



**TEKİRDAĞ'DA İHRAÇ KAYITLI SATIŞ KDV
İADE UYGULAMASINA YÖNELİK
MEMNUNİYETİN ÖLÇÜLMESİ**

**MUHAMMET HAN ÖZCAN
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Maliye Anabilim Dalı
Danışman: Doç. Dr. Emrah İsmail ÇEVİK**

2019

T.C.
TEKİRDAĞ NAMIK KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TEKİRDAĞ'DA İHRAÇ KAYITLI SATIŞ KDV İADE
UYGULAMASINA YÖNELİK MEMNUNİYETİN ÖLÇÜLMESİ

MUHAMMET HAN ÖZCAN

MALİYE ANABİLİM DALI

DANIŞMAN: DOÇ. DR. EMRAH İSMAİL ÇEVİK

TEKİRDAĞ – 2019
Her hakkı saklıdır.

BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ

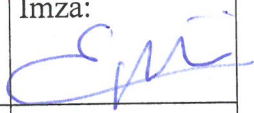
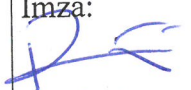
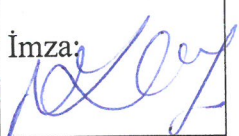
Hazırladığım Yüksek Lisans Tezinin çalışmasının bütün aşamalarında bilimsel etiğe ve akademik kurallara riayet ettiğimi, çalışmada doğrudan veya dolaylı olarak kullandığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, yazımda enstitü yazım kılavuzuna uygun davranıldığını taahhüt ederim.

... / ... / 20... (İmza)

Muhammet Han ÖZCAN

T.C.
TEKİRDAĞ NAMIK KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Muhammet Han ÖZCAN tarafından hazırlanan Tekirdağ'da İhraç Kayıtlı Satış KDV İade Uygulamasına Yönelik Memnuniyetin Ölçülmesi konulu YÜKSEK LİSANS Tezinin Sınavı, Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Öğretim Yönetmeliği uyarınca 17.06.2019 günü saat 13:00'da yapılmış olup, tezin ...KADULÖNE..... OYBİRLİĞİ / ~~OYÇOKLUĞU~~ ile karar verilmiştir.

Jüri Başkanı:	Doç. Dr. Emrah İsmail ÇEVİK	Kanaat:	İmza:
		<u>Bosarlı</u>	
Üye:	Doç. Dr. Raif CERGİBOZAN	Kanaat:	İmza:
		<u>Bazanlı</u>	
Üye:	Dr. Öğr. Üyesi Nüket KIRCI ÇEVİK	Kanaat:	İmza:
		<u>Bosarlı</u>	

Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu adına

...../...../20.....

Prof. Dr. Rasim YILMAZ

Enstitü Müdürü

ÖZET

Kurum, Enstitü, : Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
ABD : Maliye
Tez Başlığı : Tekirdağ'da İhraç Kayıtlı Satış KDV İade Uygulamasına Yönelik
Memnuniyetin Ölçülmesi
Tez Yazarı : Muhammet Han ÖZCAN
Tez Danışmanı : Doç. Dr. Emrah İsmail ÇEVİK
Tez Türü, Yılı : Yüksek Lisans Tezi / 2019
Sayfa Sayısı : 54

Dünya üzerinde yaşayan toplulukların kültürleri birbirinden farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar geçmişte ve günümüzde özellikle siyasi ve ekonomik savaşlara veya ticarete yol açmıştır. Artık küreselleşme ile bu farklılıklar yerini benzerliklere bırakmaktadır. Bu sebeple ticaretin gelişmesi ülkeler arasındaki ticareti engelleyen durumlarında ortadan kalkmasına olanak vermektedir. Ülkelerin birbirlerini tanıma, birbirlerinden etkilenmesi sonucunda aralarındaki ticaretin gelişmesi ticaret yapan ülkeler, firmalar, insanlar içinde bir başarıyı ifade etmektedir. Ülkeler arasındaki bu ticaret aynı malları üretebilen ülkeler için de rekabeti körükleyen bir durum oluşturmaktadır. Bu durum rekabet edilebilirliğin geliştirilebilmesinin de yolunu açmıştır. Ülkeler arasındaki ticari rekabette önemli unsurlardan biri de vergi istisnaları ve buna bağlı olarak oluşturulan ihracattan doğan vergi istisnalarıdır. İhracattan doğan vergi istisnaları, satıcıların daha az vergi ödeyerek dünya ticareti piyasa koşullarına göre yurt dışındaki üreticiler ilereket edebilirliklerini artıran çok esaslı bir hamledir. Bu çalışmada; Türkiye'de uygulanan Katma Değer Vergisi ile ilgili genel esasları ve ihracat istisnalarından olan ihraç kayıtlı satış ve iadesi ile ilgilimevzuata dayanan genel durumu açıklamaya çalışılmıştır. Tekirdağ ilinde ihraç kayıtlı satış yapan mükellefler arasında yapılacakolan anket çalışması ile mükelleflerin iade uygulamasına yönelik olarak memnuniyetlerini ortaya koymaya çalışmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Değer Katma, İhraç Kayıtlı Satış, İstisna, KDV İadesi, Memnuniyet.

ABSTRACT

Institution, Institute : Tekirdağ Namık Kemal University, Institute of Social Sciences
Department : Public Finance
Title : Measurement of Satisfaction for the Export Registered Selling
VAT Refund Application in Tekirdağ
Author : Muhammet Han ÖZCAN
Adviser : Assoc. Prof. Emrah İsmail ÇEVİK
Type of Thesis, Year : MA Thesis, 2019
Total Number of Pages : 54

The cultures of communities which live in the world are different from each other. These differences lead to especially economic and political wars or commerce in the past and nowadays. With the globalization these differences give place to the similarities. For this reason the development of the trade provides to eliminate the situations of the hurdles between the countries. The recognition of the countries each other, becoming the development because of the influence of each other states the success for the countries, firms and people. This trade between the countries provides the situation which causes the competition for also the countries which produce the same goods. This situation gives rise to the development of the competitiveness. One of the important components of the economic competition between the countries is tax exception and the tax exceptions come about because of the export which is formed by it. Tax exceptions which come about the export is a vital attack which increased the competitiveness of the sellers with the producers in the foreign countries according to the market conditions by paying less tax. This study tries to explain the general concepts related with VAT which is performed in Turkey and the regulation of the tax exceptions about export registered, explaining export registered between tax payers in Tekirdağ and with the survey study and tries to show the satisfaction of the return perform of the tax payers.

Key Words: Added-value, export-listed selling, exception, value added tax return, satisfaction.

ÖNSÖZ

Günümüz dünyasında uygulanan birçok vergi istisnası ile uluslararası ticarete, rekabet edilebilirliğe ve bu yolla kendi ekonomilerine katkı sağlayan birçok ülke, çeşitli alanlarda uyguladığı Katma Değer Vergisi iadesi ile ülkelerini refaha kavuşturmayı amaçlamaktadır. Ülkemizde de uygulanan KDV İadesi sürecine istinaden Tekirdağ ilinde ihraç kayıtlı satış KDV iadesi alan mükelleflerin KDV iade sürecinden memnuniyetlerinin ölçülmesi ile ilgili yapılan bu çalışmada; söz konusu mükelleflerin örnek kütle olarak memnuniyetlerinin belirlenip, ülkemizde uygulanan KDV İade sürecinin iyileştirilmesi için katkıda bulunmak istenmektedir.

Çalışmada emeği geçen; öncelikle değerli yönlendirmeleri ve yardımları ile Doç. Dr. Emrah İsmail ÇEVİK'e, Çorlu Vergi Dairesi Müdürlüğü ve Çorlu İhtisas Vergi Dairesi Müdürlüğü'nde KDV İade Servisi'nde çalışan personel arkadaşlara, hiç bir zaman yardımlarını esirgemeyen ağabeyim Mehmet Bahadırhan ÖZCAN'a ve beni her zaman destekleyen ve yanımda olan eşim Didem ÖZCAN'a teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ.....	i
TEZ ONAY SAYFASI.....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER	vi
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	viii
TABLolar LİSTESİ.....	ix
KISALTMALAR LİSTESİ.....	x
GİRİŞ	1
1. KDV İADESİNE GENEL BAKIŞ	3
1.1. KDV İadesinin Ülkemizdeki Tarihsel Gelişimi	3
1.2. KDV İadesinin Oluşumu	4
1.3. KDV İadesinde İhraç Kaydıyla Teslimlerde Uygulama	6
1.3.1. İhracat İstisnası	6
1.3.2. İhraç Kaydıyla Teslimde Kapsam.....	6
1.3.3. İhraç Kaydıyla Teslimde Tecil-Terkin Kavramları	10
1.3.4. Uygulamada Tecil-Terkin Yapılabilen Teslimler.....	10
1.3.5. Uygulamadan Yararlanabilen Satıcılar	11
1.3.6. Uygulama Kapsamındaki Mallar	12
1.3.7. İhraç Kaydıyla Satılan Malın Beyan ve Ödeme Süresi	14
1.3.8. Tecil Edilecek Verginin Hesabı ve Terkini	15
1.4. İhraç Kayıtlı Satılan Malın İhracı Ve İadeyle İlgili Diğer Hususlar	17
1.4.1. İhraç Kaydıyla Satılan Malın İhracı İçin Ek Süre Talebi	17
1.4.2. İhraç Kaydıyla Satılan Malın İhracatının Gerçekleşmemesi Durumu.....	19
1.4.3. İmalatçı Mükellef Lehine veya Aleyhine Matrahta Meydana Gelen Değişiklik.....	22
1.4.4. İhraç Kaydıyla Satılan Malın Bedelsiz İhraç Edilmesi ve Tecil – Terkin İşlemi	23
1.4.5. İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi.....	24
1.4.6. Tecil-Terkin ve İade.....	25
2. KDV İADESİNE İLİŞKİN MEMNUNİYETİN ÖLÇÜLMESİ	32

2.1. Literatür Taraması	32
2.2.Çalışmanın Amacı	33
2.3.Çalışmanın Tartışma Konuları	33
2.4. Çalışmanın Sınırları.....	33
2.5. Çalışmanın Önemi.....	34
2.6. Analizde Kullanılan Yöntem.....	34
2.7. Çalışma Verilerinin Toplanması	34
2.8.Çalışmanın Anakütlesi ve Örneklem.....	34
2.9. Analiz Sonuçları.....	35
2.9.1. Frekans Analizi Sonuçları.....	35
2.9.2.Faktör Analizi Sonuçları.....	39
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	45
KAYNAKÇA	49
EKLER.....	51

ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 1.1: KDV'nin Mükellefler Üzerindeki Geçiş.....	4
Şekil 1.2: KDV'nin İstisnaya Tabi Olan Mükelleflerde Geçişinin Engellenerek İhraç Kayıtlı Satış KDV İadesinin Oluşumu.....	5



TABLÖLAR LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 2.1: KDV İade Süreçlerine İlişkin Frekans Tablosu.....	37
Tablo 2.2: KDV İadesini Nasıl Aldıklarına Yönelik Frekans Tablosu.....	38
Tablo 2.3: Almış Oldukları İadelere İlişkin Frekans Tablosu.....	39
Tablo 2.4: İade İşlemlerine Yönelik Frekans Tablosu.....	39
Tablo 2.5: Barlett Küresellik ve KMO Uygunluk Testleri Sonuçları.....	40
Tablo 2.6: Açıklanan Toplam Varyans.....	41
Tablo 2.7: Dönüştürülmüş Faktör Matrisi.....	41
Tablo 2.8: Faktörlerin Genel Memnuniyet Düzeyi Üzerindeki Etkileri Bağımlı Değişken: Genel Memnuniyet Düzeyi.....	43
Tablo 2.9: Levene Eş Varyans Testi.....	44
Tablo 2.10: ANOVA Testi Sonuçları.....	44

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
AŞ	: Anonim Şirketi
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GK	: Gümrük Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
LTD	: Limited
Mad.	: Madde
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
ŞTİ	: Şirketi
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
vb.	: Ve benzeri
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Günümüzde Harcama Vergisi deyince ilk aklımıza gelen vergi Katma Değer Vergisi'dir. Katma değer, anlam itibariyle değer katmaktan gelmektedir. Günlük yaşantımızda alışveriş yaparken karşılaştığımız KDV, aldığımız malın o malın ham haline bir değer katılarak elde edilen yeni bir ürün için istenen vergidir.

Küçük bir örnek ile; satın aldığımız bir kalemin aslında tahta, boya ve grafit maddelerinden oluştuğu ve bir işçiliğe sahip olduğu gerçeği yadsınamaz. Şöyle ki kurşun kalem üreticisinin asıl işi bir kurşun kalemin ana malzemeleri olan boya,tahta ve grafiti birleştirip asıl üretimi yapılması gereken mala, kurşun kaleme çevirmektir. Yani, tahtanın dışını boya ile kaplayıp içini oyup grafiti malzemesini eklemektir. Boyaya,tahtaya ve grafitiye bir değer katıp onlardan yeni bir mal elde etmektir. Bu şekilde oluşan yeni bir malı imal edip satışından elde edilecek kardan alınan vergiyi Katma Değer Vergisi olarak ifade etmek herhalde daha doğru olacaktır.

Ülkemizde 1985 yılının başında yürürlüğe giren 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu özellikle dolaylı vergi gelirleri arasında en çok paya sahip olan bir vergi türüdür. Uygulamada bu vergi, satılan malın teslimi açısından vergilendirilmektedir. KDV, malın teslimi veya teslim sayılan hallerin varlığı ile tahakkuk eden bir vergidir. Yani imalatçı malı satıcıya teslim ettiği anda vergi doğmuş olmaktadır. Akıllara gelecek ilk soru "İmalatçı olmayan satıcıların sattığı maldan da KDV alınıyor mu ?" olsa gerek. İmalatçı olmayan satıcılar, sattıkları mala nasıl bir değer katıyor ki KDV oluşmaktadır. Burada oluşan KDV,değer katmadan hareketle değil malın her el değiştirmesinde vergilendirilerek yekünverginin son alıcıda yani nihai tüketicinin üzerinde kalmasını sağlamaktadır. Bu durumu KDV'nin işleyişini düşündüğümüzde daha kolay anlayabiliriz. İmalatçı, adı üzerinde o malı yapan ona son şeklini verendir. İmalatçı malı imal edip toptancıya, toptancı malı perakendeciye, perakendeci ise malı nihai yani son tüketiciye satış yapandır. Böylelikle nihai mal son tüketiciye ulaştığında KDV'yi ödemiş olur. İmalatçıdan nihai tüketiciye kadar uzanan bu alışveriş sırasında her kademedede KDV uygulanmakta olup her kademedeki satıcı kendinden sonraki alıcıya KDV'yi aktarmaz ise aktarılmayan vergi satıcının üzerinde kalmaktadır. Yani vergiyi

ödemmiştir ancak tahsil etmemiştir. 3065 Sayılı KDV Kanunu çerçevesinde bu durum istisna başlığı altında açıklanmaktadır.

Küreselleşme ile birlikte ithalat ve ihracatın gelişmesi sınırları yavaş yavaş ortadan kaldırmaya dursun ülkelerin birbirlerine olan ihtiyacı gün geçtikçe artmakta bu sebeple sadece ülke içinde değil uluslararası ticarete de rekabet artmaktadır. Bu rekabette ülkemizdeki işletmelerin yurt dışında rekabet edebilirliğini arttırmak için bir vergi istisnası olan KDV İstisnaları doğmuştur. Bu çalışmada asıl değinilmek istenen konu ise KDV istisnalarından biri olan ihraç kayıtlı satıştan kaynaklanan KDV İadesi'dir. 3065 Sayılı KDV Kanunu'nun İstisnalar Kısmı'nda "Mal ve Hizmet İhracı" madde 11'in (c) bendinde geçen; imalatçıların KDV'sini ödeyerek aldıkları ham maddelerden imal ettikleri malları ihraç edilmesi şartı ile yurt içindeki bir başka mükellefe KDV'siz sattıklarında imalatçı sattığı mal yurt dışına çıktıktan sonra üzerinde yük kalan KDV'nin borçlarına mahsup edilmesini veya nakit olarak iadesini isteyebilmektedir.

Çalışmanın amacı; Tekirdağ'da ihraç kayıtlı satış yapan ve çalışmanın yapıldığı dönemde KDV iadesi talebinde bulunan mükelleflerin KDV iade sürecinden memnuniyetlerinin ölçülmesi ile geliştirilecek KDV iade süreci uygulamalarına katkı sağlamaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde; Katma Değer Vergisi ve İadesi tarihi hakkında genel bilgiler ve KDV iadesinin oluşumu hakkında bilgi verilmektedir. KDV İadesi'nde ihraç kaydı ile teslimlerde uygulama ile ilgili genel bilgilere yer verilerek KDV ve ihraç kayıtlı satışla ilgili kavramlar açıklanmakta, ihraç kayıtlı malın satışından sonra ihraç edilmesi ve ihraç edilen malın geri gelmesi ile ilgili hususlar 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile ilgili esaslar anlatılmaktadır.

İkinci bölümde ise; Tekirdağ ilinde ihraç kayıtlı satış KDV iadesi alan mükellefler arasında yapılan KDV iade sürecinden memnuniyetin ölçülmesi ile ilgili anket çalışması ve değerlendirmelere yer verilmektedir.

1. KDV İADESİNE GENEL BAKIŞ

1.1. KDV İadesinin Ülkemizdeki Tarihsel Gelişimi

Türkiye Cumhuriyeti tarihinde 1927 yılında muamele vergisi olarak kabul edilen 735 sayılı Umumi İstihlak Vergisi sonraları tek dereceli bir satış vergisine dönüşerek 1957 yılında imalatçıların ilk madde üretiminden alınması amaçlansa da Gider Vergileri adı altında kalmış ve İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı ile birlikte 1972'den 1980'e kadar hazırlanan birçok kanun tasarısı başarıya ulaşamamıştır(Akın, 2010,s.5-6).

02.11.1984 tarih 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, kanunun 62. maddesinde belirtilen 01.01.1985 tarihinde uygulanmaya başlamıştır.

Uygulamaya başlandığı tarihten itibaren birçok değişikliği de beraberinde getiren kanun, genel uygulama vergileri olan İstihsal Vergisi, Nakliyat Vergisi, PTT Hizmetleri Vergisi, Şeker İstihlak Vergisi, İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi ve İşletme Vergilerini yürürlükten kaldırmış ekonominin işlerliğini arttırarak yürürlükten kaldırılan vergilerin olumsuzluklarını da gidermiştir.

KDV, hem hesaplama bakımından kolaylıklar sunmakta hem de getirdiği yenilikler ile birlikte Gelir ve Kurumlar Vergilerinin eksikliklerini gidererek vergi toplamada eksik kalan vergi gelirlerinin, mükelleflerin gelirini harcaması sırasında toplanabilmesine imkân sağlamaktadır.

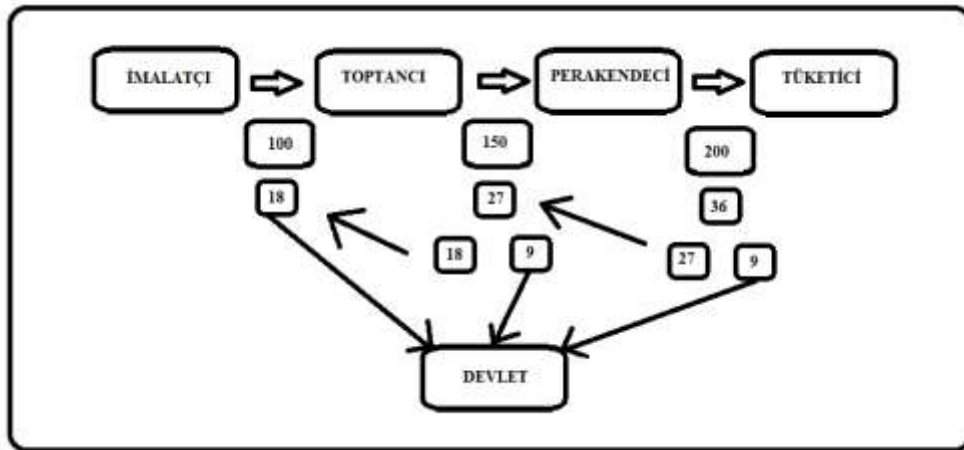
Özellikle KDV Kanunu ile birlikte ihracat istisnasındaki düzenleme sayesinde ihracatın geliştirilerek ekonomiye olan katkısı arttırılmaktadır. Daha önceden iade, götürü usul üstündeki oranlardan yapıldığından gerçek durumu göstermemekteydi. İşte bu sebeple KDV İadesi kavramı doğmuştur. İhracatın geliştirilmesi özellikle ihracatçılara üzerlerindeki yük kalan KDV'nin gerçek durumu yansıtan tutarlar üzerinden indirim yapılmak sureti ile ihracatın teşviki açısından da önemli bir husustur (Türkiye Büyük Millet Meclisi, "Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu", http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf. (15.11.2017), s.315-318).

İhracatın teşviki, ülkenin içinde bulunduğu uluslararası rekabet ortamındaki payını ve ülkeye döviz girişinin de önünü açmaktadır. KDV İadesi ile birlikte üretilen ürünlerin satış fiyatlarındaki gözle görülür düşüş uluslararası ticaretteki rekabeti nasıl etkilediğini göstermektedir. Ayrıca KDV İadesinin sağladığı mahsup veya nakit akışı ülkedeki imalat sanayinin gelişmesine ve yeni malların üretimine de katkıda bulunmaktadır.

1.2. KDV İadesinin Oluşumu

KDV İadesi, Şekil 1.1’de de anlatıldığı üzere asıl olarak verginin imalatçıdan nihai tüketiciye kadar devam eden süreçte mükellefler arasında bir sonraki alıcıya aktarımı ile verginin geçirgenliğini göstermektedir.

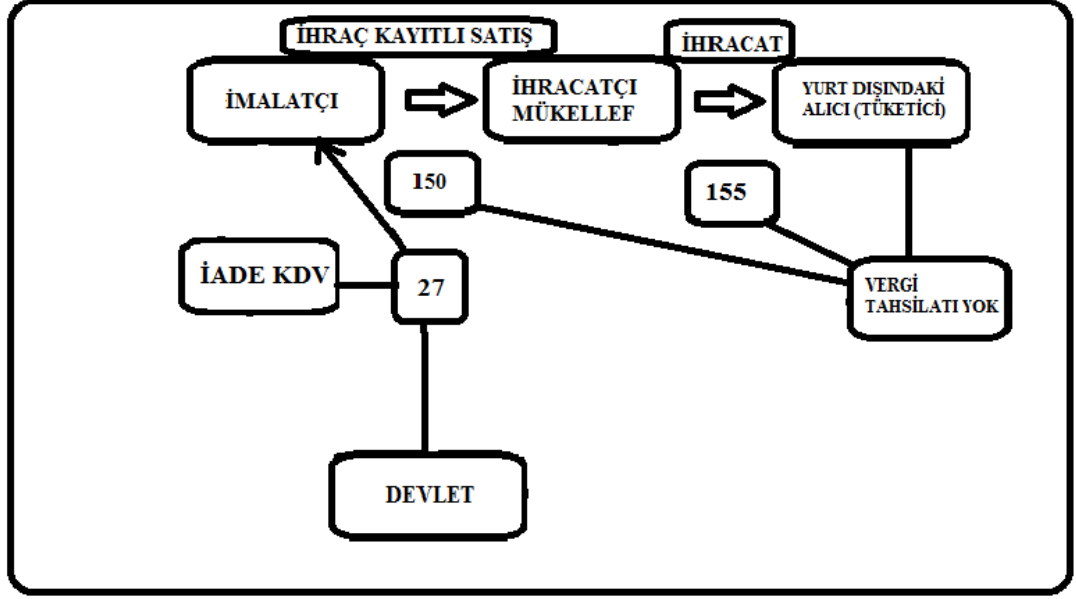
Şekil 1.1: KDV'nin İmalatçıdan Tüketiciye Geçişi



Şekil 1.1’de İmalatçı ürettiği malı 100,00TL satış tutarı üzerinden %18 KDV dahil 118,00TL olarak toptancıya satmıştır. Toptancının 100,00TL'ye aldığı malı 150,00TL'ye satması ile birde bunun üstüne %18 KDV eklenince 150,00TL + 27,00TL toplam 177,00TL'ye perakendeciye satmıştır. Perakendeci ise nihai tüketiciye satış yaparken malı 200,00TL+36,00TL KDV ile toplam 236,00TL'ye satmıştır. Böylece imalatçı ürettiği yani bir katma değer oluşturduğu malın vergisi olan 18,00TL'yi tahsil etmiş ve devlete aktarmıştır. Toptancı, perakendeciden tahsil ettiği 27,00TL'nin 18,00TL'sini perakendeciden tahsil ederek imalatçıya ödediği 18,00TL'yi mahsup etmiş ve 9,00TL'si ise toptancının 50,00TL kar koyarak sattığı malın devlete aktaracağı kısmını oluşturmaktadır. Bu şekilde devam eden sistematik

işleyiş sayesinde her vergi mükellefi malı aldığı yere ödediği vergiyi kendi tahsil ettiği vergiden mahsup edip karından tahsil ettiği vergiyi ise devlete aktarmaktadır.

Şekil 1. 2: KDV'nin İstisnaya Tabi Olan Mükelleflerde Geçişinin Engellenerek İhraç Kayıtlı Satış KDV İadesinin Oluşumu



Şekil 1.1’de anlatıldığı üzere KDV’nin mükellefler arasındaki geçirgenliğinin Şekil 1.2’deki gibi istisnaya tabi mükellefler sebebi ile engellenerek (istisnaya tabi mükelleflerin üzerinde kalan ve bir yük teşkil ederek bir sonraki tüketiciye aktarılamayan) KDV’yi tahsil etmeyen satıcıya iadesinden ibaret olmasıdır. Şöyle ki; imalatçı ihracatçı mükellefe malı teslim eder ancak KDV tahsilatı yapmaz. Çünkü İhraç kayıtlı satışta ihracat şartı ile teslim olduğu için belirlenen sürelerde mal ihraç edilirse KDV devletten iade alınacak. Burada imalatçının sattığı 150,00TL’lik malın KDV’si olan 27,00TL KDV ihracat yapıldıktan sonra imalatçıya iade olabilmektedir.

1.3. KDV İadesinde İhraç Kaydıyla Teslimlerde Uygulama

1.3.1. İhracat İstisnası

Menşei, kelime itibariyle köken, başlangıç anlamlarına gelmektedir.01.01.1997 tarihi itibariyle üretilen malın (menşei) başlangıç ülkesi yani çıkış ülkesinde vergiye tabi olması ilkesi AB tarafından benimsenmişse de henüz varış ülkesi prensibi yani malın üretildiği yerde değil de satıldığı yerde yani tüketildiği yerde vergilendirilmesi terk edilememiştir. Bu sebeple ülkemizde de uygulama açısından en çok yararlanılan istisnalardan biri olan ihracat istisnasıdır (Ejder ve Saraçoğlu, 2002, s.1).

Yukarıda da bahsettiğimiz üzere ihracat istisnasının uygulamadaki sıklığının sebebi varış ülkesi prensibinin varlığıdır. Hudutlarımızdan çıkan her mal KDV Kanunu'nda bulunan 11 inci ve 12 inci mad. ihracat teslimleri ve ilgili teslimlerden yurt dışında yararlanan müşterilerin KDV'den istisna olduğu belirtilmektedir. Böylece mal ve hizmet ihracından vergi alınmayacağı, ülkemizde ikameti bulunmayan yolcuların ülkemizden satın alıp yurt dışına çıkardıkları mallara ödenen KDV'nin iade edilmesi, bizim konumuz olan ihraç kaydıyla yapılan satışlarda ihracatçıların yurt içinde aldıkları mallara karşı KDV ödemeyerek bir ihracat istisnası uygulanacağı belirtilmektedir (Aybars, 2014, s.14-15).

1.3.2. İhraç Kaydıyla Teslimde Kapsam

İhracat İstisnası bölümünde açıklanan ve KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesi uyarınca; malı üreten imalatçılardan ihraç etmek üzere bu malı satın alan ihracatçılardan mal tesliminden KDV tahsil edilmez.Bu bağlamda ilgili satış sırasında imalatçıların düzenlediği faturalarda;

“3065 sayılı KDV Kanununun (11/1-c) maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir.”

ifadesi yer almalıdır (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014, s.110).

İmalatçıların ihraç şartı ile sattıkları mallar için tahsilini yapamadıkları ancak satış yapılan dönem KDV Beyannamesi'nde beyan ettikleri vergiyi, ilgili vergi dairesi tarh ve tahakkuk sonrası tecil edilerek verginin tahsilini erteler.

İlgili malın, ihraç şartı ile satın alan ihracatçıya teslimini takiben aybaşından başlamak üzere üç ay içinde yurt dışına veya yurt içinde bulunan ancak yurt dışı sayılan serbest bölgelere ihraç edilmesi ile birlikte ihraç kaydı ile satış yapan imalatçının vergi dairesince ertelenen vergisi terkin edilerek silinir. Ancak yukarıda anlatılan şartlara uygun şekilde ihracı gerçekleşmeyen malın ilgili vergi dairesince tecil edilen vergisi, tahakkuk edildiği tarih itibariyle 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usul Hakkında Kanunu'nun 51 inci maddesinde bulunan gecikme zammı ile birlikte tahsil edilir. Bu hususta ilgili kanun maddesinde bulunan gecikme zammını açıklamak uygun olacaktır.

Gecikme Zammı kamu alacaklarının tahsili için düzenlenen AATUH Kanunu'nun 51. maddesinde şu şekilde açıklanmıştır; kamualacağı ödeme süresi içinde ödenmemesi veya bir kısmının ödenmesi sonucu tahsil edilemeyen kısım için borcun vade tarihinin bitiminden itibaren aylık dönemler itibariyle her ay olmak üzere ayrı ayrı gecikme zammı hesaplanarak, ödenmeyen vergi borcunun üzerine eklenir(28.07.1953 tarih 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun", s.23).

Malların verilen süre zarfında ihraç edilememesinin 213 sayılı VUK Kanunu'nda bulunan mücbir sebepler nedeniyle olması halinde vergi dairesince tecil edilen vergi tecil yapıldığı tarihten itibaren 6183 sayılı AATUH Kanun'un 48. maddesi gereğince tecil faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

6183 sayılı Kanun'un 48. Maddesi tecil faizini şu şekilde açıklamıştır.Borcun vadesinden önce veya vadesinde ödenmemesi veya haciz uygulanması veyahut haciz olan malların paraya çevrilmesi kamu alacağını çok zor durumlara düşürecek ise borçlunun dilekçesine ve teminat göstermiş olması kaydı ile alacaklı kamu idaresi veya yetki vereceği makamlarca; 36 ayı aşmamak ve faiz uygulanması şartı ile tecil edilebilir (28.07.1953 tarih 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun", s.19).

Burada önemli bir husus ise tecil veya terkin olunan vergilerin ihraç kaydıyla malı teslim alan ihracatçılar açısından KDV Kanunu'nun 32. maddesi hükmü olanistisna bulunan işlemlerde indirim uygulamasına tabi olmayacağı ve tecil veya terkin olunan verginin indirim konusu yapılamayacağıdır.

İmalatçıların iade ve terkin işlemlerinin ihracatın gerçekleşmesinden sonra yapılması gerekmektedir. İade ve tecil hakkı bulunan mükellefin ilgili dönem beyannamesinde bulunan bilgilerin birbirleri ile karşılaştırılması neticesinde hesaplama yapılmaktadır.

İhraç kaydıyla satış sonrası ihraç edilen ve KDV tahsili olmadan satılan mal sebebiyle imalatçılara iade olacak KDV'nin imalatçının matrahında oluşan verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olmaması gerekmektedir. Yani imalatçının yurt içinde sattığı malların KDV'si indirim konusu yaptığı KDV'lerden daha fazla olursa iade söz konusu olmayacaktır.

213 sayılı VUK Kanunu'nda geçen mücbir sebepler veya ihracatçının beklemediği durumlar ile karşılaşması sonucunda ihracatçılar, ihraç kayıtlı olarak teslim aldıkları ayı takip eden üç ay içinde ihraç edememesi üzerine ilgili mallar için en geç ilk üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili defterdarlıklara veya vergi dairesi başkanlıklarına başvurarak üç aya kadar ek bir süre talep edebilirler.

Konuyla ilgili olarak burada ihraç kayıtlı satılan malın hem üç ay içinde ihraç edilmesi hem de üç ay içinde ihraç edilemeyip ihracatçının ek süre talep etmesi ile ilgili bir örnek vermek herhalde konuyu anlama açısından biraz daha yardımcı olacaktır.

ÖRNEK-1

Makine imalatçısı mükellef ABC Ltd. Şti. yurt içinde ürettiği malları yine yurt içinde ve 12.07.2017 tarihinde ihraç kayıtlı olarak mükellef DM Ltd. Şti.'ne satmıştır.

AÇIKLAMA-1

Mükellef DMLtd. Şti. 12.07.2017 tarihinde ihraç kayıtlı olarak satın aldığı malları bulunduğu aydan sonraki ay başlamak üzere üç ay sayarak 3 üncü ayın sonuna yani 31.10.2017 tarihine kadar ihraç etmelidir.

Mükellef DM Ltd. Şti. 31.10.2017 tarihine kadar malları ihraç edemezse 31.10.2017 tarihinden itibaren başlamak üzere 15 gün içinde yani 15.11.2017 tarihine kadar ilgili vergi dairesinden dilekçe ile üç aya kadar ek süre talep edebilmekte ve verilen üç aylık ek sürenin sonuna kadar yani 31.01.2018 tarihine kadar malların ihraç edilmesi gerekmektedir.

Burada önemli bir husus; malların ihracında ek süre, talebin yapıldığı tarihten itibaren değil ilk üç aylık sürenin bitiminden itibaren başlamaktadır. Kısaca ek süre ile birlikte ihraç kayıtlı satılan malların ihraç süresi malların ihraç kayıtlı olarak satın alındığı tarihi takip eden ayın başından itibaren altıncı ayın sonuna kadardır.

İhraç kaydıyla teslimin ihtiyari bir uygulama olduğu unutulmamalıdır. Bu sebeple ihracatçılar, ihraç şartı bulunmaksızın imalatçılardan aldığı mallara KDV ödeyerek de satın alabilmektedirler.

İhraç kayıtlı satışa ilişkin faturanın, ihracatçının düzenlediği ihraç faturası tarihinden önce bir tarihe ait olması esastır. İmalatçı firmanın düzenlemiş olduğu ihraç kayıtlı fatura tarihi; ihracatçı tarafından düzenlenmiş olan ihracat fatura tarihi veya malın fiili ihraç tarihinden sonra bir tarih olması durumunda ise VUK Kanunu'nda bulunan fatura düzenleme sürelerine uyulması şartı ile tecil-terkin işleminden istifade edilebilir.

Bu gibi durumlar haricindeki ihraç kaydıyla satışa ilişkin ihraç kayıtlı faturanın, fiili ihraç tarihinden sonra bir tarihte düzenlenmesi halinde ise konu ihraç kayıtlı satış çerçevesinde yapılacak olan müfettiş incelemesi veyahut da YMM raporu ile tespit edilerek neticelendirilir. Burada konu YMM raporu;basit rapor olarak da adlandırılan Özel Amaçlı YMM Raporlarıdır.

Gümrük Çıkış Beyannamesi'nin intaç tarihi itibariyle ihracatın gerçekleştiği ve ilgili malın yurt dışına çıktığı kabul edilir. Bu sebeple yukarıda ihraç kayıtlı malın

yurt dışına çıkış sürelerine uyması halinde ihracat kayıtlı satış yapan mükellefler KDV yönünden bağlı oldukları vergi dairesine verecekleri dilekçe ile tecil edilen KDV'leri terkin edilir veya ilgili dönem KDV Beyannamelerinde Ödenecek KDV bulunmayan mükellefler tecil edilecek KDV bulunmaması sebebiyle iade talep edebilirler.

İhracat kaydı ile satış olmayan iki durum vardır. Bunlar; Geçici ihracat ve hariçte işleme rejimidir.

Geçici ihracat; malı denemek amaçlı yurt dışı etmedir. Yani yurt dışına çıkan mal geri dönecektir.

Hariçte İşleme rejiminde ise; serbest dolaşımda bulunan mal zaten yurt dışına KDV'siz olarak çıkış yapmış ve yurt dışında işleme tabi olup yurt içine girmiştir. Yani ödenmiş bir vergi olmadan istisnadan yararlanılmış ve tekrar yurt içine girişte tam veya kısmi istisnadan faydalanmıştır. Yani mal yine dolaşım tekrar ülkeye dönmüştür Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü "Hariçte İşleme"(http://ggm.gtb.gov.tr/sikca-sorulan-sorular/ticari/haricte-isleme. (15.12.2017), s.1).Bu sebeplerle kesin olarak bir ihracat varlığı bulunmadığı gerekçesi ile ihracat kayıtlı teslim istisnasından yararlanılamaz.

1.3.3. İhracat Kaydıyla Teslimde Tecil-Terkin Kavramları

Tecil; kelime anlamı olarak erteleme demektir. Arapça kökenli bir kelime olan tecil ihracat kaydıyla ihracatçıya teslim edilen mal için tahsil edilmeyen verginin, beyan dönemi geldiğinde beyan edilip ihracat edilme süresinin sonuna kadar borcun tahsilinin ertelenmesidir (Tuncer, 2006, s.162).

Terkin;yazılı olan bir şeyin üstünü çizerek silme manasına gelmektedir. İhracat kayıtlı teslimde tecil edilen KDV'nin ihracat gerçekleştikten sonra mükellefin talebi ile mükellefin borç hanesinden verginin silinmesidir (Şahin, 2015, s.37).

1.3.4.Uygulamada Tecil-Terkin Yapılabilen Teslimler

İhracat kaydıyla alınıp ihracatı gerçekleşen mal için ve "İstisna Belgesi" olarak özel fatura ile ülkemizde ikameti olmayanlarasatış yapan mükelleflere ihracat kaydıyla yapılan teslimlerde tecil – terkin işlemi uygulanabilmektedir.

1.3.5. Uygulamadan Yararlanabilen Satıcılar

Üretici vasıflarını taşıyan yani imalat yapan her satıcı tecil – terkin işleminden yararlanabilmektedir.

Şimdi de imalatçıların hangi vasıfları bulundurarak bu uygulamadan yararlandığını irdeleyelim;

- En başta “İmalatçı Belgesi” dediğimiz belgeye sahip olmalılar. Bu belgeye; İl ve ilçelerde bulunan sanayi odalarındaki sanayi siciline kayıtlı imalat yapan mükellefler alabilirler yani sanayi sicil belgesi almalılar veya ilgili bakanlıktan alınan çiftçi kayıt belgesi, gıda işletmesi kayıt belgesi ve işletme onay belgelerinden birini yani ortak adıyla üretici belgesi dediğimiz belgeye haiz olmaları gerekmektedir.
- Meslek mensuplarının kayıtlı olması gereken ilgili meslek odalarına kayıt olması.
- İmalatın yapıldığı dönem ilgili tebliğlerde bulunan işçi çalıştırma sayılarına ve gerekli araç parkına sahip bulunması veya Sanayi ve Ticaret odalarının verdiği üretimle ilgili olan kapasite raporundaki alt yapıya haiz olması.

Tecil-terkin kapsamında olmanın şartı imalatçı olmaktır. Ancak, kalan tüm şartlara haiz olmakla birlikte sadece imalatçı belgesi bulunmayan mükelleflerden, ilgili Sanayi ve Ticaret Odalarına başvuran ve söz konusu belgenin verilmesiyle ilgili olumlu bir görüş alanlar bu belgenin verilmesi bekletilmeden tecil – terkin işleminden faydalanabilirler.

Ayrıca belirtmek gerekir ki; mükellefler ihraç kayıtlı satışın yapıldığı tarihten önceki bir tarihte ilgili kurama başvuru yapılarak olumlu görüş alan ancak bürokratik sebeplerle belgesi hazırlanmamış mükelleflerin kalan tüm şartlara haiz olması ve vergi dairelerince yapılacak tespitlere ilişkin başkaca bir engel olmaması kaydı ile olumlu görüşün verildiği tarihten önceki ilgili ihraç kayıtlı satışlar tecil - terkin işlemlerinden faydalanabilmektedirler.

1.3.6. Uygulama Kapsamındaki Mallar

İmalatçıların ihraç kaydıyla sattıkları malların nihai ürün olması gerekmektedir. Bu şartı haiz olmayan satışlar tecil – terkin işleminden faydalanamazlar.

ÖRNEK – 2

Mükellef ABC Ltd. Şti. tekstil makinaları yedek parça imalatçısıdır. DM Ltd. Şti. ABC Ltd. Şti.den aldığı yedek parçaları birleştirerek tekstil ürünleri imalatında kullanılan bir tekstil makinası haline getirmiştir.

AÇIKLAMA – 2

ABC Ltd. Şti. tüm şartları taşımasına karşın DM Ltd. Şti.nin tekstil makine yedek parçalarını direk ihraç etmek yerine tekstil ürünleri imal eden makinaya haline getirerek ihraç etmesi sebebiyle 3065 sayılı Kanunu’nun ilgili hükmü gereğince tecil – terkin işleminden faydalanamayacaktır.

Burada önemli bir husus da şudur; ihraç kaydı ile satış yapan imalatçının düzenlediği ihraç kayıtlı faturada, ihracatçının düzenlediği faturada ve GÇB’de yer alan malların birebir aynı olması gerekmektedir. Malların aynı mallar olmasına karşın bu üç belgede farklı farklı belirtilmesi durumunda, ilgili malların aynı olmasının tespiti için konuya özel vergi inceleme raporu ya da özel amaçlı YMM raporu ile tespiti gerekmektedir.

Yukarıda belirttiğimiz üzere ihraç kaydıyla imalatçının ihracatçıya teslim ettiği malların ihracatçı tarafından da aynı şekilde yurt dışına çıkarılması yani ihraç edilmesi gerekmektedir.

İhraç kayıtlı malın ayrılmaz parçası niteliğindeki mallar ve eklentisi diyebileceğimiz parçalar ile poşet, kılıf, kutu veya ambalaj malzemesi tabirini kullandığımız maddeler de ihraç kayıtlı teslim kapsamında değerlendirilmektedirler. Ancak bu malzemelerinde satın alındığı imalatçılardan ihraç kayıtlı olarak satın alınması şartı ve asıl mal gibi bu mallarında ihracat faturasında ve GÇB’de yazılması gerekmektedir(KDV Kanunu Genel Uygulama Tebliği, 2014, s.114-115).

ÖRNEK – 3

Tabanca ihracatçısı mükellef DM Ltd. Şti. yurt dışındaki müşterisinin talebi üzerine mükellef (A)'dan ihraç kayıtlı aldığı tabancalara takılmak üzere mükellef (C)'den ihraç kayıtlı olarak aldığı lazerleri tabancalarla birlikte demonteşeklinde ihraç etmiştir.

AÇIKLAMA - 3

İhracatçı mükellef DM Ltd. Şti. ihraç kayıtlı aldığı tabanca ve lazeri ihracat faturasında ve GÇB'de ayrı ayrı göstererek, bu malların imalatçıların da fatura ve GÇB'de ayrı ayrı yazılması kaydı imalatçıların tecil – terkin işleminden faydalanması mümkün görünmektedir.

ÖRNEK – 4

İhracatçı B Ltd. Şti. imalatçı BC Makine Yedek Parça Ltd. Şti.den aldığı makine yedek parçalarını tozlanmaması, taşınırken zarar görmemesi gibi nedenlerle etrafını köpük kaplayarak karton kolilere koymuştur. Ancak köpük ve kolileri başka bir imalatçı olan MK Ambalaj-Karton İmalat Ltd. Şti. firmasından almıştır.

AÇIKLAMA – 4

Üretilen makine yedek parçaları hiçbir şeye sarılmadan saf üretildiği şekilde ihraç edilmesi de mümkündür. Ancak bu sebeple yedek parçanın zarar görmesini ne imalatçı ne ihracatçı ne de tüketici ister. Yani burada bir ayrılmaz parça ve eklenti niteliindeki malzemeden bahsediyoruz. Ancak burada köpük ve karton kolinin tecil – terkin işleminden makine yedek parçası gibi faydalanması için bunların da ihraç kayıtlı olarak satın alınması ve ihraç faturası ve GÇB'de ayrı ayrı gösterilmesi gerekmektedir ki örneğimizde bu malzemelerin ihraç kayıtlı satın alındığına dair herhangi bir bilgi bulunmamaktadır.

Kısaca özetlersek; bu istisnadan yararlanmanın şartı bu istisna kapsamında mal tesliminde bulunmaktır. İhraç kayıtlı satışa konu olmayan hiç bir mal, niteliğine bakılmaksızın bu kapsama dahil edilmez.

Söz konusu asıl ihraç malının KDV'den istisnasının bulunması mesela Basit Usul mükelleflerden veya çiftçilerden satın alınması, asıl malı sarıp sarmalayanpoşet,

kılıf ve kutu gibi ambalaj malzemelerinin de bu kapsam içinde değerlendirilerek KDV'den istisna olduğu anlamına gelmez. Ancak İhraç kayıtlı satışa konu ambalaj malzemesi şartları taşımak koşulu ile tecil-terkin işleminden faydalanabilmektedir.

1.3.7. İhraç Kaydıyla Satılan Malın Beyan ve Ödeme Süresi

İhraç kaydıyla mal tesliminde bulunan imalatçıların beyanı ile ilgili olarak 3065 sayılı KDV Kanunu 39. 40. ve 41. maddelerinde anlatıldığı üzere KDV'nin vergilendirme dönemi faaliyetin gerçekleştiği takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Hazine ve Maliye Bakanlığı üçer aylık vergilendirme dönemlerini birer aylık olarak değiştirebilir.

Mükellefler ilgili dönemde herhangi bir işlemleri bulunmasa dahi beyanname verme mecburiyetindedirler ve mükellefler beyanlarına esasen tarh olunurlar. Yani mükellefin ben şu kadar satış yaptım diyerek beyan ettiği şekilde vergi tarhiyatı yapılır.

Mükellefler beyanlarını vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar bağlı bulundukları vergi dairelerine verip yirmi altıncı akşamına kadar ödemek zorundadırlar. Beyan işlemi artık mükelleflerin SMMM'ler vasıtasıyla kullanımına açık elektronik ortamda internetvergi dairesi aracılığı ile yapılmakta olup ödeme işlemleri ise vergi dairesi veznesi, banka ve internet aracılığı ile yapılabilmektedir(29/03/2019 tarihli VUK-115/2019-5 sayılı 155 No'lu VUK Sirküsü, s.1).

Daha önceden bu süreler beyan için takip eden ayın yirmi dördüncü akşamına kadar ödeme ise yirmi altıncı akşamına kadardı.

Ek olarak işini terk eden mükellefler KDV beyannamelerini işi terk ettikleri takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar verebilmektedirler.

3 aylık ve 1 aylık süreye ilişkin bir örnek yapalım.

ÖRNEK-5

Mükellef, üç aylık dönemler itibariyle KDV Beyannamesi vermektedir. Beyannameleri verme zamanı nedir? Aynı mükellef aylık olarak beyanname vermiş olsa idi ne zaman beyanname verecekti?

AÇIKLAMA-5

Mükellef bir takvim yılı içinde üçer aylık dönemlerden sonra gelen ayın yirmi altıncı akşamına kadar beyan verir. Yani;

- Birinci üç aylık dönem için Nisan ayının 26. akşamına kadar.
- İkinci üç aylık dönem için Temmuz ayının 26. akşamına kadar.
- Üçüncü üç aylık dönem için Ekim ayının 26. akşamına kadar.
- Dördüncü üç aylık dönem için bir sonraki yılın Ocak ayının 26. akşamına kadar beyan verebilirler.

Aylık dönemlerde ise bir sonraki ayın yirmi altıncı akşamına kadar olması gerektiği için Ocak KDV Beyannamesini bir sonraki ay olan Şubat ayının 26. akşamına kadar vermemiz gerekmektedir.

1.3.8. Tecil Edilecek Verginin Hesabı ve Terkini

İhraç kaydıyla satış yapan mükellefin tecil-terkin mi yoksa iademi yada hem tecil - terkin hem iade mi alacağı konusunda birkaç örnek ile açıklamamız konuyu daha iyi anlamamız açısından esas teşkil etmektedir.

ÖRNEK – 6

Makine üreticisi mükellef (C)'nin KDV Beyannamesinde KDV'li satışları 1.700,00-TL, ihraç kaydıyla satışları 8.000,00-TL, indirimleri toplamı 1.000,00-TL'dir.

AÇIKLAMA – 6

İmalatçı (C)'nin KDV Beyannamesinde bulunan bilgiler ışığında hesaplaması şu şekilde yapılacaktır:

Hesaplanan KDV Toplamı : $[(1.700,00 + 8.000,00) \times \% 18]$ 1.746,00-TL

İndirimler Toplamı : - 1.000,00-TL

Ödenmesi Gereken Fark KDV:	746,00-TL
Tecil Edilebilir KDV : (8.000,00 x %18)	1.440,00-TL
Tecil Edilecek KDV :	746,00-TL
İade Edilecek KDV :	694,00-TL
Ödenmesi Gereken KDV :	0,00-TL

Yukarıda görüldüğü üzere mükellef (C)'nin tüm satışlarının vergisinin indirimlerinin toplamından çıkardığımız da ödenmesi gereken KDV'yi buluyoruz. Ödenmesi Gereken Fark KDV, Tecil Edilebilir KDV'den küçük ise mükellefe iade doğmakta ödemesi gereken vergi ise tecil edilmektedir.

ÖRNEK –7

Mükellef (B) ihraç kaydıyla sattığı 10.000,00-TL'lik T-shirtlerin yanı sıra aynı dönemde yurt içinde mükellef (A)'ya da 15.000,00-TL'lik T-shirt satmıştır. Mükellef (B) ilgili dönem beyannamesinde indirim toplamı 1.000,00-TL'dir.

AÇIKLAMA - 7

Mükellef (B)'nin ilgili dönem KDV Beyannamesinden hareketle hesaplamasını yapalım.

Hesaplanan KDV Toplamı	: [(10.000,00 + 15.000,00) x % 18]	4.500,00-TL
İndirimler Toplamı	:	<u>-1.000,00-TL</u>
Ödenmesi Gereken Fark KDV:		3.500,00-TL
Tecil Edilebilir KDV : (10.000,00 x %18)		<u>1.800,00-TL</u>
Tecil Edilecek KDV :		1.800,00-TL
Ödenmesi Gereken KDV :		1.700,00-TL

Mükelleflerin ilgili dönem beyannamelerinde satış toplamının KDV'si indirimlerden çıkarıldığında Ödenmesi Gereken Fark KDV, Tecil Edilebilir KDV'den büyük ise mükellefin iadesi çıkmadığı gibi tecil sonrası ödemesi gereken vergisinin bulunduğunu gösterir.

ÖRNEK - 8

Mükellef (D)'nin ilgili dönem beyannamesinde indirimlerinin toplamı 2.000,00-TL'dir. İhraç kayıtlı satışları 5.000,00-TL, yurt içi KDV'li satışları ise 2.500,00-TL'dir.

AÇIKLAMA – 8

İlgili dönem beyannamesinde mükellefin durumu şudur:

Hesaplanan KDV Toplamı	:	$[(2.500,00 + 5.000,00) \times \% 18]$	1.350,00-TL
İndirimler Toplamı	:		<u>-2.000,00-TL</u>
Devreden KDV	:		650,00-TL
Tecil Edilebilir KDV	:	$(5.000,00 \times \%18)$	<u>900,00-TL</u>
Tecil Edilecek KDV	:		0,00-TL
İade Edilecek KDV	:		900,00-TL

Bu örneğimizde ise satış toplamından elde edilen verginin indirimler toplamından elde edilen vergiden küçük olduğunu görüyoruz. Bu şekilde oluşan yani indirimlerin hesaplanandan fazla olduğu dönemler bir sonraki döneme devir yaparlar. Özetle örneğimizde ödenmesi gereken bir vergi yada tecil edilecek bir vergi bulunmamakta bunlar yerine iade çıkmaktadır.

İhraç kaydıyla satışı yapılan malın tecil edilecek KDV'sinin hesaplaması ve ilgili ihraç kayıtlı satışa konu malın süresi içinde ihracatının gerçekleşmesinin ardından tecil edilen KDV, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesince bu ihracatın tevsik edilmesinin neticesinde terkin edilmektedir.

1.4. İhraç Kayıtlı Satılan Malın İhracı Ve İadeyle İlgili Diğer Hususlar

1.4.1. İhraç Kaydıyla Satılan Malın İhracı İçin Ek Süre Talebi

İhraç kayıtlı satılan malın ihracatı aşamasında ihracat yapacak mükellefin verilen süre içinde ihracatı yapamaması durumuyla ilgili olarak "İhraç Kaydıyla

Teslimde Kapsam” başlığı altında bilgi vermiştik. Bu başlık altında ise ek süre ile ilgili detaylara değineceğiz.

İhraç kaydıyla satın aldığı malı satın aldığı tarihten itibaren takip eden aydan başlamak üzere üçüncü ayın sonuna kadar ihraç edemeyen mükelleflerin ek süre talebinin olduğunu bu ek sürenin başlangıç zamanının üç aylık sürenin sonundan itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesi başkanlıklarından ve defterdarlıklarından talep edilebileceğinden bahsetmiştik.

Öncelikle bu ek süre talebinin yazılı bir dilekçe ile yapılması gerekmektedir. Bu dilekçeyi ilgili talebin yapılması gereken süresi yani ihraç süresi olan üç ayın sonundan itibaren onbeş gün içinde yapılması gerekmektedir. Bu günden sonra yapılan bir ek süre talebi ilgili kurum tarafından dikkate alınmayacaktır.

İhracat için ek süre talebinde bulunacak mükellef dilekçesinde beklenmedik durumu veya mücbir sebepleri yazarak ve ihraç kayıtlı faturanın bir örneğini de ekleyerek başvuracaktır. İlgili kurumlar mükelleften dilekçesinde yazılı olan mücbir sebepler veya beklenmedik durumu açıklaması veya ispatı için ayrıca bir belge talebinde bulunamazlar.

İlgili kurumlar öncelikle ek süre talebinin usul yönünden tetkikini yaparak talebin kanunda öngörülen sürede yapılıp yapılmadığını ve ihracatçı tarafından yapılıp yapılmadığını kontrol etmektedir.

İhracatın VUK’un ilgili maddesinde geçen mücbir sebep olarak kabul görülmeyen sebepler ile gerçekleşmemesi durumu beklenmedik durum olarak açıklanmaktadır.

Beklenmedik Durum, KDV Genel Uygulama Tebliği’nde şu şekilde açıklanmıştır.

“... Bu çerçevede; ihracatın yapılacağı ülkedeki savaş hali/siyasal karışıklıklar, ekonomik belirsizlik ve durgunluk, yurt dışındaki alıcının sipariş erteleme/iptal etmesi, teslim programındaki değişiklikler, bedelin transferinde karşılaşılan aksaklık veya gecikmeler, akreditif süresinin dolması, ihraç edilecek malın tüketim mevsiminin geçmesi, uygun depolama koşullarına sahip olunmaması, ithalatçı ülke ile yaşanan siyasi veya

ekonomik sorunlar, ihraç malının taşınmasında karşılaşılan sorunlar (gemilerin yükleme limanlarına gecikmeli yanaşması, taşıma aracı veya konteyner bulunamaması), milli tatiller, iklim koşulları, gümrüklerde yaşanan sorunlar (gümrüklerdeki araç yoğunluğu, gümrüklerde grev-iş yavaşlatma), resmi makamlardan ihracat için izin alınamaması gibi haller beklenmedik durumlar kapsamında değerlendirilir...”(KDV Genel Uygulama Tebliği 2014, s.118).

Hangi durumların mücbir sebep hangi durumların beklenmedik durum sayılması konusunda kararsızlık yaşayan vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıklar Gelir İdaresi Başkanlığı’na konuyla ilgili görüş sorabilmektedirler.

Ek süre ile ilgili bir de üç aydan daha az ek süre istenip istenmeyeceği konusu vardır. Bu durumda ise kanun ilk ek sürenin üç aydan daha az yapılabilmesine olanak vermektedir. Dilekçe süresi içinde iki aylık ek süre talebinde bulunulabilir. Hatta talep edilen bu iki aylık sürenin sonuna kadar ihracatın yine yapılamaması sonucu oluşur ise kalan bir aylık süre tekrar talep edilebilir. Ancak üç aylık ek süre sonunda ihracatın yapılamaması ile birlikte tekrar bir ek süre talebi verilmesi söz konusu değildir.

1.4.2. İhraç Kaydıyla Satılan Malın İhracatının Gerçekleşmemesi Durumu

İhraç kaydıyla mal alan ve bunu herhangi bir şekilde kendisine verilen süre sonrasında ihraç eden mükellefler, ihraç şartı ile KDV’siz aldıkları malı KDV’li almış gibi yani yurt içinde normal bir teslimmiş gibi işlem görürler. Bu sebeple ihraç kaydıyla mal satan imalatçılar KDV Beyannamelerini düzelterek ihraç kaydıyla sattıkları malı ilgili istisna sütunundan çıkartarak beyannamedeki tecil-terkin ve iade bölümünün yeniden hesaplanmasını sağlamalıdır. Bununla birlikte tecil olunan bu satış tahakkuk ettiği tarihten itibaren AATUH Kanunun ’un ilgili maddesi gereğince asıl vergiye eklenecek gecikme zammı ile ödenmesini gerektirecektir.

Fakat ilgili kanunda geçen mücbir sebepler yüzünden ihraç edilemeyen malın tecil olunan vergisi, tecil tarihinden itibaren AATUH Kanunun ’un ilgili maddesine göre tecil faizi asıl verginin üzerine eklenerek ödenmesini gerektirecektir.

Malı ihraç edilmeyen imalatçı ödediği KDV'yi ihracatçıdan isteyecektir. Burada ödediği KDV'yi ihracatçının ne zaman indirim konusu yapacağı önemlidir. Daha önceden ihracatçı ödemiş olduğu KDV'yi ihraç kaydıyla satın aldığı malların ihraç süresinin sonundan itibaren ya da ihracat için ek süre verilmişse bu ek sürenin bittiği tarih itibarıyla o dönem veya o tarihi içinde bulunduran takvim yılının sonuna kadar yapabilirken takvim yılı geçtikten sonra ödediği KDV'yi indirimlerine katması söz konusu değildi. Ancak 15.02.2019 tarih 30687 sayılı 23 Seri No'lu KDV Genel Uygulama Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliği'n 8. Maddesi ile KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (III/C-1) bölümünde yapılan ve aşağıda yer alan değişiklik ile artık takvim yılını aşması halinde de indirim konusu bir sonraki takvim yılının sonuna kadar yapılabilecektir.

“...01.01.2019 tarihinden itibaren indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilecektir. Buna göre, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı içinde defterlere kaydedilen belgelerde yer alan tutarların gelir veya kurumlar vergisi açısından dönemsellik ilkesi gereği vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün olup bu belgelerde gösterilen KDV, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı içinde defterlere kaydedilmesi halinde indirim konusu yapılabilir...”

İhraç kaydıyla aldığı malları süresi içinde ihraç edemeyip KDV'sini ödeyip bu satışı bir yurt içi satışa çeviren ve KDV'sini ödediği için indirim hesaplarına alan mükellefler, ödedikleri bu KDV'yi indirim hesaplarına kaydettikten sonra bu malı ihraç ederlerse veya ihraç edilmesi şartı ile alıp ihraç süresi içinde ihraç edip sonradan yurt içi satışa dönüştürüp KDV'sini imalatçıya ödeyen mükellef, bağlı oldukları vergi dairelerinden ihracın yapıldığı dönem için istisnadan faydalanabilir ve KDV İade talebinde bulunabilirler(Yılmaz, 2000, s.60-61).

ÖRNEK – 9

İmalatçı mükellef (F) 28.08.2017 tarihinde ihraç kaydı ile sattığı 10.000-kg ipliğin ihracatçı (G) tarafından ihraç süresi olan 30.11.2017 tarih itibarıyla malı ihraç edeceği ülkedeki siyasi karışıklıklar nedeniyle 10.12.2017 tarihinde ilgili vergi dairesi başkanlığına verdiği dilekçe ile durumunu anlatıp üç aylık ek süre talebinde bulunmuştur. Mükellef (G) ihracatı 28.02.2018 tarihine kadar aynı sebeplerle yapamamış ve bu durumu imalatçı (F)'ye bildirmiştir.

İmalatçı (F) 2017/08 dönemi KDV Beyannamesinde ihracatçı (F)'nin ihraç edemediği malların KDV'si kadar tutarı düşürmüş ve Hesaplanan KDV tutarını aynı miktarda arttırarak ilgili vergi aslı ve gecikme zammını banka yoluyla ödemiş ve ihracatçı (G)'ye durumu haber vererek zararını karşılamasını istemiştir.

İhracatçı (G) 14.03.2018 tarihinde imalatçı (F)'ye ilgili tutarı ödemiş ve 2018/03 dönemi KDV Beyannamesinde İndirilecek KDV satırına eklemek sureti ile indirim konusu yapmıştır.

AÇIKLAMA-9

Örneğimizdeki eksik kalan hususları tamamlayalım. İhracatçı (G) ek süre talebini 15.12.2017 tarihi dahil olmak üzere yapabilirdi. Ancak yine üç aylık ek sürenin son günü 28.02.2018 olacaktı.

Mükellef (G) imalatçı (F)'ye 14.03.2018 tarihinde ödediği KDV'yi 2018/03 döneminde indirim konusu yapmayıp 2018 takvim yılının sonuna kadar yapabilirdi. Veyahut “2.2. İhraç Kaydıyla Satılan Malın İhracatının Gerçekleşmemesi Durumu” bölümünde anlatıldığı gibi 2019 yılı takvim yılı sonuna kadar indirimlerine konu edebilecektir.

AÇIKLAMA -9.1.

Örnek – 9'a ek olarak Mükellef (G)'nin imalatçı (F)'den ihraç kayıtlı alıp süresinde ihraç edememesi sebebiyle ödediği KDV'yi (F)'nin bağlı bulundu vergi dairesinin tetkikleri neticesinde imalatçı olmadığı tespit edilince üzerine (G)'nin (F)'ye ödediği KDV'yi 2018/03 dönemi veya 2018 takvim yılının sonuna kadar indirimlerine alması söz konusu değildir. (G) bunun yerine ödediği KDV'yi 2017

takvim yılı içinde 2017/08 dönemi KDV Beyannamesini düzelterek indirimlerine alması gerekmektedir.

Ayrıca (G) ödediği KDV'yi zamanında indirim konusu yapabilseydi aynı malı ihraç ettiğinde üzerinde yük kalan KDV'yi indirim yoluyla gideremediği takdirde bağlı bulunduğu vergi dairesinden KDV İade talebinde bulunabilirdi.

1.4.3.İmalatçı Mükellef Lehine veya Aleyhine Matrahta Meydana Gelen Değişiklik

1.4.3.1. Lehine Değişiklik

İhracatı yapan mükellefin ihraç kayıtlı mal aldığı imalatçıya, ihraç kaydıyla satın alınan malın tesliminden hatta ihracattan sonra ihracatçının yaptığı ödemeler imalatçıya aktarılır. KDV Kanunu'nun 20 inci maddesi uyarınca ihraç kaydıyla satılan malın matrahına dahil olan reklamasyon, vergi iadesi, kur farkı kaynak kullanımı destekleme primi, faiz gibi kalemlerin kısmi veya tamamen ilave edilmesi mümkündür.

Bu sebeple imalatçı ihracatçıya bir fatura düzenler ve ihracatçıya yaptığı ödemeye ilgili bilgi verir, KDV'sini hesaplar, KDV'nin ihracatçıdan tahsil edilmediğini belirtir ve fatura ile ilgisi bulunan ilk ihraç kayıtlı faturanın ve ilgili GÇB'nin tarih ve numarasını yazarak atıfta bulunur.

İmalatçı, ihraç kaydıyla mal satıyormuş gibi bu durumu yeni düzenlediği faturanın bulunduğu dönem için beyannamesine kaydeder. İhracatçı ise yine ihraç kayıtlı mal almış gibi davranır (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014, s.65).

1.4.3.2.Aleyhine Değişiklik

Kural; KDV Kanunu'nun 11/1-c mad. gereğince ihraç kaydıyla mal satan imalatçılara yapılacak KDV iadesi, imalatçının ihraç edilmek şartı ile sattığı tutar üzerinden Hesaplanan KDV'den, imalatçının beyannamesinde Hesaplanan KDV'nin çıkarılmasından sonra kalan tutardan fazla olamaz.

İmalatçı aleyhine oluşan kur farkları ihracatçıların düzenleyeceği faturaya;

“...3065 sayılı KDV Kanununun (11/1-c) maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla yapılan teslimlerde imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin olduğundan KDV hesaplanmamıştır...”(11 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, 2017, s.1).

Yazılmak sureti ile ifade edilir ve böylelikle KDV hesaplanmaz. Ayrıca ihracatçıların yurt dışında elde ettikleri ve yurt dışındaki firmalar eliyle sunulan hizmetlerin bedellerinin imalatçıya aktarılmasında KDV hesaplanmaz.

1.4.4. İhraç Kaydıyla Satılan Malın Bedelsiz İhraç Edilmesi ve Tecil – Terkin İşlemi

Bedelsiz ihracat; malın yurt dışına satılması sonrası yurt dışından herhangi bir ödemenin alınmamasıdır(04.06.2004 Tarih KDVKK-17/2004-17 sayılı Katma Değer Vergisi Sirküleri /17 Katma Değer Vergisi Kanunu Madde 11,12,32. <https://www.gib.gov.tr/node/87157>).

Bedelsiz ihracata konu mallar;

- “a) Gerçek veya tüzel kişiler tarafından götürülen veya gönderilen hediyeler, miktarı ticari teamüllere uygun numuneler ile reklam ve tanıtım malları, yeniden kullanıma veya geri dönüşüme konu ithal edilmiş mal ve ambalaj malzemeleri,
- b) Daha önce usulüne uygun olarak ihraç edilmiş malların bedelsiz gönderilmesi ticari örf ve adetlere uygun parçaları, fireleri ile garantili olarak ihraç edilen malların garanti süresi içinde yenilenmesi gereken parçaları,
- c) Yabancı misyon mensuplarının, Türkiye’de çalışan yabancıların, yurt dışına hane nakli suretiyle gidecek Türk vatandaşlarının, daimi veya geçici görevle yurt dışına giden kamu görevlilerinin, bu durumlarının ilgili mercilerce belgelenmesi şartıyla, beraberlerinde götürecekleri, gönderecekleri veya adlarına gönderilecek mal ve taşıtlar,
- ç) Yurt dışında yerleşik tüzel kişiler, yabancı turistler ve yurt dışında ikamet eden Türk vatandaşlarının beraberlerinde götürecekleri, gönderecekleri veya adlarına gönderilecek mal ve taşıtlar,
- d) Kamu kurum ve kuruluşları, belediyeler ve üniversitelerin; görevleri veya

anlaşmalar gereği gönderecekleri mal ve taşıtlar, e) Savaş, deprem, sel, salgın hastalık, kıtlık ve benzeri afet durumlarında; kamu kurum ve kuruluşları, belediyeler, üniversiteler, Kızılay ile kamu yararına çalışan dernek ve vakıfların gönderecekleri insani yardım malzemeleri” (Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ, 2008:1).

Yukarıda sayılan ve bedelsiz olarak ihraç edilebilen mallar; Ticaret Bakanlığı, Gümrük İdaresi, İhracatçı Birlikleri gibi kurumlardan alınan izin yazısı ve gümrük beyannamesinin tetkiki neticesinde ispat edilmesi neticesinde imalatçıların ihraç kayıtlı olarak ihracatçılara satması ile istisna kapsamına girmesi bu kapsam içinde değerlendirilerek tecil – terkin işleminin yapılması mümkündür.

1.4.5. İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi

Başta ihraç kayıtlı satış yapılarak sonrasında ihracatı yapılan malın, 04.11.1999 tarih 23866 sayılı resmi Gazete’de yayımlanan 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 168, 169 ve 170. mad.de ifade edildiği biçimde Türk sınır kapılarından ülkeye giriş yapılması neticesinde malların geri gelmesi ile bu geri gelme işleminin KDV Genel Uygulama Tebliği’nin “D-İthalat İstisnası” başlığı altında bulunan istisnalardan faydalanılabilmesi için, imalatçının ihraç kaydıyla düzenlediği ve KDV’si ödenmeyen malın, KDV’sini ihracatçının malın geri geldiği gümrük idaresine ödemesi gerekmektedir.

İhracatçının ihraç kaydıyla teslim aldığı malın ihraç edilmesi ve daha sonra malın geri gelmesi neticesinde imalatçının ilgili vergi dairesine talebi ve ihracatçının ilgili tutarı gümrük idaresine ödediğini ispatlaması sonucu gecikme zammı dikkate alınmadan imalatçının terkin veya iadesi gerçekleştirilir.

Bilinmelidir ki ihracatçının geri gelen mal için gümrük idaresine ödediği KDV tutarını ilgili dönem KDV beyannamesinde “Bu Dönem Ait İndirilecek KDV” satırında beyan eder ve geri gelen malın yurt içinde başka bir mükellefe satışında KDV’ye tabi olduğu filhakika geri gelen eşya için gümrük idaresine ödenen KDV’nin indirim konusu yapılması sonucu açıktır.

1.4.6. Tecil-Terkin ve İade

1.4.6.1. Tecil-Terkin

İhraç kaydıyla satış sonrası tecil- terkin işlemi için istenen belgeler;

- a. Belgede herhangi bir değişiklik olmadığı takdirde bir kereye mahsus olmak üzere ilgili meslek odasına kayıtlı olunduğuna dair belge.
- b. Belgede herhangi bir değişiklik olmadığı takdirde bir kereye mahsus olmak üzere imalatçı belgesi.
- c. İhraç kayıtlı satışa ait faturalar veya ilgili ihraç kayıtlı fatura listesi. (Temmuz 2011 dönemi itibariyle internet vergi dairesi üzerinden verilen bir listedir.)
- d. İhracata ait GÇB, SBİF veya bunlara ait listeler veya özel fatura örneği ile ihracat fatura örneği.
- e. İhracatçı yazısı - ihraç kayıtlı malı imalatçıdan alıp ihraç eden mükelleften alınan onaylı yazı (Şahin, 2015, s.106-107).
- f. Yine internet üzerinden verilen Kapasite Raporu Listesi.

Yukarıda elektronik ortamda gönderilenler hariç olmak üzere mükelleflerin ihraç kayıtlı fatura, GÇB, SBİF gibi gümrük çıkış belgelerinin ve ihracat faturası gibi elden ibraz edilebilecek belgelerin fotokopilerinin verilmesi durumunda bu fotokopilerin aslı ile birebir olduğuna binaen şerh koyulmak suretiyle kaşe imza yapılarak onaylanması ile belgenin ispatı gerekmektedir (Tozar, 2007, s.86).

EK-1’de örnek ihracatçı yazısı bulunmakla birlikte ihracatçı yazısının içeriğinde bulunacak bilgiler ise aşağıdaki gibidir;

- a. Belgeyi talep eden imalatçının adı, soyadı – unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
- b. GÇB’nin tarih ve numarası,
- c. İhraç kayıtlı faturanın tarihi, numarası, malın cinsi, miktarı, matrahı, KDV oranı ve hesaplanan KDV tutarının yazılması gerekmektedir.

1.4.6.2. İade

İhraç kaydıyla satış sonrası tecil – terkin için istenen belgeler mükelleflerin iade taleplerinde istenen belgeleri içinde istenmekte olup ek olarak aşağıdaki belgelerin ibrazı da gerekmektedir;

- a. 2A – dilekçesi denilen ve hem ihracat hem de ihraç kayıtlı iade talepleri için kullanılan ancak vergi türü olarak “701 veya 702” kodu ile talep edilen ve internet vergi dairesinden gönderilen Standart iade talep dilekçesi.
- b. İhraç kayıtlı satışın gerçekleştiği dönemin İndirilecek KDV Listesi. Bu listede artık internet vergi dairesinden verilmektedir(Vural, 2004, s.61).

1.4.6.2.1. Mahsuben İade

İhraç kayıtlı satış yaparak ilgili belgeleri bağlı bulundukları vergi daireleri veya mal müdürlüklerinin gelir birimlerine ibraz eden mükelleflerin iade miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan iadeleri gerçekleştirilmektedir (Köse, 2015, s.114).

1.4.6.2.2. Nakden İade

İhraç kaydıyla satış sonrası ilgili belgeleri ibraz eden mükelleflerin 5.000,00-TL’yi aşmayan nakit iadeleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan gerçekleştirilir. Nakit iade taleplerinin 5.000,00-TL’yi aşan kısımlarının iadesi vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre gerçekleştirilirken, teminat verilen iadelerde ise; iade talebi gerçekleştirilir verilen teminatın çözümü ise vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre sonuçlandırılır (Köse, 2015, s.109).

1.4.6.3.İade İle İlgili Uygulama

Bu başlık altında anlatacağımız iade sürecinde mükellef ile iade dosyası ile ilgilenen vergi dairesi çalışanının karşılıklı olarak dosya için yapması gereken bazı kilit hususları barındırmaktadır.

1.4.6.3.1.Eksik Belge ve Bilgi

KDV İade taleplerinin sağlıklı bir şekilde yürümesi için ilgili vergi dairesi daha önce II. Bölümde “Tecil-Terkin ve İade” başlığı altında belirttiğimiz belgeleri mükellefin ibraz edip etmediğini kontrol etmelidir. Belge kontrolünden sonra varsa eksik belgeleri ve içerik olarak belgelerin muhteviyatındaki eksiklikleri detespit edip bir yazı ile mükellefe bildirmelidirler.

İlgililere bu eksiklik yazısının tebliğinden itibaren, eksiklikleri tamamlamak üzere 30 günlük bir süre verilmektedir. Bu 30 gün içinde eksikliklerini tamamlayan mükellefin vergi inceleme raporu, YMM Raporu ve teminat aranmayan ve mahsuben iade talepleri iade dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibariyle yerine getirilebilecektir. İhraç kayıtlı satışta bu iade talep dilekçesi daha önceden de belirttiğimiz internet vergi dairesinden gönderilen 2A Standart iade Talep dilekçesidir.

Peki 30 günlük süre zarfında eksiklikleri tamamlamayan mükelleflerin iadeleri ne olacak?

Vergi dairelerinin mükellefe eksik belge veya muhteviyatları tamamlaması için verdiği 30 günlük süre içinde tamamlanmayan eksiklikler sebebiyle mükellefin mahsup talepleri ilgili eksikliğin tamamlandığı tarih itibariyle yapılabilmektedir. Böylece ilgili borcun vade tarihinden başlamak üzere tamamlandığı tarihe kadar gecikme zammı uygulaması yapılmaktadır (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014:39).

Nakit iadelerde ise yukarıda anlattığımız bu durum oluşmamaktadır. Bunun yerine nakden yapılacak iadenin süresi uzayarak mükellefin nakit iadesi yine mükellefin ilgili eksiklikleri tamamladığı tarih itibariyle yerine getirilecek ancak bu gecikme sebebiyle gecikme zammı uygulanmayacaktır. Mükellefin eksiklikleri geç tamamlamasının cezası mükellefin iadesini geç alması olacaktır.

1.4.6.3.2.Belge ve Bilgide Düzen

Mükellefin iade işlemleri sırasında ilgili kuruma ibraz ettiği belgelerin doğruluğu ve tespit edilebilirliğini bulunması gerekmektedir.

Şu halde belgenin ihraç kayıtlı satışı oluşturan faturasının kontrolü, ilgili ihracat faturası ve GÇB'sinin kontrolü manuel olarak ilgili vergi dairesi dosya memurunca yapılmaktadır.

Bilinmelidir ki ihraç kayıtlı satışı oluşturan yegane kavram malın KDV tahsil edilmeden ihracatçıya satışı ve bu durumun belge ile tespitidir.

İhraç kayıtlı faturada bulunması gereken en önemli ifade, bu faturayı KDV’li satıştan ayırarak “3065 sayılı KDV Kanunu’nun 11/1-c maddesi gereğince KDV tahsil edilmemiştir.” bu ve benzeri ifadelerin yer almasıdır. Ayrıca KDV’siz bir satış diye KDV hesaplamasının yapılmayacağı anlamına gelmez. Bu sebeple faturada normal KDV’li satışta olduğu gibi satış yapılan malın KDV’si gösterilmelidir (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014, s.110).

GÇB’de ve ihracat faturasında ihraç kayıtlı malın birebir aynı mallar olduğunu anlamak için malların adlarının da aynı olması gerekmektedir.

Malların birebir aynı mallar olduğunun ispatı ya vergi inceleme raporu yada Özel Amaçlı YMM Raporu ile gerçekleştirilir. Görülüyor ki malları ihraç kayıtlı satan imalatçı ile ihracatı yapan firma arasında bir aykırılık olmamalıdır.

Burada önemli bir husus kanımca bir malın Türkçesi yerine yabancı dilde kullanılan karşılığı o malın aynı olmadığını göstermez bu sebeple ihraç kayıtlı malı satan firma faturada Türkçesini kullandığı mal için ihracatçı firma ihracat faturasında ve GÇB’defarklı bir dilde karşılığını kullansa herhalde malların farklı olduğu iddiası boşa kürek çekmek olurdu.

1.4.6.3.3. İhracatçının Beyanı

İhracatçı firmanın üzerine düşen sadece ihraç kayıtlı malı teslim edip yurt dışına çıkarmak değildir. İhracatçının da ihraç kayıtlı malı satın aldığı imalatçı gibi bildirim yükümlülüğü vardır. İmalatçı bu yükümlülüğü 1 No.lu KDV Beyannamesi ile yapmaktadır. İhracatçı ise daha önce bahsettiğimiz ihracatçı belgesini KDV İadesi isteyecek imalatçıya iade belgelerini tamamlayan bir unsur olduğu ve iadede eksik belge oluşmasına sebep vereceği için iade talebinden önce ancak ihracat tarihinden itibaren bir ay içinde teslim etmelidir.

Ayrıca ihracatçı, ihraç kayıtlı satın aldığı mallar için ihracatçı belgesinin imalatçıya verildiği tarihi takiben izleyen ayın 15 inci günü akşamına kadar bir dilekçe ekinde ihraç ettiği mallara ilişkin imalatçı listesini kendi vergi dairesine vermelidir. Bu şekilde ihracatçı da ihraç ettiği mallara ilişkin olarak beyanını vermiş olur.

Bu konuda bir örnek verelim;

ÖRNEK-10

İhracatçı (A) ihraç kayıtlı olarak satın aldığı kumaşları 14.01.2018 tarihinde ihraç etmiştir. İhracatçı belgesini ise kumaş imalatçısı (B) firmasına 29.01.2018 tarihinde vermiştir.

AÇIKLAMA-10

İhracatçı (A) ihraç ettiği mallar için ihracatçı yazısını 14.02.2018 tarihine kadar imalatçıya vermeli ve kendi vergi dairesine de 14.02.2018 tarihini ihracatçı belgesini verdiği tarih kabul edersek izleyen ayın 15 inci günü akşamı olan 15.03.2018 tarihine kadar vermelidir. Ancak örneğimizde ihracatçı belgesini 29.01.2018 tarihinde verdiğine göre izleyen ayın 15 inci günü akşamı 15.02.2018 akşamına kadar kendi vergi dairesine imalatçı bilgilerinin yer aldığı dilekçeyi vermelidir.

1.4.6.3.4. Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura İle Yapılan İhracatta Belge

Ülkemizde ikamet etmeyen ticaret amacıyla ülkemize gelen yabancılara yapılan satışları ihracat kabul etmekteyiz. Bu sebeple ihraç kayıtlı mal alan ihracatçının bu gibi bir durumda iade işleminin sağlıklı yapılması için daha önceki açıklamalarımızdan hareketle tecil-terkin ve iade işlemlerinde aranacak belgelere baktığımızda GÇB listesi ve ihracatçı yazısına binaen bu işlemlerin yapıldığını söylemiştik. Şimdi ise ülkemizde ikamet etmeyen yabancılara özel fatura ile ilgili mal alışlarında istisna izin belgeli ihracatçılara ihraç kaydıyla satılan mallar sebebiyle tecil-terkin ve iade işlemleri GÇB’nin yerine ilgili gümrük idaresinde onaylanan özel faturanın aslı veya noter, ilgili gümrük idaresi veyahut YMM tarafından onaylanan sureti ilgili vergi dairesine verilmelidir(KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014, s.63).

Bu durum Serbest bölgelere yapılan ihracatlarda ise GÇB yerine SBİF’in aslı veyahut onaylı bir suretinin ibrazı ile mümkündür.

1.4.6.3.5. İmalatçıların Piyasadan Aldığı Mallara İstinaden Tecil-Terkin

İmalatçılar sadece imal ettikleri malları satmayabilirler. İmal ettiklerinin yanında başkasının imal ettiği bir malı da satın alıp ihraç kayıtlı olarak satış yapmak isteyebilirler bu gibi durumlarda; imalatçıların sadece kendi ürettikleri malları satmalarını beklemek hatalı bir düşünce olur. Ancak kendi üretmedikleri malları ihraç kayıtlı olarak satan imalatçıların kendi imal ettikleri dışındakiler içinde tecil-terkinden faydalanması söz konusu olamaz. İhraç kayıtlı satışta imalatçılar sadece kendi ürettikleri mallar için tecil-terkin işleminden faydalanabilirler.

Fason üretim yaptıran imalatçılar üretimi bizzat yapmasalar dahi kendi adlarına üretim yaptırdıkları için ihraç kayıtlı olarak sattıkları mallara istinaden tecil-terkin işleminden faydalanabilirler(KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014, s.61).

1.4.6.3.6. İhraç Kayıtlı Satılan Mallar İçin Beyan Sorunsalı

İmalatçıların ihraç kayıtlı olarak sattığı mallar için 1 No.lu KDV Beyannamesi'nde (EK-2) beyan ederek tecil-terkin ve/veya iade talebinde bulunduğunu daha önce anlatmıştık. İmalatçılar KDV Beyanlarını %18 olan Genel Orana tabi ihraç kayıtlı satışlar “Matrah” bölümünde bulunan “Tevkifat Uygulanmayan İşlemler” satırında oran seçerek kaydetmektedirler. Ancak her zaman %18 oranı seçilmeyecektir. İndirimli orana tabi malların ihraç kayıtlı olarak satışından indirimli oranlar olan %1 ve %8 oranları da seçilebilmektedir.KDV Beyannamesi'nde matrah satırındaki kayıt neticesinde ödenecek vergi çıkmıyor ise İhraç kaydı ile satılan matrah üzerinden hesaplanacak KDV, “İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilmeyen KDV” satırında yazan tutar ile aynı olmalıdır.

İmalatçıların tahsilatını yapmadığı KDV için tecil-terkin veya iade işlemleri, “İhraç Kaydıyla Teslimler” bölümünde “İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim” satırında yapılacak kayıtlar ile “İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilmeyen KDV” ile “Sonuç Hesapları” bölümünde bulunan “Tecil Edilecek KDV” satırındaki tutarlara binaen yapılır.

“İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim” bölümünde “701 ve 702” kodu ile işlemin türünün seçildiği unutulmamalıdır. Bu satırın “Teslim Bedeli” bölümüne ihraç kayıtlı satılan malın matrahı yazılarak KDV oranı seçilir. Bu şekilde yapılan işlem sonunda hesaplanan aynı tutar “Yüklenilen KDV” satırına taşınır.

İhraç kayıtlı satışların beyanında yukarıda anlatıldığı üzere Yüklenilen KDV satırını beyan eden mükellef değil sistem otomatik olarak doldurmaktadır. Ancak indirimli orana tabi malların ihraç kayıtlı olarak satışı ile ilgili beyan yapılırken sistem “Yüklenilen KDV” satırını kendisi getirmez. Bu sebeple bu kayıt mükellef tarafından yapılmalıdır.

İndirimli orana tabi ihraç kayıtlı satışlar sonucu kısmen veya tamamen tecil işlemi gerçekleşmez ise beyanname programı “İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilmeyen KDV Hesabı” satırında ilgili ihraç kayıtlı satışın tecil edilmeyen tutarını gösterir. Bununla birlikte tecil-terkin işlemi ise Yüklenilen KDV – Hesaplanan KDV farkı ise “Teslimin yapıldığı Dönemde İade Edilecek Yüklenilen Vergi Farkı” satırında gösterilecektir. Bu farkın iadesi ise KDV Kanunu’nun İndirimli Oran İadesi ile ilgili 29/2 maddesine istinaden yapılacaktır(KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014, s.66-67).

2. KDV İADESİNE İLİŞKİN MEMNUNİYETİN ÖLÇÜLMESİ

2.1. Literatür Taraması

Bu bölümde literatürde vergi dairelerinin sunmuş oldukları hizmetlere yönelik memnuniyeti ölçen çalışmalara yer verilmiştir.

Örneğin, Harrison ve Krelove (2005) farklı ülkelerdeki KDV iadesine ilişkin uygulamaları inceleyerek riskli iade taleplerinde denetimler yapılması gerektiğini, bu sebeple iade taleplerinin değerlendirilmesinde bu riskli iadeleri belirlemek için bazı faktörlerin tespit edilmesi gerektiğini belirtmiştir.

European Business Association Tax Committee (2007), Ukrayna’da KDV iade uygulamasına ilişkin yapılan ihlallerin engellenmesi ve çözüm yollarına değinmiş ve KDV iade uygulamasında elektronik sistemler kurularak KDV uygulanması gerektiği belirtmişlerdir.

Aygül (2016), yeni kurulan KDV ihtisas vergi daireleri uygulamasının genişletilmesi, internet vergi dairesinin kullanımının geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması, YMM’lerce vergi dairelerine verilen raporların standartlaştırılması gerektiğini belirtmiş ve ayrıca yaşanan problemlerin mükellef ile devlet arasındaki güvensizlikten kaynaklandığını belirlemiştir.

Oflas (2016), KDV iade sürecinin hızlandırılması açısından, denetim elemanlarının yükünün hafifletilerek YMM’lerin düzenlediği KDV İade Raporlarına istinaden yapılacak işlemlerin hızlandırılabilmesi ve iadenin mahsuben veya nakden talep edilmesi ile ilgili olarak mükelleflerin mahsuben iadeye yönlendirilerek kötü niyetli mükelleflerin amaçlarına ulaşmasını engellemek için gerekli tedbirlerin alınması gerektiği vurgulanmıştır.

Alipour ve Hanafizadeh (2017), İran’da e-devlet sistemi ile ilgili yapılan çalışmada, hizmetin içeriği ve kalitesi belirlenen faktörler ile otomasyon sistemini kullananların memnuniyetlerini etkilediği, KDV hizmetlerini kullanan vergi mükellefleri arasında yapılan elektronik anketler ile otomasyon sisteminin; erişilebilirliği ve performansının, hizmetin içeriği ve kalitesini çok büyük oranda

etkilediğini konuyla ilgili verilen cevapların, genel hizmet kalitesi memnuniyetini olumlu şekilde etkilediği tespit edilmiştir.

Gerekan ve Usta (2017), KDV iade sürecinin başarısını etkileyen 7 faktör tespit edildiği, bu faktörlerin: otomasyon, vergi dairelerinin etkinliği, zaman, güvenilirlik, risk, dikkat ve özen, KDV iade servisinde çalışanların yetkinliği olduğunu belirlemişler ve bu faktörler ile ilgili açıklamalara yer vermişlerdir.

İhraç kayıtlı satış KDV iadesi ile ilgili yukarıda bahsettiğimiz iade ve süreçleri sonrasında bu bölümde Tekirdağ ilinde yapılan anket çalışması ile ihraç kayıtlı satış sebebiyle bu istisnadan faydalanan mükellefler çerçevesinde KDV iade sürecinden memnuniyet durumunun ölçülmesi hedeflenmektedir.

2.2.Çalışmanın Amacı

Tekirdağ ilinde yapılacak anket çalışması ile ihraç kayıtlı satış yapan ve bu konuyla ilgili iade talebinde bulunan mükelleflerin iade sürecinden memnuniyetlerini ölçmektir.

2.3.Çalışmanın Tartışma Konuları

İmalat kalitesinin, mal tedarikinin, ulaşım olanaklarının ve pazarın kısacası ticaretin geliştiği Trakya Bölgesi'nde bulunan bir il olan Tekirdağ'da imalat yapan mükelleflerin ihraç kayıtlı satış KDV iade sürecinden memnuniyetlerini mevzuat, otomasyon, liyakat ve fiziki şartlar gibi konularda sorular yöneltilerek tespit etmek,

- KDV iade sürecinde aktif olan mükellefin bilgi düzeyini ölçümlemek,
- Otomasyonun sürece olan katkısının yerini görmek,
- Sürecin işleme konusunda katkı sağlayacak unsurları belirlemek,

Mükelleflerin iade sürecine ait memnuniyet unsurları ölçülerek ilgili kurumların bu verileri değerlendirebileceği kriterlerin içinde barındırmak.

2.4. Çalışmanın Sınırları

Çalışma;

- Tekirdağ ili,
- İhraç kayıtlı satış yapan ve iade talebinde bulunan mükellefler ile,

- Ankette sunulan konularla sınırlandırılmıştır.

2.5. Çalışmanın Önemi

Bu çalışma, ihraç kayıtlı satış yapan ve iade isteyen mükelleflerin KDV iadesi ile ilgili bilgi düzeylerini, iade sürecine bakış açılarını, süreç içinde genel memnuniyetlerini, sürecin hızını, mükelleflerin otomasyona ve süreç alışkanlıklarını tespit etmeye yöneliktir.

Bu şekilde, araştırma verileri ile elde edilecek bilgiler ışığında mükelleflerin iade süreci profilleri ve iade sürecinin işleyişi ile ilgili eğitim politikalarının izlenmesine yardımcı olmaktadır.

2.6. Analizde Kullanılan Yöntem

Araştırma, ihraç kayıtlı satış yapan mükelleflerin, KDV iade sürecini anlamalarına ve iade sürecine yönelik bilgi düzeylerini belirlemeye ve çeşitli yönlerden iade sürecini irdelemeye yönelik betimsel bir araştırmadır. Bu tür betimsel araştırmalarda gözlemlenen davranışlar hakkında düzenli ve sistematik bilgilere sahip olunmaktadır. Var olan bir durum araştırılarak durumun neden olduğu değil de ne olduğu konusunda veriler elde edilmeye çalışılmaktadır.

2.7. Çalışma Verilerinin Toplanması

Çalışmanın verilerinin toplanması için; işletmelerin müşterilerinin memnuniyetini ölçebilmek için en çok kullandığı yöntem olan anket yöntemi tercih edilmiş olup EK-3'te yer alan anket sorular ile çalışma yapılmıştır. Anket çalışmasının tercih edilmesinin sebebi ise; işletmeler için müşterileri neyi ifade ediyorsa vergi mükellefleri de devlet için aynı şeyi ifade etmektedir

2.8. Çalışmanın Anakütlesi ve Örneklem

Türkiye, KDV iadesi alan mükelleflerin iade sürecinden memnuniyetlerinin ölçülmesi için çalışmanın anakütlesi olarak kabul edilmekte olup bu küme içinde bir alt küme olan örneklem ise; ihracatın ve doğal olarak ihraç kayıtlı satışın en yoğun şekilde yapıldığı İstanbul iline yaklaşık 100 km uzaklıkta ve Trakya Bölgesi'nde bulunan Tekirdağ ilinde yapılmıştır. İhraç kayıtlı satış yapan ve KDV iade talebinde

bulunan imalatçı mükelleflerden oluşan bu örneklem Tekirdağ'da imalatçı statüsünde bulunup ihraç kayıtlı satış yapan sayıları, anketin uygulandığı dönemde 150 kadar olan mükellefler arasında yapılmıştır. Anket çalışması kapsamında 109 mükellefe ulaşılarak anket çalışması tamamlanmıştır.

2.9. Analiz Sonuçları

Bu bölümde ilk olarak katılımcıların vermiş oldukları cevapların frekans tabloları yorumlanacak ve daha sonrasında ise faktör analizi yapılarak KDV iadesi alan mükelleflerin iade süreçleri için alt boyutlar belirlenecektir. Son olarak faktör analizi sonucunda belirlenen boyutların KDV iade süreçleri üzerindeki genel memnuniyet düzeylerine etkisi incelenecektir.

2.9.1. Frekans Analizi Sonuçları

Ankete katılan mükelleflerin KDV iade süreçleri ilgili sorulmuş olan sorulara vermiş oldukları cevapların frekansları Tablo 2.1'de gösterilmiştir. Buna göre, ankete katılanların %11'i daha önce KDV iadesi ile ilgili bilgi sahibi olmadığını, %70,6'sı ise bilgisi olduğunu belirtmiş olup %5,5'in KDV iade sürecinden genel olarak memnun olmadığını, %70,6'sının ise memnun olduğunu belirtmiştir.

Mükelleflerin %81,6'sı İnternet Vergi Dairesi uygulamasının KDV iade sürecini olumlu yönde etkilediğini belirtmiştir. Bununla birlikte mükelleflerin %29,4'ü KDV iade mevzuatındaki süreçlerin hızlı olduğunu, %38,5'i konuyla ilgili kararsız olduğunu, %32,1'i ise mevzuattaki süreçlerin yavaş olduğunu belirtmiştir.

Ankete katılanların %33'ünün KDV İade mevzuatını yeterli bulduğunu, %28,4'ü ise KDV İade mevzuatının yetersiz olduğunu %38,5'i ise konuyla ilgili olarak kararsız olduğunu belirtmiştir. KDV iade mevzuatında çok değişiklik yapıp yapılmadığı ile ilgili soruya ankete katılanların %75,2'si mevzuatta çok değişiklik yapıldığını belirtmiştir.

Mükelleflerin %53,2'si KDV İadesi yapan vergi dairesi personelinin yeterli bilgiye ve mevzuata hakim olduğunu, %37,6'sı kararsız olduğunu belirtmekle birlikte %71,6'sı SMMM ve YMM'lerin KDV İadesine yönelik yeterli bilgiye ve

mevzuata hakim olduğunu belirtmiştir. Mükelleflerin %38,6'sı vergi dairesindeki personelin çalışma ortamının ve fiziksel şartların yeterli olmadığını, %27,5'i ise yeterli olduğunu, %33,9'u ise konuyla ilgili kararsız olduğunu belirtmiştir.

Ankete katılanların %54,2'si KDV iadelerinin hızlı bir şekilde sonuçlandığını belirtirken, %60,5'i vergi dairesine KDV iade başvurusu sonrası dosya ile ilgili eksikliklerin kısa sürede bildirildiğini belirtmiştir. Ayrıca, mükelleflerin %48,7'si vergi daireleri arasında farklı uygulamaların olduğunu belirtirken %44'ü farklı uygulamalar konusunda kararsız olduğunu belirtmiştir.

Mükelleflerin %76,1'i otomasyon sistemlerinin vergi dairesi personelinin, SMMM ve YMM'lerin işlemlerini kolaylaştırdığını belirtirken, %45'i KDV iadesinde çalışan personel sayısının yetersiz olduğunu belirtmiş ise de %33,9'u bu konuda kararsız olduğunu belirtmiştir. Ankete katılanların %69,7'si KDV iadesi ile ilgili otomasyona ait bilgiye veya kılavuzlara kolayca ulaşabildiğini %11'i ise kolayca ulaşamadığını belirtmiştir. Mükelleflerin %79,8'i KDV iadesi ile ilgili belge ve bilgileri, düzenli ve süresinde vergi dairesine ulaştırdığını %33,1'inin KDV İadesinde oluşan problemlerin vergi dairesi ile iletişimsizlikten kaynaklanmadığını, %30,3'ü iletişimsizlikten kaynaklandığını %36,7'si ise bu konuda kararsız olduğunu belirtmiştir.

Ankete katılanların KDV iadesinin sonuçlanması konusunda oluşan sorunların kaynağı olarak sorulan sorulara %59,62'si mükelleften, SMMM veya YMM'lerden kaynaklanmadığını, %59,6'sı vergi dairesinden kaynaklanmadığını, %30,3'ü ise KDV iade mevzuatından kaynaklanmadığını belirtmiştir. Katılımcıların %47,7'si ihraç kayıtlı malların ihracat süresine ilişkin sürenin yeterli olduğunu %31,2'si kararsız olduğunu, %21,1'i ise bu sürenin yetersiz olduğunu belirtmiştir.

KDV iade dosyasının hangi sürede sonuçlandığına dair sorulan soruda ankete katılanların %51,4'ü 10-30 gün aralığında, %21,1'i 31-90 gün aralığında, %17,4'ü 3-6 ay aralığında %9,2'si ise 6 aydan çok 1 yıldan kısa zamanda aralığında sonuçlandığını belirtmiştir. Katılanlara yöneltilen hangi sıklıkta KDV iadesi talep ettikleri sorusuna %54,1'i her ay, %20,2'si yılda 8 ve daha fazla, %22'si yılda 2-7 kez aralığında, %2,8'i yılda bir kere talep ettiğini belirtmiştir.

22. 25. ve 26. sorularda birden çok seçenek işaretlenebildiği için bu sorular tablodan bağımsız bir şekilde değerlendirilmektedir.

Tablo 2.1:KDV İade Süreçlerine İlişkin Frekans Tablosu

		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Soru-1	KDV iade süreci ile ilgili daha önceden bilginiz var mıydı?	%4,6 (5)	%6,4 (7)	%18,3 (20)	%27,5 (30)	%43,1 (47)
Soru-2	KDV iade sürecinden genel olarak memnun musunuz?	%1,8 (2)	%3,7 (4)	%23,9 (26)	%31,2 (34)	%39,4 (43)
Soru-3	İnternet Vergi dairesi sizce iade sürecini olumlu etkiliyor mu?	%0,9 (1)	%3,7 (4)	%13,8 (15)	%39,4 (43)	%42,2 (46)
Soru-4	KDV iade mevzuatında bulunan süreçleri yavaş olarak nitelendirebilir misiniz?	%9,2 (10)	%20,2 (22)	%38,5 (42)	%28,4 (31)	%3,7 (4)
Soru-5	KDV iadesi ile ilgili mevzuatı yeterli buluyor musunuz?	%1,8 (2)	%26,6 (29)	%38,5 (42)	%26,6 (29)	%6,4 (7)
Soru-6	Sizce KDV iade mevzuatında çok mu değişiklik yapılıyor?	%3,7 (4)	%4,6 (5)	%16,5 (18)	%42,2 (46)	%33 (36)
Soru-7	KDV iadesi yapan vergi dairesi personelini yeterli bilgiye sahip ve mevzuata hakim buluyor musunuz?	%4,6 (5)	%4,6 (5)	%37,6 (41)	%30,3 (33)	%22,9 (25)
Soru-8	KDV iadesi ile ilgili konularda SMMM ve/veya YMM'nizi yeterli bilgiye sahip ve mevzuata hakim buluyor musunuz?	%0,9 (1)	%7,3 (8)	%20,2 (22)	%45,9 (50)	%25,7 (28)
Soru-9	KDV iadesi yapan personelin çalışma ortamının fiziksel şartlarını yeterli buluyor musunuz?	%9,2 (10)	%29,4 (32)	%33,9 (37)	%15,6 (17)	%11,9 (13)
Soru-10	Sizce KDV iadeniz hızlı bir şekilde mi yapılıyor?	%11,0 (12)	%14,7 (16)	%20,2 (22)	%19,3 (21)	%34,9 (38)
Soru-11	Vergi dairesi eksiklik yazılarını kısa sürede size ya da YMM'nize bildirirler mi?	%2,8 (3)	%10,1 (11)	%26,6 (29)	%28,4 (31)	%32,1 (35)
Soru-12	Sizce KDV iadesi konusunda vergi daireleri arasında farklı uygulamalar bulunmakta mıdır?	%0,9 (1)	%6,4 (7)	%44,0 (48)	%23,9 (26)	%24,8 (27)
Soru-13	KDV iadesi ile ilgili otomasyon sistemleri sizce vergi dairesi personelinin SMMM, YMM'lerin işini kolaylaştırmış mıdır?	%5,5 (6)	%1,8 (2)	%16,5 (18)	%33,9 (37)	%42,2 (46)
Soru-14	KDV iadesinde çalışan personel yeterli sayıda mıdır?	%21,1 (23)	%23,9 (26)	%33,9 (37)	%7,3 (8)	%13,8 (15)
Soru-15	Sizce KDV iadesi ile ilgili otomasyona ait kılavuzlara veya bilgiye kolay ulaşabiliyor musunuz?	%1,8 (2)	%9,2 (10)	%19,3 (21)	%33,0 (36)	%36,7 (40)
Soru-16	Sizce KDV iade işlemlerinde oluşan genel problem mükellef-vergi dairesi arası iletişimsizlikten mi kaynaklanmaktadır?	%13,8 (15)	%19,3 (21)	%36,7 (40)	%21,1 (23)	%9,2 (10)
Soru-17	Siz KDV iadesi alan bir mükellef olarak iade için aranan belgelerinizi düzenli ve süresinde vergi dairesine teslim ettiğinizi düşünüyor musunuz?	%0,9 (1)	%5,5 (6)	%13,8 (15)	%31,2 (34)	%48,6 (53)
Soru-18	KDV iade işleminin sonuçlanması konusunda sizden ve/veya SMMM/YMM'nizden kaynaklanan problemler daha mı fazla?	%22,0 (24)	%37,6 (41)	%28,4 (31)	%9,2 (10)	%2,8 (3)
Soru-19	KDV iade işleminin sonuçlanması konusunda vergi dairesinden kaynaklanan problemler daha mı fazla?	%10,1 (11)	%25,7 (28)	%45,9 (50)	%8,3 (9)	%10,1 (11)

Soru-20	KDV iade işleminin sonuçlanması konusunda KDV iade mevzuatından kaynaklanan problemler daha mı fazla?	%4,6 (5)	%17,4 (19)	%47,7 (52)	%23,9 (26)	%6,4 (7)
Soru-21	İhraç kayıtlı satış yaptığınız malların azami ihraç süresi sizce yeterli bir süre midir?	%12,8 (14)	%8,3 (9)	%31,2 (34)	%32,1 (35)	%15,6 (17)
Soru-23	KDV iade dosyanız daha çok hangi sürelerde sonuçlanıyor?	%51,4 (56)	%21,1 (23)	%17,4 (19)	%9,2 (10)	%0,9 (1)
Soru-24	Ne kadar sıklıkta KDV iadesi talebiniz olmaktadır?	%0,9 (1)	%2,8 (3)	%22,0 (24)	%20,2 (22)	%54,1 (59)

Mükelleflerin KDV iadesini nasıl aldıklarına yönelik soruya %45,9'u iadesini sadece mahsuben iade olarak talep ettiğini, %4,6'sı sadece Tecil-Terkin talebinde bulunduğunu, %19,3'ü ise sadece nakit talebinde bulunduğunu belirtmiş olup %12,9'u hem Tecil-Terkin hem de mahsuben iade ile birlikte nakit iade talebinde bulunduğunu belirtmiştir.

Tablo 2.2:KDV İadesini Nasıl Aldıklarına Yönelik Frekans Tablosu

		Tecil-Terkin	SGK	Vergi Borcu	Gümrük	Nakit
Soru-22	KDV iadenizi hangi şekillerde alıyorsunuz?	%4,6 (5)	%8,3 (9)	%10,1 (11)	%1,8 (2)	%19,3 (21)

Tecil-Terkin + Vergi Borcu	SGK + Vergi Borcu	Vergi Borcu+Nakit	Tecil-Terkin+SGK+Vergi Borcu	Tecil-Terkin+Vergi Borcu+Nakit	SGK+Vergi Borcu+Gümrük	SGK +Vergi Borcu+Nakit	Tecil-Terkin +SGK+ Vergi Borcu+Nakit	Tecil-Terkin+SGK+ Vergi Borcu+Gümrük+Nakit
%6,4 (7)	%22,9 (25)	%4,6 (5)	%11,0 (12)	%0,9 (1)	%2,8 (3)	%3,7 (4)	%2,8 (3)	%0,9 (1)

Ankete katılan mükelleflerin ihraç kayıtlı satış dışında aldıkları diğer iadelere ilişkin sorulan soruya ise, %37,6'sı mal ihracı iadesi, %11,9'u indirimli oran iadesi %23,9'u ise diğer iade türlerinden iade talep ettiğini belirtmiştir.

Tablo2.3:Almış Oldukları İadelere İlişkin Frekans Tablosu

		Tevkifat	Mal İhracı	Teşvikli Yatırım	İndirimli Oran	Diğer İade Türleri
Soru-25	İhraç kayıtlı satış haricinde aldığınız başka KDV iadesi var mı?	%6,4 (7)	%37,6 (41)	%4,6 (5)	%11,9 (13)	%23,9 (26)

Tevkifat + Mal İhracı	Mal İhracı + Teşvikli Yatırım	Mal İhracı + İndirimli Oran	Teşvikli Yatırım + İndirimli Oran
%7,3 (8)	%4,6 (5)	%0,9 (1)	%1,8 (2)

Ankete katılanların %28,4'ü KDV iade işlemlerini hızlandırmak için sadece vergi dairesinden bilgi aldığını, %18,3'ü sadece SMMM ve YMM'lerden bilgi aldığını, %26,6'sı hem vergi dairesi hem SMMM ve YMM'lerden bilgi aldığını, %18,3'ü ise vergi dairesi, SMMM ve YMM'lerden başka KDV iade mevzuatından da yararlandığını belirtmiştir.

Tablo 2.4:İade İşlemlerine Yönelik Frekans Tablosu

		Vergi Dairesi	SMMM YMM	Mevzuat	Vergi Dairesi + SMMM, YMM	Vergi Dairesi + Mevzuat	SMMM, YMM + Mevzuat	Vergi Dairesi + SMMM, YMM + Mevzuat
Soru-26	KDV iade işlemlerinin daha hızlı olması için hangisine başvuruyorsunuz?	%28.4 (31)	%18.3 (20)	%3.7 (4)	%26.6 (29)	%1.8 (2)	%2.8 (3)	%18.3 (20)

2.9.2.Faktör Analizi Sonuçları

KDV iadesi alan mükelleflerin iade sürecinden memnuniyetlerini ölçülmeye yönelik ilk bölümde yer alan soruların iç tutarlılığı Cronbach Alpha katsayısı ile araştırılmıştır. Buna göre ilk 21 sorunun iç tutarlılık katsayısı 0,723 olarak bulunmuş ve bu sonuç anketten elde edilen cevapların kabul edilebilir bir düzeyde iç tutarlılığa sahip olduğunu göstermektedir. Çünkü, Altunışık vd.,(2005) 0,7'den büyük Alpha katsayısının anketin iç tutarlılığı için yeterli olduğunu belirtmiştir.

Daha sonrasında KDV iade sürecine yönelik alt boyutları belirlemek amacıyla faktör analizi yapılmıştır. Bu nedenle ilk olarak verilerin faktör analizine uygun olup

olmadığı Barlett küresellik testi ve Kaiser-Mayer-Olkin (KMO) uygunluk ölçütü ile araştırılmıştır.

Barlett küresellik testinde sıfır hipotez değişkenler için hesaplanan korelasyon matrisinin birim matris olduğunu öne sürmekte ve bu nedenle sıfır hipotezin reddedilmesi verilerin faktör analizine uygun olduğunu göstermektedir. KMO uygunluk ölçütü ise basit ve kısmi korelasyon katsayılarından hareketle hesaplanmakta ve 0 ile 1 arasında değerler almaktadır. KMO ölçütü bire ne kadar yakınsa verilerin faktör analizi için o kadar uygun olduğunu göstermektedir. Barlett küresellik testi ve KMO uygunluk ölçütü sonuçları Tablo2.5’de verilmiştir.

Tablo2.5’de yer alan sonuçlara KMO uygunluk ölçütü 0.685 olarak ölçülmüş olup, Barlett testi sonucunda ise sıfır hipotez %1 önem düzeyinde reddedilmiştir. Bu sonuçlar verilerin faktör analizine uygun olduğunu göstermektedir.

Tablo2.5:Barlett Küresellik ve KMO Uygunluk Testleri Sonuçları Tablosu

KMO Uygunluk Ölçütü	0,685
Bartlett Küresellik Testi	
χ^2 istatistiği [Anlamlılık]	916,956 [0,000]

Faktör analizinin verilere uygunluğu tespit edildikten sonra, türetilcek faktör sayısının belirlenmesi aşamasına geçilmiş ve bu aşamada varyansa katılma yüzdesi birden büyük faktör sayısı dikkate alınmıştır. Tablo 2.6’da yer alan sonuçlara göre, varyansa katılma yüzdesi birden büyük olan 6 faktör belirlenmiş ve söz konusu 6 faktörün toplam değişkenliğin %66,88’ini açıkladığı belirlenmiştir.

Tablo 2.6:Açıklanan Toplam Varyans

	Başlangıç Özdeğerleri	Türetilen Kareli Ağırlıklar	Çevrilmiş Kareli Ağırlıklar
--	-----------------------	-----------------------------	-----------------------------

Faktör				Toplamı			Toplamı		
	Toplam	Varyans (%)	Kümülatif (%)	Toplam	Varyans (%)	Kümülatif (%)	Toplam	Varyans (%)	Kümülatif (%)
1	5,000	24,999	24,999	5,000	24,999	24,999	3,483	17,417	17,417
2	2,747	13,734	38,733	2,747	13,734	38,733	2,911	14,556	31,974
3	1,909	9,545	48,278	1,909	9,545	48,278	2,161	10,804	42,777
4	1,512	7,559	55,837	1,512	7,559	55,837	1,664	8,318	51,096
5	1,153	5,763	61,600	1,153	5,763	61,600	1,619	8,097	59,193
6	1,056	5,282	66,883	1,056	5,282	66,883	1,538	7,690	66,883
7	,982	4,908	71,791						
8	,923	4,613	76,404						
9	,809	4,045	80,449						
10	,726	3,632	84,081						
11	,544	2,722	86,804						
12	,473	2,367	89,171						
13	,982	4,908	71,791						
.	,	,	,						
.	,	,	,						
.	,	,	,						
35	0,131	0,656	100						

Faktör analizinde bir diğer aşama oluşturulan faktörlerin adlandırılmasıdır. Bu amaçla öncelikle Varimax rotasyon işlemi uygulanmış ve faktörler ait yükler Tablo2.7’de gösterilmiştir.

Tablo2.7:Dönüştürülmüş Faktör Matrisi

	F1	F2	F3	F4	F5	F6
S11	<u>,787</u>	,353	-,174	,079	-,082	,038
S18	<u>,745</u>	-,106	,178	-,148	,246	,189
S5	<u>,724</u>	-,032	,171	,014	-,135	,018
S14	<u>,678</u>	-,129	-,235	,120	,132	,389
S10	<u>,575</u>	,420	-,432	,001	,043	,078
S7	<u>,551</u>	,351	-,056	,318	-,094	-,055
S9	<u>,488</u>	,176	,094	,202	-,113	,620
S1	,028	<u>,755</u>	,068	,226	-,201	,116
S3	-,002	<u>,732</u>	-,020	-,022	,082	,260
S15	,047	<u>,595</u>	-,394	,061	,276	,214
S13	,447	<u>,580</u>	-,320	,065	,181	-,038
S21	,166	<u>,515</u>	-,163	-,185	-,259	-,271
S4	-,070	-,024	<u>,813</u>	,104	,007	,054
S16	,112	-,131	<u>,719</u>	,035	,260	-,197
S19	,017	-,386	<u>,445</u>	,015	,620	,082
S8	,273	,152	-,010	<u>,735</u>	-,204	,199
S12	,052	-,152	,299	<u>,715</u>	,097	-,181

S17	-,330	,303	-,177	<u>,547</u>	,304	-,039
S20	,017	,116	,053	-,006	<u>,805</u>	-,206
S19	,017	-,386	,445	,015	<u>,620</u>	,082
S6	-,129	-,219	,165	,150	,163	<u>-,767</u>

Tablo 2.7'deki faktör yükleri incelendiğinde, ilk faktörün 7 sorudan oluştuğu görülmekte ve bu sorulara liyakat ile ilgili olduğundan bu faktör Personel ve Mevzuat olarak adlandırılmıştır. İkinci faktör 5 sorudan oluşmakta ve genel olarak otomasyon ile ilgili soruları içerdiğinden Otomasyon Sistemi olarak adlandırılmıştır. Sırasıyla diğer faktörler İade Süreci, Mükellefin Bilgisi, Sonuçlandırma ve Mevzuat Değişikliği olarak adlandırılmıştır.

Çalışmanın bu bölümünde KDV iade süreci ile ilgili alt boyutların KDV iade sürecindeki genel memnuniyet düzeyi arasındaki ilişki regresyon analizi ile araştırılmıştır. Bu bağlamda, faktör analizinden elde edilen faktörler bağımsız değişken ve genel memnuniyet düzeyini ölçen soru bağımlı değişken olmak üzere model tahmin edilmiş ve sonuçlar Tablo2.8.'de gösterilmiştir. Tablo2.8.'deki sonuçlara göre, mükelleflerin Personel ve Mevzuata, Otomasyon Sistemine, Mükellefin Bilgisine ve Mevzuat Değişikliği ile ilgili alt boyutlara bakış açıları olumlu yönde arttıkça genel memnuniyet düzeyinin arttığı görülmekte ve bu etkinin %5 önem düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı olduğu belirlenmiştir. Diğer bir ifadeyle, mükelleflerin personel ve mevzuat ile ilgili sorulara olumlu cevap vermesi KDV iade süreci ile ilgili genel memnuniyet düzeyini artırıcı bir faktör olarak belirlemiştir. Benzer şekilde mükelleflerin otomasyon sistemi ve mükellefin süreçler hakkında bilgili olduğu hususunda olumlu düşünceleri genel memnuniyet düzeyini artırıcı bir etki yaratmaktadır. Diğer taraftan iade süreci ve sonuçlandırma alt boyutları ile genel memnuniyet düzeyi arasında ters yönlü bir ilişki bulunmuş fakat burada sadece sonuçlandırma alt boyutunun katsayısı istatistiksel olarak anlamlı elde edilmiştir. Buna göre, KDV iade süreciyle ilgili gerek vergi dairesi gerekse mevzuattan kaynaklanan sorunların varlığının artması genel memnuniyet düzeyini olumsuz yönde etkilemektedir. Katsayıların büyüklüğü incelendiğinde ise, genel memnuniyet düzeyi üzerinde personel ve mevzuat alt boyutunun en fazla etkiye sahip olduğu daha sonrasında ise otomasyon sisteminin geldiği görülmektedir. Diğer bir ifadeyle,

mükelleflerin personel ve mevzuata yönelik bakış açıları olumlu yönde değiştiğinde genel memnuniyet düzeyinin daha fazla arttığı belirlenmiştir.

Tablo 2.8: Faktörlerin Genel Memnuniyet Düzeyi Üzerindeki Etkileri
Bağımlı Değişken: Genel Memnuniyet Düzeyi

Bağımsız Değişkenler	Katsayılar	Std. Hata	Prob.	VIF
Sabit	4,028	0,072	[0,000]	
Personel ve Mevzuat	0,425	0,072	[0,000]	1,000
Otomasyon Sistemi	0,360	0,072	[0,000]	1,000
İade Süreci	-0,003	0,072	[0,968]	1,000
Mükellefin Bilgisi	0,212	0,072	[0,004]	1,000
Sonuçlandırma	-0,180	0,072	[0,014]	1,000
Mevzuat Değişikliği	0,186	0,072	[0,011]	1,000
Düz-R ² =0,410		F-ist =13,560 [0,000]		
D-W d-ist =1,914		W:F-ist =0,544 [0,773]		
J-B: F-ist =2,716 [0,257]		B-G:F-ist =0,281 [0,755]		

Not: Tabloda Düz-R², Düzeltilmiş R² değerini; D-W d-ist, Durbin-Watson birinci dereceden otokorelasyon test istatistiğini göstermektedir. J-B F-ist, Jarque-Bera normallik testini; F-ist, F istatistiğini belirtmektedir. W F-ist, White değişen varyans testini; B-G F-ist Breusch-Godfrey testini ifade etmektedir. VIF değerleri Varyans Şişirme Faktörünü, [...] içindeki değerler ise ilgili test istatistiğinin sıfır hipotezini ret etme olasılığını göstermektedir.

Mükelleflerin KDV iadesini ne şekilde aldığı, iade dosyasının tamamlanma süreci, KDV iade talebinde bulunma sıklığı ve KDV iade bilgi alma şekli ile KDV iade sürecine yönelik memnuniyet düzeyi arasında ilişki olup olmadığı Varyans Analizi (ANOVA) ile araştırılmıştır. Varyans Analizinde grup ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olup olmadığı ölçülmekte ve bu sayede genel memnuniyet düzeyinin söz konusu değişkenlere göre farklılık gösterip göstermediği belirlenebilecektir. Varyans Analizini uygulamadan önce grup varyanslarının eşit olup olmadığı Levene eş varyans testi ile araştırılmış ve sonuçlar Tablo 2.9’da verilmiştir.

Tablo 2.9.’da yer alan test sonuçlarına göre, grup varyanslarının eşit olduğunu belirten sıfır hipotez tüm değişkenler için reddedilememiştir ($p > 0,05$). Buna göre, söz konusu değişkenler için grup ortalamaları karşılaştırılırken F istatistiği kullanılabilir.

Tablo 2.9:Levene Eş Varyans Testi

Faktörler	<i>F-ist</i>	<i>p-değeri</i>
KDV İadesi alım şekli	1,309	,271
KDV İade dosyası sonuçlanma süresi	1,943	,109
KDV İade talep sıklığı	2,409	,054
KDV İade bilgi alma şekli	1,790	,136

Tablo 2.10.'da yer alan Varyans Analizi sonuçlarına göre, sıfır hipotez olan ilgili değişkenler açısından KDV iade süreci memnuniyet düzeyi grup ortalamaları arasında anlamlı bir farklılık yoktur reddedilememiştir ($p > 0.05$). Bu sonuçlara göre, mükelleflerin KDV iade alım şekli, iade sonuçlanma süresi, iade talep sıklığı ve iade başvuru şekli ile KDV iade sürecine yönelik memnuniyet düzeyleri arasında farklılık olmadığı söylenebilir.

Tablo 2.10: ANOVA Testi Sonuçları

	<i>F-ist</i>	<i>p-değeri</i>
KDV İadesi alım şekli	0,332	,856
KDV İade dosyası sonuçlanma süresi	0,353	,842
KDV İade talep sıklığı	1,119	,352
KDV İade bilgi alma şekli	1,135	,344

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Değer katma manasında katma değer kavramı ve değer katmanın vergisi olarak adlandırabileceğimiz KDV'nin kanun olarak her ne kadar diğer vergi kanunlarıyla karşılaştırıldığında çok fazla maddeye sahip olmadığını görsek de KDV Genel Uygulama Tebliği'nde kanunun uygulanış biçimi hakkında detaylı bilgilere yer verildiği, deyim yerindeyse iade sürecinin bir derya olduğu ve diğer vergi kanunlarına atıf yapılmak sureti ile bir bütünün küçük bir parçasını oluşturduğunu da incelemiş olduk.

Yaptığımız çalışmada; mevzuatın açıkça belirttiği şekilde ihraç kayıtlı satışın KDV iade sürecine değindik ve bu iade şeklinin madde madde nasıl sağlıklı yapılacağını anlattık. Mevzuatın detaylı bilgiler içerdiği ortada olsa da bu bilgileri örneklerle destekledik.

Aşağıda Tekirdağ ilinde ihraç kayıtlı satış yapan ve iade talep eden mükelleflerin iade sürecinden memnuniyetlerini ölçmek için 109 mükellefin katılımıyla gerçekleştirilen anket çalışması sonucunda elde edilen bulgular özetlenmektedir.

Çalışma neticesinde, İhraç Kayıtlı Satış KDV iade sürecinin başarısını etkileyen 6 faktör belirlenmiştir. Bu faktörler: Personel ve Mevzuat, Otomasyon Sistemi, İade Süreci, Mükellefin Bilgisi, Sonuçlandırma, Mevzuat Değişikliği olarak isimlendirilmiştir.

Yapılan araştırmada göze çarpan bazı bulgular özellikle yukarıda yer alan faktörlerin oluşmasında etken olmuştur. Bunlar; ankete katılan mükelleflerin büyük bir çoğunluğu genel olarak iade sürecinden memnun olduğunu ve yine aynı yüksek orandaki çoğunluğun daha önceden KDV iadesi hakkında bilgi sahibi olduğu, YMM ve SMMM'lerin KDV mevzuatı konusunda bilgi sahibi olduğu, İnternet Vergi Dairesi uygulamasının KDV iade sürecine olumlu katkıda bulunduğu ve otomasyon uygulamalarının hem vergi dairesi çalışanlarının hem de YMM ve SMMM'lerin işlemlerini kolaylaştırdığı bu sebeple iade sürecini olumlu yönde etkilediğisonucuna ulaşılmıştır.

Araştırmada, katılımcıların verdiği cevaplar doğrultusunda Personel ve Mevzuat faktörüne ilişkin sorulara verilen cevapların olumlu olması mükelleflerin iade sürecine bakışını ve genel memnuniyet düzeyini de artırıcı bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sebeple vergi dairelerindeki personelin yetkinliği, çalışan sayıları, genel olarak iade sürecinin hızı ve mevzuatın yeterliliği konularında iade sürecini olumlu bir şekilde etkilediği sonucuna varılmıştır.

OtomasyonSistemi faktörüne ilişkin sorulara olumlu cevaplar verilmesi ise iade sürecini yine Personel ve Mevzuat faktörü gibi olumlu ve genel memnuniyeti artırıcı bir unsur olarak tespit edilmiştir. Bu kapsamda Gelir İdaresi Başkanlığı'nın uygulamada ki otomasyon sistemlerinden verim alındığı ve otomasyonun iade sürecini olumlu bir şekilde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

İade Süreci faktörü ile ilgili sorulara verilen cevaplar ise bu faktör ile genel memnuniyet düzeyi arasında ters yönlü bir ilişki olduğunu vergi dairesi personeli veya mevzuattan kaynaklanan sorunların artması iade sürecine olan memnuniyetin azalmasına sebep olduğu tespit edilmiş olup Sonuçlandırma faktörü de İade Süreci faktörü gibi genel memnuniyet ile ters orantılı olduğu bu sebeple vergi dairelerinden ve mevzuattan kaynaklanan problemler arttıkça iade sürecine olan memnuniyetin azaldığı tespit edilmiştir.

Araştırma neticesinde ihraç kayıtlı satış iadesi alan mükelleflerin %50'ye yakınının ihraç kayıtlı satış yanında bir diğer ihracat istisnası olan mal ihracı konusundan da iade talep ettikleri belirlenmiştir. Bu sebeple imalatçı olan ve ihraç kayıtlı satış yapan mükelleflerin aynı zamanda ürettikleri malları veya başka bir mükelleften tedarik ettikleri malları yurt dışına ihraç ettikleri yani sadece yurt içi ile ticaret yapmayıp yurt dışında da belli ticari bağlantılara sahip oldukları belirlenmiştir.

Katılımcıların yine %50'den fazlasının ortalamada her ay iade talep ettikleri ve yine aynı oranlara yakın olarak iadelerini Tecil-Terkin, SGK ve Gümrük gibi vergi ve vergi benzeri borçlara mahsup talep ettikleri tespit edilmiştir.

Araştırmada ihraç kayıtlı satış yapan mükelleflerin katılımı sonucunda KDV iade sürecinden memnuniyeti ölçmek suretiyle bu iade türü ile ilgili mükellef

profilioluşturmuştur. İhraç kayıtlı satış yapan mükellefler denilebilir ki genel olarak iade sürecinden ve işleyiştan memnunlar, ancak her ne kadar memnuniyetlerini dile getirseler de iade sürecinin başarısını etkileyen bazı faktörlerin olduğu da yadsınamaz bir gerçek olmuştur.

İade sürecinin doğru ve hızlı işlemesi konusunda birkaç öneriyi şöyle sıralayabiliriz;

İade sürecinde vergi dairesi personeli açısından; uzmanlaşmayı sağlayan İhtisas Vergi Dairelerinin sayısının arttırılarak KDV iade süreçleri konusunda uzmanlaşan personel tarafından yapılmalıdır. Bu personelin çalıştığı yerin fiziki şartları, çalışan personel sayısı arttırılmalı ve daima personele mevzuat ve otomasyon konusunda eğitimler ile bilgi güncellemesi yapılmalıdır. KDV iade süreçlerinde, dosya kontrolü, evrak temini ve işleyiş bakımından vergi daireleri arasındaki farklılıklar giderilmeli ve bu durumu destekleyen düzenli eğitimler uygulanmalıdır. İade dosyası kontrolünün standartlaşması ve iade çeşidine bağlı olarak yapılan farklı kontrollerin en aza indirilmesi gerekmektedir.

Mükellef açısından; mükellefler iade sürecinde ortalama bilgiye sahip olup sürece olan hâkimiyetleri ne kadar gelişirse memnuniyetlerinin o kadar çok artacağı, SMMM, YMM ve vergi dairesi personellerigibi mevzuat ve otomasyon konusunda desteklenmeleri,yayınlanan kılavuzlara karşı ön yargılı davranmayarak değişimlere ve gelişmelere ayak uydurmaları vevergi daireleri arasındaki farklı uygulamalara bağımlı kalmayarak süreci en iyi şekilde öğrenmeli gerektiğinde vergi dairesi personeline yönlendirmeleri gerekmektedir.

Mevzuat açısından; KDV iade mevzuatında sık yapılan değişiklikler yerini esaslı çözümlere bırakarak, mevzuat dili daha sade ve herkes tarafından anlaşılır hale getirilmelidir. İade sürecinin nasıl işleyeceği, gerektiğinde kalem kalem ifade edilmeli ve daha fazla örnekle desteklenerek tüm olasılıklar ele alınmalı KDV iade sürecinin hızlı ve doğru işlemesi için vergi dairesi personeline ve mükelleflere açık kapı bırakılmamalıdır.

Otomasyon açısından; hem iadeyi veren taraf hem de iadeyi alan taraf otomasyon uygulamalarını kullanabilmelidir. Bunun için GİB'in yayınladığı

kılavuzlar ve ekranlardaki yönlendirmeler takip edilmeli iade süreci her iki taraf açısından da desteklenmelidir.

Süreç açısından genel değerlendirme; Yukarıda yazılanlara ek olarak vergi dairesi ile mükellef arasında genel bir iletişimsizlik ve mükellefin mevzuata karşı ön yargılı davrandığını söyleyebiliriz. Bu sebeple iade sürecinin etkilendiği bu etkilene ile mükelleflerin iade sürecine olan memnuniyetlerinin düştüğü sonucuna varılmıştır. Vergi dairesi ile mükellef arasındaki iletişimsizliğin liyakatin her iki taraf açısından artırılması ve durumun ilgili mevzuat ve otomasyon uygulamalarıyla desteklenmesive bu konularda verilecek eğitimler ile sonrasında da tekrarlanacak eğitimler sayesinde düzelebileceği sonucuna ulaşılmıştır.

İhracatta bir rekabet unsuru olarak görülen KDViadesiimalatçıyı destekleyen ve son yıllarda dünya pazarında yeni bir yer edinen ülkemizin kaynaklarının nasıl verimli kullanılabildiğini göstermektedir. Personelin durumunda, mevzuatta veya otomasyonda ki ufak bir değişikliğin bir domino taşı etkisi ile KDV iadesi sürecinde iş ve emek piyasalarının etkilenmesine yol açtığı görülmektedir. İlgili kurumlarca atılacak adımlar daha iyi koordine edilerek iade sürecinin daha hızlı mükelleflerin ise bu süreçten memnuniyetleri arttırılabilir.

KAYNAKÇA

Alipour M.&Hanafizadeh P.(2017). “TheEffect of Vat E-Service Quality On TaxPayersSatisfaction in Iran”, *Journal of Information Technology Management* 9.

ALTUNIŞIK R. YILDIRIM E. ve COŞKUN R. (2005). *SosyalBilimlerde Araştırma Yöntemler:Spss Uygulamalı*, Sakarya: Seçkin Yayıncılık.

AKIN M. (2010). Türkiye’de İhracatta Katma Değer Vergisi İade Sistemi: Afyonkarahisar İli Uygulaması. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Afyon Kocatepe Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.

AYBARS H.B.(2014)“Uluslararası Taşımacılıkta KDV İadesi” (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Okan Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

AYGÜL C. (2016). Türkiye’de İhracatta KDV İadesi Uygulaması: Yaşanılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). FMV Işık Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

EBA TaxCommittee(2007, July) *European Business AssociationTaxCommittee, In Close Up: Vat Refund.*

GEREKAN B. ve USTA M. (2017). İhracattan Doğan KDV İade Sürecinin Başarısını Etkileyen Faktörler: Yeminli Mali Müşavirler Üzerine Araştırma*Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10 (2), 235-260.

Harrison, G. &Krelove, R. (2005). “VAT Refunds; A Review of Country Ex-perience”, *IMF WorkingPaper*, No: W/05/2018.

KÖSE N. (2015).Katma Değer Vergisi İadelerinde Tecil Terkin Sistemi ve Muhasebeleştirilmesi (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Okan Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

OFLAS G. (2016). Türkiye’de Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası ve Ekonomiye Etkisi (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

SARAÇOĞLU F. ve EJDER H. (2002). Katma Değer Vergisi’nde Varış Ülkesi Menşe Ülkesinde Vergilendirme ve İhracat İstisnası.*Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17 (1).

ŞAHİN B. (2015). Mal İhracatında İstisnalar ve Katma Değer Vergisi İadeleri ve Uygulama(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Okan Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

TOZAR Ö. (2007). KDV İade İşlemlerinde Hesaplama Yöntemleri, Muhasebeleştirme ve Bir Öneri (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Marmara Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

TUNCER S. (2006). Vergi Hukuku Açısından Tecil ve Taksitlendirme, *Yaklaşım Dergisi*, 162.

TBMM (1984). Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı *Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu*, 318. Erişim Tarihi: 15.11.2017,
https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf

VURAL M. (2004). Katma Değer Vergisi İade Rehberi. *Hesap Uzmanları Derneği*, 3. Baskı, İstanbul.

YILMAZ O. (2000). İhracatta KDV İadesinin Hesaplanması, Raporlanması ve Denetimi (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

28.07.1953 tarih 8469 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun.

10.01.1961 tarih 10703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

02.11.1984 tarih 18563 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.

04.11.1999 tarih 23866 sayılı resmi Gazete’de yayımlanan 4458 sayılı Gümrük Kanunu.

04.06.2004 tarih KDVK-17/2004-17 sayılı Katma Değer Vergisi Sirküleri 17

12.07.2008 tarih 26934 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bedelsiz İhracata İlişkin Tebliğ.

26.04.2014 tarih 28983 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği.

15.02.2017 tarih 29980 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 11 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ.

15.02.2019 tarih 30687 sayılı 23 Seri No’lu KDV Genel Uygulama Tebliği’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ

29.03.2019 tarih VUK-115/2019-5 sayılı 115 ‘No’lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri “Bazı Beyannamelerinin Verilme Süreleri”

EKLER

EK-1

İhracatçı Belgesi

İHRAÇ KAYITLI TESLİM EDİLEN MALIN İHRAÇ EDİLDİĞİNE DAİR
İHRACATÇILARI TARAFINDAN İMALATÇILARA VERİLEN YAZI

İmalatçı Sayın:

Firmamızdan .../.../.... Tarih ve/..... Seri/sıra numaralı fatura ile 3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 11/1-c Mad. göre ihrac kayıtlı almış olduğumuz aşağıda dökümü yazılı mallar .../.../.... Tarih ve sayılı Gümrük Çıkış Beyannamesi ile ihrac edilmiştir.

Bilgilerinize rica ederim.

Unvan :

ADRES :

Vergi Dairesi :

Vergi Kimlik Numarası :

GÜMRÜK BEYANNAMESİNİN

Tarihi :

Sayısı :

İMALATÇININ

Adı-Soyadı/Ünvanı :

ADRES :

Vergi Dairesi :

Vergi Kimlik Numarası :

İhraç Kayıtlı Mala İlişkin Faturanın								İhracata İlişkin Faturanın			GÇB'nin	
Tarihi	No.su	Cinsi	Miktarı	Birimi	Tutar	KDV Oranı	KDV Tutarı	Tarihi	Seri	No.	Tarihi	No.

İmza/Kaşe

İhraç Kayıtlı Satış Yapan Mükellefin 1 No.lu KDV Beyannamesi Örneği

	KATMA DEĞER VERGİSİ BEYANNAMESİ		1015 A	
	(Gerçek Usulde Vergilendirilen Mükellefler İçin)		1	
VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ	DÖNEM TİPİ Aylık	Yıl Ay	2015 Ocak	
Onay Zamanı :				
Vergi Kimlik Numarası : E-Posta Adresi : Ticaret Sicil No : Soyadı (Unvanı) : Adı (Unvanın Devamı) :				
			İrşat Tel No	
MATRAH VE VERGİ BİLDİRİMİ				
TEVKİFAT UYGULANMAYAN İŞLEMLER				
Matrah	KDV Oranı	Vergi		
64.452,42	18			11.601,44
Matrah Toplamı				64.452,42
Hesaplanan Katma Değer Vergisi				11.601,44
İlave Edilecek Katma Değer Vergisi				0,00
Toplam Katma Değer Vergisi				11.601,44
İNDİRİMLER				
İndirim Türü		Vergi		
Bu Döneme Ait İndirilecek KDV				10.361,22
İndirimler Toplamı				10.361,22
BU DÖNEME AİT İNDİRİLECEK KDV TUTARININ ORANLARA GÖRE DAĞILIMI				
KDV Oranı	Alınan Mal ve Hizmet Ait Bedel	KDV Tutarı		
8	12.420,00			993,60
18	52.042,33			9.367,62
Toplam				10.361,22
İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLERE AİT BİLDİRİM				
İşlem Türü	Teslim Bedeli	Oran	Hesaplanan KDV	Yüklenilen KDV
	64.452,42	18	11.601,44	11.601,44
İHRACATI YAPILACAK NİHAİ ÜRÜNLERİN KANUNUN 11/1-c MADDESİ KAPSAMINDA TESLİMİ				
Tecil Edilebilir KDV				11.601,44
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV				10.361,22
Yurtdışı ve Yurtdışı KDV Ödenmeksiz Temin Edilen Mallar İçin Ödenmeyen KDV				0,00
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV				0,00
İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Tesliminde İade Edilecek Yüklenilen Vergi Farkı				0,00
İstisna Kapsamına Giren İşlemlere Ait Toplam Teslim ve Hizmet Tutarı				0,00
İade Edilebilir KDV				0,00
Tecil Edilecek Katma Değer Vergisi				1.240,22
Ödenmesi Gereken Katma Değer Vergisi				0,00
İade Edilmesi Gereken Katma Değer Vergisi				0,00
Sonraki Döneme Devreden Katma Değer Vergisi				0,00
Diğer Bilgiler				
Özel Matrah Şekline Tabi İşlemlerde Matraha Dahil Olmayan Bedel				0,00
Teslim ve Hizmetlerin Karşılığını Teşkil Eden Bedel (aylık)				64.452,42
Teslim ve Hizmetlerin Karşılığını Teşkil Eden Bedel (kümülatif)				0,00
Kredi Kartı ile Tahsil Edilen Teslim ve Hizmetlerin KDV Dahil Karşılığını Teşkil Eden Bedel				0,00

EK-3
Anket Soruları

No.	Sorular	1	2	3	4	5
1	KDV İade süreci ile ilgili daha önceden bilginiz var mıydı?					
2	KDV iade sürecinden genel olarak memnun musunuz?					
3	İnternet Vergi dairesi sizce iade sürecini olumlu etkiliyor mu?					
4	KDV iade mevzuatında bulunan süreçleri yavaş olarak nitelendirebilir misiniz?					
5	KDV İadesi ile ilgili mevzuatı yeterli buluyor musunuz?					
6	Sizce KDV İade mevzuatında çok mu değişiklik yapılıyor?					
7	KDV İadesi yapan vergi dairesi personelini yeterli bilgiye sahip ve mevzuata hakim buluyor musunuz?					
8	KDV İadesi ile ilgili konularda SMMM ve/veya YMM'nizi yeterli bilgiye sahip ve mevzuata hakim buluyor musunuz?					
9	KDV İadesi yapan personelin çalışma ortamının fiziksel şartlarını yeterli buluyor musunuz?					
10	Sizce KDV İadeniz hızlı bir şekilde mi yapılıyor?					
11	Vergi dairesi eksiklik yazılarını kısa sürede size yada YMM'nize bildirirler mi?					
12	Sizce KDV İadesi konusunda vergi daireleri arasında farklı uygulamalar bulunmakta mıdır?					
13	KDV İadesi ile ilgili otomasyon sistemleri sizce vergi dairesi personelinin SMMM, YMM'lerin işini kolaylaştırmış mıdır?					
14	KDV İadesinde çalışan personel yeterli sayıda mıdır?					
15	Sizce KDV İadesi ile ilgili otomasyona ait klavuzlara veya bilgiye kolay ulaşabiliyor musunuz?					
16	Sizce KDV İade işlemlerinde oluşan genel problem mükellef-vergi dairesi arası iletişimsizlikten mi kaynaklanmaktadır?					
17	Siz KDV İadesi alan bir mükellef olarak iade için aranan belgelerinizi düzenli ve süresinde vergi dairesine teslim ettiğinizi düşünüyor musunuz?					
18	KDV İade işleminin sonuçlanması konusunda sizden ve/veya SMMM/YMM'nizden kaynaklanan problemler daha mı fazla?					
19	KDV İade işleminin sonuçlanması konusunda vergi dairesinden kaynaklanan problemler daha mı fazla?					
20	KDV İade işleminin sonuçlanması konusunda kdv iade mevzuatından kaynaklanan problemler daha mı fazla?					
21	İhraç kayıtlı satış yaptığınız malların azami ihraç süresi sizce yeterli bir süre midir?					
22	KDV İadenizi nasıl şekillerde alıyorsunuz?	Tecil-Terkin	Mahsup			Nakit
			SGK	Vergi Borcu	Gümrük	
23	KDV İade dosyanız daha çok hangi sürelerde sonuçlanıyor?	10-30 gün	31-90 gün	3 - 6 ay	6 - 12 ay	1 yıldan daha fazla

24	Ne kadar sıklıkta KDV İadesi talebiniz olmaktadır?	2-3 yılda bir	Yılda bir kere	Yılda 2-7 kere	Yılda 8 ve daha fazla	Her ay
25	İhraç kayıtlı satış haricinde aldığınız başka KDV iadesi var mı?	Tevkifat	Mal İhracı	Teşvikli Yatırım	İndirimli Oran	Diğer
26	KDV İade işlemlerinin daha hızlı olması için hangisine başvuruyorsunuz?	Vergi Dairesi		SMMM, YMM		Mevzuat

