 Dönemine İlişkin İhracat Bedeli, İndirilecek ve Yüklenilen KDV Tutarı ile İade Edilecek KDV Tutarına İlişkin Bilgiler

Dönem (2015)	İhracat Teslim Tutarı	İndirilecek KDV	Yüklenilen KDV	İade Edilecek KDV
Nisan	200.000,00	20.000,00	15.000,00	15.000,00
Toplam	200.000,00	20.000,00	15.000,00	15.000,00

4-SONUÇ

Karadeniz Vergi Dairesi Müdürlüğü' nün 123 456 XXXX sicil no.lu mükellefi A Gıda Tarım Ürünleri İhracat İthalat Ticaret Limited Şirketi' nin Nisan 2015 dönemine ait Katma Değer Vergisi hesaplarının incelemesinde;

1- Mükellef kurumun, gümrük beyannameli ihracatı ile yaptığı satışlara ilişkin emtiaların yurt dışına ihraç edildiği ve ihracatın gerçek olduğu,

2- Mükellef kurumun muhasebe kayıt ve belgeleri ile bunlara ilişkin beyannamesinin mevzuata ve fiili duruma uygun bulunduğu,

3- İade talebine esas teşkil eden KDV beyannamesinin yasa ve ilgili mevzuata uygun olarak düzenlediği ve

4- Mükellef kuruma;

Nisan 2015 dönemi KDV Beyannamesi'nde belirtilen ihracattan dolayı toplam 15.000,00 TL KDV'nin Nakden/Mahsuben ödenmesi gerektiği,

Sonucuna varılmıştır.

T Yeminli Mali Müşavirlik Ltd. Şti.
Ankara YMM Odası
Sicil / Mühür No: 12XX / 56XX
Karadeniz V.D. – 192837XXXX

Vergi Dairesi İşlemleri

KDV İadesi Tasdik Raporunun ilgili vergi dairesine tesliminin ardından, KDV iade sürecine ilişkin işlemler yeminli mali müşavirlik şirketi ile ilgili vergi dairesinin KDV iade servisi arasında gerçekleştirilmektedir. KDV iade servisi, mükellef kurumun İnternet Vergi Dairesine gönderdiği listeleri KDV İadesi Risk Analizine tabi tutmaktadır. KDV İadesi Risk Analiz Sisteminin oluşturduğu Özet Kontrol Raporlarında (KDVİRA) ilgili dönemlere ilişkin listelerdeki hata/eksiklikler yer almaktadır. KDV iade servisi bu hata/eksikliklerin giderilmesi amacıyla yeminli mali müşavirlik şirketine Özet Kontrol Raporlarını tebliğ eder. Yeminli mali müşavirlik şirketi de bu hata/eksiklikleri gerekli çalışmaların ardından düzelttiğini bir yazı ile KDV iade servisine bildirir. Listelere ilişkin hata/eksikliklerin giderilmesinin ardından KDV iade servisi listeleri bir kez daha risk analizine tabi tutar ve eğer listelerde başka bir hata/eksiklik çıkmamışsa iade işlemlerinin sonuçlandırılması amacıyla KDV iade servisi tarafından işlemlere başlanılır.³

³ Mükellef kurumum Nisan 2015 dönemi KDV iade sürecinde yapacağı muhasebe kayıtları (KDV hesaplarına ilişkin) şu şekildedir; ilk önce döneme ilişkin KDV mahsup kaydı yapılır. Bu kayıta 192 Diğer KDV Hesabı - *İhracattan İade Edilecek KDV* 15.000,- TL, 190 Devreden KDV Hesabı-*Nisan 2015 Devreden KDV* 6.000,- TL borçlandırılır (Bu kayıta 391 Hesaplanan KDV' nin kullanılmaması mükellef kurumun yurtiçine satışlarının olmamasından kaynaklanmaktadır), 191 İndirilecek KDV Hesabı 21.000,- TL alacaklandırılır. KDV İadesi Tasdik Raporu'nun ilgili vergi dairesine teslimi sonrasında yapılacak kayıta 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı-*Vergi Dairesinden İade Alınacak KDV* 15.000,- TL borçlandırılır, 192 Diğer KDV Hesabı - *İhracattan İade Edilecek KDV* 15.000,- TL alacaklandırılır. KDV iadesinin mükellef kurumun vergi borçlarına (mükellef kurumun Nisan 2015 döneminde 10.000,- TL vergi borcu bulunmaktadır) mahsup edildikten sonra kalan kısmının banka hesabına yatırılması durumunda yapılacak kayıta 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı – *Nisan 2015 Vergi Borçları* 10.000,- TL, 102 Bankalar Hesabı 5.000,- TL borçlandırılır, 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı-*Vergi Dairesinden İade Alınacak KDV* 15.000,- TL alacaklandırılır (Milli Eğitim Bakanlığı Muhasebe ve Finansman Modülleri, 2011: 57-58).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. İHRACATTAN DOĞAN KDV İADE SÜRECİNİN BAŞARISINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER: YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda belirtilen istisnalardan bir tanesi de ihracat istisnasıdır. 3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesine göre, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler KDV'den istisnadır. Bu kapsamda ihracatçı firmaların yurtdışına gerçekleştirdiği ihracatlar dolayısıyla yüklendiği ve indirim yoluyla gideremediği katma değer vergisi iadesini talep etme hakları bulunmaktadır. Bu hakların yerine getirilmesinde ise ihracatçı firmalar, Yeminli Mali Müşavirler ile ihracattan doğan KDV iadesinin incelenmesi ve rapora bağlanması amacıyla KDV İadesi Tasdik Sözleşmesi imzalayarak KDV iadesi sürecine fiilen başlamış olurlar.

KDV iadesi süreci, her bir aşaması yoğun mesai ve uzmanlık gerektiren, birbiri ile bağlantılı farklı aşamalardan oluşmaktadır. Bu aşamaların sorunsuz bir şekilde tamamlanması ise çok dikkatli ve titizlik gerektiren bir çaba sonucu olmaktadır. Bu kapsamda araştırmanın esas amacı, ihracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen faktörlerin tespiti ve bu süreçte Yeminli Mali Müşavirlerin karşılaştıkları sorunların belirlenmesidir. Bu esas amaç doğrultusunda çalışmada ayrıca;

- İnternet Vergi Dairesi, KDV İadesi Risk Analiz Sistemi, Veri Ambarı Projesi, Vergi Dairesi Otomasyon Projesi gibi Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygulamaya konulan otomasyon sistemlerin işlevselliğinin, bu sistemleri aktif bir şekilde kullanan Yeminli Mali Müşavirler tarafından değerlendirilmesi,
- Vergi Daireleri ve KDV İade Servislerinin, ihracattan doğan KDV iade sürecindeki etkinliğinin yine Yeminli Mali Müşavirler tarafından değerlendirilmesi amaçlanmaktadır.

İhracattan doğan KDV iade işlemlerinde Yeminli Mali Müşavirlerin karşılaştıkları sorunlar ve KDV iade sürecini etkileyen faktörler farklı yönleriyle ele alınması gereken bir konudur. Bu konuda özellikle uygulamaya yönelik akademik anlamda yapılan bilimsel nitelikteki çalışmaların azlığı bu çalışmanın yapılmasının temel nedenlerinden bir tanesidir. Yapılan çalışmaların pek çoğunda KDV İadesinde karşılaşılan sorunlar ihracatçı şirketlerin bakış açılarıyla değerlendirilmiş, Yeminli Mali Müşavirlerin bakış açısıyla konuya yaklaşılmadığı görülmüştür. Bu bağlamda ihracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen faktörlerin tespitine ve bu süreçte Yeminli Mali Müşavirlerin karşılaştıkları sorunların yine Yeminli Mali Müşavirlerin gözünden değerlendirilmesi amacını taşıyan bu çalışma, aynı zamanda bu alanda yapılan az sayıda bilimsel nitelikteki çalışmalardan bir tanesi olma özelliğini de taşımaktadır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı, Yöntemi ve Ön Çalışması

İhracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen faktörlerin tespiti ve bu süreçte Yeminli Mali Müşavirlerin karşılaştıkları sorunların belirlenmesini amaçlayan bu çalışma kapsamında yürütülen araştırmada, veri elde edilmek amacıyla hem anket hem de sözlü mülakat tekniklerinden yararlanılmıştır. Anket sorularının hazırlanmasında, özellikle meslek mensupları ile yapılan sözlü mülakatlar sonrasında elde edilen veriler ile Gelir İdaresi Başkanlığı' nın farklı yıllarda (2008, 2010, 2011, 2012 ve 2014 yılları) yayımladığı Faaliyet Raporları ve yine farklı yıllara (2009, 2010, 2011, 2012, 2013 ve 2014 yılları) ait Performans Programları' nda yer alan bilgilerden yararlanılmıştır.

Yapılan bu çalışma için hazırlanan anket formunun anlaşılabilirliği ve uygulanabilirliğini belirlemek amacıyla Trabzon ilindeki 6 Yeminli Mali Müşavirin görüş ve önerileri alınarak ön değerlendirme yapılmıştır. Alınan görüşler kapsamında yapılan ön değerlendirme sonuçlarına göre anket formunda gerekli düzeltmeler yapılmıştır.

Anket çalışmasında, Ankara, İstanbul, İzmir, Bursa, Eskişehir, Antalya, Gaziantep ve Adana Yeminli Mali Müşavir Odalarının çalışanlar listesine aktif kayıtlı toplam 453 Yeminli Mali Müşavirlik şirketine e-posta, telefon ve doğrudan iletişim yardımıyla ulaşılmaya çalışılmıştır. Anket geri dönüşlerini arttırmak amacıyla Yeminli Mali Müşavirlik şirketleri ile birkaç defa irtibat kurulmaya çalışılmıştır. Araştırmanın yürütülmesi aşamasında anket verilerini toplama süreci 25.08.2015 tarihinde başlamış ve 16.12.2015 tarihinde tamamlanmıştır.

Ülkemizde Ankara, İstanbul, İzmir, Bursa, Eskişehir, Antalya, Gaziantep ve Adana illerinde olmak üzere toplam 8 tane Yeminli Mali Müşavirler Odası bulunmaktadır. Gerek Yeminli Mali Müşavir Odalarının resmi internet sayfalarından gerekse bu odalara aktif kayıtlı olarak faaliyet gösteren Yeminli Mali Müşavirlik şirketlerinin sicil kayıtlarını tutan personellerle yapılan görüşmeler sonucunda edinilen bilgiler sonucunda, ülkemizde toplam 453 Yeminli Mali Müşavirlik Şirketi olduğu belirlenmiştir. Bu kapsamda çalışmanın ana kitlesini, Yeminli Mali Müşavirlik faaliyeti icra eden ve Yeminli Mali Müşavir Odalarının aktif çalışanlar listesine kayıtlı olan toplam 453 Yeminli Mali Müşavirlik şirketi oluşturmaktadır. Hazırlanan anket formları Yeminli Mali Müşavirlik şirketlerinin ihracattan doğan KDV iade işlemlerini yürüten bölümlerine gönderilmiş ve 136 Yeminli Mali Müşavirlik şirketinden anket talebine olumlu cevap alınmıştır. Bu sebeple araştırma, anket formunu cevaplandıran 136 Yeminli Mali Müşavirlik şirketine ilişkin verilerin toplanması, analizi ve çözümlenmesine dayanmaktadır. Ayrıca anket formunu yanıtlayan Yeminli Mali Müşavirlik şirketlerinin 72' si Ankara, 27' si İstanbul, 15' i İzmir, 8' i Adana, 4' ü Bursa, 2' si Eskişehir, 5' i Gaziantep ve 3' ü de Antalya Yeminli Mali Müşavirler Odaları' nın aktif çalışanlar listesine kayıtlıdır.

Anket çalışması sonrasında elde edilen veriler, SPSS 21 paket programında değerlendirilerek analiz edilmiştir.

3.3. Araştırmanın Kısıtları

Araştırma, Yeminli Mali Müşavirlik faaliyeti icra eden ve Yeminli Mali Müşavir Odalarının aktif çalışanlar listesine kayıtlı şirketler üzerinde yapılmıştır. Ancak, hazırlanan anket formunun şirketlere ulaştırılması ve meslek mensupları tarafından cevaplanması gibi konularda güçlüklerle karşılaşmıştır. Özellikle anketin doldurulmasında yaşanan sıkıntılar esas olarak cevaplayıcıların iş yoğunluğundan ve yeterli zamana sahip olmadıklarını belirtmelerinden, şirketleri ile ilgili bilgileri paylaşmak istemeyişlerinden, anket çalışmalarına destek vermediklerini belirtmelerinden kaynaklanmaktadır. Ayrıca bazı Yeminli Mali Müşavirlik şirketleri anket formunun gönderilmesini kabul etmiş fakat ihracatçı mükelleflerinin olmaması ve bu sebeple ihracattan doğan KDV iade işlemleri gerçekleştirmediklerini belirterek anket formunu cevaplayamadıklarını ifade etmiştir. Anket formuna ait ön yazıda ve doğrudan iletişime geçerken de, elde edilecek bilgilerin tekrar tekrar yalnızca bilimsel amaçla ve isim verilmeden sadece istatistiksel veri olarak kullanılacağı ifade edilmesine rağmen geri dönüşlerde önemli sıkıntılar yaşanmıştır.

Bir diğerk önemli husus ise, araştırmanın yapılmasında ilgili Yeminli Mali Müşavirlik şirketleriyle iletişim kurulabilmesi bakımından karşılaşılan maliyet kısıtıdır. Özellikle e - posta ve telefon yoluyla ankete cevap vermeyenlerin her biriyle doğrudan iletişim yoluna gidilememesinin en önemli nedeni maliyet kısıtıdır. Ayrıca elden edilen verilere yönelik araştırmanın sonuçlandırılması belirli bir zaman dilimi ile sınırlı olduğundan, araştırmada zaman kısıtı da yaşanmasına sebep olmuştur.

3.4. Literatür Taraması

İhracattan doğan KDV İadesi ve bu süreçte karşılaşılan sorunlar, bilimsel çalışmalarda farklı şekillerde ele alınarak araştırma konusu yapılmıştır. Bu konu özellikle ihracatçı şirketlerin, ihracat işlemleri esnasında karşılaştıkları sorunların tespitine yönelik yapılan çalışmalarda ele alınmış ve çözüm önerileri sunulmaya çalışılmıştır. Bununla birlikte, KDV iade işlemlerinde karşılaşılan sorunların tespitine yönelik yapılan çalışmalarda, E-Devlet Uygulamalarının kamunun sunduğu hizmet kalitesi üzerindeki etkilerinin araştırıldığı çalışmalarda da konuya değinildiği görülmüştür. Bu kapsamda yapılan çalışmalar aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır.

İhracatçı Firmaların, İhracat Sürecinde Karşılaştığı Sorunların Tespitine ve İhracattan Doğan KDV İade İşlemlerine Yönelik Yapılan Çalışmalar

Balantekin (2006) tarafından yapılan çalışmada, KOBİ'lerin ihracatta karşılaştığı sorunların belirlenmesi amaçlanmıştır. Çalışmada ayrıca ihracattan doğan KDV iadelerine de değinilmiştir. Bu kapsamda çalışma, Kayseri Organize Sanayi Bölgesi'nde faaliyet gösteren 87 KOBİ niteliğindeki işletme üzerinde yapılmış ve KOBİ'lerin ihracat sürecinde genel olarak; üretim maliyeti, ülke ve işletme imajı, ekonomik ve finansal gibi sorunlarla karşılaştığı belirlenmiştir.

Şal (2011) tarafından, Antalya ilinde faaliyet gösteren ve farklı sektörlerde ihracat gerçekleştiren 115 şirket üzerinde yapılan çalışmada, şirketlerin ihracat sürecinde karşılaştığı sorunlar incelenmiştir. Araştırmada, ihracat işlemlerini gerçekleştiren kadroların yetkinliği, ihracatçı firmaların genel özellikleri, ihracat sürecinde yaşanan sorunlar ve ihracat istisnasından doğan KDV iadesinin tahsilatında ne gibi zorluklarla karşılaşıldığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Araştırma sonucunda, ihraç konusu ürünlerin gümrük bölgesinden geçtiği tarihin çoğu kez beyanname verme süresinden sonra

belirlendiği ve bu sebeple verilen düzeltme beyannamelerinin KDV iade sürecinin uzamasına neden olduğu ve Yeminli Mali Müşavirlerin iş yükünü arttırdığı tespitine yer verilmiştir.

Yıldırım (2011), ihracat işlemlerinde karşılan sorunların hangi alanlarda yaşandığını belirlemeyi amaçladığı çalışmasında ihracat kapsamındaki KDV iade sürecine de değinmiştir. Zonguldak ilinden farklı ülkelere ihracat yapan 35 şirket üzerinde gerçekleştirilen çalışmada; bölgesel, sektörel ve demografik özellikler noktasında şirketlerin ihracat işlemlerinde problemlerle karşılaşp karşılaşmadığı araştırılmıştır. Araştırma sonucunda karşılaşılan sorunların: ekonomik ve finansal sorunlar, taşıma, depolama ve dağıtım, uluslararası rekabet koşulları ve üretim maliyetleri ile ilgili olduğu saptanmıştır.

KDV İade İşlemlerinde Karşılaşılan Sorunların Tespitine Yönelik Yapılan Çalışmalar

Harrison ve Krelove (2005) tarafından yapılan çalışmada, farklı ülkelerdeki KDV iade sistemleri incelenmiş, çalışmada yüksek riskli KDV iade taleplerinin değerlendirilmesinde etkin denetimler yapılması gerektiği vurgulanmıştır. Ayrıca iade taleplerinin değerlendirilmesinde, muhtemel risk unsurlarını belirlemek amacıyla bir takım kriterlerin uygulanması gerektiği belirtilmiştir.

Çelik (2006), KDV iade sisteminde karşılaşılan sorunları, haksız iade yöntemlerini ve bu sorunların çözümü için alınması gereken önlemlerin neler olduğunu teorik olarak ele aldığı çalışmasında, haksız yere alınan KDV iadelerin önüne geçilmesinde Yeminli Mali Müşavirlerin etkinliğinin artırılması gerektiğini savunmuştur.

Keen (2007), vergi kaçakçılığı ve haksız alınan KDV iadelerini incelediği çalışmasında, vergi kaçakçılığı yöntemleri arasında hileli bir şekilde yapılan ihracat işlemleri ve bu kapsamda alınan KDV iadelerinin de olduğunu belirtmiştir. Hileli bir şekilde alınan KDV iadelerini engellemek için, kalıcı ve sürdürülebilir önlemlerin alınmasını gerektiği belirtmiştir.

European Business Association Tax Committee (2007) tarafından Ukrayna’ da yapılan çalışmada, ülkedeki mevcut KDV iade prosedürlerinin ihlallerine ve bu ihlallerin engellenmesine ilişkin çözüm yollarına değinilmiştir. KDV iadelerinde karşılaşılan

ihlallerin engellenmesinde, elektronik sistemler üzerinden KDV yönetiminin gerçekleştirilmesine yönelik çalışmalar yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Bu kapsamda sunulan öneriler arasında, internet vergi dairesi ve elektronik veri tabanı sistemlerinin kurulması ve bu sistemlerin KDV iadelerinde uygulanması gerektiği belirtilmiştir.

Tozar (2007), Katma Değer Vergisi iade işlemlerinde hesaplama yöntemleri ve muhasebe işlemlerini anlattığı çalışmasında, KDV iade işlemlerinde karşılaşılan sorunların çözümü noktasında bir takım önerilerde bulunmuştur. Bu kapsamda çalışmada sunulan başlıca öneriler; mahsuben yapılan iadelerin kapsamının genişletilmesi, Yeminli Mali Müşavirlerin KDV iade işlemlerindeki etkinliğinin artırılması, oran farklılaştırılmasına gidilmesi gerektiği şeklinde sıralanmıştır.

Türkey ile Ünsal (2008), ihracattan doğan KDV iadesinin ihracat üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla ekonometrik bir analiz gerçekleştirmiştir. Çalışmada, ihracat artışının sağlanabilmesinde bir teşvik yöntemi olarak uygulanan KDV iadesinin etkili olup olmadığı araştırılmıştır. Araştırma sonucunda, ödenen KDV iadesindeki belirli bir orandaki artışın ihracat işlemlerinde de belirli bir oranda artışa neden olduğu belirlenmiştir.

Akın (2010) tarafından yapılan çalışmada, ihracattan doğan KDV istisnasında karşılaşılan sorunlara değinilmiş ve bu sorunlara ilişkin çözüm önerileri sunulmuştur. Bu kapsamda, Afyonkarahisar il merkezinde ve ilçelerinde bulunan ve ihracat kaynaklı KDV iadesi alan 80 şirket üzerinde araştırma yapılmıştır. Araştırmada elde edilen bulgular ışığında KDV iadesinde karşılaşılan en önemli sorunlardan birinin, KDV iadesine ilişkin işlemlerin elden yani manuel olarak gerçekleştiriliyor olması ve bu durumun da uygulamada zaman kaybına neden olduğu ve kırtasiyeciliği arttırdığı belirtilmiştir.

Demir (2010) tarafından yapılan çalışmada, Katma Değer Vergisi'nde yer alan ihracat istisnasındaki işleyiş ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ayrıca KDV iadelerinde karşılaşılabilecek sorunlara ne şekilde yaklaşılması gerektiğine de değinilmiştir. Çalışmada genel olarak; KDV iadelerinde yaşanan gecikmelerin ihracatçı firmaları finansman kaybına soktuğu ve bu durumun KDV iadelerini hızla alan başka ülkelerdeki şirketlere rekabet şanslarını azalttığını belirtilmiştir. Ayrıca vergi dairelerine KDV iadesi için verilen teminat mektuplarının iade edilmesi veya çözülmesi konusunda da ihracatçıların önemli sorunlar yaşadığı ifade edilmiştir. Bu durumlar karşısında sunulan başlıca öneriler ise;

Yeminli Mali Müşavirlerin etkinliğinin artırılması, etkin, süratli ve verimli denetim sisteminin getirilmesi, kayıt dışı ekonomi ile mücadele edilmesi şeklinde sıralanmıştır.

Yıldız (2011), ihracatta KDV istisnası uygulaması ve muhasebeleştirilmesi üzerine yaptığı çalışmada, ihracatçı şirketlerin KDV iadesi alırken karşılaştıkları sorunların ağırlığının belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda Ege Bölgesi İhracatçılar Birliği' ne kayıtlı ve çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren ayrıca ihracattan dolayı KDV iadesi alan 30 şirket üzerinde araştırma gerçekleştirilmiştir. Çalışmada sonucunda ihracatçı şirketlerin KDV iadesi sorununun çözümünde; KDV iadelerine ilişkin denetimlerin sektörel ve bölgesel kayıp, kaçak oranının yüksek olduğu mükellef grubuna yönlendirilmesi ve vergi yasalarına uyum konusunda iyi bir geçmişe sahip olan mükelleflere bir takım kolaylık sağlayan yöntemlerin geliştirilmesini gerektiği ifade edilmiştir.

Ainsworth (2012) tarafından yapılan çalışmada, KDV iadelerindeki hileli işlemlere değinilmiş ve bu işlemlerin çözümüne ilişkin bir takım öneriler sunulmuştur. KDV iadelerinde karşılaşılan hileli işlemlerin engellenmesinde teknolojik sistemlerden etkili şekilde yararlanılması gerektiği belirtilmiştir.

Laleli (2013), KDV iadelerinde haksız yere vergi iadelerinin alınmasında iki yöntemin dikkat çektiğini; bunlardan ilkinin hayali ihracat işlemi karşılığında iade alınması ikincisinin de sahte veya içeriği itibarıyla yanıltıcı belge (naylon fatura) kullanmak olduğunu ifade etmiştir. Ele alınan çalışmada; haksız bir şekilde alınan vergi iadelerinin önlenmesinde, vergi oranlarının makul bir seviyeye çekilmesi, mahsup sisteminin yaygınlaştırılması, belge düzeni denetiminin sağlanması gibi unsurların önemine vurgu yapılmıştır. Ayrıca getirilen çözüm önerileri noktasında etkin, verimli ve süratli denetimler yapılmasının da altı çizilmiştir.

E-Devlet Uygulamalarının, Kamuda Hizmet Kalitesine Etkisinin Araştırıldığı Çalışmalar

Üstün ve Ziyagil (2005) tarafından yapılan çalışmada, Amasya ilindeki kamu kuruluşlarının ürettiği hizmetlerin verimi, kalitesi, hızı ve sunulmasına ilişkin yönetici ve çalışanların memnuniyet düzeylerini çeşitli değişkenlere (kurum türü, yaş, cinsiyet, öğrenim türü vb.) göre incelemiştir. Araştırma sonucunda, iş birliği ve iletişim etkinlikleri

bakımından Vergi Dairesinde çalışan yönetici ve personelin kendi aralarında etkili bir iletişimin kurulduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Özbek (2007) tarafından yapılan çalışmada, E-Devlet uygulamaları ve bu kapsamda Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP)' nin uygulamada sağlayacağı faydalar ele alınmıştır. Vergi Dairesi Otomasyon Projesi' nin uygulamada sağlayacağı önemli faydalar; vergi dairelerinin iş yükünün azaltılması, çalışmalarda etkinlik ve verimliliğin artırılması, bilgisayar ortamında sağlanan bilgilerden sağlıklı bir karar, destek ve yönetim bilgi sistemi oluşturulması olarak belirlenmiştir.

Akdemir (2008), Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP)' nin etkinliğini örnek bir vergi dairesi (Isparta Eğirdir Vergi Dairesi) üzerinde araştırmıştır. Araştırma sonucunda, VEDOP uygulamasını kullanan personelin nitelikli ve uzman olmadığı, mevcut personelin yeterli eğitim almadığı ve kendini geliştirmediği için bu sistemleri etkili kullanmanın uzağında bir tutum sergilediğini ifade edilmektedir.

Şataf ve diğerleri (2014) tarafından yapılan çalışmada, kamu hizmetlerinin sunulmasında E-Devlet uygulamalarının toplumsal algı düzeyi üzerine yönelik etkileri araştırılmış, bu kapsamda Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi' nde görevli 73 akademisyenin katılımıyla çalışma tamamlanmıştır. Araştırma sonucunda E-Devlet uygulamalarının yolsuzluğun azaltılmasında, kurumlar arası bilgi paylaşımının sağlanmasında, vergi gelirlerinin artırılmasında, şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin artırılmasında katkı sağlayabildiği ifade edilmiştir.

Çakır (2015) tarafından yapılan çalışmada, E-Devlet kavramı ele alınmış ve E-Devlet uygulamalarında karşılaşılan sorunlar ile bu uygulamaların başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesi halinde ne gibi olumlu sonuçların meydana geleceği araştırılmıştır. E-Devlet uygulamalarında karşılaşılan belli başlı sorunların; güvenlik, hukuki alt yapı, alışkanlıklar ve erişim sorunu, E-Devletin finansmanı şeklinde olduğu belirlenmiştir. E-Devlet uygulamalarının başarılı bir şekilde uygulanmasının sonuçlarından bir tanesinin de kağıt üzerinde yapılan (vergi, gümrük işlemleri gibi) işlemlerin elektronik ortama aktarılması ve bu bilgiler üzerinde çeşitli analizler yapılabilme imkanının sağlanması olarak ifade edilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2015) tarafından hazırlanan 2015 Performans Programında, KDV İadesi Risk Analiz Sistemi ve bu sistem tarafından üretilen Özet Kontrol Raporları' nın KDV iade sürecine sağladığı katkılar açıklanmıştır. Bu sistemin KDV iade sürecine sağladığı katkılarından bir tanesi, KDV iade sürecindeki riskleri azaltması ve böylece haksız iadelerin önüne geçilmesi olarak ifade edilmiştir.

3.5. Araştırmanın Bulguları

İhracattan doğan KDV iade sürecini etkileyen faktörlerin tespiti ve bu süreçte Yeminli Mali Müşavirlerin karşılaştıkları sorunların belirlenmesini amaçlayan araştırmanın katılımcılarıyla ilgili elde edilen bulgular Tablo 6' da verilmiştir.

Tablo 6: Yeminli Mali Müşavirlerin Genel Özellikleri

Yaş	N	%	İş Tecrübesi (YMM Olarak)	N	%
30 - 40	14	10	1 – 5 yıl	31	23
41 - 50	26	19	6 – 10 yıl	23	17
51 - 60	60	44	11 – 15 yıl	23	17
61 ve üzeri	36	27	16 yıl ve üzeri	59	43
Cinsiyet	N	%	YMM Mesleğinden Önce İcra Edilen Meslek	N	%
Bay	123	90	Hesap Uzmanı	13	10
Bayan	13	10	Gelirler Kontrolörü	24	18
Eğitim	N	%	SMMM	N	%
Lisans	92	68	Vergi Müfettişi	38	28
Yüksek Lisans	42	31	Diğer	9	6
Doktora	2	1	Cevap Vermeyenler	3	2

Tablo 6' da görüldüğü üzere, katılımcıların yarısından fazlasının (%44 + %27) 51 ve daha üstü yaşlardadır. Cinsiyet dağılımına bakıldığında büyük bir çoğunluğun (%90) bay olduğu ve eğitim düzeyi açısından yine büyük bir çoğunluğun (%68) lisans mezunu olduğu görülmektedir.

Yeminli Mali Müşavirlik mesleğindeki iş tecrübesi açısından bakıldığında (Bkz. Tablo 6), katılımcıların yarıdan fazlası (%17 + %43) 11 yıl ve üzeri iş tecrübesine sahiptir. Ayrıca büyük bir çoğunluğun Yeminli Mali Müşavirlikten önce Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (%36) ve Vergi Müfettişliği (%28) mesleğini icra ettiği görülmektedir.

Yeminli Mali Müşavirlik faaliyetlerini icra etmek amacıyla meslek mensupları tarafından kurulan şirketlere (Bkz. Tablo 7) bakıldığında ise, bu şirketlerin büyük bir çoğunluğunun (%41) 1999 ve daha önceki yıllarda kuruldukları görülmektedir. Yeminli

Mali Müşavirlerin iade alma dönemleri incelendiğinde yarıdan fazlasının (%61) ihracatçı mükelleflerine her ay düzenli olarak KDV iadesi aldığını ve yine yarıdan fazlasının (%58) iadelerinin bir kısmını nakden bir kısmını ise mahsuben aldığı görülmektedir.

Tablo 7: İhracattan Doğan KDV İadesi İşlemlerinin Genel Özellikleri

YMM Şirketlerinin Kuruluş Tarihleri	N	%	KDV İadesi Alınma Şekli	N	%
2010-2015 Yılları Arasında	30	22	Mahsuben	22	16
2005-2009 Yılları Arasında	22	16	Nakden	35	26
2000-2004 Yılları Arasında	22	16	Kısmen Mahsup Kısmen Nakden	79	58
1999 ve Önceki Yıllarda	55	41			
Cevap Vermeyenler	7	5			
KDV İadesi Alınma Dönemleri	N	%	KDV İadesi Alınan Konu	N	%
Her Ay Düzenli Olarak	83	61	İhraç Kayıtlı Teslimler	6	4
3 Ayda Bir	26	19	Fiili İhracat Teslimleri	40	29
6 Ayda Bir	6	4	Hem İhraç Kayıtlı Hem Fiili İhracat Teslimleri	89	66
Yılda Bir	4	3	Diğer	1	1
Diğer	13	10			
Cevap Vermeyenler	4	3			

Ayrıca Tablo 7’ de görüldüğü üzere alınan KDV iadesi konusunun, aynı dönemde gerçekleşen ihracat teslimleri ile ihraç kayıtlı teslimlerden (%66) oluştuğu görülmektedir.

3.6. İhracattan Doğan KDV İade Sürecinin Etkinliğine İlişkin Faktörler

İhracat işlemleri ve bu kapsamda gerçekleştirilen KDV iadeleri, Gelir İdaresi Başkanlığı, Yeminli Mali Müşavirler ve Vergi Dairelerini kapsayan, karşılıklı iletişimin ve etkileşimin iç içe olduğu bir sistemdir. Bu sistemin etkin bir şekilde çalışması için bu üç unsurun birbiri ile uyumlu olması gerekmektedir ancak uygulamada karşılaşılan bir takım sorunların, bu unsurlar arasındaki uyumu bozduğu bilinmektedir. Bu bağlamda araştırmada, ihracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen faktörlerin tespiti ve bu süreçte Yeminli Mali Müşavirlerin karşılaştıkları sorunların yine Yeminli Mali Müşavirlerin gözüyle değerlendirilmesi amaçlanmaktadır. İhracattan doğan KDV iade sürecini etkileyen faktörlerin tespiti için Faktör Analizinden yararlanılmıştır.

Faktör Analizi, aynı yapıyı ölçen çok sayıda değişkenden, az sayıda ve tanımlanabilir nitelikte anlamlı değişkenler elde etmeye yönelik çok değişkenli bir istatistiktir (Büyüköztürk, 2002: 470). Faktör analizinin uygulanacağı örneklemin uygunluğunun değerlendirilmesinde Kaiser-Mayer-Olkin (KMO) Uygunluk Testi’nden yararlanılmaktadır. KMO testi, değişkenler arasındaki korelasyonları ve faktör analizine

uygunluğu ölçen örnek uygunluk testidir (Turanlı ve diğerleri, 2012: 47-48). Veri setinin faktör analizine uygunluğunun değerlendirilmesinde yararlanılan bir diğer test ise Barlett testidir. Veri setinin faktör analizine uygunluğu için KMO oranını %50' nin üzerinde olması beklenir (Çetin, 2007: 64). Ayrıca Barlett testinde p değerinin 0,00 çıkması gerekmektedir (Patır, 2009: 83). Çalışmaya ait veri setinin bu iki şartı da sağladığı ve faktör analizi için uygun olduğu tespit edilmiştir (Bkz. Tablo 8). Faktör bileşenlerinin kavramsal anlamlılığının sağlanabilmesi için dikey (orthogonal) rotasyon yöntemine ait olan varimax döndürme tekniği kullanılmıştır.

Faktörleri belirleyen değişkenler ve faktör yüklerine bakıldığında öz değeri 1,0'ın üzerinde toplam 7 yedi faktör belirlenmiştir. Söz konusu faktörler toplam varyansın %71,415' ini açıklamaktadır. Faktör analizine tabi tutulan tüm değişkenlere ait ölçeğin Cronbach Alfa değerisi ise 0,889 olarak tespit edilmiş ve ölçeğin güvenilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca her bir faktöre ait güvenilirlik katsayısını ifade eden alfa değerisi sırasıyla; 0,908, 0,870, 0,797, 0,796, 0,541, 0,630, 0,620 olarak bulunmuştur. Faktör analizine ilişkin sonuçlar Tablo 8' de verilmiştir.

Tablo 8'de görüldüğu üzere, çalışmanın değişkenleri ve faktör yükleri dikkate alındığında, ihracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen; F₁: "Otomasyon Faktörü", F₂: "Vergi Dairelerinin Etkinliği Faktörü", F₃: "Zaman Faktörü", F₄: "Güvenilirlik Faktörü", F₅: "Risk Faktörü", F₆: "Dikkat ve Özen Faktörü", F₇: "KDV İade Servisi Çalışanlarının Yetkinliği Faktörü" şeklinde adlandırılan toplam yedi faktör bulunmuştur. Söz konusu faktörler aşağıda tanımlanmıştır.

Tablo 8: Faktör Analiz Sonuçları

DEĞİŞKENLER	F₁	F₂	F₃	F₄	F₅	F₆	F₇
KDV İadesi Risk Analizi Sistemi iş gücü ve zaman tasarrufu sağlamaktadır.(D ₁₈)	0,874						
KDV İadesi Risk Analizi Sistemi, Vergi Dairelerinin KDV İade Servislerinde çalışanlara büyük kolaylıklar sağlamaktadır.(D ₁₇)	0,814						
KDV İadesi Risk Analizi Sistemi denetimlerde etkinlik ve verimliliği arttırmaktadır.(D ₂₀)	0,755						
Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP), vergi daireleri ile diğer kamu kuruluşları arasındaki işbirliği ve uyumu arttırmaktadır.(D ₂₉)	0,696						
Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP), Vergi Dairelerinde sunulan hizmet kalitesini arttırmaktadır.(D ₃₀)	0,693						
KDV İadesi Risk Analizi Sistemi, KDV iade işlemlerine asgari bir standart getirmektedir.(D ₁₉)	0,681						
KDV İadesi Risk Analizi Sistemi iade/mahsup işlemlerine hız kazandırmaktadır.(D ₂₁)	0,670						
KDV İade işlemlerinin İnternet Vergi Dairesi üzerinden gerçekleştirilmesi, YMM'lerin iş yükünü hafifletmektedir.(D ₁₃)	0,661						
İhracat işlemlerinden doğan KDV İadesi sürecinde karşılaşılan sorunlar, ilgili Vergi Daireleri ile kısa bir zamanda çözüme kavuşturulmaktadır.(D ₂₃)		0,898					
Vergi Dairelerinin KDV İade Servislerinde çalışanlar, ihracattan doğan KDV İadesi sürecinde oluşan sorunları kısa zamanda YMM'lere bildirmektedir.(D ₂₂)		0,801					
KDV İade Raporlarına ilişkin eksiklik yazıları vergi daireleri tarafından makul bir sürede hazırlanmaktadır.(D ₂₄)		0,764					
KDV İade Raporlarının değerlendirilmesi konusunda, vergi daireleri arasında farklılıklar bulunmaktadır.(D ₃₂)			0,822				
KDV İade Raporlarının değerlendirilmesi konusunda vergi daireleri arasında farklılıkların olması, KDV İadesi işlemlerinin sonuçlanma süresini etkilemektedir.(D ₃₃)			0,817				
Vergi Dairelerinde karşılaşılan yorum farklılıkları KDV İade alma sürecinin uzamasına neden olmaktadır.(D ₂₅)			0,757				
İlgili Vergi Dairelerinde dosya kontrolü yapılırken eksikliklerin kısım kısım dile getirilmesi, dosyaların birden fazla kontrol edilmesine dolayısıyla zaman kaybına neden olmaktadır.(D ₂₆)			0,742				
KDV İade işlemlerinin İnternet Vergi Dairesi üzerinden takip edilmesi, iade sürecindeki şeffaflığı arttırmaktadır.(D ₁₀)				0,779			
İnternet Vergi Dairesine KDV İadesi talebi ve listelerin gönderilmesi esnasında karşılaşılan sorunların giderilmesi, listelere olan güveni arttırmaktadır.(D ₁₁)				0,678			
İnternet Vergi Dairesinde KDV İade işlemlerinin hangi aşamada olduğunu belirtmesi, YMM'lerin mükelleflerine daha sağlıklı bilgiler vermesini sağlamaktadır.(D ₁₂)				0,623			
İnternet Vergi Dairesine KDV İadesi talebi ve listelerin gönderilmesi esnasında karşılaşılan sorunlar, listelerde oluşacak hataların önlenmesinde önemli bir yere sahiptir.(D ₁₄)				0,560			
İade edilecek KDV tutarının hesaplanmasında kullanılan yöntemin açık, anlaşılır ve denetlenebilir olması, iadelerin sorunsuz bir şekilde gerçekleşmesini sağlamaktadır.(D ₃₁)					0,830		
KDV İadesi Kontrol Raporu, iade alma sürecindeki risklerin en aza indirilmesinde önemli bir yere sahiptir.(D ₃₄)					0,589		
Gümrük Çıkış Beyannameleriyle ilgili kapanış tarihlerinin internette sorgulanması, ihracat bedellerinin daha sağlıklı hesaplanmasına olanak sağlamaktadır.(D ₁₅)						0,853	
Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından KDV İadesi Risk Analizi Sisteminin sürekli güncellenmesi, KDV İadesi Tasdik Raporlarının daha dikkatli hazırlanmasını sağlamaktadır.(D ₁₆)						0,582	
Vergi Dairelerinin KDV İade Servislerinde çalışanlar, ihracat işlemleri ile ilgili mevzuata hâkimdirler.(D ₂₇)							0,780
Vergi Dairelerinin KDV İade Servislerinde yeterli sayıda personel çalışmaktadır.(D ₂₈)							0,677
Faktördeki Değişken Sayısı	8	3	4	4	2	2	2
Öz Değer	5,447	2,738	2,594	2,404	1,679	1,56	1,431
Açıklanan Varyans (%)	21,789	10,95	10,378	9,616	6,718	6,239	5,726
Kümülatif Varyans (%)	21,789	32,739	43,117	52,733	59,45	65,689	71,415
KMO Yeterlilik Ölçütü	0,832						
Bartlett's Testi	X² = 1801,221, sd : 300, p: 0,000						
Faktörün Cronbach Alphası	0,908	0,87	0,797	0,796	0,541	0,63	0,62
Tüm Değişkenlerin Cronbach Alphası	0,889						

Otomasyon Faktörü (F₁): Bu faktör, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygulamaya konulan Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP), KDV İadesi Risk Analiz Sistemi, Veri Ambarı Projesi, KDV iadelerinin hangi aşamada olduğunun İnternet Vergi Dairesinden öğrenilmesini sağlayan otomasyon sistemlerinin, ihracattan doğan KDV iade sürecinin etkinliğinde önemli olduğunu ifade etmektedir. Bu faktörün tanımlanmasında kullanılan “*Otomasyon*” ibaresi, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yukarıda belirtilen uygulamaları bir bütün olarak bu isim altında belirtiliyor olmasından ötürüdür.

Vergi Dairelerinin Etkinliği Faktörü (F₂): Bu faktör, Vergi Dairelerine ait çalışma sisteminin, gerek İnternet Vergi Dairesine gönderilen listelerin kontrolü gerekse de KDV İadesi Tasdik Raporlarının değerlendirilmesi aşamasında, ihracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkilediğini ifade etmektedir.

Zaman Faktörü (F₃): Bu faktör, ihracattan doğan KDV iade işlemlerinin değerlendirilmesinde vergi dairelerinde karşılaşılan uygulama/değerlendirme farklılıklarının, ihracattan doğan KDV iadelerinin sonuçlanma süresinde etkili olduğunu ifade etmektedir.

Güvenilirlik Faktörü (F₄): Bu faktör, İnternet Vergi Dairesi uygulamalarının şeffaflık ve sağlıklı bilgi paylaşımı sağlaması açısından KDV iade sürecinde etkili olduğunu ifade etmektedir.

Risk Faktörü (F₅): Bu faktör, hem KDV iade tutarının belirlenmesinde kullanılan yöntemin hem de KDV İadesi Tasdik Raporu ve İnternet Vergi Dairesi’ne gönderilen listeler sonrası oluşan Özet Kontrol Raporlarının, ihracattan doğan KDV iade işlemlerinde karşılaşılabilecek risklerin en aza indirilmesinde etkisi olduğunu ifade etmektedir.

Dikkat ve Özen Faktörü (F₆): Bu faktör, gerek Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’nın internet sayfasından Gümrük Çıkış Beyannamelerinin kapanış tarihlerinin sorgulama yapılmasına olanak tanınmasının gerekse Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Risk Analiz Sisteminin sürekli güncellenmesinin, KDV İadesi Tasdik Raporlarının hazırlanmasında ve yurt dışı hasılatların tespiti bakımından önemli katkılar sağladığını ifade etmektedir.

KDV İade Servisi Çalışanlarının Yetkinliği Faktörü (F₇): Gerek ihracat gerekse diğer istisnalardan doğan KDV iadelerinin, KDV iade servislerinde görevli personel tarafından yorumlanması ve sonuçlandırılması ciddi mevzuat bilgisini gerekli kılmaktadır.

KDV iade servislerinde çalışan personelin hangi istisna kapsamında iade alınacaksa o istisnaya ilişkin mevzuata hakim olması iadelerin sorunsuz bir şekilde tamamlanması bakımından önemlidir. Bu bağlamda bu faktör, KDV iade servisi çalışanlarının nitelik ve nicelik olarak yetkinliğinin, ihracattan doğan KDV iade sürecinin etkinliğine katkı sağladığını ifade etmektedir.

3.7. İhracattan Doğan KDV İade Sürecini Etkileyen Faktörlere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

İhracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen faktörlere ait tanımlayıcı istatistikler aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bu kapsamda sürecin başarısına yönelik belirlenen tüm faktörlere ait genel ortalama aşağıda Tablo 9’ da yer almaktadır.

Tablo 9: İhracattan Doğan KDV İade Sürecinin Başarısını Etkileyen Tüm Faktörlerin Genel Ortalaması

Faktörler	Genel Ortalama
Otomasyon Faktörü	3,7829
Vergi Dairelerinin Etkinliği Faktörü	2,8701
Zaman Faktörü	4,2794
Güvenilirlik Faktörü	4,0460
Risk Faktörü	3,8971
Dikkat ve Özen Faktörü	4,1360
KDV İade Servisi Çalışanlarının Yetkinliği Faktörü	2,6949
Tüm Faktörlerin Genel Ortalaması	3,6723

Tablo 9’ dan görüldüğü üzere, ihracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen faktörlere ait genel ortalamaların farklılıklar gösterdiği görülmektedir. Elde edilen bu ortalamalara göre, KDV iade sürecinin bazı aşamalarında iyileştirmeler yapılması gerektiği söylenebilir. Buna yönelik ayrıntılı tespitlerin belirlenmesi amacıyla aşağıda, katılımcıların her bir faktöre ait değişkenlere katılım düzeylerine ilişkin tanımlayıcı istatistiklere kapsamlı bir şekilde değinilmiştir.

Tablo 10: Otomasyon Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalamalar
Otomasyon Faktörü Alt Değişkeni	1	2	3	4	5	
KDV İadesi Risk Analizi Sistemi, Vergi Dairelerinin KDV İade Servislerinde çalışanlara büyük kolaylıklar sağlamaktadır.(D ₁₇)	%3	%4	%7	%42	%44	4,1630
KDV İadesi Risk Analizi Sistemi iş gücü ve zaman tasarrufu sağlamaktadır. (D ₁₈)	%4	%5	%14	%38	%39	4,0074
KDV İadesi Risk Analizi Sistemi, KDV iade işlemlerine asgari bir standart getirmektedir.(D ₁₉)	%6	%3	%12	%48	%31	3,9632
KDV İadesi Risk Analizi Sistemi denetimlerde etkinlik ve verimliliği arttırmaktadır.(D ₂₀)	%3	%6	%15	%47	%29	3,9265
Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP), Vergi Dairelerinde sunulan hizmet kalitesini arttırmaktadır.(D ₃₀)	%1	%7	%24	%53	%15	3,7426
Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP), vergi daireleri ile diğer kamu kuruluşları arasındaki işbirliği ve uyumu arttırmaktadır.(D ₂₉)	%2	%12	%26	%43	%17	3,6000
KDV İadesi Risk Analizi Sistemi iade/mahsup işlemlerine hız kazandırmaktadır.(D ₂₁)	%7	%11	%24	%32	%26	3,5662
KDV İade işlemlerinin İnternet Vergi Dairesi üzerinden gerçekleştirilmesi, YMM'lerin iş yükünü hafifletmektedir.(D ₁₃)	%7	%23	%26	%21	%23	3,2941
Genel Ortalama						3,7829

Otomasyon Faktörüne ilişkin değişkenlere katılımcıların verdiği yanıtlara bakıldığında (Bkz. Tablo 10), katılımcıların %86' sının (%42 + %44) Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygulamaya konulan KDV İadesi Risk Analiz Sisteminin vergi dairelerinin KDV iade servislerinde görevli personelin çalışmalarında büyük kolaylıklar sağladığını belirtmiştir. Yine KDV İadesi Risk Analiz Sistemine ilişkin olarak katılımcıların %77' si (%38 + %39) bu sistemin iş gücü ve zaman tasarrufu sağladığını, %79' u (%48 + %31) KDV iade işlemlerine asgari bir standart getirdiğini, %76' sını (%47 + %29) denetimlerde etkinlik ve verimliliği arttırdığını ve %58' i de (%32 + %26) KDV iade işlemlerine hız kazandırdığını belirtmiştir. Benzer sonuca Akın (2010) tarafından yapılan çalışmada da ulaşılmıştır. İlgili çalışmada ihracatta karşılaşılan sorunlar arasında KDV iade işlemlerinin manuel olarak gerçekleştiriliyor olmasının KDV iade sürecini uzattığı vurgulanmıştır. Bu kapsamda İnternet Vergi Dairesi ve KDV İadesi Risk Analizi Sistemi

gibi otomasyon sistemlerinin manuel olarak yapılan KDV iadelerine göre KDV iade sürecine hız kazandırdığı söylenebilir.

Gelir İadesi Başkanlığı tarafından uygulamaya konulan bir diğer önemli gelişme olan ve Yeminli Mali Müşavir, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve mükelleflere internet üzerinden işlem yapma olanağı tanıyan Vergi Dairesi Otomasyon Projesi ile İnternet Vergi Dairesi uygulamalarına ilişkin olarak (Bkz. Tablo 10), katılımcıların %68' i (%53 + %15) Vergi Dairesi Otomasyon Projesinin vergi dairelerinde sunulan hizmet kalitesini yükselttiğini, yine katılımcıların %60' ı (%43 + %17) da vergi daireleri ile diğer kamu kurumları arasındaki iş birliği ve uyumu arttırdığını belirtmiştir. Bununla birlikte Yeminli Mali Müşavirlerin KDV iade işlemlerini İnternet Vergi Dairesi aracılığıyla yapmalarının iş yüklerini hafiflettiği konusundaki yargıya tereddütle yaklaştıkları görülmektedir.

Otomasyon Faktörü genel özellikleri açısından değerlendirildiğinde, katılımcıların her bir değişkene vermiş olduğu cevaplara ait ortalamanın 3,50' nin üzerinde olduğu yine Tablo 10' dan görülmektedir. Bu bakımdan katılımcıların vermiş olduğu cevaplar doğrultusunda genel ortalamaya bakıldığında (3,7829), Gelir İadesi Başkanlığı tarafından uygulamaya konulan KDV İadesi Risk Analiz Sistemi, Vergi Dairesi Otomasyon Projesi ve İnternet Vergi Dairesi gibi otomasyon sistemlerinin, ihracattan doğan KDV iade sürecinin etkinliğine önemli düzeyde katkı sağladığı söylenebilir. Bu sonuç, Şataf ve diğerleri (2014) ile Çakır (2015)' in çalışmalarında belirtilen, teknolojik alt yapı ve otomasyon sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesinin kamuda sunulan hizmet kalitesini arttıracığı noktasındaki kanıyı destekler niteliktedir. Bunun yanında elde edilen sonuçlara göre otomasyon sistemlerinin KDV iade işlemlerine hız kazandırdığı, vergi dairelerinde sunulan hizmet kalitesini yükselttiği, vergi daireleri ile diğer kamu kurumları arasındaki etkileşimi arttırdığı ve ayrıca Demir (2010) ile Laleli (2013)' nin de çalışmalarında vurguladığı gibi denetimlerde etkinlik ve verimliliği yükselttiği söylenebilir.

Vergi Dairelerinin Etkinliği Faktörüne ilişkin değişkenlere katılımcıların verdiği yanıtlar incelendiğinde, her bir değişkene ait ortalamanın 3,00' ün altında olduğu görülmektedir.

Tablo 11: Vergi Dairelerinin Etkinliği Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalamalar
Vergi Dairelerinin Etkinliği Faktörü Alt Değişkeni	1	2	3	4	5	
Vergi Dairelerinin KDV İade Servislerinde çalışanlar, ihracattan doğan KDV İadesi sürecinde oluşan sorunları kısa zamanda YMM'lere bildirmektedir.(D ₂₂)	% 10	% 22	% 38	% 21	% 9	2,9926
KDV İade Raporlarına ilişkin eksiklik yazıları vergi daireleri tarafından makul bir sürede hazırlanmaktadır.(D ₂₄)	% 10	% 24	% 43	% 18	% 5	2,8456
İhracat işlemlerinden doğan KDV İadesi sürecinde karşılaşılan sorunlar, ilgili Vergi Dairleri ile kısa bir zamanda çözüme kavuşturulmaktadır.(D ₂₃)	% 10	% 32	% 38	% 13	% 7	2,7721
Genel Ortalama						2,8701

Katılımcıların cevaplarına ilişkin sonuçlar, ihracattan doğan KDV iade sürecinde vergi dairelerinin etkinliğine ilişkin bazı sorunların varlığını işaret etmektedir. Uygulamada karşılaşılan bu sorunlardan biri, vergi daireleri tarafından belirlenen KDV iadesi özet kontrol raporlarındaki hatalar ile KDV İadesi Tasdik Raporlarındaki eksiklikleri Yeminli Mali Müşavirlere kısa bir zamanda bildirmesi noktasında yaşanmaktadır. Bu noktada Üstün ve Ziyagil (2005) tarafından yapılan araştırmada vergi dairelerindeki yönetici ve personelin kendi aralarında etkili bir iletişim kurduğu tespit edilmiştir. Ancak Vergi Dairelerinin Etkinliği Faktörü' ne ilişkin elde edilen bulgular, vergi dairelerindeki yönetici ve personel ile diğer kişi ya da kurumlar arasındaki iletişimin etkinliğinin de artırılması gerektiğini işaret etmektedir. Uygulamada karşılaşılan diğer sorun ise, KDV iade raporlarına ilişkin eksiklik yazılarının vergi dairelerince makul bir sürede hazırlanması ve iade sürecindeki sorunların kısa bir zaman diliminde çözüme kavuşturulması hususlarında ortaya çıkmaktadır. Zira katılımcıların bu yönde yapılan değerlendirmelerde genel olarak kararsız olduğu görülmektedir.

Vergi Dairelerinin Etkinliği Faktörü genel özellikleri açısından değerlendirildiğinde, katılımcıların verdiği yanıtların genel ortalamasının 2,8701 olduğu görülmektedir. Buna göre, Vergi Dairelerinin Etkinliği Faktörü ihracattan doğan KDV iade sürecinin etkinliği bakımından iyileştirilme yapılması gereken bir faktördür.

Tablo 12: Zaman Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalamalar
Zaman Faktörü Alt Değişkeni	1	2	3	4	5	
İlgili Vergi Dairelerinde dosya kontrolü yapılırken eksikliklerin kısım kısım dile getirilmesi, dosyaların birden fazla kontrol edilmesine dolayısıyla zaman kaybına neden olmaktadır.(D ₂₆)	%1	%7	%7	%27	%58	4,3309
KDV İade Raporlarının değerlendirilmesi konusunda, vergi daireleri arasında farklılıklar bulunmaktadır.(D ₃₂)	%2	%1	%10	%34	%53	4,3162
KDV İade Raporlarının değerlendirilmesi konusunda vergi daireleri arasında farklılıkların olması, KDV İadesi işlemlerinin sonuçlanma süresini etkilemektedir.(D ₃₃)	%4	%3	%7	%34	%52	4,2868
Vergi Dairelerinde karşılaşılan yorum farklılıkları KDV İade alma sürecinin uzamasına neden olmaktadır.(D ₂₅)	%4	%1	%15	%31	%49	4,1838
Genel Ortalama						4,2794

Katma Değer Vergisi iadelerinin kısa bir zamanda sonuçlandırılması gerek ihracatçı firmaları gerekse de Yeminli Mali Müşavirleri çok yakından ilgilendiren bir konudur. Yeminli Mali Müşavirler tarafından KDV iade işlemlerine ilişkin verilerin kontrolü, değerlendirilmesi, raporlanması ve İnternet Vergi Dairesine gönderilmesi kısa bir zamanda gerçekleşse bile, KDV iade dosyalarının vergi dairelerince değerlendirilmesi belirli bir zaman dilimini alabilmektedir. Bu kapsamda zaman faktörüne ilişkin değişkenlere katılımcıların verdiği yanıtlar incelendiğinde, katılımcıların %85' i (%27 + %58) vergi daireleri tarafından dosya kontrolleri esnasında görülen eksikliklerin Yeminli Mali Müşavirlere kısım kısım bildirilmesinin KDV iade dosyalarının birden fazla kontrol edilmesine yol açtığını haliyle bu durumun da KDV iade işlemlerinin sonuçlanma süresini etkilediğini belirtmektedir. Katılımcıların %87' si (%34 + %53) vergi dairelerinde KDV iade dosyalarının değerlendirilmesi noktasında farklı uygulamalara gidildiğini ve yine katılımcıların %86' sı (%34 + %52) bu durumun iade işlemlerinin sonuçlanma süresini ciddi derecede etkilediğini ifade etmiştir. Zaman Faktörünü oluşturan bir diğer husus ise vergi daireleri arasında görülen KDV iade dosyalarının değerlendirilmesinde karşılaşılan yorumsal farklılıklardır. Bu kapsamda katılımcıların %80' i (%31 + %49) vergi

dairelerinde karşılaşılan ve KDV iade mevzuatına getirilen yorumsal farklılıkların, KDV iadesi sürecinin uzamasına yol açtığını ve bu durumun da KDV iadelerinin olması gerekenden daha uzun bir zaman diliminde sonuçlandığını ifade etmektedir.

Katılımcıların Zaman Faktörüne ilişkin değişkenlere verdiği yanıtların genel ortalamasına (4,2794) bakıldığında, gerek dosya kontrolleri gerekse yapılan değerlendirmelerde farklılığı en aza indirgeyecek standart bir işleyişe ciddi düzeyde bir ihtiyaç duyulduğu söylenebilir.

Güvenilirlik Faktörüne ilişkin değişkenlere katılımcıların verdiği yanıtlar incelendiğinde (Bkz. Tablo 13), katılımcıların %83' üne göre (%42 + %41) KDV iade işlemlerinin internet vergi dairesi üzerinden takip edilmesi, KDV iade sürecindeki şeffaflığı arttırmaktadır. Aynı zamanda katılımcıların %75' ine göre (%35 + %40) KDV iadelerinin hangi aşamada olduğunun internet vergi dairesi üzerinden takip edilebilmesi Yeminli Mali Müşavirlerin mükelleflerine daha sağlıklı bilgiler vermesine olanak sağlamaktadır. Bununla birlikte, katılımcıların %74' üne göre (%43 + %31) ihracattan doğan KDV iadelerinde hazırlanması zorunlu olan listelerin İnternet Vergi Dairesine gönderilmesi esnasında karşılaşılan sorunlar, bu listelerde oluşacak hataların önlenmesinde büyük bir öneme sahiptir. Yine katılımcıların %83' üne göre (%51 + %32) İnternet Vergi Dairesi Sistemi tarafından, sisteme gönderilen listelerdeki hatalı işlemlerin düzeltilmesi ve düzeltilen listelerin İnternet Vergi Dairesi Sistemine yüklenmesi bu listelere olan güveni arttırmaktadır.

Tablo 13: Güvenilirlik Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalamalar
Güvenilirlik Faktörü Alt Değişkeni	1	2	3	4	5	
KDV İade işlemlerinin İnternet Vergi Dairesi üzerinden takip edilmesi, iade sürecindeki şeffaflığı arttırmaktadır.(D ₁₀)	%1	%3	%13	%42	%41	4,1250
İnternet Vergi Dairesine KDV İadesi talebi ve listelerin gönderilmesi esnasında karşılaşılan sorunların giderilmesi, listelere olan güveni arttırmaktadır.(D ₁₁)	%2	%3	%12	%51	%32	4,0735
İnternet Vergi Dairesinde KDV İade işlemlerinin hangi aşamada olduğunun belirtilmesi, YMM'lerin mükelleflerine daha sağlıklı bilgiler vermesini sağlamaktadır.(D ₁₂)	%2	%8	%15	%35	%40	4,0147
İnternet Vergi Dairesine KDV İadesi talebi ve listelerin gönderilmesi esnasında karşılaşılan sorunlar, listelerde oluşacak hataların önlenmesinde önemli bir yere sahiptir.(D ₁₄)	%2	%6	%18	%43	%31	3,9706
Genel Ortalama						4,0460

Güvenilirlik Faktörü genel özellikleri açısından değerlendirildiğinde, katılımcıların her bir değişkene vermiş olduğu cevaplara ait ortalamaların 4,00' ün üzerinde olduğu Tablo 13' ten görülmektedir. Bu bakımdan katılımcılarda genel olarak, KDV iade işlemlerinin internet vergi dairesi üzerinden gerçekleştirilmesinin KDV iade sürecindeki şeffaflığı arttırdığı ve bu sayede Yeminli Mali Müşavirlerin mükellefleri ile daha sağlıklı bilgi paylaşımına gittiği görüşü hakimdir. Ayrıca İnternet Vergi Dairesi Sisteminin, ihracattan doğan KDV iade işlemlerinde hazırlanması zorunlu olan listelerdeki hataları en aza indirmesi açısından da önemli bir yere sahip olduğu katılımcıların verdiği cevaplardan çıkarılabilir. Elde edilen bulgular ışığındaki sonuçlar, European Business Association Tax Committee (2007) ve Ainsworth (2012) tarafından belirtilen KDV iadelerindeki hataların ve hilelerin engellenmesinde teknolojik sistemleri kullanmanın gerekliliğini destekler niteliktedir.

Güvenilirlik Faktörüne ait genel ortalamaya (4,0460) bakıldığında (Bkz. Tablo 13), katılımcıların bu faktörü ihracattan doğan KDV iade sürecinin etkinliğine önemli düzeyde katkı sağlayan bir faktör olarak gördüğü sonucuna ulaşılabilir.

Tablo 14: Risk Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalamalar
Risk Faktörü Alt Değişkeni	1	2	3	4	5	
KDV İadesi Kontrol Raporu, iade alma sürecindeki risklerin en aza indirilmesinde önemli bir yere sahiptir.(D ₃₄)	%1	%1	%13	%53	%32	4,1324
İade edilecek KDV tutarının hesaplanmasında kullanılan yöntemin açık, anlaşılır ve denetlenebilir olması, iadelerin sorunsuz bir şekilde gerçekleşmesini sağlamaktadır.(D ₃₁)	%5	%5	%28	%42	%20	3,6618
Genel Ortalama						3,8971

KDV iade işlemleri bir süreç sonunda gerçekleşmektedir. Bu süreci oluşturan unsurlar hem KDV iadelerinde karşılaşılabilecek risklerin azaltılmasına hem de KDV iadelerinin sorunsuz bir şekilde tamamlanmasına olanak sağlamalıdır. Bu bağlamda Risk Faktörüne ilişkin değişkenlere katılımcıların verdiği yanıtlara bakıldığında, katılımcıların %85' i (%53 + %32) KDV İadesi Özet Kontrol Raporlarının KDV iade işlemlerinde karşılaşılabilecek riskleri en aza indirdiğini ifade etmektedir. Benzer sonuca, Gelir İdaresi Başkanlığı' nın 2015 Performans Programında da ulaşılmıştır. Keza 2015 Performans Programında KDV İadesi Özet Kontrol Raporları' nın KDV iade sürecindeki riskleri azalttığı böylece haksız KDV iadelerinin önüne geçildiği ifade edilmiştir. Yine katılımcıların %62' si (%42 + %20) KDV iadesine konu olan tutarların hesaplanmasında kullanılan yöntemin açık, anlaşılır ve denetlenebilir olmasının, KDV iadelerinin sorunsuz bir şekilde gerçekleşmesini sağlayacağını ifade etmektedir.

Katılımcıların vermiş olduğu yanıtlar değerlendirildiğinde, KDV iade sürecindeki risklerin en aza indirilmesinde gerek KDV İadesi Kontrol Raporlarının gerekse de KDV iadesine ilişkin kullanılan yöntemin önemli olduğu verilen cevaplara ait ortalamanın 3,50' nin üzerinde olmasından görülebilmektedir. Ayrıca katılımcıların KDV İadesi Kontrol Raporlarını ve KDV iadesine konu olan tutarın belirlenmesinde kullanılan yöntemi, KDV iade sürecinin etkinliği konusunda önemsedikleri ifade edilebilir.

Dikkat ve Özen Faktörüne ilişkin değişkenlere katılımcıların verdiği yanıtlar incelendiğinde (Bkz. Tablo 15), katılımcıların %90' ı (%35 + %55) ihracat bedellerinin

daha sağlıklı hesaplanması Gümrük Çıkış Beyannamelerine ilişkin kapanış tarihlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığı' nın internet sayfası üzerinden sorgulama yapılabilme imkânın tanınmasıyla gerçekleştiğini ifade etmektedir. Yine Tablo 15' te görüldüğü üzere katılımcıların %74' ü (%41 + %33) KDV İadesi Tasdik Raporlarının daha dikkatli hazırlanmasında Gelir İdaresi Başkanlığının KDV İadesi Risk Analiz Sistemini sürekli güncellenmesinin önemli bir unsur olduğunu ifade etmiştir.

Tablo 15: Dikkat ve Özen Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalamalar
Dikkat ve Özen Faktörü Alt Değişkeni	1	2	3	4	5	
Gümrük Çıkış Beyannameleriyle ilgili kapanış tarihlerinin internetten sorgulanması, ihracat bedellerinin daha sağlıklı hesaplanmasına olanak sağlamaktadır. (D ₁₅)	%3	%3	%4	%35	%55	4,3676
Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından KDV İadesi Risk Analizi Sisteminin sürekli güncellenmesi, KDV İadesi Tasdik Raporlarının daha dikkatli hazırlanmasını sağlamaktadır.(D ₁₆)	%5	%7	%14	%41	%33	3,9044
Genel Ortalama						4,1360

Tablo 15' teki sonuçlar genel olarak değerlendirildiğinde, katılımcılar tarafından Dikkat ve Özen Faktörünün gerek yurtdışı hasılatların daha sağlıklı hesaplanmasında gerekse KDV İadesi Tasdik Raporlarının daha dikkatli hazırlanmasında önemli bir etken olarak görüldüğü söylenebilir ki verilen cevaplara ait genel ortalama (4,1360) bu durumu destekler niteliktedir.

KDV İade Servisi Çalışanlarının Yetkinliği Faktörüne ilişkin değişkenlere katılımcıların verdiği yanıtlar incelendiğinde (Bkz. Tablo 16), değişkenlerin olumlu ifadeler içermesine rağmen her bir değişkene ait ortalamanın 3,00' ün altında olduğu görülmektedir. Bu sonuçlara göre katılımcılar, KDV iade servisi çalışanlarının yetkinliğine ilişkin bazı sorunların varlığını ortaya koymaktadır. Bu sorunlardan ilki, KDV iade servisi çalışanlarının ihracat işlemleri ile ilgili mevzuata hakim olduğu noktasında yaşanmaktadır. Zira “*Vergi Dairelerinin KDV İade Servislerinde çalışanlar, ihracat işlemleri ile ilgili mevzuata hâkimdirler.*” ifadesine katılımcıların %7'si kesinlikle katılmadığını, %42' si

kısmen katıldığını ifade etmektedir. Bu sonuçlardan katılımcıların bu ifadeye katılım düzeyinde kararsızlık yaşadığı görülmektedir.

Tablo 16: KDV İade Servisi Çalışanlarının Yetkinliği Faktörüne İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalamalar
KDV İade Servisi Çalışanlarının Yetkinliği Faktörü Alt Değişkeni	1	2	3	4	5	
Vergi Dairelerinin KDV İade Servislerinde çalışanlar, ihracat işlemleri ile ilgili mevzuata hâkimdirler.(D ₂₇)	%7	%29	%42	%21	%1	2,8309
Vergi Dairelerinin KDV İade Servislerinde yeterli sayıda personel çalışmaktadır.(D ₂₈)	%12	%34	%40	%13	%1	2,5588
Genel Ortalama						2,6949

Katılımcıların tereddüt yaşadığı bir diğer nokta ise (Bkz. Tablo 16), “*Vergi Dairelerinin KDV İade Servislerinde yeterli sayıda personel çalışmaktadır.*” ifadesidir. Keza katılımcıların %12’ si yukarıdaki ifadeye kesinlikle katılmadığını, %40’ ı kısmen katıldığını ifade etmektedir.

KDV İade Servisi Çalışanlarının Yetkinliği Faktörüne katılımcıların verdiği cevaplara ait genel ortalamaya (2,6949) bakıldığında bu faktörün ihracattan doğan KDV iade sürecinin etkinliği bakımından iyileştirme yapılması gereken bir faktör olduğu söylenebilir. Zira Akdemir (2008) çalışmasında, VEDOP sistemini kullanan personelin nitelikli ve uzman olmadığını, mevcut personelin yeterli eğitim almadığı ve kendini geliştirmediği için bu sistemleri kullanmanın uzağında olduğunu ifade etmiştir. KDV İade Servisi Çalışanlarının Yetkinliği Faktörüne ilişkin sonuçlar özellikle VEDOP sisteminin bir kullanıcısı olan KDV iade servislerindeki mevcut personelin mevzuattan kaynaklanan eksikliklerinin olduğu ve yeterince kendini geliştirmediği noktasındaki sonucu destekler niteliktedir.

3.8. İhracattan Doğan KDV İade Sürecini Etkileyen Faktörlerin Cevaplayıcı Özellikleri Açısından Farklılık Analizi

Çalışmada, ihracattan doğan KDV iade sürecini etkileyen faktörlere katılımcıların sahip olduğu özellikler açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılıkların bulunup bulunmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Faktörlere katılımı farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla One-way Anova analizinden yararlanılmıştır. Bu sebeple Tablo 17’ de araştırma kapsamındaki faktörlere ilişkin katılımcı özelliklerine göre çeşitli açılardan farklılık analizi sonuçlarına yer verilmiştir.

Araştırma sonucunda elde edilen veriler ışığında Tablo 17’ den görüleceği (Bkz. Tablo. 17) üzere üç faktörde katılımcıların çeşitli özelliklerine göre anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Tespit edilen bu farklılıklara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Vergi Dairelerinin Etkinliği Faktörü açısından; katılımcıların “Mesleki Deneyim” özelliğine göre %1 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Farklılığın hangi gruplardan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla yapılan Tukey testinde 11 – 15 yıllık mesleki deneyime sahip olanların mesleğe yeni başlayanlar (1 – 5 yıllık) ve kendilerinden daha fazla deneyime sahip olanlarla (16 yıl ve üzeri) görüşlerinin örtüşmediği tespit edilmiştir.

Zaman Faktörü açısından; katılımcıların “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinden Önce İcra Edilen Meslek” özelliğine göre %10 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı farklılık tespit edilmiştir.

Risk Faktörü açısından; katılımcıların “Yaş” özelliğine göre %1, “Mesleki Deneyim” özelliğine göre %5, “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinden Önce İcra Edilen Meslek” özelliğine göre %10 ve “Şirket Kuruluş Tarihi” özelliğine göre ise %10 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir.

Tablo 17: Faktörlere İlişkin Farklılık Analizleri

Faktörler	Özellikler	Yaş	Mesleki Deneyim	YMM Mesleğinden Öce İcra Edilen Meslek	Şirket Kuruluş Tarihi
Otomasyon Faktörü	F	1,244	1,617	0,832	1,284
	(p)	0,297	0,189	0,529	0,28
Vergi Dairelerinin Etkinliği Faktörü	F	0,423	4,076	0,261	0,317
	(p)	0,737	0,008***	0,933	0,866
Zaman Faktörü	F	0,103	1,907	2,16	1,663
	(p)	0,958	0,132	0,062*	0,162
Güvenilirlik Faktörü	F	0,163	0,039	1,085	0,485
	(p)	0,921	0,99	0,372	0,747
Risk Faktörü	F	5,492	3,152	2,215	2,392
	(p)	0,001***	0,027**	0,057*	0,054*
Dikkat ve Özen Faktörü	F	0,215	0,212	0,263	1,512
	(p)	0,886	0,888	0,932	0,202
KDV İade Servisi Çalışanlarının Yetkinliği Faktörü	F	0,468	1,051	1,407	1,292
	(p)	0,705	0,372	0,226	0,277

Not: * Anlamlılık düzeyi $p < 0,10$; ** anlamlılık düzeyi $p < 0,05$; *** anlamlılık düzeyi $p < 0,01$

Risk Faktörü açısından farklılığın hangi gruplardan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla yapılan Tukey testinde;

- *Yaş özelliği* açısından farklılığın 40 yaş üzerindeki katılımcı üç grubun da (“41 – 50”, “51 – 60” ve “61 ve üzeri”) görüş birliğinde olmadığından kaynaklandığı,
- *Mesleki deneyim* açısından farklılığın 6 – 10 yıl deneyime sahip olanlarla 16 yıl ve üzerinde deneyime sahip olanlar arasında olduğu,
- *Şirket kuruluş tarihi* açısından farklılığın son 5 yıl içinde kurulan (2010 – 2015) şirketlerle 1999 ve öncesi kurulanlar arasında olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 17’den görüleceği üzere en fazla farklılık “Risk Faktörü” açısından gerçekleşmiştir. Bununla beraber; “Cinsiyet”, “Eğitim”, “KDV İadesi Alınma Şekli” ve

“Bağlı Olunan Oda” 6zelliklerine g6re yapılan analizlerde istatistiksel anlamda herhangi bir farklılık bulunmamıştır. “Bağlı Olunan Oda” bakımından istatistiksel anlamda farklılığın bulunmaması T6rkiye’nin 7eşitli b6lgelerinde faaliyette bulunan meslek mensuplarının araştırmada tespit edilen fakt6rler hususunda g6r6ř ayrılığı yaşamadığını ortaya koymaktadır.



TARTIŞMA

İhracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen faktörlerin tespiti ve bu süreçte Yeminli Mali Müşavirlerin karşılaştıkları sorunların belirlenmesini amaçlayan bu çalışmada, sürecin başarısına yönelik 7 faktör belirlenmiştir. Araştırma sonucunda elde edilen veriler ışığında Otomasyon Faktörü' nün, ihracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını önemli derecede etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Bu noktada Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından KDV iadelerinde uygulanan otomasyon sistemlerinin bu süreçte başarılı bir şekilde uygulandığı söylenebilir. Literatürde de benzer sonuçlara Akın (2010), Demir (2010), Laleli (2013), Şataf ve diğerleri (2014) ve Çakır (2015)' in çalışmalarında ulaşıldığı belirlenmiştir.

Araştırma sonucunda, Vergi Dairelerinin Etkinliği Faktörü' ne ilişkin bazı sorunların varlığı tespit edilmiş ve bu faktör ihracattan doğan KDV iade sürecinin başarısına yönelik bir takım iyileştirmelerin yapılması gereken bir faktör olarak belirlenmiştir. Katılımcıların bu Faktör' e yönelik değişkenlere verdiği yanıtlar incelendiğinde, vergi dairelerinin ihracattan doğan KDV iade sürecinde oluşan sorunları Yeminli Mali Müşavirlere kısa bir zamanda bildirmesi hususuna tereddütle yaklaştıkları görülmektedir ki bu sonuç, vergi daireleri ile Yeminli Mali Müşavirler arasında başarılı bir iletişimin kurulmasında bazı aksaklıkların varlığını işaret etmektedir. Literatür incelendiğinde bu sonucun aksine Üstün ve Ziyagil (2005) tarafından yapılan çalışmada, vergi dairelerinde görevli üst düzey yönetici ve çalışanlar arasında güçlü bir iletişimin olduğu tespit edilmiştir. Ancak, 136 Yeminli Mali Müşavirlik şirketi üzerinde gerçekleştirilen bu araştırma neticesinde elde edilen bulgular, vergi dairelerinin kendi içindeki güçlü iletişimin diğer kişi ya da kurumlarla başarılı şekilde uygulanmadığını göstermektedir.

Araştırmada elde edilen verilere göre Güvenilirlik Faktörü, ihracattan doğan KDV iade sürecin başarısını etkileyen önemli bir diğer faktör olarak tespit edilmiştir. Bu kapsamda İnternet Vergi Dairesi uygulamasının, gerek Yeminli Mali Müşavirler ile mükellefleri arasındaki sağlıklı bilgi paylaşımının sağlanmasında gerekse de sürecin başarısının arttırılmasına yönelik yapılacak denetimlerde etkili bir husus olduğu sonucuna

ulaşmıştır. Bu sonuç, European Business Association Tax Committee (2007) ve Ainsworth (2012) tarafından yapılan çalışmalarda ulaşılan sonucu destekler niteliktedir.

Yine, sürecin başarısını etkileyen bir diğer faktör Risk Faktörü' dür. Katılımcıların bu faktöre ilişkin verdiği yanıtlar, KDV İadesi Kontrol Raporları ile KDV iade tutarının tespitinde kullanılan yöntemin, sürecin başarısında önemli birer etken olduğunu ortaya koymaktadır. Bu noktada Gelir İdaresi Başkanlığı' nın 2015 Performans Programındaki veriler Risk Faktörü' ne ilişkin bulunan sonuçlarla aynı doğrultudadır.

Araştırma sonucunda elde edilen veriler, KDV İade Servisi Çalışanlarının Yetkinliği' ne ilişkin bazı sorunların varlığına işaret etmektedir. KDV İade Servisi Çalışanlarının bu süreçte etkinliğinin artırılmasına yönelik bazı iyileştirmelerin yapılması gerektiği tespit edilmiştir. Bu bağlamda literatürde, Akdemir (2008) tarafından yapılan çalışmada da benzer bir sonuca ulaşıldığı tespit edilmiştir.

KDV iade sürecinin başarısının artırılması ve bu süreçte karşılaşılan sorunların giderilmesi Maliye Bakanlığı'nın da önemli gündem maddelerindedir. Bu konuyla ilgili 24.01.2016 tarihinde Maliye Bakanı Sayın Naci AĞBAL tarafından "KDV İadelerine İlişkin Eylem Planı" hazırlıklarının olduğu ifade edilmiştir. Bu plana göre KDV iade sürecinde karşılaşılan sorunlar ve bu noktada iyileştirme yapılacak alanlar genel olarak aşağıdaki başlıklar etrafında toplanmaktadır (<http://www.dunya.com/ekonomi/vergi/kdv-iadeleri-hizlanacak-288291h.htm>);

- KDV iadelerinde yaşanan gereksiz bürokratik işlemlerin varlığı,
- Tüm vergi daireleri arasında KDV iade işlemlerine ilişkin uygulama birliğinin sağlanması,
- KDV iadelerini yerine getirecek uzman personel ihtiyacı ve bu personelin sürekli eğitiminin sağlanması,
- Yeminli Mali Müşavirler tarafından hazırlanan KDV iade raporlarının değerlendirilmesinde vergi daireleri arasında görülen uygulama farklılıklarının varlığı.

Şunu belirtmek gerekir ki, Maliye Bakanı tarafından 24.01.2016 tarihinde açıklanan bu maddeler Ağustos – Aralık 2015 tarihleri arasında gerçekleştirilen bu çalışmaya ait araştırma sonuçlarını destekler niteliktedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Ticari yaşamdaki hızlı değişim her alanda kendini göstermektedir. Bu değişime ayak uydurmak isteyen işletmeler yenilikçi, sürdürülebilir ve çözüm odaklı stratejiler üretmek zorundadır. Özellikle rekabetin çok güçlü bir şekilde yaşandığı uluslararası pazarlarda ihracatçı şirketler, hem pazar paylarını korumak hem de ürünlerini yeni pazarlara sunmak için bu stratejilere büyük önem vermektedir. Elde edilecek stratejik başarılar ise şirketlerin uluslararası pazarlarda daha güçlü bir şekilde kendini göstermesi anlamına gelecektir.

İhracat işlemleri ile ilgili önemli konulardan bir tanesi, ihracattan doğan KDV iadeleridir. Zira 3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesine göre, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler KDV'den istisnadır. Kanunda belirtildiği üzere, ihracatçı firmaların yurtdışına gerçekleştirdiği ihracatlar dolayısıyla yüklendiği ve indirim yoluyla gideremediği katma değer vergisi iadesini talep etme hakları bulunmaktadır. Bu noktada ihracatçı şirketler KDV iadelerine büyük önem vermekte ve KDV iadelerinin sonuçlandırılması amacıyla Yeminli Mali Müşavirler ile çalışmaktadır.

Yeminli Mali Müşavirler ihracatçı şirketlerin KDV iade sürecini en hızlı şekilde yerine getirmek amacındadır. Zira sürecin en hızlı şekilde tamamlanması aynı zamanda ihracatçı şirketlerin finansal yapısına katkı sağlayacaktır. Ancak bu amaç doğrultusunda yürütülen çalışmalarda çoğu zaman sorunlarla karşılaşmakta, karşılaşılan sorunlar KDV iade sürecinin beklenenden uzun bir zaman diliminde sonuçlanmasına neden olabilmektedir. Bu bakımdan yapılan bu çalışma, ihracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen faktörlerin tespiti ve bu süreçte Yeminli Mali Müşavirlerin karşılaştıkları sorunların belirlenmesine yöneliktir.

Ülkemizde Yeminli Mali Müşavirler Odalarının çalışanlar listesine aktif kayıtlı ve bu alanda faaliyet gösteren 136 Yeminli Mali Müşavirlik Şirketi' nin katılımıyla gerçekleştirilen araştırma sonucunda elde edilen bulgular kısaca aşağıda özetlenmiştir;

- Araştırmada, ihracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen 7 faktör belirlenmiştir. Bu faktörler sırasıyla; Otomasyon Faktörü (F₁), Vergi Dairelerinin Etkinliği Faktörü (F₂), Zaman Faktörü (F₃), Güvenilirlik Faktörü (F₄), Risk Faktörü (F₅), Dikkat ve Özen Faktörü (F₆), KDV İade Servisi Çalışanlarının Yetkinliği Faktörü (F₇) olarak adlandırılmıştır.
- Araştırma sonucundaki veriler ışığında katılımcılar otomasyon faktörünü, ihracattan doğan KDV iade sürecinin etkinliğine önemli düzeyde katkı sağlayan bir unsur olarak değerlendirilmiştir. Bu kapsamda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygulamaya konulan VEDOP, İnternet Vergi Dairesi, KDV İadesi Risk Analizi, KDV iadelerinin hangi aşamada olduğunun İnternet Vergi Dairesi üzerinden takip edilmesi gibi otomasyon sistemlerinin ihracattan doğan KDV iadelerinde etkin bir şekilde uygulandığı sonucuna ulaşılmıştır.
- Araştırma sonucunda, ihracattan doğan KDV iade sürecinde Vergi Dairelerinin Etkinliği hususunda bazı sorunlar olduğu tespit edilmiştir. Bu sorunların özellikle, KDV iade dosyalarının değerlendirilmesi sonrası oluşturulan eksiklik yazılarının makul bir zamanda hazırlanması, Yeminli Mali Müşavirlere bildirilmesi ve iade sürecinde karşılaşılan sorunların kısa bir zaman diliminde vergi dairesince çözüme kavuşturulması noktalarında yaşanıldığı belirlenmiştir. Bu kapsamda vergi dairelerinin çalışma prensipleri bakımından ihracattan doğan KDV iade sürecine ilişkin iyileştirilme yapılması gereken bir konu olduğu tespit edilmiştir.
- Araştırma sonucunda Zaman Faktörü, ihracattan doğan KDV iade sürecini etkileyen önemli bir unsur olarak belirlenmiştir. Buna göre, vergi dairelerince gerek KDV iade dosyalarının kontrolleri gerekse bu kontrollere ilişkin yapılan değerlendirmelerde farklılığı en aza indirgeyecek standart bir işleyişe ciddi düzeyde bir ihtiyaç duyulduğu sonucuna ulaşılmıştır.
- Araştırma sonucunda ihracattan doğan KDV iade sürecini etkileyen bir diğer önemli konunun Güvenilirlik Faktörü olduğu belirlenmiştir. Zira İnternet Vergi Dairesi uygulamalarının KDV iade sürecinde etkili olduğunu ifade eden bu faktörün, ihracattan doğan KDV iade sürecinin başarısına önemli düzeyde katkı sağlayan bir unsur olduğu tespit edilmiştir.
- Araştırma sonucunda KDV iade sürecinin başarısını etkileyen bir başka faktörün Risk Faktörü olduğu belirlenmiştir. KDV iadelerinin sorunsuz bir şekilde

sonuçlandırılması bu süreçteki risklerin en aza indirilmesiyle doğru orantılıdır. Bu kapsamda araştırma neticesinde, KDV İadesi Kontrol Raporları ve KDV iadesine konu olan tutarın belirlenmesinde kullanılan yöntemin, KDV iade sürecinin başarısı etkileyen önemli unsur olarak değerlendirildiği tespit edilmiştir.

- İhracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen unsurlardan bir diğeri Dikkat ve Özen Faktörü olarak belirlenmiştir. Araştırma elde edilen bulgulara göre bu faktörün, gerek yurtdışı hasılatların daha sağlıklı hesaplanması gerekse KDV İadesi Tasdik Raporları'nın daha dikkatli hazırlanması hususlarında ihracattan doğan KDV sürecinin başarısını önemli derecede arttıran bir faktör olarak görüldüğü sonucuna ulaşılmıştır.
- Araştırma sonucunda elde edilen bulgular KDV İade Servisi Çalışanlarının Yetkinliği' ne ilişkin bazı sorunların varlığını işaret etmektedir. Buna göre nitelik ve nicelik olarak KDV İade Servisi Çalışanlarının mevcut sistem içerisinde, ihracattan doğan KDV iade sürecine ilişkin iyileştirme yapılması gereken bir konu olduğu tespit edilmiştir.
- Araştırma sonucunda elde edilen verilere göre, üç faktörün katılımcıların çeşitli özelliklerine göre istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar gösterdiği tespit edilmiştir. Bu farklılıkların *Vergi Dairelerinin Etkinliği Faktörü*' ne göre "Mesleki Deneyim", *Zaman Faktörü*' ne göre "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinden Önce İcra Edilen Meslek", *Risk Faktörü*' ne göre ise "Yaş", "Mesleki Deneyim", "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinden Önce İcra Edilen Meslek" ve "Şirket Kuruluş Tarihi" özellikleri olduğu tespit edilmiştir.

Yapılan çalışmanın genel çerçevesi kapsamında ihracattan doğan KDV iade sürecinin başarısının arttırılmasıyla ilgili geliştirilen bazı öneriler şu şekilde sıralanabilir;

- Vergi Dairelerinin KDV iade sürecinde etkinliğinin arttırılması bakımından bir takım iyileştirmeler yapılması gerekmektedir. Özellikle KDV iade sürecinde karşılaşılan sorunların YMM' lere kısa zamanda bildirilmesi, KDV İade raporlarına ilişkin eksiklik yazılarının vergi daireleri tarafından makul bir sürede hazırlanması ve süreçte karşılaşılan sorunların ilgili Vergi Dairleri ile kısa bir zamanda çözüme kavuşturulması hususlarında iyileştirmelerin yapılması amacıyla düzenlemeler yapılmalıdır. Bu noktada getirilen bir öneri olarak vergi

dairelerinde görevli personelin çalışma prensibi bakımından performans odaklı çalışma sistemine geçirilmesi noktasındadır. Pek çok kamu kurumunda uygulanan bir yöntem olan performansa yönelik çalışma sistemi vergi dairelerinde de aktif bir şekilde uygulanmalıdır. Bu sayede KDV iade dosyalarının, KDV iade raporlarına ilişkin eksiklik yazılarının hızlı bir şekilde sonuçlandırılması sağlanabilecektir.

- Araştırma sonucunda elde edilen bir diğer sonuca göre katılımcıların, KDV iade servisi çalışanlarının nitelik ve nicelik olarak yetkinliğinde genel olarak tereddüt yaşadıkları görülmektedir. Bu tereddütlerin giderilmesi noktasında, KDV iade servislerindeki çalışan sayısının artırılmasına yönelik çalışmalar yapılması gerekmektedir. Bununla birlikte çalışan personelin mevzuat, uygulama, yorumlama yeteneklerini geliştiren bazı örnek uygulamalar ile KDV iade sürecine hâkimiyetinin sağlanmasına yönelik düzenlemelerin de yapılması gerekmektedir.
- İhracattan doğan KDV iade sürecinin başarısının artırılmasına getirilen bir diğer öneri, KDV iade dosyalarının sonuçlanma sürelerine yöneliktir. Bu kapsamda, Gelir İdaresi Başkanlığı KDV iade dosyalarının ilgili Vergi Dairelerinde hangi aşamada olduğunu periyodik dönemlerde kontrol edilebilir. Bunun sonucunda KDV iade dosyalarının uzamasına neden olan unsurlar Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından tespit edilerek, iadelerin kısa daha kısa bir zamanda sonuçlanması sağlanabilir.
- Katılımcıların büyük çoğunluğu, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygulanan otomasyon sistemlerin KDV iade sürecinin etkinliğini arttırdığını ifade etmiştir. Bu noktada getirilen bir diğer öneri, KDV İadesi Tasdik Raporları'nın "E-Rapor" olarak sunulmasına yönelik çalışmalar yapılmasıdır. Bu sayede, rapor dispozisyonu ve bölüm içeriklerinde standart uygulama zorunlu hale getirilecek, özellikle sayısal verilerdeki hatalar rapor yazım aşamasında ortaya çıkartılacaktır. Bununla birlikte YMM'lerin ve vergi dairelerinin iş yükünün hafiflemesi sağlanabilecektir.
- Araştırma sonucunda elde edilen bulgular ışığında getirilen bir diğer öneri de, Yeminli Mali Müşavirler ile Vergi Daireleri arasında sağlıklı iletişimin kurulabilmesine yönelik çalışmaların artırılmasına yöneliktir. Vergi dairelerinden iade sürecinde istenilen bazı belgeler faks aracılığıyla

gönderilmekte bu da belgelerin kimi zaman rahatlıkla okunmasına engel teşkil edebilmektedir. Bu noktada araştırma kapsamında getirilen bir öneri olarak, belge akışının daha hızlı ve etkin sağlanmasında sadece Yeminli Mali Müşavirler ile vergi dairelerindeki görevli personelin kullanacağı e – posta sistemine geçilmesine yöneliktir. Bu sayede Yeminli Mali Müşavirler ile vergi daireleri arasında hem daha etkili hem de sonuç odaklı iletişim kurulması sağlanabilecektir. Zira Yeminli Mali Müşavirler ile Vergi Daireleri arasında gerçekleşecek güçlü iletişim ihracattan doğan KDV iade sürecinin etkinliğini ciddi şekilde arttıracaktır.

- Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygulamaya konulan otomasyon sistemlerinin bir başka amacı da kırtasiyeciliği azaltmaktır. Bu kapsamda getirilen bir başka öneri KDV İadesi Tasdik Raporlarının ekinde ilgili vergi dairesine teslim üzere yer alan mükelleflere ait nüfus cüzdanı, ikametgâh ilmühaberi gibi belgelerin vergi daireleri tarafından otomasyon sistemleri üzerinden sorgulama yapılabilme olanağının sağlanmasına yöneliktir. Bu sayede hem iade dosyalarının yoğunluğu hem de kırtasiyecilik azalacaktır.
- Araştırma sonucunda elde edilen bulgular ışığında sunulan bir diğer öneri, Yeminli Mali Müşavirlerin VEDOP sistemine, yaptıkları iade işlemiyle sınırlı olmak kaydıyla erişimlerinin sağlanması yetkisinin verilmesidir. Vergi dairelerinden satıcı mükellefler (Yeminli Mali Müşavirlerin sözleşme yaptığı mükelleflerine mal veya hizmet satan alt mükellefler) hakkında istenilen bilgiler özellikle KDV iade dosyalarının yoğun olduğu vergi dairelerinde gecikmeli olarak cevaplanmaktadır. Bu da Yeminli Mali Müşavirlerin çalışmalarını, rapor hazırlama sürecini ve iadenin amacına uygun olarak yapılmasını etkilemektedir. Yeminli Mali Müşavirlerin VEDOP sistemine iade işlemiyle sınırlı olmak kaydıyla erişimlerinin sağlanması, ihtiyaç duyulan bilgilere hızla erişimi sağlayacak ve böylece ihracattan doğan KDV iade sürecinin hızla sonuçlanmasına neden olabilecektir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

Ainsworth, Richard T. (2012), “Refund Fraud? -Real- Time Solution! Digital Security Borrowed From The Vat”, **Boston University School of Law Working Paper**, March 2012.

Akdemir, Nurhan (2008), **E-Devlet Uygulamaları Kapsamında VEDOP Projesi Eğirdir Vergi Dairesinde E-VDO Uygulamasının İncelenmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Akın, Münire (2010), **Türkiye’ de İhracatta Katma Değer Vergisi İade Sistemi: Afyonkarahisar İli Uygulaması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Aktaş, Esen (2011), **İhracatta KDV İadesi Uygulamaları: Mobilya İşletmeleri Örneği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü (2009), “KDV İade Rehberi (2009’ daki Değişikliklerle)”, <http://www.aslanhuseyin.com/wp-content/uploads/2011/01/Katma-Deger-Vergisi-Iade-Rehberi.pdf> (08.05.2015).

Apak, Can (2007), “Mesleki Sorumluluk Sigortası Uygulamaya Başladı”, <http://www.alomaliye.com/2007/09/25/mesleki-sorumluluk-sigortasi-uygulamasi-basladi/> (27.05.2015).

Ataman, Başak (2010), “Türkiye’ de Kamu Denetimi ve Kamu Denetçilerine Genel Bakış”, **Maliye Finans Yazıları Dergisi**, 87 (24), 19.

Balantekin, Burak E. (2006), **İhracatta KOBİ’ lere Sağlanan Devlet Destekleri KOBİ’ lerin İhracatta Karşılaştıkları Sorunlar Kayseri’ de Bir Anket Uygulaması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Bilginli, Nilüfer K. (2011), “Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP)”, **Dış Denetim Dergisi**, Temmuz-Ağustos-Eylül, 175.
- Bingöl, Fırat (2010), **Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşlemlerinden Kaynaklanan Sorumluluklarının Değerlendirilmesi ve Gelir İdaresi, Yasa Koyucu ve Mükellef Arasında Yaşanan Sorunların Ortaya Konulmasına İlişkin Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Büyüköztürk, Şener (2002), “Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanımı”, **Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi Dergisi**, 32, 480-483.
- Can, Mertol (2008), “Mesleğin Yeniden Yapılanması Sürecinde Mali Müşavirlerin Çevresi İle İlişkileri”, **3. Türkiye Muhasebe Forumu**, 4-5 Nisan 2008.
- Çakır, Canan (2015), “E-Devlet Uygulamalarında Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi**, 7, 37-48.
- Çakmak, Şefik (1997), “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Gelişimi ve Geleceği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 194 (Ekim), 15-22.
- Çelik, Mehmet (2006), **İhracatı Teşvik Tedbirleri ve İhracatta KDV İstisnası**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çetin, Cüneyt (2007), “Şirket Derecelendirilmesinde Faktör Analizi Kullanımı ve Sektörlere Yönelik Bir Uygulama”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 3, 53-74.
- Demir, Ebru (2010), **Türkiye’ de İhracatta KDV İstisnası ve Avrupa Birliği Uygulaması ile Karşılaştırılması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Erdoğan, Murat (2002), “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, 5, 51-63.

Ertürk, Erkan (2014), “Gümrük Kanunu ve Dış Ticaret Mevzuatı Açısından Sorumluluk”, Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası (Haz.), **3. Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyumu Bildiriler Kitabı**, (175-185), Ankara.

EBA Tax Committee (European Business Association Tax Committee), **In Close Up: Vat Refund**, July 2007.

Gelir İdaresi Başkanlığı Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı KDV İadesi Otomasyon ve Analiz Müdürlüğü (2015), “KDV İade Talebi Listelerinin İnternet Ortamında Gönderilmesine İlişkin Açıklamalar”, https://intvd.gib.gov.tr/internetvd/html/kdv_iadesi_uyuru_yeni.html (21.12.2015).

Gelir İdaresi Başkanlığı (2011), 2010 Yılı Faaliyet Raporu, Ankara.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2014), 2014 Yılı Performans Programı, Ankara.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2015), 2015 Yılı Performans Programı, Ankara.

Gerçek, Adnan (2010), “Gelir İdaresi Başkanlığında E-Devlet Uygulamaları”, **Bilanço Dergisi**, 122, 79.

Güredin, Ersin (2010), **Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM’ lere Yönelik İlkeler ve Teknikler**, 13. Basım, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Harrison, Graham ve Krelve, Russell (2005), “VAT Refunds; A Review of Country Experience”, **IMF Working Paper**, No: W/05/218, November 2005.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, **T.C. Resmi Gazete**, 28103, 2 Kasım 2011.

Kaval, Hasan (2008), **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi**, 4. Baskı Tıpkı Basım, Ankara: Gazi Kitabevi Tic. Ltd.

Keen, Michael (2007), “VAT Attacks!”, **IMF Working Paper**, No: WP/07/142, June 2007.

Laleli, Dursun (2013), **İhracatta Vergi İadesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Maç, Mehmet (1998), **KDV Uygulaması**, İstanbul: Denet Yayıncılık.

_____ (2005), “İhraç Kayıtlı Teslimlerde Hem İade Hem de Tecil Edilecek KDV Çıkmışsa Gerçekleşen İhracat Kısımının Öncelikle İadeye mi Terkini mi Sağlayacağı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 289, 32.

Mesleki Sorumluluk Sigortası Genel Şartları Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Mesleki Sorumluluk Sigortası Klozu, **T.C. Resmi Gazete**, 26511, 3 Mayıs 2007.

Milli Eğitim Bakanlığı Muhasebe ve Finansman Modülleri (2011), “İhracat Kayıtları”, http://www.selcuk.edu.tr/dosyalar/files/074/d_tic_muh_2.pdf (27.02.2016).

Özbek, Mahmut (2007), **E-Devlet ve Türkiye Uygulamaları Kapsamında “VEDOP” Projesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Özyürek, Hamide (2012), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Taşınması Gereken Nitelikler”, **Hukuk ve İktisat Araştırma Dergisi**, 4, 144-145.

Patır, Sait (2009), “Faktör Analizi ile Öğretim Üyesi Değerleme Çalışması”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 4, 83.

Pehlivan, Osman (2014), **Vergi Hukuku**, Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Seviğ, Veysel (2007), “KDV’ de Kısmi İstisna”, www.denetimnet.net.pdf (13.06.2015).

Sevim, Şerafettin ve Dalkılıç, Nilüfer (2009), “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Mesleki Sorumluluk Sigortaları: Türkiye’ de Gelişmeler ve Geleceği”, **Mali Çözüm Dergisi**, 96, 31.

_____ (2009), “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Mesleki Sorumluluk Sigortaları: Türkiye’ de Gelişmeler ve Geleceği”, **Mali Çözüm Dergisi**, 96, 17-19.

Şahin, Buket (2015), **Mal İhracatında İstisnalar ve Katma Değer Vergisi İadeleri ve Uygulama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Şal, Hidayet (2011), **Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası; Antalya İli Örneği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Şataf, Ceyda ve diğerleri (2014), “Kamu Hizmetlerinin Sunulmasında E-Devlet Uygulamalarının Toplumsal Algı Düzeyi Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, **Bilgi Ekonomisi ve Yönetim Dergisi**, 2, 1-13.

TİDE (2009), **Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi (2009’ daki Değişikliklerle)**, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü.

Tozar, Özgür (2007), **KDV İade İşlemlerinde Hesaplama Yöntemleri Muhasebeleştirme ve Bir Öneri**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Turanlı, Münevver ve diğerleri (2012), “Faktör Analizi ile Üniversiteye Giriş Sınavlarındaki Başarı Durumuna Göre İllerin Sıralanması”, **Ekonometri ve İstatistik Dergisi**, 17, 45-68.

Türkay, Hakan ve Ünsal, Hilmi (2008), “Türkiye’ de İhracatta Uygulanan KDV İadesinin İhracata Etkisi: Ekonometrik Bir Analiz”, **Sosyo Ekonomi Dergisi**, Temmuz-Aralık 2008-2.

T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (2004), “Faaliyet Raporu”, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2004/sunus.pdf> (12.08.2015).

URL, http://www.vergisorumlari.com.tr/konu_bilgi.aspx?konudeger=kdv_iadesi - (30.10.2015).

URL, https://intvrg.gib.gov.tr/intvrg_ duyuru/duyurular.html - (30.10.2015).

URL, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.56ce0bab737213.73509285 – (12. 01. 2016).

URL, <http://www.ivdb.gov.tr/mukellef/haberler/kdviadegun.php> - (25.02.2016).

URL, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/KDV/kdvtaslak01022013/kdv_teb_taslak_III_B_1_1.htm - (25.02.2016).

URL, https://intvd.gib.gov.tr/internetvd/html/ykdv_listesi_yeni_alanlarin_aciklamasi.doc - (26.02.2016).

URL, <http://www.dunya.com/ekonomi/vergi/kdv-iadeleri-hizlanacak-288291h.htm> - (24.01.2016).

Usul, Hayrettin (2013), **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim**, Ankara: Detay Yayıncılık.

Uzunoğlu, Nihat (2001), “İhracatta KDV İadesi İşlemlerine İlişkin Veriler ve Bu Verilerin Analizi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 236, 24.

Üstün, Ahmet ve Ziyagil, Akif M. (2005), “Kamu Personelinin Kurum İçi Memnuniyet ve Algılama Düzeylerinin Farklı Değişkenler Açısından Karşılaştırmasına Yönelik Bir Çalışma; Amasya İli Örneği”, **Kastamonu Eğitim Dergisi**, 3, 609-622.

Vural, Mahmut (2012), **KDV İade Rehberi**, 5. Baskı, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Yavaş, Abdullah (2014), “SPK Kanununa Göre Yapılan Denetimlerde Sorumluluğun Sınırı, Kapsamı ve Yaptırımları”, Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası (Haz.), **3. Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyumu Bildiriler Kitabı**, (254-261), Ankara.

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik, **T.C. Resmi Gazete**, 26443, 23 Şubat 2007.

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Bildirimlerinin ve Sürekli Bilgi Verme Yükümlülüklerinin Elektronik Ortamda Yerine Getirilmesi Hakkında Genel Tebliğ, **T.C. Resmi Gazete**, 26779, 6 Şubat 2008.

Yetik, Ahmet (2007), **Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşlemlerinden Biri Olan İhracatta Katma Değer Vergisi İadesi, Hesaplanması, Denetlenmesi, Raporlanması ve Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yılancı, Münevver ve Yıldız, Birol (2001), “Yeminli Mali Müşavir, Bağımsız Denetçi ve Tasdik – Mali Tablo Denetimi Çelişkisi: Mesleğin Gelişimine Etkileri”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, 137, 67-78.

Yıldıran, Canan (2011), **Zonguldak İlinde İhracat Yapan Firmaların İhracatta Karşılaştıkları Sorunlar**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yıldız, Ferit (2011), **İhracatta KDV İstisnası Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

1 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, **T.C. Resmi Gazete**, 29147, 16 Ekim 2014.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, **T.C. Resmi Gazete**, 18563, 2 Kasım 1984.

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 27 Sıra No.lu Genel Tebliği, **T.C. Resmi Gazete**, 24252, 6 Aralık 2000.

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 29 Sıra No.lu Genel Tebliği, **T.C. Resmi Gazete**, 24334, 2 Mart 2001.

3568 Sayılı Serbest Muhasebe Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, **T.C. Resmi Gazete**, 26948, 26 Temmuz 2008.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, **T.C. Resmi Gazete**, 27846, 11 Şubat 2011.

6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, **T.C. Resmi Gazete**, 28513, 30 Aralık 2012.



EKLER

EK – 1: Anket Formu Örneği

Sayın Yetkili,

Bu Anket Formu Karadeniz Teknik Üniversitesi İşletme Bölümü'nde "İhracattan Doğan KDV İade Sürecinin Başarısını Etkileyen Faktörler: Yeminli Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma" adlı Yüksek Lisans Tezi ile ilgili olarak hazırlanmıştır. Anketin amacı; İhracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen faktörlerin tespiti ve bu süreçte Yeminli Mali Müşavirlerin karşılaştıkları sorunların belirlenmesine yöneliktir.

Anketin amacına ulaşabilmesi için siz değerli katılımcıların cevaplarına ihtiyaç duyduğumuzu belirtmek isteriz. Sizden gelen cevaplarla teoriye, uygulama desteği sağlanmaya çalışılacaktır. Bu hassasiyeti göstererek elinizdeki anketi cevaplandırmanız bizim için son derecede önemlidir.

Araştırma sonucunda elde edilecek bilgiler kesinlikle gizli tutulacak ve ulaşılan sonuçlar kurum adı belirtilmeksizin genel ve ortalamalar şeklinde araştırmada kullanılacaktır. Anket yoluyla elde edilen bilgiler, anketimize katılan işletmelere, istemeleri halinde e-mail yoluyla gönderilecektir. Kıymetli zamanınızı ayırdığınızdan ötürü teşekkür eder, çalışmalarınızda başarılar dileriz.

A. BİRİNCİ BÖLÜM

1. Yaşınız?	<input type="checkbox"/> 30 - 40	<input type="checkbox"/> 41 - 50	<input type="checkbox"/> 51 - 60	<input type="checkbox"/> 61 ve üzeri
2. Cinsiyetiniz?	<input type="checkbox"/> Bay	<input type="checkbox"/> Bayan		
3. Eğitim Düzeyiniz?	<input type="checkbox"/> Ortaöğretim	<input type="checkbox"/> Önlisans	<input type="checkbox"/> Lisans	<input type="checkbox"/> Yüksek Lisans <input type="checkbox"/> Doktora
4. Mesleki deneyiminiz (YMM olarak)?	<input type="checkbox"/> 1 – 5 yıl	<input type="checkbox"/> 6 – 10 yıl	<input type="checkbox"/> 11 – 15 yıl	<input type="checkbox"/> 16 yıl ve üzeri
5. Yeminli Mali Müşavirlikten Önce İcra Ettiğiniz Meslek?				
6. Şirketinizin Kuruluş Tarihi?				
7. Şirketiniz Bünyesindeki İhracatçı firmalar KDV İadesini kaçar aylık dönemlerde almaktadır? () Her Ay Düzenli Olarak () 3 Ayda Bir () 6 Ayda Bir () Yılda Bir () Diğer (Lütfen Belirtiniz).....				
8. İhracat İşlemlerinden Doğan KDV İadesi Alacağını Mükellefleriniz Genellikle Hangi Şekilde Almaktadır? () Mahsuben () Nakden () Kısmen Mahsup Kısmen Nakden				
9. Mükelleflerinizin KDV İadesi Aldığı Konu Aşağıdakilerden Hangisidir? () İhraç Kayıtlı Teslimler () Fiili İhracat Teslimleri () Hem İhraç Kayıtlı Hem Fiili İhracat Teslimleri () Diğer(Lütfen Belirtiniz).....				

B. İKİNCİ BÖLÜM

İhracattan Doğan KDV İade Sürecinin Başarısına Yönelik Değişkenlere ve Bu Süreçte Yeminli Mali Müşavirlerin Karşılaştıkları Sorunlara İlişkin Belirtilen İfadelere Katılım Düzeyinizi Belirtiniz. (1 = Kesinlikle Katılmıyorum, 2 = Katılmıyorum, 3 = Kısmen Katılıyorum, 4 = Katılıyorum, 5 = Kesinlikle Katılıyorum)	1	2	3	4	5
10. KDV İade işlemlerinin İnternet Vergi Dairesi üzerinden takip edilmesi, iade sürecindeki şeffaflığı arttırmaktadır.					
11. İnternet Vergi Dairesine KDV İadesi talebi ve listelerin gönderilmesi esnasında karşılaşılan sorunların giderilmesi, listelere olan güveni arttırmaktadır.					
12. İnternet Vergi Dairesinde KDV İade işlemlerinin hangi aşamada olduğunun belirtilmesi, YMM'lerin mükelleflerine daha sağlıklı bilgiler vermesini sağlamaktadır.					
13. KDV İade işlemlerinin İnternet Vergi Dairesi üzerinden gerçekleştirilmesi, YMM'lerin iş yükünü hafifletmektedir.					
14. İnternet Vergi Dairesine KDV İadesi talebi ve listelerin gönderilmesi esnasında karşılaşılan sorunlar, listelerde oluşacak hataların önlenmesinde önemli bir yere sahiptir.					
15. Gümrük Çıkış Beyannameleriyle ilgili kapanış tarihlerinin internetten sorgulanması, ihracat bedellerinin daha sağlıklı hesaplanmasına olanak sağlamaktadır.					
16. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından KDV İadesi Risk Analizi Sisteminin sürekli güncellenmesi, KDV İadesi Tasdik Raporlarının daha dikkatli hazırlanmasını sağlamaktadır.					
17. KDV İadesi Risk Analizi Sistemi, Vergi Dairelerinin KDV İade Servislerinde çalışanlara büyük kolaylıklar sağlamaktadır.					
18. KDV İadesi Risk Analizi Sistemi iş gücü ve zaman tasarrufu sağlamaktadır.					
19. KDV İadesi Risk Analizi Sistemi, KDV iade işlemlerine asgari bir standart getirmektedir.					
20. KDV İadesi Risk Analizi Sistemi denetimlerde etkinlik ve verimliliği arttırmaktadır.					
21. KDV İadesi Risk Analizi Sistemi iade/mahsup işlemlerine hız kazandırmaktadır.					
22. Vergi Dairelerinin KDV İade Servislerinde çalışanlar, ihracattan doğan KDV İadesi sürecinde oluşan sorunları kısa zamanda YMM'lere bildirmektedir.					
23. İhracat işlemlerinden doğan KDV İadesi sürecinde karşılaşılan sorunlar, ilgili Vergi Daireleri ile kısa bir zamanda çözüme kavuşturulmaktadır.					
24. KDV İade Raporlarına ilişkin eksiklik yazıları vergi daireleri tarafından makul bir sürede hazırlanmaktadır.					
25. Vergi Dairelerinde karşılaşılan yorum farklılıkları KDV İade alma sürecinin uzamasına neden olmaktadır.					
26. İlgili Vergi Dairelerinde dosya kontrolü yapılırken eksikliklerin kısım kısım dile getirilmesi, dosyaların birden fazla kontrol edilmesine dolayısıyla zaman kaybına neden olmaktadır.					
27. Vergi Dairelerinin KDV İade Servislerinde çalışanlar, ihracat işlemleri ile ilgili mevzuata hâkimdirler.					
28. Vergi Dairelerinin KDV İade Servislerinde yeterli sayıda personel çalışmaktadır.					
29. Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP), vergi daireleri ile diğer kamu kuruluşları arasındaki işbirliği ve uyumu arttırmaktadır.					

30. Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP), Vergi Dairelerinde sunulan hizmet kalitesini arttırmaktadır.					
31. İade edilecek KDV tutarının hesaplanmasında kullanılan yöntemin açık, anlaşılır ve denetlenebilir olması, iadelerin sorunsuz bir şekilde gerçekleşmesini sağlamaktadır.					
32. KDV İade Raporlarının değerlendirilmesi konusunda, vergi daireleri arasında farklılıklar bulunmaktadır.					
33. KDV İade Raporlarının değerlendirilmesi konusunda vergi daireleri arasında farklılıkların olması, KDV İadesi işlemlerinin sonuçlanma süresini etkilemektedir.					
34. KDV İadesi Kontrol Raporu, iade alma sürecindeki risklerin en aza indirilmesinde önemli bir yere sahiptir.					



ÖZGEÇMİŞ

Mehmet USTA, 18.06.1988 tarihinde Trabzon ilinin Beşikdüzü ilçesinde doğdu. İlköğretim ve lise eğitimini Beşikdüzü'nde tamamladı. 2006 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü'nde lisans eğitimine başladı ve bu bölümden 2010 yılında mezun oldu. 2012 yılının Mart ayında Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Staja Başlama Sınavı'nı kazandı. Ağustos 2014'ten itibaren Ertan KİZİR Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi'nde Denetçi Yardımcısı olarak çalışmaktadır.

Mehmet USTA bekar olup, İngilizce bilmektedir.