

T.C.
MUNZUR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



ULUSLARARASI TAŞIMACILIKTA KDV İADESİ ÖRNEK OLAY

YÜKSEK LİSANS TEZİ
Emrah ÖZMEN

Anabilim Dalı: İşletme Anabilim Dalı

DANIŞMAN
Dr. Öğr. Üyesi Sezai ŞENEL

TUNCELİ-2019

T.C.
MUNZUR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ULUSLARARASI TAŞIMACILIKTA KDV İADESİ ÖRNEK OLAY

YÜKSEK LİSANS TEZİ
Emrah ÖZMEN
(1487850050)

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih : 16/07/2019

Tezin Savunulduğu Tarih : 10/06/2019

DANIŞMAN
Dr. Öğr. Üyesi Sezai ŞENEL

HAZİRAN-2019

T.C.
MUNZUR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**ULUSLARARASI TAŞIMACILIKTA KDV İADESİ ÖRNEK
OLAY**

Emrah ÖZMEN
YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI

Bu tez .../06/2019 tarihinde aşağıdaki jüri üyeleri tarafından **oybirliği/oyçokluğu** ile kabul edilmiştir.

İmza:.....

Dr. Öğr. Üyesi
Sezai ŞENEL
(Munzur Üniversitesi)

DANIŞMAN

İmza:.....

Doç. Dr. Arzu KARACA
(Munzur Üniversitesi)

ÜYE

İmza:.....

Doç. Dr. Muhammed
DÜŞÜKCAN
(Fırat Üniversitesi)

ÜYE

Bu tez, Enstitümüz İşletme Anabilim Dalı'nda hazırlanmıştır.

Dr. Öğr. Üyesi Zeynel ÇILGIN

Enstitü Müdürü
İmza ve Mühür

NOT: Bu tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı "Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu"ndaki hükümlere tabidir.

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın amacı Uluslararası Taşımacılıkta İade edilmesi gereken Katma Değer Vergisi'nin doğru hesaplanmasına ışık tutmak olup KDV İade sistemine katkıda bulunmaktadır.

Bu tez çalışmasında duyarlılığını, desteğini, bilgi ve birikimlerini esirgemeyen başta değerli tez danışmanım değerli hocam Dr. Öğr. Üyesi Ömer Sezai ŞENEL'e, kıymetli eşime ve aileme saygılarımla teşekkürlerimi sunarım.

EMRAH ÖZMEN
TUNCELİ-2019

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa No</u>
ÖNSÖZ	II
İÇİNDEKİLER.....	III
ÖZET	VIII
ABSTRACT	IX
ŞEKİLLER LİSTESİ	X
TABLolar LİSTESİ	XI
KISALTMALAR LİSTESİ	XII
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	3
1.KATMA DEĞER VERGİSİ.....	3
1.1.Katma Değer Vergisi'nin Tanımı	3
1.2.Katma Değer Vergisi'nin Tarihçesi.....	4
1.3.Katma Değer Vergisi İstatistikleri	4
1.4.Katma Değer Vergisinin Özellikleri.....	6
1.5.Katma Değer Vergisinde vergiyi doğuran olay	8
1.6.Katma Değer Vergisi Türleri.....	10
1.6.1.Gayrisafi Hasılat Tipi Hesaplama Yöntemi	10
1.6.2.Gelir Tipi Hesaplama Yöntemi.....	11
1.6.3.Tüketim Tipi Hesaplama Yöntemi	12
1.6.4.Ücret Tipi Hesaplama Yöntemi	12
1.7.Katma Değer Vergisini Hesaplama Yöntemleri	13
1.7.1.Dolaylı Hesaplama Yöntemi	13
1.7.1.1.Vergiden Mahsup Yöntemi	13

1.7.2.Dolaysız Hesaplama Yöntemi.....	13
1.7.2.1.Toplama Yöntemi.....	14
1.7.2.2.Çıkarma Yöntemi	14
1.8.Katma Değer Vergisinin Matrahı.....	14
1.8.1.Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah	14
1.8.2.Uluslararası Yük ve Yolcu Taşımalarında Matrah.....	14
1.8.3.İthalatta Matrah	15
1.8.4.Döviz İle Yapılan İşlemler	15
1.8.5.Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti	16
1.8.6.Katma Değer Vergisinde Özel Matrah Şekilleri.....	16
1.8.7.Katma Değer Vergisinde Matraha dahil olan unsurlar	17
1.8.8.Katma Değer Vergisinde Matraha dahil olmayan unsurlar.....	17
1.9.Katma Değer Vergisinde Mükellef.....	17
1.9.1.Katma Değer Vergisinde Sorumluluk.....	18
1.10.Katma Değer Vergisinde Oran.....	20
1.10.1.Avrupa’da KDV Oranları	20
1.10.2.Türkiyede Katma Değer Vergisi Oranları	23
1.10.2.1.2007/13033 Sayılı B.K.K Eki Karar Kapsamındaki Oran Ve Listeler	23
1.11.Katma Değer Vergisinde Vergilendirme , Dönem ve Beyan esası	24
1.11.1.Şahıs Şirketlerince Verilecek Beyannameler.....	26
1.11.2.Sigorta Aracıları Tarafından Verilecek Beyannameler	26
1.12.Katma Değer Vergisi Beyanname Verilme Zamanı	27
1.13.Katma Değer Vergisi Beyanname Çeşitleri	27
1.14.Vergide Tarhiyat	27
1.14.1.Katma Değer Vergisinde Tarh Yeri	28
1.14.2.Katma Değer Vergisinde Tarhiyatın Muhatabı	28

1.14.3.Katma Değer Vergisinde Tarhiyatın Zamanı.....	29
İKİNCİ BÖLÜM	30
2.KATMA DEĞER VERGİSİNDE İSTİSNALAR VE İADE	30
2.1.Tam İstisna.....	31
2.2.Kısmi İstisna	33
3.3.Katma Değer Vergisi İadelerinin Ortak Hususları	33
2.3.1.İadesi Talep Edilebilecek KDV	34
2.3.1.1.Kapsam	34
2.3.1.2.İşlemin Bünyesine Giren Verginin Hesabına Dahil Edilebilecek Unsurlar	35
2.3.1.3.Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlerde İade Uygulaması	36
2.3.1.4.YMM KDV İadesi Tasdik Raporu Hazırlanması Hizmetine Ait KDV	36
2.3.2. Mahsup Yoluyla İade	37
2.3.3.Maliye.Bakanlığınca.Belirlenen.Sınırı.Aşmayan.Nakden.İadeler	37
2.3.4.YMM KDV İadesi Tasdik Raporuna Dayalı İadeler	38
2.3.5.Teminat Karşılığı İade.....	39
2.3.6.Vergi İnceleme Raporu ile İade	40
2.3.7.İade Talebinde Aranılan Belgeler	41
2.3.7.1.İade Talep Dilekçesi.....	41
2.3.7.2.İade Hakkı Doğuran İşlemin Beyan Edildiği Döneme Ait İndirilecek KDV Listesi	42
2.3.7.3. İade Hakkı Doğuran İşleme Ait Yüklenilen KDV Listesi	43
2.3.7.4.İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu.....	44
2.3.7.5.Satış Faturaları Listesi.....	44
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	45
3.ULUSLARARSI TAŞIMACILIK.....	45
3.1.Genel Bakış.....	45
3.2.Uluslararası Taşımacılık Türleri	46

3.2.1.Karayolu Taşımacılığı.....	46
3.2.2.Demiryolu Taşımacılığı	67
3.2.3.Denizyolu Taşımacılığı.....	72
3.2.4.Havayolu Taşımacılığı	73
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM.....	75
4.ULUSLARASI TAşIMACILIKTA KDV İADESİ	75
4.1.Taşımacılığın Tamamı veya Bir Kısmının Başkalarınınca Yapılması	76
4.2.Taşımacılık İstisnasının Beyan Dönemi	77
4.3.Taşımacılık İstisnasının Belgelendirilmesi.....	77
4.3.1.Kara Taşımacılığı.....	77
4.3.1.1.TIR Karnesi	78
4.3.1.2.Transit Refakat Belgesi.....	78
4.3.1.3.CMR.....	79
4.3.1.4.Özet Beyan	79
4.3.1.5.Triptik Belgesi	80
4.3.2.Deniz ve Havayolu Taşımacılığındaki Belgeler	80
4.3.3.Demiryolu Taşımacılığındaki Belgeler.....	80
4.4.Taşımacılık İşlerinden Kaynaklanan İade Taleplerinde Aranacak Belgeler	81
4.5.Uluslararası Taşımacılıkta Yetki Belgesi	81
4.5.1.C2 Yetki Belgesi	81
BEşİNCİ BÖLÜM.....	83
5.ULUSLARARSI KARAYOLU TAşIMACILIĞI ÖRNEK OLAY.....	83
5.1.Genel Bilgiler	83
5.2.Araştırmanın Sınırlılığı	83
5.3.Araştırma Amacı	83
5.4.Araştırma Önemi.....	83

5.5.KDV İadesi Öncesi Örnek Olay için Yapılan Tespitler.....	84
ALTINCI BÖLÜM.....	92
6.SONUÇ VE ÖNERİLER	92
EKLER	101
Ek.1 : Yeminli Mali Müşavir Raporu	101
Ek.2: 2018/12 Dönem Kdv Beyannamesi	116
Ek.3: C2 Yetki Bekgelsi	118
Ek.4 : Transit Refakat Beyannamesi.....	119
Ek.5 : C2 Taşıt Belgesi	120
Ek.6 : Transit Güvenlik Kalem Listesi	121
Ek.7 : Tır Belgesi.....	122
Ek.8 : Kdv İstisna Faturası	123
Ek.9 : Satış Fatura Listesi.....	124
Ek.10 : Yüklenen Listesi	125
Ek.11: İndirilecek Kdv Listesi	126
Ek.12: Karşıt İnceleme Tutanağı	134
KAYNAKÇA.....	139
ÖZGEÇMİŞ	146

ÖZET

Son yüzyılda gelişen teknolojilerle beraber üretim, hammaddeye erişim ve tüketim alışkanlıkları son derece hızlıca yayılmaktadır. Bugün birçok firma ucuz iş gücü bulabildikleri ülkelere yatırımlar yaparak ürünleri daha ucuza mal ederek küresel piyasada satışa hazır hale getiriyor. Sermayenin bu kadar hızlı dolaşabilmesinin sebeplerinden biri de üretilen ürünün dünyanın her yeri hızlıca nakliyesinden kaynaklanabilmektedir.

Uluslararası taşımacılığa tanınan istisna ve muafiyetler, en başta ihracat olmak üzere ülkelerin döviz kazandırıcı işlemlerinde önemli bir yere sahiptir. Bu noktada Uluslararası taşımacılık sektörünün desteklenmesi paralelinde birçok sektörü de otomatik olarak desteklenmesini demektir.

Türkiye’de uygulanan KDV sisteminde birçok istisna kanun maddesi yer almaktadır. Şirketler, bu istisnalar kapsamında yapılan iş ve işlemler dolayısıyla çeşitli giderler yaparak maliyetlere katlanmaktadırlar. KDV iade sistemi ise tam bu noktada devreye girerek istisnai mal ve hizmet üretimlerinden doğan yüklenimleri mükelleflere yasalar çerçevesinde iade etmektedir.

Uluslararası taşımacılık özelinde irdelenen bu çalışmada, Katma Değer Vergisi iade sisteminin daha doğru, etkin, sabit ve sonuç odaklı olması konusunda yaşanan sorunlara çözüm önerileri getirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: KDV İadesi, Uluslararası Taşımacılık, Katma Değer Vergisi

ABSTRACT

A Case Study on International Transportation Value Added Tax Return

With the developing technologies in the last century, production, access to raw materials and consumption habits are spreading very fast. Today, many companies make cheap investments in countries where they can find cheap labor, making them cheaper for sale in the global market. One of the reasons why the capital can travel so fast is that the product produced can be rapidly transported to anywhere in the world.

The exemptions and exemptions granted to the International Transportation have an important place in the foreign exchange earning transactions of the countries. At this point, many sectors are supported automatically, in parallel with the support of the International Transport sector.

In the Value Added Tax system implemented in Turkey it is located in a very matter of law exception. The companies incur costs by making various expenses due to the works and transactions carried out under these exceptions. The VAT Refund system is commissioned at this point and returns the burdens arising from the production of exceptional goods and services within the framework of the laws.

In this study, which is examined in the scope of international transportation, solutions were proposed to the problems experienced in order to make the Value Added Tax Return system more accurate, effective, fixed and result oriented.

Keywords: VAT Refund, International Transportation, Value Added Tax

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa No

Şekil 1. 1988-2018 yılları arası Vergi Tahsilat rakamları.....	5
Şekil 2. KDV, Gelir ve Kurumlar Vergisi Vergi Tahsilatındaki payları.....	6
Şekil 3. Satış Cinsine Göre Yol Ağı (KM) 01.01.2019	50
Şekil 4. Yıllara Göre Devlet Yolları Uzunluğu (KM).....	52
Şekil 5. Yıllara Göre İl Yolları Uzunluğu (KM).....	54
Şekil 6. Otoyol ve Köprü Gelirleri 2001-2018.....	58
Şekil 7. 2000-2018 Yılları arası ihracata taşıma şekillerine göre elde edilen hasılat.....	59
Şekil 8. 2000-2018 Yılları Arası İhracatta Karayolu ile elde edilen Hasılat.....	60
Şekil 9. 2000-2018 Yılları Arası İhracatta Karayolu ile elde edilen Hasılat.....	61
Şekil 10. 2000-2018 Yılları arası İthalatta taşıma şekillerine göre elde edilen hasılat	63
Şekil 11. 2000-2018 Yılları arası İthalatta taşıma şekillerine göre elde edilen hasılat	64
Şekil 12. 2000-2018 Yılları arası İthalatta taşıma şekillerine göre elde edilen hasılat	65
Şekil 13. 2000-2018 yılları arası İthalat ve İhracatta Karayolu ile elde edilen hasılat.....	67
Şekil 14. Ülkelerin Anahat Uzunlukları 2014.....	70
Şekil 15. Deniz yolu Taşınma Şekline Göre ithalat ve İhracat	73
Şekil 16. 2000-2018 Dış Ticarete Havayolu ile Taşıma şekline göre İhracat ve İthalat Rakamları	74
Şekil 17. Uluslararası Taşımacılık Fatura TRB Hasılat ve C2 Taşıt belgesi sorgu algoritması	97

TABLolar LİSTESİ

	<u>Sayfa No</u>
Tablo 1. 2016 Avrupa Birliğine üye devletlerin KDV oranları	22
Tablo 2. Bölünmüş Yollar 01.01.2019	49
Tablo 3. Satış Cinsine Göre Yol Ağı (KM) 01.01.2019.....	49
Tablo 4. Yıllara Göre Devlet Yolları Uzunluğu (KM)	50
Tablo 5. Yıllara Göre İl Yolları Uzunluğu (KM)	52
Tablo 6. Uluslararası Karayolu Anlaşmaları	54
Tablo 7. 2000-2018 Yılları arası İhracatta elde edilen hasılatın taşıma şekillerine göre tablolandırılması	61
Tablo 8. 2000-2018 Yılları arası İthalatta taşıma şekillerine göre elde edilen hasılat.....	62
Tablo 9. 100.000 nüfusa düşen demiryolu - 2014	71

KISALTMALAR LİSTESİ

ATİK	:	Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet
BKK	:	Bakanlar Kurulu Kararı
CIF	:	Uluslararası Demiryolu ile Yolcu Ve Bagaj Taşımaya İlişkin (Cost Insurance And Fregiht)
CIM	:	Uluslararası Demiryolu Eşya Taşıma Sözleşmesi (International Railway Freight Transport Contract)
CMR	:	Eşyaların Uluslararası Nakliyat için Mukavele Sözleşmesi (Convention Maschandise Routier)
GK	:	Gümrük Kanunu
KDV	:	Katma Değer Vergisi
KDVK:		Katma Değer Vergisi Kanunu
KGUT:		KDV Genel Uygulama Tebliği
Mad.	:	Madde
ODY	:	Orta Düzey Yönetici
s.	:	Sayfa
SGK	:	Sosyal Güvenlik Kurumu
SMİYB:		Sahte ve Muhteviyatı İtibari İle Yanıltıcı Belge
SSK	:	Sosyal Sigortalar Kanunu
TIR	:	Transport International Routier
ÜDY	:	Üst Düzey Yönetici
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
YMM	:	Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Taşımacılık faaliyetlerinin kökenleri çok eski zamanlara dayanmaktadır. Bu tarihsel misyonunu hala devam ettirip günümüzde daha da dinamik bir yapıya bürünerek Uluslararası bir konuma gelerek çeşitli fonksiyonlar edinmiştir. Şirketler taşımacılık faaliyetinde bulunacakları ülkelerin matematiksel ve jeopolitik konumlarından faydalanarak çeşitli taşıma şekillerini benimsemektedirler. Bunlar; Kara, Hava, Deniz, Demir ve Boru Hatları şeklinde sayılabilir. Uluslararası Taşımacılık tüm hızıyla gelişirken, mal ve hizmetlerin zamanında teslimi ve takibi için inovatif teknolojik üretime de ilham olmaktadır.

Karayolu Taşımacılığı ise ülkemizde önümüzdeki yıllarda da vazgeçilemeyecek bir taşıma şeklidir. Avrupa ve Asya bağlantı noktalarında kilit bir yerde duran Türkiye Cumhuriyeti, Orta Doğu'ya yönelik taşımacılık noktasında aktif olarak Karayolu Taşımacılığını tercih etmektedir. Uluslararası Taşımacılığın aktifliği ülke içerisindeki yolların gelişmesine katkı sağlarken, bir yandan döviz girişine de katkı sağlamaktadır.

Katma Değer Vergisinin pratikliği ile ülkeler; siyasi ve ekonomi politikalarına uygun istisnalar oluşturarak istenilen sektörleri bu şekilde canlandırabilmektedir. Bu tarz politikalar ile çağın gerekliliği olan yatırımları ülkeler yatırım olarak çekebilmektedir.

Çalışma, çeşitli bölümlere ayrılarak izahı yapılacak olan olay açısından temel bilgiler kategorileştirilerek aktarılmıştır. Araştırmaya konu olan KDV'nin ayrıntılı algılanması ve ne tarz bir vergileme şekline sahip olduğunu, neyi amaçladığını, bu amaçlar doğrultusunda hangi mekanizmaları kullandığı çalışılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde Katma Değer Vergisine yönelik tanımlamalar, özellikli durumları, matrahı, konusu, vergilendirme dönemi, tarhiyatı, tarh yerini, tarhiyatın muhatabı, tarhiyatın zamanı, beyanname çeşitlerini işlenerek Katma Değer Vergisinin yapısı anlatılmıştır.

İkinci bölümde; Katma Değer Vergisinde Tam istisna nedir, kısmi istisna nedir, iade neyi ifade eder, nasıl doğar, hangi usullere dayanılarak iadeler talep edilebilir, iadelerde aranılan evraklar nelerdir sorularını aydınlatarak ilerlenmiştir.

Üçüncü bölümde; Uluslararası Taşımacılığın ne olduğu, tarihçesi, türlerinin neler olduğu, Uluslararası Taşımacılık türlerine ilişkin bilgiler tetkik edilmiştir.

Dördüncü bölümde; Uluslararası Taşımacılık için biraz daha mikro boyutlara inerek her bir taşıma türü için ilgili evrakların neler olduğunu ayrıntılı anlatılmıştır.

Beşinci bölümde; Uluslararası taşımacılık yapan örnek bir nakliye firması için çeşitli senaryolar ile ilgili veriler aktarılmış ve İade Edilebilecek Katma Değer Vergisinin hesaplanması aktarılmıştır.

Altıncı Bölümde; Ülkemizin nakliye sektöründeki yeri, payı ve sıralaması hakkında bilgi verilerek Uluslararası Taşımacılıkta iade talep edilirken gerek mevzuat gerek vergi daireleri uygulamalarında yaşanan sıkıntılar için alternatif görüşler aktarılmış olup daha stabil bir iade sürecinin oluşması hedeflenmiştir.



BÖLÜM 1

1.KATMA DEĞER VERGİSİ

1.1.Katma Değer Vergisi'nin Tanımı

Katma Değer Vergisi, oransal olarak uygulanan yaylı bir muamele vergisi olup, üretim ve dağıtımın her aşamasında oluşan bir vergidir. Bu vergiyi alternatif diğer muamele vergi dinamiklerinden ayıran en büyük özelliği satış belenin her aşamasında hesaplanmakla beraber üretim ve sonraki aşamaya geçişte meydana gelen değerlerin vergilendirilmesidir (Due, 1957).

Katma Değer Vergisi hem tek hem de çok aşamalı genel satış vergilerinin özelliklerini bir araya getiren, her aşamada yaratılan katma değer (satış fiyatından vergilendirilecek malın maliyeti çıkarıldıktan sonra kalan değer) üstünden vergilendirme süreci işletilen dolaylı bir vergidir. İdare vergiyi malın satışını yapan kişi veya kurumdan tahsilini gerçekleştirerek, o da bunu fiyatına ekleyerek müşterisine yansıtır. Diğer taraftan, satış yoksa vergi alacağı da olmayacağından katma değer vergisi tipik bir satış vergisidir (Bulutoğlu, 2004).

Katma Değer Vergisi, tüketim mal ve hizmetlerinin satış değeri üzerinden, ithal edilmelerine ya da yurt içinde üretilmelerine bakılmaksızın, üretilmelerinden dağıtılmalarına kadar her işlemde oluşturulan değer üzerinden hesaplanan bir vergidir. Katma değer basit olarak, belirli bir dönemde (genellikle bir ay), satılan nihai mal ya da hizmetlerin değeri ile satın alınan ara mal ya da hizmetlerin bedeli arasındaki farkı ifade etmektedir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010).

“Katma değer birey veya işletme açısından incelenebileceği gibi, makro açıdan da değerlendirilebilir. Mikro açıdan katma değer, bir işletmenin yaptığı ürün değeri ile bu ürünü yapmak için başka işletmelerden satın almış olduğu girdi değerlerinin farkı olarak tanımlanmaktadır. Makroekonomik açıdan ise, ekonomik süreçte bir mal veya hizmet üretimi faaliyetlerine katılan ekonomik faktörlerin gerçekleştirdikleri ek değerlerdir. Bu değerler toplamı makroekonomi bakımından milli geliri ifade etmektedir” (Eğilmez, 1983).

1.2.Katma Değer Vergisi'nin Tarihçesi

KDV vergi türleri arasında en hızlı gelişen bir dolaylı vergidir. Dr. Wilhelm Von Siemens tarafından ilk defa Almanya'da 1918 önerilmiş olup ve ardından uzun yıllar sonra da tartışılmıştır. Japonya'da uygulaya konulsa da ancak başarı sağlanamamıştır (Edizdoğan & Çelikkaya, 2010).

Katma Değer Vergisi kıtasal bir buluştur. Bu vergi bir asır öncesinde Almanya'da teorilermiş olsa da Fransız vergi uzmanı Maurice Lauré 1954 yılında uygulamıştır (VAT: a brief history of tax, 2016).

Dolaylı vergilendirme konusunda Fransa hariç Avrupa Birliği üye ülkeleri 1960'lı yıllarda kademeli muamele vergi sistemiyle ilerlemekteydiler (Oral, 2005).

Topluluk Üye Devletlere sürekli mali katkı sunmak yerine kendi bütçesini diğer gelirlerden bağımsız kendi öz kaynaklarıyla yetebilen ve bu noktada 21 Nisan 1970 tarihli Topluluk bünyesinde standart bir yöntemle tespit edilen KDV matrahına ortak sabit uygulanması kararını almıştır (Avrupa Birliği, 1977).

Birlik Katma Değer Vergisi'yle alakalı olarak birlik genelinde çeşitli konularda ortaklaşmanın yanı sıra mali yönden sınırların kaldırılması amacına yönelik çeşitli fikirlere de öncülük etmiştir.

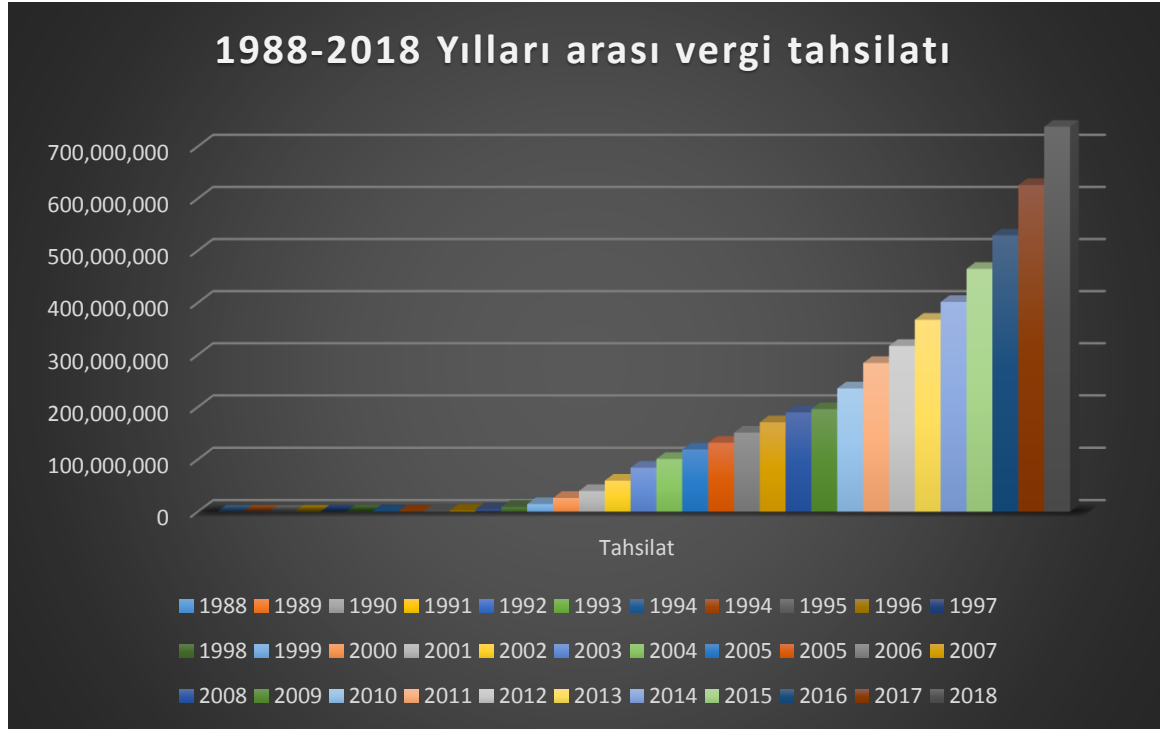
“Dolaylı vergi yapımızda KDV ile köklü değişiklik yapılması düşüncesi çok öncelere dayanır. 1970'li yılların başından itibaren vergi idaresinde bu konuda çalışmalara başlanılmıştır. Maliye Bakanlığı, 1985 yılına gelinceye kadar 7 ayrı KDV Kanunu Tasarısı hazırlanmıştır. Bu arada bazı gönüllü sektörler “plan oyunları” gerçekleştirmiştir. “Sonuçta T.B.M.M.'de kabul edilen sekizinci tasarı 2 Kasım 1984 tarihli Resmi Gazete 'de yayımlanarak, 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır.” (Oktar, KDV istisnalar ve İadeler, 2009).

1.3.Katma Değer Vergisi İstatistikleri

Vergi tahsilatı 1988' den bu yana tıpkı diğer gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler gibi artmaktadır. Bu vergi tahsilatının kaynağını toplanan Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ve Dahil ve İthalden alınan Katma Değer Vergisi oluşturmaktadır. 1988 yılında Vergi gelirleri tahsilatı 14.232 Bin TL iken 1862,26 kat artarak 2000 yılında 26.503.698 TL olmuştur. Bu miktarlar 2002 yılında 59.631.868 TL, 2007 yılında 171.098.466 TL, 2010 yılında

235.714.637 TL, 2012 yılında 317.218.619 TL, 2015 yılında 465.229.389 TL 2018 yılında 737.954.270 TL rakamına ulaşmıştır.

Şekil 1. 1988-2018 yılları arası Vergi Tahsilat rakamları.



Kaynak 1 Gelir İdaresi Başkanlığı çeşitli vergi istatistikleri

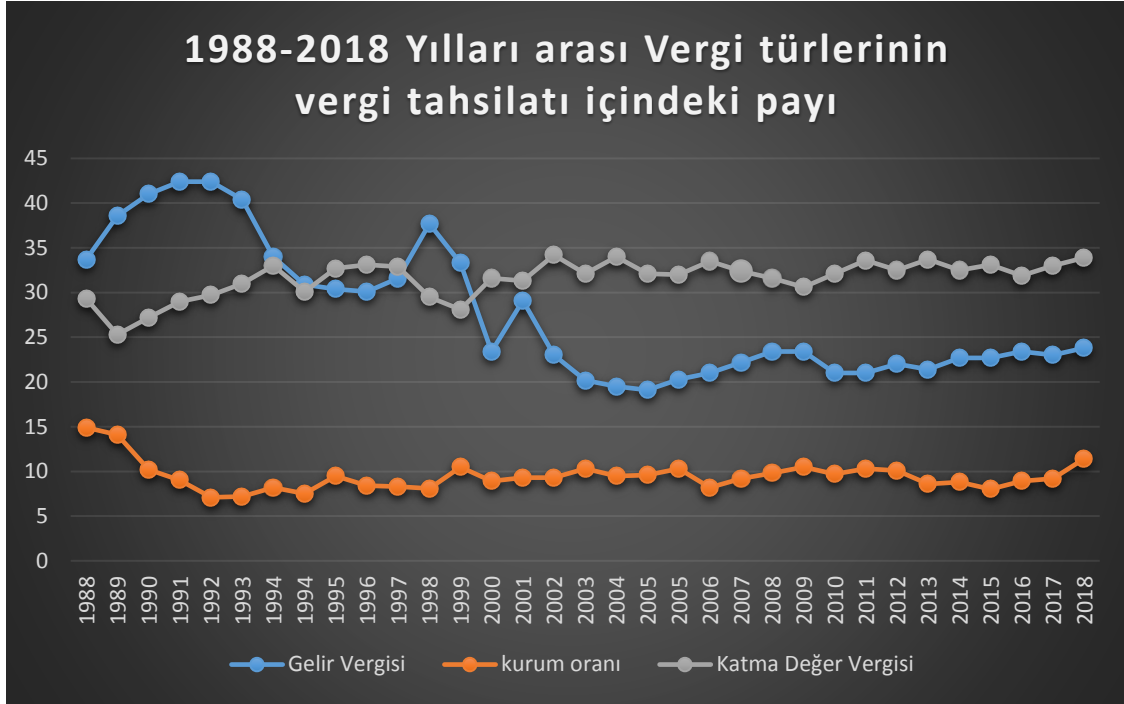
https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_70.xls.htm

1985'ten bu yana çeşitli sebeplerden ötürü Kurumlar, Gelir ve Katma Değer Vergisinin Merkezi Genel Bütçedeki payı değişmiştir. Bu vergilerden vergi tahsilatı içindeki payı sistematik olarak tek artan tek vergi Katma Değer Vergisi olmuştur. 1988 (Baz alınan yıl) yılında toplam KDV tahsilatı 4.177 TL iken 2000 yılında KDV tahsilatı 1988 yılına göre % 2006,11 artarak 8.379.554 TL olmuştur, yine 2010 yılında Vergi Tahsilatı içindeki payı 1988 yılına göre % 18111,08 artarak 75.649.986 TL olmuştur. 2015 yılında ise % 36831,26 artarak 153.844.174 TL iken 2018 yılında ise tahsilat 250.511.421 TL olmuştur.

Aşağıdaki Şekil 2 incelendiğinde vergi tahsilatındaki payları yükselme trendinde olan Katma Değer Vergisi olurken Gelir Vergisi ise düşme trendinde olduğu görülmüştür. Kurumlar vergisi ise 1993 yılına kadar payı düşme trendindeyken 1993 yılından sonra %0,8 ile % 10,3 bandı arasında dalgalanmaktadır. Gelir vergisi ise 2004 yılına kadar ciddi dalgalanmalar görünürken 2004 yılından sonra %20-%25 bandı arasında seyretmektedir. 2018 oranı ise %23,8'dir. Dolaylı bir vergi olan Katma Değer Vergisi'nin yüksekliği bu verginin hem tahsilatının kolay olmasından kaynaklanmakta iken hem de mali anesteziye

çok yatkın bir yapıya sahip olmasından kaynaklanmakta olup genelde %30 ile %35 oranında bir trend izlemekle beraber 2018 yılı vergi tahsilatı içindeki payı %33,90'dır.

Şekil 2. KDV, Gelir ve Kurumlar Vergisi Vergi Tahsilatındaki payları



Kaynak 2 Gelir İdaresi Başkanlığı çeşitli vergi istatistikleri,

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_65.xls.htm

1.4. Katma Değer Vergisinin Özellikleri

Bu verginin temel özellikleri;

- Üretim zincirinin her aşamasında doğar.
- Katma değer vergisinde vergi nihai satış fiyatı aşamasında değil, üretimin her aşamasında ortaya çıkan artı değer üzerinden alınır. (Bilici, 2013, s. 109).
- Katma değer vergisi ciro (şelale) şeklindeki genel satış vergilerinin aksine, mükerrer vergilendirme engellenmekte olup ve malların üretime dair her aşamasında varlık gösteren şirketler arasındaki “dikey birleşmeler” önlenmektedir. (Edizdoğan & Çelikkaya, 2010, s. 209)
- “Bu vergi, üretim ve dağıtım birimlerini değil, tüketimi vergilendirmeye yöneliktir. Bu durum, yapıları ve önemleri ne olursa olsun tüm işletmelerin aynı düzeyde işlem

görmesine olanak sağlar ve ayrıca, işletmelerin uzmanlaşmasına, girişimlerin gelişmesine katkıda bulunur.” (Akdoğan, 2009, s. 287).

- Vergi indirimi sistemlerinin işletilmesiyle birlikte yatırımın kanalları vergiden soyutlanarak işletmelerin yatırım seviyesini arttırmaya yönelik uygundur.
- Katma değer vergisinde, üretimin herhangi bir basamağında yaratılan ek değer üzerine konan rüsum, yüksek fiyatlar ile sonraki basamağa aktarılsa bile, bir sonraki basamaktaki katma değer bir unsur olarak bulunmadığı için tetkiki yapılan basamaktaki vergi matrahına dahil edilmeyerek ve böylelikle vergide piramitleşme olmayacaktır (Edizdoğan & Çelikkaya, 2010, s. 209).
- Katma değer vergisi, vergi kaçakçılığında mühim bir müessesedir. Şöyle ki ilk üretici Katma değer vergisi mükellefiyetini başlatmaz ise bu vergiyi KDVK göre yüklenemez sonraki üretim aşamalarındaki işlemleri yapan ve katma değer üreten birimler, bu verginin iadelerini alamaz.
- Katma değer vergisi, yapısı gereği aktarım diyagramını ileri yansıma şeklinde oluşturmuştur.
- Katma değer vergisi, nihai tüketicilere yönelik bir vergi olduğundan ve “advalorem” bir vergi olduğundan Uluslararası Taşımacılık katma değer vergisinden” istisna edilmiştir. Uluslararası Taşımacılık sırasında ödenen katma değer vergilerini yasal mevzuatlar çerçevesinde iade isteme hakkına sahiptir.
- Vergi, üretilen mal ve hizmetin her el değiştirmesinde meydana gelmesinden, üretimden tüketime kadar ne kadar az işlem görürse o kadar az vergi vukuu bulmakta ve verginin maliyet düşmektedir. Dolayısıyla piyasada malın gereksiz el değiştirmelerini ve aracılığı önleyen dinamik bir etkisi de bulunmaktadır (Arslan, Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulaması ve Etkileri, 2006, s. 12).
- “Tüketimi hedef alan diğer vergiler gibi Katma Değer Vergisi tasarrufları teşvik eder, enflasyonist baskıları önler. Hatta fiyat artışları ile savaşın yeni bir aracı olarak nitelendirilmektedir.” (Arslan, Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulaması ve Etkileri, 2006, s. 12).
- Vergilendirme; tevsik edici belgelerden temelde fatura vb. dokümanlar esas aldığından, KDV sisteminde de perakendeciden nihai tüketiciye kadar olan tüm aşamalarda faturaların çapraz sorgularıyla otokontrol sağlanmış olur.

- Modern bir vergi olan KDV gerek vergi yükümlülerin ve gerekse vergi idaresinin otomasyona geçmesine, sağlam ve güvenli bir muhasebe sisteminin kurulmasına, vatandaşta vergi yükümlülüğü bilincinin doğmasına yol açmaktadır (Mis, s. 41).
- “Ekonomik sistemde değişiklik yaratabilen diğer bir faktörde, katma değer vergisinin toplanan vergi gelirleri içindeki konumudur. Katma Değer Vergisinin tahsile edilen vergi gelirleri içindeki konumunun ve miktarının artması, kayıt dışı ekonominin artmasına da sebep olabilmektedir” (Yurdakul, 2008, s. 219).
- Vergi yükü birçok sektörde önemli olduğu gibi sanayi ekonomisindeki yansımaları da önemlidir. Bu mali yük çeşitli sektörler ve aşamalar arasında bölünmektedir. Katma değer vergisinin oranları çeşitli diğer vergilere nazaran daha düşük olması, vergi de üretim sektöründe yaratılan değere göre dağıtılacağından sektörün karşılaşacağı vergi yükünün az olması sektörün büyümesine katkı sağlayacaktır. Bu sebepten ötürü yatırımcılar da yatırıma kanalize edebileceği sermayeyi miktarı artacaktır. Öteki taraftan, vergilendirilmiş mal ve hizmetleri girdi olarak kullanan sanayiciler sermayelerinin şelale tipi vergilendiren ve sermayede aşınma yaratan mal ve hizmetlerden sıyrılmış olmaktadır (KDV'nin Ekonomik etkileri, 2016).

1.5.Katma Değer Vergisinde vergiyi doğuran olay

Vergiyi başlatan olay, vergilendirme sürecinin ilk basamağı olan verginin doğduğu olaydır. Vergiyi doğuran olayın isabetli anlaşılır ve doğru şekilde tespit etmeden vergilendirme muamelelerine başlamak mümkün değildir. Vergiyi doğuran olay, hem devletin vergi alacağı hakkını ortaya çıkartan hem de tahakkuk-tahsil zamanaşımı bağlantısı nedeniyle vergi alacağının sonlanmasında etkisi büyük ve de önemli bir aşamadır. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın tespiti vergilendirme sürecinin başındaki en önemli husustur. Vergiyi doğuran olayın sosyal, mali ve ekonomik çeşitli birçok perspektifinin olması konunun değerinin artırmaktadır (Kıldış, 2005).

Vergiyi doğuran olay kavramı ülkemizdeki vergi kanunlarının çerçevesini çizen usul kanunlarından Vergi Usul Kanunu (VUK)'un 19.mad.; “Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar” (Kurulu T. B., Vergi Usul Kanunu, 1961) denerek açıklanmıştır.

Vergi Usul'ün 3. Mad.; Verginin doğumuna sebep olan vakanın yemin dışında her türlü delil ile ispatlanabileceğini ifade etmektedir. Bununla beraber söz konusu vergi olayı

ile alakalı şahit ifadeleri kabul görürken vergilendirme ile alakası bulunmayan ve şahit olarak verilen ifadeler vergi kanunları bakımından vergi hukukunda da ispat karinesi olarak ele alınmamaktadır. (Kurul T. B., Vergi Usul Kanunu, 1961) şeklinde belirtilmiştir. Vergiyi doğuran olay aynı Kanunu'nun 9. Maddesi gereğince ise kanunlarla yasaklanmış olması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz, hükmedilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun çizmiş olduğu bu genel çerçevelerle 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10. Maddesinde Verginin doğmasına sebep olan olay;

- i.** Hizmet durumlarında hizmetin ifa edilmesi
- ii.** Bir mal üretimi veya tüketimi söz konusu olduğunda ise bunun teslim şartının oluşması
- iii.** Hizmetin ifası ve Malın teslim edilmesinden önce ticari işlerden kaynaklı olayı ispatlayan çeşitli vesikalar veya faturanın düzenlenmesi de bazı vergi türlerinde gelir veya giderin tahakkuku oluşturduğundan bu tarz belgelerin düzenlenmesi
- iv.** Bölünebilir mal ve hizmetlerin bölünerek ifa ve tesliminin yapılması da vergiyi doğuran olayı tetiklemektedir. Burada dikkat edilmesi husus ise icarı tesis edilen işlemin mutata olması gerekmektedir.
- v.** Diğer bir tetik ise malın alıcıya ulaşması için aracıya teslim edilmesi durumunda malın alıcı tarafından teslim alınması durumunda
- vi.** Alınan mal nakliyeye tabi bir işleme gerek duyuyorsa bu nokta nakliye sürecinin işletilmesi veya ilgili belirlenen sürücüye verilmesi durumu
- vii.** Elektrik, gaz, su vb. enerji dağıtım ve nakliyatlarında ise bunların satışa konu bedellerinin ödenmesinden ziyade ilgili tarafa tahakkuk işleminin tesis edilmesi
- viii.** (3316 sayılı Kanunun 2'inci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.)
- ix.** 1) İthalatta, Gümrük mevzuatına göre gümrük vergisine ilişkin süreçte kişi veya kurumun yansıtılan gümrük vergilerinin ödemeye dair mükellefiyetinin başlaması, herhangi bir şekilde gümrük mevzuatına göre gümrük vergilerine tabi tutulmayan işlemlerde ise ilgili beyannamenin tescili edilmesi durumu
- x.** Taşımacılık ile transit taşımacılıkta ise taraflardan biri Dar mükellef olur ve bu dar mükellef ile Türkiye arasında ticari işlem vukuu bulunduğu ise kriter; Türkiye'nin sınırlarındaki gümrük bölgesine varılması veya bu bölgenin terk edilmesidir.
- xi.** Depoculuk Kanununa göre inşa edilen işlemlere ise ürün senetleri tarafından temsil edilmiş ürünlerin ilgili depolarından çekilmesi sırasında vukuu bulur şekline yorumlanabilir. (Kurul T. B., Katma Değer Vergisi Kanunu, 1984)

1.6.Katma Değer Vergisi Türleri

Katma Değer vergisi;

- Tüketim tipi katma değer vergisi
- Gelir tipi katma değer vergisi
- Gayrisafi hâsıla tipi katma değer vergisi olmak üzere üç türdür.

Üretim prosesinin her basamağında, üretici tarafından oluşturulan katma değere, yatırım mallarının eklenmesi halinde, gayrisafi hâsıla tipi katma değer vergisi; Üretimden tüketime kadar, her basamakta oluşturulan katma değerden, yatırım mallarının aşınma yani yıpranma payının çıkarılmasından sonra kalan net katma değer vergilendirilmesi halinde, gelir tipi katma değer vergisi; Her firmanın ürettiği katma değerden, o firmanın satın aldığı yatırım mallarının değerinin satın aldıkları dönem içinde tamamı ile mahsup edilmesi halinde, tüketim tipi katma değer vergisi oluşacaktır. Bu hesaplamalar doğrultusunda baktığımızda ülkemizde tüketim tipi katma değer vergisi uygulanmaktadır.” (Gürlek, 2007, s. 19).

1.6.1.Gayrisafi Hasılat Tipi Hesaplama Yöntemi

Bu hesaplama şeklinde Katma Değer Vergisi matrahını oluşturan toplamdan yalnızca alınan mal ve hizmet alışları mahsup edilmekte olup, yatırım malı alışları ve bu mallara yönelik hesaplanan amortismanlar indirilmemektedir. Bu durumda gayri safi hâsılat verginin matrahını oluşturmaktadır. Bu makro ekonomik perspektiften, gayri safi yurt içi hâsılaya tekabül etmektedir. Üretim ve bu üretim sonucu üretilen mal ve hizmetin dağıtımı basamağında bulunan şirketler diğer şirketlerden temin ettikleri girdiler üzerine topladıkları katma değer, gayri safi hâsıla türündeki katma değer vergisinin toplam matrahını verir. Bu tür vergilendirme türünde şirketlerin öteki şirketlerden aldıkları sermaye mallarının toplam satış hasılatından mahsup edilememektedir.” (Aybars, 2014, s. 09).

“Katma Değer Vergisi sermaye malı alımlarından herhangi bir şekilde mahsup olanağı sunmaz ise matrah gayrisafi milli hasılaya eşit olur” (Dodi, 2010, s. 50).

Makro düzeyde hesaplama ;

Matrah = GSMH = Tüketim + Yatırım = Ücret + Faiz + Kar + Rant + Amortisman, şeklinde hesaplanmaktadır.

Firma açısından ise ;

Matrah = Katma Değer = (Satışlar + Stok artışları) – Alışlar, şeklindedir (KDV Temel Nitelikler, 2019).

Üretim esnasında sermayenin emeğe göre daha çok girdi olarak kullanıldığı mallar olan sermaye malları, sermaye yoğun üretim şekli üretim benimseyen firmaları cezalandırmaktadır. Çünkü bu mallar firmaya ilk alındığında ve sonrasında amortismanla ayrıldığı zaman KDV hesaplanmaktadır.

“Gayrisafi hâsıla tipi katma değer vergisi, yatırım mallarını ve dolayısıyla yatırımları daha ağır şekilde vergilendirmektedir. Bu sebeple vergi kapital mallarına ihtiyaç duyan üretim metotları üzerinde ağır şekilde tazyik yaratmaktadır. Gerçekten sermaye malları almışında bir kere vergilendirilmektedir. Buna ekli olarak firma ürünlerinin değerlerine yıpranma payı olarak gireceklerinden ücret + rant + faiz + kâr + amortisman) ikinci kere vergiye tâbi olacaktır. Bu sebeple gayrisafi hâsıla tipi katma değer vergisi, diğer türlerine oranla, yatırımlar ve özellikle sermaye yoğun teknoloji seçimi üzerinde olumsuz etkiler yapar. Şüphesiz teknoloji seçimi ülke şartlarına göre değerlendirilmesi gerekir.” (Öncel, 1979-1980).

1.6.2. Gelir Tipi Hesaplama Yöntemi

Bu KDV hesaplama şeklinde ödemesi yapılan sermaye malları ve cari dönem içinde meydana gelen stok artmaları matrahtan mahsup edilmemektedir. Fakat, GSH tipinden farkı, sermaye mallarının aşınma ve yıpranma payları matrahtan mahsup edilebilmektedir. Bu şekildeki hesaplama kapalı bir ekonomik sistemde milli gelire eşit olduğu görülmektedir. (Gürlek, 2007).

Makro düzeyde hesaplama ;

$$\mathbf{Matrah = Tüketim + Yatırım - Amortismanlar = Ücret + Faiz + Kar + Rant}$$

Firma açısından ;

$$\mathbf{Matrah = Katma Değer = (Satışlar + Stok Artışları) - (Alışlar + Amortismanlar),}$$

Şeklinde hesaplanmaktadır (KDV Temel Nitelikler, 2019).

Gelir tipi KDV’de görüldüğü üzere mükerrer vergilendirme söz konusu olmamaktadır, amortismanları yani aşınma, yıpranma payını eksi bir kalem olarak yer almaktadır.

1.6.3.Tüketim Tipi Hesaplama Yöntemi

Katma Değer Vergisi'nin bu hesaplama şeklinde ise satıştan elde edilen gelirden alınan mal bedeli ve sermaye bedeli düşülmektedir. Amortismanlar bu hesaplama şeklinde düşülmemektedir böylelikle sermaye malları tümü indirilebilmektedir.

“Diğer işletmelerden alınan mal ve hizmet için ödenen bedelleri, sermaye mallarının tutarları da dahil olmak üzere şirketin satış hasılatından düşülmektedir. Bu sayede amortismanların bu KDV tipinde vergi matrahından düşülmemektedir. Başka bir ifade ile bu tip KDV'de sermaye malları vergiden istisnadır.” (Özcan, 2015)

Avrupa Birliği tarafından Altıncı direktif olarak 1977 yılında yayınlanan mutabakatta ortaklaştırılan Katma Değer Vergisi sistemi stabil bir düzen içine koyulmuştur. İlgili direktifte, vergiyle alakalı birçok konu ayrıntılı bir şekilde irdelenerek uygulanması gereken hesaplama şekli olarak “Tüketim tipi KDV sistemi “ onaylanmıştır. (Alganer & Yılmaz, 2010)

Makro düzeyde;

Matrah=Tüketim=Ücret+Kar+Faiz+ Rant+Amortisman-Yatırım,

Firma açısından;

Matrah=Satışlar-Alışlar, şeklinde hesaplanmaktadır (KDV Temel Nitelikler, 2019).

1.6.4.Ücret Tipi Hesaplama Yöntemi

Ücret türü katma değer vergisinde, ekonomideki toplam ücret payının, makro düzeydeki matrah olarak alınması amaçlanmıştır. Bilindiği gibi ham madde ve ara mallar, alışlar aracılığıyla vergi matrahından düşülmektedir. Bu durumda geriye faktör paylan kalmaktadır. Emek ve sermayenin bulunduğu iki faktörlü bir ekonomide bakiye ücret ve kâr paylarıdır. Eğer bu ekonomide de diğer faktörlerin de arz edildiğini varsayarsak kârı geniş anlamda anlayarak faiz ve rantı da katabiliriz. Formüller bu iki farklı durumu da ifade edebilecek biçimde düzenlenmiştir. Dikkate alınması gereken husus gelir tipi türü Katma Değer Vergisi'nde sermayenin yıpranma payı yani amortismanlar; tüketim türü Katma Değer Vergisi'nde sermaye mallarının tüm değeri mahsup edildiği halde ücret tipi Katma Değer Vergisi'nde ise amortismanlar ile birlikte sermaye payı yani kâr (-j- faiz + rant) da düşülmektedir. Ücret türü KDV, sadece hizmet sektöründe çalışanların bordroları üzerine

yüklenen diğer ücret vergisi “Seçici İstihdam Vergisi ”den; bütün sektörlerdeki ücretleri kapsayan genel bir ücret vergisi olması itibariyle ayrılmaktadır (Güneri, 1986).

1.7.Katma Değer Vergisini Hesaplama Yöntemleri

Katma Değer Vergisi'nin hesaplanmasında iki tür hesaplama yöntemi mevcuttur. Bunlar; Dolaylı ve Dolaysız olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.7.1.Dolaylı Hesaplama Yöntemi

1.7.1.1.Vergiden Mahsup Yöntemi

Bu sistemde vergiden vergi mahsuplaşması yapılmaktadır. Satılan mal ve hizmetler dolayısıyla hesaplanan KDV'den, satın alınan mal ve hizmet dolayısıyla ödenen KDV çıkartılarak ödenecek KDV tespit edilmektedir.

Dolaylı vergiler, mal ve hizmetin tüketilmesinden kaynaklanan vergilerden oluşmaktadır. Bu sistemde kişi ve kurumların gelir düzeyleri ne olursa olsun aynı mal için aynı oranda vergi ödemekle beraber burada mükellefi ve sorumlusu farklı olmaktadır. Bu şekilde uygulanan vergilerin tahsilatı da kolay ve katlanılan maliyetler ucuzdur (Hayırlıoğlu).

1.7.2.Dolaysız Hesaplama Yöntemi

Dolaysız hesaplama yöntemi farklı iki şekilde tespit edilir. Bunlar;

- Toplama Yöntemi
- Çıkarma Yöntemidir.

1.7.2.1.Toplama Yöntemi

Katma Değer, bu hesaplama şekline göre; Katma Değer, üretim faktörlerinin gelirleri olan ücret, faiz, rant ve kar'ın bir araya getirilmesi şekliyle hesaplanmaktadır. Ancak, firmaların karının tam tespit edilememesi ve pratikleşmesi karışık olmasından dolayı uygulanması oldukça güçtür.” (Arslan, Türkiye`de katma değer vergisi uygulaması ve etkileri / The Implementations and effects of value added taxes in Turkey, 2006).

1.7.2.2.Çıkarma Yöntemi

Katma Değer Vergisi matrahına, firma satışlarından alışlarının (sermaye malları dahil) düşülerek ulaşılmaya çıkarma metodu denilmektedir. Bu metot gerek gayrisafi hâsıla tipi katma değer vergisine ve gerekse tüketim tipi katma değer vergisine uygundur (Öncel, 1979-1980).

1.8.Katma Değer Vergisinin Matrahı

1.8.1.Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah

Katma Değer Vergisi'nin ilgili yirminci maddesi; İşlemlerde matrah olgusu , bu işlemlerin tasarlanması üretilmesi ve satışa konu esnadaki karşılığını teşkil eden bedeldir. Bedel faktörü ise, alınan malın karşılığında parasal miktarları temsil eden değerler bütünü toplamını oluşturmaktadır. Belli bir tarifeye göre fiyatı belirlenen iş ve hizmetler gereği ilgili işe yönelik düzenlenen bilet ve çeşitli vesikalarda KDV'nin dahil edilerek satışa konu olacak olan fiyatının belirlenmesi gerektiği şeklinde yorumlanabilmektedir (Kurulmuş T. B., Katma Değer Vergisi Kanunu, 1984).

1.8.2.Uluslararası Yük ve Yolcu Taşımalarında Matrah

“İkametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta şahıs ve ton başına kilometre itibarıyla yurt içi emsalleri göz önüne alınmak suretiyle matrah tespitine Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir. “ (Kurulmuş T. B., Katma Değer Vergisi Kanunu, 1984) ifadesine istinaden; dar mükelleflerin Türkiye sınırlarına isabet eden ticarete baz

alınacak değerlerin yurt içinde benzer iş ve işlemler benzer nitelikte olduğu göz önünde bulundurularak matrah tespiti yapılır.

3065 sayılı KDV Kanununun 7. Mad. gereği, Türkiye ile diğer memleketler arasında ifa edilen taşımacılık işlerinde, yapılan işin Türkiye'ye isabet eden oran, tutar ve hasılatı Türkiye'de gerçekleşmiş sayılır şeklinde yorumlanmaktadır.

“Bu hüküm ile Kanununun 1 inci maddesindeki Türkiye'de yapılan işlemlerin vergiye tabi olacağı hükmü birlikte değerlendirildiğinde, uluslararası taşıma işlerinin sadece iç parkura isabet eden kısmı vergilendirilir. Uluslararası taşıma işlerinin iç parkur dışına isabet eden kısmı ise verginin konusuna girmez. İç parkur, Türkiye'nin siyasi sınırları içindeki alandır.” (Kurulmuş T. B., Katma Değer Vergisi Kanunu, 1984).

1.8.3.İthalatta Matrah

KDVK madde 21 e göre ; ” İthalatta verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamıdır:

- İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,
- İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,
- Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur parkı gibi ödemeler.” (Kurulmuş T. B., Katma Değer Vergisi Kanunu, 1984).

1.8.4.Döviz İle Yapılan İşlemler

Katma değer vergisi kanununun 26. Maddesi gereğince ; ilgili bedel vergiyi doğuran olayın vukuu bulunduğu andaki cari döviz kuru üzerinden hesaplanır. Kuru belli olmayan para birimlerinin belirlenmesi esasları ise Maliye ve Gümrük Bakanlığı belirleyerek burada dış ticarete bedel tespiti için idare kendisine yetki tanımıştır (Kurulmuş T. B., Katma Değer Vergisi Kanunu, 1984).

1.8.5.Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti

KDVK'nın 26. Maddesi; VUK'un Bedeli bilinmeyen, tespiti yapılamayan veya ekonomik sistem içerisinde bedelinin paradan başka değerlere tabi olması neticesinde emsal bedel yani o değer in piyasada olabilecek en yakın parasal değeri onun emsal değeridir. Bu bedele benzerlerinde katlanılan maliyetleri ve giderlerini de anı mantıkla hesaplanması gerekmektedir. İdare belli sektörlere çeşitli tarifeler ve/veya sınırlar uygulayarak da emsal bedel için netleştirme yapılabilmektedir. Yapılan iş ve işlemlerde mal hizmetlere yönelik matrahlarında yaşanacak olan değer düşüklüklerin ilgili taraflarca izahatların yapılması gerekmektedir. İdare tarafından yeterli görülmeyen izahatlar için çeşitli inceleme süreçleri başlatılıp, re'sen tarh yöntemi uygulanabilmektedir.

1.8.6.Katma Değer Vergisinde Özel Matrah Şekilleri

Katma değer vergisi kanununun 23. Maddesinde özel matrah şekilleri ;”

- a) Spor-Toto oyununda ve Millî Piyango dahil her türlü piyangoda, oyuna ve piyangoya katılma bedeli,
- b) At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bu yarış ve oyunlara katılma karşılığında alınan bedel ile bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel,
- c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar ve yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesinde bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel ile bu mahallerde yapılan teslim ve hizmetlerin bedeli,
- d) (5904 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle değişen bent. Yürürlük; 03.07.2009) Gümrük depolarında ve müzayede mahallerinde yapılan satışlarda kesin satış bedeli ile 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara tesliminde, senedin en son işlem gördüğü borsada oluşan değeri.
- e) (3099 sayılı Kanunun 2'inci maddesiyle eklenen bent) Altından mamul veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınların teslim ve ithalinde matrah, külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan miktardır,

- f) (3099 sayılı Kanununun 2'inci maddesiyle eklenen bent) Maliye ve G m ruk Bakanlığı işin mahiyetini g z önünde tutarak özel matrah Şekilleri tespit etmeye yetkilidir. “ (Kurulu T. B., Katma Değer Vergisi Kanunu, 1984)

İdare bazı sektörlerin yapısı, büyüklüğü bu Şekilleri itibariyle bunlara yönelik matrah belirleme Şekillerini tespit emiŐtir.  rnek verilecek olunursa; kuyumcuların yapmış olduğu altın teslimlerinden ilgili külçe altın bedelinin d Ő l p iŐçiliđin katma değer vergisine tabi tutulmasını gösterebiliriz.

1.8.7.Katma Değer Vergisinde Matraha dahil olan unsurlar

KDVK'nın 24. Maddesi; satıcının alıcıya satılan malı teslim edene kadar yapılan y kseleme, taşıma ve boşaltma tarzı giderler, malın ambalajlanması, sigortalanması, malın alımında alıcıya yönelik sunulan avantajlardan kaynaklanan vade farkları, faiz gibi unsurlar da matraha dahil olabilmektedir.

Bu unsurlar g z önüne alındığında KDVK birçok kalemi matraha dahil etme imkanı tanımaktadır. Dikkat edileceği üzere kanun koyucu matraha dahil edilecekler arasından vergi de dahil etmiştir. Bunun en sistematik  rneği günümüzde  TV'dir. Özel Tüketim vergisi aynı zamanda KDV'nin matrahını da oluŐturabilmektedir.

1.8.8.Katma Değer Vergisinde Matraha dahil olmayan unsurlar

KDVK' 25. Mad. Vergi kanunlarında sayılan vesikalarda ve faturalarda gösterilen ve ticari hayatın akıŐına uygun ıskontolar ki bu ıskontolar faturada genelde satılan bir malın yanında gösterilerek veya yıl bittikten sonra alıcılara ıskonto faturası düzenleyerek belirtilen ıskontolar ve malın satıŐında hesaplanan KDV matraha dahil değildir.

1.9.Katma Değer Vergisinde Mükellef

Mükellef: Vergi vermekle yükümlü olan kimse veya kuruluş, olarak tanımlanmaktadır Türk Dil Kurumu'nda.213 sayılı Vergi Usul Kanuna irdelenmesi neticesinde mükellef mevzusu ilgili kanunlar karşısında varlığına vergi borcunun yansıtılan gerçek veyahut tüzelkiŐiler olduğunu anlamaktayız. Bu kiŐiliklerin ölümü veya tasfiyesi vergi borcunun oluşmasına da engel olmamaktadır (Kurulu T. B., Vergi Usul Kanunu, 1961).

KDV'nin mükellefi konusu, KDVK'nın 8. maddesinde düzenlenmiştir. “ Buna göre Katma değer vergisinin mükellefi;

- Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, bu işleri yapanlar ithalatta mal ve hizmet ithal edenler,
- Transit taşımalarda, gümrük veya geçiş işlemlerine muhatap olanlar (Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşıma işlerinde hizmetin Türkiye sınırları içerisinde yapılan kısmı vergiye tabi olmaktadır),
- PTT işletme Genel Müdürlüğü, Radyo ve Televizyon Kurumları, spor toto, milli piyango vs.nin teşkilat müdürlükleri,
- At yarışlarını müşterek bahis ve talih oyunlarını tertipleyenler veya gösterenler ile
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenlerdir.

Bu saydığımız ve kuruluşlar verginin kanuni mükellefidirler. Bu kişiler ödedikleri vergiyi (yukarıda da açıklandığı gibi) tüketicilere yansıtmaktadırlar” (Bilici, 2013, s. 112).

“ Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. (Değişik son cümle: 25.12.2003-5035/6 Md.) Bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergiler, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edilir.” (Kurulmuş T. B., Katma Değer Vergisi Kanunu, 1984).

1.9.1.Katma Değer Vergisinde Sorumluluk

Vergisel sorumluluk mali hukukun da temel irdelediği bir sorumluluk olup ve 213 sayılı Vergi Usul kanununda vergi sorumlusunu

- Devletin alacağı olan vergi alacağı bakımından, idareye yönelik muhatap olan kişi ve tüzelkişilerin olması
- Ödeme noktasında ise yine ödeme işlemi ile ilgili muhatap olan kişi olarak yorumlayabilmekteyiz.

Vergi daireleri doğası gereği toplaması gereken verginin niteliğini 3 şahısların kendi aralarında yapacakları sözleşmelerin bu alacağın niteliğini ve kesinliğini kati suretle değiştiremeyeceğini ve bu noktada bu şekilde yapılan sözleşmelerin teşkilat görevleri itibariyle vergi toplamakla sorumlu olan vergi dairelerini bağlamamaktadır. (Kurulu T. B., Vergi Usul Kanunu, 1961)

Şeklinde genel hatları çizilirken KDVK madde 9 da ise ;

- “Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.
- Fiilî yada kaydî envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır.
- Belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarh edilir. Bu tarhiyata (4369 sayılı Kanununun 81 inci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük; 1.1.1999) vergi ziyayı cezası uygulanır.
- Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz.
- (5904 sayılı Kanununun 9 uncu maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük; 03.07.2009) 3. 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait katma değer vergisinin ödenmesinden lisanslı depo işletmecileri sorumludur.” (Kurulu T. B., Katma Değer Vergisi Kanunu, 1984) denmektedir.

Temelde vergi alacağını emniyet altına almaya çalışma mantığıyla yürütülen sorumluluk müessesesi, aynı zamanda KDV'yi fatura gibi belgelerle somutlaştırarak en ilk aşamadan nihai tüketiciye kadar gelen adımları da göstermektedir. İşletmeler üretimde veya

pazarlamada bir üst aşamaya geçerken sattığı kişi vergiyi sorumlu sıfatıyla kanun koyucunun belirttiği yerlere beyan ederler.

1.10.Katma Değer Vergisinde Oran

Katma Değer Vergisinde oran konusunu öncelikle Avrupa Birliğinde hangi perspektifle ve hangi direktiflerle ne şekilde belirlendiği irdelenerek ardında ülkemize olan yansımalarının nasıl olduğunu ve tekli veya çoklu oranların ekonomiye artıları ve eksilerini irdelenecektir.

1.10.1.Avrupa'da KDV Oranları

Avrupa Birliği (AB) Ortak Pazar temellerini atarken bunları mali enstrümanlarla da güçlendirmek istemiştir. Bu oluşumun sınırları içerisinde malların serbest dolaşımı için ortak bir KDV mevzuatı ve bu mevzuat çerçevesinde oran veya oranlar çeşitli anlaşma, komisyon raporlarına ve direktiflere konu olmuştur. Bu ortak pazarın işlemesi için üyeler arasındaki mevzuattan kaynaklanan fırsat ve tehditler Avrupa Birliği'nin uzun soluklu çalışmalarına dayanmaktadır. Bu fırsat ve tehditlerden kaynaklı da vergisel anlamda ; *Uyumlaştırma* ve *Yakınlaştırma* çalışmaları başlamıştır. Bu süreçte devletlerin en temel unsurlarından bir olan vergi koyma konusu bu birlik tarafından çeşitli şekillerde değiştirilmeye kalkması zaman zaman ülkeleri zorluklarla karşı karşıya bırakmıştır.

Avrupa Birliği stabil bir KDV mevzuatına geçene kadar Avrupa'da iki tür dolaylı vergi sistemi bulunmaktaydı. Bunlardan Fransa'nın öncülük ettiği *Taxe sur la Valeur Ajouée* (TVA) yani Katma değer vergisi iken diğeri ise birliğin diğer üyeleri tarafından uygulanan şelale tipi muamele vergisidir.

11 Nisan 1967 67/227 sayılı Birinci Konsey Direktifi ile birlik üyeleri arasında mevzuatlara yönelik ilk çalışmalar başlanılmış olup, 1 Ocak 1970 tarihinde ise üye ülkelere muamele vergileri mevzuatlarını Ortak KDV mevzuatına geçmeleri önerilmiştir.

Birinci Konsey Direktifin 2. Maddesinde; Ortak KDV sisteminde, vergi tahsil edildiği sırada önce üretim ve dağıtım sırasında basamak sayısı ne olursa olsun mal ve hizmetlerin fiyatlarıyla tamamen orantılı tüketim mallarına uygulanmasını ifade etmektedir.

11 Nisan 1967 tarihli ve 67/228 sayılı İkinci Konsey direktifinde ise üye devletlerin ortak bir sistem olarak Katma Değer vergisini uygulayacaklarını ifade etmişlerdir. İkinci direktifte vergi oranlarını , vergi matrahının belirli bir yüzdesi olarak belirleneceği ve vergilendirme sürecinde yaşanacak olan çeşitli güçlükler için ülkelere hareket serbestisi de tanınmıştır (Union, 1967, s. 17)

Avrupa Birliği birçok direktiflerle KDV'ye yönelik sistemi hem reform eden hem de çeşitli aksaklıkları işaret etmiştir. 9 Aralık 1969 yılında 3. Direktifin 2. Maddesinde “ Ortalama Oranlar” ifadesini kullanmış olup , 22 Nisan 1970 de imzalanan Lüksemburg Antlaşması ile “ Öz Kaynaklar (Own Resources System) “ sistemini kabul etmiştir.

17/05/1977 tarih ve 77/388/AET sayılı Ortak KDV sistemi; tek tip matrah uygulanması isimli Altıncı Direktif ile birlik ;

- Verginin Konusu
- Uygulama Alanı
- Mükellef
- Vergiye Tabi İşlemler
- Vergiye Tabi İşlemlerin Yeri
- Vergiyi Doğuran Olay Ve Vergi Alacağı
- Vergilendirilebilir Matrah
- Oranlar
- İstisnalar
- Verginin Ödenmesinden Sorumlu Kişiler
- Verginin Ödenmesinden Sorumlu Kişilerin Yükümlülükleri
- Özel Rejimler
- Katma Değer Vergisi Komitesi

Konularında ayrıntılı çerçeve çizmiştir. Oranlar konusunda 3 tür oran benimsemiştir. Bunlar; (Avrupa Toplulukları Konseyi, 1977)

1. Standart Oran
2. Yükseltilmiş Oran
3. İndirilmiş Oran

12 Aralık 2005 tarih ve 2005/92/EC sayılı Direktifte KDV konusunda üye ülkeler arasındaki büyük dengesizlikler nedeniyle daha önce belirlenen min. % 15 oranı 2010 yılına kadar uzatılmıştır (AB Komisyonu, 2005).

Avrupa Birliği KDV konusunda birçok adım atarken bunları ilk başlarda üyelerin %15 den az olmamak şartıyla ortak yapılacak olan bir standartlaştırılmış oran uygulanacağı, belirli mal ve hizmetler için %5'ten az olmamak üzere indirimli oran haklarının tanındığını akabinde birliğin bazı ülkelere ise sıfır oran gibi farklı oranlar da tanınmıştır.

Tablo 1'de görüleceği üzere 2016 yılı itibarıyla üye ülkelerde 3 çeşit oran deklare edilmiştir. Bunlar;

- Süper indirimli oran
- İndirimli oran
- Standart orandır.

Tablo 1. 2016 Avrupa Birliğine üye devletlerin KDV oranları

Member States	Code	Super-reduced Rate	Reduced Rate	Standard Rate	Parking Rate
Belgium	BE	-	6 / 12	21	12
Bulgaria	BG	-	9	20	-
Czech Republic	CZ	-	10 / 15	21	-
Denmark	DK	-	-	25	-
Germany	DE	-	7	19	-
Estonia	EE	-	9	20	-
Ireland	IE	4.8	9 / 13,5	23	13.5
Greece	EL	-	6 / 13	24	-
Spain	ES	4	10	21	-
France	FR	2.1	5,5 / 10	20	-
Croatia	HR	-	5 / 13	25	-
Italy	IT	4	5 / 10	22	-
Cyprus	CY	-	5 / 9	19	-
Latvia	LV	-	12	21	-
Lithuania	LT	-	5 / 9	21	-
Luxembourg	LU	3	8	17	14
Hungary	HU	-	5 / 18	27	-
Malta	MT	-	5 / 7	18	-
Netherlands	NL	-	6	21	-
Austria	AT	-	10 / 13	20	13
Poland	PL	-	5 / 8	23	-
Portugal	PT	-	6 / 13	23	13
Romania	RO	-	5 / 9	20	-
Slovenia	SI	-	9.5	22	-
Slovakia	SK	-	10	20	-
Finland	FI	-	10 / 14	24	-
Sweden	SE	-	6 / 12	25	-
United Kingdom	UK	-	5	20	-

Kaynak 3 Avrupa Birliği ,

http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

Tablo 1’de 2016 verilerine göre Avrupa Birliğinden en yüksek standart oran, % 27 ile Macaristan’a ait olurken, en düşük standart oran ise % 17 ile Lüksemburg’a aittir. Belçika % 21, Bulgaristan % 20 , Çekya % 21, Danimarka % 25, Almanya % 25, Estonya % 20, İrlanda % 23, Yunanistan % 24, İspanya % 21, Fransa % 20, Hırvatistan % 25, İtalya % 22, Kıbrıs % 19, Letonya % 21, Litvanya % 21, Malta % 18, Hollanda % 21, Avusturya % 20, Polonya % 23, Portekiz % 23, Romanya % 20, Slovenya % 22, Slovakya % 20, Finlandiya % 24, İsveç % 25 , Birleşik Krallık ta ise standart KDV oranı %20 olduğu görülmüştür. Bu oranlar neticesinde Avrupa Birliği’nin Standart KDV aritmetik ortalaması da 21,5’tir.

Avrupa Birliği üye ülkelerinin yüzde olarak indirimli oranları ise ; Belçika % 6/12, Bulgaristan % 9 , Çekya (Çek Cumhuriyeti) % 10/15, Almanya % 7, Estonya %9, İrlanda % 9/13,5, Yunanistan % 6/13, İspanya % 10, Fransa % 5,5/10, Hırvatistan % 5/13, İtalya % 5/10, Kıbrıs % 5/9, Letonya % 12, Litvanya % 5/9, Lüksemburg %8, Macaristan % 5/18 ,Malta % 5/7, Hollanda % 6, Avusturya % 10/13, Polonya % 5/8, Portekiz % 6/13, Romanya % 5/9, Slovenya % 9,5 , Slovakya % 10, Finlandiya % 10/14, İsveç % 6/12 , Birleşik Krallık ta ise İndirilmiş KDV oranı %5 olduğu görülmüştür.

Birliğin Süper-İndirimli KDV oranları ; İspanya % 4, İrlanda % 4.8 , İspanya % 4, Fransa % 2.1, Lüksemburg % 3 ve İtalya %4 olarak belirlenmiştir.

1.10.2.Türkiyede Katma Değer Vergisi Oranları

KDVK’ nın 28. maddesinde oran ; vergiye tabi her bir işlem için % 10’dur. Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir.” (Kurulu T. B., Katma Değer Vergisi Kanunu, 1984).

1.10.2.1.2007/13033 Sayılı B.K.K Eki Karar Kapsamındaki Oran Ve Listeler

Ülkemizde çeşitli mal ve hizmetlerin tüketilmesi sırasında kamu erkleri ve hükümetler toplumu vergisel anlamda ekonomik olarak çok fark ettirmeyecek değerlerde vergi oranları uygulayarak vergi toplarlar. Toplanan vergi ne kadar mali anesteziye yaktın olursa toplum tarafından algılanması o kadar zordur. Bazen de tüketilmesi noktasında vazgeçilemeyecek yani esnekliği düşün olan mal ve hizmet grubuna yüksek vergiler koyarak

tüketim gruplarındaki vergi gelirlerini maksimize etmeye çalışır. Bu iki çıkarım doğrultusunda ülkemizde de 1%, 8% ve 18% olmak üzere mal ve hizmetler üç gruba bölünmüştür.

1.11.Katma Değer Vergisinde Vergilendirme , Dönem ve Beyan esası

3065 Sayılı KDVK'nın 40. Maddesinde beyan esaslarına göre; kanunda yazılı hallerin tersine bir karar bulunmadığı sürece tarhiyat mükelleflerin beyanına dayanmaktadır. Eğer vergisel noktada bir kesinti mevcut ise bu hallerde kanun koyucu sorumluluğu vergisel kesintisi yapanlara yüklemektedir. Mükellefler vergiye tabi işlemleri bulunmasa da beyanname vermek zorundadırlar ki bu da KDV açısından kontrollerin sürekliliği sağlamaktadır. İthalde KDV malın gümrük beyannamesinde belirtilen tutar üzerinden, diğer hallerde ise taşımacılık sektöründe yapılacak olan özel beyan üzerine tarhiyat gerçekleştirilmektedir.

KDVK'nın 37.maddesinde ise vergilendirmede seçilecek usulün Gerçek Usul olduğu belirtilmektedir. Kanununun 38. Maddesinde 7104 sayılı kanununun 12. maddesiyle Katma Değer Vergisi Kanununun mülga 38. maddesi 01.01.2019 tarihinde yürürlüğe girmek üzere "Hasılat esaslı vergilendirme" hükmü olarak yayınlanmıştır. İlgili maddeye göre (7104 Sayılı Kanun, 2019) Aynı kanununun 39. Maddesinde vergilendirme esas dönemi olarak ;

" 1. Katma Değer Vergisinde vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı mükelleflerin yıllık gayri safi hâsılatlarına göre üç aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkilidir.

2. Aşağıdaki hallerde vergilendirme dönemi:

a) Götürü usulde vergilendirilen mükellefler için bir takvim yılı,

b) Vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar için bir ay,

c) İthalat, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasındaki taşımacılık işlerinde (4503 sayılı Kanununun 3'üncü maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 5.2.2000) gümrük bölgesine girildiği veya gümrük bölgesinden çıktığı(53) andır.

3. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, mükellefleri gruplar içinde toplamaya ve gruplar için vergilendirme dönemlerinin başlangıç aylarını tespit etmeye yetkilidir. Bu takdirde üçer aylık dönemlerin aynı takvim yılı içinde olması şartı aranmaz.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde ise daha mikro boyutlara inerek detaylı açıklamalara yer vermiştir. Bu tebliğe göre;

Hazine ve Maliye Bakanlığı, gerçek usule tabi vergilendirilen Katma değer vergisi mükelleflerinin aylık vergilendirmeye yönelik sorumluluğun olması uygun görmüştür. Aşağıda belirtilen bazı mükellef grupları bağlı bulunduğu vergi dairesini önceden bilgilendirerek aylık olarak değil de üç aylık dönemler şeklinde vergilendirilebilirler. Bu mükellefler;

a) Gerçek usulde vergilendirme şekline tabi olan ve bilanço değil de işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerden,

- ✓ Münhasıran uluslararası yük ve yolcu taşımacılığı,
- ✓ Münhasıran şehirlerarası yük taşımacılığı,
- ✓ Münhasıran uluslararası yük ve yolcu taşımacılığı ile şehirlerarası yük taşımacılığı işini birlikte,

✓ Münhasıran şehir içi yük taşımacılığı, yapan mükellefler için vergilendirme dönemi takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Şehir içi veya şehirlerarası yolcu taşımacılığı yapan mükelleflerin vergilendirme dönemi ise takvim yılının birer aylık dönemleridir.

Bir mükellef hem aylık hem de üçer aylık vergilendirme dönemine tabi ise vergilendirme dönemi kanun gereği aylık olarak belirlenir.

b) Konut yapı kooperatiflerinin vergilendirme dönemi takvim yılının üçer aylık dönemleridir. 3065 sayılı Kanunun 40/3 üncü maddesi gereğince konut yapı kooperatifleri faaliyetlerinin olmadığı dönemlerde de KDV beyannamesi verirler.

c) Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilen mükelleflerin işlemleri 3065 sayılı Kanunun (17/4-a) maddesine göre KDV'den istisnadır. Ancak, 3065 sayılı Kanunun (18/1) inci maddesi kapsamında istisnadan vazgeçen basit usule tabi mükelleflerin yaptığı işlemlerde KDV hesaplanması gerekir.

Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilen ve 3065 sayılı Kanunun (17/4-a) maddesindeki istisnadan vazgeçenlerin vergilendirme dönemi takvim yılının üçer aylık dönemleridir.

Vergilendirme döneminin içinde mükellefiyetin tesis ettirilmesi vergilendirme dönemini değiştirmez. Vergilendirme dönemi içinde mükellefin işi bırakması, ölümü veya memleketi terk etmesi halinde, bu olayın vuku bulduğu tarihe kadar geçen süre

vergilendirme dönemidir.” (Bakanlığı T. H., Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2014)

1.11.1.Şahıs Şirketlerince Verilecek Beyannameler

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğine göre ; Kollektif şirketler, Adi ortaklıklar ve adi komandit firmalar Katma Değer Vergisi yönünden işletme şeklinde yorumlanmaktadır. Buna göre yorumlamaya istinaden, adi ortaklıklar ile bahsedilen firmalar işyerlerinin bağlı olduğu vergi dairelerine Katma Değer Vergisi mükellefiyetlerini başlatırlar.

Bu şirket türlerine ait verilmesi gereken beyannameler ortaklığın veya firma nezdinde düzenlenir ve adi ortaklık şeklinde kurulan oluşumlar da ise ortaklardan herhangi biri, diğer firmalarda ise firma yetkilileri tarafından imzalanarak ibraz edilir. Adi ortak herhangi bir işyerinin tesisinin bulunmaması halinde, Katma değer vergisi mükellefiyeti ortak kişilerden herhangi birinin bağlı bulunduğu vergi dairesine tesis ettirilir. (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014).

1.11.2.Sigorta Aracıları Tarafından Verilecek Beyannameler

“3065 sayılı Kanununun (17/4-e) maddesine göre sigorta aracılarının (sigorta acentesi ve brokerler) sigorta şirketlerine yaptığı sigorta muamelelerine ilişkin hizmetler KDV’den istisnadır. Faaliyetleri tamamen bu istisna kapsamındaki işlemlerden oluşan, hiçbir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmayan sigorta aracıları bu istisna kapsamındaki işlemleri nedeniyle KDV beyannamesi vermez. Öte yandan, sigorta aracıları tarafından işletmelerine ait taşınır ve taşınmazların teslimi ve sigorta muamelelerine ilişkin olanlar dışındaki hizmetleri KDV’ye tabidir. Bu nedenle, sözü edilen sigorta aracılarının istisna kapsamına girmeyen KDV’ye tabi arazi işlemlerinin bulunması halinde, bu işlemler sadece işlemin gerçekleştiği dönem için bir defaya mahsus olarak verilecek 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilir” (Bakanlığı T. H., Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2014).

1.12.Katma Değer Vergisi Beyanname Verilme Zamanı

Katma Değer Vergisi mükellefleri, madde 9'da belirtilen ilgili kesintileri yapmakla sorumlu olanlar, beyannamelerini işlemin yapıldığı vergi dönemini takip eden ayın 24 üncü günü akşamına kadar vermekle zorunda olduğu ifade edilerek hem vergilendirme döneminin süre yönünden tamamlanması ve olası geç gelen fatura vb. vesikaların işlenmesine imkan tanımaktadır. İşini terk eden mükellefler yine aynı mantıkla ilgili beyannamelerini işi bıraktıkları tarihi izleyen ayın 24 üncü günü akşamına kadar, İthalde kdv beyanı gümrük giriş beyanname ile yapıldığından o anda veya özel beyanname ile yapılması gerektiği durumlarda ise mükellefiyetinin vukuu bulunduğu anda yani gümrük bölgelerinden çıktığı veya girildiği andan gümrük müdürlüğüne verilir. Ölüm durumlarında ise beyanname verilme zamanına üç ay eklenerek murislere de esnek bir zaman aralığı tanımaktadır. Ülkeyi terk edilme durumunda ise terke takaddüm eden 15 gün içinde verilir.

1.13.Katma Değer Vergisi Beyanname Çeşitleri

KDV Genel uygulama Tebliğine göre üç çeşit Kdv beyanname belirlenmiştir. Bu beyannameler ;

- Ticari hayatta faal bulunan Gerçek usul vergi sistemine tabi mükelleflerce düzenlenen 1 nolu KDV beyanname üzere 1 no.lu, (Ek :1)
- Vergi sorumluları tarafından verilmek üzere 2 nolu KDV beyanname
- İcra dairelerindeki satışlara istinaden ise 5 nolu KDV beyanname düzenlenir.

1.14.Vergide Tarhiyat

Verginin tarhiyatı ise kamu idaresinin toplamayı planladığı verginin belirlediği veriler ve oranlara istinaden hesaplanarak salınacak vergi miktarının belirlenmesini ifade eder. Türkiye de KDV açısından bu oranlar önceden tespit edilmiş üç gruba ayrılmıştır. Buradaki temel ilkelerden biri vergi tarhiyatının esas teşkil edecek olan oranların kanun ile belirlenmesidir. Tarhiyat işlemi sorumlu ve yetkili idare tarafından hesaplanır (Wikipedia, 2015).

1.14.1.Katma Değer Vergisinde Tarh Yeri

KDV Kanunu'nun 43. Maddesinde Tarh yeri olarak; kanun öncelikle mükellefin iş ve işlemlerinin toplandığı yerdeki vergi dairesi yetkilendirilmiş olup şayet farklı farklı noktalarda iş yerleri mevcutsa ki örnek olarak perakende mağazaların şubeleri gibi yerler, bu noktada yetkili kılınan vergi dairesi mükellef şirket ise Kurumlar gerçek kişi ise Gelir Vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesidir. İthalatta ise durum biraz değişerek ithal işleminin gümrük beyannamesinin verildiği gümrük idaresince tarhiyat yapılması gerektiği ifade edilmektedir. Kanuni ve işlerin bir fiil yürütüldü iş merkezleri ve ikametgah yerleşim yerleri Türkiye de olmayan mükelleflerin Türkiye ile yaptığı taşımacılıkta ise yine verginin matrahının gümrük beyannamesi üzerinden belli olduğundan ilgili gümrük müdürlüğü tarafından yapılmaktadır. Mükellefler ticari işleri için belirledikleri tarhiyat yerlerini Maliye ve Gümrük Bakanlıklarına başvurarak veya ilgili bakanlıklarca farklı yerler de belirlenebilmektedir.

1.14.2.Katma Değer Vergisinde Tarhiyatın Muhatabı

Genel uygulama tebliğinde ; KDV, verginin mükellef türüne göre tarh olunur. Mükellef gerçek kişi ise verginin muhatabı vergisel sorumluluğu bulunan gerçek kişi adına; verginin mükellefi tüzel kişi ise verginin aranılması gereken kişi tüzel kişi olacaktır çünkü vergi ve ticaret kanunlarına göre tüzel kişilikler de gerçek kişi gibi mal edinme ve borçlara haiz olma iradesi olduğundan adına tarh olunur. Tüzel kişilikler noktasında bazı spesifik durumlar da belirlenmiştir. Bunlar;

1. Adi ortaklık türünde, adi ortaklıklar Borçlar Kanunu'na göre kurulduğundan ve Ticaret Kanunu'da tespiti yapılmadığından verginin ödenmesinden kaynaklı ortaklardan her biri müteselsil sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi biri;
2. Dar mükellef Tüzel ve Gerçek kişilerde ise bunlarla yapılan ticari iş neticesinde vergi kanunlarına göre kesinti yapmak zorunda olan sorumlu kişiler olup şayet bu vergi kesintisi yapmakta sorumlu olan kişilerin bulunmadığı iş ve işlemlerde ise Tüzel ve Gerçek kişilerin Türkiye'deki daimi temsilcileri, bu kişiler birden fazla olması durumunda ise mükellefin yetkilendirdiği temsilcilerden bir olmaktadır. İlgili verginin doğuran olayın meydana gelmesinden itibaren matrahı belirleme işlemi sonrası

tarhiyat vukuu bulmuş ve bu zaman dilimine kadar daimi temsilcilikler mevcut bulunmazsa ise mükellef adına işlemleri gerçekleştiren kişiler verginin tarhiyatında muhatap alınır.

1.14.3.Katma Değer Vergisinde Tarhiyatın Zamanı

KDVK'nın 45. Maddesine istinaden ; Tarhiyat, vergilendirilme işlemine esas olunacak beyannamenin verildiği günde işlemi yapılır lakin ilgili beyanname postaya verilerek vergi dairesine ulaşması sağlanmış ise Katma Değer Vergisi beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse, yetkili idareye ulaştığı tarihi i takip eden yedi gün içinde tarhiyat işlemi yapılır.

Vergi uygulamalarında genel olarak posta taahhütlü veya APS olarak gönderilmiş ise ilgili posta servisinin zarfın üzerine yapıştırılan pula uygulanan damgadaki tarih baz alınır. Diğer posta şekillerinde ise ilgili idarenin evrak kayıt servisinde numara aldığı tarihte vergi dairesi teslim edilmiş sayılmaktadır.

BÖLÜM 2

2.KATMA DEĞER VERGİSİNDE İSTİSNALAR VE İADE

Vergi istisnası, ilgili kanunlarda ifade edilmek şartıyla ve özü itibariye vergilendirilmek istenen bir kazancın kısmi veya tam olarak belli süreliğine yahut sürekli bir biçimde vergilendirme sınırının dışında tutulması işlemi olarak yorumlanır (Ekodialog.com).

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu büyük oranda Almanya KDV kanunu baz alınarak oluşturulmuştur. Türk KDV kanunu, Almanya'nın Avrupa Birliği'nin kurucu ülkelerinden olması dolayısıyla da AB'nin mevzuatına belli ölçülerde paralellik gösterebilmektedir.

KDV'nin mantığı; mal ve hizmetlerde temelde yaratılan katma değer vergilendirilmesidir. Bu vergilendirmenin yansımaları da nihai tüketiciye yansıyacak şekilde tasarlanmıştır. Ara muamele safhalarında ise kişiler veya firmalar o dönem aldıkları mal/hizmet için ödedikleri KDV ile sattıkları mal/hizmet tahsil ettikleri katma değer vergisini yetki alanında buldukları vergi dairelerine yatırılarak, yaratılan değer vergilendirilmiş olur. Ancak bazı konularda kanun çeşitli istisnalar getirmiştir. Mükellefler bu istisna konularına giren iş ve işlemlerden kaynaklı işlem bünyesine giren KDV, yükledikleri KDV'yi normal şekilde indiremedikleri için iade sistemiyle alabilmektedirler. KDV istisnaları ekonomik ve mali sebeplerden kaynaklı olabileceği gibi uluslararası anlaşmalara da dayanabilir.

Oktar'a göre Katma Değer vergisi 19. Maddesi vergisel bir kalkan görevi görmektedir. Burada vergilendirilmesi ön görülen kazancın nasıl ve ne şekilde ilgili kanuna bağlı vergilendirileceğinden öte vergilendirme kanunlarının nasıl işlevsizleştiğini göstermektedir. Kanunun ilgi maddesinde kimileri tarafından gelecekte konulması gereken birçok vergisel kanunun bu kanun ile sınırlandırıldığı şekilde algılsa da esasta yapılması istenen şey istisna ve muafiyetlerin toplu olarak bulunması yani kanunsal dağınıklığı önlemektir. KDV kanunu bu noktada kendi kanunlarını koruyucu bir moda bürünmektedir. İfade edilen nedenlerden dolayı KDV Kanununda bulunmayan hükümlerde KDV istisnası söz konusu olmamaktadır (Oktar, KDV istisnalar ve İadeler, 2007).

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunundaki iadeleri 2 kısma ayırabiliriz. Bunlar İadeler ;

- Tam İstisna
- Kısmi İstisna şeklindedir.

2.1.Tam İstisna

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 32. Maddesinde aşağıda belirtilen kanunlar için Tam İstisna benimsenmiştir. Bunlar 11, 13, 14, 15 ve 17/4/s. Maddeler olup aşağıda belirtilmiştir :

1. İhracat İstisnası (11.Madde)
 - 1.1. Mal İhracı
 - 1.1.1. Gümrük Beyannameli Mal İhracı
 - 1.1.2. Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılan Satışlar (Bavul Ticareti)
 - 1.2. Hizmet İhracı
 - 1.3. Roaming Hizmetleri
 - 1.4. Serbest Bölgelerdeki Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmetler
 - 1.5. Yolcu Beraberi Eşya (Türkiye’de İkamet Etmeyenlere KDV Hesaplanarak Yapılan Satışlar)
 - 1.6. Türkiye’de İkamet Etmeyen Taşımacılar ile Fuar, Sergi, Panayır Katılımcılarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna
 - 1.7. Yabancı Sinema Yapımcılarına Tanınan İstisna
 - 1.8. İhraç Kaydıyla Teslimlerde
2. Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna (13. Madde)
 - 2.1. Deniz, Hava ve Demiryolu Taşıma Araçlarının Tesliminde, Tadil, Bakım ve Onarımında, İmal ve İnşasına İlişkin Alımlarda İstisna
 - 2.2. Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetlere İlişkin İstisna
 - 2.3. Petrol Arama Faaliyetlerine İlişkin İstisna
 - 2.4. Altın, Gümüş, Platin ile İlgili Arama, İşletme ve Zenginleştirme Faaliyetlerine İlişkin İstisna

- 2.5. Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Makine ve Teçhizat Teslimlerinde İstisna
- 2.6. Limanlara Bağlantı Sağlayan Demiryolu Hatları ile Liman ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesine İlişkin İstisna
- 2.7. Ulusal Güvenlik Amaçlı Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisna
- 2.8. Başbakanlık Merkez Teşkilatına Yapılacak Araç Teslimlerinde İstisna
- 2.9. Ürün Senetlerinin İhtisas/Ticaret Borsaları Aracılığıyla İlk Teslimi
- 2.10. Türkiye Kızılay Derneğine Yapılan Teslim ve Hizmetler ile Türkiye Kızılay Derneğinin Teslim ve Hizmetlerinde İstisna
- 2.11. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Tarafından Tescil Edilen Gübreler ve Gübre Üreticilerine Bu Ürünlerin İçeriğinde Bulunan Ham Maddelerin Teslimi İle Yem Teslimlerinde İstisna
3. Transit Taşımacılık (14.Madde)
 - 3.1. Transit ve Türkiye ile Yabancı Ülkeler Arasında Yapılan Taşımacılık İşlerinde İstisna
 - 3.1.1. Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek yabancı bir ülkede sona eren,
 - 3.1.2. Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'de sona eren,
 - 3.1.3. Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren,
 - 3.2. İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Teslimlerinde İstisna
4. Diplomatik İstisnalar (15.Madde)
 - 4.1. Diplomatik Temsilcilik ve Konsolosluklara Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde İstisna
 - 4.2. Uluslararası Kuruluşlara Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna
 - 4.3. Yabancı Devletlerin Diplomatik Temsilcilik ve Konsolosluk Mensupları ile Uluslararası Kuruluş Mensuplarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna
5. Engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları. (Madde 17 / 4 /s)

2.2. Kısmi İstisna

“3065 sayılı KDV Kanun'un öngörülen 16 ve 17. Maddelerinde belirtilen istisnai hükümler ise kısmi istisna formunda olup, ilkesel olarak bunlar nedeniyle yüklenilen katma değer vergilerinin indirim yoluyla telafi edilememek ile beraber konusu KDV Kanunu'nda yapılan düzenlemeler ile kısmi istisna olarak görünen bazı istisnalara sadece indirim hakkı tanınırken , bazılarında ise tam istisnada olduğu gibi indirim mekanizması ve iade hakkı tesis edilmiştir.” (Aras, 2010).

“KDV Kanun'un 16 ve 17. Maddeleri ile 19.maddenin 2. Fırcası, yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılmadığı kısmi istisnalar kapsamına giren işlemleri içermektedir. Ayrıca 285 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 3. Maddesiyle düzenlenen Olağanüstü Hal Bölge Valiliğine yapılan teslimlere ilişkin istisna da kısmi istisna kapsamına giren bir diğer işlemdir.” (Oktar, KDV istisnalar ve İadeler, 2007).

2.3. Katma Değer Vergisi İadelerinin Ortak Hususları

Katma Değer iade sistemi kendi içerisinde birçok dinamiklere bağlı bir sistemdir. İade sisteminin vukuu bulması için bu dinamiklerin başında öncelikle ortaya çıkan KDV'nin 3065 nolu Katma Değer Vergisi Kanununda belirtilen istisnalar çerçevesinde olması gerekmektedir. Bununla beraber İade hakkının doğabilmesi için İstisnaların varlığı tek başına yeterli olmayıp, mükelleflerin indirimli oran veya tam istisna sınırları çerçevesinde yaptıkları işlemler için satın aldıkları mal ve hizmet alışlarından kaynaklı ödediği KDV'nin, vergisel sonuçlar çıkartan faaliyetlerinden sorumlu olarak tahsil ettiği KDV'den daha fazla olduğunda yahut o dönem yaptıkları işlemler neticesinde tahsil etmeleri gereken vergi yoksa İndirilemeyen KDV meydana gelmektedir.

Resmi Gazetede 26/04/2014 tarih ve 28983 sayı ile yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğine göre;

2.3.1. İadesi Talep Edilebilecek KDV

Katma Değer Vergisi yasası gereği ve bu kanunun uygulanmasına yol göstermek amacıyla toplulaştırılan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği gereğince yapılacak olan iş ve işlemler için kanunun ve tebliğin ilgili yerlerinde farklı bir husus yayımlanmadığı sürece iadesi edilmesi gereken KDV'nin işleyişinde, istisna kapsamından dolayı yapılan ve mükelleflere Katma değer vergisini iade edilmesini ifade eden işlemlerin bünyesine giren ile indirilmesi mümkün bulunmayan KDV miktarları baz alınır (Bakanlığı T. H., Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2014).

2.3.1.1. Kapsam

İşlemin bünyesine giren Katma Değer Vergisi birçok sebepten ötürü farklılaşmakla beraber teslim konulu işlerde; ürünün üretilmesi, kazanılması, muhafazası ve teslimi; hizmet şeklinde sunulan işlemlerinde ise sunulan hizmetin meydana gelmesi ile birebir doğrudan veya bir şekilde ötürü dolaylı olarak ilgisi bulunan harcamalar yapılırken ödenilen katma değer vergisi nedeniyle yüklenilen bu KDV'den oluşur.

İşleme esas olan Katma Değer Vergisinin iade hakkının vukuu bulunduğu dönem dönemde meydana gelmesi zorun bir şart olmamaktadır. Örnek verecek olursak konut teslimleri neticesiyle iadelerde iade inşaatın bitiminden ve fiili teslim vb. süreçlerden sonra meydana gelirken inşaat için alınan inşaat girdileri ise doğası gereği konutların tesliminden önceki aylarda alınmakta ve yüklenilmektedir. Dolayısıyla iade döneminden önceki işle ilgili yüklenilmiş olunan katma değer vergisi iade kalemine dahil olmaktadır.

KDV'nin çalışma prensibinde öncelikle yüklenilen katma değer vergileri evvelce indirimle mahsuplaştırılır. İndirim mahsubu neticesinde bu mekanizma ile giderilemeyen bir tutar varsa ki bu da iade edilecek KDV olarak dikkate alınabilir. Herhangi bir dönemde iade konu yapabileceğimiz katma değer vergisi mantık olarak iade hakkının doğmasına sebep olan işlemin %18 bedelinden fazla olamaz çünkü KDV kanunlarımız da bu orandan fazla bir oran bulunmamaktadır. Fakat doğrudan yüklenim kalemleri nedeniyle bu oranı aşan bir miktarda yüklenim yapılır ise bu şekildeki iadelerde aşan kısım için Vergi İnceleme Raporuna göre yapılır (Bakanlığı T. H., Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2014).

2.3.1.2. İşlemin Bünyesine Giren Verginin Hesabına Dahil Edilebilecek Unsurlar

Yüklenilen KDV için tebliğde birçok husus bulunmaktadır. Bu yüklenim kalemlerinin neler olacağına dair iadenin doğmasını sağlayan iş ve işler neticesiyle ilişkili olacak alımlar, bunlara yönelik yapılmış olmak kaydı ile giderler ile genel imal ve genel idare giderleri ile yıpranma ve aşınma payı tabi olan amortismanına tabi iktisadi kıymetler (ATİK) nedeniyle yapılmış olan harcama kalemlerine ilişkin Katma Değer Vergisinden meydana gelmektedir. İade hakkı doğuran işlemle konu olan işleme isabet eden payların neler olduğu aşağıda belirtilen ifadeler göz önünde bulundurularak hesaplanmalıdır:

- a. İşlemin doğrudan girdisini oluşturan mal ve hizmetler, İadeye isabet eden kısım ile orantılı olmak kaydıyla genel imal giderleri ve iadeyle alakalı olarak genel yönetim giderlerinin oranlanarak pay verilen kısmı,
- b. İlk kuralı iadeye esas işlemlerde kullanılmış olmak kaydı ile amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin alınması sırasında ödenen KDV yüklenilen KDV olarak hesaplara intikal ettirilir.

İade konu olan tutarın hesaplanmasında KDV Genel Uygulama Tebliği bize belli basamaklar sunmaktadır. Yapılacak olan hesaplamalarda basamakların sırası önem arz etmekte olup iade edilecek miktarın hesaplanmasında doğruluğu teşkil edecektir.

İlk üretilen mal hizmet satışına konu edilene kadar bu ürünün temel girdilerinin ne olduğunun belirlenmesi. Esas olarak bu malı üretmek ve bu hizmeti sunmak için ne tür hammaddeye veya hizmetlere ihtiyacımızın olduğunun tespit edilmesinden sonra bunları mamulün bünyesine direkt olarak katılabilecek harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV tespit edilir. Daha sonra ilgili dönem de iade hasılatı ile diğer hasılatlar mukayese edilerek genel imal ve genel giderlerden iadeye yüklenilen KDV'den pay verilir.

Yapılan bu hesaplama şeklinde iade edilebilir en yüksek iade miktarı aşılmaması halinde; firmanın alabileceği maksimum iadede – (doğrudan gider+ genel yönetim ve imal giderleri) kalemleri çıkartılarak ATİK'lere kalan pay tespit edilir tek bir şart ile o da amortismanına tabi iktisadi kıymetin iadeye konu işlemde kullanılması gerekmektedir. Bu şekilde iadesi hesaplanan Yüklenilen KDV için dikkat edilmesi gereken diğer bir husus ise bu tutarın ilgili dönemin toplam, toplam kelimesi çok önemli çünkü önceki dönemden devreden vergide bu kapsamın içinde yer almaktadır, indirilecek katma değer vergisinden ve de İndirilecek KDV ve Hesaplanan KDV mahsubu sonrası çıkan Devreden KDV tutarından çıkarılmak suretiyle ayrılır ve Sonraki Döneme Devreden Katma Değer Vergisi içinde yer

almaması gerekmektedir. Mükellef KDV iadesi yetkili dairece tamamlana kadar ki bu da düzeltme fişi düzenlenme aşamasına tekabül etmektedir, bu aşamaya kadar iadesini indirim yoluyla işlem tesis edilmesini isteyebilmektedir. Böylelikle Sonraki Döneme Devreden KDV miktarını arttırabildiğini de görebilmekteyiz (Bakanlığı T. H., Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2014).

2.3.1.3. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerde İade Uygulaması

KDV iadesinde Yüklenilen KDV'nin kalemlerinden olan ATİK'lerin hesaplara dahil edilebilmesi için en temel şart o işlem için kullanılmasıdır. Örneğin Uluslararası Taşımacılık yapan bir firma aldığı TIR'ı henüz yaptığı seferlerinde kullanmamış ise bu araca ait ATİK yüklenimi yapamamaktadır. ATİK'ler için böyle bir şartının olması sebebi iktisadi kıymetin yaratılacak hasılat için bir aşınma ve yıpranma maruz kalması gerekir. Yine bir beton firmasının mikserinin indirimli oran konut teslimine yönelik bir inşaatı yapmaya başlamasında nedeniyle yüklenilen KDV'den ATİK'e pay verebilmesi için bu iktisadi kıymetin inşaatın yapımı tarihi itibarıyla bu işte kullanılmış olması şartı aranmaktadır. İlgili bakanlık ATİK'lere yönelik maksimum yüklenilebilecek tutarın iktisadi kıymetin %18'ni geçemeyeceğini ifade etmektedir.

KDV Kanununun (11/1-c) ve geçici 17.mad. istinaden ihraç edilmek üzere ihraç kaydıyla mal satın alan ihracatçı firmanın, mal alırken kanun gereği tahsil etmediği Katma Değer Vergisini iade olarak talep edememekle beraber, bu işlemler için iade talep edebileceği kalemler ise ATİK ve genel giderlerdir. Bu durumda firma: (ihraç malını imal eden aldığı bedelden - ihracatı yaptığı bedel arasındaki farka) x %18 oranını uygulayarak alabileceği iadeye hesaplayabilecektir” (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014).

2.3.1.4. YMM KDV İadesi Tasdik Raporu Hazırlanması Hizmetine Ait KDV

Firmalar muhasebe tekniği gereği mal ve hizmet aldıklarında aldıkları mal ve hizmetlere ait katma değer vergisini indirilecek kdv olarak dikkate almak zorundadırlar. İade süreçlerinde iadesi talep edilen miktar belli parasal hadleri aştığına ya Vergi İnceleme Raporuyla ya da YMM KDV İadesi Tasdik Raporları ile iade talep edebilmektedir. Bu hususta Yeminli Mali Müşavirlik hizmeti alanlar bu hizmet için ödediği katma değer

vergisini ilgili ayında veya sonraki dönemlerde talep edebilmektedir (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014).

2.3.2. Mahsup Yoluyla İade

“Mükelleflerce talep edilen KDV İadesi, kendi aidiyetinin veya ortaklık yapısı gereği yüzdesi ile orantılı olmak şartı ile adi, kolektif ve adi komandit şirketlerde ortakların, Türk Ticaret Kanununda sayılan komandit şirketlerde ise yalnızca komandite ortakların payına istinaden

- Vergi dairelerince takip edilen amme alacaklarına,
- İthalat sırasında uygulanan vergilere,
- Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) prim borçlarına,

Mahsuben iade talebinde bulunabilir ve borçlarına mahsup yapılabilir.

Mahsuben iade talebi, iade hakkı doğuran işleme ilişkin ilgili bölümlerde belirtilen evrakların tamamlanıp, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından geliştirilen mükellefin bilgilerini ve listelerini alt mükelleflere kadar çapraz sorgulama yapan KDVİRA aracılığıyla raporlanan “KDV İadesi Kontrol Raporu”nun oluştuğu tarihte negatif hataların olmadığı kısmın iadesi yapılır. Olumsuz hata veren alımlar için olan iade de ilgili olumsuzlukların rapordan kalkması şartıyla işlem tesis edilir.

Bu iade şeklinde iadenin tevsikinde ispatlayıcı her türlü belgenin onaylanmış olması gerektiği ifade edilmektedir (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014). Bu yaklaşım mahsuben iadeler için doğruluk ve evrak teyitleri açısından önem arz etmektedir.

2.3.3. Maliye Bakanlığınca Belirlenen Sınırı Aşmayan Nakden İadeler

Nakden iade talepleri ilgili uygulama tebliğinde belirtilen parasal hadleri aşmadığı takdirde tebliğce ön görülen raporlara ihtiyaç duymadan yapılabilme olanağı bulunmaktadır. Nakden İade talebinde sisteme elektronik olarak aktarılacak olan talep dilekçesinin ibrazı, çeşitli segmentlerin kontrollerini sağlayan, yurt genelinde KDV’nin tetkikinde standartlaşma açısından yol gösterici bir yönü de bulunan Katma Değer Vergisi Risk Analiz Raporuna çıktısı ve ilgili kısımlarda atfedilen evrakların tamamlanmasının ardından aşağıda sunulan kıstasların da var olmasıyla yerine getirilir;

a) Yapılan tetkiklerde sahte belgeye ilişkin olumsuzluklar tebliğin ilgi kısım gereğince yerine getirilecektir.

b) Tevsik edilebilen evraklar kadar iade mümkündür.

c) İade sınırı ilgili dönem itibariyle geçerli olan sınırdır.

ç) Belirlenen limitler ilgili dönem için tek sefer için uygulanır. (Bakanlığı T. H., Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2014)

2.3.4.YMM KDV İadesi Tasdik Raporuna Dayalı İadeler

01/06/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12 nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" uygulamasına ilişkin genel tebliğlerle, YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile KDV iadesi yapılmasının usul ve esasları belirlenmektedir. Süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin mevcudiyeti halinde, bavul ticareti ve yolcu beraberli eşya ihracatından doğan iadelerde sözü edilen Genel Tebliğlerle belirlenen limitlere göre, diğerlerinde miktara bakılmaksızın vergi inceleme raporu ve teminat aranmadan iade yapılır. (Bakanlığı T. H., Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2014)

Genel Uygulama Tebliğinde Yeminli Mali Müşavirliklerce düzenlenen raporla talep edilen iadeler, ilgili rapor ibraz edildiği sürece iade yapılacağı ifade edilmektedir. Tebliğ, mükelleflerin rapor süreçlerinin tamamlanmasına kadar geçen süre iade alınması istenildiği takdirde belli kriterlere uygun teminata karşılık incelemeye sevki yapılmaksızının iadesinin yapılacağını da ifade etmektedir. Rapor vergi dairesine teslim edildikten sonra yapılan kontroller neticesinde teminat çözümlenerek varsa gerekli tarhiyatlara da teminattan temin edilerek idare tarafından sonuçlandırılır.

Vergi İnceleme Raporuna göre yapılması gereken iade şekillerinden biri de ilgili YMM raporunun 6ay içinde vergi dairesine ibraz edilmemesidir. Bu noktada idare herhangi bir müracaat olmadan resen kendiliğinden bir ek süre tanımayarak iadenin inceleme yoluyla çözülmesi için gerekli inceleme birimlerine başvuru, lakin mükellefler mazeretlerini izah ederek ve objektif nedenlere dayandırdığı takdirde Vergi Usul Kanununun 17.mad. istinaden 6

aylık bir zaman dilimi daha tayin edebilmektedir. Süresi içinde rapor ibraz edemeyecek olanların mazeretleriyle birlikte başvurmaları halinde, gerekli değerlendirme yapılarak mazeretleri haklı nedenlere dayananlara, 213 sayılı Kanununun 17 nci maddesi uyarınca vergi dairesince altı ay ek süre verilebilir. Mükellefler bazen Vergi Dairesine borçluluk durumlarını da göz önünde bulundurarak iadelerinin belli bir tutarını mahsup, geri kalanını nakden isteyebilmektedirler. Böyle bir talepte, iade için istenen evrakların daireye sunulmuş olması önceliğiyle ilk etapta muaccel borçlar mahsup edilir. Bir iade döneminde farklı iade türlerinden iade talepleri varsa ki bu iki bağımlı sektörde faaliyet gösteren firmalarda daha çok görülebilmektedir, örnek verecek olursak İhracat ve Uluslararası Taşımacılık sektörü vb. bu tarz iki iade doğuran işlemi tek Yeminli Mali Müşavir raporu ile istenebilmektedir. Vergilendirme dönemleri KDV’de genelde aylık ve bazı sektörlerde üç aylık olmasına rağmen tebliğ mükelleflere takvim yılının aşılması şartı ile yine tek Yeminli Mali Müşavir raporu ile iade istenebilmektedir.

“KDV Genel uygulama Tebliğine 24 Seri Nolu tebliğ ile eklenen maddeye göre mükelleflerin; “Ocak/2019 ve sonrasındaki işlemlerinden kaynaklanan, Tebliğin (IV/A-3) bölümünde belirlenen sınırı aşan ve işlem türü itibariyle YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile talep edilebilen nakden iade talepleri sonucunda üretilen “KDV İadesi Ön Kontrol Raporuna göre iade talebinin olumsuzluk tespit edilmeyen kısmının %50’si KDV İadesi Ön Kontrol Raporunun oluşturulmasından itibaren on iş günü içinde mükellefe iade edilecektir.” (Bakanlığı T. H., 2019)

%50 KDV İadesi uygulaması iade süreçlerini hızlandırmakla beraber mükelleflere nakit finansmanı görevi de görebilecek bir yapıda karardır. Bu kararın alınması sebeplerinden biri de iade süreçlerinin uzun olmasıdır. Üstü kapalı bir teşvik niteliği gören bu iade şekli ekonomik krizlerin yaşandığı dönemlerde ticari hayata canlılık getirebilmektedir.

2.3.5.Teminat Karşılığı İade

KGUT’a göre Yeminli Mali Müşavirliklerce düzenlenen raporla talep edilen iadeler, ilgili rapor ibraz edildiği sürece iade yapılacağı ifade edilmektedir. Tebliğ, mükelleflerin rapor süreçlerinin tamamlanmasına kadar geçen süre iade alınması istenildiği takdirde belli kıstas uygun teminata karşılık incelemeye sevki yapılmaksızının iadesinin yapılacağını da

ifade etmektedir. Alınan teminat ise YMM veya Vergi İnceleme Raporuna göre sonuçlandırılır.

- İş ortaklıkları veya Adi Ortaklıklar ki adi ortaklığın tüzel kişiliği bulunmamaktadır, bu tarz ortaklıklara yöneltilecek olan iadeler konusunda teminat mektubu ortaklar arasından herhangi biri namına oluşturulması yeterli olacaktır.
- Mükellefler idareye teminatı geri alma işlemine yönelik bir YMM Raporu sunacağını her ne kadar idareye bilmese dahi, idarece teminat çözümü amaçlı inceleme sevklerinden sonra ilgili teminat için yeminli mali müşavir tarafından tasdik edilmiş rapor sunulduğu takdirde teminat çözümünün YMM raporuna göre yapılmasını engellemektedir. Bu tarz süreçlerde iade sürecindeki gelişmeler inceleme yapan personele bildirilir.
- Teminatlı iade süreci eğer KDVİRA sisteminde tevsik edilmesi gereken bir hata yoksa 10 gün içerisinde yapılması öngörülmüştür.

2.3.6.Vergi İnceleme Raporu ile İade

İade talep edenlerin;

- a. İadelerini birebir Vergi İnceleme Raporuna göre talep etmeleri,
- b. KGUT'da teminatlı iadeye başvurup 6 içinde rapor ibraz etmemeleri durumunda
- c. KGUT'da özel olarak incelenmeleri gereken iade talepleri

Neticesinde vergi inceleme raporuna göre yapılır.

İ ve ii maddelerine istinaden yapılan incelemelere henüz başlanmadan mükelleflerce bu talepten vazgeçilebileceğinden alternatif olarak Yeminli Mali Müşavir tasdik raporunu ibraz ederek iade talebinde bulunabilir. Bu süreçte mükellef iadesini teminatla aldığı durumda tekrardan inceleme neticesine çözülecektir, teminat.

Vergi incelemeleri neticesinde geçecek süre ve inceleme zamanları belli sınırlılıkları olup bu süre zarfında inceleme elemanın talep ettiği evrakların sağlıklı bir şekilde sunulması gerekmektedir.

2.3.7.İade Talebinde Aranılan Belgeler

Aşağıda belirtilen evraklar iade sisteminin ortak aranılan belgelerinden olup iade türlerine göre değişiklik göstermekle beraber çeşitli belgeler talep edilebilmektedir. Tebliğ gereğince istenen bu belgelerin suretlerinin daireye intikal ettirilmesi gerektiği hallerde aranılan belgelerin orijinali ile bir olduğunun kaşe tatbiki ve imzalanması suretiyle firma yetkililerince onaylanması gerekir.

Gelir İdaresi Başkanlığı be belgeleri elektronik form şablonlarını hazırlayarak mükelleflere sunmuştur.

Vergi daireleri ilgili muhasebe departmanları tarafından MİF'lere mükelleflerce yüklenen listeler eklenmesi yerine içeriğinde bu listelerin varlığını kontrol ederek yazan aynı zamanda iadenin miktarını, nakden mi mahsuben mi veya kısmen nakden kısmen mahsuben olduğunu belirten ve bunların dijital ortamda bulunduğunu bilgisini içeren "İnternet Vergi Dairesi Liste Alındısı" nın eklenmesi yeterlidir. Spesifik durumlar hariç olma üzere tebliğ bu belgelerin kağıt ortamda verilmesine gerek duymamaktadır.

Kamuda dijital dönüşümü takip eden Gelir İdaresi Başkanlığı hem mükelleflere yönelik hem de doğaya yönelik bu dijital veri işleme sisteminde listelerin kağıt ortamında verilmesine gerek duyulmamaktadır.

(KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014) Tebliğde belirtilen belgeler ;

- a) Satış Faturaları Listesi
- b) İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu
- c) İade Hakkı Doğuran İşleme Ait Yüklenilen KDV Listesi
- d) İade Hakkı Doğuran İşlemin Beyan Edildiği Döneme Ait İndirilecek KDV Listesi
- e) İade Talep Dilekçesi

şeklinde belirtilmiştir.

2.3.7.1.İade Talep Dilekçesi

Bu dilekçeler içerisinde

- Mükellefin Unvanını,
- İade Dosya Numarasını,

- İade dosyası evrak kayıt numarası,
- Verilendirme dönemi,
- İade miktarını,
- İade türünü,
- Banka bilgilerini gibi birçok bilgiyi içermektedir.

İdare, düzeltme işlemlerini Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu yazılımı üzerinden standart iade düzeltmesi menüsünü kullanarak standart iade talep dilekçe numarasını girerek Düzeltme Fişi aşamasını tamamlamaktadırlar. Bu dilekçeler iadeye ilişkin temel bilgilen birer özeti gibidirler.

Bilindiği üzere tebliğde de düzenlenen Mahsuben iade kısmında bazı ortaklıkların borçlarına iadeden mahsup yapılabilmektedir. Bunlar;

- Adi Ortaklıklar
- Adi Komandit Şirketler
- Kolektif Şirketler
- Komandit şirketlerde ise sadece komandite ortağa yönelik borçların

Mahsubuna izin vermektedir. Bu borç mahsup taleplerinin iade sürecinden iade talep dilekçelerinde ek olarak diğer ortaklarında bu mahsup işleminde mutabık olduklarını gösteren noter onaylı evrakın sunulması gerekmektedir. Standart iade talep dilekçeleri de internet ortamında sunulduğu için ayrıyeten sunulmasına gerek bulunmamaktadır (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014).

2.3.7.2.İade Hakkı Doğuran İşlemin Beyan Edildiği Döneme Ait İndirilecek KDV Listesi

İndirilecek KDV Listesi aldığımız mal ve hizmetlerin KDV'lerinin gösterildiği temel bir listedir. Bu liste içerisinde bulunması gereken bilgiler;

- Alış Faturasının Tarihi
- Alış Faturasının Seri No
- Alış Faturasının Sıra No
- Satıcının Adı Soyadı/ Unvanı
- Satıcının Vergi Kimlik Numarası / TC Kimlik Numarası

- Alınan Mal ve/veya Hizmetin Cinsi
- Alınan Mal ve/veya Hizmetin Miktarı
- Alınan Mal ve/veya Hizmetin KDV Hariç Tutarı
- Alınan Mal ve/veya Hizmetin KDV si
- GGB Tescil No'su (Alış İthalat İse)
- Belgenin İndirim Hakkının Kullanıldığı KDV Dönemi gibi birçok

mali bilgi girişi yapılmaktadır.

Bu listeler GİB veri tabanına yüklenirken dikkat edilmesi gereken hususlar ise;

- Hazırlanan elektronik şablonda her satırın karşılığı bir fatura olacak şekilde veri girişinin yapılışı gerektiği
- Fatura serileri no'ları genelde “B” tasvirindeki gibi sadece harflerden oluşabileceği gibi “B1” gibi harf ve rakamlardan da şekillenebilmektedir. Faturaların serileri B-1, B 1, B/1 Şeklinde harf ve sayı arasına herhangi bir işaret veya boşluk bırakmaksızın bitişik olarak “B1” şeklinde yazılmalıdır. Elektronik belge olması durumunda seri alanı boş geçilerek sadece sıra no kısmı doldurulmalıdır.
- Satıcının Vergi Kimlik Numarası / TC Kimlik Numarası kısmında dikkat edilmesi husus ise eğer aldığımız mal ithalat yapılarak alınmış ise veya tam tevkiyat kapsamında alınmış ise bu alana 10 adet 1 rakamı girerek doldurulmakla beraber muhasebe işlem fişleri ise 10 adet 3 rakamı girilerek yazılmalıdır. Bu fişler İndirilecek KDV listesinin yüzde beşini geçemeyeceği öngörülmüştür.
- GGB Tescil No alanına ise gümrük giriş beyannamesinin tescil numarası intikal ettirilmelidir (Başkanlığı G. İ., 2019).

“Bir vergilendirme döneminde farklı türlerde iade işlemleri bulunuyor ise her biri için ayrı ayrı liste gönderilmeyerek tek liste halinde sunulacaktır. Bu listenin beyanname ile uyumlu olması gerekmektedir. (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014)

2.3.7.3. İade Hakkı Doğuran İşleme Ait Yüklenilen KDV Listesi

Yüklenilen KDV listesi, yapısı gereği, iade edilebilir KDV tabi işlemin imal ve inşası sırasında alınan mal ve hizmetlerden ne kadar KDV yüklenildiğini gösteren temel

listelerden biridir. Bu listenin içerisinde en önemli kalemlerden biri İşlemin bünyesine giren vergi miktarına ilişkin sütundur. Firma Bu sütunda birden çok iadeye konu iş ve işleri olsa dahi bunları ayırıştırarak sadece iadesini istediği konuya isabet eden KDV'yi belirmesi gerekmektedir. Örnek: 150m2 altı kat karşılığı konut imalatında bulunan bir firma, bir birinden bağımsız iki ayrı aynı metrekare ve proje ölçülerinde inşaat yapmaktadır. Bu inşaatlardan biri 2018/5 diğeri ise 2018/06 döneminde bitmiş ve teslim edilmiş olsun. Firma bu iki inşaat için bir demir firması ile toptan anlaşarak tek fatura üzerinden 100ton demiri 100.000,00TL + 18.000TL KDV ye aldığını varsaydığımızda firma; 2018/05 dönemi için bu faturanın 18.000,00TL KDV'nin Bünyeye Giren KDV olarak: 9.000,00TL'sini yüklenilecek olup kalanını 2018/08 dönemindeki bünyeye giren KDV olarak yüklenilen listeye işleyecektir. Bir diğeri husus bu listede işlenen faturaların mahiyetlerinin yani; Genel Gider, Doğrudan Yüklenim ve ATİK olarak gruplandırıp, amortismanına tabi iktisadi kıymeti tebliğde belirten esaslara göre yüklenmesi gerekecektir (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014).

2.3.7.4.İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

“İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu, iade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesinden hareketle iadesi talep edilen KDV tutarını gösteren özet tablodur. Tabloda, doğrudan girdiler nedeniyle yüklenilen KDV, genel yönetim giderleri ve ATİK nedeniyle yüklenilen KDV'den işleme verilen pay yer alacaktır.” (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014).

2.3.7.5.Satış Faturaları Listesi

Bu liste iadenin doğmasına sebep olan mal ve hizmetin fatura bilgilerinin girildiği listedir. (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014).

BÖLÜM 3

3.ULUSLARARSI TAŞIMACILIK

3.1.Genel Bakış

Taşımacılık kavramı Türk Dil Kurumuna göre ; “İnsan, mal vb.nin çeşitli araçlarla bir yerden bir yere taşınması işi, nakliyecilik, nakliyat, transport” şeklinde ifade edilmektedir.

“M.Ö.3000 yıllarına ait araştırmalarda ulaştırmada önemli bir icat olan tekerleğe rastlanmıştır. Nasıl bir ihtiyacın bu icada yol açtığı bilinmemekle birlikte, çeşitli varsayımlara göre, Yontma Taş Çağı'ndan başlayarak insan, avladığı hayvanı ve kaya parçaları gibi bazı gereçleri taşıma ihtiyacı duymuştur. Sümerlere ait kazılarda M.Ö.3000'den kalma kızıklar ve arabalar bulunmuştur. Tekerleğin icadını hemen arabanın izlediği kesindir. M.Ö.3000 yıllarından kalma Sümer kalıntılarında tekerlekli arabalara rastlanmıştır. Bunu izleyen yüzyıllarda araba, savaş alanlarında fetih aracı olarak kullanılmıştır. Taşımacılığın gelişiminde yolların da büyük önemi vardır. Örneğin Romalılar yolları merkezi otoritenin bir göstergesi olarak görmüşlerdir.” (Işıkhani, 2011).

“Her şirket maliyetlerini düşük seviyede tutup hizmet kalitesini en iyi şekilde sağlamak istemekte ve bu yüzden de karar vermesi zor olan durumlarda en doğru kararı vererek en iyi tercihi yapmaları beklenmektedir. Son yıllarda gerek ulusal ve gerekse de uluslararası taşımacılıkta artık küresel hale gelen dünya keskin bir rekabet ortamı doğurmuştur. Uluslararası taşımacılık yapan firmaların lojistik faaliyetlerinin bütün bölümlerini en iyi şekilde kavrayarak üreticiden tüketiciye doğru uzanan süreçte hizmet sağlamaları zorunlu hale gelmiştir. Küresel rekabetin yaşandığı ve birçok tedarikçinin bulunduğu dünyada lojistik firmaları rekabetin ötesine geçip rekabet üstü olmak zorundadırlar.” (Ütücüler, 2015).

Taşımacılık sektörü, ülkemizin dünya üzerindeki konumu gereği çok önemli transit noktalardan biri haline gelmesinden kaynaklı önemli bir sektördür. Bu konumu kullanan firmalar yalnız yerleşik firmalar olmayıp çoğunlukla Avrupa, Ortadoğu ve Asya ülkeler de bu sektörün ülkemizde vukuu bulmasına neden olmaktadır. Küreselleşen dünyanın tüketim alışkanlıkları, sınır kavramlarını daha zorlar hale gelmiştir. Taşımacılık sektörü de bu konjonktürden faydalanarak uluslararası bir boyut almıştır. Devletlerin, firmaların veya

kişilerin ürettiği malların ticarete rahatça var olabilmesi ve rekabet edebilmesi için öncelikle Gümrük Vergisi, Katma Değer Vergisi veya ÖTV gibi vergilerin uygulanan oran, mevzuat ve mantık birliğinin sağlanması gerekmektedir. Bu malların nihai tüketicilere ulaşması için rasyonel hareket edebilen lojistik firmalarının varlığına bağlıdır.

3.2.Uluslararası Taşımacılık Türleri

3.2.1.Karayolu Taşımacılığı

“Osmanlı İmparatorluğu’nun yükseliş döneminde ihtiyaca cevap verebilecek bir yol ağı geliştirilmiş ve bu yol ağı uzun süre korunmuştur. Ancak, İmparatorluğun son dönemlerinde, o zamana kadar başarılı olan yarı askeri özellikteki Karayolları organizasyonu, yolları ihmal etmeye başlamış ve yollar bakımsız kalmıştı. 1923 yılında kurulan Türkiye Cumhuriyeti 4 000 km. si iyi durumda olan 18 350 km. yol ağı devralmıştı. Cumhuriyetin ilk yıllarında ulaşımda, dönemin en çağdaş teknolojisi olarak kabul edilen demiryolu yapımı ağırlık kazandı, ancak bir süre sonra demiryolunun tek başına yeterli olmadığı, sistemin ucundaki ulaşım için karayoluna ihtiyaç olduğu görülerek, 1929 yılında Nafia Vekaleti (Bayındırlık Bakanlığı) içinde Şose ve Köprüler Reisliği kuruldu ve çıkarılan yol kanunu ile karayolu yapım çalışmalarına hız verildi. Uzun süren savaş döneminin getirdiği sıkıntılar, dünya ekonomik krizi ve II. Dünya Savaşından sonra, karayolu çalışmaları için yeni bir atılıma ihtiyaç duyuldu. Karayolu atılımını işaret eden yıl 1948’dir. Bu zamana kadar bakım çalışmaları üzerinde durulmaksızın bir karış daha fazla yol yapmakla işin bitmediğinin, önemli olanın yapılan yolların devamlı bakım altında bulunması olduğunun altı çizilmiştir. Bu, aynı zamanda makinalı çalışma dönemine geçiş demektir. Öyle ki, Cumhuriyet dönemindeki yol tarihimizi, kazma, kürek ve insan gücüne dayanan 1948 yılı öncesi dönem ve 1948 yılından sonraki Makinalı Çalışma Dönemi olarak ikiye ayırabiliriz. Karayolu yapımında makinalı döneme geçişle birlikte devlet ve il yollarında ucuz, süratli ve kademeli yapılacak bir sistemin uygulanmasına başlandı ve mevcut yolların envanteri çıkarılarak Türkiye’nin ulaşım ihtiyacını karşılayacak bir yol ağı belirlendi. Ayrıca, üzerinde önemle durulan bir nokta da, bu çalışmaların belli bir plan ve program çerçevesinde yürütülmesiydi. Tüm bu etkinliklerin dinamik bir kuruluş tarafından çağdaş yöntemlerle yönlendirilmesi gereğinden hareketle, 1 Mart 1950’de Karayolları Genel Müdürlüğü kuruldu. Böylece, yeni karayolu politikasıyla birlikte, Karayolları Genel Müdürlüğü’ne bağlı yurt çapına dağılmış bölge teşkilatları oluşturuldu, makinalı çalışmayı

yürütmek için gerekli olan makine parkı sağlandı, personel eğitimine ağırlık verilerek planlama, etüt proje, yapım ve bakım çalışmalarına başlandı.” (Karayolları Genel Müdürlüğü, 2016).

Karayolu ulaşımı halen, taşıma sistemleri içinde yapısı gereği en önemli yeri işgal etmektedir. İkinci Dünya Savaşı ve sonrasında cazip hale gelen kara taşıtlarındaki ivmelenmeler, karayolu taşımacılığını tercih edilebilir hale getirmiş ve yaygınlaştırmıştır. Gelişmiş ülkelerde dahi, diğer taşıma şekilleri çokça gelişmiş olmasına rağmen eşyada karayolu taşımacılığının toplam taşıma içindeki payı yüzde 50–75, yolcuda ise yüzde 70-95 civarındadır. Bu yüzdeler Türkiye’de yüksek seyretmektedir.

“Ulaştırma sektörü içerisinde büyük bir yeri olan uluslararası karayolu taşımacılığımız, hızlı bir gelişme ve büyüme göstererek dünya piyasalarında diğer ülkelerle rekabet edebilecek güce erişmiştir. 2001 yılı sonu itibariyle Ulaştırma Bakanlığında karayoluyla uluslararası arızî yolcu taşımacılığı yapmak üzere yetki belgesi almış bulunan 138 firma, 1571 otobüs ve 77419 koltuk kapasitesine sahiptir. Yine 2001 yılı sonu itibariyle karayoluyla uluslararası eşya taşımacılığı yapmak üzere Ulaştırma Bakanlığında yetki belgesi alan firma sayısı 892’ye, bunların sahip oldukları öz mal taşıt filosu ise yaklaşık 711 bin tona ulaşmış bulunmaktadır. Türkiye’nin toplam ihracatının ton olarak halen yüzde 15,2’si, değer olarak yüzde 46,4’ü, toplam ithalatının ise ton olarak yüzde 6’sı, değer olarak yüzde 40,2’si karayolu ile yapılmaktadır. 2001 yılında Türk taşıtlarıyla 7.684.038 ton eşya taşınmış olup, bu taşımalarından 1.468.156.015 Dolar gelir sağlanmıştır.” (Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı).

“23 Mart 1948’de kurulan IRU (International Road Transport Union: Uluslararası Karayolu Taşımacılığı Birliği), 73 ülkeden 169 üyesiyle yerel ve küresel çapta faaliyet göstermektedir. IRU ulusal dernekler aracılığıyla dünya genelinde karayolu taşımacılığı sektörünü temsil etmektedir. IRU otobüs işletmecilerinden, taksilere ve kamyonlara, büyük taşımacılık filolarından araç sahibi sürücülere kadar birçok sektörün sorunlarını ve ihtiyaçlarını dile getirmektedir. Karayolu taşımacılığını etkileyen kararların alındığı uluslararası platformlarda, sektörün çıkarlarını savunmaktadır. Yüksek mesleki standartların geliştirilmesi ve benimsenmesi, karayolu taşımacılığının güvenlik düzeyinin ve çevrenin korunmasına katkının artırılması, kişilerin ve malların hareketliliğinin sağlanması yönünde çalışmalar gerçekleştiren IRU ayrıca, araçların çıkış yaptıkları sınır kapısında kontrol edildikten sonra varış noktasına kadar, yol boyunca geçiş yapılan diğer sınır kapılarında

başka kontrollerin yapılmasına ihtiyaç duyulmadan geçebilmelerine olanak sağlayan TIR sisteminin de uluslararası garantörü durumundadır.” (UND, 2016).

Trans-Avrupa taşımacılık ağları kısmında, çeşitli altyapı sistemleriyle ilgili bakanlıklar bu konuyla ilgili çalışmaya başlamıştır. Bu çalışmalar doğrultusunda Türkiye'nin önümüzdeki yıllarda trans-Avrupa taşımacılık ağ profili TEN-T projenin kılavuzluğuna dayanmaktadır (Avrupa Komisyonu, 2013).

“Türkiye, gümrük mevzuatına ilişkin olarak Yetkilendirilmiş Yükümlü (AEO) tanımını ve buna ilişkin basitleştirilmiş usulleri yürürlüğe koymuştur. Düzenlemede yer alan hükümler AB müktesebatı ile benzerlik taşımaktadır. Bununla birlikte, yerinde gümrükleme sadece ihracat işlemleri ile sınırlı kalmıştır. Türkiye Aralık 2012’de Ortak Transit Rejimi Sözleşmesi’ne TR 75 TR katılmış ve transit gümrük işlemlerinde Yeni Bilgisayarlı Transit Sistemi’ni (NCTS) kullanmaya başlamıştır. Türkiye-AB Gümrük Birliği sayesinde, gümrük mevzuatı alanında genel uyum düzeyi yüksek seviyededir. Ancak özellikle giriş noktalarındaki gümrüksüz satış mağazaları ile ilgili olmak üzere, vergi muafiyeti mevzuatı ve serbest bölgelere ilişkin kurallar AB müktesebatı ile tam uyumlu değildir. Gözetim tedbirleri ve tarife kotalarının yönetimi konusunda ilerleme kaydedilmemiştir. Asgari gümrüklenmiş değer/CIF kıymeti üzerinden yapılan izleme uygulaması AB müktesebatıyla uyumlu değildir. AB’de serbest dolaşıma giren ve sonrasında Türkiye’ye ihraç edilen dokuma kumaşlar ve hazır giyim eşyası gibi ürünler için menşe beyanının sunulması gerekliliği Gümrük Birliği hükümleri ile uyumlu değildir” (Avrupa Komisyonu, 2013).

Türkiye’de karayolları, ayrı bir niteliği olan orman yolları nazara alınmazsa;

- Otoyollar,
- Devlet yolları,
- İl yolları
- Köy yolları şeklinde dört ana gruba ayrılmaktadır.

Karayolları Genel Müdürlüğü 2019 verilerine göre Bölünmüş yollar; Otoyollar 2159 km, Devlet Yolu 20.475 km, İl yolu 1.796 km olmak üzere toplamda 24.430 km’dir.

Tablo 2. Bölünmüş Yollar 01.01.2019

Otoyollar	2.159
Devlet Yolları	20.475
İl Yolu	1.796
Toplam	24.430

Kaynak 4 Kara Yolları Genel Müdürlüğü,

<http://www.kgm.gov.tr/Sayfalar/KGM/SiteTr/Kurumsa/YolAgi.aspx>

Karayolları Genel Müdürlüğü'nün sorumluluğu altında bulunan karayolu uzunluğu 01.01.2019 tarihi itibarıyla toplam 67.333km. olup, 3 sınıf yoldan oluşmaktadır :

- Otoyol
- Devlet Yolu
- İl Yolu

Karayolları Genel Müdürlüğü'nün sorumluluğu altında bulunmayan yollar ise ;

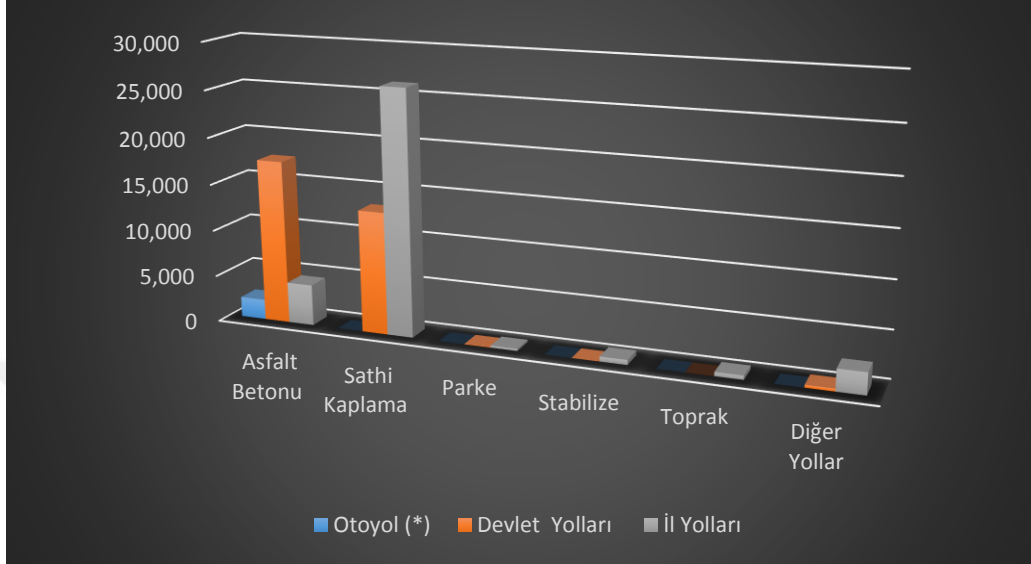
- Köy Yolları
- Turistik Yollar
- Orman Yolları
- Şehir içi Yolları'dır.

Tablo 3. Sath Cinsine Göre Yol Ağı (KM) 01.01.2019

	Asfalt Betonu	Satış Kaplama	Parke	Stabilize	Toprak	Diğer Yollar	Toplam
Otoyollar(*)	2159	-	-	-	-	-	2.159
Devlet Yolları	17.520	13.115	58	27	-	301	31.021
İl Yolları	4.403	26.218	232	537	443	2.320	34.153
Toplam	24.082	39.333	290	537	443	2.621	67.333

Not 1 (*) Otoyol uzunluğuna Ana Gövde ve Bağlantı yolu dahil olup, Yanyol ve Kavşak kolları dahil değildir.

Şekil 3. Satış Cinsine Göre Yol Ağı (KM) 01.01.2019



Şekil 3’de görüleceği üzere satış cinsine göre yol çeşitlerinden en fazla; Satış kaplama ve Asfalt Betonu ülkemizde yer almaktadır. Satış kaplama yolları içinde 26.218 km ile İl yolları yer alırken, 13.115 km ile Devlet yolu takip etmektedir. Asfalt yollar bakımından Devlet yolları 17.520 km, İl yollar 4.403 km iken Otoyollar 2.159 km’dir.

Tablo 4. Yıllara Göre Devlet Yolları Uzunluğu (KM)

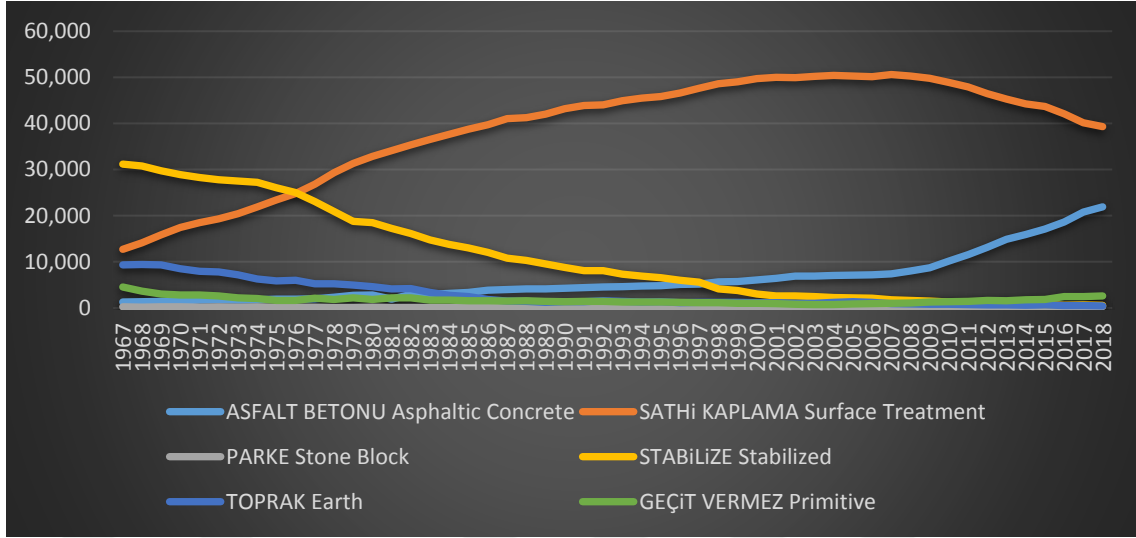
YILLAR Years	ASFALT BETONU Asphaltic Concrete	SATHİ KAPLAMA Surface Treatment	PARKE Stone Block	STABİLİZE Stabilized	TOPRAK Earth	GEÇİT VERMEZ Primitive	TOPLAM UZUNLUK Total Length
1967	1.289	12.712	207	31.190	9.319	4.540	59.257
1968	1.383	14.093	204	30.801	9.422	3.621	59.524
1969	1.450	15.884	207	29.715	9.331	3.033	59.620
1970	1.534	17.481	211	28.899	8.517	2.811	59.453
1971	1.705	18.516	204	28.250	7.965	2.829	59.469
1972	1.739	19.318	206	27.821	7.784	2.580	59.448
1973	1.701	20.458	191	27.520	7.201	2.208	59.279
1974	1.764	21.899	253	27.260	6.267	2.056	59.499
1975	1.892	23.409	205	26.033	5.879	1.651	59.069
1976	1.912	24.833	189	25.009	6.026	1.646	59.615

1977	1.996	26.804	154	23.067	5.252	2.134	59.407
1978	2.336	29.296	130	20.913	5.205	1.838	59.718
1979	2.707	31.355	116	18.745	4.955	2.181	60.059
1980	2.822	32.848	140	18.508	4.605	1.838	60.761
1981	1.900	34.084	117	17.258	4.153	2.200	59.712
1982	2.937	35.395	118	16.169	4.180	2.155	60.954
1983	2.936	36.522	128	14.715	3.331	1.665	59.297
1984	3.176	37.630	129	13.750	2.757	1.670	59.112
1985	3.368	38.784	125	13.019	2.440	1.566	59.302
1986	3.851	39.743	139	12.020	1.812	1.574	59.139
1987	3.972	41.030	177	10.767	1.510	1.459	58.915
1988	4.161	41.247	186	10.293	1.417	1.547	58.851
1989	4.128	42.038	144	9.558	1.234	1.450	58.552
1990	4.261	43.200	136	8.803	1.356	1.372	59.128
1991	4.414	43.874	134	8.050	1.327	1.422	59.221
1992	4.546	44.063	136	8.116	1.573	1.408	59.842
1993	4.605	44.960	128	7.352	1.425	1.300	59.770
1994	4.757	45.502	122	6.894	1.281	1.276	59.832
1995	4.835	45.849	121	6.552	1.330	1.312	59.999
1996	5.080	46.634	105	6.007	1.176	1.223	60.225
1997	5.136	47.684	107	5.574	1.201	1.139	60.841
1998	5.659	48.650	116	4.141	1.180	1.139	60.885
1999	5.752	49.054	132	3.761	1.195	1.029	60.923
2000	6.057	49.709	134	3.026	1.144	1.020	61.090
2001	6.452	50.028	139	2.615	1.113	958	61.305
2002	6.877	49.943	126	2.605	1.025	792	61.368
2003	6.930	50.218	132	2.441	1.018	752	61.491
2004	7.030	50.461	136	2.236	1.214	737	61.814
2005	7.080	50.302	133	2.207	1.329	888	61.939
2006	7.204	50.159	135	2.132	1.226	908	61.764
2007	7.406	50.619	158	1.796	947	986	61.912
2008	8.004	50.305	168	1.600	862	1.084	62.023
2009	8.681	49.782	180	1.490	783	1.303	62.219
2010	10.197	48.929	212	1.314	782	1.351	62.785
2011	11.561	47.912	212	1.077	721	1.447	62.930
2012	13.150	46.462	256	1.069	666	1.652	63.255
2013	14.870	45.294	261	852	632	1.587	63.496
2014	15.922	44.277	273	891	599	1.792	63.754
2015	17.095	43.726	262	744	631	1.820	64.278
2016	18.646	42.131	297	593	503	2.449	64.619
2017	20.793	40.183	314	668	520	2.484	64.962
2018	21.923	39.333	290	564	443	2.621	65.174

Kaynak 7 Karayolları Genel Müdürlüğü ,

<http://www.kgm.gov.tr/Sayfalar/KGM/SiteTr/Istatistikler/DevletYolEnvanteri.aspx>

Şekil 4. Yıllara Göre Devlet Yolları Uzunluğu (KM)



Kaynak 8 Karayolları Genel Müdürlüğü ,

<http://www.kgm.gov.tr/Sayfalar/KGM/SiteTr/Istatistikler/DevletYolEnvanteri.aspx>

Karayolu taşımacılığında önemli yollardan biri olan Devlet Yolları ülkemizde çeşitli sebeplerden ötürü içeriğini değiştirerek gelişmektedir. Bu gelişimin Karayolu Taşımacılığına kuşkusuz faydası büyük olup, taşımacılık yapan araçların lastik bakım onarım maliyetlerine etki etmektedir. Şekil 4'e de görüldüğü üzere Devlet yollarının büyük bir kısmı Sath kaplama olup, 2007 tarihinden itibaren bu türde bulunan yolların km uzunluğu azalma trendine girmiştir. 2007'de 50.619 km olan bu yollar , 2012'de 46.462 km iken 2018 yılında ise 39.333 kilometreye gerilemiştir. Bununla beraber Asphalt Betonu tarzı yollar ise sürekli artma trendinde olup 2007'de 7.406 km iken 2015 yılında 17.095 km 2018 yılında ise 21.923 km olmuştur.

Tablo 5. Yıllara Göre İl Yolları Uzunluğu (KM)

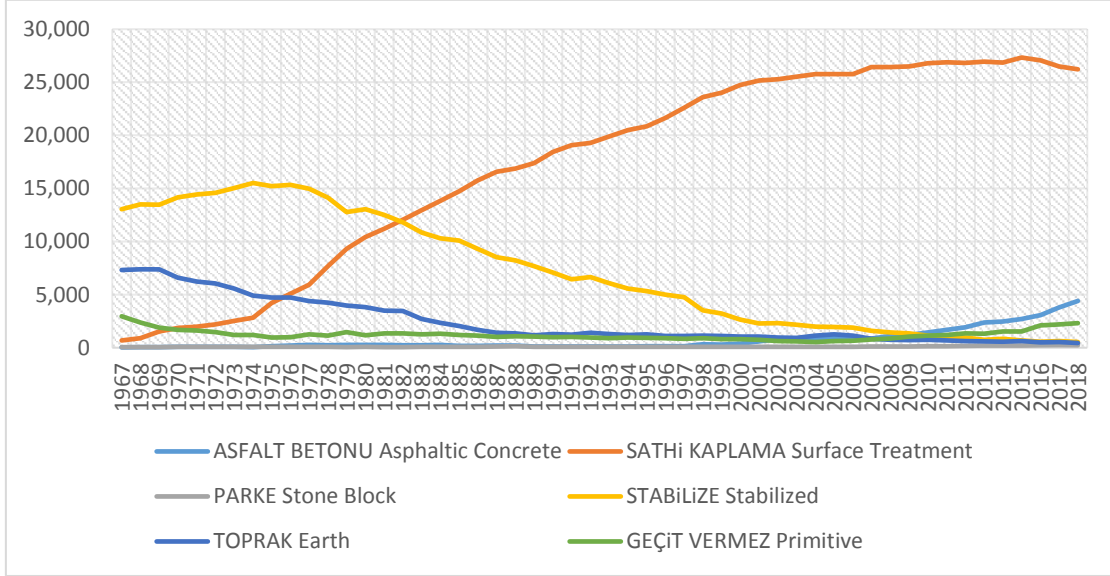
YILLAR Years	ASFALT BETONU Asphaltic Concrete	SATHi KAPLAMA Surface Treatment	PARKE Stone Block	STABİLİZE Stabilized	TOPRAK Earth	GEÇİT VERMEZ Primitive	TOPLAM UZUNLUK Total Length
1967	30	682	58	13.058	7.315	2.958	24.101
1968	46	898	53	13.496	7.384	2.381	24.258
1969	62	1.530	58	13.469	7.381	1.890	24.390
1970	81	1.853	78	14.149	6.602	1.674	24.437
1971	84	1.990	77	14.446	6.239	1.615	24.451
1972	69	2.197	73	14.585	6.037	1.482	24.443
1973	79	2.534	68	15.021	5.570	1.192	24.464
1974	59	2.834	76	15.511	4.912	1.189	24.581

1975	135	4.211	88	15.210	4.719	944	25.307
1976	188	5.091	86	15.324	4.736	990	26.415
1977	251	5.942	74	14.981	4.386	1.272	26.906
1978	242	7.677	73	14.132	4.231	1.134	27.489
1979	267	9.306	60	12.768	3.967	1.483	27.851
1980	251	10.427	70	13.041	3.821	1.175	28.785
1981	259	11.196	65	12.495	3.475	1.334	28.824
1982	242	12.058	60	11.815	3.464	1.362	29.001
1983	242	12.951	69	10.854	2.701	1.270	28.087
1984	248	13.840	75	10.309	2.329	1.329	28.130
1985	172	14.724	77	10.104	2.035	1.193	28.305
1986	178	15.749	85	9.311	1.692	1.138	28.153
1987	196	16.565	125	8.528	1.409	1.030	27.853
1988	196	16.885	136	8.224	1.335	1.076	27.852
1989	117	17.398	94	7.684	1.154	1.057	27.504
1990	124	18.429	92	7.065	1.279	990	27.979
1991	109	19.087	89	6.454	1.217	1.004	27.960
1992	113	19.285	87	6.659	1.395	960	28.499
1993	117	19.874	85	6.089	1.297	884	28.346
1994	127	20.486	82	5.583	1.212	953	28.443
1995	135	20.866	82	5.322	1.248	924	28.577
1996	141	21.621	68	4.995	1.095	893	28.813
1997	150	22.607	69	4.749	1.120	826	29.521
1998	309	23.607	75	3.523	1.141	885	29.540
1999	302	24.014	82	3.216	1.106	815	29.535
2000	374	24.731	82	2.639	1.056	811	29.693
2001	599	25.156	91	2.297	1.042	744	29.929
2002	795	25.274	84	2.303	964	630	30.050
2003	838	25.520	93	2.171	926	585	30.133
2004	872	25.763	94	1.976	1.128	535	30.368
2005	881	25.761	91	1.953	1.243	639	30.568
2006	867	25.768	92	1.895	1.140	667	30.429
2007	868	26.414	109	1.583	841	764	30.579
2008	1.094	26.431	108	1.443	758	878	30.712
2009	1.193	26.500	114	1.353	730	1.058	30.948
2010	1.439	26.783	137	1.152	735	1.144	31.390
2011	1.692	26.880	138	963	674	1.211	31.558
2012	1.910	26.831	183	957	637	1.362	31.880
2013	2.368	26.930	190	760	603	1.304	32.155
2014	2.476	26.862	201	824	570	1.541	32.474
2015	2.702	27.327	191	699	614	1.532	33.065
2016	3.070	27.054	230	553	503	2.103	33.513
2017	3.802	26.492	248	632	520	2.202	33.896
2018	4.403	26.218	232	537	443	2.320	34.153

Kaynak 9 Karayolları Genel Müdürlüğü,

<http://www.kgm.gov.tr/SiteCollectionDocuments/KGMdocuments/Istatistikler/DevletIlyolEnvanter/YillaraGoreIlyoluUzunlugu.pdf>

Şekil 5. Yıllara Göre İl Yolları Uzunluğu (KM)



Kaynak 10 Karayolları Genel Müdürlüğü,

<http://www.kgm.gov.tr/SiteCollectionDocuments/KGMdocuments/Istatistikler/DevletIlyolEnvanter/YillaraGoreIlyoluUzunlugu.pdf>

İl yolları istatistiklerine göre artış durumunda olan Sathi ve Asfalt yollar olurken en büyük azalış ise stabilize yollar olup, 1974’de 15.511 km olan stabilize yollar 2018 yılında 537 kilometreye gerilemiştir.

Uluslararası Taşımacılık kapsamında birçok ülkeyle çeşitli anlaşmalar yapılmıştır. Bunlar aşağıdaki tabloda belirtilmiştir. (UND, 2016).

Tablo 6. Uluslararası Karayolu Anlaşmaları

ÜLKE	Resmi Gazete Tarihi	Resmi Gazete No
AFGANİSTAN	30.Kas.10	27771
(Eski Anlaşma)	03.10.1978	16423
ARNAVUTLUK	05.12.1988	20010
Yeni Anlaşma	24.04.2003	25088
ALMANYA	21.12.1977	16146
Tadil Anlaşma	-	-

AVUSTURYA	21.01.1971	13730
Tadil Anlaşma	21.02.1978	16207
AZERBAYCAN	22.09.1994	22059
Bahreyn	03.08.2010	27661
BELÇİKA	10.01.1970	13396
Tadil Anlaşma	26.10.1977	16096
BELARUS	18.01.1996	-
BOSNA HERSEK	10.01.2004	25343
	17.02.2004	25376
	03.05.2004	25451
BULGARİSTAN	17.10.1977	16087
Tadil Anlaşma	29.07.1979	16711
Yeni Anlaşma	27.01.2007	26416
ÇEK CUM.	14.03.1982	17633
DANİMARKA	14.05.1978	16287
ESTONYA	07.12.1995	27635
FİNLANDİYA	14.05.1978	16287
FRANSA	09.12.1970	13689
Tadil Anlaşma	10.11.1976	15759
GÜRCİSTAN	07.06.1995	22306
HOLLANDA	06.12.1971	14034
Tadil Anlaşma	21.02.1978	16207
Yeni Anlaşma	24.04.2003	25088
HIRVATİSTAN	09.01.1998	23225
IRAK	05.01.1981	17211
İNGİLTERE	14.05.1978	16287
TADİL ANLAŞMA	20.May.09	28129
İRAN	07.06.1980	17010
Tadil Anlaşma	12.02.1996	22552
İSPANYA	12.05.2001	24400
İSVEÇ	14.05.1978	16287
İSVİÇRE	14.05.1978	16287
İTALYA	26.04.1972	14170
Tadil Anlaşma	21.02.1978	16207

KARADAĞ (Sırbistan Anlaşması yürürlükte)	22.04.1978	16267
KAZAKİSTAN	17.07.1995	22346
KIRGIZİSTAN	12.02.1995	22200
KOSOVA	11.11.2010	27756
KUVEYT	24.11.1970	13677
LETONYA	21.01.1996	22530
LİTVANYA	22.05.1998	23349
LÜBNAN	13.02.1995	22201
LÜKSEMBURG	20.10.1988	19965
MACARİSTAN Tadil Anlaşma	12.05.1969 21.08.1978	13196 16207
MAKEDONYA	06.09.1995	22396
MOĞOLİSTAN	07.04.2004	25426
MOLDOVA	25.09.1994	22062
MISIR (Yeni Anlaşma)	22.07.2009 -	27296 -
NORVEÇ	14.05.1978	16287
ÖZBEKİSTAN	23.07.1995	22352
PAKİSTAN	20.05.2006	26175
POLONYA Tadil Anlaşma	14.05.1978 15.04.2003	16287 25080
PORTEKİZ	25.06.2009	27269
ROMANYA	30.04.1977	15924
RUSYA FED.	31.08.1988	19915
SİRBİSTAN Tadil Anlaşma	03.09.1968 22.04.1978	12991 16267
SLOVAKYA	14.03.1982	17633
SLOVENYA	14.04.2004	25433
SURIYE Yeni Anlaşma	17.08.1982 08.Mar.05	17785 25749
SUUDİ ARABİSTAN	30.05.1986	19122

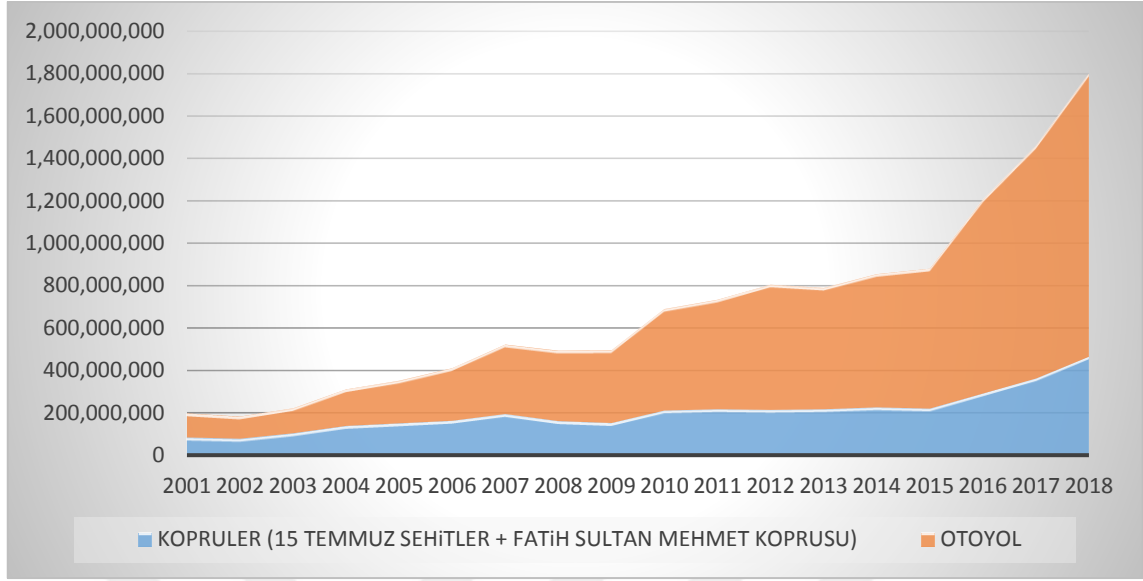
Yeni Anlaşma	20.02.2009	27084
TACİKİSTAN	30.06.1996	22682
TÜRKMENİSTAN	09.07.1995	22338
TUNUS	14.04.2004	25433
UKRAYNA	06.10.1994	22073
UMMAN	06.07.2004	25514
ÜRDÜN	07.07.1989	20718
YUNANİSTAN	16.12.1970	13695

Kaynak 10 Uluslararası Karayolu Anlaşmaları , <http://www.und.org.tr/tr/14529/uluslararasi-karayolu-anlasmalari>

Karayolu Taşımacılığının diğer bir getirisi ise ülkelere belli oranlarda gelir sağlamasıdır. Bu gelir türü tam sistematik bir devlet geliri olarak sayılmasa da Otoyollar ve Köprülerden elde edilen geçiş ücretleri , önemli bir nokta da durmaktadır. 2015 yılı itibariyle Ülkemizde 15 Temmuz Şehitler Köprüsü + Fatih Sultan Mehmet köprüsü ve tüm Otoyollardan elde edilen kazanç 880.227.681 tl 'dir (Karayolları Genel Müdürlüğü, 2016).

Şekil 6 incelendiğinde Otoyol ve Köprülerden elde edilen Net Gelir ile Araç Sayısı arasındaki makas her geçen yıl daha da artmaktadır. 2015 yılı verilerine göre araç sayısı 412.473.354 adet iken bu araçların kullanmış olduğu yol ve köprülerden elde edilen gelir ise 880.227.681 tl'dir. 2001 yılında bu yolları kullanan araç sayısı 187.412.615 adet iken 2015 yılında 412.473.354 adettir. 2001 yılında bu geçişlerden elde edilen kazanç 197.659.463 tl iken 2015 yılında 880.227.681 2018 yılında 1.798.738.189 TL olmuştur.

Şekil 6. Otoyol ve Köprü Gelirleri 2001-2018

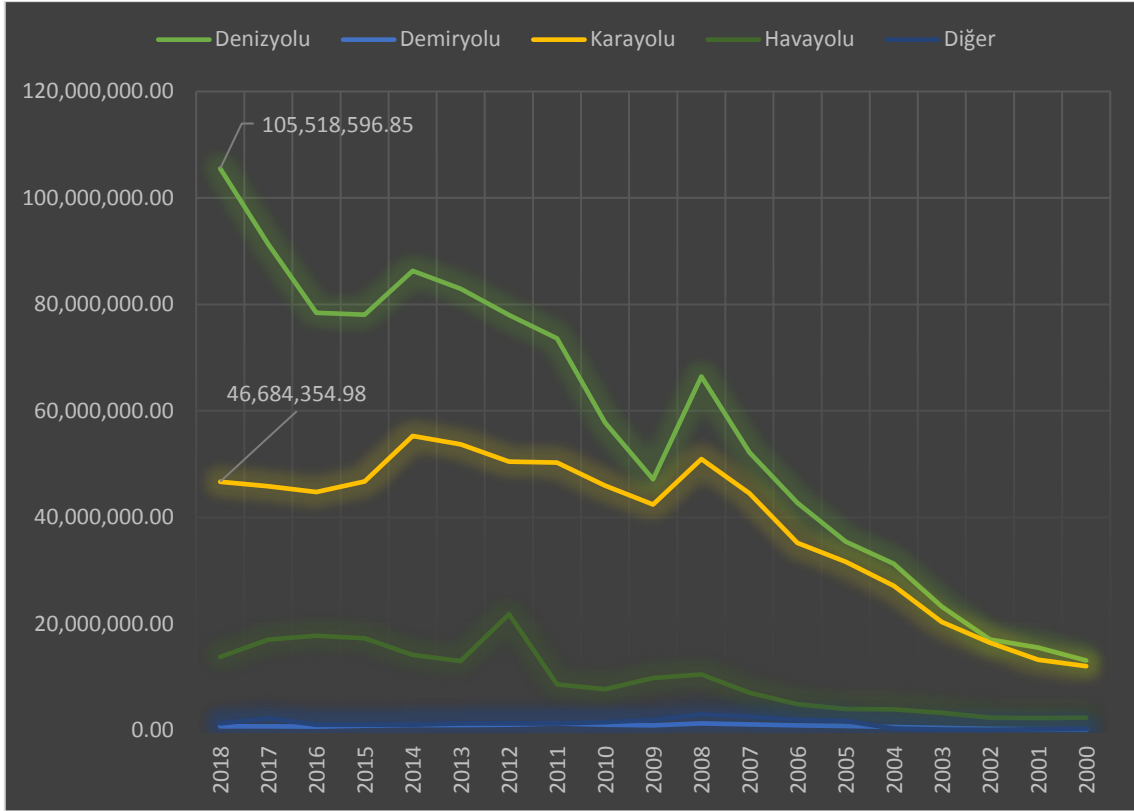


Kaynak 11 Otoyol ve Köprü Gelirleri 2001-2018,

[http://www.kgm.gov.tr/SiteCollectionDocuments/KGMdocuments/Istatistikler/OtoyolMaliBilgileri/OtoyolVeKopruGelirleri\(2001-2018\).pdf](http://www.kgm.gov.tr/SiteCollectionDocuments/KGMdocuments/Istatistikler/OtoyolMaliBilgileri/OtoyolVeKopruGelirleri(2001-2018).pdf)

Şekil7’de de görüleceği üzere 2000-2018 dönemleri arası yapılan İhracat 27.774.906,05\$ dan 167.945.418,13\$’a yükselmiştir. Bu trendin incelendiğinde ihracatta yıllar itibariyle Denizyolu taşımacılığı her dönem önde olup Karayolu taşımacılığı 2. Sırada yer alırken 3. Sırada ise Havayolu taşımacılığı yer almaktadır.

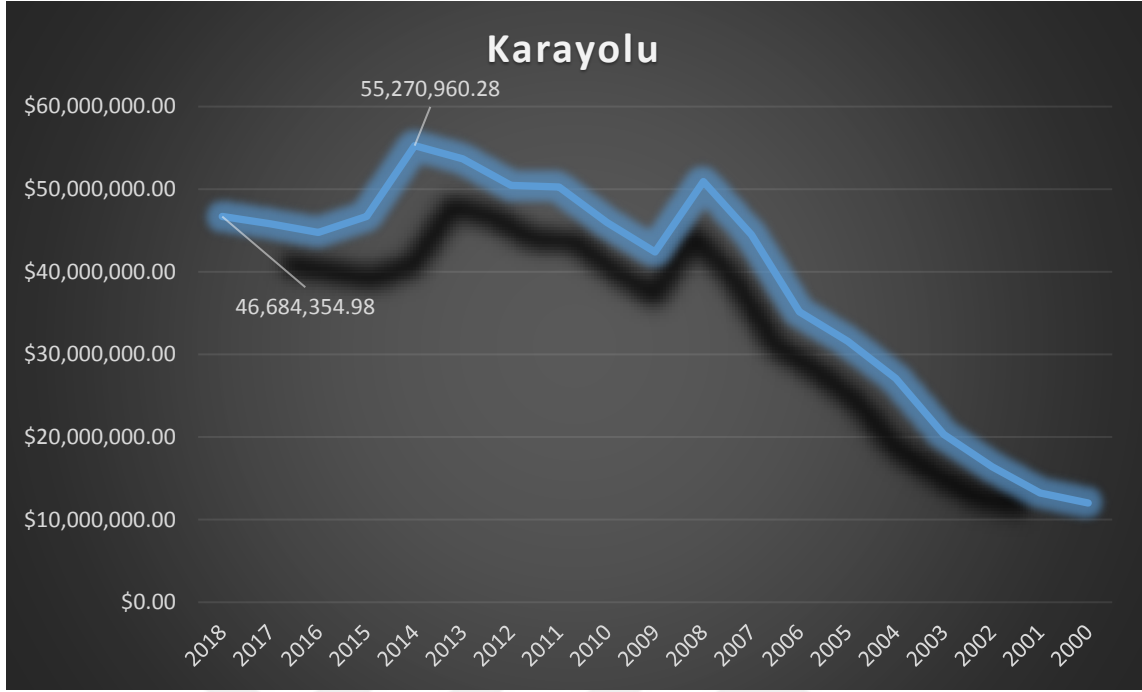
Şekil 7. 2000-2018 Yılları arası ihracata taşıma şekillerine göre elde edilen hasılat



Kaynak 12Türkiye İstatistik Kurumu http://tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1046

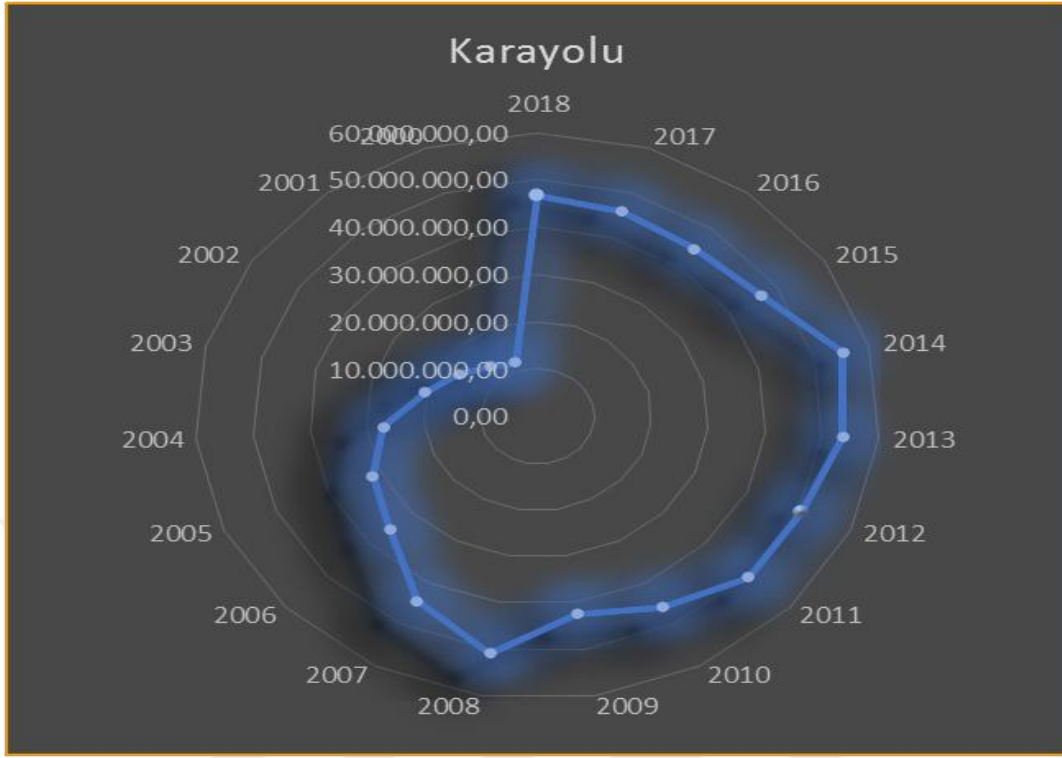
Şekil8-9 ve Tablo7’de de görüleceği üzere 2000-2018 yılları arasında ihracatta karayolu ile 55.270.960,28\$ hasılat 2014 yılında elde edilmiştir. 2016 yılında 44.754.541,752\$, 2017 yılında 45.809.928,593\$ iken 2018 yılında ise 46.684.354,982\$ hasılat elde edilmiştir. Bu rakamlara bakıldığında 2014 yılından sonra 2007-2008 dönemleri rakamlarına gerilemiştir.

Şekil 8. 2000-2018 Yılları Arası İhracatta Karayolu ile elde edilen Hasılat



Kaynak 13 Türkiye İstatistik Kurumu

Şekil 9. 2000-2018 Yılları Arası İhracatta Karayolu ile elde edilen Hasılat



Kaynak 14 Türkiye İstatistik Kurumu

Tablo 7. 2000-2018 Yılları arası İhracatta elde edilen hasılatın taşıma şekillerine göre tablolaştırılması

Taşıma şekillerine göre ihracat, 2000-2019						
Exports by mode of transport, 2000-2019						
(Değer: Bin ABD \$ / Value: Thousand US \$)						
Yıl	Denizyolu	Demiryolu	Karayolu	Havayolu	Diğer	Toplam
2018	105.518.596,85	726.868,53	46.684.354,98	13.753.500,25	1.262.097,51	167.945.418,13
2017	91.315.377,94	684.183,36	45.809.928,59	16.991.627,49	2.191.823,03	156.992.940,41
2016	78.400.026,02	641.121,34	44.754.541,75	17.747.062,61	986.832,08	142.529.583,81
2015	78.036.875,70	806.720,95	46.708.755,29	17.275.522,83	1.010.996,65	143.838.871,43
2014	86.304.496,29	922.776,16	55.270.960,28	14.103.312,13	1.008.612,84	157.610.157,69
2013	82.930.885,35	956.520,88	53.674.535,12	12.960.696,57	1.279.999,17	151.802.637,09
2012	77.983.402,66	1.017.753,07	50.440.155,85	21.781.594,73	1.238.830,24	152.461.736,56
2011	73.576.383,56	1.242.610,39	50.257.712,73	8.577.890,50	1.252.271,65	134.906.868,83
2010	57.784.065,06	990.802,34	45.948.707,55	7.684.768,90	1.474.875,34	113.883.219,18
2009	47.145.608,68	906.922,91	42.392.616,35	9.764.289,22	1.933.175,45	102.142.612,60
2008	66.456.959,64	1.260.202,00	50.923.204,51	10.435.290,66	2.951.538,82	132.027.195,63
2007	52.174.048,99	1.081.911,24	44.482.359,61	7.018.291,80	2.515.138,26	107.271.749,90
2006	42.670.649,62	911.760,26	35.170.348,99	4.880.697,21	1.901.219,43	85.534.675,52
2005	35.425.855,83	756.935,32	31.602.012,23	3.978.591,84	1.713.012,93	73.476.408,14
2004	31.259.850,58	577.821,70	27.104.284,04	3.906.835,17	318.361,34	63.167.152,82
2003	23.233.359,01	394.458,75	20.306.073,17	3.227.575,10	91.370,28	47.252.836,30
2002	17.013.191,55	249.366,00	16.416.565,96	2.339.331,16	40.634,37	36.059.089,03
2001	15.521.220,24	173.592,24	13.219.437,21	2.263.689,28	156.277,38	31.334.216,36
2000	13.080.017,11	93.957,22	12.013.620,12	2.338.492,31	248.819,30	27.774.906,05

Kaynak 15 Türkiye İstatistik Kurumu

Tablo8’ de 2000-2018 yılları arası İthalatta elde edilen hasılatın taşıma şekillerine göre gruplandırılmasında İhracatta da olduğu gibi Denizyolu taşımacılığı en önde görülmektedir. Karayolu taşımacılığı en yüksek hasılatı 2011 yılında 44.516.802\$ olarak yansıtılmıştır. 2016 yılında 34.306.873,744\$, 2017 yılında 37.800.300,685\$ iken 2018 yılında ise 35.407.717\$ dolar olarak gerçekleşmiştir.

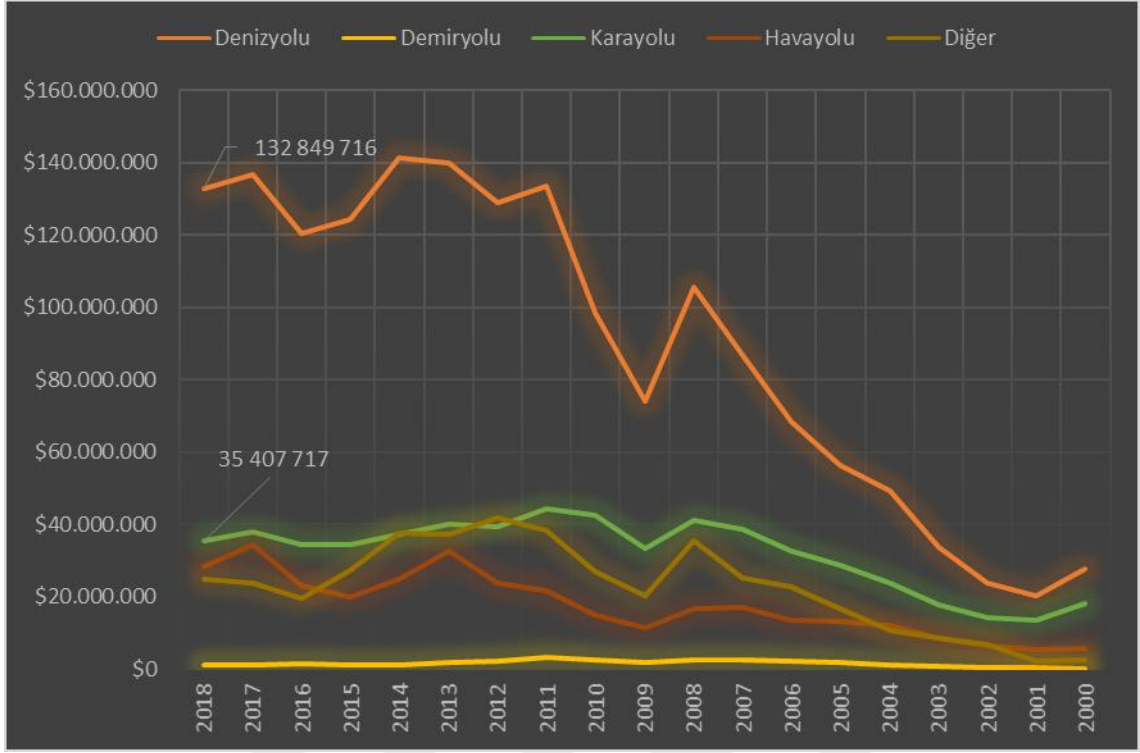
Şekil 10,11 ve 12’de görüleceği üzere 2018 ithalatta karayolu taşımacılığı hasılatı 2011 yılından itibaren düşme trendine girmiştir. Bu düşüş yaklaşık olarak 2007 yılında elde edilen 38.631.797\$ hasılatı yaklaşmıştır.

Tablo 8. 2000-2018 Yılları arası İthalatta taşıma şekillerine göre elde edilen hasılat

Taşıma şekillerine göre ithalat, 2000-2019						
Imports by mode of transport, 2000-2019						
(Değer: Bin ABD \$ / Value: Thousand US \$)						
Yıl	Denizyolu	Demiryolu	Karayolu	Havayolu	Diğer	Toplam
2018	132 849 716	1 237 165	35 407 717	28 516 656	25 034 870	223 046 124
2017	136 672 358	1 178 057	37 800 301	34 286 450	23 862 486	233 799 651
2016	120 376 825	1 428 154	34 306 874	22 969 452	19 536 930	198 618 235
2015	124 439 886	1 169 581	34 364 154	20 002 844	27 257 894	207 234 359
2014	141 381 287	1 206 626	37 300 980	24 696 997	37 591 227	242 177 117
2013	139 927 201	1 773 400	40 058 217	32 602 866	37 299 565	251 661 250
2012	129 029 330	2 346 113	39 414 333	23 797 146	41 958 219	236 545 141
2011	133 440 206	3 185 525	44 516 802	21 514 596	38 184 548	240 841 676
2010	98 629 933	2 454 604	42 442 194	15 131 613	26 885 987	185 544 332
2009	73 962 307	1 723 345	33 514 253	11 562 648	20 165 868	140 928 421
2008	105 743 822	2 573 376	41 296 201	16 898 462	35 451 714	201 963 574
2007	86 670 036	2 540 385	38 631 797	16 912 068	25 308 429	170 062 715
2006	68 354 704	2 196 112	32 694 202	13 710 656	22 620 501	139 576 174
2005	56 497 886	1 816 522	28 667 246	13 072 142	16 720 355	116 774 151
2004	49 465 830	1 254 518	23 979 223	12 294 583	10 545 612	97 539 766
2003	33 774 929	645 051	17 822 702	8 445 731	8 651 279	69 339 692
2002	23 720 891	460 443	14 201 483	6 366 104	6 804 876	51 553 797
2001	20 170 596	281 345	13 511 686	5 223 182	2 212 274	41 399 083
2000	27 558 493	229 889	18 301 107	5 892 215	2 521 117	54 502 821

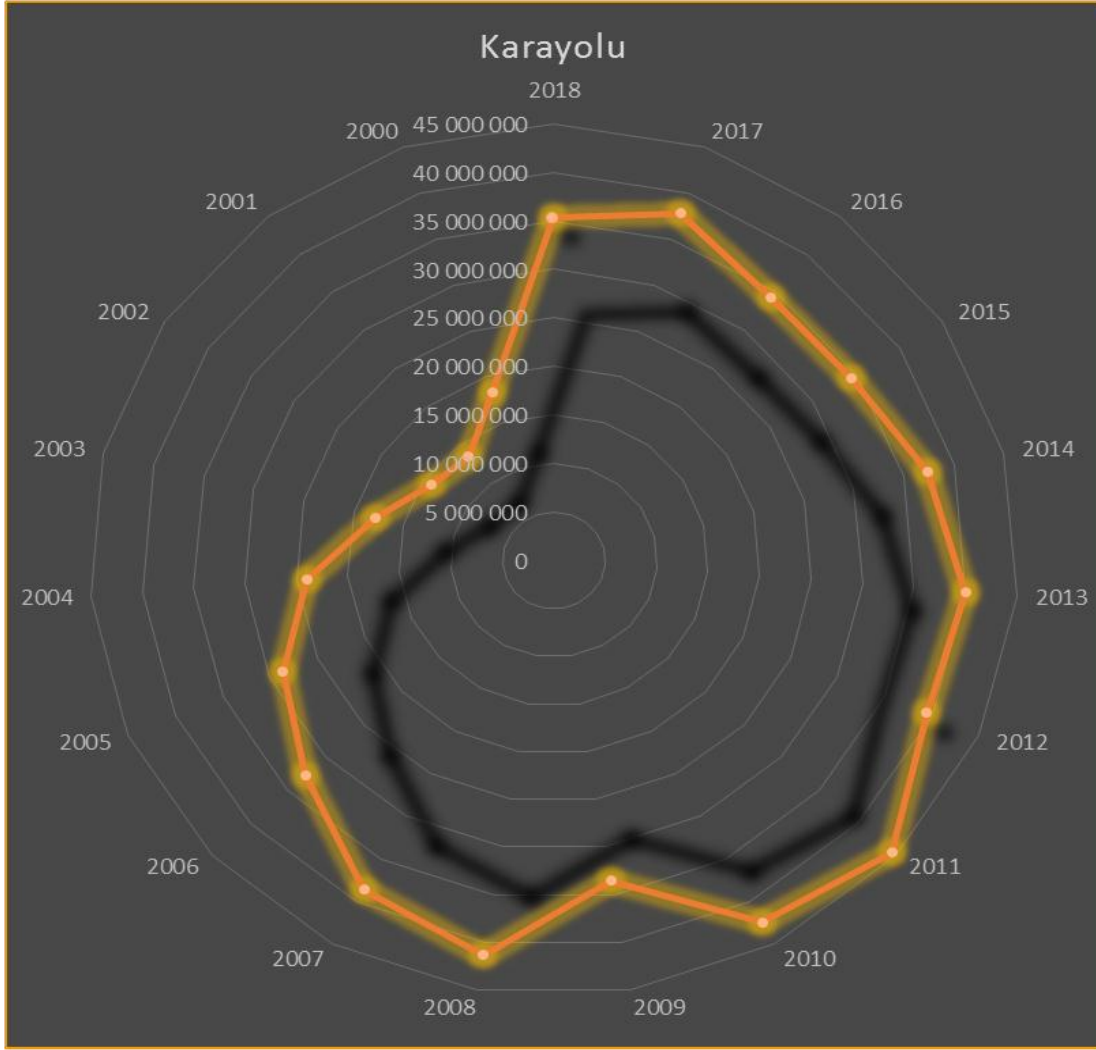
Kaynak 16 Türkiye İstatistik Kurumu

Şekil 10. 2000-2018 Yılları arası İthalatta taşıma şekillerine göre elde edilen hasılat



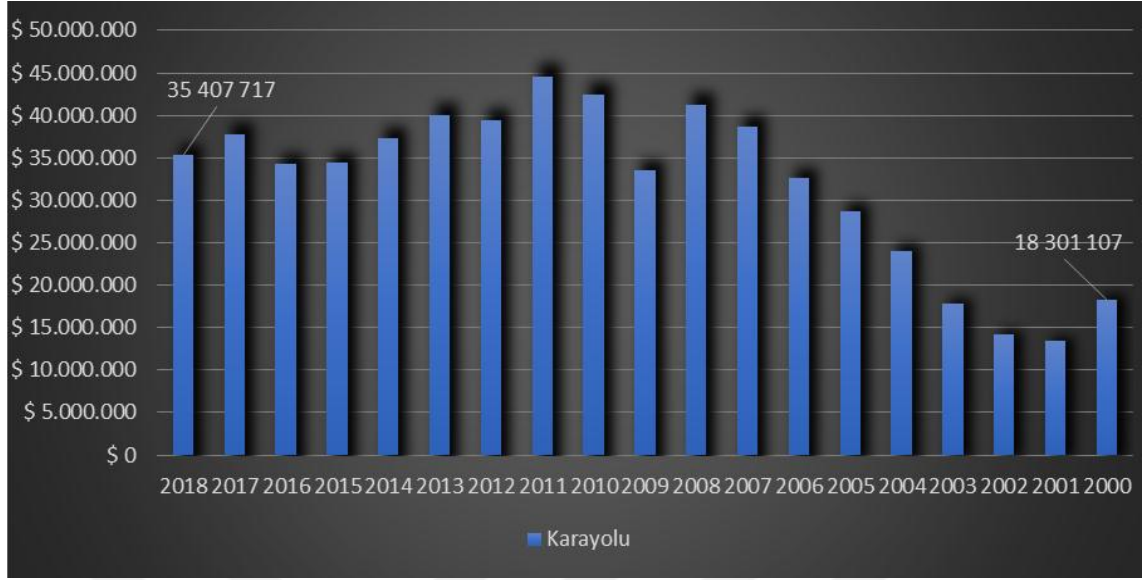
Kaynak 17TÜİK

Şekil 11. 2000-2018 Yılları arası İthalatta taşıma şekillerine göre elde edilen hasılat



Kaynak 18TÜİK

Şekil 12. 2000-2018 Yılları arası İthalatta taşıma şekillerine göre elde edilen hasılat



Kaynak 19 TÜİK

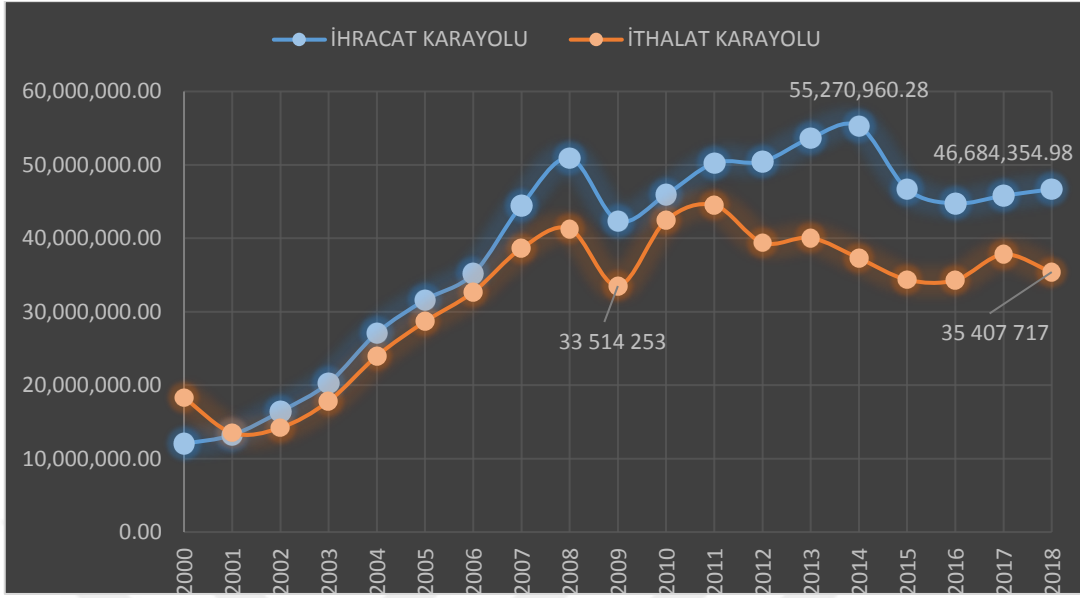
Şekil 13 ve şekil 14’de 2000-2018 yılları arası hem ihracat hem de ithalatta elde edilen hasılatla yıllar itibariyle paralel düşün ve yükseliş trenlerine girerken 2008 yılına kadar karayolu ile yapılan taşımacılıkta elde edilen hasılat noktasında ihracat ile ithalat arasında fazla fark bulunmamaktadır. 2008 yılından sonra ilgili fark 2014 yılında daha da büyümüştür.

Şekil 13. 2000-2018 yılları arası İthalat ve İhracatta Karayolu ile elde edilen hasılat

Yıl	İHRACAT KARAYOLU	İTHALAT KARAYOLU
2018	46.684.354,98	35 407 717
2017	45.809.928,59	37 800 301
2016	44.754.541,75	34 306 874
2015	46.708.755,29	34 364 154
2014	55.270.960,28	37 300 980
2013	53.674.535,12	40 058 217
2012	50.440.155,85	39 414 333
2011	50.257.712,73	44 516 802
2010	45.948.707,55	42 442 194
2009	42.392.616,35	33 514 253
2008	50.923.204,51	41 296 201
2007	44.482.359,61	38 631 797
2006	35.170.348,99	32 694 202
2005	31.602.012,23	28 667 246
2004	27.104.284,04	23 979 223
2003	20.306.073,17	17 822 702
2002	16.416.565,96	14 201 483
2001	13.219.437,21	13 511 686
2000	12.013.620,12	18 301 107

Kaynak 20Türkiye İstatistik Kurumu

Şekil 13. 2000-2018 yılları arası İthalat ve İhracatta Karayolu ile elde edilen hasılat



Kaynak 21 Türkiye İstatistik Kurumu

3.2.2. Demiryolu Taşımacılığı

“Bugünkü milli sınırlarımız içindeki demiryollarının tarihi 23 Eylül 1856 yılında 130 km.lik İzmir-Aydın Demiryolu hattının imtiyazı ile başlar. Bir süre Nafia Nezareti (Bayındırlık Bakanlığı)’nin Turuk ve Meabir (Yol ve İnşaat) Dairesi tarafından yönetilen Osmanlı Dönemi demiryollarında, 24 Eylül 1872 tarihinde demiryolu yapım ve işletmesini gerçekleştirmek üzere Demiryolları İdaresi kuruldu. Osmanlı Döneminde yapılan toplam 8.619 km uzunluğundaki demiryolu hattının 4.136 km.lik bölümü milli sınırlarımız içerisinde kalırken, bu hatların 2.404 kilometresi ise yabancı şirketler, 1.377 kilometresi de devlet eliyle işletilmekteydi. Cumhuriyetin kurulması ve demiryollarının devletleştirilmesine karar verilmesinin ardından demiryolu işletmeciliği için 24 Mayıs 1924 tarih ve 506 sayılı Kanun ile Nafia Vekâletine (Bayındırlık Bakanlığı) bağlı “Anadolu-Bağdat Demiryolları Müdüriyeti Umumiyesi” kuruldu. Demiryollarının yapımı ve işletilmesinin bir arada yürütülmesini sağlamak amacıyla Demiryolu alanında ilk bağımsız yönetim birimi olarak 31 Mayıs 1927 tarih ve 1042 sayılı Kanun ile Nafia Vekaleti (Bayındırlık Bakanlığı)’ne bağlı “Devlet Demiryolları ve Limanları İdare-i Umumiyesi” kuruldu. “Devlet Demiryolları ve Limanları İşletme Umum Müdürlüğü” adıyla 1939 yılında Münakalat Vekaleti (Ulaştırma Bakanlığı)’ne bağlandı. Cumhuriyet öncesinde yapılan ve

yabancı şirketler tarafından işletilen hatlar, 1928–1948 yılları arasında satın alınarak millileştirildi. 22 Temmuz 1953 tarihine kadar katma bütçeli bir devlet idaresi şeklinde yönetilen Teşekkülümüz, bu tarihte çıkarılan 6186 sayılı Kanunla Ulaştırma Bakanlığı'na bağlı olarak “Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları İşletmesi (TCDD)” adı altında haline getirildi. 08.06.1984 tarih ve 233 sayılı KHK ile Kamu İktisadi Kuruluşuna dönüşen ve TÛLOMSAŞ, TÛDEMSAŞ ve TÛVASAŞ olmak üzere üç adet bağlı ortaklığı bulunan TCDD, 24.4.2013 tarihinde kabul edilen 6461 sayılı Kanun ile de yeniden İktisadi Devlet Teşekkülüne dönüştü. TCDD, halen Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığının ilgili kuruluşu olarak faaliyetini sürdürmektedir” (T.C. Devlet Demir Yolları, 2016).

“Orta Asya cumhuriyetlerinin güvenli ve seri bir şekilde ulaşmak istedikleri en önemli pazarlardan biride Avrupa'dır. Günümüzde Avrupa ile Orta Asya'yı demiryolu ağırlıklı olmak üzere birbirine bağlayan ana ulaşım güzergâhları aşağıdaki gibidir:

- Trans-Sibirya Koridoru (Moskova-Pekin).
- Trans-Asya Kuzey Koridoru (Kiev/Moskova, Lianyungang).
- Trans-Asya Orta Koridoru/İpek Yolu (İstanbul, Ankara, Tebriz, Tahran, Meshed, Taşkent, Almatı, Aktogay, Lianyungang).
- TRACECA (Köstence, Poti, Bakû, Taşkent, Almatı, Aktogay, Druzhba, Alashankov, Lianyungang).

Bu alternatif güzergâhlar arasında en çok tercih edileni Rusya içlerinden geçen koridorlardır (Trans-Sibirya ve Trans-Asya Kuzey Koridoru). Türkiye ve İran' ı kapsayan yol (İpek Yolu) Rusya alternatifine göre daha kısa ancak İran'a bağımlıdır. Türkiye kısa vadede bu İran hattını canlı tutmayı hedeflemekte bu amaçla İstanbul-Almatı arasında taşımacılığı destekleyici tren seferleri düzenlemektedir” (Barutça, 2006).

Uluslararası Demir Yolu Taşımacılığında son yıllarda YHT hatları inşa edilirken bunların uluslararası demir yolları hatlarıyla entegrasyonu çok önemlidir. Uluslararası hatları ilgilendiren yapılması öngörülen demir yolu hatlarına Kars – Ahilek, Kars – Nahcivan hattı, Karkamış – Cizre – Irak hattı sayılabilmektedir. Türkiye'nin kendi içinde oluşturduğu hatlar bu tarz taşıma işlerinde sektörün tek ayağı değildir. Avrupa Pan- Avrupa hattı içinde barındırdığı hava limanları ve deniz limanlarıyla dolaşımın ne derece büyük ve çeşitli olduğunu göstermektedir. Keza TRACECA (Transport Corridor Europe Caucasus Asia) ise, “Pan-Avrupa ulaşım koridorlarını tamamlayacak şekilde tasarlanmıştır. Bir diğer büyük

ağlardan biri de Trans – Asya (TAR) olup, Asya ülkeleri ile Orta Doğu ülkelerini bağlamaktadır.

Demir Yolu Taşımacılığının birçok avantajı bulunmaktadır. Bunlar;”

- Çevreye duyarlı taşımacılık türü
- Diğer taşıma türlerine göre daha güvenlidir.
- Kara yolu trafik yükünü hafifletir.
- Genelde diğer taşıma alternatiflerinin aksine uzun dönem sabit fiyat garantisi vardır.
- Uluslararası geçişlerde kara yolunda geçiş sınırlamaları bulunurken transit ülkelerin tercih ettiği bir taşıma türü olmasından dolayı geçiş üstünlüğü verilmektedir.
- Transit süreleri kara yoluna göre biraz daha fazla olmasına rağmen sefer süreleri sabit durumdadır.
- Ağır tonajlı ve havaleli yükler için çok uygun bir taşıma türüdür.

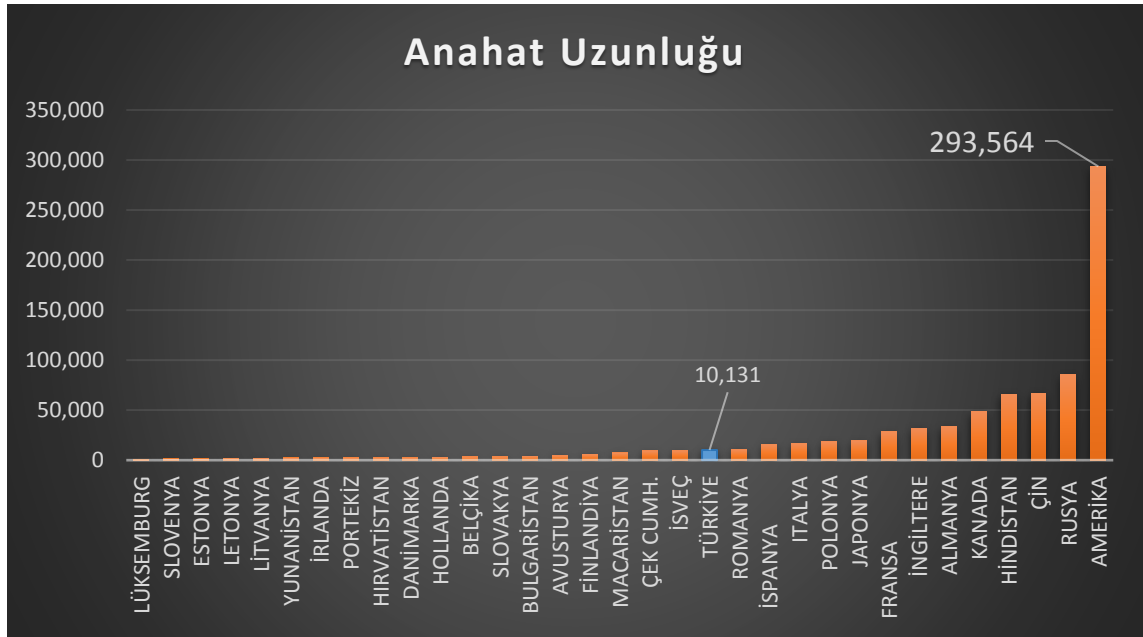
Dezavantajları ise ;

- Transit süreleri bazı teslim bölgelerinde kara yolu ve deniz yoluna göre daha uzun zaman alabilmektedir.
- Özellikle Türkiye içindeki parkurda, teslimat daha uzun sürelerde yapılabilmektedir. Örneğin; Almanya çıkışlı tren Kapıkule’ye 5 rağmen, Derince’ ye 3-4 günde varabilmektedir.
- Kapıdan kapıya teslimlerde Avrupa’da çoğu yerlerde fabrika içine kadar ray bağlantısı olmasına rağmen, Türkiye’de bu imkân yok denecek kadar azdır.
- Kapıdan kapıya teslimlerde çoğu yerde tren en yakın istasyona kadar gelebilmekte, fakat teslim adresi için ayrıca kamyon aktarmasına gereksinim duyulmaktadır” (Milli Eğitim Bakanlığı, Ulaştırma Hizmetleri Demir Yolu Taşımacılığı, 2011).

TCDD 2011 - 2015 yılı İstatistikler Raporunun 2014 yılı verilerine göre Türkiye hem Avrupa Birliği, hem AB üye ülkeleri ile tek tek ve dünyanın diğer büyük ülkeleri ile çeşitli konularda kıyaslanmıştır (T.C. Ulaştırma Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı & TCDD, 2015).

Şekil 14’de görüldüğü üzere Türkiye AB dahil 34 ülke içinde 10.087 Ana hat uzunluğu ile 15. Sıradadır. Amerika 228.218 km ile ilk sırada yer alırken, Avrupa Birliği 220.735 km ile ikinci sırada, Rusya 85.266 km ile üçüncü olmuştur. Diğer ülkelerdeki Anahat uzunluğu ; Çin 66.989km , Hindistan 65.808 km, Kanada 52.002 km, Almanya 41.328 km , Fransa 30.013 km, Japonya 19.203 km, Polonya 18.942 km, İngiltere 16.365 km, İspanya 15.453 km iken İsveç 10.881 km dir.

Şekil 14. Ülkelerin Anahat Uzunlukları 2019



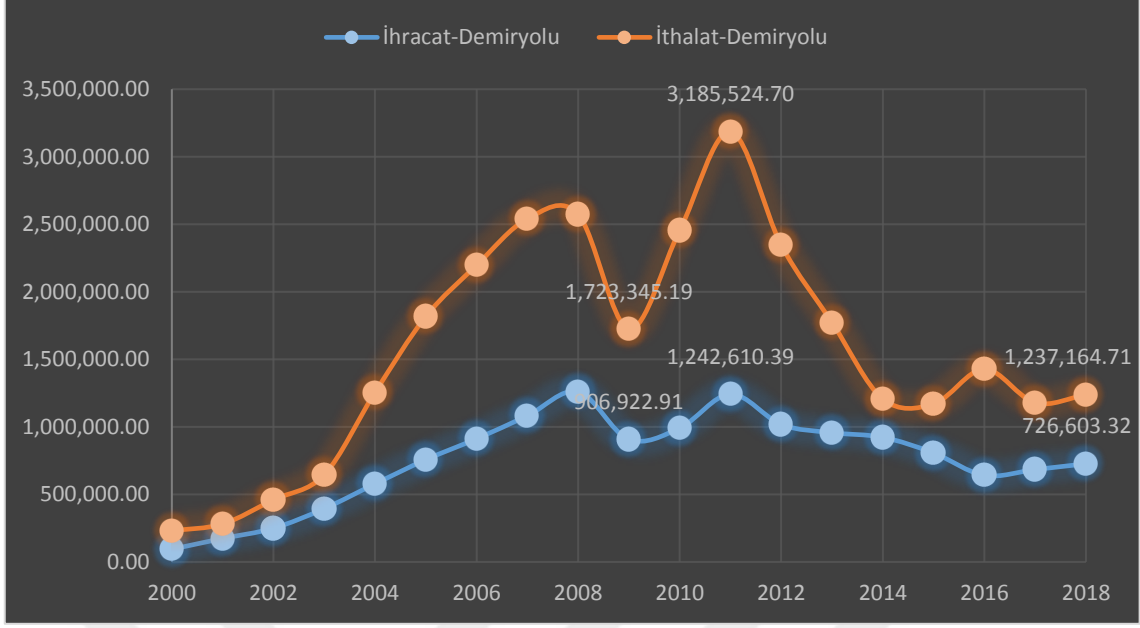
Kaynak 22 TCDD İstatistikleri, <http://www.tcdd.gov.tr/files/istatistik/20132017yillik.pdf>

TCDD 2013 - 2017 yılı İstatistikler Raporunun 2017 yılı verilerine göre 100.000 kişiye düşen kilometre bazında demiryolu ağı sıralamasında ; liderliği Kanada 135 km ile elinde bulundururken , İsveç 100 km , Finlandiya 99 km, Letonya 93 km düşerken Türkiye de ise 13 km düşmekte olup, listede 33 ülke içerisinde 31.sıradadır.

Tablo 9. 100.000 nüfusa düşen demiryolu – 2013-2017

KANADA	135
İSVEÇ	100
FİNLANDİYA	99
ESTONYA	93
LETONYA	93
AMERİKA	91
ÇEK CUMH.	90
MACARİSTAN	73
SLOVAKYA	67
LİTVANYA	65
HIRVATİSTAN	61
RUSYA	59
SLOVENYA	59
AVUSTURYA	57
BULGARİSTAN	56
ROMANYA	54
İRLANDA	53
POLONYA	48
İNGİLTERE	48
LÜKSEMBURG	47
DANİMARKA	46
FRANSA	42
ALMANYA	41
İSPANYA	34
BELÇİKA	32
ITALYA	28
PORTEKİZ	24
YUNANİSTAN	21
HOLLANDA	18
JAPONYA	15
TÜRKİYE	13
HİNDİSTAN	5
ÇİN	5

Kaynak 23 TCDD İstatistikleri, <http://www.tcdd.gov.tr/files/istatistik/20132017yillik.pdf>

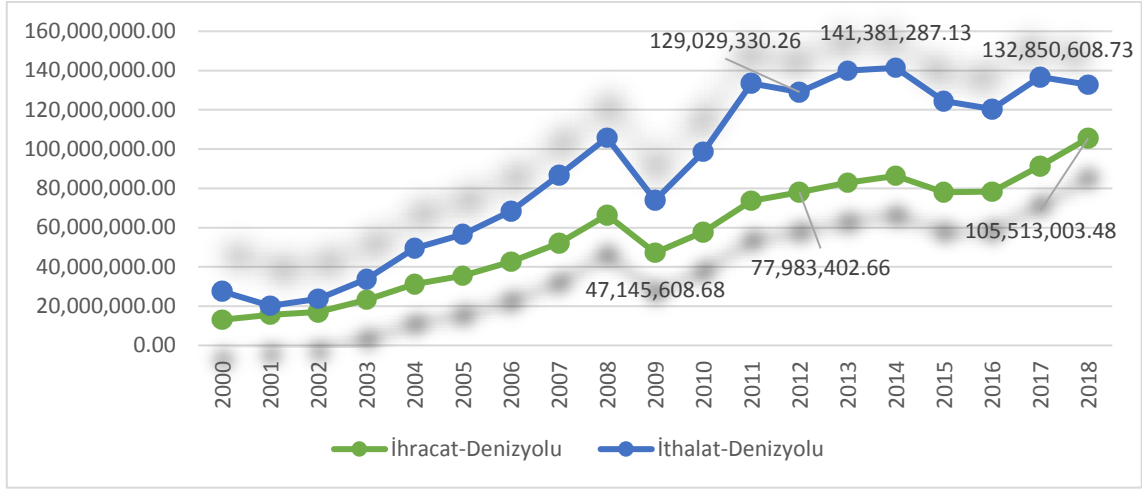


3.2.3. Denizyolu Taşımacılığı

“Malzemelerin gemi üzerinde açık ya da konteyner adı verilen hem ambalaj hem nakliye aracı statüsünde olan kaplarda taşınma şeklidir. Deniz yolu taşımacılığı düşük maliyet avantajı sebebi ile en fazla tercih edilen taşımacılık şeklidir. Havayoluna göre yirmi kat, kara yoluna göre yedi kat, demiryoluna göre ise 3 kat daha az maliyetle taşıma avantajı sağlar. Bunun yanında IMO tarafından açıklanan verilere göre 2014 yılında yayınlanan IMO Sera Gazı incelemesi raporunda uluslararası deniz taşımacılığı, dünya çapındaki toplam karbon emisyonlarının yaklaşık % 2,2’sini üretiyor. Ayrıca dünyada deniz taşımacılığının arttığı bir dönemde gerçekleşmesi de bir başarı olarak yorumlanabilir. Uluslararası Deniz Ticaret Odası da 2050 yılına kadar karbon emisyonlarını % 50 oranında azaltmayı hedefliyor” (MÜSİAD, 2015).

Türkiye İstatistik Kurumunun Yollara göre ihracat ve ithalat rakamlarına baktığımızda , İthalat açısından; yapılan 2018 yılında yapılan ithalat 132.850.608,73\$, 2010 yılında 98.629.932,53\$, 2011 yılında 133.440.206,29\$, 2012 yılında 129.029.330,26\$, 2013 yılında 139.927.201,09\$, 2014 yılında 141.381.287,13\$, 2015 yılında ise 124.439.885,81\$’lık ithalat Deniz Yolu Taşımacılığı şeklinde yapılmıştır. İhracat açısından ise; 2010 yılında 57.784.065,06\$, 2011 yılında 73.576.383,56\$, 2012 yılında 77.983.402,66\$, 2013 yılında 82.930.885,35\$, 2014 yılında 86.304.496,29\$, 2015 yılında 78.036.875,70\$, 2018 yılının ise ihracat 105.513.003,483\$’dır.

Şekil 15. Deniz yolu Taşıma Şekline Göre ithalat ve İhracat



Kaynak 24 TÜİK Dış Ticaret İstatistikleri

3.2.4. Havayolu Taşımacılığı

Günümüzde hava yolu sektörü diğer taşıma türlerine göre çok daha fazla ilgi görmekte ve bu ilgi gün geçtikçe de artmaktadır. Sektör, hava yolu taşımacılığının gerçek anlamda başladığı ilk yıllarından bugüne sürekli bir değişim süreci içinde kalmıştır. İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra ülkeler arasında artan bloklaşma ve soğuk savaş zaten var olan sosyoekonomik farklılıkları daha belirgin bir hâle getirmiştir. Ülkeler arasında meydana gelen büyük ekonomik ve politik farklılıklar ve bu ülkeler arasındaki ilişkiler tüm dünyadaki sektörleri etkilediği gibi hava yolu sektörünü de etkilemiştir (Milli Eğitim Bakanlığı, Ulaştırma Hizmetleri Alanı Havayolu Taşımacılığı, 2011).

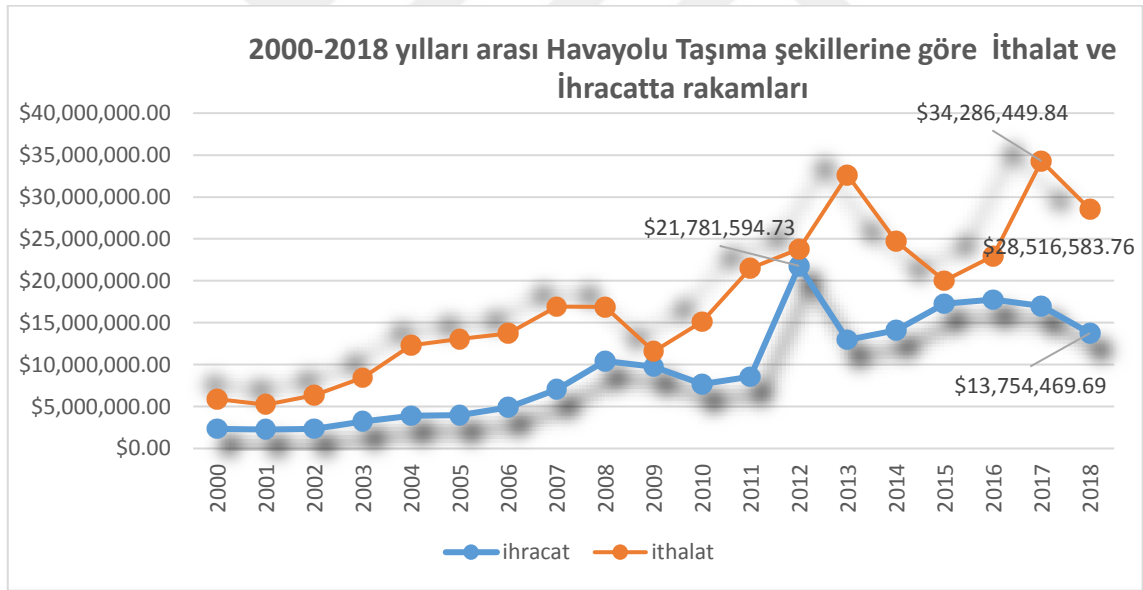
Uluslararası havayolu pazarlarındaki sözü edilen ekonomik düzenlemeler iki ülke tarafından imzalanan İkili Havayolu Taşımacılığı (Bilateral Air Services Agreements - BASA) anlaşmaları ile belirlenmektedir. İkili Havayolu Taşımacılığı (İHT) anlaşmaları; hangi pazarlara erişilebileceğini, bu pazarlara girmesine izin verilecek havayolu işletmelerinin özelliklerini ve sayısını, bu pazarlarda ne kadar üretim yapılabileceğini ve hizmet fiyatının nasıl belirlenip uygulanacağını düzenleme altına almaktadır (Gerede, 2011).

Havayolu taşımacılığının gelişimi nedenleri gelişmekte olan ve gelişmiş ülkelere göre de farklılıklar gösterebilmektedir, gelişmekte olan ülkeler için havayolu taşımacılığı gelirleri ülkenin toplam ekonomisi içinde belirleyici olabilir veya ülkenin dış ödemeler dengesini etkileyebilir buda küçük ekonomiye sahip olan ülkeler büyük havayolu şirketleri

kurmak isteyebilirler. Gelişmiş ülkelerin uluslararası alanda sağlayacakları başarılar, bu ülkelerin kullandıkları uçaklara olan talebi arttıracığından, uçak üretimlerini de etkileyecektir. Ülkelerin birbirleri arasında kurmak isteyebilecekleri dostluk ve iyi niyet göstergesi bir başka sebeptir. Ülke yöneticilerinin, kurulacak iyi bir havayolu hattı sayesinde küresel ekonomik alanda başarılı olunacağı görüşü diğer bir etken olarak söylenebilir. Bütün bunlar, ülkelerin uluslararası hava taşımacılığı piyasasına girmesindeki tüm sebepler olmamakla birlikte önemli etkenler arasında sayılabilir (Batur, 2008).

Türkiye İstatistik Kurumunun (TÜİK) 2018 yılı Dış Ticaret rakamları dahil verilerinden elde edilen Tablo 8 ve Şekil 9’da görüleceği üzere İthalat bazında Havayolu ile Taşımacılığı 2017 yılında 34.286.450\$ ile en yüksek rakama ulaşırken, en düşük 2001 yılında 5.223.182,092\$ olduğu saptanmıştır. İhracat bakımından dolar bazından en yüksek 2012 yılında 21.781.594,73\$ iken en düşük ise 2001 yılında 2.263.689,28\$ olduğu saptanmıştır.

Şekil 16. 2000-2018 Dış Ticarete Havayolu ile Taşıma şekline göre İhracat ve İthalat Rakamları



Kaynak 25 TÜİK, Dış Ticaret

BÖLÜM 4

4.ULUSLARASI TAŞIMACILIKTA KDV İADESİ

Uluslararası Taşımacılıkta, KDVK'nın 7.maddesi gereği taşımacılık hizmetini ifa edildiği ülkede vergilendirilmesi esas olduğundan, ülkemizde iç parkura isabet eden kısmı istisna sayılmıştır. 3065 Sayılı KDV'nin 22. Mad. gereği; "İkametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta şahıs ve ton başına kilometre itibariyle yurt içi emsalleri göz önüne alınmak suretiyle matrah tespitine Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir." (Bakanlığı T. H., Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2014).

KDVK'nın 14. Maddesinin Bakanlar Kurulunun 1. Maddesine istinaden; 1. Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesnadır. 84/8889 Nolu Bakanlar Kurulu Kararı iste 14. Maddeden aldığı yetkiye dayanarak;

- ✓ Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek yabancı bir ülkede sona eren,
- ✓ Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'de sona eren,
- ✓ Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren,

Taşıma işleri girmektedir.

Dar mükelleflerin konumu ise çoğu vergi kanunlarıyla uyumlu benzer mantıkla tanımlanmıştır. KDVK'nın 14. Maddesinin 2. Bendinde; Bu istisna, ikametgâhı, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibariyle karşılıklı olmak şartıyla tanınır. Çoğu ülke veya bölgesel birliklerin büyük bir kısma bu mantık çerçevesinde hareket ederler. Gerçek veya tüzel kişilerin başka ülkelerdeki dar mükellefiyet konumları devletlerin yapacakları antlaşmalara bağlıdır. Dar mükelleflerin kendi ülkelerinde yürürlükte bulunan bu istisnanın varlığını yetkili kurumlarda alarak Türkiye'de Dar mükellef olarak sorumluluğunda bulunduğu Vergi Dairesi Müdürlüğüne veya Vergi Dairesi Başkanlığına Yeminli Tercümanlar tarafından tercüme edilmiş şekilde sunulması gerekir.

4.1. Taşımacılığın Tamamı veya Bir Kısımının Başkalarınca Yapılması

Uluslararası Taşımacılığın bir kısmının başka taşımacılara veya organizatör bir firmaya yaptırılması halinden, işi yüklenen yüklenicilerin veya organizatör firmanın yüklenimleri KDV’den istisnadır. “İstisna kapsamına giren taşıma faaliyetlerinin tamamının veya bir kısmının başka taşımacılara yaptırılması halinde, gerek taşıma işini yaptıran firmaya karşı muhatap olarak işi yüklenen organizatör firmanın, gerekse ikinci derece yüklenici olarak fiili nakliyei gerçekleştiren firmanın bu faaliyetleri istisna kapsamına girdiğinden, her iki faaliyet için de vergi hesaplanmaz. Ancak ikinci derece yüklenicinin taşıma faaliyetinin Türkiye içinde başlayıp bitmesi halinde, bu işler KDV’ye tabidir” (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014).

Bir örnekle açıklamak gerekirse; X Firması mallarını taşıması için organizatör firma Y ile sözleşme imzalamış olsun. Y firması da bu malları Antalya’dan Edirne arası A firmasına, Edirne’den Hollanda’ya B firmasına, Hollanda’dan İngiltere’ye ise C firmasına taşıtmış olsun. Bu olay örgüsüne göre;

A Firması için; Yapılan taşıma işlemi Türkiye’de başlayıp yine Türkiye sınırları içerisinde bittiği için KDV’ye tabidir. A Firması Y firmasına düzenleyeceği faturalarında KDV hesaplayıp gösterecektir.

B Firması için; Taşımacılık faaliyeti Türkiye’de başlayıp, Hollanda’ya gittiğinden istisna kapsamına girmektedir. KDV hesaplanmayacaktır.

C firması için; Faaliyet, Hollanda’dan İngiltere’ye gerçekleştirildiği için Türk sınırlarını ilgilendiren bir durum olmadığı bu taşımacılık Türk Vergi Kanunlarına tabi değildir.

Diğer taraftan taşımacılık sektörüne yönelik araç kiralayanlardan araç kiralama işlemi istisna kapsamına girmemektedir. Çünkü araçlarını kiralayan firma veya kişi, sorumluluk olarak iade sisteminin bir parçası olmamaktadır sorumlu; ihtiyaç doğrultusunda araçları bu taşımacılıkta kullanan organizatör firmadır.

4.2.Taşımacılık İstisnasının Beyan Dönemi

Hizmetler, hizmetin yapıldığı döneme ait KDV beyannamesinde beyan edilir. Hizmetlerde hizmet ifasının tamamlanması beklenirken, transit taşımalarda en erken gümrük bölgesinden çıkıldığı dönemde beyan edilir. Katma Değer Vergisi Kanunu 39/2/c'ye göre ; İthalat, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasındaki taşımacılık işlerinde gümrük bölgesine girildiği veya gümrük bölgesinden çıkıldığı andır.

“Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 40/4. mad. ise, motorlu kara taşıtları ile Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan yük ve yolcu taşımaları ile transit taşımalara ait katma değer vergisinin, mükellefler tarafından yapılacak özel beyan üzerinden tarh edileceği açıklanmıştır. Buna göre, ikametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan yük ve yolcu taşımaları ile transit taşımacılıkta, katma değer vergisi bu işleri yapan dar mükelleflerin verecekleri özel beyan üzerine, Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan yük ve yolcu taşımacılığı ve transit taşımaların tam mükellefler tarafından yapılması halinde, genel esaslara göre tarh edilecektir.” (Aybars, 2014).

4.3.Taşımacılık İstisnasının Belgelendirilmesi

4.3.1.Kara Taşımacılığı

Uluslararası Taşımacılıkta Kara Taşımacılığında birçok belge sayılmıştır. Bunlar;

1. Transit Beyannamesi
2. TIR Karnesi
3. Form 302 Belgesi
4. Kara Manifestosu
5. Yük Senedi (CMR)
6. Geçiş Belgesi (Dozvola)
7. Özet Beyan veya Özet Beyan Yerine Geçen Belgeler
8. Özet Beyana Dayanak Oluşturan Tevsik Edici Belge
9. Transit Refakat Belgesi veya bunların gerekli bilgileri ihtiva eden listesi (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014)

4.3.1.1.TIR Karnesi

Karayolu ile yapılacak olan Uluslararası Taşımacılık modellerinde temel bazı ispatlayıcı belgelerin arasında yer almaktadır, Tır Karnesi. Bu belgenin basılmasına yönelik karar verici kurum; IRU yani Uluslararası Karayolu Taşımacılığı Birliği'dir. Bu belge temelde bir gümrük transfer belgesidir. Bu karnenin mahiyeti ise karneyi veren tarafından belirlenen zaman dilimi içerisinde hareket gümrük kontrolünden geçmesi ve varış noktasına varılmasına kadar varlığını korur. Kaçakçılık gibi çeşitli risklerin mevcut olması durumunda araçlara takılacak olan Araç Takip Sistemi ile gümrük tarafından çeşitli rotalar gümrük idareleri tarafından belirlenir ve TIR Karnesinin ilgili yerlerine yazılır. Bu karneler üzerinden fiziki silme vb. müdahaleler yapılamaz. Düzeltme gerekli olduğu durumlarda ise yanlıştın üstü çizilerek okunaklı bırakılarak doğru ifadeler yazılıp paraflanır, tasdik ettirilir. (Gümrük Müsteşarlığı, 2010). Bu sistemde çeşitli teminatlar sunularak başvurulmaktadır. TIR Karnesi sisteminin Türkiye'deki kefil kuruluşu ise Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'dir.

4.3.1.2.Transit Refakat Belgesi

Transit refakat belgesi ilgili transit beyanı bilgilerinden kaynağını alan ve taşınılan eşyaya özü itibariyle refakat ve eşlik etmek üzere üretilen gümrük belgelerindedir. İlgili malın sevkiyatının başlamasından önce gümrük memurunun işlemleriyle bilgiler dökülür. Bu belge geçici olması durumunda LR onaylanmış olması durumunda ise Movement Reference Number adlı MRN kodlu bir numara almaktadır. Bu belgelenin uygulanma koşullarını Avrupa Birliği oluşturmuş olup, Avrupa Birliği sınırlarına girilmeden evvel talep edilen belgelerden biridir. Bu belgenin varlığı halinde Ortak Transit Rejimi, Transit Refakat Belgesi aracılığı ile işlemler tesis edilir. Birlik sınıra girişinde ayrıyeten Özet Beyanın da sunulması gerekmektedir (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, 2013).

Transit Refakat Belgesinde ilgili çekici ve römorkun plaka bilgileri, alıcı satıcı bilgileri, nelerin taşındığına dair çeşitli gümrük kodları bulunmaktadır. Bu sistemde MRN'yi içeren İhracat Eşlik Belgesi (Export Accompanying Document, EAD), çıkış gümrük idaresinde sunulur veya çıkış gümrük idaresi elektronik olarak malların varışından haberdar edilir (Birliği, 2019).

4.3.1.3.CMR

Uluslararası ticari karayolu taşımacılık işlemlerinde kullanılan bir tür belgenin kısaltmasıdır. Açılımı; Convention Marchandise Routier'dır. CMR olarak anılan 19 Mayıs 1956 tarihli “Eşyaların Karayolundan Uluslararası Nakliyatı için Mukavele Sözleşmesi” 2.7.1961’de yürürlüğe girmiş ve kısa bir süre sonra 5.2.1962’de Almanya, bu Konvansiyona taraf olmuştur. Türkiye’nin katılımı ise maalesef çok sonra 31.10.1995 yılında gerçekleşmiştir (Yeşilova, 2005).

CMR belgesine yönelik bir akittin söz konusu olabilmesi için öncelikle nakliyeye dair mevzu eşya olmalıdır. Eşya kavramı CMR’de tanımlanmamakla birlikte; CMR m. 1/IV’te, antlaşma kapsamında olmayan taşımalar sayılmış olduğundan, bu kavramı saptamakta kullanılabilecek bazı ipuçlarının elde edilmiş olduğu söylenebilir. Eşya, CMR gereğince istisna kılınanlar ve niteliği itibarıyla karayoluyla taşınmaya konu edilemeyecek olanlar hariç, taşıma edilebilecek bütün menkul malları -canlı hayvanlar dâhil olmak üzere- ifade etmektedir (Uslu, 2009).

4.3.1.4.Özet Beyan

Özet beyan, eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesine getiren veya eşyanın gümrük bölgesine taşıma sorumluluğunu üstlenen kişi (bu sayılan kişiler taşıyıcı tanımına girmektedir) tarafından verilebilir. Bu kişilerin yükümlülükleri saklı kalmak kaydıyla özet beyan bu kişiler adına hareket eden kişi, eşyayı yetkili gümrük idaresine sunabilen veya eşyanın sunulmasını sağlayan kişi ya da bu sayılan kişilerin temsilcisi tarafından verilebilir. Bu çerçevede, taşıma şekline göre farklılık arz etmeksizin, eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesine getiren taşıma aracının kullanıcısı/işleticisi tarafından özet beyan verilebileceği gibi, taşıyıcı dışında taşıyıcının temsilcisi tarafından da verebilir. Bunun yanında, özet beyan, taşıyıcı (eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesine getiren veya eşyanın gümrük bölgesine taşıma sorumluluğunu üstlenen kişi) dışında üçüncü kişilerce de verilebilir. Bu durumda, özet beyan taşıyıcı adına değil, onun yerine veriliyor demektir. Özet beyanın, giriş gümrük idaresine, veri işleme tekniği yoluyla verilmesi gerekmektedir. Giriş gümrük idaresi, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine getirildiği ve risk analizine dayalı giriş kontrolüne tabi tutularak sevk işlemlerinin yapıldığı gümrük idaresidir. Ancak, deniz veya hava taşıtlarının Türkiye

Gümrük Bölgesinde birden fazla liman veya havalimanına uğraması halinde, özet beyan, eşyanın boşaltılacağı liman veya hava limanındaki gümrük idaresine verilir (Gümrükler Genel Müdürlüğü, 2013).

4.3.1.5.Triptik Belgesi

Türkiye'ye kayıtlı taşıtların, yabancı gümrüklerden herhangi bir teminat bırakmaksızın geçişini sağlama ve aynı zamanda Türk Gümrükleri tarafından, çıkan taşıtların dönüşünün sorunsuz takip edilebilmesi için kullanılan, Türkiye'de Türkiye Turing ve Otomobil Kurumu tarafından düzenlenen uluslararası nitelikte bir gümrüklerden geçiş belgesidir (Konya Ticaret Odası, 2016).

4.3.2.Deniz ve Havayolu Taşımacılığındaki Belgeler

- Deniz veya Hava Manifestosu
- Deniz veya Hava Konşimentosu
- Transit Beyannamesi
- Özet Beyan veya Özet Beyan Yerine Geçen Belgeler
- Özet Beyana Dayanak Oluşturan Tevsik Edici Belge
- Transit Refakat Belgesi veya bunların gerekli bilgileri ihtiva eden listesi (aslı veya noter, gümrük idaresi ya da YMM onaylı örnekleri) (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014).

4.3.3.Demiryolu Taşımacılığındaki Belgeler

- Transit Beyannamesi
- Uluslararası Demiryolu Taşımacılığı Anlaşması kapsamında demiryolu ile yapılan eşya taşımada kullanılan belge (CIV Belgesi)
- Topluluk transit rejiminin uygulanabildiği yerlerde, bu rejim altındaki demiryolu ile yapılan taşıma işlemlerinde beyanname yerine kullanılan belge (CIM Belgesi)
- Remiz Bülteni

- Özet Beyan veya Özet Beyan Yerine Geçen Belgeler
- Özet Beyana Dayanak Oluşturan Tevsik Edici Belge
- Transit Refakat Belgesi veya bunların gerekli bilgileri ihtiva eden listesi (aslı veya noter, gümrük idaresi ya da YMM onaylı örnekleri). (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014).

4.4. Taşımacılık İşlerinden Kaynaklanan İade Taleplerinde Aranacak Belgeler

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- Uluslararası taşımacılık faaliyetinin yürütülmesi için ilgili mevzuat gereğince yetki belgesi alınmasının zorunlu olması halinde, söz konusu belge (Bu belge, belgede değişiklik olmaması kaydıyla sadece bir defa verilir.) (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014)

Uluslararası Karayolu ile taşımacılıkta iade sisteminin bir ayağı Gümrük mevzuatını da ilgilendirdiği için 5.3.1./2./3. kısımlarında sayılan evrakların ilgili gümrük mevzuatına uygun olmasını da gözetmek temel adımlardan biridir. İlgili Vergi Dairesine sunulan evrakların gümrük idarelerince onaylanmasa dahi istisna kapsamında işlem yapan mükelleflerin iade taleplerinde tevsik edici belge olarak kabul edilebilir; ancak belgelerin içeriği konusunda herhangi bir tereddüt yaşanması halinde ilgili gümrük idaresinden bilgi istenilir.

4.5. Uluslararası Taşımacılıkta Yetki Belgesi

4.5.1. C2 Yetki Belgesi

C Yetki Belgesi Uluslararası ve yurtiçi eşya taşımacılığı yapacak gerçek ve tüzel kişilere verilirken, C2 Yetki Belgesi; Ticari amaçla eşya taşımacılığı yapacaklara

verilmektedir. C2 yetki belgesi için başvuranların, ticari olarak kayıt ve tescil edilmiş eşya taşımaya mahsus en az 11 adet öz mal birim taşıta sahip olması, öz mal çekici cinsi taşıtlarının katar ağırlıkları ile öz mal kamyon cinsi taşıtlarının azami yüklü ağırlıkları toplamının 440 tondan az olmaması ve 100.000 Türk Lirası sermaye veya işletme sermayesine sahip olmaları şarttır. (UBAK, 2014) Yetki belgesi alanlar için işe başlama süresi 6 ay olup, yetki belgesinin geçerlilik süresi boyunca faaliyetine sürekli olarak 1 yıldan fazla ara veremezler. C2 yetki belgeleri eki taşıt belgelerine asgari kapasitenin dışında kaydedilecek taşıtlar 20 yaşından büyük olamaz. Bu yetki belgeleri için asgari kapasiteyi sağlayacak sayıda öz mal taşıtların ilk başvuru ve faaliyet süresince 14 yaşından büyük olmaması şarttır. C2 yetki belgeleri için asgari kapasite hesabında kamyonetler dikkate alınmaz. (UBAK, 2014) C2 yetki belgesi sahipleri öz mal taşıtları ile sahibi oldukları öz mal taşıt sayısının yarısını geçmemek üzere ticari olarak kayıt ve tescil edilmiş sözleşmeli taşıtları ekleyebilirler. Sözleşmeli taşıt kullanım oranı hesabında; her öz mal taşıta karşılık aynı cinsten taşıt/taşıtlar dikkate alınır. C2 yetki belgesi için sözleşmeli taşıt kullanım oranı hesabında kamyonetler dikkate alınmaz. Bu belgenin Mesleki şartı ise Üst Düzey Yönetici3 (ÜDY3) ve Orta Düzey Yönetici3 (ODY3) belgeli en az birer yönetici olmasıdır.

BÖLÜM 5

5.ULUSLARARSI KARAYOLU TAŞIMACILIĞI ÖRNEK OLAY

5.1.Genel Bilgiler

İlgili çalışmada başta güncel Katma Değer Vergisi Kanunu ve KDV Genel Uygulama Tebliğini doğrultusunda Uluslararası Taşımacılıkta KDV sistemi teorik olarak işlenmiş olup, işletmelerin KDV İstisnaları karşısında ve mevcut KDV mekanizması içerisinde iade süreçlerini tamamlaması adına hem Yeminli Mali Müşavir tarafından verilmesi gereken rapor ve iadesi talep edilecek Katma Değer Vergisinin hesaplanmasının uygulama örneği hazırlanmıştır.

5.2.Araştırmanın Sınırlılığı

Araştırmada sunulacak veriler Uluslararası Taşımacılık sektöründe faaliyet yürüten bir firmanın mali verileri olup, sunulan olan plakalar, unvanlar ile fatura bilgi ile içerik verileri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Vergi Mahremiyeti göz önünde bulundurularak hiçbir kurum, firma ve kişileri belirtmeyecek, betimlemeyecek ve sektörel ticari sırları açıklanmayacak şekilde değiştirilerek adlandırılmış ve sayısallaştırılmıştır.

5.3.Araştırma Amacı

Araştırmanın amacı Uluslararası Taşımacılıkta iade sürecinden yaşanan aksaklıklara çözüm üretmek ve iade talep edilebilecek Katma Değer Vergisi'nin doğru hesaplanması ve bu iade türüne ilişkin alternatif hesaplama şekilleri sunmaktır.

5.4.Araştırma Önemi

Araştırmanın önemi; şirketlerin Uluslararası Taşımacılık kapsamında yapacakları faaliyetler neticesinde yüklendikleri giderleri yapılan iş ve hasılatına uygun olarak tertiplenip,

haksız ve yersiz iade edilen katma değer vergisi nedeniyle yapılan cezalı tarhiyatlara mahal vermemektir.

Doğru ve isabetli hesaplanmayan iadeler Vergi İncelemesine tabi tutularak hesaplanmasında hata bulunan ilgili Katma Değer Vergisi için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde, *“Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir. Yukarıki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez.”* (Kurulu T. B., Vergi Usul Kanunu, 1961) belirtilerek 344. Maddenin 1. Fıkrası gereği ziyaa uğratılan verginin 1 katı kadar ceza kesilmekte olup, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesi gereğince ise 3 kat Vergi Ziyayı Cezası tatbik edileceği ve haklarında ilgili savcılıklara suç duyurusunda bulunularak yine aynı kanununun 112. Maddesine istinaden de 6183. Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da belirtilen oranda Gecikme Faizi hesaplanmaktadır. Kamu erki tarafından yürütülen bu iş ve eylemler mükellefler nezdinde ağır sonuçlara sebebiyet vermektedir.

Mükellefler açısından; her bir muhasebe adımı karşılığı vergi kanunlarında cezaya tekabül ederken bu çalışma ile vergi mükelleflerine örnek çalışma sunarak kendi içdenetim süreçlerinde kaynak olması, yapılan literatür tetkiklerin de iadesi istenen KDV'nin hesaplanmasına rasyonel alternatif çözümler sunmak, gelecekte sunulacak olan benzer araştırmalara yönelik yol gösterici olmayı amaçlamakla beraber vergi iadesi süreçlerinin bir diğer ayağı olan kamu yani Gelir İdaresi Başkanlığı'na da iade süreci ile yaşanan aksaklıkları göstererek çeşitli algoritmalar ile daha hızlı sorgulamaların nasıl yapılması fazla ve yersiz iadenin önüne geçilmesi noktasında görüşler sergilenmektedir.

5.5. KDV İadesi Öncesi Örnek Olay için Yapılan Tespitler

Şirket 2018/12 dönemi Katma Değer Vergisi Beyannamesi hazırlarken önce firmanın yurtiçi ve yurtdışı hasılatlarının belirlenmesi gerekmektedir. Şirket hasılatına baktığımızda

şirket %18 tabi yurtiçi taşımacılığı vergi matrahı 124.300,18 TL olup KDV'si ise 22.374,02TL'dir.

Amortisman Tabi Sabit Kıymet satışı matrahı 54.455,45TL olup KDV'si 544,55TL olup Toplam Matrah 178.755,56 TL iken Hesaplanan Katma Değer Vergisi ise 22.918,57 TL'dir.

İndirimler kulakçığında ise şirket 2018/12 döneminde iki hesap kullanmıştır. Bunlardan birincisi Önceki Dönemden Devreden İndirilecek KDV hesabı olup aynı zamanda 2018/11 döneminde Sonraki Döneme Devreden KDV tutarı ile aynıdır. 2018/12 döneminde Önceki Dönemden Devreden KDV 55.677,96 iken ikinci hesap ise Bu Döneme Ait İndirilecek KDV olup 2018/12 dönemi alınan mal ve hizmetlere ithafen ödenilen Katma Değer Vergisinin muhasebeleştirildiği hesaptır. 2018/12 dönemi Toplam İndirilecek KDV ise bu iki hesabın toplanmasında meydana gelip 115.571,70TL'dir. Bu Döneme Ait İndirilecek KDV'nin Tutarı içinde birden çok mal ve hizmetin KDV'si olduğundan bunların tabi olduğu KDV oranları da farklılaşmaktadır. Şirketin 8.832,00TL tutarlı alımları %1 KDV oranına tabi olup KDV'si 88,32TL, 413,75TL tutarlı alımları %8 KDV oranına tabi olup KDV'si 33,10TL iken 332.068,44TL tutarlı alımları %18 KDV oranına tabi olup KDV'si 59.772,32TL'dir.

İade hesaplamalarına yapılmadan evvel 2018/12 Toplam İndirilecek KDV-Hesaplanan KDV mahsuplaştırılması yapıldığından şirketin $115.571,70 - 22.918,57 = 92.653,13$ Sonraki Döneme Devreden KDV'nin olduğunu görüyoruz. Bu tutar İadenin hesaplanmasında önemli bir faktör olmakla beraber iadeyi sınırlayan bir tutar görevi de görmektedir.

Şirket 2018/12 Döneminde Irak ve Tacikistan'a çeşitli taşımalarda bulunmuştur. Bu taşıma işleminin tamamı Öz mal araçlarla yapılmış olup araçlar C2 Taşıt belgesinde bulunmaktadır. Yapılan taşıma işleminin toplam hasılatı 2.896.024,05TL olduğu KDV'siz düzenlenen faturalardan tespiti yapılmıştır. Yurtdışı hasılatın tespitinden sonra KDV Genel Uygulama Tebliğinde belirtilen Transit Refakat Beyannameleri ile karşılıklı teyitler yapıldığında 144.801,20TL tutarlı taşımaya ait belgelerin temin edilmediği tespitinin ardından 2.751.222,85 TL tutarlı hasılat belirlenmekle beraber iadeye konu olmayan taşımalar için Hasılat(Navlun) Liste ilgili taşımalara ilişkin KM bilgileri 0 girilerek

yapılacak olan analitik incelemelerde noksan olan hasılatın kilometreleri hesaplama dışı tutulmuştur.

2018/12 dönemi alınabilecek maksimum iade tutarı $2.751.222,85 \times 18/100 = 427.963,527$ olup şirketin yapılan bu hasılat için Yüklenen alımların tutarı 449.296,04 olup KDV'si ise 91.690,09TL'dir. Bu aşamadan iade tutarının doğru hesaplanması adına öncelikler kullanılan araçların yurtiçi taşımacılıklarda kullanılıp olmadığıdır. Yapılan tetkiklerle sadece yurt dışı taşımacılıklarında kullanıldığı tespiti yapılmıştır. 2018/12 dönemi 2.896.024,05TL tutarlı hasılatan iadeye konu olan 2.751.222,85 TL tutarlı hasılat oranlanmasıyla Yüklenen KDV'nin oranı bulunmaktadır. Bu aşama $2.751.222,85TL/2.896.024,05TL = 0,95$ olup ilgili yüklenimleri %95 oranında yapılması gerekmektedir. Bu doğrultuda Yüklenen KDV Listesinin Bünyeye Giren KDV toplamı = Yüklenen Mal ve Hizmet Tutarının KDV toplamı x 95% yani $91.690,09TL \times 95\% = 87.105,58$ şeklinde formüle edilmelidir. Yüklenen KDV Listesinde Genel Giderler olmuş olsaydı 2018/12 dönemi beyannamesinde belirtilen kalemlere bakılarak Genel Giderlere ait yüklenim oranı = $1 - ((\text{Teslim ve Hizmetlerin Karşılığını Teşkil Eden Bedel (aylık)} - \text{İadeye Konu olan Hasılat}) / \text{Teslim ve Hizmetlerin Karşılığını Teşkil Eden Bedel (aylık)})$ olacaktır ki bu da; $1 - ((3.074.779,61 - 2.751.222,85) / 3.074.779,61 \text{ TL}) = 1 - (323.556,76 / 3.074.779,61) \text{ TL} = 0,89$ yani yaklaşık 89% oranında genel giderler kaleminde yüklenim yapılması gerekecekti. ATİK olarak yüklenen araçlara ait yüklenim ise daha önceden devredebilmekte ve maksimum ilgili ay Yüklenen KDV Listesinde Bünyeye Giren KDV kalemi için hesaplanan oran bazında bir yüklenim oranı verilmesi gerekmektedir beraber Uluslararası taşımacılık faaliyetinden kaynaklı ve iadeye esas olan kdv içerisinde ilgili aracın yarattığı hasılatın toplam hasılatı oranlanarak yüklenim oranı verilmelidir.

2018/12 dönemi yapılan hesaplamalarda İade edilmesi gereken KDV miktarı 87.105,54 olarak tespit edildikten sonra nihai Sonraki Döneme Devreden KDV'nin hesaplanması ise: Toplam İndirilecek KDV- Toplam Hesaplanan KDV- İade Edilmesi Gereken KDV olup beyannameye göre; $115.571,70 - 22.918,57 - 87.105,59 = 5.547,54TL$ olarak belirlenmelidir.

İlgili KDV'den istisna satışlarda çoğu zaman firma ile yapılan sözleşme de taşıma ücretinin taşıma bittikten sonra verileceği muhasebe kaydında örnek olarak ise;

Taşıma işleminde yapılan işin para tahsilatı yapılmadan önceki muhasebe kaydı

Madde NO	AÇIKLAMA		BORÇ	ALACAK
1/...../2018		XX	XX
	120	ALICILAR		
	120.01	..... Şirketi	
		601 YURTDIŞI SATIŞLAR		
		601.02 Şirketi Uluslararası Nakliye		

Taşıma işleminin bitiminden sonra ücretin banka yoluyla tahsilatı ve oluşan kur farkları Kambiyo kar veya Kambiyo zararları hesabında izlenmelidir. Taşıma sonrası elde edilen dövizde taşıyıcı lehine pozitif bir kar olduğu takdirde muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi yapılmalıdır.

Madde NO	AÇIKLAMA		BORÇ	ALACAK
2/...../2018		X+Y	X Y
	102	BANKALAR		
	102.02	..... Bank A.Ş	
		120	ALICILAR	
		120.01	..... Yurtdışı Şirketi
		646	KAMBİYO KARLARI	
	646.02	....Uluslararası Nakliye Kur Farkı Geliri	

Uluslararası Taşımacılık neticesinde oluşan giderler; ifa edilen taşımacılık hizmetin vukuu bulması için gerekli giderlerden ise ki gümrük giderleri gibi bunların muhasebe kaydı ise;

Madde No	AÇIKLAMA		BORÇ	ALACAK
3/...../2018		X	X+Y
	760	PAZARLAMA SATIŐDAĐITIM GİDERİ		
	760.03	Taşımacılık Gideri		
	760.03.01	Yurt içi Gümrük Gideri	Y	
	191	İNDİRİLECEK KDV		
	191.03	Gümrükte Tahsil Edilen KDV		
		100.02 Bank A.Ő	

Ay sonu İadesi hesaplanan tutarın muhasebeleştirilmesi ise Öncelikler İndirilecek KDV Hesabından Hesaplanan KDV çıkartılır, Ödenmesi gereken KDV çıkmadığı takdirde ise Yüklenilen 87.105,59 TL dahil edildiğinden Sonraki Döneme Devreden hesabı 190 Devreden KDV 5.547,54TL olarak işlemektedir.

Madde No	AÇIKLAMA		BORÇ	ALACAK
4	...../...../2018			
	192	DİĞER KDV	87.105,59	
	190	DEVREDEN KDV	5.547,54	
	391	HESAPLANAN KDV	22.918,57	
		191	İNDİRİLECEK KDV	115.571,70

KDV İadesi için düzenlenen YMM KDV İade Raporunun mükellefin bağlı bulunduğu Vergi Dairesine tesliminde ise;

Madde No	AÇIKLAMA		BORÇ	ALACAK
5	...../...../2018			
	136	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	87.105,59	
	136.02	....Kdv İadesi YMM Rapor Teslimi	87.105,59	
		192	DİĞER KDV	87105,59
		192.01	2018/12 İade Edilmesi Gereken KDV	87.105,59

KDV iadesinin nakden banka hesabımıza yatmadan Gelir Vergisi Stopaj borcundan kaynaklı 15.000,00TL'nin mahsup edilmesi

Madde No	AÇIKLAMA		BORÇ	ALACAK
6	...../...../2018			
	360	ÖDENECEK VE FONLAR VERGİ	15.000,00	
	360.01	..... Dönemi stopaj G.V.	15.000,00	
		136	DIĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	15.000,00
		136.01	2018/12 Dönem Kdv İade alacağı	15.000,00

KDV iadesinin kalan kısmının nakden banka hesaplarına aktarılması

Madde No	AÇIKLAMA		BORÇ	ALACAK
7	...../...../2018			
	102	BANKALAR	72.105,59	
	102.02	....Bankası A.Ş.	72.105,59	
		136	DIĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	72.105,59
		136.01	2018/12 Dönemi Vergi İadesi	72.105,59

Yukarıdaki monografi şeklinde anlatılan KDV İadesi ;

- İadeye tabi hizmetin gerçekleştirilmesi için gerekli yapılan giderlerin muhasebeleştirilmesi
- İlgili taşımacılık için alıcıların muhasebeleştirilmesi
- İlgili taşımacılık sonrası elde edilen ücretin ve döviz karının muhasebeleştirilmesi
- İlgili ayda doğan iadenin yevmiye hesaplarına yansıtılması
- Şirket KDV İade alacağı için bağlı bulunduğu Vergi Dairesine evrak tesliminin yevmiyeleştirilmesi
- Şirket KDV İade alacağının nakden aktarılmadan önce vergi borçlarına mahsubun yapılmasının muhasebeleştirilmesi
- Şirket KDV İade alacağının mahsup sonra kalan miktarının Banka hesaplarına aktarılmasının yevmiye defterine nasıl işleneceğinin tespiti yapılmıştır.

BÖLÜM 6

6.SONUÇ VE ÖNERİLER

Taşımacılık sektörü, ülkemizin dünya üzerindeki konumu gereği çok önemli transit noktalardan biri haline gelmesinden kaynaklı önemli bir sektördür. Bu konumu kullanan firmalar yalnız yerleşik firmalar olmayıp çoğunlukla Avrupa, Ortadoğu ve Asya ülkeler de bu sektörün ülkemizde vukuu bulmasına neden olmaktadır. Küreselleşen dünyanın tüketim alışkanlıkları, sınır kavramlarını daha zorlar hale gelmiştir. Taşımacılık sektörü de bu konjonktürden etkilenerek yerel mikro boyutlardan sıyrıp uluslararası bir nitelik kazandırmıştır.

Küreselleşen her olgu gibi taşımacılıkta uluslararası yapılmasından kaynaklı birçok faktörden etkilenmektedir. Bunların başında;

- Ülkeler arası devlet yolları
- Altyapı gelişmişlik düzeyi
- Gümrük muamele ve işlemleri
- Gümrük kapılarındaki nitelikli iş gücü
- Ülkeler arası anlaşmalar
- Ülkeler arası fırsat ve tehditler
- Taşımacılık teşvikleri
- Firmaların rekabet durumları
- Piyasaların tam rekabetçi oluşu
- Kapasitesi yüksek köprü ağları
- Ülke trafik mevzuatı
- Depolama üsleri
- Vergi Mevzuatı
- Çifte Vergilendirme engelleyen anlaşmalar

Lojistik şehirleri vb. faktörlerin pozitif yöndeki varlığı uluslararası taşımacılık ile ülkelerin elde ettiği döviz arasında yine pozitif bir etki yapmaktadır.

Ülkemiz her ne kadar konum itibariyle stratejik coğrafi koordinatlara sahip olsa da Uluslararası Taşımacılık konusunda birçok eksiği bulunmaktadır. Dünya bankası Lojistik Sektörü Performans indeksin: Dünya Bankası'na hazırlanan ve 160 ülkenin lojistik konusundaki performanslarının tetkik edildiği “The Logistics Performance Index(LPI)” raporunda aşağıdaki ölçüte göre derecelendirilmektedir:

- Gümrüklerin ve diğer sınır işlemlerinin etkinliği,
- Ticaret ve taşımacılık altyapısının lojistik açıdan kalitesi,
- Uluslararası sevkiyatların düzenlenmesinin kolaylığı ve maliyeti,
- Lojistik hizmetlerin kalitesi ve lojistik yetkinlik,
- Sevkiyatların takibi ve izlenebilmesi,
- Sevkiyatların alıcıya zamanında ulaşması

Tablo 10. Dünya Bankası LPI derecesi 2007-2018

KRİTERLET	2007	2010	2012	2014	2016	2018
Gümrüklerin ve diğer sınır işlemlerinin etkinliği	2,71	3,18	3,23	3,16	2,82	3,00
Ticaret ve taşımacılık altyapısının lojistik açıdan kalitesi	3,94	3,08	3,62	3,53	3,49	3,21
Uluslararası sevkiyatların düzenlenmesinin kolaylığı ve maliyeti	3,07	3,15	3,38	3,18	3,41	3,16
Lojistik hizmetlerin kalitesi ve lojistik yetkinlik	3,29	3,23	3,52	3,64	3,31	3,05
Sevkiyatların takibi ve izlenebilmesi	3,27	3,09	3,54	3,77	3,39	3,23
Sevkiyatların alıcıya zamanında ulaşması	3,38	3,94	3,87	3,68	3,75	3,63
Türkiye'nin Dünya Bankası verilerine göre LPI derecesi	3,15	3,22	3,51	3,50	3,42	3,15

Türkiye'nin Dünya Bankası verilerine göre LPI derecesi;

2007 yılında 3,15'den başlayan skor 2012 yılına kadar yükselen bir trend seyrederken 2012 yılından sonra ciddi şekilde düşerek 2018 yılında skor itibariyle başa dönmüştür. 2007 yılında ülkeler arasında 34.sırada yer alırken 2018 yılında 3,15 ile 47. Sırada yer almaktadır. 2007 yılında skor olarak Türkiye'nin hemen üstünde 33-İsrail, 32-Şili, 31-Tayland ve 30-Çin yer alırken 2018 yılında 46-Endonezya, 45-Kıbrıs, 44-Hindistan, 43. Sırada ise Umman yer almaktadır. 2018 de en yüksek genel skoru bulunun ülke ise 4,19 ile Almanya olmuştur. (WorldBank, 2019)

Taşımacılığın en büyük gider kalemlerinden bir olan akaryakıt giderleri sektör için çok önemli bir noktada konumlanmaktadır. Son dönemlerde döviz kurdaki yaşanan dalgalanmalar akaryakıt zamlarıyla taşımacılık sektörüne de yansımaktadır. Bu noktada ekonomik tedbirlerin piyasalara yansımaları beklemektense dünyada son zamanlarda artarak gelişen elektrikli araçlar bu bağımlılığı gelişmiş tüketim seviyeleri ile akaryakıt giderlerini azaltmaktadır. Ülkemizde özellikle de karayolu taşımacılığın yapıldığı güzergahlara elektrikli şarj ünitelerinin artırılması ve taşımacılıkta kullanılan araçların üretim sahalarının ülkeye çekilmesi gerekmektedir. Tır teknolojilerinde fosil yakıtlara olan bağımlılığın azaltılmasıyla üretin modellere vergi teşvikleri sunulmalıdır.

Sektörün diğer sorunlarından biri olan sürücü davaları için yargısal mevzuatlar geliştirilmeli sektördeki işveren işçi barışı sağlanmalıdır.

Gümrük noktalarında modernizasyonlar yapılmalı ve gereksiz bekletmeler noktasında kesin ve net bir şekilde çözümler sunulmakla beraber Gümrük Müdürlükleri idari açıdan daha çok denetime tabi tutulması gerekmektedir.

İhracatçılar ile Uluslararası Taşımacılık yapan şahıs ve firmaları daha kolay buluşturabilecek merkez kentler ve bölgeler oluşturulmalıdır.

Gelişen teknolojiler sebebiyle ödeme yöntemleri de değişmektedir. Uluslararası Taşımacılıkta ödeme yöntemlerine Blockchain'e yönelik desteklerin sunulması gerekmekte olup, global ödeme maliyetlerini bu şekilde azaltılması gerekmektedir.

Sektöre yönelik mesleki yeterlilik denetimlerinin artırılması ve belli periyotlarda şoförlerin sağlık taramaları daha sık yapılmalıdır.

Uluslararası Taşımacılıkta kullanılan karayollarındaki güvenlik açıklarının tespit edilme ve akıllı yolların tesis edilmesi gerekmektedir.

Uluslararası Taşımacılıkta kullanılan araç akaryakıt giderleri için diğer ülkelerdeki akaryakıt şirketleriyle taşımacılık sektörünün buluşturulması ve böylelikle daha ucuz maliyetli akaryakıt erişimi sağlanmalıdır.

Avrupa Birliği ve diğer ülkelere yönelik yapılan taşımacılıkta şoförlere yönelik vize serbestilerinin tanımlanması ve bürokratik engellerin kaldırılması noktasında diplomatik çalışmalar ile vize maliyetleri azaltılmalıdır.

Ülkemizde Katma Değer Vergisi açısından istisna olarak tanınan işlemler içerisinde sayılan Uluslararası Taşımacılık KDVK'da 14/1 maddesinde 17 kelime ve 136 harften olmakla beraber 26 Nisan 2014 – Sayı: 28983. Resmi Gazetede yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde ise İade edilebilecek KDV'nin bütün aşamaları için standart bir plan çizilmeyip sadece ana hatları çizilmiştir. Bu yaklaşım İade edilebilecek KDV'nin hesaplanmasında Şirketler, Muhasebeciler, Yeminli Mali Müşavirler, Vergi Daireleri, Vergi Denetim Kurulu ve Vergi Mahkemelerince zaman zaman farklı yorumlanabilmektedir. Pratikte bütünlüğü sağlayacak mevzuatın tam oturmaması KDV iadelerinin mevzuat yönünü eksik bırakmaktadır. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Uluslararası Taşımacılığa yönelik tevsik edici belgeler sayıldıktan sonra:”.....Yukarıda sayılan belgeler, yapılan taşıma işinin uluslararası taşımacılık işi kapsamında olduğunu ispat etmesi ve gümrük giriş çıkış tarihiyle ilişkilendirilmesi kaydıyla iade taleplerinde tevsik edici belge olarak kabul edilebilir. Bu belgeler gümrük idarelerince onaylanmasa dahi istisna kapsamında işlem yapan mükelleflerin iade taleplerinde tevsik edici belge olarak kabul edilebilir; ancak belgelerin içeriği konusunda herhangi bir tereddüt yaşanması halinde ilgili gümrük idaresinden bilgi istenilir” (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014) denmektedir. T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığını Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü'nün 73421605/010.06.01 sayılı ve Gözetim ile Görevli Memurların NCTS ve BİLGE Sistemindeki İşlemleri konulu 2014/10 İç Genelgesinde: “*Transit refakat belgesi üzerine gözetim ile görevli memur tarafından kaşe ve imza tatbik edilmek suretiyle araç varış gümrüğüne sevk edilecektir.*” (Bakanlığı T. G., 2014) şeklinde ifade edilmektedir. Söz konusu belge Uluslararası Taşımacılık konusunda Vergi Dairelerine en çok ibraz edilen belgeler arasında olup kimi zaman imzasız kaşesiz veya mühürsüz olabilmektedirler. Bu noktada Gümrük ve Ticaret Bakanlığı müdürlüğü, Transit Refakat Belgesini Transit beyanı bilgilerine dayanan ve eşyaya refakat etmek üzere bilgisayarlı transit sisteminden bastırılan belge olarak görüp Kalem listesi ve transit refakat belgesi ayrılmaz parçaları olduğunu ifade edip ilgi 2014/10 İç Genelgesinde çeşitli risklerden kaynaklı bu belgelerin kaşe ve imza uygulamasını yürütürken Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde idarenin onayının aranmaması ciddi riskler ortaya koymakla beraber ilgili Gümrük Müdürlüklerinden sadece “içerik” hakkında tereddüt yaşanması halinde bilgi istenmesi gerektiğini ifade etmiştir. Mevzuat yönünden birbiriyle çelişen bu iki durum Uluslararası taşımacılığın teori kısmının aslında sağlıklı ilerlemediğini göstermektedir. Ortalama bir Uluslararası Taşımacılık konulu YMM Kdv Tasdik Raporunda yüzlerce Transit Refakat Belgesi

bulunabilmektedir. Bunlar için ilgili Gümrük Müdürlüğüne resmi yazı ile bildirilmesi ve müdürlüğün ilgili Vergi Dairesi cevap vermesi bürokratik hantallıkla beraber iadelerin sonuçlanma işlemlerinin uzamasına sebebiyet vermektedir.

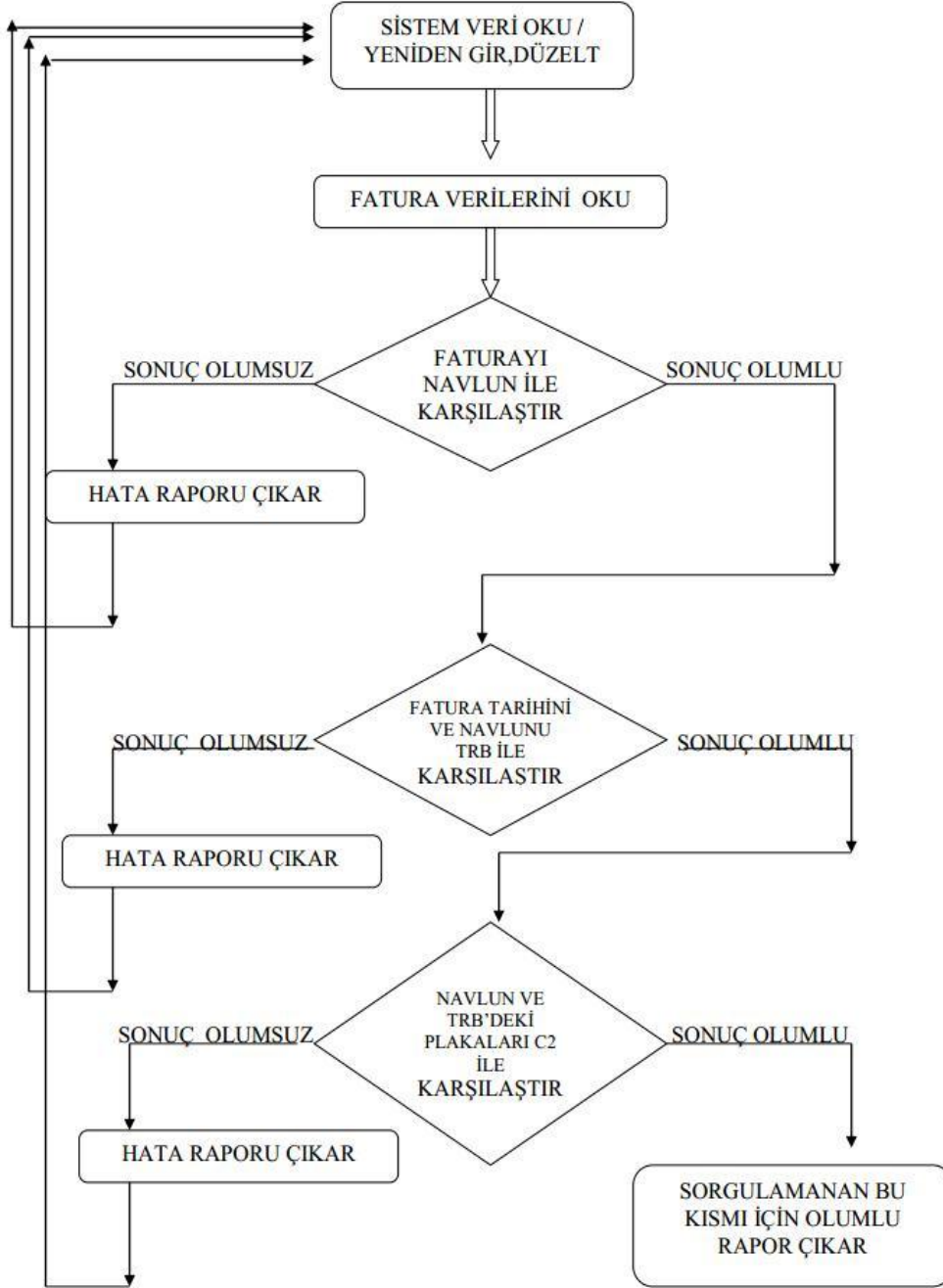
YMM'lerce hazırlanan 5.000TL üstü iade talepli Uluslararası Taşımacılık konulu KDV Tasdik Raporlarının hem hazırlanması hem de ilgili Vergi Dairelerince kontrol edilmesi aşaması:

- Uluslararası Taşımacılık Hasılat/Satış Fatura Listesinde bulunan her aracın iade isteyen mükellefe ait olup olmadığının belirlenmesi,
- İlgili Fatura ile plakalar eşleştirilir,
- TRB'nin tarihi, plakalar ve ilgili alıcı Fatura ile kıyaslanır,
- İlgili araçların hepsinin C2 Taşıt belgesinde yer alıp almadığının kontrolü yapılır,
- Öz mal listesinde bulunan araçlar için TRB'de yer alan 18 adet kalemin doğruluğu araştırılır. (Alıcı, Tarih, İmza kaşe, Plakalar, Güzergahlar, Yüklenilen mal bilgisi, Tutarı vb)
- İadeye konu olan araçlar Sözleşmeli araç ise aracın bağlı bulunduğu Vergi Dairesine yazı yazılır ve sözleşmeli plakalı aracın mal sahibi tarafından iadeye konu edilip edilmediğinin tespitinin yapılmasını beklenilir. Bu döngü her bir plaka için tekrarlanır.

Bu kadar incelemenin çalışanlar tarafından yapılması hem uzun bir zamana tekabül etmesi hem de iade talep eden mükellef açısından iadeye alana kadar noksan kalacağı miktara olan ihtiyacının artmasına sebep olmaktadır.

Bütün Katma Değer Vergisi İdadelerinin Gelir İdaresi Başkanlığı Risk Analiz birimlerince tetkikinin yapıldığı KDVİRA Sistemi, iade hakkı doğuran işlemlerde firmaların iadeye esas teşkil eden listelerini internet üzerinden sisteme yüklenmesi sonucu oluşturulan birçok beyanname ve liste girişleri mükellefler arasında çapraz sorgulama ve alım yapan 2. Alt mükelleflere kadar incele yapan bir raporlama uygulaması olup çok yönlü tarama yapabilmektedir. Gümrük veri tabanlarıyla karşılıklı daha fazla veri paylaşımını önü açılarak Transit Refakat Belgelerinin karşılıklı sorgulanması ile bunların satış fatura listesi C2 taşıt belgesi ve faturalar ile organize tetkiki yapılabilir. Bunun için yukarıda sayılan kontrol aşamaları aşağıda Şekil17'de belirtilen akış şeması mantığıyla oluşturulacak bir yazılım entegrasyonu ile daha hızlı incelemeler yapılabilir ve iade daha hızlı sonuçlandırılabilir.

Şekil 17. Uluslararası Taşımacılık Fatura TRB Hasılat ve C2 Taşıt belgesi sorgu algoritması



KDV Genel Uygulama Tebliğinde yine hesaplanmasına dair açıklama bulunmayan husus Güzergah konusudur. Güzergahlar YMM KDV İadesi Raporlarında yapılan tetkiklerde çoğu zaman Transit Refakat Beyannamelerindeki gümrükleme noktaları ile Navlun/Hasılat listelerindeki ilgili malların yüklendiği noktalar farklı olabilmektedir. Bu farklılık noktasında KDV Genel Uygulama Tebliğinde herhangi bir atıf olmamakla birlikte bu tereddüdü gidermek adına araçların gerçek hareket noktaları tespit edilememektedir. Böylelikle bir aracın farklı noktadan malı alıp ve farklı noktada gümrükleme işlemlerinin yapması sonucu taşımacılığın esas belirlenmesi gereken nokta idare açısından zor olmakla beraber çoğu zaman mükellef beyanı kabul edilerek işlem yapılmaktadır. Bu da fazla yüklenime mahal vermektedir.

Taşıma İrsaliyeleri konusunda ise Güzergah tespiti için ilgili YMM'den Taşıma İrsaliyeleri istendiğinde bu KDV Uygulama tebliğinde istenecek belgeler arasında sayılmadığından KDV İadesi noktasında uyumsuzluklar çıkmaktadır.

Parsiyel Taşımacılık konusunda ise mükellefler aynı güzergahtaki birbirindeki farklı mükelleflerin yüklerini aynı kamyon, kamyonet veya tır ile taşıma işlemine yapabilmektedir. Bu noktada taşıma işini yapan araç için sadece bir mükellef iade talep edebilirken diğeri taşıtılan bu mesafeyi kendi hesaplarına dahil edememektedirler. Bu noktada da tebliğ bir bilgi yoktur.

ATİK'lerin ömürleri sınırlı olup, arsa ve arazi dışında kalan sabit kıymetleri ifade etmektedir. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin ömürleri kullanıldıkları sektörlere göre değişkenlik gösterebilmektedir. Bilançoda ise Maddi Duran Varlık içinde yer alan Sabit kıymetlerin ekonomik ömürleri;

- Fiziksel eskime yıpranma
- Tüketim alışkanlıklarına
- Teknolojik değişimler
- Trend değişiklikleri gibi birçok nedenlerle sınırlıdır.

Tebliğ Atik için İşlemin bünyesine giren oranı belirtmeği için gri bir alan yaratarak sadece üst sınır çizmiştir.

Şuan mükelleflerce uygulanan Atik hesaplanmasında örnek olarak: Firma 2015/08 döneminde Uluslararası Taşımacılık faaliyetinde 600.000,00TL tutarında hasılat elde etmiş

olsun. Bu hasılatı 60 araç ile elde etmiş olduğunu varsaymakla beraber mükellef bu dönem 100.000,00TL'ye de Tır almış olsun. Atığe pay verdiği için iade edilebilir KDV $600.000,00 \times \%18 = 108.000,00$ TL üst sınır olmaktadır. Mükellef Atik için ödediği 18.000,00 TL'yi başka iade kalemi yoksa talep etmektedir. Oysa İşlemin bünyesine giren atik hesabı gösterilmediği gibi bu atığın aynı zamanda Yurtiçi hasılatla kullanıldığı takdirde Yurt Dışı Hasılat / (yurt içi + dışı) Toplam Hasılat oranının yapılması hem de toplam hasılatla yarattığı değer yüzdesi oranında istenmesi daha sağlıklı olacaktır. O da Atığın yarattığı hasılat/Toplam Uluslararası Taşımacılık Hasılatı formülü kullanıldığı kadar pay verme mantığıyla ilerlediğinden daha isabetli bir iade talebi oluşturacaktır.

Bir diğer sorun ise Uluslararası Taşımacılığın esas kısmı olan yüklenimler konusudur. Bu sektöre ait yüklenimler incelendiğinde başta:

- Atik (araç alımları)
- Motorin
- Frigorik kasalar
- Lastik
- Yedek Parça
- Diğer giderler den oluşmaktadır.

İlgili KDV Genel Uygulama Tebliğinde bunlarında nasıl hesaplanacağı ne kadar yüklenilmesi gerektiğine dair bir bilgi yoktur. Firmalar yaptıkları taşımalarda akaryakıtlarını hangi oranda yüklenmesi gerektiği, frigorifik kasalarda bu oranın ne olması gerektiği veya taşıma işleminde kullanılan aracın yakıt sarfiyatının ne kadar olacağı hem teknik bir konu olup hem de suiistimale açık bir konudur. Araçların dorselerinin dolu ve boş olması, yolun yapısı yakıtta etki eden durumların başında gelmekte olup herhangi bir atıf yapılmamaktadır. Yine araçların temel bileşenlerinden olan lastik yüklenimleri konusu mevzuatta yer almazken aracın dolu veya boş olması yolun bozuk veya asfalt olması ne kadar olması gerektiği kaç km de kaç lastik yüklenmesi gerektiğine dair bir yol haritası çizilmemiştir. Mükellefler ve Yeminli Mali Müşavirler bu tarz konulardaki done verileri sektörde faaliyet yürüten Uluslararası Taşımacılık Dernekleri görüşlerine dayandırarak hareket etmektedir. Bu dernekler aynı zamanda sektörde faaliyet yürüten girişimciler olmakla beraber sarfiyatları üzerinden veri tahminleri yapabilmektedirler. Done verilerin ilgili bakanlıkların ve bu sektörde faaliyet gösteren sektör temsilcilerin bir araya gelerek belirli periyotlarla çeşitli donelerin belirlenmesi gerekmektedir.

T.C Hazine ve Maliye Bakanlığı Katma Değer Vergisi istisnalar konusunda Gerçek Gelir Vergisi/Kurumlar Vergisi Mükellefleri –YMM –Vergi Dairesi arasında çelişki yaşamamak adına mevzuatındaki teknik konularda iadesi öngörülen sektörlerin hesaplamalarını teknik, somut , tartışmaya ve herhangi bir ihtilafa mahal vermeyecek şekilde ilgili kanun ve tebliğlerinde belirleyip netleştirerek, ilgili sektörlerin iade süreçlerini hızlandırabilmekle beraber, KDV'nin gelişip büyümesine katkı sunarak daha etkin bir iade süreci oluşmasına ortam sağlanmasına katkıda bulunacak ve mükellefler ile idare açısından marjinal faydası her aşamada artan; mükellef açısından bir nakit finansman kaynağına hızlı eşirim olurken kamu alanında ise idare daha az israf, zaman kaybı ve emeğe ihtiyacı daha az olacak şekilde Katma Değer Vergisi İade sürecini tamamlanmış olacaktır.



EKLER

Ek.1 : Yeminli Mali Müşavir Raporu

Rapor Sayısı	:YMM – xx/xxx/xxxx	Ankara
Rapor Ekleri	: Ekli Liste	
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ TASDİK RAPORU		
İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavirin	Unvanı	: ----
	Vergi Dairesi	: ----
	Vergi Numarası	: ----
	Adı Soyadı	: ----
	Bağlı Bulunduğu Oda	: ----
	Büro Adresi	: ----
	Telefon Numarası	: ----
Dayanak Sözleşmesinin	Günü	: ----
	Sayısı	: ----
	Unvanı	: Kartallar Taşımacılık Uluslararası Nakliyat Gıda İnş. Petrol Ürünleri Ve Ticaret A.Ş
	Faaliyet	: Uluslararası Taşımacılık
	Adresi	: Nur mah. 75 cad. no:80/B Çankaya Ankara

	Vergi Dairesi	:	Çankaya
	Vergi Numarası	:	123 012 1231
	Telefon Numarası	:	0 5xx xxx xxxx
	İnceleme Dönemi	:	2018/12
	SONUÇ	:	Raporun “ SONUÇ ” Bölümünde Açıklanmıştır.

1-GENEL BİLGİ:

Çankaya Vergi Dairesinin 123 012 1231 vergi kimlik numaralı mükellefi Kartallar Taşımacılık Uluslararası Nakliyat Gıda İnş. Petrol Ürünleri Ve Ticaret A.Ş. Nur mah. 75 cad. no:80/B Çankaya Ankara adresinde uluslararası taşımacılık faaliyetinde bulunmaktadır.

Mükellef kurum, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 14. Maddesine dayanarak yapmış olduğu uluslararası taşımacılık faaliyeti dolayısıyla yüklenip indiremediği bir kısım KDV'lerin iadesini 2018/12 dönemine ait KDV Beyannamesi ile talep etmiştir. Mükellef kurum Yeminli Mali Müşavirliğine başvurarak söz konusu KDV iadesinin incelenmesi ve rapora bağlanması talebinde bulunmuştur. Bunun üzerine şirket ile Yeminli Mali Müşavirlik arasında 27.02.2019 Tarih ve D807367 Sayılı KDV İadesi Tasdik Sözleşmesi yapılmıştır.

1.1-Şirketin Unvanı ve Ticaret Sicil Bilgileri

Mükellef kurum Ankara Ticaret Ve Sanayi Odasına 2096 sicil numarası ile kayıtlıdır.

1.2- Şirketin İşyeri İle İlgili Bilgiler:

Mükellefin işyeri adresi Nur mah. 75 cad. no:80/B Çankaya / Ankara adresi olup, herhangi bir şubesi yâda irtibat bürosu bulunmamakta, ayrıca aynı işyerinde başka mükellef faaliyette bulunmamaktadır. Mükellef kurumun işyeri mülkiyeti kendisine ait olmayıp aylık kira bedeli 1.000,00 TL'dir

Mükellef kuruma ait akaryakıt deposu mevcut olup, söz konusu akaryakıt deposu 11111111111 T.C. kimlik numaralı Xxx Yyy'den kiralanmıştır. Akaryakıt deposunun aylık kira bedeli **750,00.-TL**'dir. Akaryakıt deposunun kapasitesi 60.000 litredir. Akaryakıt deposu Silopi Çevreyolu Bölge Trafik Yanı Çankaya /Ankara adresindedir.

1.3- Şirketin Temsile İlişkin Bilgiler:

Şirket müdürü İbrahim Kartallar'dır.

1.4- Şirketin Sermayesine ve Ortaklarına Ait Bilgiler:

Mükellef kurumun sermayesi 1.500.000,00.-TL olup tamamı ödenmiştir. Şirketin müdürü İbrahim Kartallar'dır

Adı Ve Soyadı	Hisse Oranı (%)	Hisse Değeri(TL)	TC. Numarası
İbrahim Kartallar	100	1.500.000	12345678901

Mükellef kurum ortağı İbrahim Kartallar Yeni Mah. 35 Sk. No:98 Çankaya/Ankara adresinde ikamet etmektedir.

Şirket ortağı İbrahim Kartallar'ın 998 079 3498 vergi kimlik numaralı Kartallar Ltd. Şti'nde %50 ortaklığı bulunmaktadır.

1.5- Şirketin İletişim Araçları:

Mükellefin iletişim aracı 0 5xx xxx xx xx numaralı cep telefonu olup, söz konusu telefon şirket ortaklarından İbrahim Kartallar adına kayıtlı olup firma aktifine kayıtlıdır.

1.6-Mükellef Kurumun Personel İstihdamı:

Şirket Muhtasar Beyannamelerini Çankaya Vergi Dairesi Müdürlüğüne vermekte olup inceleme dönemleri itibariyle çalıştırmış olduğu işçi sayıları aşağıdaki gibidir.

Dönemi	İşçi Sayısı	Dönemi	İşçi Sayısı
2018/05	26	2018/10	26
2018/06	26	2018/11	27
2018/07	25	2018/12	26
2018/12	25	2019/01	25
2018/09	26	2019/02	26

1.7-Mükellef Kurumun Muhasebesi

Mükellef kurumun 2018 yılı kanuni defter ve kayıtları ile bunların dayanağı olan belgeler ve sonuçta düzenlenen mali tablolar tarafından tanzim, takip ve kontrol edilmiştir. Mükellef Kurumun Muhasebecisi Ankara SMMM Odasına Kayıtlı 47171 sicil numaralı Xxx Yyyy 'dır

1.8- Mükellef Kurumun Bilanço Ve Gelir Tablosu:

Mükellef kurumun 2017 yılına ilişkin dönem sonu bilanço ve gelir tablosu ektedir.

1.9-C2 Yetki Belgesine İlişkin Bilgiler:

Mükellef kurumun C2 yetki belgesi bulunmaktadır.

1.10- Kredi Kullanımına İlişkin Bilgiler:

Mükellef kurum geçmiş yıllardan devreden aşağıda dökümü yapılan kredileri kullanmıştır.

Banka adı	Kredi Tutarı	Vadesi (Ay)	Aylık Taksit Tutarı	İlk Taksit Ödeme Tarihi
XXX Bankası A.Ş. Çankaya Şub.	62.929,47	24	2.622,06	02.02.2017

2- USUL İNCELEMELERİ:

Şirketin 2019 takvim yılına ait tasdiki zorunlu defterlerinin tasdik bilgileri aşağıdaki gibidir

Defterin Türü	Tasdik Makamı	Tasdik Tarihi	Tasdik Numarası
Yevmiye Defteri	Çankaya 2. Noterliği	14.12.2017	5701
Defteri Kebir	Çankaya 2. Noterliği	14.12.2017	5703
Envanter Defteri	Çankaya 2. Noterliği	14.12.2017	5702

Şirketin yasal defterleri V.U.K öngörülen süreler içerisinde tasdik ettirilmiştir. Şirket muhasebesini bilgisayar ortamında tutmakta ve kayıtlarını müteharrik yapraklı defterlerde takip ettiği,

Şirketin faaliyetleri kapsamında kullanmakta olduğu gelir faturalarını V.U.K ile tanımlanan usul ve yasalara uygun olarak 2015 yılında Çankaya Vergi Dairesinin 123 0123 1232 vergi kimlik numaralı mükellefi XXX XXX'a bastırılmış olduğu görüldüğü,

Şirketin faaliyetleri kapsamında yapmış olduğu gider ve harcamalar karşılığında aldığı faturaların V.U.K'da tanımlanan usul ve şekil şartlarına haiz oldukları,

Şirketin yapmış olduğu taşımacılık hizmeti karşılığında düzenlediği faturaları ile aldığı faturaları tamamen V.U.K ile öngörülen kayıt nizamına ve muhasebe sistemleri uygulama genel tebliği hükümlerine uygun biçimde defter kayıtlarına geçmiş olduğu,

Şirketin rapor dönemleri ilgili olarak vermesi gereken Katma Değer Vergisi beyannamesinin zamanında mevzuat hükümlerine uygun olarak verilmiş olduğu

Denetim çalışmalarını kapsayan inceleme dönemlerinde, mal ve hizmet alımında bulunduğu firmalar nezdinde gerekli araştırmalar yapılmış, işlemlerin gerçek olduğu, defter kayıtlarına intikal ettirilerek dönem beyannamelerinin verilmiş olduğu tespit edilerek karşıt inceleme tutanakları düzenlendiği,

Mükellef kurumun rapor döneminde mal ve hizmet aldığı firmalar nezdinde gerekli araştırmalar yapılmış karşıt inceleme tutanakları düzenlenmiş, mal ve hizmet alımı yapılan mükelleflerin dönem KDV beyannameleri tetkik edilerek yapılan satışın gerçekliği ve kayıtlara intikal ettirilerek dönem beyannamelerini vermiş olduğu saptandığı,

Mükellefin mal ve hizmet alımı yaptığı firmaların alım yaptığı alt firmalarla ilgili olarak yasalara aykırı amaç taşıyan bir organizasyon kuşkusunu doğuracak kanıt, karine ve tespiti rastlanılmadığı tespiti yapılmış tespitleri yapılmış olmalıdır.

3- HESAP İNCELEMELERİ

3.1-Mevzuat Hükümleri:

Bilindiği üzere dolaylı bir vergi olan KDV mal teslimi veya hizmet ifası üzerinden hesaplanan KDV'nden söz konusu mal ve hizmetlerin alımları sırasında yüklenilen KDV'nin indirilmesi suretiyle işleyen bir sisteme sahiptir. 3065 sayılı KDV Kanununun

indirim mekanizmasını düzenleyen 29. maddesinin 1 numaralı fıkrasına göre mükellefler yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesapladıkları KDV'den kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen Fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'ni indirebilmektedirler.

Aynı kanunun 32. maddesinde ise İstisna edilmiş işlemlerde İndirimin nasıl yapılacağı hususu düzenlenmiş olup söz konusu madde hükmü şu şekildedir. "Bu Kanunun 11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemler yapanlara iade olunur." Maliye Bakanlığı bu maddedeki yetkisini muhtelif KDV Tebliğleri ile kullanmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

- 14/1 maddesinde, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işlerinin vergiden istisna olduğu,

- 14/2 maddesinde ise maddenin birinci bendi ile hüküm altına alınan istisnanın, ikametgâhı, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibarıyla karşılıklı olmak şartıyla tanınacağı, hükme bağlanmıştır.

Söz konusu istisna kapsamına yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek yabancı bir ülkede sona eren, yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'de son bulan ve Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren taşıma işleri girmektedir.

26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğinin "II/C. Transit ve Türkiye ile Yabancı Ülkeler Arasında Yapılan Taşımacılık İşlerinde İstisna" başlıklı bölümünde;

"...

İstisna kapsamına;

- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek yabancı bir ülkede sona eren,

- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'de sona eren,

- Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren,
taşıma işleri girmektedir

Aynı kanununun 14/1 maddesine göre: Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesnadır.

Mükellef kurumun dönemler itibariyle elde etmiş olduğu uluslararası taşımacılık hâsılatı aşağıdaki gibidir.

Dönemi	Uluslararası Taşımacılık Hâsılatı
2018/12	2.896.024,05
	Özet Beyanlara göre Uluslara arası Taşımacılık Hâsılatı
2018/12	2.804.370,15
Dönemi	Özet Beyanları Olmayan Uluslara Arası Taşımacılık Hâsılatı
2018/12	53.147,30
Dönemi	İadeye konu Uluslararası Taşımacılık Hâsılatı
2018/12	2.751.22,85

Öz mal araçlarla yapılan taşımacılık hâsılatı; kesilen faturalar ile tevsik edici belgelerde yer alan araç plakaları karşılaştırılarak istisna kapsamı hâsılat içindeki brüt öz mal araçlar hâsılatı tespit edilmelidir. Bu hesaplama ve tespit yapılmıştır.

Taşımacılığın yapıldığını gösteren G.Ç.B. ya da Tır karnelerinin giriş ve çıkış tarihleri tam olarak okunmadığı veya farklı dönemlerde giriş-çıkış yapmış olduğu yada tamamen mevcut olmadığı hallere rastlanılmaktadır. Bu gibi hallerde bir yandan haksız bir iadeye sebebiyet vermemek diğer yandan iyi niyetli mükellefin hak kaybına uğramasını önlemek amacıyla öz mal araçlarla yapılan taşıma hâsılatından tevsik edici belgeleri

yukarıda olduğu gibi olanlara ilişkin hâsılatlar çıkarılarak iade hesaplamasına esas alınan öz mal araçlar hâsılatının tespiti yapılmaktadır. Konuya ilişkin tespit tablosu yukarıdadır. Söz konusu 2.896.024,05TL tutarlı hasılatın teknik sebeplerden giriş ve çıkış tarihleri tam olarak okunamadığı veya farklı dönemlerde giriş-çıkış yapmış olduğu yada tamamen mevcut olmadığı hâllere ilişkin toplam 144.801,20 TL tutarlı gelir mahsup edilerek iadeye konu olan hasılat 2.751.222,85 TL olarak hesaplanmıştır.

Faturaları rapor döneminde kesilmiş olmasına rağmen araçların ülkeye giriş-çıkış tarihleri sonraki dönemde olanlar sonraki dönem hâsılatına eklenmektedir. Bu durumda olan hâsılatlar uluslararası taşıma hâsılatı ve güzergâh listelerinde belirtilerek raporumuza eklenmelidir

Mükellef kurumun özet beyanlarına göre alabileceği maksimum KDV iade tutarı dönemler itibarıyla aşağıdaki gibidir.

Dönemi	Özet Beyanlara Göre Uluslararası Taşımacılık Hâsılatı	(2)=(1)X0,18 Alınabilecek Maksimum İade Tutarı	Talep Edilen İade Tutarı
2018/12	2.751.222,85	495.220,11	87.105,59

Mükellef kurumun araç alışı dolayısıyla yüklenip de indirim yoluyla gideremediği 2018/12 dönemlerine ilişkin iade edilecek KDV tutarı toplamı **87.105,59 TL**'dir. 2018/12 dönemlerinde alınabilecek maksimum iade miktarı özet beyanları olan hâsılat faturaları dikkate alınarak hesaplanmıştır. Özet beyanları mevcut olmayan uluslararası taşımacılık hâsılat faturaları iade edilecek KDV hesaplamasında dikkate alınmamıştır.

Araçların akaryakıt tüketimine ilişkin UND, Ticaret ve Sanayi Odaları tespitleri ve ortalama sektör verileri itibarı ile araçların yeni veya eski oluşu, yüklü veya boş oluşu, yol güzergâhının coğrafi özellikleri vb faktörlere göre değişmekle beraber. Akaryakıt tüketim oranlarının her 100 KM de Yüklü seyir halinde %40 boş seyir halinde %30 ortalama %35 oranını aşmamak üzere analize tabi tutulmuştur.

2018/12 Dönemi Akaryakıt Analizi	
Kat edilen toplam KM	347.726
Öz mal araçlar ile kat edilen KM	347.726
Öz mal araçlar ile Yüklü kat edilen KM	173.863
Öz mal araçlar ile Boş olarak kat edilen KM	173.863
Yüklü Taşımaya isabet eden yakıt (KM X 40/100)	69.545
Boş kat edilen Km isabet eden yakıt (KM X 30/100)	52.159
Harcanması gereken akaryakıt	121.704
Önceki dönemden devreden akaryakıt	0
Bu dönemde alınan akaryakıt miktarı	58.000
Bu dönemde Uluslararası taşımacılıkta harcanan akaryakıt miktarı	55.280
Bu dönemde Yurtiçi harcanan akaryakıt miktarı	2.720
Gelecek döneme devreden akaryakıt miktarı	0

Mükellef Kurumun ilgili dönemde harcanabilir akaryakıt miktarları yukarıdaki tabloda olduğu gibi kabul edilmiş, yüklenen akaryakıtı Çankaya vergi dairesinin 123 0123 3210 vergi kimlik numaralı Xyz Akaryakıt Ltd. Şti.'den alınan akaryakıtlardan olduğu kabul edilmiştir. Motorin alımları toptan olarak alınmış mükellef kuruma ait akaryakıt deposuna aktarılmış olup taşıma irsaliyeleri ve ödemelerin yapıldığına dair banka dekontları mevcut olduğu, ilgili depoya aktarılan akaryakıtın depoya aktarılan giriş ve çıkışını takip eden pompa ve sayacın bulundurulmuştur.

Şirketin rapor döneminde 7 adet lastik aldığı tespit edildi. Taşman yükün ağırlığı, Hava ve yol koşulları lastiğin imalat yapısı vb etkenler göz önüne alınarak sektör firmalarından ve lastik imalatçılarından alınan bilgi doğrultusunda ortalama 16.000 kilometrede bir lastik eskimesinin gerçekleşeceği sonucuna varılmış. Şirket için hazırlanacak olan rapor döneminde toplam 347.726 kilometre yol kat ettiği sonucundan yola çıkarak $347.726 / 16.000 = 22$ adet lastik tükettiği sonucuna varılmıştır. Şirketin rapor döneminde stokunda bulunan 7 lastiğin tamamını kullandığı tespit edilmiştir.

MOTORİN GİDERLERİ	
2018/12 Dönemi motorin giderlerinin toplamı	258.658,78
Öz mal araçlar ile kat edilen KM	347.726
Kilometre başına akaryakıt gideri	0,7438580
2018/12 Döneminde elde edilen Taşımacılık geliri	2.751.222,85
Elde edilen gelir ile motorin gideri oranı	0,09402%
LASTİK GİDERLERİ	
2018/12 Dönemi Lastik giderleri toplamı	10.084,75
Öz mal araçlar ile kat edilen KM	347.726,00
Kilometre başına lastik gideri	0,029002002
2018/12 Döneminde elde edilen Taşımacılık geliri	2.751.222,85
Elde edilen gelir ile lastik gideri oranı	0,00367%
SERVİS-PARÇA-TAMİR GİDERLERİ	
2018/12 Dönemi S.P.T giderleri toplamı	29.759,31
Öz mal araçlar ile kat edilen KM	347.726,00
Kilometre başına S.P.T gideri	0,085582643
2018/12 Döneminde elde edilen Taşımacılık geliri	2.751.222,85
Elde edilen gelir ile S.P.T. gideri oranı	0,01082%

Şirketin alınılan ile ilgili karşıt incelemeler yapıldı. Satışların, satıcılar tarafından defter kayıtlarına intikalle beyannamelerinin verilmiş olduğu tespit edildi. Yapılan harcamalarda işin akışı ve gerçek seyri ile uyumlu olup olmadığının, giderlerde bir abartı olup olmadığının kontrolü amacı ile aşağıda görüldüğü üzere şirketin gider kalemleri elde edilen hâsılat ve kat edilen kilometre esas alınmak üzere karşılaştırmalı analitik incelemeye tabi tutulmuştur.

3.2- KDV Beyannamelerine İlişkin Açıklamalar:

Mükellef kurumun Çankaya Vergi Dairesine 2018/12 dönemlerine ilişkin vermiş olduğu KDV beyannameleri aşağıdaki gibidir

İLGİLİ BEYANNAME SATIRI	2018/12
Teslim ve hizmetlerin karşılığını teşkil eden aylık bedel	296.707,51
Matrah Toplamı	124.300,11
Hesaplanan KDV	22.374,02
Amortismanına Tabi sabit Kıymet MATRAH	54.455,45
Amortismanına Tabi sabit Kıymet Hesaplanan KDV	544,55
Daha Önce İndirim Konusu Yapılan KDV'nin İlavesi	0,00
Toplam Katma Değer Vergisi	22.918,57
Önceki Dönemden Devreden İndirilecek KDV	55.677,96
Bu Dönem İndirilecek KDV	59.893,74
İndirimler Toplamı	115.571,70
TAM İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER	
Uluslararası taşımacılık	2.896.024,05
Mal İhracatı	0,00
Yüklenilen KDV	87.105,59
İade Edilebilir KDV	87.105,59
İade Edilmesi Gereken KDV	87.105,59
Sonraki Döneme Devreden KDV	5.547,54

Raporun önceki bölümlerinde hesaplandığı üzere mükellef kurum tarafından 2018/12 dönemlerine ilişkin olarak verilen KDV beyannamesinde iade edilecek KDV doğru hesaplanmıştır.

Mükellef kurumun 2018/12 dönemlerine ilişkin olarak vermiş olduğu KDV beyannamesinde yer alan matrah, hesaplanan KDV İlave edilecek KDV, indirilecek KDV ve devreden KDV tutarlarının defter, kayıt ve belgeler ile uyumlu oldukları gözlemlenmiştir.

Mükellef kurumun ilgili döneme ait KDV beyannamelerinin bir bütün olarak incelenmesi sonucu beyannamede yer alan bilgilerin doğru olduğu, defter, kayıt ve belgelerle uyumlu olduğu tespit edilmiştir.

Mükellef kurumun tahsilât ve ödemelerinin yasalara uygun olarak yapıldığı, tevsik zorunluluğu kapsamında olan ödemelerin banka kanalı ile yapıldığı, düzenlenen karşıt inceleme tutanaklarında ödeme şekillerinin belirtildiği tespit edilmiştir.

Mükellef kurumun defter, kayıt ve belgeleri üzerinde yapılan araştırma ve inceleme sonucunda alış ve satışlarının gerçek olduğu tespit edilmiştir.

Mükellef kurumun 2018/12 dönemlerinde uluslararası taşımacılık kapsamında düzenlemiş olduğu satış faturaları fotokopisi ve söz konusu faturalara ilişkin dökümler sunulmuştur.

Mükellef kurumun; iade dönemlerine ilişkin, KDV işlemleri mevzuat çerçevesinde incelenerek, gerek KDV tahsiline gerekse KDV yüklenimlerine konu olan belgelerin 213 sayılı V.U.K'un öngördüğü usul ve şekil şartlarını taşımakta olduğu, gerçeği yansıttığı görüldü. Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğine uygun biçimde yasal defterlere kaydedildiği, ilgili dönem beyannamelerini mevzuata uygun biçimde ve yasanın öngördüğü süre içinde vergi dairesine verilmiş olduğu tespit edildi. Hatalı olan beyanlara mevzuata uygun olarak düzeltilerek verilmesi sağlanmıştır.

Taşımacılığın yapılmış olduğunu belirten tır karneleri ve araç ruhsatları görülerek taşımacılığın fiilen yapılmış olduğu tespit edildi.

3.3- Mal Ve Hizmet Alımlarına İlişkin Olarak Yapılan Karşıt İncelemeler:

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Müşavirlik Kanununun 12 nci maddesinde; Yeminli malî müşavirlerin yaptıkları tasdik işlemlerinin doğruluğundan sorumlu oldukları, Yeminli malî müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Bahsi geçen kanuna dayanılarak hazırlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte ise Yeminli mali müşavirlerce vergi mevzuatı yönünden tasdik yapılabilecek olan konu ve belgelere ilişkin açıklamalara yer verilmiştir

27 sıra nolu Genel Tebliğinde yer alan hadler Maliye Bakanlığı'nca 2013 yılı için tespit edilen yeniden değerlendirme haddi olan % 3,93 oranında artırılarak tek belge bazında 2018 yılı için 29.000,00 TL'yi aşan mal ve hizmet alımları ile bir mükelleften bir aylık dönemde yapılan ve toplamı 87.000,00 TL'yi aşan mal ve hizmet alımlarına karşıt inceleme yapılması zorunludur Maliye Bakanlığınca 02.03.2001 tarih ve 24334 sayılı resmi gazetede yayınlanan 29 seri no.lu YMM genel tebliğinde ise, KDV iadesi tasdik işlemlerinde iade dönemine ait "İndirilecek KDV'nin" % 80 veya daha fazlasına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt incelemelerin yapılmasının zorunlu olduğu açıklanmıştır.

Bakanlığınca 02.03.2001 tarih ve 24334 sayılı resmi gazetede yayınlanan 29 seri no.lu YMM genel tebliğinde ise, KDV iadesi tasdik işlemlerinde iade dönemine ait "İndirilecek KDV'nin" % 80 veya daha fazlasına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt incelemelerin yapılmasının zorunlu olduğu açıklanmıştır

Ayrıca, bahse konu genel tebliğde:

-“İndirilecek KDV'nin üçte biri veya daha fazlasının karşıt inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan mal veya hizmet alımlarından kaynaklandığı hallerde karşıt inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan mal ve hizmet alımları ile ilgili indirilecek KDV'nin yarısına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt inceleme yapılması yeterli olacaktır. Bu durumda karşıt inceleme kapsamındaki mal ve hizmet alımlarına ilişkin karşıt incelemelerle % 80 oranının sağlanması ile yetinilmesi mümkün bulunmaktadır. Şu kadar ki, karşıt inceleme kapsamında bulunan mal ve hizmet alımları tutarı ile % 80 oranına ulaşılamadığı hallerde bu oranın sağlanıp sağlanmadığı dikkate alınmayacaktır.”

Buna göre mükellef kurumun 2018/12 dönemlerinde mal ve hizmet satın aldığı firmalardan yapılan alışlar incelenmiş olup, alışlarla ilgili olarak 06.12.2000 tarih ve 27 sıra numaralı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği uyarınca satıcı firmalar nezdinde ilgili dönem indirilecek KDV tutarının en az % 51 veya %80'i oranında karşıt inceleme yapılmıştır. Karşıt incelemeye konu olan KDV tutarları aşağıdaki tabloda gösterilmiş olup, karşıt inceleme tutanakları raporumuz ekinde sunulmuştur.

Dönemi	2018/12
Bu Dönem İndirilecek KDV Tutarı	59.893,74
İndirilecek KDV'nin % 51 yâda 80'i	47.914,99
Karşıt İnceleme Yapılan Tutar	47.914,99

Mükellef kurumun 2018/12 dönemlerinde mal ve hizmet alışında bulunduğu aşağıdaki mükellefler nezdinde karşıt inceleme tutanağı yapılmıştır

Nezdinde karşıt inceleme yapılan mükelleflerin tarafımızca incelenen mükellefe düzenlemiş olduğu faturaların yasal defterlerine kayıt edildiği, ilgili dönem beyannamelere dâhil edilerek vergi dairesine bildirildiği tespit edilmiştir.

İadeye konu olan alış ve satış bedellerinin nakit olarak veya banka aracılığı ile ödendiği ve bu ödemeler için usulüne uygun belgeler düzenlendiği tespit edilmiştir.

İadeye konu olan alış ve satış bedellerinin 459 nolu V.U.K. uygun olarak yaptığı, bu ödemeler için usulüne uygun belgeler düzenlendiği tespit edilmiştir.

Mükellefin 2018/12 dönemlerine ait KDV beyannamelerine ilişkin indirilecek KDV listesi ve yüklenilen KDV listesi rapora eklenmiştir.

4-SONUÇ:

Çankaya Vergi Dairesinin 123 012 1231 vergi kimlik numaralı mükellefi Kartallar Taşımacılık Uluslararası Nakliyat Gıda İnş. Petrol Ürünleri Ve Ticaret A.Ş'nin 2018/12 dönem hesaplarının KDV iadesi yönünden incelenmesi sonucunda;

4.1- Mükellef kurumun defter kayıtları ve bunların yasal dayanağı olan belgelerin fiili duruma ve VUK hükümleri ile diğer mevzuat hükümlerine uygun olduğu,

4.2- Mükellef Kurumun Sonraki döneme devreden KDV: **87.105,59 TL**

4.3- Firma uluslar arası taşımacılık işlemlerinden dolayı iade edilmesi gereken KDV iade tutarının **2018/12** dönemi toplam **87.105,59 TL** olduğu, 3065 sayılı KDV Kanunu 14/1 madde ve 32. Maddeleri gereğince firmaya nakden iade edilmesi gerektiği ve mevzuata uygun olduğu tespit edilmiştir.

Dönemi	İade Edilecek KDV
2018/12	87.105,59

Sonucuna varılmıştır.

Yeminli Mali Müşavir

Ek.2: 2018/12 Dönem KDV Beyannamesi



KATMA DEĞER VERGİSİ BEYANNAMESİ (Gerçek Usulde Vergilendirilen Mükellefler İçin)

1015 A
1

ŞİRNAK VD VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ	DÖNEM TİPİ Aylık	Yıl Ay	2018 Aralık
Onay Zamanı : 25.03.2019 - 16:38:27			

Düzeltilme Nedeni : YMM RAPORUNA İSTİNADEN
--

Vergi Kimlik Numarası	1230121231			
E-Posta Adresi				
Ticaret Sicil No	1111	İrtibat Tel	111	111111
Soyadı (Unvanı)	KARTALLAR ULUS.NAKLİYAT VE			
Adı (Unvanın Devamı)	GIDA İNŞ.TİC. A.Ş.			

MATRAH VE VERGİ BİLDİRİMİ

TEVKİFAT UYGULANMAYAN İŞLEMLER

Matrah	KDV Oranı	Vergi
124.300,11	18	22.374,02

DİĞER İŞLEMLER

İşlem Türü	Matrah	Vergi
Amortismanına Tabi Sabit Kıymet (Taşınmaz, Taşıt)	54.455,45	544,55
Matrah Toplamı		178.755,56
Hesaplanan Katma Değer Vergisi		22.918,57
Daha Önce İndirim Konusu Yapılan KDV'nin İlavesi		0,00
Toplam Katma Değer Vergisi		22.918,57

İNDİRİMLER

İndirim Türü	Vergi
Önceki Dönemden Devreden İndirilecek KDV	55.677,96
Bu Döneme Ait İndirilecek KDV	59.893,74
İndirimler Toplamı	115.571,70

BU DÖNEME AİT İNDİRİLECEK KDV TUTARININ ORANLARA GÖRE DAĞILIMI

KDV Oranı	Alınan Mal ve Hizmete Ait Bedel	KDV Tutarı
1	8.832,00	88,32
8	413,75	33,10
18	332.068,44	59.772,32
Toplam		59.893,74

İNDİRİM NEDENLERİ

Değişiklik Nedeni	Açıklama	Miktar
Diğer	YMM KDV İADESİ RAPORLARINA İSTİNADEN TALEP	686.263,95

İhraç Kaydıyla Teslim Bedeli Toplamı	0,00
Tecil Edilebilir KDV	0,00
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV	0,00
Yurtiçi ve Yurtdışı KDV Ödenmeksizin Temin Edilen Mal Bedeli	0,00
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV	0,00
Yüklenilen KDV	0,00
İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Tesliminde İade Edilecek Yüklenilen Vergi Farkı	0,00

TAM İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER		
--------------------------------------	--	--

İstisna Türü	Teslim ve Hizmet Tutarı	Yüklenilen KDV
311 - Uluslararası Taşımacılık	2.896.024,05	87.105,59
İstisna Kapsamına Giren İşlemlere Ait Toplam Teslim ve Hizmet Tutarı		2.896.024,05
İade Edilebilir KDV		87.105,59
Tecil Edilecek Katma Değer Vergisi		0,00
Ödenmesi Gereken Katma Değer Vergisi		0,00
İade Edilmesi Gereken Katma Değer Vergisi		87.105,59
Sonraki Döneme Devreden Katma Değer Vergisi		5.547,54

DİĞER BİLGİLER	
----------------	--

Özel Matrah Şekline Tabi İşlemlerde Matraha Dahil Olmayan Bedel	0,00
Teslim ve Hizmetlerin Karşılığını Teşkil Eden Bedel (aylık)	3.074.779,61
Teslim ve Hizmetlerin Karşılığını Teşkil Eden Bedel (kümülatif)	32.836.107,48
Kredi Kartı İle Tahsil Edilen Teslim ve Hizmetlerin KDV Dahil Karşılığını Teşkil Eden Bedel	0,00

Beyannamenin Hangi Sıfatla Verildiği	BEYANNAMEYİ DÜZENLEYEN
Mükellef	
Vergi Kimlik Numarası 1230121231	Vergi Kimlik Numarası (TC Kimlik No) 44410734490
Soyadı, Adı (Unvanı)	Soyadı, Adı (Unvanı)
KARTALLAR ULUS.NAKLİYAT VE GIDA İNŞ.TİC. A.Ş. .	
Ticaret Sicil No 1111	Ticaret Sicil No
E-Posta Adresi	E-Posta Adresi
İrtibat Tel No 111 11111111	İrtibat Tel No

EKLER

Ek.3: C2 Yetki Belgesi

YETKİ BELGESİNİN		
VERİLİŞ TARİHİ	GEÇERLİLİK TARİHİ	NUMARASI
20/06/2014	20/06/2019	İST.U-NET.C2.34.
YETKİ BELGESİ SAHİBİ (U-NET NO =)		
TİCARİ ÜNVANI	Kartallar Taşımacılık Uluslararası Nakliyat Gıda İnş. Petrol Ürünleri Ve Ticaret A.Ş.	
KISA ÜNVANI		
ADRES	Çankaya/Ankara	
TİCARET SİCİL NO	12345	
VERGİ DAİRESİ / NO	Çankaya Vergi Dairesi / 123 012 1231	

BU YETKİ BELGESİ, ULUSLARARASI VE YURT İÇİ EŞYA TAŞIMACILIĞI YAPMAK ÜZERE VERİLMİŞTİR.

BELGE TÜRÜ
C2
ONAYLAYAN

Ek.4: Transit Refakat Beyannamesi

"Ek-48

TÜRKİYE CUMHURİYETİ		BEYAN TİPİ (1)		MRN	
TRANSİT REFAKAT BELGESİ	Gönderici/İhracatçı (2) No:	Diger SCI (S32)			
	Alıcı (8) No:	Formlar(3)	Gdv. Bey. (506)		
	Gümrük Belgesindeki ilk varış yerine varış tarihi ve saati (S12)	Kalemler (5)	Toplam kap sayısı (6)	Brüt ağırlık (kg) (35)	
	Taahhüt edilen ödeme yekili kodu (S29)	Referans numaraları (7)		İade nişansı aşağıdaki gümrük idaresine gönderilmelidir:	
	Hareketli taşıma aracının kimliği ve kayıtlı olduğu ülke (18)	Gümrük İdaresi kodu (15)		Varış ülkesi kodu (17)	
	Sınır geçecek hareketli taşıma aracının kimliği ve kayıtlı olduğu ülke (21)	Taahhüt edilen diğer olaylar		YETKİLİ MAKAMLARIN ONAYI (G)	
	Taahhüt edilen taşıma şekli	Açılmamış ve alman önlemler (56)			
	Yükleme yılı (S17)	Boşaltma yılı (S18)		Gümrükteki ülke(lerin) kodları (S13)	
	Taahhüt referans numarası (S10)	Alıcı (güvenlik) (S06) No:		Gönderici (güvenlik) (S04) No:	
		Taahhüt (S07) No:		Mühür numarası (S24)	
Aktarmalar (S5)	Yer ve ülke: Yeni taşıma aracının kimliği ve kayıtlı olduğu ülke: Kı: [] (1) Yeni konteynerin numarası: (1) EVET ise 1, HAYIR ise 0 giriniz.		Yer ve ülke: Yeni taşıma aracının kimliği ve kayıtlı olduğu ülke: Kır: [] (1) Yeni konteynerin numarası: (1) EVET ise 1, HAYIR ise 0 giriniz.		
YETKİLİ MAKAMLARIN ONAYI (F)	Yeni mühürler: Adet: Numara: İmza: Mühür: <input type="checkbox"/> Veriler sisteminde kayıtlıdır		Yeni Mühürler: Adet: Numara: İmza: Mühür: <input type="checkbox"/> Veriler sisteminde kayıtlıdır		
Öngörülen transit idareleri (ve ülkeleri) (S1)	Rejisin hak sahibi (esil sorumlu) (S0) No:		HAREKET GÜMRÜK İDARESİ (C)		
Temin olan geçitli olmadığı ülkeler (S2)	Kod		Varış gümrük idaresi (ve ülkesi) (S3)		
HAREKET GÜMRÜK İDARESİ KONTROLÜ (D)	VARİŞ GÜMRÜK İDARESİ KONTROLÜ (E)		İade nişansı tarihinde kayıt no. ile geri gönderilecektir. İmza: Mühür:		
Senup: Taksitli mühürlerin: Adedi: Numarası: Süre sınırı (tarih):	Varış tarihi: Mühürlerin kontrolü: Açılmamış:				

Ek.5 : C2 Taşıt Belgesi

EK.11

TAŞIT BELGESİ

T.C ULAŞTIRMA, DENİZCİLİK VE HABERLEŞME BAKANLIĞI Karayolu Düzenleme Genel Müdürlüğü		TAŞIMA YETKİ BELGESİNİN		BELGE TÜRÜ					
		NUMARASI	GEÇERLİLİK TARİHİ	C2					
YETKİ BELGESİ SAHİBİNİN	ADI-ÖNVANI	Kartallar Taşımacılık Uluslararası Nakliyat Gıda İnş.							
	KISA ÖNVANI	- Petrol Ürünleri Ve Ticaret A.Ş							
	MERKEZ ADRESİ								
YETKİ BELGESİ SAHİBİNİN TAŞITLARI									
SNO	PLAKA	CİNSİ	MODEL	KTY KAPASİTE	SNO	PLAKA	CİNSİ	MODEL	KTY KAPASİTE
ÖZMAL									
1	**	Çekici Yan Römork	2013	40	2	**	Çekici Yan Römork	2013	40
3	**	Çekici Yan Römork	2013	40	4	**	Çekici Yan Römork	2013	40
5	**	Çekici Yan Römork	2013	40	6	**	Çekici Yan Römork	2013	40
7	**	Çekici Yan Römork	2013	40	8	**	Çekici Yan Römork	2013	40
9	**	Çekici Yan Römork	2013	40	10	**	Çekici Yan Römork	2013	40
11	**	Çekici Yan Römork	2013	40	12	**	Y.Römork Tenteli Kasa	2013	35,5
13	**	Y.Römork Tenteli Kasa	2013	35,5	14	**	Y.Römork Tenteli Kasa	2013	35,5
15	**	Y.Römork Tenteli Kasa	2013	35,5	16	**	Y.Römork Tenteli Kasa	2013	35,5
17	**	Y.Römork Tenteli Kasa	2013	35,5	18	**	Y.Römork Tenteli Kasa	2013	35,5
19	**	Y.Römork Tenteli Kasa	2013	35,5	20	**	Y.Römork Tenteli Kasa	2013	35,5
21	**	Y.Römork Tenteli Kasa	2013	35,5	22	**	Y.Römork Tenteli Kasa	2013	39

Özet Bilgiler

	Tür	Adet
ÖZMAL	Çekici	
	Y.Römork	

Ek.6 : Transit Güvenlik Kalem Listesi

TRANSIT GÜVENLİK KALEM LİSTESİ				TARİH	
1) Kalem No	Paketin üstüne yazılan paket numarası (1)			Tarih (Gün/Ay/Yıl)	
2) Kalem No	Paketin altına yazılan paket numarası (2)			Tarih (Gün/Ay/Yıl)	
3) Kalem No	Paketin yanına yazılan paket numarası (3)			Tarih (Gün/Ay/Yıl)	
4) Kalem No	Paketin içine yazılan paket numarası (4)			Tarih (Gün/Ay/Yıl)	
5) Kalem No	Paketin dışına yazılan paket numarası (5)			Tarih (Gün/Ay/Yıl)	
6) Kalem No	Paketin altına yazılan paket numarası (6)			Tarih (Gün/Ay/Yıl)	
7) Kalem No	Paketin yanına yazılan paket numarası (7)			Tarih (Gün/Ay/Yıl)	
8) Kalem No	Paketin içine yazılan paket numarası (8)			Tarih (Gün/Ay/Yıl)	
9) Kalem No	Paketin dışına yazılan paket numarası (9)			Tarih (Gün/Ay/Yıl)	
10) Kalem No	Paketin altına yazılan paket numarası (10)			Tarih (Gün/Ay/Yıl)	
11) Kalem No	Paketin yanına yazılan paket numarası (11)			Tarih (Gün/Ay/Yıl)	
12) Kalem No	Paketin içine yazılan paket numarası (12)			Tarih (Gün/Ay/Yıl)	
13) Kalem No	Paketin dışına yazılan paket numarası (13)			Tarih (Gün/Ay/Yıl)	
14) Kalem No	Paketin altına yazılan paket numarası (14)			Tarih (Gün/Ay/Yıl)	
15) Kalem No	Paketin yanına yazılan paket numarası (15)			Tarih (Gün/Ay/Yıl)	
16) Kalem No	Paketin içine yazılan paket numarası (16)			Tarih (Gün/Ay/Yıl)	
17) Kalem No	Paketin dışına yazılan paket numarası (17)			Tarih (Gün/Ay/Yıl)	
18) Kalem No	Paketin altına yazılan paket numarası (18)			Tarih (Gün/Ay/Yıl)	
19) Kalem No	Paketin yanına yazılan paket numarası (19)			Tarih (Gün/Ay/Yıl)	
20) Kalem No	Paketin içine yazılan paket numarası (20)			Tarih (Gün/Ay/Yıl)	



Ek.8 : Kdv İstisna Faturası

Kartallar Taşımacılık Uluslararası Nakliyat Gıda
İnş. Petrol Ürünleri Ve Ticaret A.Ş

Sayın,

Winner Company
Irak



İl Kodu: 34

Vergi Dairesi / No:

FATURA

Seri A Sıra No: a-3458

Fatura Tarihi	12.12.2018
Dönemi	
Son Ödeme Tarihi	

DÜZELTİLMİŞ TÜKETİM MİKTARI	AÇIKLAMA	BİRİM FİYAT (TL/Sm ³)	TÜKETİM BEDELİ (TL)
			5.000,00 \$
Türkiye-Irak arası 1860 Kmlık Nakliye işi (İstanbul - Süleymaniye)			
12.12.2018 T.C. Merkez Bankası efektif alış kuru 1\$=4TL			
		TOPLAM	5.000,00 \$
		K.D.V. %	
		YEKÜN	

YALNIZ,

1 / 1 / 1 / 1 / Suret

Ek.9 : Satış Fatura Listesi

Taahhütlü İşletimden Kaynaklanan Satış Faturası (Araç Hasıl Listesi) (Navlun Liste)																			
Sıra No	Satış Faturasının Tarihi	Satış Faturasının No	Satış Faturasının Adı	İsim	Veril Tarihi	Veril No	Araç Kodu	Araç Plakası	Gözetmen (GİRİŞ)	Gözetmen (ÇIKIŞ)	Dijital Giriş (Nüfus/İstisna)	Teşvik Edil Belge No (E-İmza Kanunu)	Fatura Tutarı	Araç Durum	Katılana KM	Yurt Dışı Giriş Gümrük Kapısı	Yurt Dışı Çıkış Gümrük Kapısı	Gümrük Giriş Tarfı	Gümrük Çıkış Tarfı
1	25.12.2018	B	34140	ALIBABA CO									17994,84		1.187,00				
2	25.12.2018	B	34140	ALIBABA CO									17994,84		1.187,00				
3	25.12.2018	B	34140	ALIBABA CO									16905,78		1.296,00				
4	26.12.2018	B	34149	ALIBABA CO									22099,11		1.760,00				
5	26.12.2018	B	34149	ALIBABA CO									22099,11		1.760,00				
6	26.12.2018	B	34141	ALIBABA CO									15114,69		955,00				
7	26.12.2018	B	34141	ALIBABA CO									15114,69		955,00				
8	26.12.2018	B	34141	ALIBABA CO									15114,69		955,00				
9	26.12.2018	B	34145	ALIBABA CO									22099,11		1.800,00				
10	26.12.2018	B	34146	ALIBABA CO									22099,11		1.760,00				
11	26.12.2018	B	34147	ALIBABA CO									18000,00		1.800,00				
12	26.12.2018	B	34148	ALIBABA CO									25721,49		1.800,00				
13	27.12.2018	B	34149	ALIBABA CO									15073,12		955,00				
14	27.12.2018	B	34149	ALIBABA CO									15073,12		955,00				
15	27.12.2018	B	34149	ALIBABA CO									15073,12		955,00				
16	27.12.2018	B	34149	ALIBABA CO									15073,12		955,00				
17	27.12.2018	B	34149	ALIBABA CO									15073,12		955,00				
18	27.12.2018	B	34148	ALIBABA CO									16905,82		1.296,00				
19	28.12.2018	B	34128	ALIBABA CO									17982,29		1.500,00				
20	28.12.2018	B	34129	ALIBABA CO									12987,81		620,00				
21	28.12.2018	B	34128	ALIBABA CO									20067,57		0,00				
22	28.12.2018	B	34140	ALIBABA CO									21964,29		0,00				
23	28.12.2018	B	34140	ALIBABA CO									21964,29		0,00				
24	28.12.2018	B	34140	ALIBABA CO									21964,29		0,00				
25	28.12.2018	B	34140	ALIBABA CO									21964,29		0,00				
26	27.12.2018	B	34142	ALIBABA CO									16905,82		0,00				
27	27.12.2018	B	34142	ALIBABA CO									16905,82		0,00				
28	27.12.2018	B	34142	ALIBABA CO									16905,82		0,00				
29	27.12.2018	B	34142	ALIBABA CO									16905,82		0,00				
30	11.12.2018	B	34140	ALIBABA CO									21964,29		1.760,00				
31	11.12.2018	B	34140	ALIBABA CO									21964,29		1.760,00				
32	11.12.2018	B	34140	ALIBABA CO									21964,29		1.760,00				
33	11.12.2018	B	34140	ALIBABA CO									21964,29		1.760,00				
34	11.12.2018	B	34140	ALIBABA CO									21964,29		1.760,00				
35	12.12.2018	B	34136	ALIBABA CO									15248,95		955,00				
36	12.12.2018	B	34136	ALIBABA CO									15248,95		955,00				
37	12.12.2018	B	34136	ALIBABA CO									15248,95		955,00				
38	12.12.2018	B	34136	ALIBABA CO									15248,95		955,00				
39	12.12.2018	B	34136	ALIBABA CO									15248,95		955,00				
40	12.12.2018	B	34136	ALIBABA CO									15248,95		955,00				
41	12.12.2018	B	34136	ALIBABA CO									15248,95		955,00				
42	12.12.2018	B	34136	ALIBABA CO									15248,95		955,00				
43	12.12.2018	B	34136	ALIBABA CO									15248,95		955,00				
44	12.12.2018	B	34136	ALIBABA CO									15248,95		955,00				
45	12.12.2018	B	34136	ALIBABA CO									15248,95		955,00				
46	12.12.2018	B	34136	ALIBABA CO									15248,95		955,00				
47	12.12.2018	B	34136	ALIBABA CO									15248,95		955,00				
48	12.12.2018	B	34136	ALIBABA CO									15248,95		955,00				
49	28.12.2018	B	34140	ALIBABA CO									21964,29		1.800,00				
50	28.12.2018	B	34143	ALIBABA CO									16100,00		0,00				
51	15.12.2018	B	34166	ALIBABA CO									18147,18		0,00			15.12.2018	
52	29.12.2018	B	34142	ALIBABA CO									17887,00		0,00				
53	31.12.2018	B	34144	ALIBABA CO									21827,74		0,00				
54	01.12.2018	B	34148	ALIBABA CO									20707,95		0,00				
55	04.12.2018	B	34198	ALIBABA CO									17680,00		0,00				
56	04.12.2018	B	34130	ALIBABA CO									17680,00		0,00				
57	05.12.2018	B	34131	ALIBABA CO									21880,00		0,00				
58	05.12.2018	B	34131	ALIBABA CO									21880,00		0,00				
59	05.12.2018	B	34136	ALIBABA CO									21880,00		0,00				
60	05.12.2018	B	34138	ALIBABA CO									21880,00		0,00				
61	12.12.2018	B	34140	ALIBABA CO									18191,70		0,00				
62	14.12.2018	B	34134	ALIBABA CO									22248,87		0,00				
63	14.12.2018	B	34136	ALIBABA CO									22248,87		0,00				
64	15.12.2018	B	34199	ALIBABA CO									22248,87		0,00				
65	18.12.2018	B	34196	ALIBABA CO									18204,44		0,00				
66	20.12.2018	B	34178	ALIBABA CO									19192,00		0,00				
67	24.12.2018	B	34198	ALIBABA CO									21964,29		0,00				
68	20.12.2018	B	34182	ALIBABA CO									13061,92		0,00				
69	20.12.2018	B	34182	ALIBABA CO									9863,90		0,00				
70	20.12.2018	B	34182	ALIBABA CO									22125,31		1.760,00				
71	20.12.2018	B	34182	ALIBABA CO									22125,31		1.760,00				
72	21.12.2018	B	34185	ALIBABA CO									21820,00		1.820,00				
73	21.12.2018	B	34185	ALIBABA CO									21820,00		1.820,00				
74	21.12.2018	B	34186	ALIBABA CO									18988,56		1.296,00				
75	21.12.2018	B	34187	ALIBABA CO									20729,00		1.800,00				
76	21.12.2018	B	34188	ALIBABA CO									14920,00		0,00				
77	21.12.2018	B	34188	ALIBABA CO									14920,00		0,00				
78	21.12.2018	B	34188	ALIBABA CO									14920,00		0,00				
79	25.12.2018	B	34192	ALIBABA CO									15613,17		1.010,00				
80	25.12.2018	B	34193	ALIBABA CO									15613,17		1.010,00				
81	25.12.2018	B	34194	ALIBABA CO									15613,17		1.010,00				
82	25.12.2018	B	34195	ALIBABA CO									15613,17		1.010,00				
83	25.12.2018	B	34196	ALIBABA CO									15613,17		1.010,00				
84	25.12.2018	B	34197	ALIBABA CO									15613,17		1.010,00				
85	25.12.2018	B	34199	ALIBABA CO									21964,29		1.800,00				
86	25.12.2018	B	34199	ALIBABA CO									21964,29		1.800,00				
87	25.12.2018	B	34199	ALIBABA CO									21964,29		1.800,00				
88	25.12.2018	B	34199	ALIBABA CO									21964,29		1.800,00				
89	25.12.2018	B	34199	ALIBABA CO									21964,29		1.800,00				
90	28.12.2018	B	34177	ALIBABA CO									21731,89		1.820,00				
91	28.12.2018	B	34174	ALIBABA CO									18320,00		0,00				
92	28.12.2018	B	34128	ALIBABA CO									18851,76		1.296,00				
93	28.12.2018	B	34128	ALIBABA CO									18851,76		1.296,00				
94	29.11.2018	B	34128	ALIBABA CO									18851,76		1.296,00				

Ek.10 : Yüklelenen Listesi

2018/12 Yüklelenen KDV Listesi															
SIRA	ALİŞ FATURA TARİHİ	ALİŞ FATURASERİ	ALİŞ FATURA SIRA NO	UNVAN	Satıcının Vergi Kimlik /TC Kimlik Numarası	ALINAN MAL veya HİZMETİN CINSİ	ALINAN MAL veya HİZMET MİKTARI	ALINAN MAL veya HİZMET KDV HARİÇ TUTARI	KDV	BÜNYEYE GİREN MAL ve/veya HİZMETİN KDV'Sİ	GGB TESCİL NO'SU(Alış İthalat İse)	Belgeye İlişkin İade Hakkı Doğuran İşlem Türü	Yüklenim Türü	Belgenin İndirime Konu Edildiği KDV Dönemi	Belgenin Yüklelendiği KDV Dönemi
1	29.11.2018	A	515815	B01	987654321	34DPP16	1	114.406,78	20.593,22	19.563,56		311	ATIK	201811	201812
2	29.11.2018	A	515816	B02	90956546	34F7796	1	76.271,19	13.728,81	13.042,37		311	ATIK	201811	201812
3	05.12.2018	A	100010	A01	126 0123 3212	LASTİK	2	3.644,07	655,93	623,13		311	Doğrudan Yükleme	201812	201812
4	31.12.2018	A	100011	A02	126 0123 3213	LASTİK	2	3.644,07	655,93	623,13		311	Doğrudan Yükleme	201812	201812
5	07.12.2018	A	100012	A03	127 0123 3213	LASTİK	3	2.796,61	503,39	478,22		311	Doğrudan Yükleme	201812	201812
6	07.12.2018	A	100013	A04	124 0123 3212	MOTORİN	13,201	13.201,00	13.201,00	12.540,95		311	Doğrudan Yükleme	201812	201812
7	14.12.2018	A	100014	A05	124 0123 3213	MOTORİN	11,330	50.755,57	9.136,00	8.679,20		311	Doğrudan Yükleme	201812	201812
8	08.12.2018	A	100015	A06	123 0123 3213	MOTORİN	33,469	150.043,23	27.007,78	25.657,39		311	Doğrudan Yükleme	201812	201812
9	26.12.2018	A	100016	A07	125 0123 3212	Y.PARÇA	1	10.000,00	1.800,00	1.710,00		311	Doğrudan Yükleme	201812	201812
10	04.12.2018	A	100017	A08	140 0123 3212	Y.PARÇA	1	450,00	81,00	76,95		311	Doğrudan Yükleme	201812	201812
11	01.12.2018	A	100018	A09	159 0123 3212	Y.PARÇA	1	100,00	18,00	17,10		311	Doğrudan Yükleme	201812	201812
12	03.12.2018	A	100019	A10	138 0123 3213	Y.PARÇA	1	710,00	127,80	121,41		311	Doğrudan Yükleme	201812	201812
13	07.12.2018	A	100020	A11	137 0123 3213	Y.PARÇA	1	995,00	179,10	170,15		311	Doğrudan Yükleme	201812	201812
14	17.12.2018	A	100021	A12	142 0123 3213	Y.PARÇA	1	305,00	54,90	52,16		311	Doğrudan Yükleme	201812	201812
15	21.12.2018	A	100022	A13	141 0123 3212	Y.PARÇA	1	406,78	73,22	69,56		311	Doğrudan Yükleme	201812	201812
16	26.12.2018	A	100023	A14	146 0123 3213	Y.PARÇA	1	155,00	27,90	26,51		311	Doğrudan Yükleme	201812	201812
17	31.12.2018	A	100024	A15	144 0123 3213	Y.PARÇA	1	197,00	27,46	26,09		311	Doğrudan Yükleme	201812	201812
18	29.12.2018	A	100025	A16	147 0123 3212	Y.PARÇA	1	125,00	22,50	21,38		311	Doğrudan Yükleme	201812	201812
19	12.12.2018	A	100026	A17	127 0123 3212	Y.PARÇA	1	3.390,00	610,20	579,69		311	Doğrudan Yükleme	201812	201812
20	04.12.2018	A	100027	A18	132 0123 3213	Y.PARÇA	1	1.970,00	354,60	336,87		311	Doğrudan Yükleme	201812	201812
21	12.12.2018	A	100028	A19	135 0123 3212	Y.PARÇA	1	1.653,00	297,54	282,66		311	Doğrudan Yükleme	201812	201812
22	13.12.2018	A	100069	A60	136 0123 3213	Y.PARÇA	1	1.259,13	226,64	215,31		311	Doğrudan Yükleme	201812	201812
23	13.12.2018	A	100070	A61	138 0123 3212	Y.PARÇA	1	890,00	160,20	152,19		311	Doğrudan Yükleme	201812	201812
24	05.12.2018	A	100071	A62	131 0123 3213	Y.PARÇA(A KÜ)	1	2.253,60	405,65	385,37		311	Doğrudan Yükleme	201812	201812
25	17.12.2018	A	100072	A63	133 0123 3212	Y.PARÇA(A KÜ)	1	1.945,80	350,24	332,73		311	Doğrudan Yükleme	201812	201812
26	31.12.2018	A	100073	A64	128 0123 3212	TEMİNAT HİZ.	1	2.662,71	479,29	455,33		311	Doğrudan Yükleme	201812	201812
27	28.12.2018	A	100074	A65	143 0123 3213	SERVİS HİZ.	1	265,00	47,70	45,32		311	Doğrudan Yükleme	201812	201812
28	24.12.2018	A	100075	A66	174 0123 3212	SERVİS HİZ.	1	30,00	5,40	5,13		311	Doğrudan Yükleme	201812	201812
29	05.12.2018	A	100076	A67	139 0123 3212	LAS.KAP.Hİ Z.	1	600,00	108,00	102,60		311	Doğrudan Yükleme	201812	201812
30	14.12.2018	A	100077	A68	137 0123 3212	LAS.KAP.Hİ Z.	1	1.200,00	216,00	205,20		311	Doğrudan Yükleme	201812	201812
31	17.12.2018	A	100078	A69	140 0123 3213	GÜM.MUŞV. HİZ.	1	428,13	77,06	73,21		311	Doğrudan Yükleme	201812	201812
32	28.12.2018	A	100079	A70	128 0123 3213	GÜM.MUŞV. HİZ.	1	2.542,37	457,63	434,75		311	Doğrudan Yükleme	201812	201812
							Toplam	449.296,04	91.690,09	87.105,59					

Ek.11: İndirilecek Kdv Listesi

Sıra NO	ALİŞ FATURA TARİHİ	ALİŞ FATURA SERİ	ALİŞ FATURA SIRA NO	UNVAN	VERGİ / TC KİMLİK NO	ALINAN MAL veya HİZMETİN CINSİ	ALINAN MAL veya HİZMET MİKTARI	ALINAN MAL veya HİZMET KDV HARİÇ TUTARI	KDV'si	BELGENİN İNDİRİM HAKKI KULLANDIĞI DÖNEMİ
1	05.12.2018	A	100010	A01	126 0123 3212	LASTİK	2	3.644,07	655,93	2018 Aralık
2	31.12.2018	A	100011	A02	126 0123 3213	LASTİK	2	3.644,07	655,93	2018 Aralık
3	07.12.2018	A	100012	A03	127 0123 3213	LASTİK	3	2.796,61	503,39	2018 Aralık
4	07.12.2018	A	100013	A04	124 0123 3212	MOTORİN	13201	57.859,98	10.414,80	2018 Aralık
5	14.12.2018	A	100014	A05	124 0123 3213	MOTORİN	11330	50.755,57	9.136,00	2018 Aralık
6	08.12.2018	A	100015	A06	123 0123 3213	MOTORİN	33469	150.043,23	27.007,78	2018 Aralık
7	26.12.2018	A	100016	A07	125 0123 3212	Y.PARÇA	1	10.000,00	1.800,00	2018 Aralık
8	04.12.2018	A	100017	A08	140 0123 3212	Y.PARÇA	1	450,00	81,00	2018 Aralık
9	01.12.2018	A	100018	A09	159 0123 3212	Y.PARÇA	1	100,00	18,00	2018 Aralık
10	03.12.2018	A	100019	A10	138 0123 3213	Y.PARÇA	1	710,00	127,80	2018 Aralık
11	07.12.2018	A	100020	A11	137 0123 3213	Y.PARÇA	1	995,00	179,10	2018 Aralık
12	17.12.2018	A	100021	A12	142 0123 3213	Y.PARÇA	1	305,00	54,90	2018 Aralık
13	21.12.2018	A	100022	A13	141 0123 3212	Y.PARÇA	1	406,78	73,22	2018 Aralık
14	26.12.2018	A	100023	A14	146 0123 3213	Y.PARÇA	1	155,00	27,90	2018 Aralık

15	31.12.2018	A	100024	A15	144 0123 3213	Y.PARÇA	1	197,00	27,46	2018 Aralık
16	29.12.2018	A	100025	A16	147 0123 3212	Y.PARÇA	1	125,00	22,50	2018 Aralık
17	12.12.2018	A	100026	A17	127 0123 3212	Y.PARÇA	1	3.390,00	610,20	2018 Aralık
18	04.12.2018	A	100027	A18	132 0123 3213	Y.PARÇA	1	1.970,00	354,60	2018 Aralık
19	12.12.2018	A	100028	A19	135 0123 3212	Y.PARÇA	1	1.653,00	297,54	2018 Aralık
20	31.12.2018	A	100029	A20	172 0123 3212	KARGO	1	50,95	9,17	2018 Aralık
21	10.12.2018	A	100030	A21	176 0123 3212	KARGO	1	14,31	2,58	2018 Aralık
22	14.12.2018	A	100031	A22	179 0123 3213	KARGO	1	10,18	1,83	2018 Aralık
23	12.12.2018	A	100032	A23	180 0123 3212	KARGO	1	4,50	0,81	2018 Aralık
24	18.12.2018	A	100033	A24	179 0123 3212	KARGO	1	11,46	2,06	2018 Aralık
25	28.12.2018	A	100034	A25	175 0123 3213	KARGO	1	18,69	3,36	2018 Aralık
26	01.12.2018	A	100035	A26	147 0123 3213	KOMİSYON	1	101,69	18,31	2018 Aralık
27	01.12.2018	A	100036	A27	148 0123 3212	KOMİSYON	1	101,69	18,31	2018 Aralık
28	01.12.2018	A	100037	A28	160 0123 3212	KOMİSYON	1	76,27	13,73	2018 Aralık
29	01.12.2018	A	100038	A29	148 0123 3213	KOMİSYON	1	101,69	18,31	2018 Aralık
30	03.12.2018	A	100039	A30	149 0123 3212	KOMİSYON	1	101,69	18,31	2018 Aralık

31	03.12.2018	A	100040	A31	160 0123 3213	KOMİSYON	1	76,27	13,73	2018 Aralık
32	03.12.2018	A	100041	A32	149 0123 3213	KOMİSYON	1	101,69	18,31	2018 Aralık
33	03.12.2018	A	100042	A33	161 0123 3212	KOMİSYON	1	76,27	13,73	2018 Aralık
34	04.12.2018	A	100043	A34	150 0123 3212	KOMİSYON	1	101,69	18,31	2018 Aralık
35	06.12.2018	A	100044	A35	150 0123 3213	KOMİSYON	1	101,69	18,31	2018 Aralık
36	06.12.2018	A	100045	A36	151 0123 3212	KOMİSYON	1	101,69	18,31	2018 Aralık
37	07.12.2018	A	100046	A37	151 0123 3213	KOMİSYON	1	101,69	18,31	2018 Aralık
38	08.12.2018	A	100047	A38	152 0123 3212	KOMİSYON	1	101,69	18,31	2018 Aralık
39	08.12.2018	A	100048	A39	152 0123 3213	KOMİSYON	1	101,69	18,31	2018 Aralık
40	11.12.2018	A	100049	A40	161 0123 3213	KOMİSYON	1	76,27	13,73	2018 Aralık
41	11.12.2018	A	100050	A41	153 0123 3212	KOMİSYON	1	101,69	18,31	2018 Aralık
42	12.12.2018	A	100051	A42	162 0123 3212	KOMİSYON	1	76,27	13,73	2018 Aralık
43	12.12.2018	A	100052	A43	153 0123 3213	KOMİSYON	1	101,69	18,31	2018 Aralık
44	12.12.2018	A	100053	A44	162 0123 3213	KOMİSYON	1	76,27	13,73	2018 Aralık
45	13.12.2018	A	100054	A45	163 0123 3212	KOMİSYON	1	76,27	13,73	2018 Aralık
46	13.12.2018	A	100055	A46	163 0123 3213	KOMİSYON	1	76,27	13,73	2018 Aralık

47	14.12.2018	A	100056	A47	154 0123 3212	KOMİSYON	1	101,69	18,31	2018 Aralık
48	15.12.2018	A	100057	A48	154 0123 3213	KOMİSYON	1	101,69	18,31	2018 Aralık
49	17.12.2018	A	100058	A49	164 0123 3212	KOMİSYON	1	76,27	13,73	2018 Aralık
50	17.12.2018	A	100059	A50	155 0123 3212	KOMİSYON	1	101,69	18,31	2018 Aralık
51	17.12.2018	A	100060	A51	170 0123 3213	KOMİSYON	1	67,80	12,20	2018 Aralık
52	17.12.2018	A	100061	A52	155 0123 3213	KOMİSYON	1	101,69	18,31	2018 Aralık
53	17.12.2018	A	100062	A53	156 0123 3212	KOMİSYON	1	101,69	18,31	2018 Aralık
54	17.12.2018	A	100063	A54	156 0123 3213	KOMİSYON	1	101,69	18,31	2018 Aralık
55	18.12.2018	A	100064	A55	164 0123 3213	KOMİSYON	1	76,27	13,73	2018 Aralık
56	18.12.2018	A	100065	A56	165 0123 3212	KOMİSYON	1	76,27	13,73	2018 Aralık
57	19.12.2018	A	100066	A57	165 0123 3213	KOMİSYON	1	76,27	13,73	2018 Aralık
58	19.12.2018	A	100067	A58	166 0123 3212	KOMİSYON	1	76,27	13,73	2018 Aralık
59	19.12.2018	A	100068	A59	166 0123 3213	KOMİSYON	1	76,27	13,73	2018 Aralık
60	13.12.2018	A	100069	A60	136 0123 3213	Y.PARÇA	1	1.259,13	226,64	2018 Aralık
61	13.12.2018	A	100070	A61	138 0123 3212	Y.PARÇA	1	890,00	160,20	2018 Aralık
62	05.12.2018	A	100071	A62	131 0123 3213	Y.PARÇA(AKÜ)	2	2.253,60	405,65	2018 Aralık

63	17.12.2018	A	100072	A63	133 0123 3212	Y.PARÇA(AKÜ)	2	1.945,80	350,24	2018 Aralık
64	31.12.2018	A	100073	A64	128 0123 3212	TEMİNAT HİZ.	1	2.662,71	479,29	2018 Aralık
65	28.12.2018	A	100074	A65	143 0123 3213	SERVİS HİZ.	1	265,00	47,70	2018 Aralık
66	24.12.2018	A	100075	A66	174 0123 3212	SERVİS HİZ.	1	30,00	5,40	2018 Aralık
67	05.12.2018	A	100076	A67	139 0123 3212	LAS.KAP.HİZ.	1	600,00	108,00	2018 Aralık
68	14.12.2018	A	100077	A68	137 0123 3212	LAS.KAP.HİZ.	2	1.200,00	216,00	2018 Aralık
69	17.12.2018	A	100078	A69	140 0123 3213	GÜM.MÜŞV.HİZ.	1	428,13	77,06	2018 Aralık
70	28.12.2018	A	100079	A70	128 0123 3213	GÜM.MÜŞV.HİZ.	1	2.542,37	457,63	2018 Aralık
71	17.12.2018	A	100080	A71	145 0123 3212	BİLG. HİZ.	1	182,20	32,80	2018 Aralık
72	19.12.2018	A	100081	A72	125 0123 3213	FİN.KİRA	1	8.831,63	88,32	2018 Aralık
73	31.12.2018	A	100082	A73	171 0123 3213	İNTERNET	1	56,84	10,23	2018 Aralık
74	31.12.2018	A	100083	A74	171 0123 3212	İNTERNET	1	67,57	12,16	2018 Aralık
75	14.12.2018	A	100084	A75	176 0123 3213	KARGO	1	12,57	2,26	2018 Aralık
76	18.12.2018	A	100085	A76	177 0123 3212	KARGO	1	12,57	2,26	2018 Aralık
77	18.12.2018	A	100086	A77	177 0123 3213	KARGO	1	12,48	2,25	2018 Aralık
78	28.12.2018	A	100087	A78	178 0123 3212	KARGO	1	12,48	2,25	2018 Aralık

79	28.12.2018	A	100088	A79	178 0123 3213	KARGO	1	12,48	2,25	2018 Aralık
80	19.12.2018	A	100089	A80	167 0123 3212	NOTER	1	76,27	13,73	2018 Aralık
81	20.12.2018	A	100090	A81	167 0123 3213	KOMİSYON	1	76,27	13,73	2018 Aralık
82	20.12.2018	A	100091	A82	157 0123 3212	KOMİSYON	1	101,69	18,31	2018 Aralık
83	20.12.2018	A	100092	A83	168 0123 3212	KOMİSYON	1	76,27	13,73	2018 Aralık
84	21.12.2018	A	100093	A84	168 0123 3213	KOMİSYON	1	76,27	13,73	2018 Aralık
85	21.12.2018	A	100094	A85	157 0123 3213	KOMİSYON	1	101,69	18,31	2018 Aralık
86	21.12.2018	A	100095	A86	169 0123 3212	KOMİSYON	1	76,27	13,73	2018 Aralık
87	22.12.2018	A	100096	A87	169 0123 3213	KOMİSYON	1	76,27	13,73	2018 Aralık
88	22.12.2018	A	100097	A88	158 0123 3212	KOMİSYON	1	101,69	18,31	2018 Aralık
89	24.12.2018	A	100098	A89	170 0123 3212	KOMİSYON	1	76,27	13,73	2018 Aralık
90	24.12.2018	A	100099	A90	158 0123 3213	KOMİSYON	1	101,69	18,31	2018 Aralık
91	31.12.2018	A	100100	A91	142 0123 3212	MUHASEBE	1	357,68	64,38	2018 Aralık
92	26.12.2018	A	100101	A92	139 0123 3213	MUHASEBE	1	545,76	98,24	2018 Aralık
93	01.12.2018	A	100102	A93	133 0123 3213	NAKLIYE	1	1.850,00	333,00	2018 Aralık
94	01.12.2018	A	100103	A94	130 0123 3213	NAKLIYE	1	2.300,00	414,00	2018 Aralık

95	17.12.2018	A	100104	A95	132 0123 3212	NAKLİYE	1	2.050,00	369,00	2018 Aralık
96	18.12.2018	A	100105	A96	129 0123 3213	NAKLİYE	1	2.450,00	441,00	2018 Aralık
97	21.12.2018	A	100106	A97	134 0123 3213	NAKLİYE	1	1.700,00	306,00	2018 Aralık
98	01.12.2018	A	100107	A98	130 0123 3212	NAKLİYE	1	2.350,00	423,00	2018 Aralık
99	11.12.2018	A	100108	A99	129 0123 3212	NAKLİYE	1	2.500,00	450,00	2018 Aralık
100	12.12.2018	A	100109	A100	134 0123 3212	NAKLİYE	1	1.800,00	324,00	2018 Aralık
101	24.12.2018	A	100110	A101	131 0123 3212	NAKLİYE	1	2.300,00	414,00	2018 Aralık
102	17.12.2018	A	100111	A102	135 0123 3213	NAKLİYE	1	1.650,00	297,00	2018 Aralık
103	07.12.2018	A	100112	A103	141 0123 3213	NAKLİYE	1	400,00	72,00	2018 Aralık
104	14.12.2018	A	100113	A104	143 0123 3212	NAKLİYE	1	300,00	54,00	2018 Aralık
105	31.12.2018	A	100114	A105	175 0123 3212	TELEFON	1	25,32	4,56	2018 Aralık
106	31.12.2018	A	100115	A106	174 0123 3213	TELEFON	1	28,61	5,15	2018 Aralık
107	31.12.2018	A	100116	A107	173 0123 3212	TELEFON	1	34,60	6,23	2018 Aralık
108	31.12.2018	A	100117	A108	172 0123 3213	TELEFON	1	43,57	7,84	2018 Aralık
109	31.12.2018	A	100118	A109	173 0123 3213	TELEFON	1	34,60	6,23	2018 Aralık
110	10.12.2018	A	100119	A110	159 0123 3213	TELEFON	1	89,27	16,07	2018 Aralık

111	10.12.2018	A	100120	A111	146 0123 3212	TELEFON	1	155,59	28,01	2018 Aralık
112	03.12.2018	A	100121	A112	144 0123 3212	GIDA-TEMZ.	1	225,46	21,85	2018 Aralık
113	10.12.2018	A	100122	A113	145 0123 3213	GIDA-TEMZ.	1	170,35	16,00	2018 Aralık
114	18.12.2018	A	100123	A114	136 0123 3212	LASTİK(BİNEK)	2	1.355,93	244,07	2018 Aralık



Ek.12: Karşıt İnceleme Tutanağı

KARŞIT İNCELEME TUTANAĞI

..... Vergi Dairesi'nin sicil numaralı mükellefi
..... ile Yeminli Mali Müşavirliğimiz arasında imzalanan
..... tarih ve sayılı TAM TASDİK SÖZLEŞMESİ'ne istinaden
firmanızın firmasına düzenlemiş olduğu aşağıda belirtilen faturalarla
ilgili;

1- Karşıt İnceleme Yapan Yeminli Mali Müşavirin;

Adı-Soyadı	
Bağlı Olduğu Oda	
Oda Sicil ve Mühür No	
Vergi Dairesi ve No'su	
Adresi	
Telefon ve Faks No	

2- Y.M.M. ile Tasdik Sözleşmesi Yapan Mükellefin;

Adı-Unvanı	
Adresi	
Vergi Dairesi	
Vergi Kimlik No	
Telefon ve Faks No	
Dayanak Sözleşmenin	
Cinsi	
Tarih ve No	

3- Nezdinde Karşıt İnceleme Yapılan Mükellefin;

Adı-Unvanı	
Adresi	
Vergi Dairesi	
Vergi Kimlik No	

4- Nezdinde Karşıt İnceleme Yapılan ve (3)'de Açık Adres ve Kimliği Belirtilen Mükellefin

Yasal Defterlerine Ait Tasdik Bilgileri;

Dönemi	Defterin Cinsi	Tasdik Makamı	Tasdik	
			Tarih	No
	YEVMIYE			
	ENVANTER			

5- Hisse çoğunluğuna sahip ortakların adı, adresi, vergi kimlik numarası hakkında bilgi;

Adı/Ünvanı	Hisse Oranı	Vergi Kim.No.	Adres

6- Karşıt İncelemeye Konu Faturanın Yevmiye Kayıt Bilgileri;

FATURANIN				YEVMIYE KAYDININ		
Tarih	No	TUTAR	KDV'Sİ	TARİH	NO'SU	YEVMIYE KAYDI YAPILMADI İSE NEDENİ

7- Yukarıda (6)'de Belirtilen Faturaların Ait Olduğu Döneme ve bir önceki döneme ait KDV Beyannamesi Hakkında Bilgiler;

Dönem		
Teslim ve Hizmet Tutarı		
İstisna Tutarı		
KDV Matrahı		
Hesaplanan KDV		
Ödenecek KDV		
Sonraki Döneme Devreden KDV		
Tahakkuk Fişinin Tarih/No.su		

8- (6)' Nolu Bent'te Belirtilen Fatura Konusu Malların Tedarik Edildiği Alt Firmalara Ait Bilgiler; (Mal veya hammadde alımlarının çok sayıda kişiden yapıldığı hallerde en yüksek 10 alıma ilişkin bilgilerin verilmesi yeterli olacaktır.)

FATURANIN			FİRMANIN		
TARİH	NO	KDV DAHİL TUTAR	ADI-ÜNVANI	VERGİ DAİRESİ	V. SİCİL NO

9-Yukarıda (8) nolu bentte belirtilen faturalara ait Mal ve hizmet bedelinin ödeme şekli:

Kasa **Senet**

Banka havalesi **Cari hesap**

Çek

10-İmalatçı ise bağlı olduğu sanayi odası ve sicil numarası:

11-Çalışan sayısı, Muhtasar Beyannamenin verildiği vergi dairesi:

Aylar	Çalışan Sayısı	Muh.Bey.Verld.VD	TAHAKKUK FİŞİNİN	
			TARİH	NO

27 ve 29 Seri Numaralı SM, SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği uyarınca düzenlenen iş bu tutanak, nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefle birlikte düzenlenmiş olup, okunup doğruluğu anlaşıldıktan sonra birlikte imzalanmış, mühürlü ve imzalı bir örneği mükellefe verilmiştir.

YER.....:

TARİH:..../.../...

.....

kaşe

Yeminli Mali Müşavir

imza

KAYNAKÇA

- T.C. Ulaştırma Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı, & TCDD.** (2015). *DEVLET DEMİRYOLLARI İSTATİSTİK YILLIĞI 2011-2015*. ANKARA: TCDD.
- 7104 Sayılı Kanun.** (2019, 01 01). Ankara, Türkiye: T.C. Resmi Gazete.
- AB Komisyonu.** (2005, 12 12). *Council Directive 2005/92/EC of 12 December 2005* . EU law and publications: <http://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2005/92/oj> adresinden alındı
- Akalın, G.** (1986). *Kamu Ekonomisi* (2 b.). Ankara: Ankara Üniversitesi Basım Evi. 11 07, 2016 tarihinde <http://kitaplar.ankara.edu.tr/dosyalar/pdf/143.pdf> adresinden alındı
- Akdoğan, P. D.** (2009). A. Akdoğan içinde, *Kamu Maliyesi* (s. 285). Gazi Kitapevi Yayınları.
- Alganer, Y., & Yılmaz, G.** (2010). Avrupa Birliği müktesebatı bağlamında Katma Değer Vergisi'nde yakınlaştırma ve uyumlaştırma çalışmaları. *İ.İ.B.F. Dergisi*, XXVIII(I), 135-160.
- Aras, C.** (2010, Ekim 10). *KDV'de Tam ve Kısmi Vergi İndirimi*. 11 10, 2016 tarihinde Özdoğrular SMMM: <http://www.ozdogrular.com/content/view/13681/> adresinden alındı
- Arslan, E.** (2006). *Türkiye`de katma değer vergisi uygulaması ve etkileri / The Implementations and effects of value added taxes in Turkey*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / Maliye Anabilim Dalı. 11 07, 2016 tarihinde https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=-L8ilewn9ZRRc_YMKxXW1gCf-Knl_tDBr-xecgnEGmhjlbKK4aqQnrOSW6MuL3UP adresinden alındı
- Arslan, E.** (2006). *Türkiye`de Katma Değer Vergisi Uygulaması ve Etkileri*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 11 04, 2016 tarihinde alındı
- Avrupa Birliği.** (1977). *77/388/AET Ortak KDV sistemi; tek tip matrah uygulanması (6 ncı Direktif)*. AVRUPA TOPLULUKLARI KONSEYİ.

Avrupa Komisyonu. (2013). *Türkiye 2013 Yılı İlerleme Raporu*. 16: Ekim.

Avrupa Toplulukları Konseyi. (1977, 05 17). *77/388/AET Ortak KDV sistemi; tek tip matrah uygulanması (6 ncı Direktif)*. Deloitte: http://www.verginet.net/dtt/1/77388AETOrtakKDVsystemitektipmatrahuygulanmasi6nciDirektif_3941.aspx adresinden alındı

Aybars, H. (2014). *ULUSLARARASI TAŞIMACILIKTA KDV İADESİ*. İstanbul: OKAN ÜNİVERSİTESİ, SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ. 11 05, 2016 tarihinde alındı

Bakanlığı, T. G. (2014). *2014/10 İç Genelge*. Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü.

Bakanlığı, T. H. (2014, 04 26). *Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği*. Ankara: Resmi Gazete.

Bakanlığı, T. H. (2019). *24 SERİ NO'LU KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ*. Ankara: T.C. Resmi Gazete.

Barutça, H. (2006). *ORTA ASYA'YA ULAŞIMDA DEMİRYOLU ALTERNATİFİ, BÖLGESEL GÜÇLER VE TÜRKİYE*. Akademik Bakış.

Başkanlığı, G. İ. (2019, 04 01). *Kdv İade Listeleri gönderme kılavuzu*. https://intvrg.gib.gov.tr/kdv_iadesi_uyuru_yeni.pdf adresinden alındı

Başkanlığı, H. v. (2019, Şubat 20). *24 SERİ NO'LU KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ*. Ankara.

Batur, B. (2008). *HAVA YOLCU VE KARGO TAŞIMACILIĞI;DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE UYGULAMALAR*. Dokuz Eylül Üniversitesi, İşletme. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Kasım 15, 2016 tarihinde <https://earsiv.anadolu.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/11421/204/1136438.pdf?sequence=1&isAllowed=y> adresinden alındı

Bilici, N. (2013). *Türk Vergi Sistemi (Cilt 2)*. (R. Dönmez, Dü.) Eskişehir: AÖF yayınları. 11 03, 2016 tarihinde alındı

- Birliği, A.** (2019, 04 01). *European Customs Information Portal*. European Commission: http://ec.europa.eu/ecip/model_transactions/export/export_indirect/step8_en.htm adresinden alındı
- Bulutoğlu, K.** (2004). K. Bulutoğlu içinde, *Türk Vergi Sistemi* (8.Baskı b., s. 191). İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık.
- Dodi, Y.** (2010). *AZ GELİŞMİŞ ÜLKELERDE TÜKETİM VERGİLERİNİN YERİ VE ÖNEMİ (TÜRKİYE ÖRNEĞİ)*. (K. Dodi, Dü.) Ankara: Kitapbaskı.com.
- Due, J. F.** (1957). *Sales Taxation*. Londra: Routledge & Kegan Paul .
- Edizdoğan, N., & Çelikkaya, A.** (2010). *Vergilerin Ekonomik Analizi*. içinde Bursa: Dora Yayınları.
- Eğilmez, M.** (1983). *Katma Değer Vergisi (Teori-Uygulama)*. Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını.
- Ekodialog.com.** (tarih yok). *VERGİ MUAFİYETİ VE VERGİ İSTİSNASI*. 11 09, 2016 tarihinde http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_muafiyeti_vergi_istisnasi_tarhiyat_i.html adresinden alındı
- Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe vergi gelirleri içindeki payı.** (2016, 11 03). Gelir İdaresi Başkanlığı: http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_65.xls.htm adresinden alındı
- Gerede, E.** (2011). TÜRKİYE'NİN İKİLİ HAVAYOLU TAŞIMACILIğI ANLAŞMALARININ HAVAYOLU YÖNETİMİNE ETKİLERİ AÇISINDAN DEğerLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ÖLÇEK ÖNERİSİ. *ANADOLU ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER DERGİSİ*, 11(3), 29-50. <https://earsiv.anadolu.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/11421/204/1136438.pdf?sequence=1&isAllowed=y> adresinden alındı
- Gümrük Müsteşarlığı.** (2010, ARALIK 31). GÜMRÜK GENEL TEBLİğİ (TİR İŞLEMLERİ) (SERİ NO: 1). Ankara: T.C. Resmi Gazete Sayı : 27802 (5. Mükerrer).

- Gümrük ve Ticaret Bakanlığı.** (2013, Temmuz 19). *Ortak Transit Rejimi ve NCTS*. Gümrükler Genel Müdürlüğü: <http://ggm.gtb.gov.tr/sikca-sorulan-sorular/ticari/ortak-transit-rejimi-ve-ncts> adresinden alındı
- Gümrükler Genel Müdürlüğü.** (2013, Temmuz 26). *Özet Beyan*. Gümrükler Genel Müdürlüğü: <http://ggm.gtb.gov.tr/sikca-sorulan-sorular/ticari/ozet-beyan> adresinden alındı
- Güneri, A.** (1986). *Kamu Ekonomisi*. Ankara: Ankara Üniversitesi Basım Evi. 11 07, 2016 tarihinde <http://kitaplar.ankara.edu.tr/dosyalar/pdf/143.pdf> adresinden alındı
- Gürlek, S.** (2007). *HARCAMALAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDEN KATMA DEĞER VERGİSİ*. 11 05, 2016 tarihinde Pelin Gürlek: <http://www.pelingurlek.com/wp-content/uploads/2011/05/Harcamalar-%C3%9Czerinden-Al%C4%B1nan-Vergilerden-KDV.pdf> adresinden alındı
- Hayırlıoğlu, İ.** (tarih yok). *İhracatta KDV iadesi ve Muhasebeleştirilmesi*. (İ. Hayırlıoğlu, Dü.) 11 07, 2016 tarihinde Mizan Türk: http://mizanturk.com.tr/Akademi/Akademi_25320169335567.pdf adresinden alındı
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı.** (tarih yok). *I SAYILI LİSTE*. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı: <https://www.ivdb.gov.tr/pratik/oranlar/liste1.htm> adresinden alındı
- Işıkkhan, F.** (2011). *İNTERMODAL TAŞIMACILIK VE LOJİSTİK KÖYLERİN AB VE TÜRKİYE UYGULAMALARI*. Ankara: Gazi Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü. Kasım 12, 2016 tarihinde alındı
- Karabacak, H.** (2004, Eylül- Aralık). Avrupa Birliğinde Katma Değer Vergisinin Oran Yapısı. *Maliye Dergisi*(147). https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md147/abdekdvd.pdf adresinden alındı
- Karayolları Genel Müdürlüğü.** (2016). *Otoyol ve Köprü Gelirleri*. Ankara: Karayolları Genel Müdürlüğü. Kasım 14, 2016 tarihinde [http://www.kgm.gov.tr/SiteCollectionDocuments/KGMdocuments/Istatistikler/OtoyolMaliBilgileri/OtoyolVeKopruGelirleri\(2016\).pdf](http://www.kgm.gov.tr/SiteCollectionDocuments/KGMdocuments/Istatistikler/OtoyolMaliBilgileri/OtoyolVeKopruGelirleri(2016).pdf) adresinden alındı
- Karayolları Genel Müdürlüğü.** (2016). *Tarihçe*. Kasım 13, 2016 tarihinde Karayolları Genel Müdürlüğü:

<http://www.kgm.gov.tr/Sayfalar/KGM/SiteTr/Kurumsal/Tarihce.aspx> adresinden alındı

KDV Genel Uygulama Tebliği. (2014, 04 06). *Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği*. Ankara: T.C. Resmi Gazete.

KDV Temel Nitelikler. (2019, 04 29). Mega Forum: <http://www.megaforum.com/digerdersler/63522-kdv-temel-nitelikler.html> adresinden alındı

KDV'nin Ekonomik etkileri. (2016, 11 04). Ekodialog: http://www.ekodialog.com/konular/kdv_etkileri.html adresinden alındı

Kıldış, Y. (2005, 05 01). *ÖZEL BÖLÜM*. 11 04, 2016 tarihinde MuhasebeTr: <http://www.muhasibetr.com/ozelbolum/017/> adresinden alındı

Konya Ticaret Odası. (2016). *GÜMRÜKLERDEN GEÇİŞ KARNESİ (TRİPTİK)*. Konya Ticaret Odası;: <http://www.kto.org.tr/gumruklerden-gecis-karnesi-triptik-317s.htm> adresinden alındı

Kurulu, T. B. (1961, 1 4). Vergi Usul Kanunu. *Vergi Usul Kanunu*. T.C. Resmi Gazete.

Kurulu, T. B. (1984, 10 25). Katma Değer Vergisi Kanunu. 5(3065). Ankara: Resmi Gazete. 11 07, 2016 tarihinde alındı

Kurulu, T. B. (2007, 12 30). MAL VE HİZMETLERE UYGULANACAK KATMA DEĞER VERGİSİ. Ankara, Türkiye: T.C. Resmi Gazete.

Milli Eğitim Bakanlığı. (2011). *Ulaştırma Hizmetleri Alanı Havayolu Taşımacılığı*. Ankara: MEB.

Milli Eğitim Bakanlığı. (2011). *Ulaştırma Hizmetleri Demir Yolu Taşımacılığı*. Ankara: Millî Eğitim Bakanlığı.

Mis, M. (tarih yok). *Katma Değer Vergisinde Götürü usülde vergilendirme ve beyan esası*. 11 04, 2016 tarihinde T.C. Sayıştay Başkanlığı: <http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der11m5.pdf> adresinden alındı

MÜSİAD. (2015). *2015 Lojistik Sektör Raporu /Lojistik Sektöründe Sürdürülebilirlik / Yeşil Lojistik*. İstanbul: Müsiad. Kasım 15, 2016 tarihinde <http://www.musiad.org.tr/F/Root/Ara%C5%9Ft%C4%B1rma%20ve%20Yay%C4>

%B1nlar/Ara%C5%9Ft%C4%B1rma%20Raporlar%C4%B1/Ara%C5%9Ft%C4%B1rma%20Raporlar%C4%B1/lojistik_sektor_raporu_2015.pdf adresinden alındı

Oktar, K. (2007). *KDV istisnalar ve İadeler* (7.Baskı b.). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. 11 10, 2016 tarihinde alındı

Oktar, K. (2009). *KDV istisnalar ve İadeler* (s. 1). içinde Ankara: Savaş Yayınevi.

Oral, H. (2005). AVRUPA BİRLİĞİ'NDEKİ VERGİ UYUM. *TBB Dergisi*, 271. 11 02, 2016 tarihinde <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2005-56-111> adresinden alındı

Öncel, Y. (1979-1980). *KATMA DEĞER VERGİSİ VE UYGULAMA ESASLARI*. 11 06, 2016 tarihinde [journals.istanbul.edu.tr:1023001321](http://www.journals.istanbul.edu.tr:1023001321) adresinden alındı

Özcan, M. (2015). KDV TIPLERİ TÜRKİYE'DE UYGULANAN KDV TİPİ. *International Anatolia Academic Online Journal*, III(2), 3-4. 11 07, 2016 tarihinde <http://iaaoj.com/index.php/sosyalbilimler/article/view/153> adresinden alındı

T.C. Devlet Demir Yolları. (2016, Kasım 14). *Kurumsal Tarihçe*. TCDD: <http://www.tcdd.gov.tr/tarihce+m76> adresinden alındı

Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı. (tarih yok). *Türkiye ve Uluslararası Karayolu Taşımacılığı Anlaşmaları*. Kasım 14, 2016 tarihinde Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı: <http://www.mfa.gov.tr/turkiye-ve-uluslararasi-karayolu-tasimaciligi-anlasmalari.tr.mfa> adresinden alındı

UBAK. (2014, 07 25). Karayolları Taşıma Yönetmeliği. Ankara: T.C. Resmi Gazete.

UND. (2016). *Uluslararası Nakliyeciler Derneği*. Kasım 14, 2016 tarihinde Uluslararası Karayolu Anlaşmaları: <http://www.und.org.tr/tr/14529/uluslararasi-karayolu-anlasmalari> adresinden alındı

UND. (2016). *Uluslararası Karayolu Taşımacılığı Birliği (IRU) Nedir?* Kasım 13, 2016 tarihinde Uluslararası Nakliyeciler Derneği: <http://und.org.tr/tr/5600/uluslararasi-karayolu-tasimaciligi-birligi-iru-nedir> adresinden alındı

Union, C. o. (1997). Second Council Directive of 11 April 1967. *Official Journal of the European Communities* (s. 17). Avrupa: European Union.

<https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/99ab67a1-f672-4605-8a30-c93cf82973de/language-en> adresinden alındı

Uslu, M. (2009). *KARAYOLUYLA ULUSLARARASI EŞYA TAŞIMA SÖZLEŞMESİNE İLİŞKİN ANTLAŞMA (CMR) HÜKÜMLERİ ÇERÇEVESİNDE TAŞIYICININ. DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ , Hukuk Bölümü. İzmir: DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ Sosyal Bilimler Enstitüsü . Kasım 16, 2016 tarihinde <http://acikerisim.deu.edu.tr/xmlui/handle/12345/11034> adresinden alındı*

Ütücüler, Ü. M. (2015). *ULUSLARARASI TAŞIMACILIK YAPAN LOJİSTİK İŞLETMESİNİN TAŞIMA TÜRÜNÜN ANALİTİK HİYERARŞİ YÖNTEMİYLE SEÇİMİ: VESTEL BEYAZ EŞYA A.Ş.'DE. Uşak Üniversitesi, İşletme. Uşak: Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Kasım 12, 2016 tarihinde alındı*

VAT: a brief history of tax. (2016, 11 02). The Guardian: <https://www.theguardian.com/money/2010/dec/31/vat-brief-history-tax> adresinden alındı

Wikipedia. (2015, 12 06). *Verginin Tarhı.* 11 08, 2016 tarihinde Wikipedia: https://tr.wikipedia.org/wiki/Verginin_Tarh%C4%B1 adresinden alındı

WorldBank. (2019, 04 28). *AGGREGATED LPI 2012-2018.* WorldBank: <https://lpi.worldbank.org/international/aggregated-ranking?sort=asc&order=LPI%20Rank#datatable> adresinden alındı

Yeşilova, E. (2005). *CMR-TAŞIMA SENEDİNİN İSPAT KUVVETİ. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 237-270. Dokuz Eylül Üniversitesi: <http://acikerisim.deu.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/12345/1943/yesilova10.pdf?sequence=1&isAllowed=y> adresinden alındı*

Yurdakul, F. (2008). *TÜRKİYE'DE KAYITDIŞI EKONOMİ: BİR MODEL DENEMESİ. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 63(4), 2019. 11 04, 2016 tarihinde <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/ausbf/article/download/5000053383/5000050700> adresinden alındı*

ÖZGEÇMİŞ

08/08/1987 tarihinde beş kişilik bir ailenin en büyük tek erkek çocuğu olarak Tunceli'de doğdum. İlk, Orta ve Lise eğitimimi Tunceli'de aldıktan sonra 2007 yılında Akdeniz Üniversitesi Maliye bölümünü kazandım. Hazırlık ve 1.sınıf güz dönemini Akdeniz Üniversitesinde okuduktan sonra Anadolu Üniversitesi Örgün Maliye bölümüne geçiş yaparak 16.06.2012 tarihinde mezun oldum. 12.09.2014 yılında Munzur Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında tezli yüksek lisans programına kayıt yaptırđım. T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın ilgili kuruluşu olan Gelir İdaresi Başkanlığı yarışma sınavlarına girerek 05/05/2015 tarihinde Gelir Uzman Yardımcılığı kadrosuna atanarak halen kamu görevimi yerine getirmekteyim.