

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

Devletlerin temel fonksiyonlarını yerine getirmek, kendisini oluşturan bireylere hizmet sunmak için gelire ihtiyaç duymaları vergi toplama gerekliliğini doğurmuştur. Vergileme, zaman içinde kamu hizmetleri için gerekli kaynağı sağlama yanında tasarrufu, ekonomik büyümeyi teşvik, gelir dağılımını düzeltme şeklinde diğer sosyal ve ekonomik amaçlar için de kullanılmaya başlanmıştır. Devletler mali ve ekonomik politikalarını toplayabilecekleri vergiler ölçüsünde belirlemeye başlamışlardır. Dolayısıyla, verginin önemi her dönemde yönetimlerin politikalarını belirlemede önemini korumuştur.

Bir ülkenin vergilemede başarılı olabilmesi için vergi kanunlarının rasyonelliği yanında, vergi idaresinin kanunları etkin bir şekilde uygulayacak teknolojik alt yapıya, insan kaynağına ve denetim mekanizmasına sahip olması gerekmektedir.

Devletin vergi gelirleri, vergi tabanının genişliği ve vergi oranlarının düzeyi ile de yakından bağlantılıdır. Vergi oranlarının makul düzeye çekildiği bir ortamda yeterli vergi gelirini sağlamak, ancak vergi tabanının genişletilmesi ve vergi idaresinin vergi kanunlarını etkin olarak uygulayacak şekilde güçlendirilmesi ile mümkündür.

Vergi sisteminin temel görevi kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için gerekli finansmanı sağlamak olmakla birlikte zamanla ekonomik büyümenin teşviki, tasarrufların ve sermaye birikiminin artırılması, gelir dağılımının düzeltilmesi gibi ekonomik ve sosyal amaçlar da vergi sisteminin görevleri arasına girmiştir.

Vergi sistemi, vergi politikası ve vergi idaresi olarak karşılıklı etkileşim içinde iki kısımdan oluşur. Bu nedenle vergi sisteminin iyileştirilmesinde her iki kısmın bir bütünlük içinde ele alınması gerekmektedir.

Türk vergi sistemi genel olarak tüketim ve gelir vergilerinden oluşur. Katma değer vergisi 1985 ten itibaren ülkemizde uygulanan en modern tüketim vergisidir. Katma değer vergisi mal ve hizmet ticareti üzerinden tarh edilir. Katma değer vergisinin devlet için gelir oluşturma özelliğinin yanında, ihracat işlemlerinde bu gelirden fedakarlık edilmektedir.

İhracat, ihracatçılar ve ihracat yapan ülkeler için önemlidir. Bu faaliyetin yaygınlaştırılması yani teşvik edilmesi gerekmektedir. Bu sebeple ülkeler, prim, teşvik, vergi istisna ve iade gibi birçok uygulama ile ihracatı ve ihracatçıyı teşvik etmeye çalışır. Ülkemizde de bu amaçla yapılan uygulamaların başında İhracatta KDV İstisnası ve İadesi gelmektedir.

KDV de dış ticaretin vergilendirilmesi açısından “Destinasyon” ve “Orijin” olmak üzere iki ilke bulunmaktadır. Destinasyon diğer bir ifade ile “Varış ülkesinde vergilendirme” ilkesine göre, mal ve hizmetler, nihai anlamda tüketildikleri veya faydalandıkları ülkede KDV ye tabi tutulmalıdır. Orijin diğer adıyla “çıkış ülkesinde vergilendirme” ilkesine göre ise, dış ticarete konu mal ve hizmetler üretildikleri ülkede vergilendirilmelidir.

Türk KDV Kanunu, Avrupa Topluluğu Direktifleri ve diğer yabancı ülke uygulamalarını dikkate alarak “Destinasyon İlkesini” benimsemiş, buna paralel olarak her türlü mal ve hizmet ihracatını KDV’den istisna tutarken, mal ve hizmet ithalini de vergi kapsamına almıştır.

İhracatta istisna, diğer ülkelerde ve şu an ülkemizde uygulanan destinasyon (varış ülkesinde vergilendirme) ilkesine göre alınan KDV den ihracatçıların muaf tutulmasıdır. Bu sayede muaf tutulan KDV hem ihracatçının vergi yükünü hafifletecek hem de o oranda finansman sağlayacaktır. Böylelikle ihracı yapılması istenen mal veya hizmet bedelinden daha fazla miktarda mal ve hizmet ihracına imkan sağlanabilir.

Uluslararası taşımacılık faaliyetleri ülkemizde KDV den istisna tutulmuştur. İşletmeler bu faaliyetleri dolayısıyla yüklendikleri KDV yi iade almaktadırlar. Türkiye, Avrasya coğrafyası üzerinde var olan ve yapılması planlanan kıtalararası ulaşırma ve taşıma yollarının tam kavşağında yer almaktadır. Türkiye karayolu, demiryolu, denizyolu, suyolları ve hava taşımacılığında Avrupa, Balkanlar,

Karadeniz, Kafkasya, Orta Asya, Kuzey Afrika ve Orta Doğunun bağlantı merkezi konumundadır. Bu bölgeler arasında yapılacak her türlü ticaret, yük ve yolcu taşımacılığı ile bu bölgeler ile uluslararası pazarlar arasında yapılacak her türlü, yük ve yolcu taşımacılığında önemli rol oynayacaktır. Türkiye bu özelliği ile bölgesel bir ulaştırma ve taşımacılık merkezi konumundadır.

Uluslararası taşımacılık, artık yalnızca malların ülkelerarası taşınması işi olmayıp, taşıma öncesi ve sonrası hizmetleri de kapsayarak, tedarikçiden son tüketiciye kadar olan süreçteki işlemlerin lojistik organizasyonuna dönüşmüştür.

Freight Forwarder ve Lojistik Hizmetler, bir ya da daha fazla taşıma türü kullanılarak gerçekleştirilen taşımaya ilişkin konsolidasyon, depolama, elleçleme, paketleme veya dağıtım olduğu kadar, ilave işlemler ve danışmanlık dahil tüm hizmetler ile eşyanın gümrük beyanının yapılması, sigortalanması, kıymetli evrakın hazırlanması ve ödemenin tahsilatı gibi işlemleri de kapsayan hizmetler zincirini ifade etmektedir.

Bu açıklamalar doğrultusunda çalışmamızın ikinci bölümünde; kamu ekonomisinde verginin gereği ile ideal bir vergi sisteminin taşıması gereken özellikler, Türk vergi sisteminin yapısı ve günümüze kadar olan gelişimi açıklanmıştır. Bölümün sonunda ülkemizde son 10 yıllık dönemde vergilerin GSMH içindeki konumu açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde KDV nin tarihi gelişimi ve uygulama nedenleri ile istisna ve iade sistemi açıklanmıştır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde uluslararası taşımacılığın Türkiye'deki konumu, uluslararası taşımacılık faaliyet ile uğraşan işletmelerin KDV istisna ve iadesinden faydalanabilmeleri için gerekli olan prosedür işlenmiştir.

Çalışmanın beşinci bölümünde uluslararası taşımacılıkta KDV iadelerinde olması gereken belgeler mükellef ve vergi dairesi açısından ayrı ayrı değerlendirilmiştir. Uluslararası taşımacılık faaliyeti ile uğraşan bir işletmenin aylık dönem olarak talep ettiği KDV iadesi irdelenmiştir.

Çalışmamızın sonuna uluslararası ticarete kullanılan önemli belgeleri ve KDV iade dosyasında yer alması gereken belgeleri ek olarak belirttik.

1.1. Çalışmanın Konusu

Verginin gerekliliği kavramı, geçmiş dönemlerde olduğu gibi günümüzün sosyal devlet anlayışında da önemini korumaktadır. Vergi geçmişte olduğu gibi gelecekte de devletlerin işlevlerini yerine getirebilmesi için vazgeçemeyeceği bir unsurdur.

Vergilendirme süreci dinamik bir yapıya sahiptir. Bu yapı devletlerin sosyo-ekonomik görüş ve yapılarına göre değişken dinamikler içerir. Global düzeyde sabit ve değişmez bir vergilendirme sistemi yoktur. Devletler kendi vergi yapılarını kendileri belirlerler. Bu yapı belli bir sistematik düzen içinde oluşur. Vergi sisteminin oluşturulmasında genel ve temel prensipler belirlenir. Vergi sistemleri değişik vergi türlerinin belirlenen genel ve temel prensiplerin, birbirini bütünlemesinden oluşur.

KDV halen birçok ülkenin vergi sisteminde yer alan modern yapıyla dolaylı bir tüketim vergisidir. KDV ilk uygulama zamanından günümüze değişik aşamalardan geçmiştir.

KDV 1985 yılından beri Türk Vergi Sistemi içinde yer almaya başlamıştır. Ülkemizde şu an yürürlükte olan katma değer vergisi kanununda bir takım istisna ve iadeler bulunmaktadır. Türk vergi sistemini oluşturan vergilerden biri olan katma değer vergisi kanununda uluslararası taşımacılık istisnası ve bu istisna sonucunda oluşan katma değer vergisinin iadesi de düzenlenmiştir.

Uluslararası taşımacılık sektörünün günümüzde hızla gelişmektedir. Bu alanda yapılan yatırım ve giderlerin sektör üzerinde özellikle katma değer vergisi açısından bir maliyet unsuru olarak kalmayıp, iade olarak işletmeye tekrar nakdi kaynak olarak geri dönüşüm içinde olması önemlidir. Bu döngünün sürekli olarak yinelenmesi için işletmelerin bir takım sorumlulukları vardır. Defter ve belgelerin muhasebe standartları ölçüsünde düzgün tutulması, gerekli olan evrak ve tevsik edici belgelerin istenildiğinde ibraz edilebilmesi özellikle iade sisteminin temelini oluşturan veri kaynaklarının Vergi Usul Kanununda belirtilen 5 yıllık zaman aşımı süresince muhafaza edilmesi gerekmektedir.

Bu açıklamalar ışığında çalışmanın konusu; verginin kamu ekonomisi için gerekliliğinin önemi, vergi ile ilgili temel kavramların açıklanması, Türk Vergi

Sisteminin yapısı ve gelişimi, ülkemizde uygulanmakta olan katma değer vergisinin tarihçesi, iade ve istisnaların açıklanması, uluslararası taşımacılık istisnasından doğan katma değer vergisi iadesi ile ilgili teorik ve uygulama araştırmaları oluşturmaktadır.

1.2. Çalışmanın Amacı

Faaliyetleri uluslararası taşımacılık olan işletmelerin talep ettikleri katma değer vergisi iadesi için gerekli olan prosedürü katma değer vergisi kanunu doğrultusunda belirlemek çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Bunun için, Türk vergi yapısının tanzimattan günümüze olan süreci irdelenmiş, KDV nin Türk vergi sistemi içindeki konumu belirlenerek, iade ve istisna sistemi açıklanmıştır. Ayrıca kamu ekonomisinde verginin öneminden hareketle ideal bir vergi sisteminde olması gereken temel yapılar belirlenmiştir.

1.3. Çalışmanın Önemi

Sürekli değişim ve yenilik içinde olan uluslararası taşıma sektörü ülkemiz ihracat rakamları ve döviz girdisinin artmasında önemli bir rol üstlenmektedir. Sektöre girmek, güçlenmek ve başarılı olabilmek yüksek finansman gücü gerektirmektedir. İşletmeler faaliyetlerini sürdürmek için yapmış oldukları yurt içi giderlerinde %18 KDV ödemekteler. Fakat bu işletme gelirlerinin %98 ne yakın oranı yurtdışı satışlardan oluşmaktadır. Dolayısıyla yurt dışına yapmış oldukları hizmetler için düzenledikleri faturalarda KDV yer almamaktadır. Bu durumda, işletmeler bu hizmetler için ödemiş oldukları KDV indirim yoluyla giderememektedirler.

Çalışmamızın önemi, işletmelerin üzerinde yük olarak yansıyan, fakat iade prosedürü ile almaya hak kazandıkları KDV'ni en kısa süre içinde idareden talep ederek finansman kaynağına dönüştürmek için izlemeleri gereken yol ve yöntemlerin belirlenmesinde kendini ifade etmektedir

1.4. Sınırlılıklar

Çalışmamıza konu teşkil eden kavramların geniş kapsamlı olması nedeniyle kavram açıklamalarında detaylara inilmemiştir. KDV de birçok istisna olmasına rağmen, sadece uluslararası taşımacılık boyutu ele alınmıştır. İade sisteminde

işletmeler gerek kendi bünyelerinde KDV iade dosyası hazırlayabilecekleri gibi, KDV iade dosyalarını Yeminli Mali Müşavirler bünyesinde de düzenleyebilirler.

Fakat Yeminli Mali Müşavirlerce düzenlen KDV iade dosyaları başlı başına bir çalışma konusu olduğundan, çalışmamızı işletmelerin kendi bünyelerinde oluşturacakları KDV iade prosedürü çerçevesinde sınırladık.

1.5. Çalışmanın İçeriği

Çalışmanın içeriği, vergi kavramı ve konusu, tarifeler, ideal bir vergi sisteminin özelliği, Türk vergi sisteminin yapısı ve gelişimi, vergi sistemimizde yer alan vergilerin, sınıflandırılması, KDV nin tarihi gelişimi ve uygulama nedenleri ile istisna ve iade sistemi, uluslararası taşımacılığın Türkiye’deki konumu, uluslararası faaliyet ile uğraşan işletmelerin KDV istisna ve iadesinden faydalanabilmeleri için gerekli olan prosedürden oluşmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE TEMEL KAVRAMLAR VE YAPISAL ANALİZİ

2.1. VERGİ KAVRAMI VE VERGİ KONUSU

2.1.1. Verginin Tanımı

Vergi çeşitli kaynaklarda farklı şekilde tanımlanmakta olup, özü kanun gücü ile kamuya mali kaynakların aktarılmasıdır. Farklı kaynaklardan verginin nasıl tanımlandığını belirtmeye çalışırsak;

Vergi, kamu hizmetlerine harcanmak için hükümetin, yerel yönetimlerin yasalara göre doğrudan doğruya veya bazı malların fiyatlarının üstüne koyarak dolaylı yoldan herkesten topladığı paradır.¹

Vergi, devlet veya devlet fonksiyonlarına sahip teşkilatlar tarafından bireylerden zorunlu veya zorlama ile para alınmasıdır. Vergi ulusal bağımsızlığın karşılığı olarak bireylerden zora dayanılarak alınır.²

Geniş anlamda vergi kamu hizmetlerinin yürütülmesi için; mali, ekonomik ve sosyal araçlar ile kamuya zorla, karşılıksız ve kesin olarak aktarılan fonlar diye tanımlanmaktadır.³

Günümüz sosyal devlet anlayışında tüm devlet gelirleri, devlet tarafından oluşturulan kanunlar çerçevesinde belirlenmektedir. Kanunlar ve bu kanunlar çerçevesinde alınan vergiler statik değil, dinamik bir yapıya sahiptir. Bu dinamik yapı sosyal devlet anlayışı çerçevesinde devlet ve devleti oluşturan birey perspektifinde kendini göstermektedir.

Bu nedenle vergi sistemleri sürekli olarak değişkenlik gösterirler. Geçen süreler içinde devlet ve birey ihtiyaçlarında oluşan ve gelişen değişiklikler, vergi sisteminin sürekli olarak yenilenme ve gelişme döngüsü içinde kalmasını sağlamaktadır.

¹ www.tdk.gov.tr/tdksozluk/sozara.htm - 3k, (01.10.2005).

² <http://en.wikipedia.org/wiki/Tax>, (03.10.2005).

³ Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, **Katma Değer Vergisi**, Sevinç Matbaası, Ankara, s. 1, 1985.

Çeşitli dönemlerde vergi yasalarında yapılan köklü değişiklikler, yeni vergilerin yürürlüğe konulması, bazı vergilerin yürürlükten kaldırılarak yerine yeni vergilerin getirilmesi, genişleyen ve değişen ekonomik yaşama, bünyeye göre vergi sistemini geliştirmek düşüncesine dayanmaktadır.⁴ Fakat bu değişiklikler vergi istikrarına uygun zaman ve dönem aralıklarında yapılmalıdır.

Vergi istikrarı; vergi kanunlarını ve buna bağlı yönetmeliklerde yer alan hükümler ile tarifeye ilişkisi olmayan bütün vergi hukuk normlarını sadece, büyük zaman aralıkları ve genel nitelikteki sistemli vergi reformları çerçevesinde değiştirilmesi gerektiğini ifade eder. Bu ilke vergi kanun ve düzenleyici işlemlerin çıkarıldıktan sonra bir daha hiç değiştirilmemesi olmayıp, ihtiyaç olduğunda belirli bir program ve plan çerçevesinde değişikliklerin yapılabilmesini öngörmektedir.⁵

2.1.2. Vergi Kavramıyla İlgili Görüşler

Vergi, kamusal hizmetlerin gerektirdiği giderler ile kamu borçları dolayısıyla ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla, devletin egemenlik gücüne dayanarak, karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden cebri olarak aldığı parasal değerlerdir.

Ekonomik, mali, siyasi ve sosyal nedenlerle vergilemeye başvurulmaktadır. Uygulama şekli, yönetimi ve yasal olarak yapılmış olan düzenlemeler, toplumun vergi karşısındaki ilgi ve tepkisini belirleyen en önemli faktörlerdir. Vergi; Türkçe bir terim olup, kökeni itibariyle anlamı; hediye edilen, karşılıksız verilen bir değeri belirtmektedir.⁶

Bu çerçevede verginin unsurları; egemenlik gücüne dayanması, karşılıksız olması, önceden belirlenmiş kurallara göre gerçek ve tüzel kişilerden alınması, cebri olması şeklindedir. Genel olarak verginin dar tanımı ve onu oluşturan unsurlar yukarıdaki şekilde ifade edilmiş olmakla birlikte, özellikle vergi kavramının tanımı konusunda maliye literatüründe zamana ve ekole göre farklılıklar olduğu görülmektedir. Bu görüşler, faydalanma kuramı ve kamu otoritesi kuramı olmak üzere iki şekilde kuramlaşmıştır.

⁴ TOSUNER v.d., **Türk Vergi Sistemi**, D.E.Ü. Masa Üstü Yayıncılık Birimi s. 1 , İzmir, 2006.

⁵ ÖZEN, A., İktisadi Gelişmede Vergilemenin Rolü ve Vergilemede İstikrar, **Vergi Sorunları**, s.18, Mayıs 2005, S. 188.

⁶ SAYAR, N. , **Kamu Maliyesi – Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri**, s.7, İstanbul ,1975.

2.1.2.1. Faydalanma Kuramı

Vergi ile herhangi bir faydanın değişimini ele alan bu kuram 17. yüzyıldaki sosyal sözleşme görüşüne dayanmaktadır. Fayda teorisi, vergiyi liberal ekonomi anlayışı içinde kişilerin devletten sağladıkları faydaya karşılık ödedikleri bedel olarak tanımlamaktadır. Bu görüş; üç yaklaşımdan oluşmaktadır.

a-Verginin Değişim Görüşüne Göre Tanımlanması

Fayda teorisi, vergilerin kamu harcamalarında sağlanan faydaya göre dağıtılmasını öngörmektedir. Buna göre nasıl alınan özel mal ve hizmetler için ödeme yapılmaktaysa, aynı şekilde; kamu sektörünün sunduğu mal ve hizmetler için de ödeme yapılması gerekir. Verginin değişim görüşüne göre açıklanmasında vergi; devletin halihazırda yapmış olduğu hizmetlerin karşılığı olarak alınan ve bunun için ödenen bedel şeklinde tanımlanmaktadır.

b- Verginin Sigorta Görüşüne Göre Tanımlanması

Bu görüşe göre vergi, toplumda yaşayan bireylerin sahip oldukları mal ve mülklerini koruyan, güven altında bulunduran devlete bu hizmetlerinin karşılığı olarak ödenen sigorta primine benzetilmektedir. Devlet bireylerden bir sigorta şirketi gibi vergi adı altında para almakta ve karşılığında güvenlik ve asayiş sağlamaktadır. Montesquieu, 1743 yılında yayınlanan “Kanunların Ruhu” adlı eserinde bu görüşle ilgili olarak şu tanımlamayı yapmaktadır : “Devlet gelirleri, her yurttaşın malının güvenliği sağlamak ya da bundan istediği biçimde yararlanmak üzere malından verdiği bir kısımdır.”

c-Verginin Sosyal Üretim Giderlerine Katılma Şeklinde Tanımlanması

Fayda teorisinin üçüncü açıklanış biçimine göre toplum, bir üreticiler birliğine benzetilmekte ve vergi, devlet tarafından yapılan kamu hizmetlerinin sosyal üretime katılması karşılığı olarak ödenen bir pay şeklinde kabul edilmektedir.⁷ Bu görüşe göre vergi; üretimden faydalanmak için her bir üreticiye düşen gider

⁷ TURHAN , S , **Vergi Teorisi** ,s.17, İstanbul ,1983.

payıdır. Nasıl ki üreticiler birleşmek suretiyle ortak çıkarlarını korumakta iseler, fertler de aralarında birleşmek suretiyle devleti oluşturmuşlardır.⁸

Faydalanma Kuramının Değerlendirilmesi

Vergi, kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla alınmakla birlikte, esas olarak belirli bir hizmetin karşılığı olarak düşünülmemelidir. Devletin yaptığı hizmetlerin ayrı ayrı hesaplanıp değerlendirilmesi ve fiyatlandırılması her zaman mümkün olamamaktadır. Bu ise, yukarıdaki değişime net bir şekilde konu olmalarını engellemektedir. Ayrıca, kamusal mal ve hizmetlerin üretilmesinde karlılık ilkesinden çok, kamu yararı ve etkinlik önem taşımaktadır.

Devleti bir sigorta şirketine, vergi ödeme durumunda olanları da sigorta şirketinin müşterilerine benzeten görüş de günümüzde geçerliliğini kaybetmiştir. Yapılan ödemeyi, toplumun huzurunun sağlanması ve sürdürülmesi ile ilgili olarak kabul eden sigorta primi görüşü, bazı önemli boşluk ve yetersizlikleri bünyesinde taşımaktadır. Her şeyden önce sigorta şirketlerinin amaçları karlılıktır ve faaliyetleri kar sağlama çabasına yöneliktir. Devlet, toplumun çıkarlarını ön planda tutar ve sigorta şirketlerinin aksine, herhangi bir zararlı durumun ortaya çıkmasını engellemek için önceden çeşitli önlemler alır.⁹

2.1.2.2 Kamu Otoritesi Kuramı

Verginin günümüzdeki tanımı kamu otoritesi kavramına dayanmaktadır. Siyasi bir toplumda kamusal gücü elinde bulunduran devlet egemenlik gücüne dayanarak yüklenmiş olduğu kamu hizmetlerini gerçekleştirmek için vergi ister ve alır. Yapmış olduğu hizmetleri bire bir vergilerle karşılaştırması gerekmemektedir. Çünkü bu vergileri yukarıda belirtmiş olduğumuz gibi kamu otoritesine dayanarak almaktadır.

Devletin kendi varlığını sürdürebilmesi için sahip olduğu bu yetkinin diğer kamu kuruluşlarına (özellikle yerel yönetimlere) devri, gerçek anlamda bir hakkın devri niteliğinde değildir. Mali ve idari vesayet yine devlette bulunmaktadır. Günümüzde vergi, devletin müdahaleci devlete dönüşmesi sonucunda sadece kamu

⁸ AKDOĞAN, A. , **Kamu Maliyesi** , Ankara , s. 103, 1985.

⁹ AKDOĞAN, A. , **Kamu Maliyesi** , Ankara , s. 104, 1985.

hizmetlerinin gerektirdiği giderleri karşılamak için değil ayrıca ekonomik ve sosyal yapıyla ilgili faaliyetleri için de toplanır olmuştur.

Geleneksel amaçlar yanında; ekonomik dengenin sağlanması ve korunması, ekonomik büyümenin gerçekleştirilmesi, tam istihdamın sağlanması, gelir dağılımının düzeltilmesi yönlerinden vergi ile ilgili düzenleme ve uygulamalardan yararlanılması genel kabul görmüş bir maliye politikası aracı olarak ortaya çıkmıştır.¹⁰

2.1.3. Vergi Ekonomisi

Vergileri devlet, bir ekonomik ve mali politika aracı olarak kullanır. Bu kullanımın sınırlarını, devletin siyasi rejimi ve ekonomik sistemi çizmekle beraber, bütün siyasi ve ekonomik sistemlerde bu sınırın kanuna dayanması ortak bir husus olarak görülmektedir.¹¹

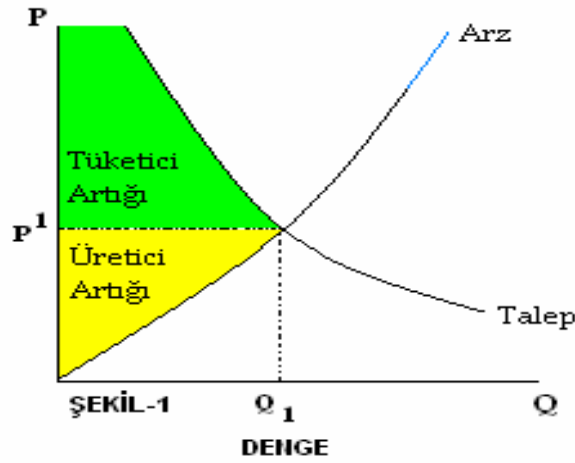
Vergi sistemleri ile toplumsal yapı, ekonomik kalkınma ve gelişmeler arasında yakın bir ilişki vardır. Mali politikanın en etkin araçlarından biri vergi politikası olduğu için, tüketimin denetim altına alınması, teşebbüs ve üretim gücünün artırılması, ekonomik dengenin kurulması ve korunması ile enflasyonla etkili bir şekilde mücadele edebilmek için vergi sisteminden etkili bir araç olarak yararlanılmaktadır.¹²

Devletler uygulayacakları mali politikaları vergi sistemleri ile uygularlar. Dolayısıyla belirlenen mali, ekonomik ve sosyal amaçlardan sapmalar olduğu takdirde vergi sistemlerinde gerekli düzeltmeler yaparlar.

¹⁰ NADAROĞLU, H. , **Kamu Maliyesi Teorisi**, s.28, İstanbul ,1978.

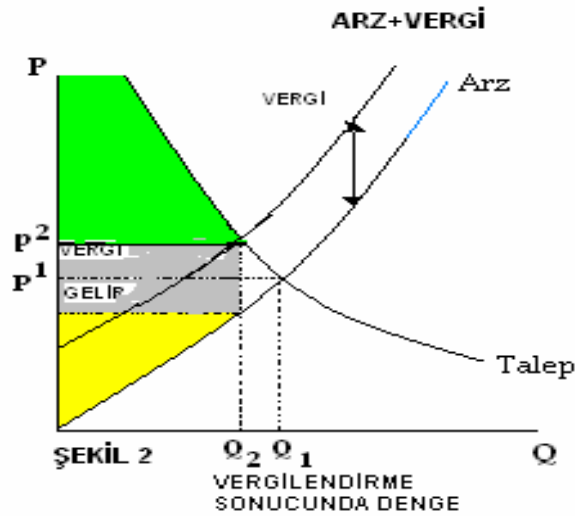
¹¹ MGKD Yayınları, **Katma Değer Vergisi**, Ankara, s. 1, 1985.

¹² TURHAN,S., **Vergi Teorisi ve Politikası**, s. 329 , 1993.



Kaynak: <http://en.wikipedia.org/wiki/Tax>, (14.10.2005).

Devletin üreticiler ve tüketiciler arasındaki mal ve hizmet alım satım döngüsüne müdahale etmediği, bu işlemler üzerinden vergi alınmadığı bir sistemde, ekonomik denge yukarıda şekil,1de gösterilen Q_1 - P_1 denge noktasında gerçekleşecektir. Q_1 miktar mal P_1 fiyatından satılmaktadır. Denge noktasında üretici ve tüketici artığı en yüksek noktadadır. Denge noktasında devletin vergisel olarak hiçbir müdahalesi bulunmamaktadır.



Kaynak: <http://en.wikipedia.org/wiki/Tax>, (14.10.2005).

Şekil, 2 de devletin ekonomiye vergi olarak müdahale etmesi sonucu oluşan yeni denge noktaları gösterilmektedir. Tüketiciler oluşan vergi yükü dolayısıyla aynı fiyat seviyesinden aynı miktarda mal alamamaktadırlar. Fiyatlar P2 seviyesine yükselir. Üretilen mal miktarı Q2 seviyesine iner. Arada oluşan farklar vergilendirme vasıtasıyla devlet geliri olarak üretici ve tüketicilerden alınmaktadır. P1-P2,Q1-Q2 arasındaki alanlar vergilendirme vasıtasıyla oluşan devlet gelirini göstermekte ve devlet vergi oranlarında değişiklik yaparak bu alana müdahale edebilmektedir.¹³

2.1.4. Vergi Konusu(Vergilendirme Konusu)

Vergi teorisinin temel tartışma noktalarından birisi de verginin konusu yani verginin hangi iktisadi faaliyet sonucunda doğacağı veya doğması gerektiğidir. Bir ülkedeki vergi yapısı vergi konusu ile ilgili temel tercihlerin belirlenmesi ve bunun uygulama süreci ile oluşmaktadır. Konuları bakımından vergiler üç ana başlık altında toplanmaktadır.

2.1.4.1. Verginin Gelir Üzerinden Alınması

Özellikle teoride gelir, hem vergi ödeme gücü açısından hem de ekonomik akım ifade eden bir yapıya sahip olduğu için vergileme açısından en fazla kabul gören konu olmuştur. Bu yaklaşımda verginin üretim sonucu yaratılan gelirler üzerinden alınması gerektiği ve bunun içinde verginin konusunun tespitinde stok saklamasını sağlayacak olan amortisman miktarının dikkate alınması gerektiği özellikle vurgulanmaktadır. Eğer gelir, sürekli gelir yaratan bir kaynaktan elde ediliyor ise vergi bakımından ödeme gücünün belirlenmesinde dikkate alınmalı ve gerekiyorsa vergilendirilmelidir.¹⁴

Bu görüşte mükellefin belirli bir dönem içinde servetindeki artışın dikkate alınması suretiyle vergileme yapılması öngörülmektedir.¹⁵ Gelir üzerinden alınan vergiler, bugünkü yapıda gelir vergisi ve kurumlar vergisi şeklinde iki alt bölüme ayrılmaktadır. Ama bazı dönemlerde kimi zaman çifte vergileme sayılabilecek başlıklarda gelir üzerinden vergileme yapılmış olması veya yapıyor olması bu ayrımın geçerliliğini ortadan kaldırmaktadır (daha önce bizde uygulanan Mali Denge Vergisi, Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi gibi).

¹³ <http://en.wikipedia.org/wiki/Tax>, (14.10.2005).

¹⁴ AKDOĞAN, A. , a.g.e , s.193.

¹⁵ AKDOĞAN, A. , a.g.e , s.194.

2.1.4.2. Verginin Servet ve Servet Transferi Üzerinden Alınması

Servetin, vergi ödeme gücünün önemli bir göstergesi olduğunun kabul edilmesi sonucu, servetten ve servetin el değişiminden dolayı vergi uygulaması yoluna gidilmektedir. Servet üzerinden, yıllık olarak alınan servet vergilerinin bütün şekillerinde; bir taraftan devletin finansal ihtiyaçlarını giderme isteği, diğer taraftan yatay ve dikey vergi eşitliğini sağlayıcı yönde etkili olma düşüncesi etkili olmaktadır. Servet vergilemesi ile, vergileme kapasitesi bulunan mükelleflerin eşit işlem görmeleri amaçlanmaktadır.¹⁶

Bugünkü uygulamada servet üzerinden alınan vergiler; Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi, servet transferinden alınan vergiler ise; Veraset ve İntikal Vergisi ile Taşıt Alım Vergisi şeklinde sayılabilir.

2.1.4.3. Verginin Harcamalar Üzerinden Alınması

Bireylerin vergi ödeme gücüne ulaşılmasında gelirlerinin değil, harcamalarının toplamının vergilendirmeye konu olması gerektiği yaklaşımıdır. Bu yaklaşım, geliri vergilemede karşılaşılan keyfiliklerin önüne geçileceği ve toplumdaki üretken faktörlerin (emek, sermaye arzı gibi) vergilendirilmesi yerine gelir ve serveti de kapsayacak şekilde kişilerin tüketmiş oldukları mal ve hizmetin vergilendirilmesi yoluna gidilmesi gerektiğidir. Bu vergi uygulamada sadece bir kısım mallar üzerinde değil, tüm satın almaları kapsayacak boyutta olması ve servet edinimi niteliğindeki harcamaları ayırarak farklı vergileme oranlarına veya miktarına tabi tutması durumlarında özellikle serveti ve servet transferinin vergilenmesine olanak sağlayacaktır. En önemli sakıncası vergi adaletine ters düşer bir şekilde, gelire kıyasla tersine artan oranlı etki yaratmalarıdır.¹⁷ Harcamalar üzerinden alınan vergiler; genel harcama vergileri ve muamele vergileridir.

¹⁶ KAY, J. A. – KING, M. A., “The British Tax System,” Oxford 1978; Pechman, Joseph A., “Federal Tax Policy”, Washington, O. C., 1967.

¹⁷ BROCHIER, H., LLAU, P., MICHALET, A., “Maliye Ekonomisi” Çev. Adnan ERDAŞ, s.289, Ankara 1981.

2.1.5. Vergi Tarifeleri

Yüzyıllardır en önemli kamu geliri vasfına sahip verginin temel öğelerinden bir tanesi de verginin oranı ve tarifesidir. Verginin tarhı esnasında matraha tatbik edilen oranlar vergi tarifesinde yer almaktadır. Vergi tarifeleri, ülkeden ülkeye ekonomik sistem anlayışlarına ve ülkelerin o an içerisinde bulunduğu ekonomik konjunktüre dayalı olarak zaman içerisinde çeşitli değişikliklere uğramaktadırlar.¹⁸

Vergi tarifeleri belirlenirken bir takım kıstaslar göz önünde oluşturulmalı, sadece tek boyutlu değil, birçok sonuç göz önünde bulundurulmalıdır. Vergi tarifesinin düzenlenme şekli ve oranı belirlenirken göz önünde bulundurulması gereken kıstaslar belirlenmelidir.¹⁹

Türk Gelir Vergisi Uygulamasında, gelir dilimleri (matrahlar) ve bunlara karşılık gelen oranlar, artan oranlı yerleştirilmek suretiyle gelir vergisi tarifesi tanzim edilmekte ve her yıl Bakanlar Kurulu Kararı ile gelir dilimlerinin enflasyonun aşındırıcı etkisini bertaraf edecek kadar artırılmasına devam olunmaktadır. Gelir dilimlerindeki bu tür ayarlamaların yanı sıra, zaman zaman gelir unsurlarına uygulanacak oranlarda da düzenlemeler yapılagelmektedir.

Türk Gelir Vergisi Tarifesi esas olarak artan oranlı bir yapıya sahip olup, tarihi süreç içerisinde çeşitli değişikliklere uğrayarak günümüze kadar gelmiştir. Kurumlar Vergisi tarifesi esas olarak düz oranlıdır.²⁰

2.1.5.1. Artan Oranlı Tarife

Vergileme ile ilgili düşünce ve tartışmalar çok eskiden beri devam etmektedir. Artan oranlı vergileme ile ilgili olarak tarihte bilinen en eski uygulamaya M.Ö. 595'te Atina'da rastlanmaktadır.²¹

Türk gelir vergisi tarifesi, artan oranlı bir vergi tarifesi yapısına sahiptir. Buna göre vergi matrah belirli dilimlere ayrılmış, her dilim içindeki matrah kısmı bir

¹⁸ http://www.Cmis.org.tr/dergi/05A2004/mak2_ (05.11.2005).

¹⁹ AKTAN C.C. <http://www.canaktan.org/ekonomi/yoksulluk/dorduncu-bol/artan-vergi>, (16.12.2005).

²⁰ OYAN, O., "Vergi Politikasında Ana Yönelişler ve Değişim Çizgisinin Eksenleri", *Ankara Sanayi Odası Dergisi*, S.96, Yıl: 13, s. 7, Ocak-Şubat 1989.

²¹ KIZILOĞLU, Ş., "Gelir Dağılımı ve Vergilendirmede Vergi Oranı", *Türkiye IV. Vergi Kongresi*, Vergilendirmede Devlet Vatandaş Uzlaşması, s. 229, İstanbul, 1998.

üst dilim sınırına kadar belli bir oranda vergilendirilmekte, sınırı aşan kısım yeni bir üst sınıra kadar yeni ve yüksek oranda bir vergiye tabi tutulmaktadır.²²

Artan oranlı vergi sisteminde yüksek gelir elde eden kişiler, düşük gelirli olanlara göre, gelirlerinin daha büyük bir yüzdesini vergi olarak öderler. Ülkemizde gelir vergisi tahsilatının yaklaşık yüzde 95 gibi büyük bir kısmının kaynakta kesinti usulü ile alındığını göz önünde bulundurursak, bu yöntemle alınan vergilerin gerek ücret gelirleri gerekse diğer gelirler açısından büyük bir kısmının ilk gelir dilimi içerisinde yer aldığını dikkate alarak gelir vergisi tarifesinin artan oranlılık yapısının çok etkin olmadığını söyleyebiliriz.²³

Artan oranlı vergi sisteminde, üst gelir dilimlerinde gelir etkisinin ikame etkisine göre ağırlık kazanması ekonomik birimlerin tasarruf ve yatırım arzularını olumsuz yönde etkilemektedir. Artan oranlı vergiler bu açıdan “tarafsız” (neutral) değildir. Artan oranlı vergi tarifesine tabi tutulan vergiler çoğunlukla doğrudan(dolaysız)vergilerdir. Artan oranlı vergi tarifeleri de türlü şekillerde ortaya çıkar. Yani, tek tip artan oranlı bir tarife yoktur. Bu nedenle de bu tarifeler; kendi içinde üçe ayrılabilir. Buna göre artan oranlı vergi tarifelerinde vergi oranları ya düz olarak artar, ya giderek azalarak artar veya giderek çoğalarak artarlar. Düz artışlı tarifede; vergi oranları artmaktadır, fakat bu artışlar arasındaki fark hep aynıdır. Yani, gelir dilimi yükseldikçe birbirine eşit olarak artan marjinal oranlar uygulanmaktadır. % 10, 20, 30 vb. vergi oranı ile vergi matrahı arasındaki ilişki doğrusaldır. Çoğalan artışlı tarifede ise, gelir dilimi yükseldikçe, bir öncekinden daha yüksek bir marjinal vergi oranı uygulanmaktadır. Yani; marjinal vergi oranı, üst gelir dilimlerine doğru gidildikçe artarak çoğalır. Bu da, bir sonraki ve aynı büyüklükteki gelir dilimi için, bir önceki dilimden daha yüksek bir marjinal oranın uygulanması demektir. Yani; gelir dilimi yükseldikçe, giderek birbirinden daha yüksek marjinal oranlar uygulanacaktır: %10,15,22,32 vb. Azalan artışlı tarifede artık, gelir dilimi yükseldikçe, bir öncekinden daha düşük bir marjinal vergi oranı uygulanmaktadır. Yani; marjinal vergi oranı, üst gelir dilimlerine doğru gidildikçe, azalarak çoğalır. Öyleyse, bir sonraki gelir dilimi için, bir önceki dilimden daha düşük bir marjinal

²² GİRAY,F., “Türk Gelir Vergisi Uygulamasında Vergi Tarifesinin Yapısı”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 29, s.93, 30 Nisan 1995.

²³ EJDER. H.L., “Verginin Mali Amaçları ve Oransal Yapı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.158, s.150, Kasım 2001.

oranın uygulanması söz konusudur. Yani; gelir dilimi yükseldikçe, birbirinden giderek daha düşük marjinal oranlar uygulanacaktır: % 10, 20, 25, 27 vb²⁴

2.1.5.2. Düz Oranlı Tarife

Düz oranlı vergi, vergi oranının tek olduğu, vergiye tabi matrah artsa bile vergi oranında bir artış olmadığı yani herkesin aynı oranda ödediği vergi anlamına gelir. Düz oranlı vergi ile tüm vergi mükelleflerine tek bir vergi oranı uygulanmaktadır. Gelir veya tüketim vergiye tabi geliri yani matrahı oluşturmaktadır. Düz oranlı vergide indirim, istisna ve muafiyetlere yer verilmemektedir.

Düz oranlı vergi uygulaması ile ulusal düzeyde elde edilecek faydalar, daha hızlı ekonomik büyüme, ulusal zenginliğin artması, vergi indirimleri, vergi tercihleri, vergi sığınakları ile istisna ve muafiyetlerin kaldırılması ile politik çıkarların kişiler lehine kazanç yaratmalarının önlenmesi ve vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkileri basitleştirerek sivil özgürlüklerin güçlendirilmesinin sağlanması olarak belirtilmektedir.

Düz oranlı vergi sisteminin avantajlarının yanında bazı dezavantajlarının bulunduğu ileri sürülmektedir. Düz oranlı vergiye yönelik en önemli eleştiri, adaletsiz olduğu yönündedir. Çünkü yüksek gelirli kişiler düşük gelirli kişiler ile aynı oranda vergilendirilmektedir. Aslında düz oranlı vergi sisteminde herkese aynı vergi oranı uygulanmakla birlikte, herkes aynı vergiyi ödememektedir. Düz oranlı vergi sisteminde az kazanan az, çok kazanan ise çok vergi vermektedir. Diğer bir eleştiri ise düz oranlı vergilerin vergi gelirlerinde azalışa neden olacağıdır. Düz oranlı vergi istisna ve muafiyetlere sınırlı yer verdiğiinden, vergi tabanını genişlettiğini ve bu nedenle de vergi gelirlerinde azalışa neden olmadığını söyleyebiliriz. Ayrıca düz oranlı vergiye geçmenin, vergi sisteminde ve kısa vadede ekonomi üzerinde olumsuz etki yaratacağı ileri sürülmektedir.²⁵

2.1.5.3. Azalan Oranlı Tarife

Artan oranlı tarifiede, matrahın artmasına paralel olarak vergi oranı da artış gösterir. Düz oranlı vergide, matrah ne olursa olsun, vergi oranı değişmez ve aynı

²⁴ <http://www.malihaber.com>, (28.12.2005)

²⁵ AKTAN C.C. <http://www.canaktan.org/ekonomi/yoksulluk/dorduncu-bol/artan-vergi>, (16.12.2005).

kalır. Azalan oranlı tarife ise artan oranlı vergi tarifesinin tam tersidir, yani matrah arttıkça vergi oranı azalır. Azalan (gerileyen) oranlı vergi tarifesinde; gelir arttıkça alınan vergi oran olarak azalır. Dolaylı vergiler genellikle bu özelliğindedir. Bu vergi tarifesinde, tüketicinin vergi ödeme gücü ile vergi arasında bir doğrudan ilişki kurulmamıştır. Yaşlı bir emekli ile zengin bir kişi, sigara için aynı vergi veya resmi öderler. Bununla birlikte, dolaylı vergilerin lüks mal ve hizmetler için daha fazla olması ve bu yolla da, onu alacak varlıklı kişinin daha fazla vergi ödemesi gibi bazı önlemlerin alınması mümkündür. Bu tür önlemlere rağmen, dolaylı vergilerin genellikle azalan (gerileyen) oranlı vergi olması nedeniyle, daha az sayıda mal ve hizmeti kapsamaması gerektiği ileri sürülmektedir.

2.1.6. İdeal Bir Vergi Sisteminin Temel İlkeleri, Amaçları ve Fonksiyonları

2.1.6.1. İdeal Bir Vergi Sisteminin Temel İlkeleri

Günümüzde kamu harcamalarının finansmanının sağlanması yanında kısıt kaynakların etkin ve verimli dağılımında, farklı toplumsal gruplar ve sektörler arasında vergi yükü dengelerinin gerçekleştirilmesinde, hızlı ve istikrarlı ekonomik büyümeyle birlikte milli gelirin artırılmasında, bölgesel dengesizliklerin giderilmesinde ve temel makro-ekonomik hedeflerin gerçekleştirilmesinde rasyonel bir vergi sisteminin önemi büyüktür.

Ekonomik, mali ve sosyal nitelikler taşıyan vergileme ilkeleri zaman içinde değişikliklere uğramıştır. Vergiciliğin anayasası olarak kabul edilen vergileme ilkeleri devletin fonksiyonlarındaki değişikliklere paralel olarak dinamik bir biçimde sürekli olarak değişmektedir.²⁶

a-Adalet/Eşitlik

Vergilemede adalet kavramı, normatif bir kavram olup; zamana, mekana, ideolojilere ve kurumlara göre değişmektedir. Vergilemede adalet, tarihsel süreç içinde değişik şekillerde değerlendirilmiş, ancak herkes tarafından kabul edilebilir bir şekilde sınırlarını çizme olanağı hala bulunamamıştır. Vergilemede adaletin sağlanabilmesi büyük ölçüde, eşit durumdakilerin eşit muameleye tabi tutulmalarına

²⁶GÖKBUNAR, A.R. “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, *CBÜ Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, s.178, Yıl:1998, S.4

ve verginin ödeme gücü ile orantılı olmasına, gelir ve servetlerin belli bir düzen içinde yeniden dağılımının gerçekleştirilmesine bağlıdır.

Vergi yükünün adaletli bir biçimde dağıtılmasını amaçlayan adaletli bir vergi sisteminde; kimden ne kadar vergi alınacağını, yükümlülerin kişisel durumlarına göre ölçüsünün ne olacağını belirlenmesi büyük bir önem taşımaktadır.²⁷

b-Genellik

Vergilemede genellik ilkesine göre, bir ülkede yaşayan herkes, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin, kendi gelir ve mallarından vergi vermek zorundadır. Bu nedenle bir ülkede oturan vatandaş ve yabancılarla dışarıda oturmakla beraber ülke içinde iktisadi faaliyette bulunan veya malı olan herkes vergi ödemek zorundadır. Bu ilkeyle ülke sınırları içinde yaşayan herkesin vergi yüküne katılması öngörülmektedir. Çünkü devletin gerçekleştirdiği kamu hizmetlerinin yararları topluma yönelik olup, hiç bir sınırlama olmaksızın bütün topluma sunulmaktadır.

Günümüzde devlet, topladığı kamu gelirleriyle ile topluma yönelik faydalar sağladığı için, yerli ve yabancı herkesin ödeme gücüne göre kamu harcamalarının finansmanına katılması gerekir.²⁸

c-İstikrar

Vergilemede istikrarlılık ilkesine göre, vergi kanunlarının tarh ve tahsil işlemlerini ilgilendiren hükümleri ile vergi nispetleri mümkün olduğu ölçüde az değiştirilmelidir. Bu ilkeye göre, vergi kanunları ve vergi yönetmeliklerinde yer alan hükümler ile tarifeye ilişkili olmayan bütün vergi hukuku normlarının sadece, büyük zaman aralıkları ve mümkün olduğu kadar genel nitelikteki sistemli vergi reformları çerçevesinde değiştirilmesi gerekir. Bu ilke, vergi kanun ve düzenleyici işlemlerin çıkarıldıktan sonra bir daha hiç değiştirilmemesi olmayıp, aksine yeri geldiğinde belirli bir program çerçevesinde değişiklikler yapılabilmesini öngörmektedir.²⁹

²⁷ GÖKBUNAR, A.R “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, **CBÜ Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, s.180,Yıl:1998, S.4.

²⁸ ERGİNAY, A., **Kamu Maliyesi**, s.95, Ankara, 1995.

²⁹ ŞENYÜZ, D., “**Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı**”, s.209, Ankara, 1997.

d-Tarafsızlık

Vergileme ilkeleri konusunda yapılan tartışmalarda “Vergilemede Tarafsızlık İlkesi” yüzyıllardan beri çok önemli rol oynamıştır. Bu ilke temel ifadesini “Onları Bulduğun Gibi Bırak” olarak kabul edilen Edinburg Kuralı’ndan almıştır.

Vergilemede tarafsızlık ilkesi, vergi yoluyla rekabete verilebilecek zararların istenmeyen sonuçlarından kaçınma olarak ele alınabilir. Vergilemede tarafsızlık ilkesine uyum sonucunda, vergileme ile mükellefin nispi iktisadi-mali durumlarında hiç bir değişiklik olmamalıdır.³⁰

e-Etkinlik

Vergilemede iktisadi etkinlik ilkesine göre, reel ulusal gelirin artmasını en fazla teşvik eden veya en az engelleyen vergi yapısına sahip vergi sistemlerinin etkin olduğu kabul edilmektedir. Bu ilkeye göre vergi sistemleri, içinde bulunulan ekonomik duruma, gerekli etkiyi sağlayacak biçimde yapılandırılmalıdır.

Vergi, kamu ekonomisinin finansmanında kullanılan en önemli bir araç niteliğinin ötesinde, konjonktür ve istihdam politikası amaçlarına olanak verdiği ölçüde etki edebilecek bir biçimde düzenlenmelidir. Vergilemede ekonomik etkinlik ilkesi ile bir vergi sisteminin, kişi başına üretimin azamileştirilmesi ve mümkün olan en yüksek kalkınma hızının sağlanmasını kolaylaştırmak için, bir taraftan aşırı vergi yükünü önleyecek diğer taraftan reel gelir artışına yararlı ekonomik davranışları teşvik edecek bir niteliğe sahip olması hedeflenmektedir.³¹

f-Basitlik

Vergilemede basitlik ilkesi diğer vergileme ilkelerini de kapsayan daha geniş ve gerçekten de önemli bir vergileme ilkesidir. Bu ilkeye göre, vergilemede ödeme zamanları, ödeme yeri, ödeme şekli ve ödenecek tutar kesin ve belirli

³⁰GÖKBUNAR, A.R “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, **CBÜ Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, s.181,Yıl:1998, S.4.

³¹ “GÖKBUNAR, A.R Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, **CBÜ Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, s.183,Yıl:1998, S.4.

olmalıdır. Ayrıca düzenlemeleri mükellefler tarafından kolayca anlaşılabilir ve uygulanabilecek biçimde hazırlanmalıdır.³²

2.1.6.2. İdeal Bir Vergi Sisteminin Amaç ve fonksiyonları

a-Mali Amaçlar

Vergilemede müdahale ilkesinin uygulanmasını gerektiren mali nedenler vergi gelirlerini arttırmak, gelir etkisi yaratmak, tüm kamu gelirlerinin tüm kamu giderlerine tahsisini sağlamak ve vergide adaleti sağlamak olup, vergide adaletin sağlanması için vergi istisna ve muafiyetlerine de yer verilmiştir.

Uzun yıllardan beri ülkemizde devlet gelir sağlamak yani mali hedef, vergilerin konulması ve değiştirilmesi ile kaldırılmasında temel amaç olmuş, sosyal adalet düşüncesi ise vergi politikamızda daima gerilerde kalmıştır. Gelişmiş ülkeler vergi politikaları hedefleri arasında; makul ve devamlı bir büyüme hızı, yeterli bir fiyat istikrarı, yüksek bir istihdam seviyesi, uygun ödemeler dengesi, gelir ve servetlerin belli bir ölçüde yeniden dağılımı ilkeleri yer almaktadır. Vergi sistemi uygulandığı ülkede sosyal denge ve ekonomik gelişmeyi aktif bir şekilde desteklerken, ekonomik bütünleşme içinde yetersiz kalabilir. Türk vergi sisteminde uyumlaştırma çalışmaları içinde, zaman içinde AT modeline uyum arz eden müesseselerde getirilmektedir. Konjunktürel dalgalanmaların izlenebilmesi için, batıda önceden uygulanmaya başlayan peşin vergi uygulaması, ülkemizde geçici vergi olarak uygulamaya konularak, verginin, gelirin ilgili olduğu yılda tarh ve tahsilatı yapılmış olmaktadır.³³

Çağdaş vergi sistemleri genel olarak gelir vergileri, gider vergileri ile servet vergilerinden oluşmaktadır. Vergi yükünün dağıtımında daha çok ödeme gücü ilkesine uyulmaya çalışılır. Aynı ödeme gücüne sahip olanların eşit miktarda vergi ödemeleri, ödeme gücü yüksek olanların daha büyük bir vergi yükümlülüğü altında tutulma ilkesi 1982 tarihli T.C. Anayasasında verginin mali güç ile orantılı olması ilkesi olarak temellerini bulmaktadır.³⁴

³² AKTAN, C., “Vergilerin Tahsilinde Temel İlkeler” **Maliye Yazıları Dergisi**, S. 24, s.45, 1990.

³³ GÜNAY, A., “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Türk Anayasa Hukuku ve Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi.” **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 140, s.144-148, Mayıs 2000.

³⁴ GÜNEŞ, G., “Türk Gelir Vergisi Sisteminde Gelirin Harcama Kavramı Açısından Sorgulanması ve Ana Çizgileri ile Önerilebilecek Sistemler.” **Vergi Sorunları Dergisi**, S.172, s.88-89, Ocak 2003.

b-Sosyal Amaçlar

Vergilemede müdahale ilkesinin uygulanmasını gerektiren sosyal nedenlerden biri nüfusun planlanmasıdır. Bir ülkede nüfus planlaması, nüfusu arttırmak yada azaltmak amacına yönelik olabileceği gibi, bölgeler arasında nüfusu dengelemeyi de hedefleyebilir. Sosyal devlet ilkesi doğrultusunda, tabii afetlerle karşılaşan bölgelerin, yeniden yapılanması, ekonomilerinin canlandırılması ve bu bölgelerde yaşayan, çalışan kişilerin desteklenmesi amacıyla bu bölgelere yatırım yapan müteşebbislere ve çalışanlara çeşitli vergi kolaylıkları getirilmelidir. Nitekim, ülkemizde yaşanan deprem sonrasında çıkarılan 4133 sayılı Kanunun ek 4. maddesinde, tabii afete maruz kalan bölgelerde çalışan tüm personele, ek gösterge dahil en yüksek devlet memuru aylığının brüt tutarının %50'sini geçmemek şartıyla ödenen tazminatlar gelir vergisinin dışında tutulmuştur.

Özürlüleri korumak da sosyal devletin fonksiyonlarından biri olup, özürllülerin elde ettikleri gelirlerden, sağlıklı olanlara nazaran daha az vergi alınması, yada hiç vergi alınmaması getirilebilecek vergi kolaylıklarındandır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 25/1. maddesinde düzenlenmiş olan sakatlık nedeniyle verilmiş bulunan tazminatın ve yapılan yardımların gelir vergisinden istisna tutulması, Gelir Vergisi Kanunu'nun 31/2. maddesinde yer alan sakatlık indirimi bu kolaylıklara örnek olarak verilebilir. Ayrıca tüketimi caydırmak, planlı şehirleşmeyi sağlamak amaçlarıyla da vergilemede müdahale ilkesine başvurulabilir.

c-Ekonomik Amaçlar

İstihdam düzeyinin artırılması vergilemede müdahale uygulamasını gerektiren iktisadi sebeplerden biridir. Tam istihdam seviyesine ulaşıncaya kadar yoğun işgücünü gerektiren sektörlerle yatırım yapılmasını sağlamak amacıyla söz konusu sektörlerle teşvikler getirilebileceği gibi, bu sektörlerde çalışan işçilere vergi muafiyetleri getirilebilir yada ücretlerinin belirlenmesinde istisnalar tanınabilir.

İstihdam seviyesinin belli bölgelerde artırılmasının istenmesi halinde bu bölgelere yatırım yapan yatırımcılara yada buralarda çalışanların ücretlerine vergisel teşvikler sağlanması yoluna da gidilebilir. GVK'nun 31. maddesi gereği ücretin vergilemesinde göz önünde tutulan özel indirim tutarlarının BK tarafından kalkınmada öncelikle bölgelerde artırılması buna örnektir.

Ülkedeki tüm vatandaşların aynı olanaklardan yararlanması, aynı iktisadi ve sosyal koşullarda yaşamını sürdürmesi temel haklar arasında yer almakta olup bu eşitlik sağlanmadığı takdirde kalkınmamış bölgelerden kalkınmış bölgelere göç ortaya çıkar. Bu ise bölge kalkınmasının önünde yapısal bir üretim yetersizliğine sebep olur ve kalkınmış bölgelerde birçok sosyal probleme yol açar. Bu tür bölgesel eşitsizliklerin giderilmesinde vergiler araç olarak kullanılabilirler. Kalkınmamış bölgelerde yatırım yapanlara vergi indirimleri ve muafiyetleri tanınması ve bu bölgelerde çalışanların vergilerinde de muafiyetlere yer verilmesi ile bölgesel eşitsizlikler giderilebilir.

Günümüzde, toplumdaki kişiler arasında gelir ve servet uçurumlarının bulunmaması tercih edilmekte ve sosyal devletin kanun ve uygulamalar yolu ile bunu sağlamakla görevli olduğu kabul edilmektedir. Bunu sağlamak için vergi ödeme gücü olmayanlardan vergi alınmaması, ödeme gücüne sahip olanlardan ise güçleri oranında vergi alınması uygulanacak yöntemlerin başında gelmektedir. Konuya özellikle gelir vergisi açısından yaklaşılacak olursa, asgari ücret elde edenlerin hiç vergilendirilmemesi, vergi ödeme gücü olanların ise artan oranlı tarife göre vergilendirilmeleri gereği ortaya çıkmaktadır. Artan oranlı tarife uygulaması haricinde, toplumdaki gelir farklılığını azaltmak amacıyla çeşitli indirim ve muafiyetlere de yer verilebileceği açık olup, esnaf muafılığı buna örnek olarak verilebilir.

2.2. TÜRK VERGİ SİSTEMİ

2.2.1. Türkiye’de Vergi Yapısı ve Gelişimi

Vergi yükü kavramı, kamu maliyesinde üzerinde tartışılan konulardan biri olmakla birlikte, yine de verginin ağırlığı konusunda bir ölçü olarak kullanılmaktadır. Vergi yükü gelire nispetle hesaplanır. Vergi yükü hesaplamalarında servet ile bağlantı kurulmamaktadır. Verginin ağırlığının ölçülebilen, rakamlarla ifade edilebilen bir yanı olduğu gibi, sayılamayan, psikolojik ve sübjektif bir yönü de vardır. Bir ülkedeki toplam vergi gelirlerinin GSMH veya GSYİH’ya oranına da toplam vergi yükü denir.

Türkiye bakımından toplam vergi yüküne genellikle dahil edilen unsurlar konsolide bütçe vergi gelirleri, mahalli idarelerin topladığı vergiler ile bunlara

merkezi idarenin topladığı vergilerden ayrılan paylar, fonların vergiye bağlı gelirleri ve parafiskal gelirlerdir. Vergi yapısının gelişimini ele alınırken her bir verginin toplam vergi gelirleri içindeki payını incelenmek yerine anlamlı gruplandırmalar yapılması daha uygun olur.

Gelirden ve servet unsurlarından alınan vergiler dolaysız, mal ve hizmetlerle iktisadi ve hukuki muameleler üzerinden alınan vergiler dolaylı sayılmaktadır. Bu tasnifin en önemli faydası vergilerin vergi adaleti bakımından topluca değerlendirilmesine imkan tanınmasıdır.

Genel olarak dolaysız vergilerin dolaylı vergilere oranla daha adil oldukları kabul edilir. Bunun sebebi, dolaysız vergilerin yükümlünün iktisadi iktidarına uydurulabilme imkanlarının daha fazla oluşudur. Çünkü, dolaylı vergilerin yükümlüsü anonimdir. Dolaylı vergileri daha adil hale getirmeye yönelik bazı teknikler kullanılmaktadır. Mesela KDV’de temel ihtiyaç maddelerinde daha düşük, lüks sayılan mallarda daha yüksek oranların uygulanması bunlardan biridir. Ancak bu çeşit tedbirler dolaylı vergilerin daha adaletsiz vergiler olma özelliğini tamamen ortadan kaldırmaz. 1923’ten 1977 yılına kadar 54 yıllık sürede 1936 ve 1942 yılları hariç dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı %50’nin üzerinde olmuştur. Ancak bu dönemde dolaylı vergilerin, dolayısıyla dolaysız vergilerin payı istikrarlı bir seyir izlememiştir.

Dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı 1923 yılında %52 iken, 1928 yılında Cumhuriyet tarihinin en yüksek değeri olan %77’ye yükselmiştir. Bu tarihten itibaren düşme eğilimine giren dolaylı vergiler 1936 yılında %47’ye inmesine karşılık ertesi yıl ani bir sıçramayla %72’ye yükselmiştir. Fakat hemen 5 yıl sonra Cumhuriyet tarihinin 1980’deki %37 değerinden sonra ikinci en düşük değeri olan %38’e düşmüştür. Bu tarihten 1951-52 yıllarına kadar dolaylı vergiler tekrar yükselmiş ve bu tarihlerde oran %73 olarak gerçekleşmiştir. 1952 yılından itibaren dalgalı bir seyir izleyen dolaylı vergiler 1980 yılına kadar düşüş göstermiş ve bu yılda %37 olarak gerçekleşmiştir. 1977’de %47’ye düşen dolaylı vergilerin payı – 1936 ve 1942 yılları hariç – ilk defa devamlı olarak %50’nin altında seyretmeye başlamıştır. Bundan sonraki 16 yılda dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı bir defa, 1985 yılında, %50’ye geçmiş; 1987, 1988 ve 1992’de ise %50 olmuş, diğer

12 yılda %50'nin altında seyretmiştir.1993 yılından itibaren dolaylı vergilerin payı yine yükselmeye başlamış ve 2001 yılında %60'a yükselmiştir.

Dolaylı vergilerin ağırlıkta olduğu Türk vergi sistemi bir az gelişmiş ülke vergi sistemini andırmaktadır. Başka bir ifade ile, parafiskal gelirler hariç tutulursa, vergi hasılatının %60'ının dolaylı vergilerden elde edildiği bir vergi sistemi Türkiye'nin gelişmişlik düzeyi ile uyumlu değildir.

2.2.1.1. Başlangıç Dönemi (1923-1949)

Osmanlı imparatorluğu döneminde vergiler genel olarak işlemler üzerinden alınmaktaydı. Şer'i kurallara göre tarımsal ürün üzerinden alınan vergilere tekalif-i şeriye, savaş ve olağanüstü hallerde alınan vergilere tekalifi-i divaniye, devletin devlet olarak hizmetleri karşılığında şehirler esnafından nakit olarak aldığı vergilere tekalifi-i örfiye denilmekteydi.³⁵

Çağdaş vergicilikte gelir üzerinden alınan iki ana vergi bulunmaktadır. Birincisi gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınan kişisel gelir vergisi, ikincisi ise kurum kazançlarından alınan kurumlar vergisidir.

Türk vergi sisteminde gelir vergisine benzer mükellefiyetlerin konulması Tanzimat ile başlamıştır. XVII. yüzyıldan beri uygulanmakta olan örfi vergilerin yerine getirilen ancemaatin vergi, emlak, arazi ve hayvan sahiplerine ve tüccar ile esnaflara tevzin defterlerine göre dağıtılan bir vergiydi. Vergi Sancak'lar itibariyle belirlenir, sonra sancak meclislerince kazalara, kaza meclislerince kasabalara, mahallelere ve köylere dağıtılırdı.³⁶

1863'ten beri çeşitli değişiklikler geçirerek devam edegelen Temettü Vergisi 1926 yılında kaldırılarak yerine 755 sayılı Kanunla Kazanç Vergisi konmuştur. Kazanç vergisi 1.6.1934 tarih ve 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunuyla geniş çaplı değişikliklere uğramıştır. Yeniden yazılmış olan kanun, bir taraftan kaynakta tevkif usulünü yaygın bir biçimde uygulamaya sokarken, diğer taraftan bugünkü hesap uzmanlığının başlangıcı olan hesap mütehassısı kurulumunu getirmiştir. Kazanç vergisi, 3.6.1949 tarih ve 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunuyla yürürlükten kaldırılmıştır.

³⁵ MGKDY , **Vergi Sorunları Dergisi**, Özel Ek, s. 57-58, S.173, Şubat, 2003.

³⁶ TOSUNER v.d., **Türk Vergi Sistemi**, s. 5 , İzmir, 2006.

Yine Osmanlı'dan beri uygulanan Ağnam Resmi 1924'te değiştirilerek Sayım Vergisi adı altında uygulanmaya devam etmiştir. Bu Kanun, genel esasları aynı kalmak üzere, 29.1.1936 tarih ve 2897 sayılı Hayvanlar Vergisi Kanunuyla yenilenmiştir.

Osmanlı döneminden devralınan bir başka vergi, gayri menkullerin bağışlanmasında ve mirasçılara intikalinde alınan Tescil Harcıdır. Bu harç 3.4.1926 tarih ve 797 sayılı Kanunla Veraset ve İntikal Vergisi haline dönüştürülmüş ve 1 Haziran 1926 tarihinde tatbikine başlanmıştır.

Bu dönem içerisinde belirtilmesi gereken iktisadi olayların başında şüphesiz 1929 buhranı gelir. Buhran sırasında devlet gelirlerini arttırmak amacıyla 1931 yılında İktisadi Buhran Vergisi, 1932'de Muvazene Vergisi, 1935'te de Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi çıkarılmıştır. Bunlar esas itibarıyla yürürlükteki vergilere, özellikle de ücretlerden alınanlara zam yapan vergiler olup, 3.6.1949 tarih ve 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile kaldırılana kadar uygulanmışlardır. Bu dönemde vergi usul hukuku ve vergi yargısı bakımından önemli bir adım Temmuz 1939 tarih ve 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun' un çıkarılması olmuştur.

Varlık Vergisi Hakkında Kanun 11 Teşrinisani (Kasım) 1942 günü kabul edilip ertesi günü resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiş; bu kanuna göre tarh edilen vergilerden henüz tahsil edilemeyen kısmı 15 Mart 1944 günü kabul edilen Varlık Vergisi Bakayasının Terkinine Dair Kanun ile silinmiştir. Varlık Vergisi Hakkında Kanun bir yıl dört ay kadar yürürlükte kalmıştır. 1949 yılı sonunda yapılanlar dışında, bu dönemde önemli bir değişiklik olmamıştır. 1949 yılının sonunda yapıp, 1950 yılında yürürlüğe giren değişiklikler ise reform niteliğindedir.

2.2.1.2. Ara Dönem (1950-1979)

Bu dönemin vergicilik bakımından en önemli olayı 1950 yılında yürürlüğe giren Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Esnaf Vergisi Kanunları ile Vergi Usul Kanunudur. Reform niteliğindeki bu düzenlemelerde Alman vergi sistemi örnek alınmıştır. Kazanç vergisi kaldırılarak yerine gelir vergisi konulmuştur.

5432 sayılı VUK'la ilk defa vergilendirme usulü, mükellefin ödevleri, değerlendirme, vergi cezaları ve vergi ihtilaflarına dair hükümler tek bir kanunda

toplanmıştır. 1950 yılı başında yürürlüğe giren bir diğer vergi esnaf vergisidir. Esnaf Vergisi başarısız olmuş ve 1955'te kaldırılmıştır. Bu düzenlemeler bazı maliyeciler tarafından “Cumhuriyet Döneminin en büyük vergi reformu”, “gerçek bir vergi reformu” gibi sıfatlarla nitelendirilmiştir. 1954 yılında, Tahsil-i Emval Kanunu kaldırılarak yerine bugün de uygulanmakta olan AATUHK yürürlüğe konulmuştur.

Dolaylı vergiler alanında da 1956 yılında önemli değişiklikler yapılmıştır. O güne kadar uygulanmakta olan muamele ve tüketim vergileri milli sanayiinin gelişmesine mani olduğu ve vergi kaçakçılığını teşvik ettiği gerekçeleriyle kaldırılarak yerine 13.7.1956 tarih ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunuyla dört yeni vergi ihdas edilmiştir. Bu vergilerin adları şöyledir: İstihsal vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, nakliyat vergisi ve PTT hizmetleri vergisi. Gider Vergileri Kanunu gerçek bir reform niteliğinde değildir çünkü, dolaylı vergileri bir tek genel satış vergisi (ya da istihsal vergisi) metninde toplamak yerine, muamele vergisinin ilk maddelerden alınan bir istihlak vergileri derlemesi içine aktarılmasından ibaret kalmıştır. 1957'de Hususi Otomobil Vergisi kabul edilmiştir.

Usul Kanununda bazı değişiklikler yapılmıştır. Yatırım indirimi, gelir vergisi mevzuatımıza bu değişikliklerle girmiştir. Zirai kazançlar bakımından muafiyet ve istisnalar genişletilmiştir. Yine uzlaşma müessesesi VUK'na bu tarihte kazandırılmıştır. 199 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisinde yapılan değişikliklerle; yatırım indirimi imkanı kurumlar vergisi mükelleflerine de tanınmış ve zararın 5 yıl nakledilebilmesini temin eden hükümler konmuştur. 1963 yılında, Hususî Otomobil Vergisi Kanunu kaldırılarak yerine Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu konmuştur. 1960-1970 arasını bazı maliyeciler “Vergi Reform Komisyonu dönemi” olarak adlandırmaktadır. 1950'de yapılan dolaysız, 1956'da yapılan dolaylı vergi reformlarını korumak, tamamlamak, ileri götürmek, değişen şartlara intibak ettirmek, yeni vergilerin bozulan taraflarını düzeltmek üzere uzman bir reform heyetinin devamlı ilmi çalışmalarına ihtiyaç duyulmuş ve bu misyonu ifa etmek üzere 1961 yılında İstanbul'da Vergi Reform Komisyonu kurulmuştur. Komisyon ilk toplantısını 20 Şubat 1961'de İstanbul'da yapmış, kısa ve geçici kesintiler olmasına rağmen 1972 yılına kadar faaliyette bulunmuştur. Komisyonun hazırladığı raporlar altı cilt halinde yayınlanmıştır.

1960-1970 dönemi vergilerin sistematize edildiği bir dönemdir. Vergi sistemimizde kayda değer bir başka değişiklik de 1970 yılında Finansman Kanunu ile yapılmıştır. Ayrıca gider vergileri kanununda; emlak alım, veraset ve intikal, damga vergisi kanunlarında; harçlar ve değerli kağıtlar kanunlarında değişiklikler yapılmıştır.

2.2.1.3. Son Dönem (1980-2005)

1980 sonrası değişiklikleri iki dönemde inceleyeceğiz: 1980-1989 ve 1990-2005 dönemleri. Birinci dönemin temel özelliği siyasi bakımdan istikrarlı bir dönem olmasıdır. 12 Eylül 1980 – 12 Aralık 1983 dönemi askeri yönetim dönemidir. 13.12.1983 tarihinden 12.11.1989 kadar bir partinin tek başına hükümet ettiği (Özal dönemi) bir dönemdir. İkinci dönem ise nispeten istikrarsız koalisyonlar dönemidir. Kasım 1989'dan bugüne (Aralık 2005'e) kadar 13 hükümet kurulmuştur.

1980-1989 Dönemi

Türkiye, 24 Ocak 1980 kararlarıyla ithal ikameci iktisat politikasını terk etmiş, dışa açık (ihracata dayalı) büyüme politikasını kabul etmiştir. Böylesine temel bir iktisat politikası değişikliği ekonomi hukukunda, dolayısıyla vergi hukukunda önemli değişiklikler gerektirir. Nitekim her iki etken (hem askeri müdahale hem de temel iktisat politikası değişikliği) sebebiyle bu dönemde vergi mevzuatında çok sayıda değişiklik yapılmıştır

1980 yılının Kasım ve Aralık aylarında peş peşe çeşitli vergilerde değişiklik yapan 14 kanun çıkarılmıştır. Bu kanunlarla damga, taşıt alım, motorlu taşıtlar, emlak, bina inşaat, emlak alım, veraset ve intikal, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarında; harçlar ve vergi usul kanunlarında ve AATUH Kanunda değişiklikler yapılmıştır. 1957 yılında Hususi Otomobil vergisi adıyla çıkarılan kanun ilga edilerek yerine konulan ve 1 Mart 1963'ten itibaren geçerli olan 197 sayılı Motorlu Kara Taşıtları Vergisinin adı, 28 Kasım 1980 tarihinden geçerli olmak üzere, Motorlu Taşıtlar Vergisi olarak değiştirilmiştir. Bu değişiklikle özel amaçla kullanılan yat, kotra ve her türlü motorlu tekneler ile bazı istisnalar dışında uçak ve helikopterler MTV kapsamına alınarak vergi tabanı genişletilmiştir. Yine aynı tarih ve 2346 sayılı kanunla yat, kotra ve her türlü motorlu özel tekneler ile uçak ve helikopterleri ihtiva

eden IV sayılı tarife TAV Kanununa eklenerek bu taşıtlar TAV kapsamına da alınmıştır.

Gider Vergileri Kanununda değişiklik yapan 2447 sayılı Kanunla, 1 Mayıs 1981'den geçerli olmak üzere, İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi adıyla yeni bir vergi ihdas edilmiştir. 1318 sayılı Finansman Kanunuyla ihdas edilerek Gider Vergileri Kanununa eklenen "bina inşaat vergisi", 21.1.1982 tarih ve 2589 sayılı Kanunla "bina inşaat harcı"na dönüştürülerek Belediye Gelirleri Kanununa aktarılmıştır. 1980 yılı sonunda çıkarılan 2361 sayılı Kanunla gelir vergisinde kapsamlı bir değişiklik yapılmıştır. Bunlardan başlıcaları şöyle sıralanabilir:

- "En az geçim indirimi" "genel indirim" şekline dönüştürülmüş ve indirim tutarı yükseltilmiştir.

- Gayrimenkullere ödenen kiralardan tevkifat yapılması esası getirilmiştir. Öte yandan bina ve arazi vergilerinin gelir vergisine mahsup edilmesinden vazgeçilerek, gider yazılması kabul edilmiştir.

- "Ortalama kâr haddi" müessesesi "asgari gayri safi hasılat esası" adı altında, hizmet işletmelerinin ve nakliyecilerin hasılatını da kavrayabilecek şekilde yeniden düzenlenmiştir.

- 18 yıldır uygulanan gelir vergisi tarifesi değiştirilmiştir.

- GVK'ya "değer artışı kazançları" ve "safı değer artışı" başlıklı iki madde eklenmiştir.

Yine aynı tarihte, 2362 sayılı Kanunla KVK'da yapılan değişikliklerle;

- İhracatı ve döviz kazandırıcı faaliyetleri teşvik için bazı istisna ve muafiyetler getirilmiştir. Bunlardan başlıcaları şunlardır: Yurt dışında yapılan inşaat ve onarma işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların tamamı; Dış navlun gelirlerinden bir kısmı; Yaş meyve ve sebze ve sanayi ürünleri ihracatında, ihraç edenlerin kazançlarının önemli bir kısmı, vergiden istisna edilmiştir.

- Dar mükellefiyete tabi kurumların ihracat muafılığı kaldırılarak rekabet eşitsizliği giderilmiştir.

- Finansman fonu uygulaması getirilmiştir.

- Kurumlar vergisinin nispeti sermaye şirketi ile kooperatifler için %25'ten %40'a yükseltilmiştir.

1982 yılı başında çıkarılan 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunuyla ilk defa “vergi mahkemeleri” kurulmuştur.

Vergi mahkemelerinin göreve başladıkları tarihten itibaren VUK'un 379-412'nci maddeleri yürürlükten kalkmıştır. Hayat standardı esas 1.1.1983 tarihinden itibaren vergi mevzuatımıza girmiştir. Gelir vergisi mevzuatımıza 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 1961 yılında girmiş bir vergi güvenlik müessesesi olan servet beyanı esas 2995 sayılı Kanunla 27.4.1984 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Dönemin en önemli ve reform niteliğindeki değişikliği şüphesiz KDV Kanununun kabulüdür. 1970'li yıllardan beri çeşitli tasarılar hazırlanan ama bir türlü Meclise getirilemeyen KDV'nin bir diğer yönü de Avrupa Birliği ile dolaylı vergilerin uyumlaştırılması yönünde atılmış önemli bir adım olmasıdır. KDVK ile sekiz vergi yürürlükten kaldırılmıştır. KDV'yi desteklemek için iki önemli kanun çıkarılmıştır. Bunlardan biri Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanundur. Bu kanunla ücretlilerin belge (fatura, perakende satış fişi vb.) alması özendirilerek, başarısı belge sisteminin iyi işlemesine bağlı olan KDV desteklenmiştir. Diğer kanun ise, 3100 sayılı KDV mükelleflerinin ödeme kaydedici cihaz kullanmaları mecburiyeti hakkında kanundur. Bu kanunla KDV mükellefleri gayri safi satış hasılatı büyüklüğüne göre aşamalı olarak ödeme kaydedici cihaz kullanmaya mecbur edilmiştir.

3074 sayılı Kanunla 1 Aralık 1984 tarihinden geçerli olmak üzere Akaryakıt Tüketim Vergisi ihdas edilmiştir. Verginin mükellefi rafineri kuruluşları ile ithalatı gerçekleştiren kuruluşlardır.

Bu dönemin bir özelliği de vergilere ilâveten fon adı altında fazladan mükellefiyetle yüklenmesidir. Bunların başlıcaları olarak şunları sayabiliriz:

- Savunma sanayi destekleme fonu: 13.11.1985 tarihinden itibaren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri gelir ve kurumlar vergilerinin %2,5'i kadar ayrıca SSDF hesaplayacaklardır.

-Sosyal yardımlaşma ve dayanışmayı teşvik fonu: 14.6.1986 tarihinden itibaren yıllık beyanname veren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri gelir ve kurumlar vergilerinin %1'i kadar ayrıca SYDTF hesaplayacaklardır.

-Çıraklık fonu: 1.1.1987 tarihinden itibaren yıllık beyanname veren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri gelir ve kurumlar vergilerinin %1'i kadar ayrıca çıraklık fonu hesaplayacaklardır.

Gelir ve kurumlar vergileri üzerinden alınan fonlar 3824 sayılı Kanunla 11.7.1992 tarihinden itibaren birleştirilmiştir. 4842 sayılı Kanunla 01.01.2004 tarihinden itibaren gelir ve kurumlar vergileri üzerinden alınan fonlar yürürlükten kaldırılmıştır.³⁷

4.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanunla 13 kanunda değişiklik yapılmıştır. Bu kanunla Emlâk Vergisi Kanununda yapılan değişikliklerle bina ve arazi vergisinin 1.1.1986 tarihinden itibaren belediyeler tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edileceği hükme bağlanmıştır. Bu değişikliğe paralel olarak belediye ve mücavir alan sınırları dışında kalan bina ve araziler, bazı istisnaları olmakla beraber, vergiden muaf tutulmuşlardır. Bu kanunla bina vergisinin oranları meskenlerde binde 4, işyerlerinde binde 5; arsa vergisinin nispeti binde 6 olarak tayin edilmiştir. 3239 sayılı kanunla yapılan bir başka önemli değişiklik gelir vergisi kanunundan genel indirimin kaldırılması olmuştur.

3418 sayılı Kanunla Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi ihdas edilmiştir. Verginin konusu kanunda belirtilen sigara ve alkollü-alkolsüz içkiler olup, yine kanunda belirtilen maktu tutarlarda alınacaktır.

AATUHK'da 3505 sayılı Kanunla 10.12.1988 tarihinden geçerli olmak üzere yapılan değişiklikle, içinde bulunulan yıl sonuna kadar ödenmemiş olan gecikme zammı ile gecikme faizinin, müteakip yıl başından itibaren aslına dönüşmesi; yani halk deyimiyle "faize faiz yürütülmesi", kabul edilmiştir. Ancak bu uygulama ancak 1993 sonuna kadar sürdürülebilmiştir (3946 sayılı Kanunun 4.m. ile değiştirilmiştir). 1.6.1989 tarih ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu bu dönemde çıkarılmış reform niteliğinde kanunlardandır. Bu kanunla muhasebecilik ve malî

³⁷ 24 Nisan 2003 Tarihli Resmi Gazete, S. 25088.

müşavirlik meslekleri yasal bir çerçeveye kavuşturulmuş ve mesleğe disiplin getirilmiştir. Öte yandan yeminli malî müşavirlik adıyla, yarı kamusal bir meslek ihdas edilmiştir. Böylece devlet, vergi denetimini bir ölçüde özelleştirmiştir.

1990-2005 Dönemi

Bu dönemin 1994’e kadar olan döneminde önemli sayılabilecek değişiklikler olmamıştır. 5 Nisan 1994’te yaşanan ekonomik krizden sonra kamu açıklarının kapatılması için bir defaya mahsus olmak üzere olağanüstü vergilere yine başvurulmuştur. 4.5.1994 tarih ve 3986 sayılı “Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası ... Hakkında Kanun”la “Ekonomik Denge Vergisi”, “Net Aktif Vergisi”, “Ek Gayrimenkul Vergisi”, “Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi” adlarıyla dört vergi ihdas edilmiş; ayrıca Damga vergisi ve Harçların maktu hadleri %100, nispi hadleri %20 arttırılmıştır. İlâveten, Bakanlar Kuruluna Akaryakıt Tüketim Vergisi nispetini yüzde 300’e kadar arttırma yetkisi verilmiştir.

Bu dönemde vergi kanunlarında yapılan en kapsamlı değişiklik 4369 sayılı Kanunla, 1998 yılında yapılmıştır. Bu kanunla yapılan önemli değişiklikler şunlardır:

Vergi Usul Kanununda;

- Vergi cezalarına ilişkin hükümler tamamen değiştirilmiştir. Kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları ile kaçakçılığa teşebbüs cezaları kaldırılıp yerine vergi ziyayı cezası getirilmiştir. Hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren fiiller ise “Kaçakçılık suçları ve cezaları” başlıklı maddede yeniden tanımlanmıştır. Vergi kanunlarında ilk defa sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin tanımı yapılmıştır.

- Mükellefe iade edilmesi gereken vergiler, belirli şartlar altında üç ay içinde iade edilmezse tecil faizi oranında faizi ile birlikte red ve iade edilecektir.

Gelir Vergisi Kanununda;

- Gelir vergisinde yapılan en önemli değişiklik gelirin tanımının değiştirilmesidir. Bu değişiklikten sonra vatandaşların bir yıl içindeki harcamaları ile tasarruflarının tamamı GVK’da sayılan altı gelir unsuruyla ilişkilendirilemiyorsa, kanunlarda istisna edilmemişse, veraset ve intikal vergisinin kapsamına girmiyorsa ve belli tutarı aşıyorsa kaynağına ve konusuna bakılmaksızın vergiye tabi diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilecektir.

- Ticari, zirai ve mesleki kazançların vergilendirilmesinde götürü usul kaldırılmış, yerine ticari ve mesleki kazançlarda “basit usulde vergilendirme” usulü getirilmiştir.

- Zirai kazançlarda hem küçük çiftçi muaflığı hem de götürü gider usulü kaldırılmıştır. Kanunda belirtilen işletme büyüklüğü ölçülerini aşmayan mükelleflerin zirai kazançları tevkif suretiyle; aşanların zirai kazançları ise gerçek usulde vergilendirilecektir.

- Aile reisi beyanı kaldırılmıştır.

- Vergi güvenlik müesseselerinden asgari zirai vergi, asgari zirai kazanç esası ve hayat standardı esası kaldırılmıştır.

- Beyanname verme ve ödeme zamanları kazanç türleri itibarıyla farklılaştırılmıştır.

- Faiz ve faiz benzeri iratların vergilendirilmesinde geçici maddelerle düzenlenmekte olan endeksleme yöntemi devamlı hale getirilmiştir.

- Vergi oranları düşürülmüştür.

Kurumlar Vergisi Kanununda;

- Finansman fonu kaldırılmıştır.

- Kurumlar vergisi oranı %25’ten %30’a çıkarılmıştır. Asgari kurumlar vergisi kaldırılmıştır.

- Önceki düzenlemede dağıtılsın dağıtılmasın kurum kazançları üzerinden vergi stopajı yapılırken; bu kanunla tevkifat, kurum kazancının ortaklara dağıtılması halinde yapılmaktadır.

Malî Milat

Gelirin tanımının değiştirilmesiyle, elde edilen gelirle ilişkilendirilemeyen servetler de gelir tanımı içine alınmıştır. Bu düzenlemenin tabii sonucu olarak bundan önceki dönemlerde elde edilen servet unsurlarının tespit ve tevsik edilmesi gerekmektedir. Kanunda yazılı şekilde tevsik edilemeyen servet unsurları ise 30.9.1998 tarihi itibarıyla bir gün Türkiye’deki bir bankada bloke edilmesi

öngörülmüştür. Bu suretle tevsik edilen servetler sonraki yıllarda gelirle ilişkilendirilemeyen servet artışı olarak vergilendirilmeyecektir.

4369 sayılı Kanunun başta gelirin geniş anlamda tanımlanmasına ilişkin olanlar olmak üzere birçok maddesinin yürürlüğü, bu kanundan bir yıl sonra çıkarılan 11.8.1999 tarih ve 4444 sayılı Kanunla 2003 yılına ertelenmiş; bazı hükümleri de değiştirilmiştir. Uygulaması ertelenen hükümlerin yerine konulan ve 1999-2002 yılları gelirlerinin vergilendirilmesinde geçerli olan düzenlemeler ise, genel olarak, 4369 sayılı Kanundan önceki mevzuatın hemen hemen aynısıdır. Gerekçede bu erteleme nin başlıca sebebi olarak 1997 ortalarında Tayland'da başlayarak sırasıyla Güneydoğu Asya'yı, Rusya'yı ve nihayet Türkiye'yi etkisi altına alan finansal kriz gösterilmiştir. Fakat 07.01.2003 tarih ve 4783 Sayılı Kanunla mali miladın kaldırılması sebebiyle, hiç uygulanmadan yürürlükten kalkmıştır. Böylece 4444 Sayılı Kanun'la getirilen geçici hükümler kalıcı hale getirilmiştir.³⁸

Ülkemiz 17 Ağustos ve 12 Kasım 1999 tarihlerinde iki büyük deprem felaketi yaşamıştır. Deprem in ekonomik maliyeti konusunda farklı rakamlar ileri sürülmüştür. Deprem in ekonomiye verdiği zararı Merkez Bankası 5-6 milyar \$, TÜSİAD 15-20 milyar \$, DPT 9-13 milyar \$, Dünya Bankası 4 milyar \$ olarak tahmin etmiştir. 17 Ağustos depreminden sonra Meclise sevk edilen vergi kanunu teklifinin gerekçesinde depremin, devlet gelirlerinin %15'inin elde edildiği bir bölgede meydana gelmiş olmasının gelir kaybına sebep olacağı; bu düzenlemeyle bir yandan depremde zarar gören yurttaşların yaralarının sarılacağı, diğer yandan ekonomik istikrar programının devamının sağlanacağı ifade edilmiştir. 26.11.1999 tarih ve 4481 sayılı olarak kabul edilen bu Kanunla,

- Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden 1999 matrahları üzerinden %5 ek gelir ve ek kurumlar vergisi,
- 1999 matrahları üzerinden Emlâk Vergisi Kanununda yazılı oranlarda ek emlâk (bina, arsa, arazi) vergisi ,
- MTV'ye tabi araçlardan 1999 yılı için tahakkuk ettirilen MTV tutarı kadar ek MTV,

³⁸ TOSUNER v.d., **Türk Vergi Sistemi**, s. 9 , İzmir, 2006.

- 2000 yılı sonuna kadar uygulanmak üzere, cep telefonu işletmecileri tarafından verilen tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmeti tutarının %25'i oranında özel iletişim vergisi,

- 4306 sayılı Kanununda belirtilen işlem ve kağıtlar için ödenen eğitime katkı payı kadar ayrıca özel işlem vergisi, alınması hükme bağlanmıştır. Hükümet bu kanunla 615 trilyon lira gelir sağlamayı hedeflemiştir.³⁹

2000 -2005 döneminde Türk Vergi Sisteminde oluşan en önemli değişiklikler 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu , 4837 sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanundur.

4811 sayılı Vergi Barışı Kanun Hükümlerinin kapsamı aşağıda hükümler hakkında uygulanmıştır.

a) 4.1.1961 tarihli VUK kapsamına giren vergi, resim, harçlar, fon payı ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları, 16.8.1997 tarihli ve 4306 sayılı Kanuna göre alınan eğitime katkı payı ve buna bağlı gecikme zammı, 8.9.1983 tarihli ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa göre alınan ecrimisiller ve buna bağlı gecikme zamları ve Devlete ait olup Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerince tahsil edilen ve 21.7.1953 tarihli ve AATUHAK kapsamına giren ve bu Kanunun ilgili bölümlerinde geçen bazı alacaklar,

b) Vergiler açısından, 31.8.2002 tarihinden önceki dönemler, beyana dayanan vergilerde bu tarihe kadar verilmesi gereken beyannameler ve 2002 yılına ilişkin olarak 31.8.2002 tarihinden önce tahakkuk eden vergiler,

c) Kayıtlarda yer aldığı halde işletmede mevcut olmayan ya da işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşların beyanı,

d) Devlete ait olup gümrük idareleri tarafından alınan ve bu Kanunun ilgili bölümlerinde geçen bazı gümrük vergileri, para cezaları ve gecikme zamları,

4837 sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun Hükümlerinin kapsamı aşağıda hükümler hakkında uygulanmıştır.

³⁹ YARAŞLI .G.O,Türkiye’de Vergi Reformu, **T. C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı**, Yayın No: 2005/367 ,s.6-27, Ankara, 2005.

a) 18.2.1963 tarihli ve 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 5 ve 6 ncı maddelerinde yer alan (I), (II), (III) ve (IV) sayılı tarifelere göre vergiye tâbi olan ve bu Kanunun yayımlandığı tarihte ilgili sicilde kayıtlı bulunan taşıtlar, bir defaya mahsus olmak üzere 2003 yılı için tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar vergisi tutarı kadar, ek motorlu taşıtlar vergisine tâbidir.

Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi , bu Kanunun yayım tarihinde tahakkuk etmiş ve tebliğ edilmiş sayılır.

Kanunun yayımı tarihinde 2003 yılı için adına motorlu taşıtlar vergisi tahakkuk etmiş olan gerçek ve tüzel kişilerden, bu taşıtlar dolayısıyla 2003 yılı için tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergisi kadar ek motorlu taşıtlar vergisi alınır. Verginin birinci taksiti, bu Kanunun yayımını izleyen ayın sonuna kadar, ikinci taksiti ise 2003 yılının Ekim ayı sonuna kadar eşit taksitler halinde taşıtın kayıtlı olduğu yerin vergi dairesine ödenir.

b) 29.7.1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 1 ve 12 nci maddelerinde yazılı bina, arsa ve arazilerin 2003 yılı vergi matrahları üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere ek emlak vergisi alınır. Bina ve arazi vergisi ile ilgili muaflik ve istisnalar, bu vergi bakımından da geçerlidir. 2003 yılında bina ve arazi vergisi mükellefi olanlar, bu verginin de mükellefidirler.

Bu vergi, 2003 yılı bina ve arazi vergisi matrahı üzerinden bu Kanunun yayımı tarihinden itibaren Emlak Vergisi Kanununda yer alan nispetlere göre belediyelerce hesaplanır. Hesaplanan vergi, başka bir işleme gerek olmaksızın tahakkuk etmiş sayılır. Bu Kanunun yayımı tarihine kadar emlak vergisi beyannamesi veya bildirimi verilmemiş olması halinde vergi, Emlak Vergisi Kanununun 32 nci maddesine göre belirlenecek bina ve arazi vergisi matrahı üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilir.⁴⁰

2000 -2005 döneminde Türk Vergi Sisteminde yapılan önemli yenilikler vergi beyannamelerinin elektronik ortamda verilmesi ve Gelir İdaresi Başkanlığının kurulmasıdır.

⁴⁰ Daha ayrıntılı bilgi için bkn. <http://www.gelirler.gov.tr>,(07.02.2006).

2004 yılından itibaren Maliye Bakanlığının belirlediği usul ve esaslar çerçevesinde mükellefler beyannamelerini elektronik ortamda vermeye başlamışlardır.

Gelir İdaresi Başkanlığının kuruluş amacı; “gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak üzere Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığının kurulmasına, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin esasları düzenlemektir.” şeklinde belirtilmiştir.⁴¹

2.2.2. Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Vergilerin Sınıflandırılması

Vergileri çok çeşitli şekillerde sınıflandırmak mümkün olmakla birlikte, uygulamada en çok görülen sınıflandırmalar vasıtalı-vasıtasız, spesifik-ad valorem, kişisel-nesnel, gelir-servet-harcamalar üzerinden alınan vergiler şeklinde yapılmaktadır. Aşağıda, söz konusu sınıflandırmalar kısaca açıklanmıştır.

2.2.2.1. Vasıtalı-Vasıtasız Vergiler

Vergilerin vasıtalı ve vasıtasız vergiler olarak ikiye ayrılması hususunda ileri sürülen kıstaslar kısaca şöyle özetlenebilir:

Genel fiyat seviyesini etkileyen vergiler vasıtalı, genel fiyat düzeyini etkilemeyen vergiler ise vasıtasız vergilerdir.

Nispi fiyatları değiştirmeyen vergiler vasıtasız, değiştiren vergiler vasıtalıdır.

Yansıma ölçütüne göre, yansıtılamayan ve bu nedenle konulduğu kişi ya da kurumlar üzerinde kalan vergiler vasıtasız, yansıtılarak yükü başkalarına aktarılan vergiler ise vasıtalıdır.

Gelirin elde edilmesine ilişkin işlemleri vergilendiren vergiler vasıtasız, bu gelirlerin harcanması işlemlerini vergilendiren vergiler ise vasıtalı vergilerdir.

⁴¹ Gelir İdaresi Başkanlığı Kuruluş Kanunu için bkn. <http://www.gib.gov.tr>, (07.02.2006).

Türk Vergi Sistemi içerisinde yer alan vasıtasız vergiler şunlardır :

- 1- Gelir Vergisi
- 2- Kurumlar Vergisi
- 3- Emlak Vergisi
- 4- Veraset ve İntikal Vergisi
- 5- Motorlu Taşıtlar Vergisi

Buna karşılık, vasıtalı vergiler kategorisini şu vergiler oluşturmaktadır.

A) Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergiler

- 1- Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi
- 2- Özel Tüketim Vergisi
- 3- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV)
- 4- Damga Vergisi
- 5- Harçlar
- 6- Özel İletişim Vergisi
- 7- Şans Oyunları Vergisi

B) Dış Ticaretten Alınan Vergiler

- 1- Gümrük Vergisi
- 2- Akaryakıt Gümrük Vergisi
- 3- Tek ve Maktu Vergi
- 4- İthalden Alınan KDV

2.2.2.2. Spesifik-Advalorem Vergiler

Bu ayırım vergi borcunun hesaplanma biçimine dayanmakta, ağırlık, hacim, uzunluk vs. gibi ölçüler üzerinden hesaplanan vergiler spesifik, matrah değeri üzerinden hesaplanan vergiler ise ad valorem vergiler olmaktadır. Maktu resim ve harçlar spesifik vergilere, gelir, kurumlar ve KDV ad valorem vergilere örnek

olarak verilebilir. Günümüzde, spesifik tarifelerin uygulandığı vergilerin sayısı aşağıdaki nedenlerden dolayı azalmıştır

- ♦ Spesifik tarifelerin gelir, kurumlar ve KDV gibi belli vergi türlerine uygulanma imkanının olmaması.
- ♦ Spesifik vergilerin fiyat hareketlerini izlemede çok yetersiz kalması.
- ♦ Fiyat değişmelerinde, konulan verginin nisbi ağırlığının hiç arzu edilmeden değişmesi

2.2.2.3. Kişisel- Nesnel Vergiler

Mükellefin kişisel durumunu, diğer bir ifadeyle, kişinin evli ya da bekar oluşunu, çocuklarının bulunup bulunmamasını, sakatlık halini vb. durumları dikkate alan vergiler kişisel, bunu dikkate almayan vergiler ise nesnel vergilerdir.

Gelir ve veraset vergileri kişisel vergilere, mal ve hizmetlerden alınan vergiler ise nesnel vergilere örnek olarak verilebilir.⁴²

2.2.3. Gelir, Kurumlar Ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi tahsilat miktarlarının 1998 -2005 dönemleri arasında genel bütçe vergi gelirleri içindeki payı çizelgede gösterilmiştir.

⁴² <http://www.felsefe.gen.tr/vergiler.asp> (07.10.2005).

Çizelge 2.1. Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı

(1988 - 2005) (BİN YTL.)									
	VERGİ	GELİR	GELİRLERİ	KURUMLAR	GELİRLERİ	TOPLAM K.D.V.	GELİRLERİ	+KURUMLAR	GELİRLERİ
	GELİRLERİ	VERGİSİ	İÇİNDEKİ	VERGİSİ	İÇİNDEKİ	TAHSİLATI	İÇİNDEKİ	+K.D.V	İÇİNDEKİ
YILLAR	TAHSİLATI	TAHSİLATI	PAYI (%)	TAHSİLATI	PAYI (%)	(DAHİLDE + İTHALDE)	PAYI (%)	TAHSİLATI	PAYI (%)
1988	14.232	4.801	33,7	2.118	14,9	4.177	29,3	11.096	78,0
1989	25.550	9.871	38,6	3.598	14,1	6.461	25,3	19.930	78,0
1990	45.399	18.609	41,0	4.637	10,2	12.371	27,2	35.617	78,5
1991	78.643	33.355	42,4	7.063	9,0	22.832	29,0	63.250	80,4
1992	141.602	60.056	42,4	10.078	7,1	42.088	29,7	112.222	79,3
1993	264.273	106.661	40,4	19.132	7,2	81.877	31,0	207.670	78,6
1994	534.888	181.884	34,0	43.976	8,2	176.742	33,0	402.602	75,3
1994	587.760	181.884	30,9	43.976	7,5	176.742	30,1	402.602	68,5
1995	1.084.350	329.795	30,4	103.241	9,5	354.980	32,7	788.016	72,7
1996	2.244.094	676.017	30,1	189.338	8,4	743.026	33,1	1.608.381	71,7
1997	4.745.484	1.500.245	31,6	396.238	8,3	1.561.562	32,9	3.458.045	72,9
1998	9.228.596	3.481.752	37,7	748.383	8,1	2.725.083	29,5	6.955.218	75,4
1999	14.802.280	4.936.551	33,3	1.549.525	10,5	4.164.334	28,1	10.650.410	72,0
2000	26.503.698	6.212.977	23,4	2.356.787	8,9	8.379.554	31,6	16.949.318	64,0
2001	39.735.928	11.579.424	29,1	3.675.665	9,3	12.438.860	31,3	27.693.949	69,7
2002	59.631.868	13.717.660	23,0	5.575.495	9,3	20.400.201	34,2	39.693.356	66,6
2003	84.316.169	17.063.761	20,2	8.645.345	10,3	27.031.099	32,1	52.740.205	62,6
2004	101.038.904	19.689.593	19,5	9.619.359	9,5	34.325.208	34,0	63.634.160	63,0
2005	119.253.669	22.817.425	19,1	11.401.985	9,6	38.280.417	32,1	72.499.827	60,8

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr>, (15.01.2006).

Gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi tahsilatının vergi gelirlerindeki toplam payında iki defa büyük düşüş yaşanmıştır. Bu nedenle bu düşüşten diğer vergilerin (EDV,NAV..gibi) payı artmış diyebiliriz. Bu artış iki nedenden kaynaklanmaktadır. Birincisi söz konusu azalışların yaşandığı dönemlerde (1994 ve 2000) ülke ekonomisi resesyon dönemindedir. Bu dönemlerde milli gelirden bir azalma olacağından toplam vergi gelirlerinin düşmesi kaçınılmazdır. Bu sebeple bütçe açıklarının kapatılabilmesi için bilinen vergilere (gelir, kurumlar ve katma değer vergisi) ek olarak alternatif vergiler getirilmiştir. İkincisi ise, harcama vergileri (KDV-ÖTV) gelir vergilerine (Gelir-Kurumlar) kıyasla daha adaletsiz olmalarına rağmen, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı gibi vergi tahsilatlarındaki kaybı en aza indirir. Dolayısıyla günümüzde gelişmiş ülkelerce tercih edilir konuma gelmiştir. Bu sebeple, ülkemizde gelir ve kurumlar vergisinin tahsilat oranı azalırken katma değer vergisi tahsilatının oranı artmış ayrıca yeni harcama vergileri getirilmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ

3.1. KATMA DEĞER VERGİSİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

3.1. Katma Değer Vergisi Hakkında Genel Bilgiler

Katma değer üretim değerinin bir bölümüdür ve ancak üretim sonucunda yaratılır. Üretim sonucunda yaratılan iktisadi değer ile üretimde kullanılan girdilerin maliyeti arasındaki fark katma değeri verir.

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 aldığı girdi değerlerinin farkı olarak tanımlanmaktadır.

Makro ekonomik açıdan katma değer ise, ekonomik süreçte bir mal veya hizmet üretimi faaliyetlerine katılan "Ekonomik Faktörlerin" yarattıkları ek değerlerdir. Bu değerler toplamı makro ekonomi bakımından milli geliri ifade eder.⁴³

3.1.1. Katma Değer Vergisinin Vergi Sistemi İçindeki Yeri

Vergilendirmede esas itibarıyla iki ana yöntem vardır

- 1) Gelirin elde edilmesi sırasını da vergilendirme
- 2) Gelirin harcanması sırasında vergilendirme, yöntemidir.⁴⁴

Bu yöntemlerden birincisine bağlı olarak “gelir vergileri” adı altında dolaysız vergiler grubu, ikincisine bağlı olarak da “muamele vergileri” adı altında dolaylı vergiler grubu oluşmuştur. Gelir vergileri doğrudan kişilerin belli bir dönemde elde ettikleri gelir üzerinden ve bu gelirin özelliklerine ve meydana gelen değişmelere bağlı olarak alınırlar.

Muamele vergilerinin özelliği ise, verginin mal ve hizmet fiyatlarına eklenerek alınması dolayısıyla tüketicilere yansıtılmasıdır. Böylece gelirin, elde edilmesi sırasında kavranamayan kısmı da dahil olmak üzere, harcanılması sırasında kavranmasına ve bu suretle başlangıçta yapılan vergilemenin öngörüldüğü ölçüde

⁴³ EĞİLMEZ, M., Katma Değer Vergisi (Teori-Uygulama), Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, s.7, Ankara, 1983.

⁴⁴ M.H.U.D.Y.(Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları), Katma Değer Vergisi Kılavuzu, s.1,1992.

tamamlanmasına çalışır. Katma değer vergisi de bir muamele vergisidir. Harcamaların vergilendirilmesi alanında günümüze ulaşmış en ileri aşama olup modern bir vergilendirme tekniğine sahiptir. Mal ya da hizmetin üretiminden tüketiciye intikaline kadar her el değiştirme aşamasında alınan yaygın, fakat kümülatif etkisi olmayan genel bir tüketim vergisidir.⁴⁵

KDV nin kanuni mükellefi olan satıcılar, mükellef sıfatıyla ödemek zorunda oldukları vergiyi, mal ve hizmetlerin satış fiyatına eklerler. Mal ve hizmetleri en son satın alan nihai tüketiciler bu verginin yüklenicisi yani ödeyen kesimi oluştururlar.⁴⁶

KDV, konu ve kapsam bakımından muamele vergileri grubuna dahil olmakla beraber teorik ve teknik üstünlükleri ile bu vergiler arasında bugün en gelişmiş olanıdır. Uygulanan oran olarak tüm dünyada geçerli belli bir standart olmaması, istenildiği zaman ekonomik koşullara uygun olarak değiştirilebilmesi bakımından tüm vergi sistemlerinin içinde yer almasını sağlamaktadır.

3.1.2. Katma Değer Vergisinin Tarihçesi

İdaresi kolay, ucuz ve bol hasılat sağlayan bir vergi türü olan muamele vergilerinin tarihi çok eskilere dayanmakta olup, verginin normal bir kamu geliri sayılmadığı ilk ve orta çağlarda da yaygın bir uygulama alanı bulmuştur. Sanayi devrimine kadar gelen bu dönemde, muamele vergileri (Gümrük resmi, rıhtım resmi, müruriye örneklerinden olduğu gibi) daha çok geçişlerde uygulanan bir nitelik taşırlar. Verginin üretim ve el değiştirme safhalarında alınması istisnaidir.

Sanayi devriminden sonra ise, sağlanan büyük verimlilik artışıyla ekonomide sanayi ve ticaret ön plana çıkmış, kitle üretimi ve kitle tüketimine ve böylece de kapalı ekonomi yapısından pazar ekonomisine geçilmiştir. Üretim ve ticaret hacmindeki bu artış, muamele vergilerinin de yaygınlaşmasına ve öneminin artmasına yol açmıştır.⁴⁷ Bununla beraber, muamele vergilerinin asıl önem kazanmaları Birinci Dünya Savaşı ile birlikte olmuş ve çeşitli türleri geliştirilmiştir. Harcama vergilerinin katma değer vergisine gelinceye kadar son 50 yılı aşkın

⁴⁵ MGKD Yayınları (Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği), **Katma Değer Vergisi**, Ankara, s. 2, 1985.

⁴⁶ PEHLİVAN, O., **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, s. 339, Derya Kitabevi, Trabzon, 2005.

⁴⁷ MGKD Yayınları, **Katma Değer Vergisi**, Ankara, s. 39, 1985.

dönemde geliştirilen ve uygulamaya konulan türlerini şöylece özetlemek mümkündür.

1 – Özel Harcama Vergileri: Harcama vergilerinin uygulamadaki en eski türü bu vergilerdir. Genellikle tekel maddeleri, çay tuz, kibrit, akaryakıt gibi belli mallardan alınan vergiler bu kategoriye dahildir.

2– Genel Harcama Vergileri: Harcama vergilerinin diğer bir türünü teşkil eden bu vergiler ise, özel harcama vergilerinin aksine tüm mal çeşitlerini kapsamakta ve vergiye konu olabilecek mallar, belli neviler ve listeler halinde belirlenmemektedir.

Diğer taraftan muamele vergileri, katma değere gelineceye kadar toplu ve yayılı olmak üzere iki tipte uygulanmıştır.

A – Toplu (Tek Safhalı) Muamele Vergileri: Üretim-dağıtım sürecinin yalnızca bir safhasında alınan vergiler, bu gruba girer. Bu sistemde vergi, ilk üretim, toptan satış ya da perakende satış safhalarında olmak üzere değişik şekillerde uygulanabilir. Örneğin, KDV ile yürürlükten kaldırılan muamele vergilerinden; istihsal vergisi ilk üretim safhasında, işletme vergisi ise perakende satış aşamasında uygulanan harcama vergileridir.

B – Yayılı (Şelale Tipi) Muamele Vergileri: Bu tip vergilemede, mal ve hizmetler üretimden tüketime kadar bütün safhalarda ve kümülatif olarak vergilemeye tabi tutulmaktadır. Dolayısıyla, bu vergilerde vergi yükü de el değiştirme safhalarının sayısının azalıp çoğalmasına bağlı olarak değişmektedir.

Muamele vergilerinin bu şekildeki uygulamalarına, bu vergilerin yapılarında var olan bazı mahzurlar nedeniyle çeşitli dönemlerde bir kısım eleştiriler getirilmiştir. Getirilen başlıca eleştiriler muamele vergilerinin; milli gelirin ancak bir bölümünü kavrayabilmesi ve oranların yüksek tutulması nedeni ile adil olmadıkları ve vergide tarafsızlık ilkesine uygun bulunmadıkları; ayrıca sınai gelişimi ve bununla birlikte firmaları dikey entegrasyona teşvik etmek suretiyle ekonomik gelişmeyi de engelledikleri doğrudur. Bu itirazlar genellikle kabul görmüş, ancak fiskal nedenlerle muamele vergilerinden vazgeçilememiştir. Özellikle ekonomik bunalım ve savaş dönemlerinde, daha sonra kaldırılmak üzere yaygınlaştırılan, ancak kalıcı hale gelmeleri önlenemeyen muamele vergilerinden

vazgeçilemeyeceği hususu, genel kabul görmüş ve bu arada mahzurlarının asgariye indirileceği yeni bir modelin geliştirilmesi çalışmalarına da başlanılmıştır.

Katma değer modeline en yakın fikirler ilk olarak iki dünya savaşı arasında Almanya ve Amerika’da ortaya atılmış, ancak bu fikirlerin güncellik kazanması, ikinci Dünya Savaşı’ndan sonra olmuştur. Bu arada 1954 yılında Fransa’da perakende aşamayı kapsamayan bir katma değer vergisi modeli de yürürlüğe konmuştur.⁴⁸

KDV sistemi, ilk olarak Yale Üniversitesi profesörlerinden olan Thomas S. Adams tarafından 1918 yılında New Haven’de, Milli Vergilendirme Kurulundaki konferansta ortaya atılmıştır.⁴⁹

Aynı yılda, Alman iş adamı ve o zaman hükümetin ekonomik danışmanı olan Dr. Wilhem Van Simene tarafından bu sistem “yeni bir muamele vergisi” olarak hükümete tavsiye edilmiştir. Katma Değer Vergisinin ilk uygulanmaya başlanması ise, 10 Mayıs 1953’te Amerika Birleşik Devletlerinin Michigan eyaletinde olmuştur. Avrupa kıtasında ise, KDV ilk olarak en geniş anlamıyla 1954 yılında Fransa’da uygulanmaya başlanmıştır.⁵⁰

Ancak, katma değer vergisinin asıl gelişimi Avrupa Ekonomik Topluluğu’nun kuruluşundan sonra olmuştur. Ortak Pazar’ın ana ilkeleri arasında üye ülkelerdeki vergilerin uyumlaştırılmasının bulunması, Ortak Pazar Bakanlar Konseyini, topluluk amaçlarına uygun müşterek bir muamele vergisi modeli olarak, katma değer vergisini benimsemeleri sonucuna ulaştırmıştır. Ortak Pazar’a üye ülkelerce uygulanması 1967 yılında kabul edilen katma değer vergisi ile ilk olarak şelale tipi (yayılı) vergiler kaldırılmış ve konuyla ilgili olarak iki direktif yayınlanmıştır. Birinci direktifle üye ülkeler için katma değer vergisine geçiş zorunlu kılınmış ve müşterek katma değer vergisinin ana prensipleri ortaya konulmuştur. İkinci direktif ise, esas olarak verginin hangi yöntemlerle uygulanacağını açıklamaktadır.

KDV sistemi, daha önce açıklanan şelale tipi (yayılı) vergilerle, tek safhali (toplu) satış vergilerinin başarılı yönlerinin bir araya getirilmiş bir şekli olarak

⁴⁸ M.H.U.D.Y., **Katma Değer Vergisi Kılavuzu**, s.2-4,1992.

⁴⁹ AKYON, D.A.,**Katma Değer Vergisi Kanunu Açıklaması ve Yorumu**, s.23 Ankara, Mart 1985.

⁵⁰ MGKD Yayınları, **Katma Değer Vergisi**, Ankara, s. 39, 1985.

düşünülebilir.⁵¹ Bu vergi, ülkemizden başka halen bir kısmı Avrupa dışında olmak üzere 136 ülkede daha uygulanmaktadır.⁵²

3.1.3. Türkiye’de Katma Değer Vergisi Tarihçesi

25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı kanun ile 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren Türkiye’de KDV uygulamasına geçilmiştir. Ancak, KDV uygulaması fikri bu tarihten çok öncelere kadar uzanmaktadır. İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda konu ile ilgili çalışmalara başlandığı ve bu amaçla 1972 yılında Maliye Bakanlığı’nda bir komisyon kurularak ilk tasarının hazırlandığı görülmektedir. Bu ilk Türk KDV kanun tasarısı hazırlığı sırasında Almanya ile işbirliğine gidilerek tasarının iyileştirilmesinde Almanya’daki tecrübelerden faydalanılmaya çalışılmıştır. 1971, 1974, 1976, 1977 ve 1978 yıllarında Maliye Bakanlığı’nca beş kez kanun tasarısı taslağı hazırlanmıştır. Ayrıca 1980 yılında iki ayrı kanun tasarısı hazırlanarak parlamentoya sunulmuş fakat kanunlaştıramamıştır.⁵³

KDV uygulamasına geçilmesinde çeşitli nedenler bulunmaktadır. Bu nedenlerin başında bu verginin çekiciliği yanında, kaldırılan gider vergilerinin olumsuz etkileri de gelmektedir. Bilindiği üzere, KDV’den önce üretim aşamasını kavrayan toplu muamele vergileri uygulanmaktaydı. Bu vergilerin, üretimin vergilendirilmesine dönük olması nedeniyle, sanayi ve firmalar üzerinde baskı yaratarak kaynak dağılımını olumsuz yönde etkilediği ve finansman sıkıntısına neden olduğu bilinmekteydi.

Diğer yandan, belli üretim aşamalarını yüksek oranlarda vergileme vergi kaçakçılığını çekici hale getirmekte, bu durum ise gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının aşınmaları sonucunu doğurmaktaydı. Ayrıca, ekonomik gelişmenin gerisinde bulunan kaldırılan gider vergileriyle ekonomide genel talep düzeyinin vergi yoluyla kontrolü sağlanamamakta ve verginin tüketim üzerindeki etkisinden yeterli ölçüde faydalanamamaktaydı.

⁵¹ M.H.U.D.Y., **Katma Değer Vergisi Kılavuzu**, s.3,1992.

⁵² <http://www.nber.org/papers/w11539> ,(17.04.2006).

⁵³ AYDEMİR, B, Türkiye’de Katma Değer Vergi uygulamasının Değerlendirilmesi ve Efektif KDV oranlarının Hesaplanması, DPT Yayın NO: DPT 2458, Uzmanlık Tezi, Ağustos 1996, **Devlet Planlama Teşkilatı Yıllık Programlar ve Konjektör Değerlendirme Genel Müdürlüğü**, s.17, Ankara.

KDV den önceki mevcut vergileme sisteminde, sanayi üzerinde yoğunlaşan vasıtalı vergilerin yükünü ileri kademelere kaydırarak gelir ve kurumlar vergilerinin etki alanı dışında kalan vergi potansiyelini de harcamalar sırasında kavrayıp vergi gelirlerini artırmak için, KDV ye geçmek zorunlu hale gelmişti.

KDV uygulamasına geçilmesinin diğer bir nedeni de, Türkiye'nin uluslararası ilişkilerinden kaynaklanmaktadır. Avrupa Birliği (AB) ile ekonomik ve mali işbirliğinin sağlanması için üye ülkelerin vergi sistemlerinin uyumlaştırılması konusuna önem verilmekte ve KDV, AB için ortak bir vergi sistemi olarak kabul edilmiş bulunmaktadır. AB'ye tam üye oluncaya kadar geçen süre içinde, KDV'nin ülkemizde tam anlamıyla yerleştirilmesi sağlanarak, AB'ye üye ülkelerle ortak bir KDV uygulamasında zorluk çekilmemesi amaçlanmıştır.

Yukarıda belirtildiği gibi, çeşitli haklı gerekçeleri ve uzunca bir tarihi olan KDV uygulamasına geçilmesi çabaları, 2.11.1984 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 3065 sayılı Kanun ile sonucuna ulaşmış ve 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren Türkiye'de KDV uygulamasına geçilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesiyle aşağıdaki vergiler 1.1.1985 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır: (3065 Sayılı KDV Kanunun 61-a Maddesi)

- ♦ Dahilde Alınan İstihsal Vergisi
- ♦ İthalden Alınan İstihsal Vergisi
- ♦ Nakliyat Vergisi
- ♦ PTT Hizmetleri Vergisi
- ♦ İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi
- ♦ İşletme Vergisi
- ♦ Spor Toto Vergisi
- ♦ Şeker İstihlak Vergisi

3.1.4. Katma Değer Vergisinin Genel Tanımı

3.1.4.1. Tanımlar

Mikroekonomik açıdan katma değer, bir işletme veya kişinin sattığı mal veya ifa ettiği hizmetin satış bedeli ile maliyeti arasındaki farktır. Mikro ekonomik açıdan yapılan diğer bir tanım ise bir işletmenin teslim ettiği bir mal veya yaptığı bir hizmet nedeniyle aldığı bedel ile söz konusu teslim veya hizmetin maliyet bedeli arasındaki fark “katma değer” olarak bilinmektedir

Makroekonomik açıdan bakıldığında katma değer, üretim faaliyetine katılan faktörlerin yarattığı ek değer olarak tanımlanmaktadır.

Makro ekonomi açısından başka bir tanımı ise, üretim faktörlerinin “emek, sermaye, doğal kaynaklar, teşebbüs” gibi üretime katılmaları karşılığında ödenen paylarının, “ücret, faiz, rant, kar” katma değeri oluşturduğu belirtilmektedir. Makro ekonomik açıdan bakıldığında, katma değeri üretim faaliyetlerine katılan faktörlerin yarattığı ek değer olarak tanımlamak mümkündür.⁵⁴ Satış bedeli ile maliyet arasındaki fark olarak tanımlanan katma değeri meydana getiren unsurlar aşağıdaki şekilde özetlenebilir

- ♦ Maaşlar, ücretler, maaş ve ücret niteliğindeki aynı ödemeler
- ♦ Kiralar
- ♦ Ödenen faizler
- ♦ Vasıtalı vergiler
- ♦ Aşınma – eskime payı (Amortismanlar)
- ♦ Dağıtılan ve dağıtılmayan karlar
- ♦ Sübvansiyonlar

Gerek birey veya firma açısından, gerekse ülke ekonomisi açısından hesaplanabilen katma değer bulunması iki biçimde gerçekleştirilebilir. Çıkarma metodu diye bilinen birinci yöntemde satış değerinden satın alınan girdiler indirilerek katma değere ulaşılırken, ikinci yöntem olan toplama yönteminde yukarıda sayılan

⁵⁴ EĞİLMEZ, M., Katma Değer Vergisi (Teori-Uygulama), **Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını**, s.24, Ankara, 1983.

unsurlar toplanarak katma değere ulaşılmaktadır. Ancak, sübvansiyonlar kamu sektöründen yapılan transferler niteliğinde olup katma değer yaratmadığından toplama negatif (-) olarak dahil edilmektedir.⁵⁵

KDV, üretim tüketim zincirinin her aşamasında, malların ve hizmetlerin satışından alınan ve vergi indirimine imkan tanımak suretiyle değer artışını temel alan, gayri şahsi, çok aşamalı, genel bir satış vergisidir.

3.1.4.2. Türler

Katma değer kavramı hakkında verilen bilgiler nazara alındığında bu verginin yalnızca her üretim safhasında ilave edilen değeri vergilendirmeyi amaçladığı sanılabilir. KDV ithalat gibi böyle bir değer olmadığı işlemleride kapsamaktadır. Vergi konusunun tespitinde çoğu zaman ekonomik anlamda bir katma değer söz konusu olmadığından bu vergiye katma değer vergisi adının verilmiş olmasının hatalı olduğunu söylenebilir. Katma değer vergisinin konusu, ithalat ve mal ve hizmet tüketimi üzerinden alınan değer olarak belirtilebilir. Katma değer vergisinde matrah veya vergi borcunun hesaplanma tarzı teorik ve pratik bakımlardan çeşitli tip ve metodları ortaya çıkarmıştır.⁵⁶

Yatırım malı satın alımlarına ilişkin olarak ödenen girdi vergisinin indirilip indirilmemesi konusunda, teoride üç ayrı yöntem vardır. Bu yöntemlerden hangisi uygulanmaktaysa KDV buna göre şekil almaktadır. Teoride üç ayrı katma değer anlayışı ve bunun sonucu olarak da üç ayrı Katma Değer Vergisi tipi mevcuttur.

Birbirinden farklı bu değerlerin matrah olarak kabul edilmesine göre sırasıyla, “Gayrisafı Hasıla tipi, Gelir tipi ve Tüketim tipi” Katma Değer Vergisi olmak üzere üç ayrı sistem ortaya çıkar.⁵⁷

1- Gayrisafı Hasıla Tipi Katma Değer Vergisi

KDV matrahından sadece mal alışları indirilmekte, yatırım malı alışları ile yatırım mallarına ait amortismanlar için herhangi bir indirim yapılmamaktadır.⁵⁸ Bu durumda gayrisafı hasılat verginin matrahını teşkil etmektedir. Bu makro ekonomik

⁵⁵ AYDEMİR, B, a.g.e. s. 9-10.

⁵⁶ MGKD Yayınları, **Katma Değer Vergisi**, Ankara, s. 47-48, 1985.

⁵⁷ AYDEMİR, B, a.g.e. s. 10.

⁵⁸ M.H.U.D.Y., **Katma Değer Vergisi Kılavuzu**, s.6,1992.

açından, gayri safi yurt içi hasılaya eşittir. Teorik yönden hiçbir istisnanın yer almadığı, kapalı bir ekonomide, bu tip bir katma değer vergisinin matrahı gayrisafi milli hasılaya eşit olur.⁵⁹

Bir başka deyişle, bu tip KDV’de diğer firmalardan satın alınan sermaye mallarının bedellerinin, bunların yıpranma payı olan amortismanların ve yıl içerisindeki stok artışlarının matrahtan düşülmesine izin verilmemektedir.

Kapalı bir ekonomide gayrisafi hasıla türü KDV’nin makro düzeyde toplam matrahı

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

Firma açısından KDV matrahı ise,

Matrah=Katma Değer=(Satışlar+Stok Artışları)-Alışlar,

şeklinde hesaplanmaktadır. Bu tür KDV uygulaması sermaye yoğun üretim metotlarını kullanan teşebbüsleri cezalandırmaktadır. Çünkü, sermaye malları önce satın aldığı sonra da amortisman ayrıldığı zaman olmak üzere iki kez vergilendirilmektedir.

2-Gelir Tipi Katma Değer Vergisi

Bu tipte, tüketim ve yatırım harcamaları vergiye tabi olmakta; ancak, yatırım mallarına ait amortisman payları da mal alışlarıyla birlikte KDV matrahından düşülmektedir.⁶⁰

Matrahın tespitinde gelir nazara alınmaktadır. Bu tanım makro ekonomik açıdan net milli hasılayı ifade eder.⁶¹

Gelir türü KDV’nin makro düzeydeki toplam matrahı:

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

⁵⁹ MGKD Yayınları, **Katma Değer Vergisi**, Ankara, s. 48, 1985.

⁶⁰ M.H.U.D.Y., **Katma Değer Vergisi Kılavuzu**, s.6,1992.

⁶¹ MGKD Yayınları, **Katma Değer Vergisi**, Ankara, s. 48, 1985.

Firma açısından matrah ise; $\text{Matrah} = \text{Net Katma Değer} = (\text{Satışlar} + \text{Stok Artışları}) - (\text{Alışlar} + \text{Amortismanlar})$, şeklinde hesaplanmaktadır.

Böylece, gelir türü KDV’de sermaye mallarının çifte vergilendirilmesi, amortismanlara indirim imkanı tanınarak, önlenmiş olmaktadır

3-Tüketim Tipi Katma Değer Vergisi

Bu uygulamada, KDV matrahından mal alışları yanında, yatırım malları iktisabına ilişkin giderler bir defada ve tümüyle indirilebilmektedir. Bu durumda vergi matrahının tespitinde yalnızca tüketim harcamaları esas alınmış olmaktadır⁶²

Dolayısıyla, tüketim tipinde amortismanların vergi matrahından düşülmesi söz konusu değildir. Bir başka deyişle, tüketim türü KDV’de yüzde 100 oranında hızlandırılmış amortisman uygulanmaktadır ki, bu da sermaye mallarının vergiden istisnası demektir.

Kapalı ekonomide tüketim tipi KDV’nin matrahı:

$\text{Matrah} = \text{Tüketim} = \text{Ücret} + \text{Kar} + \text{Faiz} + \text{Rant} + \text{Amortisman} - \text{Yatırım}$, şeklinde hesaplanmaktadır.

Firma açısından mikro düzeyde matrah ise:

$\text{Matrah} = \text{Satışlar} - \text{Alışlar}$, şeklinde hesaplanmaktadır.

Finlandiya ve Türkiye hariç, KDV’yi uygulayan bütün ülkeler tüketim tipi KDV’yi kullanmaktadır. Ülkemizde uygulanan KDV türü gelir tipi KDV ile tüketim tipi KDV’nin karışımı şeklindedir. Yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlarda kullanılacak amortisman tabi iktisadi kıymetlerin KDV’si, bunların aktife girdiği veya kullanılmaya başlandığı tarihten itibaren 1 yıl içinde indirilmektedir. Dolayısıyla, Türk KDV Sisteminde teşvik belgeli yatırımlar için tüketim tipi, diğer yatırımlar için ise, gelir tipi KDV benimsenmiştir.⁶³

⁶² M.H.U.D.Y., **Katma Değer Vergisi Kılavuzu**, s.6,1992.

⁶³ AYDEMİR, B., a.g.e. s.10-13.

Ücret Tipi Katma Değer Vergisi

Ekonomideki toplam ücretlerden oluşan Ücret Tipi KDV'nin matrahı:.

Matrah = Milli gelir – Kar – Faiz – Rant = Ücret, şeklinde hesaplanmaktadır.

Firma düzeyinde ise sözkonusu matrah firmanın ücret ödemeleridir.

Bu tür bir vergi uygulamasında, sadece ücret miktarının matrah olması nedeniyle, müteşebbislerin tercihi sermaye yoğun teknoloji olacak ve sermaye yoğun teknolojiye yöneleceklerdir. Bu durum ise, ülkede istihdam artışına engel olabilecektir.⁶⁴

3.1.4.3. Hesaplama ve Uygulama

KDV esas itibarıyla iki şekilde hesaplanabilmektedir. KDV uygulamasında vergi borcunun hesabı yönünden dolaysız ve dolaylı metotlar, vergi matrahının tespiti yönünden ise vergi dahil ve vergi hariç matrah metotları olmak üzere iki grup metot bulunmaktadır.⁶⁵

a – Birinci yöntem, “Hesap Metodu” veya “Satışlar-Alışlar Metodu” olarak adlandırılmaktadır. Bu yöntemde vergi, bir işletmenin belli bir dönemdeki satışlarından o dönemdeki alışları indirilmek suretiyle bulunan fark üzerinden hesaplanır. Çıkarma yöntemi de denilen bu usulde katma değer, tanımlanmasına uygun bir şekilde hesaplanmaktadır. Bu yöntem tek oranlı bir katma değer vergisi uygulandığında her bir satışta verginin faturada ayrı olarak gösterilmesi zorunluluğunu ortadan kaldırmakta ve katma değer vergisinin belli bir dönemdeki toplam satış ve alış tutarları arasındaki farkın belli bir oranı olarak hesaplanmasına imkan vermektedir.

b – Bizim KDV sistemimizde de benimsenen ikinci yöntem ise “Faturalar Metodu” ya da “Vergiden Vergi İndirimi Metodu” veya “Dolaylı Metod” adlarıyla anılmaktadır. Bu yöntemde katma değer hesaplanması sözkonusu değildir. Tespit edilen katma değer vergisi oranı ise katma değere değil, satış fiyatlarına uygulanır. Ancak, vergi dairesine yatırılacak vergi tutarı, satış sırasında hesaplanan vergiden

⁶⁴ AYDEMİR, B., a.g.e. s.10.

⁶⁵ MGKD Yayınları, **Katma Değer Vergisi**, Ankara, s. 49, 1985.

alış sırasında yüklenilen verginin düşülmesi ile bulunur.

Öte yandan, pratikte verginin tahsili için tek tek malların el değiştirme safhaları boyunca izlenmesinin mümkün olamayacağı açıktır. Bu nedenle uygulamada, her bir mal için tek tek vergi hesaplanması yerine, işletmelerin belli bir vergilendirme dönemindeki vergiye tabi işlemleri birbiri ile ilgilendirilerek vergilendirilmektedir. Bu uygulamada, bir vergilendirme döneminde işletme ile ilgili olarak yapılan her türlü harcama sırasında ödenen (yüklenilen)katma değer vergisi, aynı dönemde satışlar dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisinden düşülerek, fark (ödenecek) vergiye ulaşılmaktadır. Bu işlemde, satışlardan doğan katma değer vergisi fazla olursa, fazla vergi dairesine ödenmekte, indirilecek verginin fazla olması halinde ise, fark mükellefin gelecek dönemlere devreden indirilecek KDV'sini veya yerine göre alacağını teşkil etmektedir. Tahsil edilen ve yüklenilen vergilerin miktarları ise tamamen belgelere dayanılarak hesaplanmaktadır. Özellikle birden çok oranın uygulanabilmesinde sağladığı kolaylık nedeniyle vergi indirim yöntemi, diğer metoda göre üstünlük göstermektedir.⁶⁶

Bu durum dış ticarete katma değer vergisinin etkili bir şekilde uygulanmasına imkan vererek, ithalatın tam olarak vergilendirilmesini, ihracatın bütünüyle vergiden arındırılmasını sağlar. Dolaylı metot ayrıca vergiye bir satış vergisi özeliği verir. Sahip olduğu özellik ve avantajlar nedeniyle bu metot Ortak Pazar modelinin esasını teşkil etmiştir. Bu tasarıda bu metoda göre hazırlanmıştır.⁶⁷

Vergi mahsubu yönteminin diğer bir faydası, gerek kendi bünyesinde, gerekse vergi sisteminin tümünde bir otokontrol mekanizması kurmasıdır. En basit şekliyle ifade edilecek olursa, KDV'ye tabi mükellef indirim yapabilmek için kendisine teslimde bulunan veya hizmet ifa eden diğer mükelleflerden belge talep edecek ve bu şekilde tüm alımlar ve satışlar belgeye tabi olacaktır. Diğer yandan, KDV vesilesiyle mükelleflerin tanzim etmek zorunda oldukları belgeler aynı zamanda gelir ve kurumlar vergilerinin matrahının belirlenmesinde de

⁶⁶ M.H.U.D.Y., **Katma Değer Vergisi Kılavuzu**, s.6-7,1992.

⁶⁷ MGKD Yayınları, **Katma Değer Vergisi**, Ankara, s. 50, 1985.

kullanıldıklarından, bu vergilerin hasılatlarının da garanti altına alınması mümkün olabilecektir.⁶⁸

3.1.4.4. Özellikler

Katma değer vergisinin başlıca özellikleri şöyle sıralanabilir:

a – KDV nötr (tarafsız) bir vergidir. Ekonomik sektör ve toplumsal kesimler arasında fark gözetmez ve vergi yükü taşıyıcı kesimler arasında paylaşılır. Böylece vergi, her aşamada yaratılan katma değer tutarına paralel olarak geniş bir tabana yayılır.

Öte yandan, birbirinden farklı tüketim malları ve hizmetler açısından tam bir tarafsızlığın sağlanabilmesi için, katma değer vergisinin tek oranla uygulanması ve hiç bir istisnası bulunmaması gerekir. Uygulamada ise bu anlamda bir tarafsızlığın sağlanamadığı ve hemen her ülkede birden fazla oranın uygulanmakta olduğu ve ayrıca belli bazı mal ve hizmetlerle faaliyetlerin vergiden istisna edildiği görülmektedir.

b – Katma değer vergisinden, vergi yükü el değiştirme safhalarının sayısından etkilenmez. Bunu sağlayan, sistemin bünyesindeki indirim mekanizmasıdır. Bu mekanizma vergiyi bir maliyet unsuru olmaktan çıkarmaktadır.

KDV sistemindeki indirim mekanizması ve dolayısıyla verginin el değiştirme safhalarının sayısından etkilenmemesi, yayılı muamele vergilerinde olduğu gibi firmaları dikey bütünleşme ve organizasyon sapmalarına zorlamadığından, ekonomik gelişmenin ve verimliliğin azalmasına yol açmaz.

Ayrıca, KDV sistem karşılıklı kontrole büyük ölçüde olanak vermekte ve bu karşılıklı kontrol firmaların alışları üzerinden ödedikleri vergilerden daha fazlasını indirmelerini önlediği gibi, işletmeler arasında belge alış verişi de disiplin altına alınmasını teşvik etmektedir.⁶⁹

c – Katma değer vergisi şeffaftır. Bir mal ya da hizmetin bünyesindeki vergi yükü herhangi bir safhada tam olarak bilinebilir. Zira katma değer vergisi her aşamada satış fiyatının belli bir oranıdır. Bu özellik, başta ihracat olmak üzere çeşitli

⁶⁸ AYDEMİR, B., a.g.e. s.13-15.

⁶⁹ M.H.U.D.Y., **Katma Değer Vergisi Kılavuzu**, s.8-9,1992.

istisnaların uygulanmasında kolaylık ve objektiflik sağlar. KDV ihracatı teşvik eder. Çünkü bu vergi uygulamasında ihracat vergiden muaf tutulmaktadır. KDV işletmelerin katma değerini kavraması nedeniyle verimli çalışmalarını sağlar. KDV tasarrufları vergilendirmediği için teşvik edici mahiyet taşır

Özetlemek gerekirse, KDV, tarafsız olması, uygulama alanının genişliği, tasarruf ve yatırımları teşvik etmesi, ödemeler dengesine olumlu katkıları nedeniyle diğer muamele vergilerine nazaran önemli üstünlüklere sahip bir vergi niteliğindedir.

3.1.4.5. Avantajlar ve Dezavantajlar

Katma Değer Vergisinin Avantajları⁷⁰ :

1-KDV, konusunun çok geniş olması nedeniyle, net vergi hasılatı açısından olumlu bir vergi türüdür.

2-KDV, yatırımları ve ihracatı teşvik eder. Yatırımlar, alışıta borçlanılan vergilerin indirilmesiyle, ihracat ise tam istisna uygulamasıyla vergiden arındırılır.

3-Kapsamının oldukça geniş olması nedeniyle düşük oranlı uygulanabilen KDV, vergi kaçakçılığını en alt düzeye indirir.

4-Vergi yükü, üretime katılan değer oranında, çeşitli sektörler aşamalar ve kişiler arasında yayılır. Bu durum vergi yükünün adaletli dağıtılması açısından olumludur.

5-KDV, mal ve hizmet akımını ve kaynakların dağıtımını hiçbir şekilde etkilememektedir.

6-Teorik olarak KDV, gümrük ve özel tüketim vergilerinde ithal anında birlik sağlamaya ve bütün dolaylı vergilerin çıkış ülkesi esaslı üzerinden uygulamasına imkan vermektedir.

7-Vergi, malın her el değiştiğinde alındığından, üretimden tüketime kadar ne derece az el değiştirirse o kadar az vergi ödenmekte ve maliyet düşmektedir. Bu

⁷⁰ ŞEMİN, İ., Katma Değer Vergisi, **Türkiye Büyük Millet Meclisi Basımevi**, s.49, Ankara , 1984.

durum gereksiz el değiştirmelerin ve aracılarnn önlenmesini sağlayan önemli bir etkindir.

8-KDV, malın artan değeri ile ilk birlikte arttığından, milli gelir artışlarını, diğer bir dolaylı vergiden çok daha iyi izler ve vergi sistemine yapısal bir esneklik getirmiş olur.

9-KDV bazı yönlerden tarafsız bir vergidir. Bu vergi ile endüstriyel yapı ve ekonomik kaynakların dağılımı, optimal denge noktasından ciddi ölçüde sapmaz. Çünkü vergi sonuçta üretim birimleri üzerine değil, tüketiciler üzerinde kalmaktadır.

10-Tüketimi hedef alan diğer vergiler gibi KDV tasarrufları teşvik eder, enflasyonist baskıları önler. Hatta fiyat artışları ile savaşın yeni bir aracı olarak nitelendirilmektedir.

11-KDV sektörler arasında haksız rekabeti önler, dengeli sanayileşmeye ortam hazırlar, vergisiz sektörler yaratmaz.

12-Vergi indiriminden yararlanmak için katma değer vergisinin belgeye bağlanması, vergide oto kontrol mekanizmasının kurulmasını sağlamaktadır.

13-KDV, tüketimi kısma aracı olarak, selektif vergilere oranla daha genel ve etkili bir araçtır. Bu yönü ile KDV otomatik stabilizör niteliğindedir.

14-KDV, ekonomik kalkınma ve politika ile ilgili olarak daha düzenli ve güvenilir rakamlar sağlamaya yardımcı olabilir.

15-KDV, uluslar arası ekonomik bütünleşmeler ve uluslar arası ekonomik bütünleşmeler ve uluslar arası ticaretin geliştirilmesi açısından en uygun vergidir.

Katma Değer Vergisinin Dezavantajları

1-KDV, özellikle muhasebesi gelişmemiş olan küçük firmalar açısından karışık bir nitelik göstermektedir. Tek aşamalı bir vergiden katma değer vergisine geçilen bir ülkede vergi mükellefleri birkaç kat artmakta, bu ise vergi idaresinin masraflarını yükseltmektedir.

2-Katma değer vergisinde gerektiği yerde istisna konulması ve çeşitli maddelerde vergi oranlarının farklılaştırılması diğer satış vergilerinden daha güçtür. İstisnaların fazla olması sistemin işleyişini bozabilir.

3-Hizmetlerin KDV dışında tamamlayıcı bazı vergilere tabii tutulması, verginin genelliğini bozmaktadır. Servis işletmelerinde satılan malların vergiye dahil olması durumunda ise fiyat yapısında sapmalar ortaya çıkmakta ve vergi maliyetlere eklenmektedir.

4-KDV, ihraç mallarının fiyatlarının yükselmesine ve sonuçta satış imkanlarının kısıtlanmasına yol açmaktadır.⁷¹

5- Çalınan malların KDV'si indirilmez.

6- Kanunen kabul edilmeyen giderlerin KDV' side indirilemez.⁷²

3.1.5. Katma Değer Vergisinin Diğer Satış Vergileriyle Karşılaştırılması

Özel satış vergileri tek bir malı vergilendirdiğinden KDV'ye bir alternatif oluşturmakta ve bu nedenle karşılaştırma dışı bırakılmaktadır. KDV'nin diğer genel satış vergilerine göre sahip olduğu avantajlar şunlardır.

- Tarafsız bir vergi olan KDV, tüketici tercihlerini, faktör hızını ve üretim metotlarının seçimini etkilememektedir.
- Tasarruflarını, sermaye kazançlarını ve yatırımlarını vergilendirmediği için yatırımları teşvik etmektedir.
- İhracat KDV'den muaf tutulduğu için ihracat teşvik edilmekte ve ödemeler dengesine olumlu etkide bulunmaktadır.

KDV'de üretim ve dağıtım sürecinin her bir aşaması o aşamada yaratılan katma değer üzerinden verildiğinden, ciro tipi genel satış vergisindeki gibi mükerrer vergileme söz konusu olmamaktadır. Ayrıca KDV, vergi indirimi mekanizması aracılığıyla, ciro(şelale) tipi genel satış vergisinin yarattığı dikey entegrasyonu önlemekte, böylece çeşitli mallarla farklı oranlar uygulanmasını ve hizmetlerin aynı düzenleme içinde vergilenmesini mümkün kılmaktadır.

KDV'nin vergi mahsubu yöntemiyle birlikte uygulanması fatura kullanımını çekici hale getirerek vergi kaçakçılığı önlenmekte yada azalmaktadır. Halbuki, tek

⁷¹ ŞEMİN, İ., Katma Değer Vergisi, **Türkiye Büyük Millet Meclisi Basımevi**, s.49-51, Ankara , 1984.

⁷² GÜNDÜZ, Z., (YMM,Avukat)**Vergide Yapılan 100 Önemli Hata**, s. 4-5, Kasım, 2003.

aşamada uygulanan toplu genel satış vergilerinde oranın yüksek tutulması zorunluluğu vergi kaçakçılığını özendirmektedir.

Yukarıda belirtilen avantajlara karşılık, KDV'nin bazı dezavantajları da bulunmaktadır. KDV'nin en önemli dezavantajı, ciro tipi genel satış vergisinde olduğu gibi, mükellef sayısının artmasıdır. KDV'nin çok sayıda mükellefe ve mala uygulanma zorunluluğu, mal ve hizmetler için tek oranlı bir uygulamayı yönetim kolaylığı açısından en uygun çözüm haline getirmektedir. Ancak, uygulamada, çeşitli nedenlerle birden fazla oran uygulanmakta ve bazı istisnalara yer verilmektedir. Bu ise, esasen hayli zor olan KDV uygulamasını daha da güçleştirmektedir.⁷³

3.2. KATMA DEĞER VERGİSİNE GEÇİŞİ ZORUNLU KILAN NEDENLER

Bir ülkede, yeni bir vergi uygulamasına gidilmesinin temel amacı yanında teşvik ve düzenleme gibi önemli fonksiyonları vardır. KDV'ne geçilmeden önceki dönemlerde yürürlükte olan dolaylı vergiler sistemimiz özellikle istihsal vergisinin yapısından ileri gelen pek çok olumsuzluklara sahiptir. KDV'ne geçişi zorunlu kılan nedenlerin başında bu olumsuzlukları gidermek gelmektedir. Ancak bunun yanında KDV'nin sağlayacağı faydalar ile başka nedenler de bu vergiye geçişte etkili olmuştur. Türkiye'de KDV'ne geçişi zorunlu kılan bu nedenleri şu şekilde açıklayabiliriz

3.2.1 Ekonomik Nedenler

1-) Yatırımların Teşvik Edilmesi

Türkiye'nin gelişmekte olan bir ülke olması nedeniyle kalkınmasını sağlayabilmesi için yatırımları teşvik etmesi gerekmektedir. KDV uygulamasında yatırımların matrahtan indirilmesi mümkün olmaktadır. İstihsal vergisinden, işletmelerin yapacakları yatırımlara ait vergiyi telafi edecek hiçbir mekanizma bulunmamaktadır. KDV'nde ise yatırım mallarının maliyetine giren ve alış sırasında yüklenilen vergi, üretilen malların satış bedelleri üzerinden hesaplanan vergiden indirim mekanizması yardımıyla indirilmektedir.

⁷³ AYDEMİR, B. a.g.e. s.15-16.

2-) İhracatın Geliştirilmesi

KDV uygulanmasında da vergi iadesi uygulanmasıyla birlikte ihracat vergiden muaf olacak ve ihracat teşvik edilecektir. Yani ihracat hem vergiden muaf olacak, hem de ihracatı yapılan ürünler için ödenmiş vergi iade edilecektir. Böylece ihracat üzerindeki vergi yükü tamamen kaldırılmış olacaktır.

3-) Sanayi Üzerindeki Vergi Yükünün Azaltılması

Mevcut vergi sisteminde istihsal vergisi uygulamasıyla, vergiye tabi malların üretimi için sanayiciler ürettikleri mallar nedeniyle ağır bir vergi yüküne katlanmaktadırlar. Ayrıca kullanılan girdilerin de istihsal vergisine tabi olması halinde vergi yükü daha da ağırlaşmaktadır.

KDV uygulamasında ise istisna ve muafiyetlerin az olması nedeniyle, vergi tüm sektörlerde yaratılan katma değer vergisi nispetinde dağılacığından sanayi üzerindeki vergi yükü azalacaktır.

4-) Enflasyonist Baskı'nın Önlenmesi

KDV tüketimi vergilendirdiği için talebi kontrol etme özelliğine sahiptir. Özellikle tüketimi kontrol altına alması nedeniyle fiyatların kontrolünü sağlayarak enflasyonist baskıyı önleyeceği düşünülebilir

5) Kaynakların Optimal Dağılımına Uygunluk Sağlanması

Türkiye'de gider vergileri, işletme vergisi ve diğer vasıtalı vergilerden oluşan sistem, yapısal kusurları ve noksanlıkları nedeniyle, endüstrinin yapısının ve ekonomik kaynakların dağılımının en uygun olmaktan uzaklaşmasına yol açmıştır. KDV ise tüm sektörleri kapsamına alması ve tek nispet olarak uygulanması halinde kaynak dağılımının en uygun bir şekilde gerçekleşmesini sağlayacaktır.

6) İhtisaslaşmanın Teşviki

KDV tarafsız bir vergi olması nedeniyle ihtisaslaşmayı teşvik edecektir. Türkiye'de bir işletmenin, kullandığı girdiler, yürürlükteki sistem de vergiye tabi olduğundan vergiden kaçınmak için dikey entegrasyona gidecektir. KDV uygulanması, halinde ise yaratılan katma değer kadar vergi ödeneceği için dikey entegrasyona gitmeyecektir. Dolayısıyla ihtisaslaşma teşvik edilmiş olacaktır.

7) Fiyatlar Genel Seviyesinin Kontrolü

Uygulanmakta olan gider vergileri sisteminde vergi ilk üretim aşamasında alınmaktadır. Sonuçta maliyetler yükselmektedir. Üretim dağıtım zincirinin her safhasında fiyatlar, artan maliyetlere uygulanan kâr oranları nedeniyle yükselmekte böylece pahalılık zincirleme olarak artmaktadır. KDV uygulaması halinde ise, bu vergi oranlarının istihsal vergisi oranlarından düşük olması sebebiyle fiyatların oluşumunda tesiri olacaktır.⁷⁴

3.2.2. Mali Nedenler

1-) Vergi Adaletinin Sağlanması

KDV uygulamasında; katma değeri yüksek olan mallardan fazla vergi, katma değeri düşük olan mallardan ise az vergi alınmaktadır. Böylece herkes satın alma gücüne göre vergilendirilmekte ve bu nedenle katma değer vergisi vergilendirmede daha adil bir vergi sistemi olarak ortaya çıkmaktadır.

2-) Vergi hasılatına etkisi

KDV hasılatı, yaratılan katma değerle artmasıyla artacaktır. Diğer taraftan el değiştirme safhasının artması vergi hasılatını artırırken, fiyat artışları da vergi hasılatının artmasına neden olacaktır. Efektif talebin, K.DV ile kavranmasında, vergi hasılatı yalnızca vergiye tabi işlemlerin sayısı ve fiyat artışları ile değil, aynı zamanda yaratılan katma değerlerdeki artışlar oranında da artacaktır. Böylece katma değer vergisi hasılatı esneklik kazanacak, milli gelirin istenilen ölçüde kamu maliyesine intikali sağlanacaktır

3-) Vergi Kaçakçılığına Etkisi

KDV vergi kaçakçılığının önlenmesinde başlıca iki yönden etkili olmaktadır. Bunları matrahın bölünmesi ve otokontrol imkanı açısından incelemek mümkündür. KDV sisteminde, herkes yarattığı katma değer üzerinden vergi ödeyip bunu satışta yansıttığından vergi yükünden kurtulmakta kaçakçılık azalmaktadır. Bu vergi sisteminde etkin bir belge kayıt düzeni gerektiğinden oto kontrol imkanı büyük ölçüde sağlanmış olmaktadır. Çünkü girdileri nedeniyle vergi ödeyen işletmenin satış

⁷⁴ **AYHAN E.H.**, <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/ayhaneh/katmadeg.pdf>, (23.04.2006).

aşamasında bunları düşebilmesi için alış sırasında ödediği vergileri belgelemesi gerekecektir. KDV, belge kullanımını zorunlu kılan bir vergidir. Çünkü satışta hesaplanan vergiden, alışta yüklenilen verginin indirilebilmesi için, bu verginin belgelerde gösterilmesi şarttır. İşletmeler arasında çıkar zıtlığı yaratarak belge kullanımını yaygınlaştıran bu özellik, hem KDV'nin hem de diğer vergilerin başarısını arttıracaktır.⁷⁵

4-) Vergilemede Adaletin Sağlanması

KDV vergi oranlarının çeşitlendirilmesi ve istisnaların artırılması ölçüsünde daha adil olabilmektedir.

5) Vasıtasız Vergiler Sisteminin Tamamlayıcı Niteliği

KDV, gelir ve kurumlar vergisi sisteminin vergilendirmediği ödeme güçlerini harcamalar sırasında en geniş bir şekilde kavrayabilmektedir. Gelir vergisinin tam uygulanmadığı ve birçok kazançları kapsamı dışında bıraktığı ülkemizde bu unsur önem kazanmaktadır.

6) Uygulama Kolaylığı

İstihsal vergisi uygulamalarında, ekonomide yeni mallar üretildikçe ortaya vergileme sorunları çıkmaktadır. Bir malın vergiye tabi olup olmadığı konusu mükellefle idare arasında ihtilaflara neden olmaktadır. Halbuki KDV bütün mal ve hizmetleri kavradığından böyle sorunlarla karşılaşılmaz. Basit bir vergileme tekniğine sahip olan KDV mükellef ve idarece kolaylıkla uygulanmaktadır

7) Vergi Mükerrerliğinin Önlenmesi

İstihsal vergisinde malın bünyesine giren ön vergiler ilk madde indirimi mekanizmayla telafi edilmeye çalışılır. İlk madde indirim oranları ise idare tarafından götürülüşe yakın yöntemlerle tespit edilir. Oranın gerçek indirim miktarını karşılayacak biçimde tespiti çok zordur. Ayrıca girdi kompozisyonunun, girdi fiyatlarının, üretim teknolojisinin değişmesi halinde yeniden tespit yapılırsa gerekir. Bütün bu nedenlerle ilk madde indirimi mekanizması vergi mükerrerliğini tam olarak önlemeye yetmemektedir. KDV ise şeffaf bir vergidir. Mal üzerindeki vergi yükü

⁷⁵ AYHAN E.H., <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/ayhaneh/katmadeg.pdf>, (23.04.2006).

herhangi bir el değiştirme safhasında tam olarak bilinebilir. Böylece vergi mükerrerliği tamamıyla önlenabilir.⁷⁶

3.2.3. Diğer Nedenler

1-)Kalkınma Planları

İkinci beş yıllık kalkınma planında, özellikle istihsal vergisinin yerini almak üzere, daha ileri bir vergi niteliği gösteren katma değer vergisi sisteminin kurulması çalışmalarına başlanması öngörölmüştür. Gider vergileri sistemi içinde yer alan istihsal vergisinin, sanayileşme hedeflerine ulaşmayı ve dış ticaretimizi geliştirmeyi güçleştiren yapısının temel bir değişikliği tabi tutularak çağımızın ekonomik, mali ve sosyal gereklerine uygun bir niteliğe kavuşturulması, Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı ile, Hükümet Programında da ilke olarak benimsenmiş ve bu konuda nihai hedef olarak KDV nin uygulanmaya konulması amaçlanmıştır.

2-) Avrupa Topluluğu ile İlişkiler

Katma değer vergisine geçiş, ölkemizin Ortak Pazar karşısındaki durumu bakımından da önem taşımaktadır. Türkiye 1963 yılında AET ile Ankara Antlaşmasını imzalamış, 1973 yılındaki Katma Protokol ile geçiş dönemi başlamış ve 1987 yılında tam üyelik için başvurmuştur. AT' da ekonomik ve mali birliğin sağlanması için üye ölkelerin vergi sistemlerinin ahenkleştirilmesi konusuna önem verilmekte ve KDV ortaklık için müşterek bir vergi sistemi olarak kabul edilmiş bulunmaktadır. En son olarak İngiltere ve İtalya'nın da KDV'ne geçmesi ile, ortaklık üyelerinin tümü bu vergiyi uygulay hale gelmiştir.

Tam üyelik başvurusunda bulunan Türkiye, KDV uygulamasına geçmekle, Ankara Anlaşması ile taşıdığı vergisel yükümlölükleri yerine getirme konusunda önemli bir adım atmış ve gerek başvurunun kabulü, gerekse topluluğa tam üyelik sonrasında önemli avantajlar elde etmiş olmaktadır.

Gider vergileri sistemimizin aksayan yönleri ve KDV sisteminin sağlayacağı yararlar, ölkemizde de KDV sistemine geçişi zorunlu hale getirmiş ve 1969 yılından itibaren bu amaca yönelik çalışmalara başlanmıştır.

⁷⁶ M.H.U.D.Y., **Katma Değer Vergisi Kılavuzu**, s.14-15,1992.

02.11.1984 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 3065 sayılı KDV Kanununda, “Faturalar metodu” ya da “Vergiden vergi indirimi metodu” veya “Dolaylı metot” adlarıyla anılan sistem benimsenmiştir. Bu metot da katma değer hesaplanması söz konusu olmayıp, tespit edilen KDV oranı katma değere değil, satış fiyatına uygulanır. Vergi dairesine yatırılacak vergi ise satış sırasında hesaplanan vergiden, alış sırasında yüklenilen verginin düşülmesi ile bulunur. Kanunun ilk uygulamasına tek bir vergi oranı ile başlanmasına karşın, iktisadi ve sosyal politikaların bir gereği olarak sonradan bu politikaların amaçlarına uygun, oran farklılaştırmasına gidilmiştir. Örneğin kimi temel gıda maddeleri ile bazı basılı neşriyat ve sağlık malzemeleri düşük oranlarda vergilendirilirken lüks olarak kabul edilen malların vergilendirilmesinde normal oranın üzerine çıkmıştır. Ülke ekonomisinde kaynakların dağılımı yönünden

KDV’nin tarafsız bir vergi olması amaçlandığından istisnalar mümkün olduğu ölçüde asgaride tutulmuştur. KDV Kanunu ile, nihai aşamada milli gelirin tüketime ayrılan kısmının vergilendirilmesi hedeflenmiştir. Ticari, zirai ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde üretilen ve piyasaya sunulan bütün mal ve hizmetlerle ithalat KDV kapsamı’na alınmış, buna mukabil ihracat ve yatırımlar çeşitli mekanizmalarla vergi dışı bırakılmıştır.

İhracat KDV’nden istisna edilerek, ekonomimizin hayati konularından biri önemli bir reel bir desteğe kavuşturulmuştur. KDV Kanununda perakende aşamadan önceki üretim aşamalarında mümkün olduğu ölçüde istisna hükümlerine yer verilmemek suretiyle, KDV’nin genel bir satış vergisi olması mahiyetinin zedelenmemesine özen gösterilerek, ekonominin serbest rekabet sistemi içerisinde işleyişini önleyecek tercihlerden kaçınılmıştır. Üretimin, perakende öncesi aşamalarından birine istisna konulduğu takdirde, istisna ve istisna öncesi aşamalarda kazanılan katma değerler vergilendirilmemekte, fakat bu aşamadan sonra gelen aşamalarda üretilen mal ve hizmetin kazandığı değer üzerinden ağır bir vergi yüküyle karşı karşıya kalınmaktadır. Sistemin bütünlüğünü ve KDV’nin avantajlarını bozan hatta bütünüyle işlemez hale getiren söz konusu türdeki istisna hükümleri asgaride tutulmuştur.⁷⁷

⁷⁷ M.H.U.D.Y., **Katma Değer Vergisi Kılavuzu**, s. 16-17,1992.

3.3. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İHRACAT İSTİSNASI

3.3.1. İstisna Kavramı

İstisna vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken bir konunun, kısmen veya tamamen, sürekli veya geçici olarak vergilendirilmemesidir.⁷⁸ İstisna ile herhangi bir gelir unsuru kısmen veya tamamen vergi dışı bırakılır. KDV Kanunun 11,13,14,15 ve 17 nci maddelerinde istisna hükümleri düzenlenmiştir.

3.3.2. Amaçları

- *İhracatı Teşvik Etmek*

İhracatta vergi iadesi anlamında kullanılan vergi iadesi ekonomik amaçlı, ihracatı teşvik etmek üzere uluslararası ticarete son yıllarda gittikçe geniş bir uygulama bulan bir işlemdir. Bir malın yurt dışına satılması sırasında, yurt içinde alınmış olan dolaylı vergilerin geri verilmesi ve böylece dışarı satılan mallar ülkeden çıkarken daha önce ödenmiş vergilerden arındırılmış olarak, uluslararası rekabette düşük fiatla yer alması sağlanmış olmaktadır. Zira, dolaylı vergilerle yükselen fiyatın dikkate alınmaması ve ihracatı yapana ödenmiş olan vergilerin geri verilmesi sağlanmakta ve vergilerin ihracatı engelleyici etkisi ortadan kaldırılmaktadır

Ülkemizde, katma değer vergisinde ihracat istisnasından dolayı, yüklenilen ve indirim yolu ile giderilemeyen katma değer vergisi, ihracatçı firmaya Maliye Bakanlığınca belirlenen esas ve usuller çerçevesinde iade edilmektedir. KDV iadesi ihracatı teşvike yönelik devlet yardımlarındandır. Ülkemizde söz konusu yardım uygulamaları, 80 sonrası ülkemizce kalkınma stratejisi olarak da benimsenmiş olan ihracatın artırılması yoluyla kalkınma stratejisi bağlamında geliştirilen ihracat yardımları perspektifinde aşağıda üç dönem halinde açıklanmıştır.

1- 1980 Öncesi Dönem

Türkiye’de I. Plan’ın ilk yılı olan 1963 yılına kadar ihracatın teşviki ile ilgili ciddi bir uygulamaya gidilmemiştir. Bu planda vergi yönünden teşvik tedbirleri alınması gerektiği, ihraç mallarının maliyetine giren bütün dolaylı vergilerin gümrük kapısında ihracatçıya iadesi ve ihracat kredi sisteminin yerleştirilmesi gerektiği hususlarına yer verilmektedir. Bu amaçla, 1961 yılında kabul edilen 261 sayılı

⁷⁸ PEHLİVAN,O., a.g.e. s. 69.

Kanunla ihraç ürünlerinin dış pazarlarda rekabet edebilir bir düzeye getirilmesi için bu ürünlerin bünyesine giren vergi, resim, harç ve benzeri etkiler yapan yükümlülüklerle bağışıklık ve ayrıcalık tanınması ya da iade edilmesi hususunda Bakanlar Kurulu'na yetki tanınmıştır. Bu yetkiye istinaden ihracatta vergi iadesi uygulamasına ilk olarak 1964 yılında başlanmıştır.

1980 yılından itibaren ise, ihracata yönelik kalkınma stratejisinin belirginlik kazanmasıyla yeni teşvik unsurlarının da sisteme dahil olduğu görülmektedir.

2- 1980-1994 Dönemi

1988 yılı başlarında, Devlet Yatırım Bankası, Türk Eximbank şeklinde yeniden organize edilmiş ve 1989 yılında faaliyete geçmiştir. Banka, ihracat kredisi, ihracat kredi sigortası ve garantisi sisteminin Türkiye'de uygulanması ile görevlendirilmiştir.

İlk defa 1964 yılında uygulanmaya başlanılan ihracatta vergi iadesi 1980 yılından sonra da, iade oranları artırılarak ve kapsamı genişletilerek uygulanmaya devam edilmiştir. Ancak, 1984 yılından itibaren vergi iade oranlarının kademeli olarak düşürülmesine karar verilmiş ve Nisan 1989 yılı itibariyle ihracatta vergi iadesi uygulaması kaldırılmıştır.

Türkiye'de 1980-1995 döneminde uygulanan ihracat teşviklerini şu şekilde belirtmek mümkündür:

1) Kamu Destekli İhracat Finansmanı Sağlanması

1.1 İhracat Kredileri (Eximbank)

2) Vergi Ayrıcalıkları

3) Doğrudan Destekler

3.1. Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu

3.2. Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu

4) Döviz Düzenlemesi Yoluyla Teşvik

5) Kambiyo Sistemi Yoluyla Sağlanan Teşvikler

6) Diğer Teşvikler

6.1. İhracat sayılan yurtiçi satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerin teşviki.

3- 1995'den Günümüze

Türkiye'nin DTÖ üyeliği gereği, ihracat performansına dayalı olarak ve yerli mal kullanımına bağlı olarak uygulanmakta olan yardım uygulamalarının kaldırılması ve Avrupa Birliği ile girmiş olduğu gümrük birliği ilişkisinin bir gereği olarak mevzuatında yapmış olduğu diğer değişiklikler neticesinde devlet yardımları sisteminde bir takım yeni düzenlemeler ihdas edilmiş ve bazı yardım türlerinin uygulanmasına son verilmiştir.

Ayrıca, bu dönem içerisinde kabul edilen ve parasal desteklerin uygulanması amacıyla Dış Ticaret Müsteşarlığı'nı yetkilendiren, 94/6401 sayılı "İhracata Yönelik Devlet Yardımları"na ilişkin Bakanlar Kurulu Kararı kabul edilmiş ve bu Karara istinaden çıkarılan Para Kredi Koordinasyon Tebliğleri parasal desteklerin temelini oluşturmuştur.

Vergi Ayrıcalıkları başlığı altında değerlendirilen vergi muafiyetlerine ilişkin olarak ise ilgili mevzuatta kapsamlı bazı değişikliklere gidilmiştir.

Bu kapsamda, klasik anlamda devlet yardımı olarak değerlendirilmesi mümkün olmamakla birlikte, daha önceden 94/5782 sayılı İhracatı Teşvik Kararı çerçevesinde uygulanan ve gümrük vergisi ve ticaret politikası önlemlerine tabi olmaksızın girdi ithal edilerek işlenmesi ve işlenmiş ürünlerin üçüncü ülkelere ihracını mümkün kılan Dahilde İşleme Rejimi, AB normlarına uygun olarak hazırlanan 95/7615 sayılı Dahilde İşleme Kararı kapsamında uygulanmaya başlanılmıştır.

Ancak, Topluluğun Gümrük Kodu'na uyumlu 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 5/2/2000 tarihinde yürürlüğe girmesi ve bu Kanunda "Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri" başlığı altında Dahilde İşleme Rejimi ile ilgili hükümlere yer veriliyor olması nedeniyle, 23/12/1999 tarihli ve 99/13819 sayılı Dahilde İşleme Rejimi kararı hazırlanarak, bir önceki Kararı'nın yerine geçmek üzere 5/2/2000 tarihinde yürürlüğe konulmuştur.

Bahse konu Bakanlar Kurulu Kararı'nda, öncekilerden farklı olarak, Vergi İstisnalarına yer verilmemiş ve bu konuyla ilgili müstakil bir mevzuat düzenlemesi yapılarak, 23/12/1999 tarihli ve 99/13812 sayılı Kararnamenin eki İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim Ve Harç İstisnası Hakkında Karar, 31/12/1999 tarih ve 23923 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Söz konusu vergi istisnasının dayanağını 3505 sayılı Kanunun 2'nci maddesinin oluşturmakta olup, 31/12/2003 tarihi itibarıyla sona ermiş olan söz konusu uygulamanın, 4369 sayılı Kanunun 8/k maddesi ile devamı sağlanmıştır. Söz konusu uygulamanın usul ve esaslarına ilişkin hükümler ise Dış Ticaret Müsteşarlığı'nca yayımlanan 2000/1 sayılı İhracat Tebliği'nde düzenlenmektedir.⁷⁹

- *Rekabet Eşitliğini Sağlamak*

KDV Kanununun Geçici 17'nci maddesinde “Dahilde işleme ve geçici kabul rejimi kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerin 31/12/2008 tarihine kadar tesliminde KDV Kanununun 11 inci maddesinin 1 numaralı fıkrasının (c) bendi hükümlerine göre, bölgeler, sektörler veya mal grupları itibarıyla işlem yaptırmaya BK yetkilidir.”denmektedir. Konuya ilişkin 31/07/2000 tarih ve 2000/1162 sayılı BKK yayınlanmıştır.

Konuya ilişkin 75 seri no.lu KDV Genel Tebliğine göre; dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesi alan ve demir-çelik ile otomotiv ve otomotiv yan sanayii sektörlerinde faaliyette bulunan imalatçı-ihracatçılara, bu rejimler kapsamında ihraç edilecek malların imalinde kullanılacak maddelerin tesliminde tecil-terkin uygulaması kabul edilmiştir.

Yurt içinde rekabet eşitliği sağlamak için KDV Kanunun 13/d maddesinde Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri KDV 'den istisna edilmiştir.

KDV Kanunun 29/2. maddesine istinaden Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup yılı içerisinde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi iade olunur. Mükellefler yıl içinde yüksek oranlı KDV alımları yapmış olmalarına rağmen KDV Kanunu 29/2

⁷⁹ <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/Nisan2004/abdevlet.htm>, (05.01.2006).

maddesine istinaden indirimli oranlardan satış yapmak zorunda kalırlar. Yüklendikleri KDV'leri yansıtmaya veya tahsil etme olanakları kalmadığından rekabet açısından zor durumda kalırlar. Bu durumda KDV Kanunu 29/2 maddesine istinaden yüklendikleri KDV belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde iade alırlar.

- *Döviz Girişi Sağlamak*

KDV Kanunun 11, 14 ve 15. maddeleri kapsamında yapılan mal ve hizmet teslimleri KDV istisna edilmiştir. KDV'den istisna edilen bu maddeler kapsamında yapılan mal ve hizmet teslimlerinin ortak özelliği, bu mal ve hizmet teslimleri sonucunda ülkeye döviz girişinin sağlanmasıdır. Ayrıca bu maddeler kapsamında mal ve hizmet tesliminde bulunan mükellefler açısından KDV herhangi bir maliyet unsuru oluşturmadığından, mükelleflerin dış piyasada rekabet gücü artacaktır.

- *Çifte Vergilemeyi Önlemek*

AB kurulurken üye ülkeler arasındaki gümrükler kaldırılmış, üçüncü ülkelere karşı ortak gümrük tarifesi oluşturulmuştur. Avrupa Birliği'nde 1967 yılına kadar üye devletler tarafından üretim ve tüketim vergileri uygulanmaktaydı. KDV Topluluğun ortak gider vergisi olarak kabul edilmiş ve en geç 1 Ocak 1970 tarihine kadar uygulanan değişik gider vergilerinin terkedilerek KDV sistemine geçilmesi kararlaştırılmıştır. 1993 yılında Tek Pazar kurulduğunda ve vergisel sınırlar kaldırıldığında dolaylı vergilendirmede de bir geçiş rejimi getirilmiştir. Topluluk içinde ithalatın vergilendirileceği ve ihracatta vergi iadelerinin kaldırılacağı bir KDV sistemi tasarlanmış olmasına rağmen, böyle bir sistem kabul edilememiştir.

“Çıkış ülkesi sisteminin” rekabetin bozulması açısından, üye devletler için önemli problemler yaratması endişesi nedeniyle, yerine “varış ülkesinde vergilendirme” prensibine dayalı ve halen uygulanan sistem seçilmiştir. Özel şahıslar ve vergiye tabi olmayan kişilerce yapılan bütün alımlar için ise menşee ülkesinde vergileme sistemi uygulanmaktadır. Bu şekilde, 1993 yılında Tek Pazar'ın tamamlanmasıyla birlikte başka bir üye ülkeye giden ve kendi şahsi kullanımları için mal ve hizmet satın alan kişiler o ülkenin vatandaşlarıyla eşit şekilde katma değer vergisi öderler. Aldıkları mallar için kendi ülkelerine döndüklerinde tekrar katma değer vergisi ödemezler. Böylece çifte vergilendirme önlenmiş olur.

3.3.3. Sakıncaları

- *Hayali İhracat*

KDV Kanunu, tam istisnalar da (ihracat istisnası, deniz, hava ve demiryolu araçlarına ilişkin istisna, liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlere dair istisna, petrol arama faaliyetlerine ilişkin istisna, teşvik belgeli makine ve teçhizat teslimleri istisnası, uluslararası taşımacılık istisnası, diplomatik istisna), indirimli orana tabi mal ve hizmetlerin teslimlerinde ve ayrıca vergi sorumluluğu kapsamında tevkiyat uygulamalarında (hurda metal, tekstil ve konfeksiyon sektörleri), indirilemeyen vergiler için iade uygulaması getirmiştir.

Bu iadeler, nakden olduğu gibi mahsubende yapılabilmektedir. Ancak iade uygulamasında işlemler son derece karmaşık hale gelmiştir. Özellikle haksız veya yersiz iade alma çabalarına yönelik sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımının ortaya çıkmasıyla idare, gerçek hak sahibi ve kötü niyetli mükellefi ayırma amacı ile sürekli yeni düzenlemeler getirmiştir. Özellikle vergi alacağını teminat altına almayı amaçlayan vergi sorumluluğu kapsamındaki tevkiyat uygulamalarında mükellefler iade alabilmek sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma yoluna gitmişler ve idare bundan dolayı büyük zararlara uğramıştır.

İadelerin bir kısmı teminat karşılığı yapılırken, bir kısmın da tasdik raporu aranmış, bazılarında ise inceleme şartı aranmıştır. Bu arada, tasdik raporu hazırlanmasında, alt inceleme ve karşıt inceleme müesseselerine ilişkin pek çok tartışma yaşanmıştır. Neticede ortaya, kanunun yanı sıra, kanun hükümlerini yaşama geçirmeye çalışan yüzlerce muktezadan, onlarca genel tebliğ ve içtihadattan oluşan, karmaşık bir hukuki metin kümesi karşımıza çıkmıştır.

Bu tür uygulamalardan dolayı günümüzün en modern tüketim vergisi ve kendi içinde oto kontrol mekanizmasına sahip olarak kabul edilen KDV sisteminde aksaklıklar ortaya çıkmaktadır.

- *İhraç Kayıtlı Satılan Malların Yurt İçinde Tüketilmesi*

KDV Kanunun 11/1-c maddesine istinaden ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem

beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur.

Kanunun konuş amacının dış piyasada yerli üreticilerin rekabet gücünü artırmak ve ülkeye döviz girişinin sağlanmasına yönelik olduğu açıkça anlaşılmaktadır. Bu durumda idare alacağı olan KDV’ den belli şartların gerçekleşmesi halinde vazgeçmektedir. Ancak bu prosedürün işleminde yurt dışına satılması gereken mallar sahte belge düzenlemek suretiyle yurt içinde satıldığı zaman iki yönlü kayıp söz konusu olmaktadır. Kanunun konuş amacı olan döviz girdisi sağlanamadığı gibi ayrıca tecil ve terkin edilen KDV miktarı kadar idare zarara uğramaktadır.⁸⁰

3.4. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İADE SİSTEMİ

3.4.1. Genel Bilgi

Türk Katma Değer Vergisi sisteminde esas olan, bir vergilendirme döneminde ödenen Katma Değer Vergisinin aynı dönemde tahsil edilen Katma değer vergisinden indirilmesi sonucunda, indirilemeyen tutar arta kalırsa bunun sonraki döneme devretmesidir. Çünkü, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun vergi indirimini düzenleyen 29 uncu maddesinin 2 numaralı bendinde “Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devir olunur ve iade edilmez” denmektedir. Ancak, hemen bu hükmün devamında ve Kanunun 32’nci maddesinde sayılan hallerde bu genel kuralın istisnası olarak, indirilemeyen katma değer vergisinin iade edilebileceği de kabul edilmiştir. Ayrıca, kanunun değişik maddelerine dayanılarak da indirim yoluyla giderilemeyen bazı katma değer vergilerinin iadesi kabul edilmiştir.

Mükellefler tarafından yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan KDV’nin yasal dayanağı tam istisna kapsamına giren işlemler için KDV Kanunun 32’inci maddesi, indirimli oranda vergilenen işlem için KDV Kanunun 29/2 maddesi,

⁸⁰ ÖNER, M.Y., (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürü, Maliye Bakanlığı Baş Müfettişi), “**KDV Amaçları ve Sakıncaları**” konulu sözlü görüşme, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Hizmet Binası, İzmir, 2006.

tevkifat uygulaması için KDV Kanunun 9. ve 29/4. maddelerinde yer alan yetki hükümlerine göre Maliye Bakanlığınca yayımlanan 51,52,53,89,91,95 ve 96 Seri No.lu KDV Genel Tebliğleridir.

Daha önce KDV iadesinin usul ve esasları, Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği ile bu Yönetmeliğin 52. maddesinin verdiği yetkiyi kullanarak Maliye Bakanlığınca yayımlanan KDV genel tebliğleri, Uygulama ve KDV İç Genelgeleri ile genel yazıları ile belirlenmekteydi.

Ancak 1.1.2004 tarihinden geçerli olmak üzere, 5035 sayılı Kanunla VUK Kanununun 120. maddesine eklenen fıkra ile KDV iadelerinin gerçekleştirilmesine ilişkin idari işlemlerin dayanağı yeniden düzenlenmiştir. VUK Kanunun 120. maddesine eklenen fıkra ile “Nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.” denilmektedir.⁸¹

3.4.2. Tam İstisnalardan Doğan Katma Değer Vergisi İadeleri

KDV Kanununun 32’inci maddesinde “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, MB’nca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.” hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla, bu maddelerde belirtilen işlemlerden doğan ve yüklenilen katma değer vergisinin indirim yoluyla giderilememesi hallerinde, KDV iade edilmekte ve işlemler tam olarak vergiden istisna edilmiş olmaktadır. Bu işlemler şunlardır:

1-Mal ve Hizmet İhracatı İstisnası

KDV Kanununun 11’nci maddesine göre yapılan ihracat işlemleri nedeniyle yüklenilen vergilerin indirim yoluyla giderilememesi halinde kalan tutarın iadesi kabul edilmiştir. Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için bazı şartların yerine

⁸¹ OKTAR,K., **KDV İstisnalar ve İadeler**, s. 285, Ağustos, 2005.

getirilmiş olmalıdır. Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalıdır. Teslim konusu mal TC gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez.

İhracat teslimi yapılacak yetkili gümrük antrepoları ile buralarda düzenlenmesi zorunlu belgeleri belirlemeye, konulacak mal miktarı ve cinsi ile bunların antrepoda bekleme sürelerine ilişkin olarak sınırlama getirmeye, Gümrük Müsteşarlığının görüşü alınmak suretiyle, MB yetkilidir. Gümrük antreposuna konulan malın ihracatının belirlenen sürede veya şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi veya tevsik edilememesi hallerinde; ziyaa uğratılan vergi, buna ilişkin olarak kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizinin ödenmesinden katma değer vergisi iadesi alanla birlikte antrepo işleticisi de müteselsilen sorumludur. Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade eder. Bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.

a) Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

b) Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.

Bu madde kapsamında yapılan işlemleri üç şekilde açıklayabiliriz.

-Doğrudan Yapılan Mal ve Hizmet İhracatı İstisnası

Malın yurt dışına veya serbest bölgeye ihracatçı tarafından gönderilmesi veya buralardaki müşterilere hizmet verilmesi hallerinde, ihracatçı düzenlediği faturalarda katma değer vergisi hesaplayamamaktadır. Çünkü, “varış” ilkesi gereğince, bu mal ve hizmetler, gittikleri ülkede vergilendirileceklerdir. Bu nedenle, yüklenilen verginin indirilme olanağı kalmadığı için ihracatçıya iadesi gerekmektedir.

-Yolcu Beraberi Götürülen Malların Katma Değer Vergisi İstisnası

Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında katma değer vergisi tahsil edilmekte, ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazı ile tahsil edilen bu katma değer vergisi iade edilebilmektedir.

-İmalatçıların İhracatçılara İhraç Edilmek Şartıyla Mal Teslimi İstisnası

İhracatçılar, belirtilen nitelikteki imalatçılardan ihraç edilmek koşuluyla mal alırken katma değer vergisi ödememektedirler. Fakat, imalatçılar, gerçekte ihracatçıdan tahsil etmedikleri bu katma değer vergisini ilgili dönem beyannamelerinde beyan etmektedirler. Daha sonra da gerçekte tahsil edilmediği halde tahsil edilmiş gibi beyan edilen katma değer vergisi maddede belirtilen koşulların gerçekleşmesi halinde tecil ve terkin ile iade uygulamasına konu olabilmektedir.

2-Araçlara İlişkin Teslimler ve Hizmetlere Ait İstisna

KDV Kanununun 13/a Maddesi gereğince, “Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler.” katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Yine kanunun 11/b maddesi gereğince, deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler de katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Dolayısıyla, bu işlemler nedeniyle mal teslim eden ve hizmet yapan satıcılar, KDV tahsil edemedikleri için, işlemlere ilişkin yüklendikleri katma değer vergisini indirim yoluyla giderememeleri halinde iadesini talep etmektedirler.

3-Diplomatik İstisnalar

KDV Kanununun 15 inci maddesi gereğince yapılan teslimler ve hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Bunları şu şekilde açıklayabiliriz:

-Karşılıklı olmak koşuluyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler, katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

-Uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Dolayısıyla, bu teslim ve hizmetleri yerine getiren satıcılar, bu teslim ve hizmetler için yükledikleri vergiyi indirim yoluyla giderememeleri halinde, kalan tutarın, iadesini talep edebilmektedirler.

4-Petrol Arama Faaliyetlerine İlişkin İstisna

KDV Kanununun 13/c maddesi gereğince, 6326 sayılı Petrol Kanunu hükümleri gereğince petrol arama faaliyetlerine münhasır olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan hizmetler ile mal teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Dolayısıyla, bu hizmetleri ifa edenler ile mal teslim edenler yükledikleri katma değer vergisinin iadesini talep edebilmektedirler.

5-Yatırım Teşvikli Makina ve Teçhizat Teslimleri İstisnası

KDV Kanununun 13/c maddesi gereğince, 6326 sayılı Petrol Kanunu hükümleri gereğince petrol arama faaliyetlerine münhasır olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan hizmetler ile mal teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Dolayısıyla, bu hizmetleri ifa edenler ile mal teslim edenler yükledikleri katma değer vergisinin iadesini talep edebilmektedirler.

6-Transit Taşımacılık İstisnası

KDV Kanununun 14 üncü maddesi gereğince, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işleri maddede belirtilen koşullarla katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Dolayısıyla, yurtdışı taşımacılık yapan mükellefler, yükledikleri vergiden indirim yoluyla gideremedikleri KDV tutarının iadesini talep edebilmektedirler.

3.4.3. İndirimli Orana Tabi İşlemlerden Doğan Katma Değer Vergisi İadesi

KDV Kanununun 29 uncu maddesinin 2 numaralı bendinde “Şu kadar ki 28 inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup yılı içerisinde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi iade olunur.” hükmüne yer verilmiştir. 2000/1074 sayılı BKK, 23.8.2000 tarih ve 24149 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu karara göre, halen % 1 ve % 8 olmak üzere iki ayrı orana göre vergilendirilen işlemler kapsamındaki teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen vergilerin iadesi söz konusu olabilmektedir.

Bu mal ve hizmetlerin satın alınması veya imali sırasında, çoğunlukla genel oranda KDV ödenmekte, ancak bunların tesliminde indirimli oranda KDV hesaplandığı için yüklenilen vergiler indirim yoluyla tam olarak giderilememektedir. Bu nedenle satıcı üzerinde kalan KDV tutarının iadesi kabul edilmektedir.

Konuya ilişkin düzenlemeleri içeren 74ve76 seri no.lu KDV Genel Tebliğlerine göre, indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iadesi, bir takvim yılı içerisinde indirilemeyen katma değer vergisinin iadesi şeklinde uygulanmaktadır. Dolayısıyla, daha önce aylık olarak iade uygulanan temel gıda maddeleri de dahil olmak üzere indirimli orana tabi işlemlerde iade yıl sonunda gündeme gelmektedir. Ayrıca, sadece BK’na belirlenen tutarın (ki şu anda 10 milyar olarak belirlenmiştir) üzerinde kalan vergi iade edilebilmekte, bu tutarın altında kalan verginin iadesi yapılamamaktadır.

3.4.4. Tevkifat Uygulamasından Doğan Katma Değer Vergisi İadesi

KDV Kanununun vergi sorumluluğunu düzenleyen 9 uncu maddesinin 1 inci bendinde, MB’nın, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği kabul edilmiştir.

Bu yetkiye dayanılarak da MB’nca bazı işlemlerden dolayı hesaplanan katma değer vergisinin bir kısmının alıcı tarafından satıcıya ödenmeyip, tevkifat yoluyla ve sorumlu sıfatıyla beyanı öngörülmüştür. Bu tevkifat uygulamasından doğan bazı işlemlerde ise satıcıya KDV yapılması kabul edilmiştir. Bu iade türleri şunlardır:

1-Tekstil ve Konfeksiyon Sektöründe Tevkifat Uygulaması

Bu konu 51 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile Ocak /1996 tarihinden geçerli olarak sistemimize girmiştir. Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde, fason hizmet bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin 2/3'ü fason iş yaptırılanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmek üzere tevkifata tabi tutulacak, 1/3'ü ise fason iş yapana ödenecektir.

Konuya ilişkin 72 seri no.lu KDV Genel Tebliğinin 5'inci maddesine göre, kendilerine vergi tevkifatı uygulanan mükellefler, bu işlemleri nedeniyle mahsuben iade talebinde bulunabilecektir. İade alacağının nakden talep edilmesi kabul edilmemiştir.

2- Hurda Metal Alımlarında Tevkifat Uygulaması

Bu konu da 51 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile sistemimize girmiştir. Gerçek usule tabi mükelleflerden yapılacak hurda metal alımlarında teslim bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin 2/3'ü alıcı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmek üzere vergi tevkifatına tabi tutulacak, 1/3'ü ise satıcıya ödenecektir. Bu uygulama sonucunda, satıcının KDV iade hakkı doğabilmektedir. Çünkü, hesaplanan katma değer vergisinin ancak 1/3'ünü alabilen satıcı bu satışlar için yüklendiği katma değer vergisini bazen tamamen indirim yoluyla giderememekte ve iade talep edebilmektedir. İade nakden veya mahsuben yapılabilmektedir.

3-Atık Kağıt ve Hurda Plastik Malzeme Teslimlerinde Tevkifat Uygulaması

Bu işlemlerde tevkifat uygulaması, sistemimize 81 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile Mart/2001 tarihinden geçerli olmak üzere girmiştir. Bu sistemin işleyişinin hurda metal tesliminde tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslara göre yürütülmesi kabul edilmiştir. Yani, satıcıların iade hakkı (nakden de olmak üzere) bulunmaktadır. Bu uygulama, hurda metal teslimi ile aynı nitelikte kurallara bağlanmıştır.

4- 91 Seri Nolu KDV Genel Tebliği Kapsamında Yapılacak Tevkifat Uygulaması

Tebliğde belirtilen kurum ve kuruluşlar, yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri, temizlik, bahçe ve çevre bakım

hizmetleri, özel güvenlik hizmetleri, makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri, her türlü yemek servisi, danışmanlık ve denetim hizmetleri, alımlarına ait bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisinde belirtilen oranlara göre belirlenecek kısmı bu kurum ve kuruluşlarca sorumlu sıfatıyla beyan edilmek ve ödenmek üzere tevkifata tabi tutulur.

3.4.5. Katma Değer Vergisi Kanununun Geçici Maddesi Kapsamındaki Teslimler

KDV Kanununun Geçici 17'nci maddesinde “Dahilde işleme ve geçici kabul rejimi kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerin 31/12/2008 tarihine kadar tesliminde KDV Kanununun 11 inci maddesinin 1 numaralı fıkrasının (c) bendi hükümlerine göre, bölgeler, sektörler veya mal grupları itibariyle işlem yaptırmaya BK yetkilidir.”denmektedir. Konuya ilişkin 31/07/2000 tarih ve 2000/1162 sayılı BKK yayınlanmıştır.

Konuya ilişkin 75 seri no.lu KDV Genel Tebliğine göre; dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesi alan ve demir-çelik ile otomotiv ve otomotiv yan sanayii sektörlerinde faaliyette bulunan imalatçı-ihracatçılara, bu rejimler kapsamında ihraç edilecek malların imalinde kullanılacak maddelerin tesliminde tecil-terkin uygulaması kabul edilmiştir.⁸²

3.4.6. Katma Değer Vergisi İadelerinin Yapılma Şekline İlişkin Çizelge

Katma değer vergisi iadelerinin yapılmasına esas teşkil eden kanuni dayanaklar ve miktarlar çizelgede özetlenmiştir.

⁸² Bu bölümün hazırlanmasında KDV Kanunu ve Genel Tebliğlerinden faydalanılmıştır.

Çizelge 3.1. Katma Değer Vergisi İadelerinin Yapılma Şekline İlişkin İşlem ve Dayanakları Gösterir Çizelge

İade Hakkı Doğuran İşlem	Teminat ve Rapor Aranmaksızın Nakit İade Sınırı (YTL)	Dayanağı	Teminat ve Raporsuz Mahsuben İade	Dayanağı	YMM Tam Tasdik Sözleşmesi Olması Hali	Tasdik Raporu ile İade Tam Tasdik Sözleşmesi Olmaması Hali (YTL)
1-KDVK Md.11/1-A,C	4.000.-	73 Sıra No KDVK GT.	Sınırsız	28 Sıra No KDVK GT.	Sınırsız	210.000.-
3-KDVK Md. 13/a	200.-	73 Sıra No KDVK GT.	200.-	8 Sıra No SMM YMM GT. 28 Sıra No KDVK GT.	-	210.000.-
4-KDVK Md.13/b	200.-	73 Sıra No KDVK GT	Sınırsız	59 Sıra No KDVK GT.	Sınırsız	210.000.-
5-KDVK Md. 13/c	200.-	73 Sıra No KDVK GT	200.-	-	Geçersiz	Geçersiz
6-KDVK Md. 13/d	200.-	69-73 Sıra No KDVK GT	Sınırsız	72 Sıra No KDVK GT	Sınırsız	210.000.-
7-KDVK Md 14	1.000.-	81 Sıra No KDVK GT	Sınırsız	50 Sıra No KDVK GT	Sınırsız	210.000.-
8-KDVK Md.15/a	200.-	73 Sıra No KDVK GT	200.-	-	Geçersiz	Geçersiz
9-KDVK Md.15/b	200.-	73 Sıra No KDVK GT	Sınırsız	19 Sıra No SMMM YMM GT.	Sınırsız	210.000.-
10-KDVK Md. 29/2	2.000.-	74 Sıra No KDVK GT	Sınırsız	9 Sıra No SMMM YMM GT.	Sınırsız	420.000.-
11-KDVK Md.9	200.-	51-53-73-81 Sıra No KDVK GT	Sınırsız	58 Sıra No KDVK GT	Sınırsız	210.000.-
12-KDVK Md.9	-	72 ve 81 Sıra No KDVK GT	2.000.-	72,73,77 Sıra No KDVK GT.	Geçersiz	2.000.-Sadece Mahsuben
13-KDVK Geç.17 Md	2.000.-	71 Sıra No KDVK GT.	Sınırsız	71,73 Sıra No KDVK GT.	Sınırsız	210.000.-

Kaynak : KDV Kanunu ve Genel Tebliğlerinden faydalanılmıştır.

Katma değer vergisi Kanununda yer alan tevkifat sorumluluğu kapsamında (9. madde) yapılan iadeler ile istisnalar kapsamında (11-13-14-15. maddeler) yapılan iadelerin dayananağını oluşturan KDV Kanunu tebliğleri çizelgede özetlenmiştir. Teminat ve rapor aranmaksızın yapılabilecek nakit iade sınırları 2. sütunda yer almaktadır. Ayrıca yeminli mali müşavir raporlarına istinaden tam tasdik sözleşmesi olmaması halinde yapılabilecek, 3568 Sayılı Kanun Çerçevesinde Yeminli Mali Müşavir (YMM) Tasdik Raporu Düzenlenmesi İşlemleriyle İlgili ve 37 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinde yer alan hadler son sütunda yer almaktadır.

3.5. KDV DE İHRACAT İSTİSNASININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İhracat İstisnasının özelliği nedeniyle muhasebeleştirilmesi de özel önem arz etmektedir. MB'nca yayımlanan 1 Seri no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile muhasebe uygulamalarına belirli bir standart getirilmiştir. 01/01/1994 tarihinden itibaren işletmelerin muhasebe sistemlerini tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planı doğrultusunda kurmaları zorunludur.

Böyle bir uygulamaya gidilmesinin esas nedeni muhasebe ilkelerine uygun olarak tam açıklama kavramına uygun mali tablolara ulaşılmasıdır.

Hesap dönemi sonunda düzenlenen mali tablolar işletmeyi olduğu kadar, işletmenin ilişkide bulunduğu çeşitli mali kurum ve kuruluşları da yakından ilgilendirmektedir. Şeffaf mali tablolara ulaşılabilmesi de ancak bütün işletmelerin aynı esaslara ve standartlara göre muhasebelerini oluşturmasıyla mümkündür..

KDV ihracat istisnasının beyanı yönünden vergiyi doğuran olay malların fiilen T.C. gümrük hattını geçtiği fiili tarihinde meydana gelmektedir.

KDV Kanununun 26. maddesine göre de ihracat bedeli dövizlerin istisnânın beyanı açısından vergiyi doğuran olayın meydana geldiği fiili ihrac tarihindeki T.C. Merkez Bankası cari alış kuru üzerinden YTL.'ye çevrilmesi gerekmektedir.

İhracatta gümrük işlemlerinin uzun sürmesi nedeniyle, ihracat faturasının düzenlendiği tarih ile ihracatın fiilen gerçekleştirildiği tarih arasında belirli bir süre geçmektedir. Örneğin ihracat faturasının 12 Mart'ta düzenlenmesi ancak fiili ihracatın 16 Nisan'da yapılması gibi. Bu durumda ihracat faturası düzenlenmekle birlikte henüz satış işlemi kesinlik kazanmadığından ve düzenlenen faturanın VUK'nun 219. maddesinde belirtilen 10 günlük süre içerisinde kayıtlara intikal ettirilmesi bakımından fatura bedeli dövizin fatura tarihindeki cari alış kuru ile TL'ye çevrilmek suretiyle muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Ancak satış işlemi henüz gerçekleşmediğinden fatura bedelinin hasılat yerine “ 380 gelecek aylara ait gelirler “ hesabına intikali gerekir.

İhracatın fiilen gerçekleştirildiği tarihte ise, fatura bedeli dövizin fiili ihrac tarihindeki T.C. Merkez Bankası Cari alış kuru üzerinden TL.'ye çevrilerek hasılat hesabı olan “ 601 yurtdışı satışlar” hesabına kaydedilerek faturanın düzenlendiği

tarihte yapılan kaydın düzeltilmesi yoluna gidilmelidir. Özellik arz etmesi nedeniyle yurtdışı alıcılara ilişkin hususlar şöyle belirtilmiştir;

Yurtdışı alıcılar 120 Alıcılar ana Hesabının altında tali hesaplarda izlenir.

-Mal ihraç eden firmalarda fiili ihraç tarihindeki; hizmet ihraç eden firmalarda fatura tarihindeki TC Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilmiş bedel yurtdışı alıcılar hesabının borcuna, 601 Yurtdışı satışlar hesabının alacağına kaydedilir.

-İhraç nedeniyle yurtdışı alıcılardan akreditif veya diğer yollarla gelen döviz, hesaplara alındığı günkü TC Merkez Bankası alış kuru ile çarpılarak değerlenir. Ortaya çıkan fark satış hasılatı olarak 601 hesabın alacağına kaydedilir.

-Hesap dönemi sonunda yurtdışından alacaklar Maliye Bakanlığı'na belirlenen döviz kurları ile çarpılarak değerlenir. Değerleme nedeniyle ortaya çıkan pozitif fark 601 hesabın alacağına, negatif fark ise 611 hesabın borcuna yazılır.

-Yurtdışından gelen dövizde, geldiği günden sonra meydana gelen kur farkları

-kambiyo karı veya zararıdır.

İhraç kaydıyla satış nedeniyle ertelenen ve terkin edilecek Katma Değer Vergisi 192 Diğer Katma Değer Vergisi hesabında izlenir

Vergi dairesince tecil olunan katma değer vergisi 391- Hesaplanan Katma Değer Vergisi Hesabının borcu mukabili bu hesapta alacak, mevzuat gereği yapılacak terkin sonucunda borçlusunun alacağı mukabili bu hesaba borç kaydedilir.

İhracatın gerçekleşmemesi halinde ise, tecil olunan katma değer vergisi 391- Hesaplanan Katma Değer Vergisi hesabının alacağı mukabili bu hesaba borç kaydedilir.

Özetlersek , yurtdışı satış işlemi gerçekleştiği zaman;

-----/-----

02 Bankalar

xxx

Yurtdışı alıcılar

601 Yurtdışı satışlar

xxx

-----/-----

Katma değer vergisinin tahakkuku;

-----/-----

391 Hesaplanan KDV hesabı xxx

136 Diğer çeşitli alacaklar xxx

136001 KDV İade alacağı xxx

190 Devreden KDV hesabı xxx

191 İndirilecek KDV hesabı xxx

-----/-----

KDV alacağının tahsili;

-----/-----

102 Bankalar hesabı xxx

136 Diğer çeşitli alacaklar xxx

136001 KDV iade alacağıxxx

-----/-----

şeklinde kayıtlar yapılır.

3.6. KATMA DEĞER VERGİSİNİN GENEL BÜTÇE VERGİLERİ İÇİNDEKİ PAYI

Katma değer vergisi tahsilat oranı genel bütçe vergileri içinde önemli bir orana sahiptir. Aşağıda 1985-2004 dönemlerini kapsayan katma değer vergisi tahsilat miktarları çizelgede gösterilmiştir.

Çizelge 3.2. Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergileri İçindeki Payı

(1000 YTL.)	1985 - 2004)						
YILLAR	VERGİ GELİRLERİ TAHSİLATI	DAHİLDE ALINAN K.D.V. TAHSİLATI	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDE Kİ (%)'Sİ	İTHALDE ALINAN K.D.V. TAHSİLATI	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDE Kİ (%)'Sİ	TOPLAM K.D.V. TAHSİLATI	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDE Kİ (%)'Sİ
1985	3.829	567	14,8	384	10	951	24,8
1986	5.972	1.040	17,4	528	8,8	1.568	26,3
1987	9.051	1.563	17,3	1.004	11,1	2.567	28,4
1988	14.232	2.660	18,7	1.517	10,7	4.177	29,3
1989	25.550	4.176	16,3	2.285	8,9	6.461	25,3
1990	45.399	7.650	16,9	4.721	10,4	12.371	27,2
1991	78.643	14.541	18,5	8.291	10,5	22.832	29
1992	141.602	27.053	19,1	15.035	10,6	42.088	29,7
1993	264.273	50.892	19,3	30.985	11,7	81.877	31
1994	534.888	110.918	20,7	65.824	12,3	176.742	33
1994	587.760	110.918	18,9	65.824	11,2	176.742	30,1
1995	1.084.350	212.119	19,6	142.861	13,2	354.980	32,7
1996	2.244.094	419.167	18,7	323.859	14,4	743.026	33,1
1997	4.745.484	861.262	18,1	700.300	14,8	1.561.562	32,9
1998	9.228.596	1.589.060	17,2	1.136.023	12,3	2.725.083	29,5
1999	14.802.280	2.433.262	16,4	1.731.072	11,7	4.164.334	28,1
2000	26.503.698	4.487.808	16,9	3.891.746	14,7	8.379.554	31,6
2001	39.735.928	7.289.543	18,3	5.149.317	13	12.438.860	31,3
2002	59.631.868	11.542.749	19,4	8.857.452	14,9	20.400.201	34,2
2003	84.316.169	15.389.547	18,3	11.641.552	13,8	27.031.099	32,1
2004	101.038.904	18.666.461	18,5	15.658.747	15,5	34.325.208	34

Kaynak: : <http://www.gib.gov.tr> , (24.12.2005).

1985-2004 arası katma değer vergisinin genel bütçe vergileri içindeki oranı %30.17 dir. Başlangıç döneminde (1985-1990) oran %26.88 olmasına rağmen, zamanla bu oran yükselmiştir. Katma değer vergisi oranlarının yükseltilmesi, zamanla değişik mal ve hizmet gruplarına uygulanabilmesi bu oranı gittikçe yükseltmiş ve genel bütçe gelirleri içinde önemli bir konumda olmasını sağlamıştır.

3.7 YAPILAN İADELERİN GSMH İÇİNDEKİ PAYI

Katma değer vergisi Kanunun 29/2 ve 32. maddeleri gereği mükelleflere, Maliye Bakanlığınca istenilen şartlar yerine getirildiğinde KDV iadesi yapılmaktadır.

Çizelge 3.3. Yapılan İadelerin GSMH İçindeki Payı

(1989 - 2004) (1000 YTL.)							
YILLAR	GSMH	İHRACAT İSTİSNASI NEDENİYLE DAHİLDE ALINAN KDV'DEN YAPILAN VERGİ İADESİ MİKTARI	GSMH İÇİNDEKİ PAYI (%)	DİĞER İADELER MİKTARI	GSMH İÇİNDEKİ PAYI (%)	TOPLAM	GSMH İÇİNDEKİ PAYI (%)
	1	3	(3/1)	4	(4/1)	5	(5/1)
1989	230.370	585	0,3	754	0,3	3.145	1,4
1990	397.178	686	0,2	821	0,2	4.349	1,1
1991	634.393	1.349	0,2	1.042	0,2	7.521	1,2
1992	1.103.605	2.816	0,3	1.557	0,1	12.303	1,1
1993	1.997.323	5.270	0,3	2.102	0,1	21.251	1,1
1994	3.887.903	15.439	0,4	3.827	0,1	31.147	0,8
1995	7.854.887	38.884	0,5	11.799	0,2	63.620	0,8
1996	14.978.067	61.250	0,4	22.680	0,2	104.900	0,7
1997	29.393.262	149.751	0,5	50.748	0,2	249.499	0,8
1998	53.518.332	304.709	0,6	142.434	0,3	539.253	1
1999	78.282.967	456.667	0,6	556.169	0,7	1.159.991	1,5
2000	125.596.129	770.983	0,6	638.527	0,5	1.632.049	1,3
2001	176.483.953	1.692.166	1	928.335	0,5	2.918.206	1,7
2002	275.032.366	3.475.781	1,3	1.629.861	0,6	5.665.750	2,1
2003	356.680.888	5.060.762	1,4	2.571.505	0,7	8.335.922	2,3
2004	428.932.343	4.939.814	1,2	6.209.256	1,4	11.858.580	2,8

Kaynak : <http://www.gib.gov.tr> , (24.12.2005).

Yapılan iadelerin GSMH ‘ daki oranları sürekli artmaktadır. Bunun en önemli nedeni işlemlerin kolaylaştırılması ve bürokratik engellemelerin kaldırılmasına ilişkin yapısal değişikliklerin olmasıdır.

Örneğin 84 seri nolu katma değer vergisinde iade işlemleri için katı bir tutum izlenmiş, akabinde çıkan 87,93,95 ve 96 seri nolu katma değer vergisi tebliğlerinde iade işlemleri için özellikle mahsuplar açısından çeşitli kolaylıklar getirilmiştir.

Çizelge 3.4. Vergi İadesi Artış Oranı

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
ihracat Milyon \$	26973,979	26587,225	27774,906	31334,21636	36059,08903	47252,836	63120,949
ortalama döviz kurları (YTL)	0,2599135	0,427081	0,606279	1,056706	1,540255	1,520858	1,362791
ihracat Milyon YTL	7010,9013	11354,89864	16839,34223	33111,05443	55540,19217	71864,854	86020,661
Artış		4343,997349	5484,443595	16271,71219	22429,13774	16324,662	14155,807
Artış Oranı		0,61960612	0,483002426	0,966291436	0,677391226	0,2939252	0,1969782
TOPLAM GELİR MİLYAR TL	4925767	8086641,934	15653736,7	23677879,29	39571343,24	56536031	69891747
		3160874,909	7567094,771	8024142,585	15893463,95	16964688	13355716
		0,641702073	0,935752421	0,512602373	0,671236801	0,4287114	0,2362337
DIŞ TİCARET-MİLYAR YTL	1317350,8	1976954,326	4289400,54	5551053,114	9487175,066	12578666	16932418
		659603,5262	2312446,214	1261652,574	3936121,952	3091491,3	4353751,6
		0,50070454	1,169701386	0,294132609	0,709076615	0,32586	0,3461219
GSMH MİLYAR TL.	53518332	78282967	125596129	176483953	275032366	356680888	428932343
		24764635	47313162	50887824	98548413	81648522	72251455
		0,462731817	0,604386418	0,405170322	0,558398717	0,2968688	0,2025661
VERGİ İADESİ MİKTARI	539253	1159991	1632049	2918206	5665750	8335922	11858580
		620738	472058	1286157	2747544	2670172	3522658
		1,15110718	0,406949709	0,788062736	0,941518179	0,4712831	0,4225877
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	
İhracat Artış Oranı	0,6196061	0,483002426	0,966291436	0,677391226	0,293925197	0,1969782	
DEVLET GELİR Artış Oranı	0,6417021	0,935752421	0,512602373	0,671236801	0,42871145	0,2362337	
DIŞ TİCARET Artış Oranı	0,5007045	1,169701386	0,294132609	0,709076615	0,32586005	0,3461219	
GSMH Artış Oranı	0,4627318	0,604386418	0,405170322	0,558398717	0,296868777	0,2025661	
VERGİ İADESİ ARTIŞ ORANI	1,1511072	0,406949709	0,788062736	0,941518179	0,47128306	0,4225877	

Kaynaklar: <http://www.gib.gov.tr> , (24.12.2005)., www.die.gov.tr, (24.12.2005). verilerinden faydalanılmıştır.

Dış ticaret artış oranı = İhracat artış oranı + İthalat artış oranı ise ihracat artış oranı genel olarak GSMH’ daki artış oranının biraz üzerindeki oranlarla, yani ona bağlı olarak artmıştır. Dolayısıyla dış ticaret artış oranında aynı faktöre bağlayabiliriz.

2000 yılında ise durum yukarıdaki açıklamamız dışında gerçekleşmiştir. Söz konusu yıllarda ihracat ve 1999 programı nedeniyle çok fazla değerlenen döviz kuru nedeniyle olağan artış hızının büyük ölçüde altında kalarak artmıştır. Bu arada

GSMH 1999 yılında %46 iken 2000 yılında %60 olmuştur. Yani GSMH artarken ihracat daha az oranda artmıştır. Yine aynı yılda ihracat artış oranı azalırken dış ticaret artış oranı ise (%50 den %116 ya) büyük oranda sıçrama göstermiştir. Bunun nedeninde ithalatta olağan dışı artış olmasıdır. Çünkü ihracat artmamaktadır. Söz konusu olayın nedeni yukarıda açıklanan 1999 programının yanlış döviz kuru politikasıdır diyebiliriz. 2001 yılında ise programdan vazgeçilmiş ve yeni program dahilinde döviz kuru serbest bırakılmıştır. Bu nedenle ortalama döviz kurları 0.60 dan 1.05 e tırmanarak ihracatı artırmış ithalatı azaltmıştır.

Çizelge 3.5. Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Dağılımı

(1995 - 2004)									
				DOLAYSIZ VERGİLER (2)					
YILLAR	VERGİ GELİRLERİ			GELİR		SERVET		TOPLAM	
1.995	1.084.350.504			433.036.311	39,94%	8.750.785	0,81%	441.787.096	40,74%
1.996	2.244.093.830	1.159.743.326	106,95%	865.354.466	38,56%	18.712.962	0,83%	884.067.428	39,40%
1.997	4.745.484.021	2.501.390.191	111,47%	1.896.481.955	39,96%	35.486.775	0,75%	1.931.968.730	40,71%
1.998	9.228.596.187	4.483.112.166	94,47%	4.230.135.044	45,84%	72.694.118	0,79%	4.302.829.162	46,62%
1.999	14.802.279.916	5.573.683.729	60,40%	6.537.403.119	44,16%	178.234.863	1,20%	6.715.637.982	45,37%
2.000	26.503.698.413	11.701.418.497	79,05%	10.503.315.529	39,63%	346.646.179	1,31%	10.849.961.708	40,94%
2.001	39.735.928.150	13.232.229.736	49,93%	15.637.298.117	39,35%	420.750.744	1,06%	16.058.048.860	40,41%
2.002	59.631.867.852	19.895.939.702	50,07%	19.334.527.185	32,42%	725.997.423	1,22%	20.060.524.608	33,64%
2.003	84.316.168.756	24.684.300.904	41,39%	25.709.106.719	30,49%	2.071.030.857	2,46%	27.780.137.576	32,95%
2.004	101.038.904.000	16.722.735.244	19,83%	29.308.952.000	29,01%	1.838.205.000	1,82%	31.147.157.000	30,83%

DOLAYLI VERGİLER (3)					
YILLAR	MAL VE HİZMETLER		DIŞ TİCARET		TOPLAM
1.995	447.915.849	41,31%	194.647.559	17,95%	642.563.408
1.996	972.879.386	43,35%	387.147.016	17,25%	1.360.026.402
1.997	1.987.304.025	41,88%	826.211.266	17,41%	2.813.515.291
1.998	3.608.416.225	39,10%	1.317.350.800	14,27%	4.925.767.025
1.999	6.109.687.608	41,28%	1.976.954.326	13,36%	8.086.641.934
2.000	11.364.336.165	42,88%	4.289.400.540	16,18%	15.653.736.705
2.001	18.126.826.176	45,62%	5.551.053.114	13,97%	23.677.879.290
2.002	30.084.168.178	50,45%	9.487.175.066	15,91%	39.571.343.244
2.003	43.957.364.775	52,13%	12.578.666.405	14,92%	56.536.031.180
2.004	52.959.329.000	52,41%	16.932.418.000	16,76%	69.891.747.000

Kaynaklar: : <http://www.gib.gov.tr> , (24.12.2005)., www.die.gov.tr, (24.12.2005). verilerinden faydalanılmıştır.

Çizelge 3.6. Vergi Türleri/ Vergi Gelirleri Oranı

	GELİR VERGİLERİ/ VERGİ GELİRLERİ	SERVET VERGİLERİ / VERGİ GELİRLERİ	MAL VE HİZMET VERGİLERİ / VERGİ GELİRLERİ	DIŞ TİCARET VERGİLERİ / VERGİ GELİRLERİ
1995	0,399350864	0,008070071	0,4130729	0,179506127
1996	0,385614209	0,008338761	0,4335288	0,172518195
1997	0,399639309	0,00747801	0,4187779	0,174104741
1998	0,458372537	0,00787705	0,3910038	0,142746608
1999	0,441648392	0,012041041	0,4127531	0,133557421
2000	0,396296221	0,013079163	0,428783	0,161841584
2001	0,393530461	0,010588673	0,4561823	0,139698589
2002	0,324231453	0,012174655	0,5044982	0,159095722
2003	0,304913128	0,024562677	0,5213397	0,149184511
2004	0,29007591	0,018193042	0,5241479	0,167583152

Kaynak: Çizelge 3.4 ve Çizelge 3.5 ten faydalanılmıştır.

Bu çizelgelerde gelir vergilerinin, harcama vergilerine göre kıyasla GSMH daki değişmelere daha duyarlı olduğu gözlemlenmektedir. Bundan dolayı 1994 te yaşanan büyük resesyon nedeni ile GSMH düşüşü ve ardından gelir vergileri oranı düşüşü yaşanmış olan ülke ekonomisinde, alınan 24 Nisan kararlarının etkisiyle 1997,1998 yıllarında bir düzelme gözlenmiş ve bu nedenle söz konusu yıllardaki gelir vergilerinin oranı bir önceki resesyonlu yıllara göre (1994-1995) bir artış sağlanmıştır. 1997 de olan %3.6 olan oran 1998 de ise % 14.6 olmuştur.

Bunun yanıandada harcama vergilerinin oranı doğal olarak azalmıştır. Yine söz konusu yılları takip eden dönemlerde (1999-2001) ülke ekonomisinin kriz geçirmesi nedeniyle eğilim tersine dönerek gelir vergilerinin oranı giderek azalırken, harcama vergilerinin oranıda sürekli artmıştır.

GSMH da meydana gelen bu değişimlerde konjektürel etkilerin yanı sıra meydana gelen yapısal değişimlerin etkisi yadsınamaz.

Bu yapısal reformler gereği, bütçe açıklarını kapatarak Uluslararası Para Fonu (IMF) ile yapılan stand-by antlaşması çerçevesinde oluşturulan Faiz Dışı Fazlası Bütçe Fazlası kriterini sağlayabilmek için alternatif vergi gelirleri yaratılmıştır. Bu vergilerde vergi tahsilatı kaybının en az yaşandığı harcama vergileridir. Bu nedenle söz konusu vergilerin oranı giderek artmıştır.

3.8. AVRUPA BİRLİĞİNDE UYGULANAN KATMA DEĞER VERGİSİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Katma Değer Vergisini bir harcama vergisi olarak ilk kez öneren Alman sanayici Von Siemens olmuştur. Von Siemens ilk kez 1918 yılında Almanya’da uygulanan muamele vergilerinin kaldırılarak KDV uygulamasına geçilmesini savunmuştur. Fransa’da ise o zaman Maliye Bakanlığı’nda çalışan Maurice Laure bu verginin öncülüğünü yapmış, daha sonra da Fransız KDV projesini hazırlamıştır.⁸³

1960’lı yıllarda AB ülkeleri, Fransa hariç, dolaylı vergilendirmede kademeli muamele vergisi uygulamaktaydılar.

AB kurulurken üye ülkeler arasındaki gümrükler kaldırılmış, üçüncü ülkelere karşı ortak gümrük tarifesi oluşturulmuştur. Böyle bir iç pazar içinde eşit şartlar altında yürüyecek serbest rekabet ortamının tesis edilmesi amaçlanmıştır. Bu rekabet ortamının kurulabilmesi için üye ülkelerdeki rekabete etkisi olan vergilerin birbirine yakınlaştırılması gereklidir. Bu olay vergi uyumlaştırması adını taşır. Vergiler içinde dolaylı vergilerin uyumlaştırılması mal ve sermaye hareketlerini doğrudan etkilediği için öncelik taşır. Dolaylı vergilerin uyumlaştırılması ile ilgili hukuki temel Roma Antlaşması’nın 99. maddesinde yer almıştır.

Konsey, Komisyon’un teklifi ve Avrupa Parlamentosu’nun görüşü üzerine, muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergilerle ilgili mevzuatın uyumlaştırmasını, 8 A maddesinde öngörülen sürede ve iç pazarın kurulmasını ve işlemlerini sağlamak için gerekli olduğu ölçüde, oybirliği ile kararlaştırır. Komisyon, kademeli muamele vergisinin sakıncalarını inceleyerek, üretim ya da satıştan alınan, tek aşamalı, ortak bir vergi getirilmesi için çalışmalarda bulunmuştur. AT Antlaşması’nın 90. maddesi yerli ürünlere diğer üye ülkelerin ürünlerine göre doğrudan veya dolaylı olarak bir avantaj sağlayan her türlü vergi ayrımcılığını yasaklamaktadır. Anlaşmanın 93. maddesinde ise özel vergilerin ve diğer dolaylı vergi şekillerinin uyumlaştırılması istenmektedir. KDV Avrupa Birliği mevzuatına üye devletler tarafından 1967 yılında girmiştir.

⁸³ ÖNDER,İ., Katma Değer Vergisi, **Vergi Dünyası**, s. 27, S. 39, Kasım, 1984.

Muamele vergileri alanındaki uyumlaştırma 1967 yılında çıkarılan 1. Direktif ile gerçekleştirilmiştir. Bu direktifle KDV Topluluğun ortak gider vergisi olarak kabul edilmiş ve en geç 1 Ocak 1970 tarihine kadar uygulanan değişik gider vergilerinin terkedilerek KDV sistemine geçilmesi kararlaştırılmıştır.

Bu yeni vergi genel, yayılı ancak kümülatif olmayan satış vergisi özelliklerini taşır. KDV yayılı muamele vergilerinin dikey entegrasyonu teşvik eden ve ihracatta malların taşıdığı verginin hesabını güçleştiren olumsuz etkilerini ortadan kaldırmaktadır. Bu Direktif'e uygun olarak Almanya ve Fransa 1968 yılında, Hollanda 1969 yılında, Lüksemburg ise 1970 yılında KDV sistemine geçmişlerdir. 3. Direktif'le ek süre alan Belçika 1971 yılında, 3., 4., 5. Direktif'lerle ek süre alan İtalya ise 1973 yılında bu sisteme geçmişlerdir. Topluluğa daha sonra katılan İrlanda 1972 yılında, İngiltere 1973 yılında KDV sistemine geçmişlerdir, Danimarka ise 1967 yılından beri KDV'ni uygulamakta idi. Yunanistan KDV uygulamasını son olarak 20. Direktif ile bir yıl daha erteleterek 1 Ocak 1987 tarihinden itibaren başlatmıştır. İspanya ve Portekiz ise KDV uygulamasına üye oldukları 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren başlamışlardır.⁸⁴

KDV gelirlerinin bir bölümünün Topluluk kaynaklarının bir parçası olarak Topluluk bütçesinin finansmanına ayrılması kararı KDV'nin uyumlaştırılmasına yol açmıştır. 6. Direktif (77/338/EEC) KDV'nin bütün ülkelerde aynı işlemlere uygulanmasını sağlamıştır. 6. Direktif, Topluluk tanımlarını belirlemesinin yanı sıra vergilendirmede sınırların kaldırılması hedefine yönelik bir dizi tedbirin alınmasına da öncülük etmiştir.

AB, KDV sisteminin temel özellikleri 1967 yılında kabul edilen 1. KDV yönergesinin 1. ve 2. Maddeleri, yeni uyumlaştırılmış muamele vergisi sisteminin temeli olan prensipleri getirmiştir. KDV'nin temel özellikleri 1967 yılında kabul edilen 2. Direktif'ten ve 1977 yılında kabul edilen 6. Direktif'ten çıkarılabilir (2. Direktif (11 Nisan 1967) (6. Direktif (17 Mayıs 1977) 2. Direktif ortak bir KDV sisteminin yapısını ve uygulama şekillerini ortaya koymuştur. Bu Direktif'le KDV

⁸⁴ <http://ekutup.dpt.gov.tr/ab/>, (02.02.2006).

mükellefleri, teslim kavramı, teslim yeri, hizmet ifası, istisnalar rejimi, ithalde vergiyi doğuran olay, vergi indirimi, verginin tahakkuku gibi kavramlar açıklanmıştır. 2. Direktif ortak kuralları belirlerken üye ülkelere önemli ölçüde esneklik tanımıştır. Bu esneklikler vergi muafiyetlerinde, vergi oranlarında ve küçük ölçekli işletmelerin ve tarım sektörünün vergilendirilmesinde görülebilir.

6. Direktif her şeyden önce KDV matrahını uyumlaştırarak AB için yeni bir öz kaynak tesisine imkan hazırlamıştır.

Diğer taraftan bu Direktif’le vergi sınırlarının kaldırılabilmesi için KDV’nin daha ileri düzeyde uyumlaştırılması gerçekleştirilmiştir. Ancak belli alanlarda zorunlu bir uygulama getirilmeyerek üye ülkelere serbestlik tanınmaya devam edilmiştir. Örneğin küçük ölçekli işletmelerin vergilendirilmesi (m. 24) ve seyahat acentelerinin vergilendirilmesi (m. 26) ile ilgili özel rejim. Aynı şekilde sanat eserleri, kullanılmış eşyalar, antik eşyalar ve koleksiyon eşyaları konusunda da üye ülkelerin yeni ortak rejim tesis edilene kadar kendi uygulamalarını koruyabilecekleri öngörülmüştür. 16 Aralık 1991 tarihli Konsey Direktif’i ortak KDV sistemine ilişkin 6. Direktif’i tamamlayarak, iç Pazar uygulamasının başladığı 1 Ocak 1993 tarihinden itibaren vergi sınırlarını yani kontrolleri kaldırmıştır. Böylelikle çok sayıdaki form düzenlenmesi yükümlülüğüne son verilerek bürokratik işlemler hafifletilmiştir.

16 Aralık 1991 Tarihli Direktif’le kabul edilen yeni rejim 1 Ocak 1993 ile 31 Aralık 1996 tarihleri arasında uygulanacaktır.⁸⁵

Avrupa Birliği KDV sistemi, kural olarak, ticari faaliyetlerde tüm mal ve hizmetlerin üretim, dağıtımı ile hizmetlerin sağlanmasına uygulanabilir. Daha açık bir ifadeyle, bazı istisnalar dışında, pazara sunulan her mal ve hizmet KDV’ye tabi olabilir. Avrupa Birliği, Katma Değer Vergisi’nin uyumlaştırılmasında önemli aşamalar kaydetmiştir. Avrupa Birliği’nde vergilendirmede en çok düzenleme yapılan alan KDV olmuştur. KDV, mal ve hizmet üzerinden alınan bir vergi olması sayesinde Üye ülkelerde kolayca uygulama alanı bulmuştur. KDV, hem ortak bir vergi olma özelliğini kazanmış, hem de KDV gelirleri Birliğin önemli bir bütçe kaynağı olmuştur. Üye Devletlerden matrahları uyumlaştırılmış KDV’nin bir bölümü Birlik bütçesine ayrılmıştır. 1. ve 2. yönergelerin kabulünden sonra, Topluluk içinde

⁸⁵ http://ekutup.dpt.gov.tr/ab/_ (02.02.2006).

ithalatın vergilendirileceği ve ihracatta vergi iadelerinin kaldırılacağı bir KDV sistemi tasarlanmış olmasına rağmen, böyle bir sistem kabul edilememiştir.

Bu sistemle, Topluluğun tüm alanında hiçbir sınır kontrolü olmayan bir ülkedeymiş gibi işleyen bir KDV sistemi yaratılması hedeflenmiştir. Bu şekilde, üye devletler arasında ithalattaki vergilerin kaldırılması ve ihracatta vergi muafiyeti sağlanması amaçlanmıştır. Ancak, böyle bir “çıkış ülkesi sisteminin” rekabetin bozulması açısından, üye devletler için önemli problemler yaratması endişesi nedeniyle, yerine “varış ülkesinde vergilendirme” prensibine dayalı ve halen uygulanan sistem seçilmiştir. Özel şahıslar ve vergiye tabi olmayan kişilerce yapılan bütün alımlar için ise menşee ülkesinde vergileme sistemi uygulanmaktadır. Bu şekilde, 1993 yılında Tek Pazar’ın tamamlanmasıyla birlikte başka bir üye ülkeye giden ve kendi şahsi kullanımları için mal ve hizmet satın alan kişiler o ülkenin vatandaşlarıyla eşit şekilde katma değer vergisi öderler. Aldıkları mallar için kendi ülkelerine döndüklerinde tekrar katma değer vergisi ödemezler.⁸⁶

Üye ülkeler arası mal ve hizmet hareketlerinin vergilendirilmesinde 6. Yönergeyi temel alan KDV sistemi, varış ülkesinde vergilendirme ilkesine dayanır. Bu ilkeye göre, bir üye devletten satın alınan ürünler, satışın gerçekleştiği ülkede değil, nihai tüketimin yapıldığı ülkede vergilendirilir. Vergilendirme yetkisi malların tüketildiği ülke idaresine verilmiştir. Bu sistem, Tek Pazar yapısındaki AB bünyesinde yapılan sınır ötesi satışların ithalat veya ihracat olarak değerlendirilmemesi esasına göre kurulmuştur. Böylece farklı üye ülkeler arası satın almalar Birlik içi işlem olarak kabul edilir.

Hizmetlerde KDV uygulamasında, hizmetin sağlandığı yer, hizmet verenin bulunduğu ya da hizmetin sağlandığı sabit işletmenin yeri sayılır. Bununla beraber, gayri menkulleri ilgilendiren hizmetlerde (komisyonculuk, taahhüt, vs.) gayri menkulün bulunduğu yer kabul edilir. Sportif, kültürel, artistik, eğlence ve eğitim gibi hizmetler ise, bu faaliyetlerin fiziki olarak yürütüldüğü yerde gerçekleşmiş kabul edilecektir. Bazı hizmetler içinse (örneğin, reklamcılık, danışmanlık, bankacılık, telekomünikasyon gibi) Topluluk dışındaki ya da hizmeti sağlayanın ülkesi dışındaki

⁸⁶ <http://ekutup.dpt.gov.tr/ab/>, (02.02.2006).

başka bir üye ülkedeki vergilendirilebilir müşterilere sunulmaları halinde, hizmetin sağlandığı yer, müşterinin bulunduğu yer sayılır. KDV, malın teslim edildiği ya da hizmetin yerine getirildiği anda, mal ve hizmet karşılığında yapılacak ödeme ertelenmiş olsa bile, doğar. Bununla birlikte, hizmet ya da malın tedarik edilmesinden önce yapılmış hesaben ödeme söz konusu ise, KDV'nin doğumu, ödemenin kabul edildiği an gerçekleşir.

AB ülkelerinde uygulanan KDV oranları birbirlerinden az çok farklılık göstermektedir. Bir mal üzerinde bir üye ülkede düşük oran uygulandığı takdirde, üyelere karşı rekabet üstünlüğü elde edilir. Oranların uyumlaştırılması ile ilgili Konsey direktifi İç Pazarın başlamasından önce 19 Ekim 1992 tarihinde kabul edilmiştir. 6. KDV Direktifinde tanımlandığı gibi, KDV matrahın yüzdesi olarak belirtilen oranlar ile matrahın çarpımı sonucu belirlenir. Birlik genelinde bütün üye devletler için uyumlaştırılmış ortak bir oran oluşturulamamıştır. Ancak, üye devletler kendi standart oranlarını tespit etmekte serbest olmakla birlikte, minimum eşik olan, %15'in altına inemezler. Hali hazırda, üye devletlerin uyguladıkları standart oranlar %15 ila %25 arasında değişmektedir. Standart oran üst eşiği oluşturur. Üye devletler standart oranın üzerinde bir KDV oranı olarak belirleyemezler. Standart oranı aşan yüksek KDV oranları bulunan üye ülkeler de bunları düşürmek zorundadırlar.⁸⁷

⁸⁷ <http://www.ikv.org.tr/pdf/961fdle2.pdf>, (08.02.2006)

3.9. DİĞER ÜLKELERDE UYGULANMAKTA OLAN KATMA DEĞER VERGİSİ ORANLARI

3.9.1. Avrupa Birliğine Üye Ülkelerde Uygulanmakta Olan Katma Değer Vergisi Oranları

Standart oranlar genel olarak geçerli oranlar olup, indirilmiş oranlar ekonomik ve sosyal açıdan özellik arz eden mal ve hizmetlere uygulanmaktadır.⁸⁸

Çizelge 3.7. Avrupa Birliğine Üye Ülkelerde Uygulanmakta Olan Katma Değer Vergisi Oranları

Ülkeler	Oran	
	Standard	İndirilmiş
Avusturya	20%	12% veya 10%
Belçika	21%	12% veya 6%
Kıbrıs	15%	5%
Çek Cumhuriyeti	19%	5%
Danimarka	25%	
Estonya	18%	5%
Finlandiya	22%	17% veya 8%
Fransa	19.6%	5.5% veya 2.1%
Almanya	16%	7%
Yunanistan	19%	8% veya 4%
Macaristan	25%	15% veya 5%
İrlanda	21%	13.5% veya 4.8%
İtalya	20%	10%, 6%, veya 4%
Letonya	18%	5%
Litvanya	18%	9% veya 5%

⁸⁸ <http://en.wikipedia.org/wiki/Value-addedtax#VATintheEuropeanUnion> , (03.04.2006).

Luksemburg	15%	12%,9%, 6%, veya3%
Malta	18%	5%
Hollanda	19%	6%
Portekiz	21%	12% veya 5%
Polonya	22%	7% veya 3%
Slovakya	19%	
Slovenya	20%	8.5%
İspanya	16%	7% veya 4%
İsveç	25%	12% veya 6%
İngiltere	17.5%	5%

Kaynak: <http://en.wikipedia.org/wiki/Value-addedtax#VATintheEuropeanUnion> , (03.04.2006).

3.9.2. Avrupa Birliğine Üye Olmayan Ülkelerde Uygulanmakta Olan Katma Değer Vergisi Oranları

Avrupa Birliğine üye olmayan ülkelerde uygulanmakta olan KDV oranlarının, Avrupa Birliğine üye olan ülkelerde uygulanan KDV oranlarından genel olarak daha düşük olduğu aşağıdaki çizelgeden anlaşılmaktadır.

Çizelge 3.8. Avrupa Birliğine Üye Olmayan Ülkelerde Uygulanmakta Olan Katma Değer Vergisi Oranları

Ülkeler	Oran	
	Standart	İndirilmiş
Arjantin	21%	10.5% veya 0%
Avustralya	10%	
Bulgaristan	20%	
Kanada	7% or 15%	4.5%
Çin H.Cumhuriyeti	17%	6% veya 3%
Hırvatistan	22%	0%
Dominik C.	6%	12% veya 0%

Ekvator	11%	
Izlanda	24.5%	14%
Hindistan	12.5%	4%, 1%, ve 0%
Endonezya	10%	Lüks mallar için %50 ye kadar
İsrail	16.5%	
Japonya	5%	
Malezya	5%	
Meksika	15%	0%
Yeni Zelanda	12.5%	
Norveç	25%	11% veya 7%
Filipinler	10%	
Romanya	19%	9%
Rusya	18%	10% veya 0%
Sirbistan	18%	8% veya 0%
Singapur	5%	
Güney Afrika	14%	7% veya 4%
Güney Kore	10%	
Sri Lanka	15%	
İsviçre	7.6%	3.6% veya 2.4%
Türkiye	18%	8% veya 1%
Ukrayna	20%	0%
Venezuela	16%	8%

Kaynak: <http://en.wikipedia.org/wiki/Value-addedtax#VATintheEuropeanUnion> , (03.04.2006).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI TAŞIMACILIKTA KDV İADE İŞLEMLERİ

4.1. ULUSLARARASI TAŞIMACILIK

Ulaştırma, günlük hayatın devamında temel işlevleri olan bir hizmet türüdür. Eşya ve yolcunun bir yerden başka bir yere taşınması olayı insanoğlunun ortaya çıktığı tarihe kadar uzanır.

Herkes, her şeyi her yerde aynı düzeyde üretebilseydi, hiçbir şekilde ticaret-uluslararası taşımacılık olmayacaktı.⁸⁹

Ekonomilerin desteği ve itici gücü olan ulaştırma sektörü, son dönemde bütün dünyada gerek hacim gerek yapı itibariyle muazzam gelişmeler göstermiştir. Bir yandan sanayinin yaygınlaşması ve dünya ticaretinin genişlemesi, diğer yandan başta iç ve dış turizm olmak üzere çeşitli nedenlerle insanların daha çok seyahat etmeleri ve kitle taşımacılığının ivme kazanması daha emin, ucuz ve hızlı ulaştırma araçları yapma ve kullanma teknolojisinin gelişmesine yol açmıştır.

Sanayileşme hareketlerine paralel olarak ulaştırma faaliyetlerinin önemi her geçen gün daha da artmaktadır. Diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de de, sabit sermaye yatırımları gerçekleştirme yüzdeleri itibariyle ulaştırma sektörü önemli bir yer işgal etmektedir.⁹⁰

Uluslararası yolcu ve eşya taşımaları;

a) Türkiye’ye karayoluyla veya demiryoluyla herhangi bir hudut kapısından giren veya Türkiye’nin herhangi bir limanına denizyolu ile gelen karayolu taşıtlarıyla yapılan transit taşımaları,

b) Türkiye’ye demiryolu, denizyolu veya havayoluyla gelen ve varış noktasından karayolu taşıtlarıyla üçüncü ülkelere yapılan taşımaları,

c) Türkiye’den karayolu taşıtları ile diğer ülkelere yapılan taşımaları,

⁸⁹DEMİR,Ş., *Uluslar arası Taşımacılık/Lojistik –KDV İstisnası ve İadesi* , Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, s. 1, İstanbul, 2005.

⁹⁰http://www.mfa.gov.tr/MFA_tr/Yayinlar/DisisleriBakanligiYayinlari/EkonomikSorunlarDergisi/Sayi7/KARAYOLUTAŞIMACILIĞI.htm. (01.04.2006).

d) Diğer ülkelerden karayolu taşıtları ile Türkiye'ye yapılan taşımaları, kapsar.

Uluslararası alanda Freight Forwarder, Türkiye'de ise Taşıma İşleri Organizatörleri olarak tanımlanan firmalar, kara, hava, deniz, demiryolu ve kombine (hava+deniz, deniz+kara, hava+kara vs.) taşımacılığın yanı sıra lojistik hizmetler vermektedir.

Özellikle son 10 yıl içinde uluslararası pazarlarda çok ciddi bir gelişme gösteren lojistik sektörü ile ilgili yansımalar Türkiye ekonomisinde de görülmüş ve her geçen gün lojistik hizmet daha fazla anılır bir hale gelmiştir.

Freight Forwarder faaliyet alanları;

Uluslararası ve dahili taşımacılık

İhracat-ithalat işlemleri ve gümrükleme

Taşıma türünün belirlenmesi (kara / deniz / hava / demiryolu/ nehiryolu / boru hattı/ kombine taşımacılık)

Taşıma yönetimi ve taşıyıcı seçimi

Taşıma sözleşmesi ve kapsamının belirlenmesi,

Taşıma belgeleri hazırlama

Uluslararası yasal mevzuat ve uygulamalar hakkında danışmanlık hizmeti

Operasyon ve sevk yönetimi

Maliyet planlaması

Sigortalama

Depolama

Elleçleme

Ambalajlama, barkod ve etiketleme

Vergi mevzuat ve işlemleri

Pazarlama

Müşteri ilişkileri yönetimi

Banka işlemleri

Bilişim teknolojilerini kullanarak tüm üniteler arasında koordinasyon ve iletişimin sağlanması.

Hizmetlerinden birkaçını veya hepsini içermektedir.

Dünya üzerindeki gelişmiş ülkelerin tamamının entegre olduğu günden güne gelişen lojistik sektörü, Türkiye’de de 1980’lerle 1990’lı yıllar arasında kara, hava, deniz, demiryolu ve kombine taşımacılık alanlarındaki yatırımlarla alt yapısını oluşturmuştur, 1990’lı yıllarda da atılıma geçmiştir.

Dünyadaki benzer uygulamalara paralel biçimde hizmetlerini çeşitlendiren ve uzmanlaştıran Türkiye’de yerleşik lojistik sektörü, günümüzde, emekleme devresini geride bırakarak, yerli ve uluslararası şirketlerde işbirliğine giden, yurtdışı bürolar açan hizmetlerinin kalitesini sürekli artıran, dinamik bir sektör haline gelmiştir.⁹¹

4.1.1. Karayolu İle Uluslararası Taşımacılık

Karayolu taşıma sistemleri; teknoloji, şebekeler (ağlar), modüller (uluslararası ve yerel kurallar ve düzenlemeler), enformasyon ve iletişim, lojistik ve hizmet anlayış ve uygulamalarından meydana gelmektedir. Bu sistemler transport operatörleri, iç ve dış müşteriler, ekonomik ve sosyal faktörler ile devletin ortaya koyduğu yasal çerçeve ile sürekli etkileşim halindedir. Bir başka deyişle taşımacılık sektöründe arz ve talebin etkileşiminde destek hizmetler, taşımaya olan talep, güzergah veya alternatif yollar, terminaller, gümrükler, sınırlar, ara geçiş noktaları, araçlar, işletmelerin sayısı, kurallar ve düzenlemeler etkin rol oynamaktadır. Buna göre taşıma sistemleri özellikle teknoloji, iletişim, ekonomi gibi dışsal faktörlerden yoğun olarak etkilenmektedir.

Taşımacılık ülke sınırları içersinde yapılabileceği gibi uluslararası da olabilir. Taşınacak nesneler eşya veya yolcu da olabilir. Uluslararası eşya taşımacılığı ülke dışında ülkeye dışalım ürünlerinin nakli şeklinde, ülkenin dışsattım ürünlerinin yurt dışına sevki şeklinde veya bir ülkeden bir başka ülkeye transit taşımacılık şeklinde yapılabilir.

⁹¹ <http://www.utikad.org.tr/loj-hizmet.htm>, (03.03.2006).

Uluslararası taşımacılık dış ticarete konu fiziksel malların yurt dışına sevk edilmesinde satılan veya satın alınan mamulün tamamlayıcısı ve ayrılmaz önemli bir parçası olmuştur. Taşımacılık ekonomik gelişmenin merkezindedir. Ulusal kalkınma, uluslararası ticaret, bölgesel entegrasyon ve dolayısı ile küreselleşmede çok önemli bir rol üstlenmektedir.⁹²

9 Nisan 1987 tarih ve 3348 sayılı Yasa gereğince, karayolu ulaştırma hizmetlerinin gerektirdiği uluslararası ilişkileri yürütmek, anlaşmalar yapmak, karma komisyon toplantıları düzenlemek, karayolu ulaştırmasında uluslararası mevzuat ile ekonomik ve teknolojik gelişmeleri izlemek ve kurallara uygun yeni çözümler geliştirmek – Dışişleri Bakanlığının 5 Mayıs 1969 tarih ve 1173 sayılı Milletlerarası Münasebetlerin Yürütülmesi ve Koordinasyonu Hakkındaki Yasada belirtilen yükümlülükleri saklı kalmak kaydıyla – UB'nın yetki ve sorumlulukları arasındadır.

Karayoluyla uluslararası taşıma hizmetlerini düzenli ve güvenli hale getirmek, bu sektörde iş yapacak gerçek ve tüzel kişilerin yeterlilik durumları ve denetim esasları ile yetki ve sorumluluklarını belirlemek üzere daha önce UB'nca çıkarılan yönetmelikler, günün değişen şartlarına uygun olarak yeniden hazırlanmış ve BK'nun 18 Mayıs 1994 tarih ve 94/5893 sayılı kararı eki Karayoluyla Uluslararası Yolcu ve Eşya Taşımaları Hakkındaki Yönetmelik 20 Ağustos 1994 gün ve 22027 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu konuda daha önce yayımlanan yönetmelikler ve halen yürürlükte olan son yönetmelik hükümleri gereğince, karayoluyla uluslararası yolcu ve eşya taşımacılığı veya bu konularda acentalık ya da komisyonculuk yapmak isteyen gerçek veya tüzel kişilerin UB'ndan yetki belgesi alma zorunluluğu bulunmaktadır.

Haziran 1980 tarih ve 8/984 sayılı Karayoluyla Uluslararası Eşya ve Yolcu Taşıma Esasları hakkındaki BKK ve yukarıda belirtilen Karayoluyla Uluslararası Yolcu ve Eşya Taşımaları Hakkındaki Yönetmelik hükümleri gereğince, karayoluyla uluslararası yolcu ve eşya taşımalarının yetkili taşımacılar ve taşıtlarla yapıp yapılmadığı, geçiş, kota ve ücret şartlarının ikili ve çok taraflı anlaşmalara

⁹² <http://www.utikad.org.tr/loj-hizmet.htm> , (03.03.2006).

uygunluğunun tespiti ve denetlenmesi, sınır kapılarında, denetleme noktalarında ve gereken yerlerde UB birimlerince yapılmaktadır.

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 UB'ndan 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 UB'ndan yetki belgesi alan firma sayısı 892'ye, bunların sahip oldukları özmal 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 taşımalardan 1.468.156.015 Dolar gelir sağlanmıştır.

Bu faaliyetler ikili ve çok taraflı uluslararası karayolu taşımacılığı anlaşmaları çerçevesinde yürütülmektedir. Türkiye; Afganistan, Almanya, Arnavutluk, Avusturya, Azerbaycan, Belarus, Belçika, Bosna-Hersek, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Gürcistan, Hırvatistan, Hollanda, İngiltere, Irak, İran, İspanya, İsveç, İsviçre, İtalya, Kazakistan, Kırgızistan, Kuveyt, Letonya, Litvanya, Lübnan, Lüksemburg, Macaristan, Makedonya, Mısır, Moğolistan, Moldova, Norveç, Özbekistan, Polonya, Romanya, Rusya Federasyonu, Slovenya, Suriye, Suudi Arabistan, Tacikistan, Tunus, Türkmenistan, Ukrayna, Ürdün, Yemen, Yugoslav Federal Cumhuriyeti ve Yunanistan ile ikili uluslararası karayolu taşımacılığı anlaşmaları imza etmiştir. Bu ülkelerden Arnavutluk, Moğolistan, Slovenya ve Yemen ile imzalanan anlaşmalar henüz onaylanıp yürürlüğe girmemiştir.

Anılan anlaşmalar ve bu anlaşmalara bağlı olarak imzalanan protokoller gereği ikili, transit, dönüş yüklü ve üçüncü ülke taşımalarında geçiş izin belgeleri kullanılmaktadır. Bu terimlerden; ikili, akit taraflar arasında yapılan taşımaları; transit, akit taraflar üzerinden durulmaksızın yapılan taşımaları; dönüş yüklü, yükünü diğer akit tarafın topraklarına boşalttıktan sonra kendi ülkesine dönüş yükü olarak

yapılan taşımaları; üçüncü ülke taşımaları, diğer akit taraftan yük alıp kendi ülkesi dışında bir ülkeye yapılan taşımaları veya kendi ülkesi dışında bir ülkeden diğer akit tarafa yapılan taşımaları ifade etmektedir. İkili uluslararası karayolu taşıma anlaşmaları ve bu anlaşmalara bağlı olarak imzalanan protokoller çerçevesinde, 2001 yılında, 35 ülkeden bu belgelerden 423.738 adet sağlanmış olup, bunun 316.607 adeti ihraç ve ithal ürünlerimizin taşınmasında kullanılmıştır.

Uluslararası karayolu taşımacılığı anlaşmaları, akit tarafların millî mevzuatına göre onay işlemlerinin tamamlandığını belirten notaların teati edildiği tarihte yürürlüğe girer ve genellikle bir yıl süreyle geçerliliğini korur. Bu süre sona ermeden genellikle üç veya altı ay önce akit taraflardan biri anlaşmayı sona erdirmek istediğini diğer akit tarafa yazılı olarak bildirmediğe, anlaşma kendiliğinden birer yıllık süreler için yenilenir.⁹³

4.1.2. Demiryolu İle Uluslararası Taşımacılık

Ulaştırma sektörü içinde önemli bir konuma sahip bulunan demiryolları gelişmiş ülke demiryolu sistemleri ile kıyaslandığında oldukça büyük sorunlarla karşı karşıyadır. 1923-1950 dönemde ulaştırma politikaları demiryolu ağırlıklı durulmuş, Atatürk'ün İzmir İktisat Kongresinde belirttiği gibi sanayinin gelişmesi, üretilen malların limanlara ve yurt dışına sevk edilebilmesi için demiryolu yatırımlarına öncelik verilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Bu dönemde Demiryolu şebekesine finansal ve teknolojik sorunlara rağmen yaklaşık 3500 km hat daha ilave edilmiştir.

Ülkemizin mevcut demiryolu şebekesi Osmanlı İmparatorluğu ve Atatürk döneminden kalmaz. İlave hat ile teknolojik yenileme – modernizasyon alt yapı yatırımları hemen hemen yok denecek seviyelerdedir.

Karayolu, havayolu, denizyolu gibi diğer taşıma türlerine göre daha ucuz, daha çevreci, trafik sıkışıklığı yaratmayan, varış zamanı belirtilen günde, dış değişkenlerden etkilenmeyen bir taşıma türü olmasına rağmen ülkemizdeki siyasi politikalar neticesi karayoluna tercih edilebilir hale gelmiştir.

Ülkemiz demiryolları diğer taşıma türlerinden kopuk vaziyette hizmet vermektedir. Eşya taşımacılığında malların alıcısına teslimlerde karayolu aktarma

⁹³http://www.mfa.gov.tr/MFA_tr/Yayinlar/DisisleriBakanligiYayinlari/EkonomikSorunlarDergisi/Sayi7/KARAYOLUTAŞIMACILIĞI.htm.(10.03.2006).

sorununu çözecek kapıdan kapıya hizmeti sağlayacak modern yaklaşımlar henüz ülkemiz yönünden stratejik planlamaları tamamlanamamış haldedir.⁹⁴

Ülkemiz ile Avrupa Ülkeleri arasında demiryolu ulaşımı, Türkiye ile Bulgaristan arasında Kapıkule Sınır garı, Türkiye ile Yunanistan arasında Pityon(Üzünköprü) sınır garı üzerinden yapılmaktadır. Ayrıca Romanya Demiryolları ile imzalanan anlaşmalara göre, Samsun limanı ile Romanya'nın Köstence Limanları arasında oluşturulan feribot hattı ile taşımacılık sağlanmaktadır.

Buna göre; Ülkemiz ile Avrupa ülkeleri, Sırp Cumhuriyeti, Polonya, Bulgaristan, Romanya, Çek Cumhuriyeti, Macaristan, Slovakya, Makedonya, İngiltere, İspanya, Yugoslavya, Yunanistan, İsveç, Norveç, Hırvatistan, Slovenya, Almanya, Avusturya, Lüksemburg, İtalya, Hollanda, İsviçre, Danimarka, Fransa, Belçika, Bosna Hersek Cumhuriyeti arasında demiryolu ile yük taşımacılığı yapılması mümkündür.

Uluslararası demiryolu eşya taşımacılığı kuruluşları; International Union of Rail Ways (UIR): Uluslar arası Demiryolları Birliği ve The Community of European Rail Ways (CER): Avrupa Demiryolları Birliğidir.

Demiryolu ile uluslararası taşımacılığa ilişkin olarak Türkiye'nin de taraf olduğu 09.05.1980 tarihli 1990 protokolü ile yapılan değişikliklerin işlendiği uluslar arası demiryolu taşımalarına ilişkin konvansiyon (COTIF) demiryolu ile uluslar arası taşımacılığa ilişkin hükümleri düzenlenmektedir.

Uluslararası demiryolu eşya taşımacılığı; blok tren(katar) oluşturmak suretiyle, münferit vagonlarla veya konteynerlerle yapılabilmektedir. Blok tren taşımacılığında “blok tren işletmecisi acentalar” TCDD ile sözleşme yapmaktadırlar. Yük rezevasyonları ise freight forwarderler tarafından bu acentalara genellikle yazılı olarak yapılmakta, yeterli yük konsolidasyonu sağlandığında “Blok tren işletmecisi acentalar” temin ettikleri yükler için konteyner blok tren yada vagon blok tren olmak üzere blok tren (katar) oluşturmaktadırlar. Blok tren işletmecisi acentalar aynı zamanda forwarder olabilirler. Ülkemizde Halkalı-Sopron arasında gidiş dönüş olmak üzere Macaristan' a blok tren taşımacılığı yapılabilmektedir.

⁹⁴ <http://www.utikad.org.tr/demiryolu.htm> ,(10.03.2006).

Münferit vagon kullanılmak suretiyle uluslar arası eşya taşınması halinde de yine freight forwarderler aracılığı ile ithalatçı/ihracatçı firmalar taşıma işlemlerini yürütmektedirler.

Konteyner sevkiyatı durumunda ise yine freight forwarder konteyneri TCDD' den temin etmekte, tren garında veya malların depolandığı mekanlarda söz konusu konteynerlere yüklemeler yapılmaktadır. Konteyner gümrüklü eşya olarak kabul edildiğinden yüklemenin depolarda yapılması halinde konteynerin gümrüklü saha dışına çıkarılması için geçici kabul işlemi yapılması gerekmektedir. Elleçleme (konteynerin yere veya vagon üstüne yerleştirilmesine ilişkin) ücreti ve depo ücreti konteynerin yüklenmesi ve yerleştirilmesi TCDD çalışanları tarafından yapıldığından TCDD ye ödenmektedir.

Blok tren uygulamasında iki tür belge düzenlenmesi icab etmektedir. Birincisi freight forwarder ile blok tren işletmecisi acenta arasında düzenlenen “Remiz Bülteni”, ikincisi blok tren işletmecisi acenta ile TCDD arasında düzenlenen “CIM Belgesi” dir. Münferit taşımalarda blok tren işletmecisi acenta ile TCDD arasında düzenlenen “CIM Belgesi “ tevsik edici belge olarak kullanılır. Münferit taşımalarda ayrıca remiz belgesi aranmamaktadır. “CIM Belgesi” ne, çıkış garının tarihli damgasının vurulması taşımanın kabul edildiği ve taşıma sözleşmesinin yapılmış olduğu anlamına gelir. “CIM Belgesi” demiryolu taşıma belgesi olarak taşınan eşyaya taşıma nihayetlene kadar eşlik eder.⁹⁵

4.1.3. Havayolu İle Uluslararası Taşımacılık

Havayolu ulaştırma sektörü, 14.10.1983 tarihinde kabul edilen 2920 sayılı Sivil Havacılık Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle, özellikle 1980' lerin ikinci yarısından itibaren belirgin bir gelişme içine girmiştir. Bu dönemde THY'nın bir modernizasyon ve standardizasyon programı çerçevesinde filosunu geliştirmeye başladığı, hizmet standartlarını yükseltme çabasına girdiği ve yurt içi hatlardan ziyade ekonomik açıdan avantajlı dış hatlara yönelmekte olduğu görülmektedir. Aynı dönemde, özel sektör havayollarının sayılarında, filo kapasitelerinde ve sektörden aldıkları payda önemli artışlar gözlenmiştir. İşletme semayesi sıkıntısı, nispeten yaşlı

⁹⁵ DEMİR,Ş., *Uluslar arası Taşımacılık/Lojistik –KDV İstisnası ve İadesi* , Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, s. 7-11, İstanbul, 2005.

uçaklarda operasyon yapma dezavantajı, bakım-onarım ve diğer alt yapı imkanlarının yetersizliği, faaliyetlerinin her kademesinde kalifiye personel temininde karşılaşılan güçlükler, sektörün yeteri kadar desteklenmemesi, özel havayollarının genelde karşılaştığı sorunlar olmuştur.⁹⁶

Havayolu eşya taşımacılığı, ihracat ve ithalatçılar başta olmak üzere ihtiyaç sahibi tüm gönderenlerin eşyaları en uygun zamanda en uygun yöntemle ulaştırılmasını sağlayan hizmetler bütünüdür.

Havayolu eşya taşımacılığında birçok gönderen, süreçlerin karmaşıklığı ve kağıt işlerinin fazlalığı nedeniyle hava yolları ile doğrudan bağlantı kurma yerine alanında uzman bir işletme ile ilişkiye geçmeyi yeğlemektedir. Freight Forwarder'ların tedarik zincirini kapsayacak biçimde entegre lojistik hizmetler sunması gönderen tercihlerinin Forwarder işletmesi ile işbirliği içinde olunması yönünde belirleyici konum kazanmaktadır.

Freight Forwarder'lar, farklı gönderenlerden teslim aldıkları eşyaları bir araya getirerek, konsolide eşya şeklinde, hacim ve ağırlık açısından en hesaplı ambalajlamayı yapabilmektedirler. Bu doğrultuda hizmetlerin uluslararası standarda ulaştırılarak kalite ve maliyetlerin arzu edilen seviyeye getirilmesidir.

Havayolu eşya taşımacılığı diğer taşımacılık türlerine göre tarihsel gelişim süreci açısından daha yeni olmasına rağmen son yıllarda kullanım oranı giderek artan bir taşımacılık şekli haline gelmiştir. Havayolu eşya taşımacılığında daha çok hacmi ve ağırlığı nispeten düşük fakat değeri yüksek olan eşyalar taşınmaktadır. Dünya ticaretinde ürün çeşitliliğin artmasına paralel olarak, rekabetin şiddetlenmesi, iş süreçlerinin hızlandırılması açısından uçağın bir taşıma aracı olarak sahip olduğu avantajlar havayolu eşya taşımacılığının giderek daha fazla tercih edilme nedenlerindendir.⁹⁷

Türk Sivil Havacılık Kanunu, havayolu konşimentosunda yer alması gereken bilgiler aşağıdaki şekilde düzenlemiştir.

⁹⁶ DEMİR,Ş., **Uluslar arası Taşımacılık/Lojistik –KDV İstisnası ve İadesi** , Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, s. 11, İstanbul, 2005.

⁹⁷ <http://www.utikad.org.tr/havayolu.htm> , (10.03.2006).

Aynı araçta çeşitli kargoların konsolide edilerek tek bir sevkiyatta gönderilmesi halinde kargonun tamamını temsil etmek üzere “Master Air Waybill” (Ana Konşimento) tanzim edilir ve gönderici hanesine freight forwarder’in ismi yazılır.

Konsolide kargolarda alıcı ve yükleyici adına düzenlenen “House Air Way Bill “ Ara konşimento ise tek başına bir sevk belgesi niteliği taşımamaktadır.⁹⁸

4.1.4. Denizyolu İle Uluslararası Taşımacılık

Ülkemizin üç tarafı denizlerle çevrilmiş olmasına, Asya ve Avrupa kıtaları arasında bir köprü gibi uzanmasına rağmen Türk Deniz Ticaretinin iyi durumda olduğunu söylemek mümkün değildir. Ülkemiz denizyolları bakımından büyük bir potansiyele sahiptir. 8333 km. uzunluğundaki kıyılarımızla Avrupa ülkeleri arasında en fazla kıyıya sahip ülkeler arasında yer almamız konunun önemini ortaya koymaktadır. Bununla beraber denizlerimizin açık denizlere Akdeniz aracılığıyla geçit vermesi doğal koşullarımız açısından durumumuza ayrı bir önem kazandırmaktadır. Ayrıca il ve ilçelerimizin %40 ının denize kıyısı vardır. Bütün bunlara rağmen ülkemizde yeterince doğal ve suni limanların bulunmayışı ülkemizde deniz ulaşımının gelişimini büyük ölçüde engellemiştir.⁹⁹

Dünya dış ticaretinin değer ve miktar olarak çok büyük bir kısmının deniz yolu ile yapılması, sektöre yapısal olarak uluslararası bir karakter kazandırmakta, dünya üzerinde deniz taşımacılığı yapan her ülkeyi, yılda ikiyüz Milyar Dolar’a ulaşan bu pastadan pay alma gayreti içine itmektedir. Türkiye Gümrük Birliği’nden önce de dünya piyasalarında yaşanan serbest rekabet ortamı içersinde yalnız AB ile değil tüm dünya ülkeleri ile de dünya deniz ticaretinden pay alma ve bu durumu gerçekleştirmek için gereken dünya denizcilik normlarına sahip olma gayreti içinde olmuştur. Bu gelişmelerin dışında en büyük ticari ortakları OECD ülkeleri ve Avrupa Birliği ülkeleri olan ve dış ticaret taşımalarının %90’ı deniz yolu ile yapılan bir ülke olduğu göz önüne alındığında, dış ticaret yüklerinin Türk Bayraklı gemiler tarafından taşınmasının ekonomik önemi ortaya çıkmaktadır

⁹⁸ DEMİR,Ş., a.g.e., s. 22.

⁹⁹ AHİPAŞAOĞLU, H.S , ARIKAN, İ.; *Seyahat İşletmeleri Yönetimi ve Ulaştırma Sistemleri*, s.99, Ankara, Şubat 2003.

1998 yılında Avrupa Komisyonu özellikle İngiliz hükümetinin desteğiyle bir “Quality Shipping Campaign” uygulamasını kabul etmiştir. OECD Deniz Taşımacılık Komitesi de benzer hedefler gütmektedir. Amaç mevcut teknik ilkelerin ve ISM Kodu (International Shipping Maintenance) kurallarının ötesinde, denizcilik piyasalarında bir güvenlik bilinci oluşturarak standart altı gemilere karşı kesin tedbirler alınmasıdır. Diğer taraftan ondört Avrupa Birliği üye ülkesi tarafından imzalanarak 1982 tarihinde yürürlüğe giren Paris Memoranduma’na göre (Liman Devleti Kontrolü) üye ülkeler limanlarına gelen ticaret gemilerinin IMO ve ILO Konvansiyonlarının hükümleri uyarınca denetlemektedirler. Burada da amaç standart altı gemilerin Avrupa Limanları’na alınmaması olmaktadır

Türkiye’de denizcilik sektörü planlı dönemin başladığı yıllardan itibaren teşvik görmüş ancak, 1980 yılından sonra gerçekleştirilen Deniz Ticaret Filosu’nun Geliştirilmesi ve Gemi İnşa Tesislerinin Teşviki hakkındaki 2581 Sayılı Kanun dışında yeterince realize edilememiştir. Yeni tersanelerin inşası ve mevcut olanların revize edilmesi için gereken öz kaynak birikimi sağlanamadığı gibi, özel tersanelerin kıyı mevzuatı ve teminat darboğazı aşılamadığından yoğun talebe rağmen %20 kapasite ile çalışmak durumunda kalmışlardır.

Türkiye’de gemi inşa sanayii sektörü günümüzde gelişme, modernizasyon ve AB normlarına uygun yeni gemilerin inşası açısından bir darboğaz içindedir. Bu konuda en büyük sıkıntı finansman temini yönünden yaşanmış ve yaşanmaktadır. Sektör İhtisas Bankası olan Denizcilik Bankası’nın kapatılması da gemi inşa sektörü açısından ciddi sıkıntılara neden olmuştur. Gemi İnşa Sanayii desteklendiği ve geliştiği ülkelerde önemli bir istihdam potansiyeli yaratmakta, çok sayıdaki yan sanayii dallarının da ekonomik fayda yaratmasına imkan hazırlamaktadır.

Ülkemizde denizciliğimizin geliştirilmesi için en ciddi uygulama Ocak 1975 yılında çıkarılan bir karar ve buna bağlı olarak kurulan GİSAT fonu ile başlamıştır. Ancak bu yıllarda Kıbrıs sorunu ile ülkemize uygulanan ambargo, ortaya çıkan döviz sıkıntısı, Haliç’te faaliyet gösteren özel sektör tersanelerinin, alt yapısı olmayan Tuzla bölgesine taşınmaları gibi nedenler gemi inşa sanayinin gelişimini engellemiştir. Yatırım teşviklerinin Dünya Ticaret Örgütü ve Gümrük Birliği normlarına kanalize edilmesi kapsamında 31.05.1995 tarihli Yatırım Devlet

Yardımları Hakkındaki Karar'da yer alan denizcilik sektörü ile ilgili teşvikler sektörün rekabeti sağlaması için yetersiz kalmaktadır.

Türkiye'de 1980 sonrasında başlatılan, ihracat yüklerinin Türk bayraklı gemiler tarafından taşınması durumunda ihracatçıya ödenen Uzak Yol Navlun Primi Uygulamasının teşviklerin azaltılması programı çerçevesinde 1 Ocak 1995 tarihi itibarıyla kaldırılması, ülkemizin deniz taşımacılığını son derece olumsuz etkilemiştir.¹⁰⁰

4.1.5. Kombine Taşımacılık

Kombine taşımacılık; kamyon, tren, gemi ve uçak gibi taşıma araçlarından en az ikisini kullanarak taşımaya konu malların göndericisinden alıcısına taşıma üniteleri içinde taşınması sürecinin tamamını kapsayan taşıma sözleşmesine dayalı sözleşme türüdür. Kombine taşımacılık genellikle freight forwarderler aracılığıyla Combined Transport Operator (Kombine Taşıma Operatorü) olarak yürütülür. Bu tür taşımacılıkta konteynerlerle taşıma yaygındır. Bu sayede elleçleme işlemi olmaksızın taşıma süreci tamamlanabilmektedir.

Kombine taşımacılıkta uluslar arası federasyon "FIATA: International Federation of Freight Forwarders Association" dır.¹⁰¹

4.2. ULUSLARARASI TAŞIMACILIKTA YETKİ BELGELERİ

Karayoluyla uluslararası taşımacılık ve bu taşımalarla ilgili acentelik ve komisyonculuk yapılabilmesi için Bakanlıktan yetki belgesi alınması zorunludur.

Taşımacılık, acentelik, taşıma işleri komisyonculuğu, nakliyat ambarı işletmeciliği, kargo işletmeciliği, lojistik işletmeciliği, taşıma işleri organizatörlüğü, dağıtım işleri, terminal işletmeciliği, oto kiralama işletmeciliği ve benzeri faaliyetleri yapabilmeleri için Bakanlıktan yetki belgesi alınması zorunludur.¹⁰²

Yetki belgesi almaksızın veya yetki belgesinde yazılı şartlara aykırı olarak uluslararası yolcu ve eşya taşımacılığı ile bu işlerle ilgili acentelik ve komisyonculuk

¹⁰⁰ <http://plan8.dpt.gov.tr/ab/deniz.html>, (11.03.2006)

¹⁰¹ DEMİR,Ş., a.g.e., s. 26.

¹⁰² **Karayolu Taşıma Yönetmeliği.**

yapılamayacağı gibi, şartlara uygun olmayan taşıtlarla da uluslararası yolcu ve eşya taşımacılığı yapılamaz.¹⁰³

4.2.1. C-2 Yetki Belgesi

C Yetki belgesi, ticari amaçla uluslararası eşya taşımacılığı yapacak gerçek ve tüzel kişilere verilir. Taşımanın şekline göre aşağıdaki türlere ayrılır.

C1 Yetki belgesi: Yetki belgesi sahibinin kendi adına ticari olarak kayıt ve tescil edilmiş taşıt veya taşıtlarla, sadece kendi esas iştiğal konusu ile ilgili eşya taşımacılığı yapacak ve ticari maksatla taşımacılık yapmayacaklara,

C2 Yetki belgesi: Belirli bir zaman tarifesine göre ve/veya belirli bir zaman tarifesine uymaksızın eşya durumuna göre sefer düzenleyerek taşıma yapacaklara,

C3 Yetki belgesi: Ev ve büro eşyası taşınması yapacaklara verilir.¹⁰⁴

Yetki belgesi almanın veya yenilemenin özel şartları belge türlerine göre Karayolu Taşıma Yönetmeliğinin 13 üncü maddesinde belirtilmiştir.

C2 yetki belgesi almak için başvuranların, 100.000. TL sermaye veya işletme sermayesi ile kendi adına kayıt ve tescil edilmiş en az 10 birim olmak üzere toplam 300 ton istiap haddinde eşya taşımaya mahsus öz mal ticari filoya sahip olmaları gerekmektedir.

Uluslararası eşya ve kargo taşımalarında C1,C3 ve E2 yetki belgesi sahipleri, yalnız kendi adına kayıt ve tescil edilmiş özm al ticari taşıtları uluslararası taşımacılıkta kullanabilirler.

C2 yetki belgesi sahipleri, kendi adına kayıt ve tescil edilmiş özm al ticari taşıtları, Avrupa ya yönelik taşımalarda, sahip oldukları özm al ticari taşıt sayısı kadar, Avrupa ya yönelik olmayan taşımalarda sahip oldukları özm al ticari taşıt sayısının iki katı geçmemek üzere sözleşmeli taşıtları , taşıt belgelerine kaydettirerek, uluslararası taşımacılıkta kullanabilirler.¹⁰⁵

¹⁰³ Karayolu Taşıma Kanunu.

¹⁰⁴ Karayolu Taşıma Yönetmeliği.

¹⁰⁵ DEMİR,Ş., a.g.e., s. 90.

4.2.2. Başka Firmaların C-2 Yetki Belgesi İle Uluslararası Taşımacılık

B-4,C-3 ve E türü yetki belgesi sahibi taşımacılar yalnız özmal taşıtlarını ile uluslar arası yük ve yolcu taşımında kullanabilirler. C-2 türü yetki belgesine sahip taşımacılarda kendi özmal taşıtlarının yanı sıra başka taşıtlarıda uluslararası taşımacılıkta kullanabilirler. Belirli bir zaman tarifesine uymaksızın eşya durumuna göre sefer düzenleyerek taşıma yapacaklara verilen C2 yetki belgesi olmaksızın bu kapsamda uluslar arası taşımacılık yapmak mümkün olmadığından, başkalarına ait C2 yetki belgesi ile taşıma yapılabilmektedir.

Taşıt sahipleri taşımacılık yetki belgesi sahibi firmalarla yaptığı sözleşmelere göre taşıtlarını uluslararası taşımacılıkta kullanabilirler. Bu kullanım sonucunda taşımacı yetki belgesi sahibi firmalara da karşı sorumludur. Bu nedenle C2 yetki belgesi olmayan firmaların Yönetmelik hükümlerine göre sözleşme yapmak suretiyle kiraladıkları araçlar ile yaptıkları taşımacılık işlemleri KDV Kanunun 14 üncü maddesiyle düzenlenen istisna kapsamına girmektedir.

C2 yetki belgesini haiz olmayan şirketin uluslar arası yük ve yolcu taşımacılığını C2 yetki belgesini haiz olan şirket ile “Karayoluyla Uluslararası Yolcu ve Eşya Taşımaları Hakkında Yönetmelik “ hükümlerine göre sözleşme yapmak suretiyle yapması söz konusu ise, yapılan bu taşımacılık işlemide KDV Kanunun 14 üncü maddesiyle düzenlenen istisna kapsamına girmektedir.¹⁰⁶

4.2.3. Başka Firmaya Ait C-2 Yetki Belgesi İle Taşımacılıkta İade Talebi

C2 yetki belgesine sahip firmalar, C2 yetki belgesine sahip olmayan bir taşıt sahibi ile kira sözleşmesi yaparak söz konusu aracı belirli bir süre ile C-2 yetki belgesine kaydedip bu aracı uluslar arası taşımada kullanabilme hakkına haiz bulunmaktadır. Taşıt kira sözleşmesi, taşımacı (C2yetki belgesine sahip firma) ile taşıt sahibi arasında hukuki ve ticari nitelikleri taşıyan bir anlaşmadır.

Bu durumda, C2 yetki belgesine sahip olmayan A firmasının, uluslar arası taşımacılığı C2 yetki belgesine haiz olan B firmasına ait yetki belgesi ile uluslar arası taşımacılık gerçekleştirmesi halinde, taşıma işlemi B firması adıyla gerçekleştirildiğinden, B firmasının bağlı bulunduğu vergi dairesine bu işlemle ilgili

¹⁰⁶ DEMİR,Ş., a.g.e., s. 91.

olarak herhangi bir mahsup veya iade talebinde bulunmayacağına dair tahhütname vermesi halinde, uluslar arası taşımacılık istisnası kapsamında işlem yapması mümkün bulunmaktadır.

Buna göre C2 belgesine sahip olmadığı için üstlendiği taşıma işlerini bir başka şirketin haiz olduğu C2 yetki belgesini kullanarak gerçekleştiren firmanın iade talebinde bulunabilmesi için bu taşıma işlemleri nedeniyle yetki belgesi sahibinin iade veya mahsup talebinde bulunmaması gerekmektedir.

C2 yetki belgesini haiz olmayan şirketin uluslar arası yük ve yolcu taşımacılığı C2 belgesini haiz olan şirket ile “Karayoluyla Uluslararası Yolcu ve Eşya Taşımaları Hakkında Yönetmelik “ hükümlerine göre sözleşme yapmak suretiyle yapması söz konusu ise, yapılan bu taşımacılık işlemide KDV Kanunun 14 üncü maddesiyle düzenlenen istisna kapsamına girmektedir.¹⁰⁷

C2 yetki belgesini kiralayan firma, kiraladığı taşıtlar için vergi dairesinden iade ve mahsup talebinde bulunamaz. Fakat geri kalan taşıtları ile uluslar arası yük ve yolcu taşımacılığı yapmış ise, bu yaptığı faaliyetler için C2 yetki belgesi sahibi firma da KDV Kanunun 14 üncü maddesiyle düzenlenen istisna kapsamından faydalanabilmektedir.

4.2.4. Acentalar İçin İstisna Kapsamındaki Hizmetler

Deniz ve hava taşıma araçları ile ilgili olarak yapılan ve istisna kapsamına giren teslim ve hizmetler, doğrudan ilgili firmalara yada onların temsilcisi durumunda olan acentalarına yapılabilir. Acentalar, sayılan teslim ve hizmetlere muhatap olan alıcı ve faydalananların temsilcisi sıfatıyla gemi sahibinin veya işleticisinin ihtiyaç duyduğu her türlü iş ve işlemleri yürütürler ve aracılı faaliyetinde bulunurlar. Bu bakımdan işlem ve ödemeler acentalar tarafında yapılsa ve fatura müşteri olarak acenta namına düzenlenmiş olsa bile teslim ve hizmetler muhatap olan araçlara yapılmış sayılacaktır.

Bu nedenle limanlar ve hava meydanlarında deniz ve hava taşıma araçları için yapıldığı belirlenen hizmetlere ilişkin işlem ve ödemelerin acentalar tarafından

¹⁰⁷ DEMİR,Ş., a.g.e., s. 92.

yapılmasıda, Kanunun 13/b maddesi ile düzenlenen istisna uygulamasına engel değildir. Aynı Kanunun 32 inci maddesine göre, vergiden müstesna olan söz konusu hizmetlere ilişkin olarak yüklenilen Katma Değer Vergisinin indiriminin mümkün olmaması halinde iade olunması gerekmektedir.

Söz konusu hizmetlerden işgaliye, liman, fener, sağlık resimleri ile Deniz Ticaret Odası payları ve Vapur Donatanları Derneği ücretleri ise Katma Değer Vergisinin konusuna girmediğinden, bu masrafları acenteler tarafından yansıtılması da vergiye tabi bulunmaktadır. Ancak bu masrafların yansıtılmasından komisyon alınması halinde, komisyon tutarı vergiye tabi tutulacaktır.

Acentalar istisna kapsamındaki işlemlerin yapılması sırasında ortaya çıkan masraflara ilişkin fatura ve benzeri belgeleri gemi sahibi veya işleticisi adına yada kendi adlarına alabilirler. Fatura ve benzeri belgelerin gemi sahibi veya işleticisi adına alınması halinde acenta, bu belgeleri kendi kaydına almaksızın adına hareket ettiği firmaya dekont ekinde iletebilecektir. Şayet fatura ve benzeri belgeler acenta adına tanzim edilmiş ise, bu defa acenta tarafından araç sahibi veya işleticisi adına faturalama işlemi yapılmalıdır. Acenta tarafından bu hizmetlerin fatura edilmesi masraf aktarımı niteliğinde olduğundan, acentalar için KDV iadesi söz konusu değildir.

Yabancı ulaştırma firmaları için acentalar tarafından mal teslimi veya hizmet ifası yaptırılması halinde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan kimselerin düzenleyecekleri fatura ve benzeri belgelerde yabancı ulaştırma firmasının veya gemisinin adının yer alması ve fatura ve benzeri belgelerde belirtilen masrafların yabancı firmaya aynen aktarılması koşulu ile, acentanın düzenleyeceği faturada bu masraflar üzerinden KDV hesaplanmasına gerek yoktur. Acentanın düzenleyeceği faturanın kendisinde kalan nüshasına bu belgeleri birer örneğinin eklenerek muhafazası yeterlidir.¹⁰⁸

¹⁰⁸ DEMİR,Ş., a.g.e., s. 234-235.

Çizelge 4.1. Uluslararası Eşya Taşımacılığı Yapan C2 Yetki Belgesi Sahibi İşletme Bilgileri

UBAK BÖLGE MÜDÜRLÜKLERİ	FİRMA SAYISI	ÇEKİCİ SAYISI	KAMYON SAYISI	Y.RÖM. SAYISI	TANKER SAYISI	RÖMORK SAYISI	TOPLAM KAPASİTE
ADANA	330	9.679	449	10.785	89	92	287.250
ANKARA	138	3.630	672	3.734	107	506	178.081
ANTALYA	3	58	8	69			1.969
BOLU	56	1.221	53	1.458		1	44.893
BURSA	16	450	69	532		30	16.494
DİYARBAKIR	95	1.735	264	1.938	363		59.793
ERZURUM	17	341	334	391	7		16.338
İSTANBUL	391	10.919	1.808	13.144	129	1.423	414.373
İZMİR	60	1.622	109	1.905	28	97	58.563
SAMSUN	13	336	6	375			10.026
SİVAS	3	26	1	27			796
TRABZON	44	1.338	154	1.441			41.669
GENEL TOPLAM	1.166	31.355	3.927	35.823	723	2.149	1.130.245

Kaynak: Ulaştırma Bakanlığı

4.3. ULUSLARARASI TAŞIMACILIKTA KDV İADESİ PROSEDÜRÜ

4.3.1. İstisnadan Yararlanma Koşulları

KDV Kanunun 14 üncü maddesinde;

“1. Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, BK tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesnadır.

2. Bu istisna, ikametgâhı, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibariyle karşılıklı olmak şartıyla tanınır.” denilmektedir.

KDV Kanunu’nun “Transit Taşımacılık” başlığını taşıyan bu maddesi ile, ülkemizin coğrafi konumu sebebiyle büyük gelişme potansiyeline sahip uluslar arası taşımacılık, transit taşımacılığında kapsayacak biçimde ve BK’na tanınan yetki çerçevesinde vergiden istisna edilmiştir.¹⁰⁹

Taşımacılık istisnasından transit ve yabancı ülkeler arasında taşımacılık yapan bütün taşımacılar yararlanabilmektedir. Taşımacılık gerçek veya tüzel kişi olmaları; yük veya yolcu taşımaları; deniz, hava, kara veya demiryolu ile taşıma yapmaları; müşterilerinin yurt dışında veya Türkiye’de yerleşik olması gibi nedenler

¹⁰⁹ DEMİR,Ş., a.g.e., s. 283-284

istisna uygulamasına engel teşkil etmemektedir. Ancak taşımacılı istisnasından yararlanabilmek için aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir.¹¹⁰

4.3.1.1. Uluslararası Boyut Koşulu

Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, BK tarafından belirlenecek taşıma işleri istisna kapsamındadır. Taşımacılık işlerinin istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için taşımacılık işinin bir ayağının Türkiye’de diğer ayağının yabancı bir ülkede olması yada her iki ayağı yabancı ülkede olmakla birlikte Türkiye’den transit geçişe konu olması gerekmektedir.

Buna göre; yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye’de geçerek başka bir yabancı ülkede sona eren, yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye’de sona eren, Türkiye’de yabancı bir ülkede sona eren, taşıma işleri uluslararası taşımacılık istisnası kapsamındadır.¹¹¹

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 nakliyeyi gerçekleştiren firmanın bu faaliyetleri istisna kapsamına girdiğinden her iki faaliyet de vergiye tabi olmayacaktır. Ancak ikinci derece yüklenicinin taşıma faaliyetinin Türkiye içinde başlayıp bitmesi halinde bu işlerin vergiye tabi olacağı açıktır.¹¹²

Taşımacılık işinin başlamasından sonra yurt içinde başka liman ve terminallere uğranılarak uluslararası taşımacılık kapsamında yolcu veya yük alınması istisna uygulamasına engel teşkil etmemektedir. Ancak uluslararası taşımacılık yapan araçların aynı yolculuk sırasında yurt içi başka liman ve terminallere yolcu veya yük taşımaları halinde taşımanın bu kısmı istisna kapsamında bulunmaktadır.

Örneğin Ankara’dan Frankfurt’a uluslararası taşımacılık yapan bir uçağın İstanbul’dan yük ve yolcu alması ve yoluna devam etmesi halinde, uçağın İstanbul’da iniş yapması söz konusu taşımacılık işleminin Ankara’dan Frankfurt’a uluslararası taşımacılık olması niteliğin değiştirmez. Ancak söz konusu uçağın aynı

¹¹⁰ DEMİR,Ş., a.g.e., s. 31.

¹¹¹ DEMİR,Ş., a.g.e., s. 31.

¹¹² MGKD Yayınları, **Katma Değer Vergisi**, Ankara, s. 284, 1985.

zamanda Ankara'dan İstanbul'a yük ve yolcu taşıması durumunda, bu işlemler uçağın ana uçuşu uluslararası taşımacılık olmasına rağmen uluslararası taşıma kapsamında değerlendirilmez.¹¹³

4.3.1.2. Bakanlar Kurulunca Belirlenen Taşıma İşlerinden Olma Koşulu

28/12/1984 gün ve 18619 No.lu Resmi Gazete'de yayımlanan ve 01/01/1985 tarihinde yürürlüğe giren 84/8889 sayılı "Transit ve Türkiye ile Yabancı Ülkeler Arasında Yapılan Taşıma İşlerinin Katma Değer Vergisinden İstisna Edilmesine İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı" ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında; Deniz, Hava, Kara ve Demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işleri vergiden istisna edilmiştir. Söz konusu Karar ile Bakanlar Kurulu bu yetkisini en geniş kapsamda kullanmıştır.

4.3.1.3. Dar Mükellefler İçin Karşılıklı Olma Koşulu

KDV her ülkenin kendi hükümlerinde uyguladığı bir vergilendirme rejimidir. Kanunun 14/2 inci maddesi uyarınca taşımacılık istisnası; ikametgahı, kanuni iş merkezi ve iş merkezi Türkiye' de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibarıyla karşılıklı olmak şartıyla tanınmaktadır. Buna göre dar mükellefiyete tabi gerçek ve tüzel kişilerin taşımacılık istisnasından yararlanabilmeleri, kendi ülkelerinde Türk uyruklu taşımacılara KDV veya benzeri dolaylı vergiler yönünden istisna tanınmasına bağlanmıştır.

Aksi takdirde bu kişilerin Türkiye' deki taşımacılık işleri uluslararası taşımacılığın bir parçası ya da transit geçiş işlemide olsa taşımacılık istisnası kapsamında değerlendirilemez. Bu durumda taşımacılık işlerinin iç parkura isabet eden kısmı için KDV hesaplanması ve ilgili dönem KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.¹¹⁴ Taşımacılığı yapan yabancıların ülkesinde esasen taşımacılıktan KDV veya benzeri vergiler alınmıyorsa, o takdirde, "karşılıklı olmak" koşulu aranmayacağından, bu mükelleflerde istisnadan yararlanacaklardır.¹¹⁵

¹¹³ DEMİR,Ş., a.g.e., s. 31-32.

¹¹⁴ DEMİR,Ş., a.g.e., s. 32.

¹¹⁵ MGKD Yayınları, **Katma Değer Vergisi**, Ankara, s. 285, 1985.

4.3.1.4 Faaliyet-Talep-Dönem Bütünleşmesi

KDV iade işlemlerinin tam ve zamanında sonuçlanabilmesi için üç unsurun birbirini tamamlaması ve uyum içinde olması gerekmektedir. KDV beyannamesinin süresinde vergi dairesine verilmesi ve KDV iadesine hak kazanılan miktarın KDV beyannamesinde gösterilmesi tek başına bir anlam ifade etmez. Mükellef bakımından alacak, vergi dairesi bakımından borç oluşturmaz. Beyanname verildikten sonra KDV iade talebinin geçerlilik kazanabilmesi için talebin bir dilekçe ile yapılması şarttır.¹¹⁶ KDV iade talep edilen dönemde mutlaka iadeye konu olan faaliyetin yapılmış olması gerekmektedir.

Yapılan uluslararası taşımacılık faaliyeti özellikle ATİK KDV iadesinde önem arz etmektedir. İktisadi kıymet münhasıran iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılıyorsa, amortismanına tabi iktisadi kıymet için ödenen vergiler de dahil olmak üzere iade hakkı doğuran işlemler nedeniyle yüklenilen vergilerden bu işlemlerin % 18 ine tekabül eden kısmı beyannamenin satırlarına yazılacaktır. İktisadi kıymete ait verginin indirilemeyen kısmı için gelecek dönemlerde aynı işleme devam edilecektir.¹¹⁷ Dolayısıyla iadeye konu olan uluslararası taşımacılık faaliyetinde elde edilen gelirin en fazla %18 i, bir dönemde ATİK ve Diğer KDV olarak iade istenilebilir. Eğer dönemde uluslararası taşımacılık faaliyeti yok ise iade edilebilir durumda olan KDV ler sonraki dönemlere devr edilir. İade edilmez.

4.4. GENEL OLARAK İADE KAPSAMINDAKİ GİDERLER

Uluslararası taşımacılıkta iade kapsamına, uluslararası taşımacılık faaliyeti ile ilişkilendirilebilen ve gelir veya kurumlar vergisi uygulamalarında gider kabul edilebilen her türlü mal ve hizmet alımı dolayısıyla yüklenilen ve indirilemeyen katma değer vergisi girmektedir. Yüklenilen vergiler ait oldukları dönemde indirim konusu yapılmakta, indirilemeyen kısım ise genel hükümler çerçevesinde taşımayı yapan kişi ve kurumlara iade edilebilmektedir. Taşımacılık işlerinde giderler; araç satın alınmasına ilişkin giderler, tamir, bakım, onarım giderleri, akaryakıt giderleri, madeni yağ giderleri, araç personelinin konaklama ve yemek giderleri gider. Ayrıca uluslararası taşımacılık ile ilişkili diğer araç kiralama ve kira

¹¹⁶ 84 No'lu KDV Genel Tebliği.

¹¹⁷ 24/E No'lu KDV Genel Tebliği.

giderleri, mali danışmanlık ve muhasebe giderleri ve taşımacılık ile ilişkilendirilebilen diğer giderlerde yüklenilebilir. Bu açıkladığımız giderler 39 Seri No.lu KDV Genel Tebliği' nin D bölümünde “Yüklenilen vergiler kapsamına, iade hakkı doğuran işlemle ilişkilendirilebilen normal alış ve giderler, genel imal ve genel idare giderleri ile amortismanına tabi iktisadi kıymet için yapılan harcamalara ilişkin vergiler girmektedir.” şeklinde açıklanmıştır.

İade hakkı doğuran işlemle ilişkilendirilebilen normal alış ve giderler ile genel imal ve genel idare giderlerinden uluslar arası taşımacılığa isabet eden kısım orantı yoluyla hesaplanacaktır. Örneğin “Danışmanlık ve reklam hizmeti ile ilgili yüklenilen ve indirimle giderilemeyen KDV nin uluslar arası taşımacılığa isabet eden kısmının iadesi mümkün olacak, yurt içi taşımacılığa isabet eden kısmının iadesi söz konusu olmayacaktır.”¹¹⁸

Yapılan giderlerin taşımacılık istisnası kapsamında kabul edilebilmesi için söz konusu giderlerin istisna kapsamında beyan edilen hasılatla ilgili giderler olması ve faturaların taşımacılık işi yapan kişi veya kurum adına düzenlenmiş olması gerekmektedir. Örneğin uluslararası taşımalarda görev yapan mürettebatın bu işleri ifa etmeleri sırasında yeme, içme ve konaklama giderleri için şirket adına düzenlenen faturalarda gösterilen katma değer vergisi indirim ve iade kapsamında bulunmaktadır.

Mükelleflerin faaliyetleriyle ilgili alış ve giderlere ödenen katma değer vergisinden, bir vergilendirme döneminde gerçekleşen uluslar arası taşımacılıkla ilgili kısmı indirim ve iade konusu yapabilecektir. Bu nedenle istisna kapsamın giren işlemin belli bir yüzdesinin iade edilmesi söz konusu olmayıp, işlemin bünyesine giren ve indirim konusu yapılamayan vergiler iade edilebilecektir.¹¹⁹

İade hakkı (uluslar arası yolcu, yük ve bagaj taşımacılığı) doğuran işlem bulunmayan dönemlerde, iade söz konusu değildir. Bu dönemde yüklenilen ve indirim imkanı olmayan katma değer vergisi sonraki döneme devreden vergi olacaktır. Bir sonraki dönemde iade hakkı doğuran işlemin bulunması halinde bu işlem nedeniyle yüklenilen katma değer vergisi ile genel giderler ve amortismanına

¹¹⁸ İstanbul Defterdarlığının 28.06.1994 tarih ve 44403 sayılı özelgesi.

¹¹⁹ Maliye Bakanlığının 06.29.1999 tarih ve 26910 sayılı özelgesi.

tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen vergilere verilecek pay iade konusu yapılabilecektir. Bu şekilde iade edilecek katma değer vergisi iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin o vergilendirme döneminde yürürlükte olan genel vergi oranına göre hesaplanacak miktardan fazla olmayacaktır.¹²⁰

Türkiye’ de ödenen genel giderlerden tamamı yurt dışında gerçekleşen taşıma işlerine pay verilip verilmeyeceği, verilecek ise buna ilişkin kısmın nasıl hesaplanacağı konusu önem taşımaktadır.

Vergiye tabi olan ve vergiye tabi olmayan taşıma işlerini birlikte yapan mükelleflerce, yüklenilen katma değer vergisinin ne kadarının tamamı yurt dışında gerçekleşen taşıma ile ilgili olduğunun hesaplanması ve bu şekilde hesaplanan yüklenilen KDV nin ayırtırmak suretiyle indirim ve iadeye konu edilmeksizin işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alması gerekmektedir.¹²¹

4.5. İSTİSNA KAPSAMINDA İADENİN HESAPLANMASI

4.5.1. Tamamı Yurt Dışında Gerçekleşen Taşımacılık İşlemleri İle Uluslararası Taşımacılık İşlemlerinin Bir Arada Bulunması

Bu durumda uluslararası taşımacılık işini yapan firma, tamamı yurt dışında gerçekleşen taşıma hasılatını, KDV nin konusuna girmemesi nedeni ile KDV beyannamesine hiç dahil etmeyecektir. İşlemlerin Türkiye’de yapılması, Malların teslim anında Türkiye’de bulunmasını, hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını ifade eder.¹²² KDV beyannamesinde tamamı yurt dışında elde edilen gelirlerle ilgili bir kısım bulunmamaktadır. Aynı dönem içinde firmanın “Transit ve Uluslararası Taşımacılık İstisnası” kapsamında yukarıda belirttiğimiz kriterlere uygun olarak yapmış olduğu faaliyetler ile ilgili yüklenilen KDV nin, hasılatın istisna kapsamındaki kısmı ile KDV nin konusuna girmeyen kısmı arasında ayırtırılması gerekir. Uluslararası taşımacılık hasılatının toplam hasılat içindeki oranı veya uluslararası taşımacılıkta kat edilen mesafenin (km) toplam kat edilen mesafesindeki oranı, ayırtırma yöntemleri olarak kullanılabilir. Bu yöntemlere göre hesaplanan yüklenilen KDV mükellefe iade olarak verilir.

¹²⁰ İstanbul Defterdarlığının 9.12.1993 tarih ve 8730 sayılı özelgesi.

¹²¹ DEMİR,Ş., a.g.e., 56-57.

¹²² KDV Kanunu 8. Madde.

4.5.2. Yurt İçinde Gerçekleşen Taşımacılık İşlemleri İle Uluslararası Taşımacılık İşlemlerinin Bir Arada Bulunması

Bu durumda uluslararası taşımacılık işini yapan firma açısından yurt içi taşımalar KDV matrahına dahil edilip, bu matrah üzerinden KDV hesaplanacaktır. Bir önceki bölümde açıklandığı gibi yüklenilen KDV nin, toplam taşımacılık hasılatının istisna kapsamındaki kısmı ile KDV ne tabi olan kısmı arasında ayrıştırılması gerekmektedir. 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 Bakanlığı yetkilidir.¹²³ İktisadi kıymet münhasıran iade hakkı doğuran işlemlerde kullanılıyorsa, amortismanına tabi iktisadi kıymet için ödenen vergiler de dahil olmak üzere iade hakkı doğuran işlemler nedeniyle yüklenilen vergilerden bu işlemlerin % 10'una tekabül eden kısmı beyannamenin 33-37 nci satırlarına yazılacaktır. İktisadi kıymete ait verginin indirilemeyen kısmı için gelecek dönemlerde aynı işleme devam edilecektir.¹²⁴ Bu açıklama doğrultusunda uluslararası taşımacılık hasılatının toplam taşımacılık hasılatı içindeki oranı veya uluslararası taşımacılıkta kat edilen mesafenin (km) toplam kat edilen mesafe içindeki oranı ayrıştırma yöntemleri olarak kullanılabilir. Bu yöntemlere göre hesaplanan yüklenilen KDV mükellefe iade olarak verilir.

4.5.3. Kullanılan Araçlara Göre İade Hesaplanması

Belli bir araç filosuna sahip olan ulaştırma kurumları için araç bazında tespit yapılabilmesi halinde, iade tutarının hesabında oranlama yapılmaksızın bu tutarlar doğrudan dikkate alınabilir. Örneğin yapılan tamir, bakım, onarım giderlerinin, münhasıran istisna kapsamında taşımacılık işlerinde kullanılan araçlara ait olması halinde, bunlara isabet eden giderlerin oranlamaya tabi tutulmaksızın iade kapsamındaki giderlere atılması ve bunlara ilişkin yüklenilen KDV nin tamamının indirim ve iade konusu yapılması mümkündür.¹²⁵

¹²³ KDV Kanunu 22. Madde.

¹²⁴ 24 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

¹²⁵ 24 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

4.5.4. İkinci Derece Yüklenici Firmalara Yaptırılan Taşıma İşleri

Birinci derece yüklenici firmalar tarafından yapılan uluslararası taşımacılık işleri taşımacılık istisnası kapsamındadır. Bu firmaların yeterli taşıt araçları bulunmaması veya hiç taşıt aracının bulunmaması durumunda başka firmalara (ikinci derece yüklenici) yaptırdıkları taşıma işlerinde; taşıma hizmeti yurt içinde başlayıp yine yurt içinde sona eriyorsa KDV ne tabi olacak, Türkiye’ de başlayıp yurt dışında sona eriyorsa veya yurt dışında başlayıp Türkiye’de sona eriyorsa KDV nden istisna olacaktır.

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 nakliyyeyi gerçekleştiren firmanın bu faaliyetleri istisna kapsamına girdiğinden her iki faaliyet de vergiye tabi olmayacaktır. Ancak ikinci derece yüklenicinin taşıma faaliyetinin Türkiye içinde başlayıp bitmesi halinde bu işlerin vergiye tabi olacağı açıktır.¹²⁶ Taşıma işinin tamamının aynı ikinci derece yüklenici firma tarafından gerçekleştirilmesi halinde hizmet bütünüyle KDV den istisna tutulacaktır. Bu durumda ikinci derece yüklenici firma, birinci derece yüklenici konumunda bulunan firmaya, birinci derece yüklenici firma ise müşteriye (mal sahibi) taşımanın tamamı için KDV siz fatura tanzim edecektir.¹²⁷

4.5.5. Taşeron Firmalar Tarafından Yapılan Taşıma İşleri

Taşıma işleri ikinci derece yükleniciden işin risk ve sorumluluğunun alınması, buna bağlı olarak organizatör firmaya taahhütte bulunulması noktasında farklılıklar taşıyan taşeron firmalar kullanılmak suretiyle de yapılabilmektedir. Bu durum istisna uygulaması bakımından farklılık yaratmamaktadır.

İkinci derece yüklenicide olduğu gibi istisna kapsamına giren uluslararası taşıma işlerinin taşeron firmalara yaptırılması halinde de bu işlem KDV ne tabi olmayacaktır. Şayet taşeron firmanın bu faaliyeti Türkiye’ de başlayıp bitmekte ise bu işlem KDV ne tabi tutulacaktır.

¹²⁶ 11 Seri No’lu KDV Genel Tebliği.

¹²⁷ DEMİR,Ş., a.g.e., s. 78-79.

Taşeron firmanın taşıma işi; yurt içinde başlayıp bitmekte ise KDV hesaplanmak suretiyle, yurt içinde başlayıp yurt dışında bitmekte ise KDV istisnası uygulanmak suretiyle taşeron firma tarafından birinci derece taşıyıcı firma adına fatura edilecektir. Taşımayı üstlenen birinci derece taşıyıcı firma ise taşıtana, taşıma bedelinin tamamını KDV istisnası uygulayarak fatura edecektir.

Uluslararası taşımacılığa sirayet eden taşıma işlerinde her dereceden taşıeron firma KDV istisnasından yararlanabilecektir.¹²⁸

4.5.6. Organizatör Firmalar Tarafından Gerçekleştirilen Taşıma İşleri

Taşımacılık sektöründe uluslararası taşıma işlerini organizasyon sağlamak suretiyle gerçekleştiren firmalar bulunmaktadır. Uluslararası taşımacılıkta taşıtına karşı güzergah sorumluluğunu yurt içinden yurt dışına tamamen kapsayacak tarzda üstlenen organizatör firmaların bu faaliyetleri, taşıma işinin kısmen veya tamamen başka firmalara yaptırılmasına bakılmaksızın KDV den istisnadır. Organizatör firma tarafından gerçekleştirilen bu hizmetin tamamı uluslararası taşımacılık istisnası kapsamında KDV den istisna dilecektir.

Taşıma faturası organizatör firma tarafından taşıtan adına güzergahın tamamı istisna kapsamında KDV siz olarak düzenlenecektir. Organizatör karı ve organizatör firma tarafından üstlenilen uluslar arası taşımacılığa ait diğer giderler de istisna kapsamında taşıtana KDV siz olarak yansıtılacaktır.

Uluslararası taşıma işini (yurt içinde başlayan ve biten taşıma işleri hariç) organizatöre karşı sorumluluk ve taahhüt altında gerçekleştiren firmalarda organizatör firma adına istisna kapsamında güzergahın tamamı için KDV siz olarak fatura düzenleyeceklerdir. Bunun dışında yurt içinde başlayıp biten taşımalarda ise KDV hesaplayacaklardır.

Buna göre; istisna 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

¹²⁸ DEMİR, Ş., a.g.e., s. 79.

kapsamına girdiğinden her iki faaliyette vergiye tabi olmayacaktır. Ancak ikinci derece yüklenicinin taşıma faaliyetinin Türkiye içinde başlayıp bitmesi halinde bu işlemler vergiye tabi olacaktır.¹²⁹

Yurt dışı gönderilerine ilişkin olarak ise gerek taşımayı fiilen yapan şirketin, gerekse organizatör şirketin bu kapsamdaki faaliyetleri katma değer vergisine tabi olmayacak ve her iki firmada bu faaliyetle ilgili yüklendiği katma değer vergisini, Kanunun 32 inci maddesi gereğince indirim ve iade konusu yapabilecektir.¹³⁰

Organizatör firmaya istisna kapsamına giren taşımacılık hizmeti yapan taşımacılar bu işlemler nedeni ile yüklenip indiremedikleri KDV, Katma Değer Vergisi Kanunun 32 inci maddesi gereğince iade edilebilecektir.

Yine, Türkiye ile yabancı ülkeler arasında taşımacılık işini üstlenen organizatör firmanın uluslararası taşımacılık faaliyetlerinden dolayı yüklendiği KDV nin iadesi mümkün olup, toplam yurt dışı taşımacılık hasılatın değil de sadece organizasyon veya komisyon gelirlerinin toplam hasılatı oranı şeklinde bir hesaplama ile iade edilecek KDV miktarının belirlenmesi yoluna gidilmeyecektir.¹³¹

4.5.7. Kiraladıkları Araçlarla Taşımacılık Yapan Firmalar

Taşımacılık işlerini firmalar kendi araçları ile yapabilecekleri gibi kiraladıkları araçlarla da yapabilirler. İstisna uygulamasında taşıma işinin mükellefin kendi aktifindeki araçlarla yapılması şartı aranmamaktadır. Kiralanan araçlarla yapılan uluslararası taşımacılık işlerinde de istisna uygulanabilmektedir.

Uluslararası taşıma işlerinin, bu işi üstlenenin kendi araçları ile yapabileceği gibi, kiralanan araçlarla yapılabilir.

Taşımayı üstlenen firmanın malın bir kısmını kendi araçları ile taşıyıp kalanını ise başka bir firmaya ait araçları kiralamak suretiyle yapması halindedir taşıma bedeli toplam bedel üzerinden KDV istisnası uygulanarak fatura edilecektir.

Araçlarını kiraya veren firmaların söz konusu kiralama faaliyetleri ise, araçları kiralayan firmalarca münhasıran uluslararası taşımacılık işlemlerinde

¹²⁹ Katma Değer Vergisi 11 Seri No.lu Genel Tebliği.

¹³⁰ Maliye Bakanlığının 23.08.2001 tarih ve 44885 sayılı özelgesi.

¹³¹ İstanbul Defterdarlığının 30.10.2001 tarih ve 5786 sayılı özelgesi.

kullanılması halinde dahi taşımacılık istisnasından yararlanamaz. Bu durumda araç sahiplerinin verdiği hizmet taşımacılık değil, kiralama hizmeti olduğundan bu işlemlerinin genel hükümler çerçevesinde KDV ne tabi tutulması araç kira bedelleri üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Taşımacılık sektöründe bazı firmalar, uluslararası taşımacılık yapan firmalara araç sağlama ve kiralama şeklinde faaliyette bulunmaktadır. Bu hizmetler taşımacılık faaliyeti olarak değil kiralama faaliyeti olarak nitelendirilir. Bu hizmetlerinde taşımacılık istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Ancak araçların yurt dışındaki firmalara kiralanması ve kira hasılatının Türkiye’ de tutulan defterlerde yer alması halinde bu kiralama işlemi karşılığında alınan bedelin hizmet ihracı karşılığı alındığının kabul edilmesi ve KDVK nun11/1-a maddesi uyarınca KDV den istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bir taşımacılık faaliyetinde bulunmayıp uluslararası taşımacılık yapan firmalara kamyon, TIR, gemi, tren gibi araçları 3. şahıslardan sağlayanların verdikleri araç sağlama hizmeti, taşıma hizmeti olarak değerlendirilemeyeceğinden, istisna kapsamına girmemektedir.¹³²

¹³² Maliye Bakanlığının 18.02.1988 tarih ve 2601014 sayılı özelgesi.

BEŞİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI TAŞIMACILIKTA KDV İADELERİNDE OLMASI GEREKEN BELGELER VE KDV İADESİ MODELLEMESİ

5.1. ULUSLARARASI TAŞIMACILIKTA KDV İADELERİNDE OLMASI GEREKEN BELGELER

5.1.1 Tevsik Edici Belge

Gümrük Kanunu ve Yönetmeliği ile Maliye Bakanlığı Genel Tebliğ¹³³ ve özelgeleri¹³⁴ uyarınca,

1- Kara yoluyla uluslararası taşımacılık faaliyetleri aşağıdaki belgelerden herhangi birisi ile sırasıyla tevsik edilebilir.

- a) Transit Beyannamesi
- b) TIR Karnesi
- c) Kara Manifestosu
- d) Özet Beyan (manifesto yerine)
- e) Özet beyan yerine orijinal manifesto, konşimento, CMR belge
- f) Triptik Belgesi
- g) Taşıt Giriş Çıkış Formu
- h) Gümrüklerden Geçiş Karnesi
- ı) Konteyner taşımacılıkta, taşınan mallara ait Transit Beyan

j) TIR karnesi ile yapılan taşımalarda TIR karnesinin ilgili sayfalarının ve dip koçanların ibraz edilememesi halinde Gümrük Müsteşarlığı Kontrol Genel Müdürlüğünden alınacak yazı

k) Yukarıdaki belgelerden hiç birinin temin edilememesi halinde nakliye yapıtıran kişi veya kuruluş adına düzenlenen faturalar ve bu

¹³³ 25 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

¹³⁴ Maliye Bakanlığının 24.12.1996 tarih ve 61515 sayılı özelgesi.

faturaları teyit eden taşımayı yaptıran müesseselerin düzenleyip tasdik edecekleri listeler

2- Demir yoluyla uluslararası taşımacılık faaliyetleri aşağıdaki belgelerden herhangi birisi ile sırasıyla tevsik edilebilir.

a) Transit Beyannamesi

b) Özet Beyan

c) Özet beyan yerine geçen CİM ve CIV(Kapalı vagonlardaki eşya için), Remiz Bülteni (Vagon üzerinde taşınan konteynerler için) nin aslı veya gümrük idaresi, noter veya YMM' ce onaylı örneği

3- Hava yoluyla uluslararası taşımacılık faaliyetleri aşağıdaki belgelerden herhangi birisi ile sırasıyla tevsik edilebilir.

a) Transit beyannamesi niteliğinde özet beyan

b) Özet beyan yerine geçen orijinal manifesto, konşimento.

4- Deniz yoluyla uluslararası taşımacılık faaliyetleri aşağıdaki belgelerden herhangi birisi ile sırasıyla tevsik edilebilir.

a) Transit beyannamesi

b) Transit beyannamesi niteliğinde özet beyan

c) Özet beyan yerine geçen orijinal manifesto, konşimento

5.1.2. Mahsup Talebine İlişkin Mükellef Dilekçesi

Mahsup talebinin geçerlilik kazanabilmesi için talebin bir dilekçe ile yapılması şarttır. Ancak KDV iadesi için mahsup talep dilekçesi dışında gerekli diğer belgelerin ibraz edilmiş olması halinde, aksine talepte bulunuluncaya kadar, mükellefin kendi vergi borçları için mahsup talebinde bulunduğu kabul edilir.¹³⁵

5.1.3. Uluslararası Taşımacılık Faturalarının Fotokopileri veya Onaylı Listesi

İstisna kapsamındaki işlemlere ilişkin satış veya hizmet faturalarının fotokopilerinin veya bu faturalara ilişkin bilgileri içeren listelerin ilgili dönem KDV beyannamesine eklenmesi gerekir. İade doğmaması veya talep edilmesi halinde satış

¹³⁵ 84 No'lu KDV Genel Tebliği.

faturalarının fotokopilerinin veya listesinin KDV beyannamesine eklenmesine gerekmez.

Taşımacılık faturaları listesinin, alıcıların adı veya unvanına göre alfabetik sırada veya satış tutarlarına göre; fatura veya benzeri belgenin tarihi, numarası, alıcının adı, soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, mal veya hizmetin cinsi, miktarı bedeli ve hesaplanan KDV tutarına (aynı alıcıya birden fazla sayıda düzenlenen belgelerde, belge adedi itibarıyla toplamaları yazılır) yer verilerek iki örnek olarak düzenlenmesi, her sayfanın altına “Listelerde yer alan bilgilerin doğruluğunu taahhüt ve herhangi bir yanlışlık olduğunun tespiti halinde uygulanacak müeyyideleri kabul ederim.” şerhi konularak, işletme yetkilileri tarafından isim ve unvan kaşeleri kullanılmak ve düzenleme tarihi belirtilmek suretiyle imzalanması gerekir.¹³⁶ Şu kadar ki, tutarı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin altında kalan mal veya hizmet satışları bu listede tek kalemde gösterilebilir.

5.1.4. İndirilecek KDV listesi

İstisna kapsamındaki işlemlerin gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek katma değer vergisi listesinin ilgili dönem KDV beyannamesine eklenmesi gerekir. İndirilecek katma değer vergisi listesinin, satıcıların adı veya unvanına göre alfabetik sırada veya alış tutarlarına göre; fatura veya benzeri belgenin tarihi, numarası, satıcının adı, soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, mal veya hizmetin cinsi, miktarı, bedeli ve hesaplanan katma değer vergisi tutarına (aynı satıcıdan birden fazla sayıda alınan belgelerde, belge adedi itibarıyla toplamaları yazılır) yer verilerek her sayfanın altına “Listelerde yer alan bilgilerin doğruluğunu taahhüt ve herhangi bir yanlışlık olduğunun tespiti halinde uygulanacak müeyyideleri kabul ederim.” şerhi konularak, işletme yetkilileri tarafından isim ve unvan kaşeleri kullanılmak ve düzenleme tarihi belirtilmek suretiyle imzalanması gerekir.¹³⁷ Şu kadar ki, tutarı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin altında kalan mal veya hizmet satışları bu listede tek kalemde gösterilebilir.

¹³⁶ 84 No’lu KDV Genel Tebliği.

¹³⁷ 84 No’lu KDV Genel Tebliği.

5.1.5. Yüklenilen KDV Hesaplamalarını Gösterir Tablo

Vergi dairesince istenilmesi halinde istisna kapsamındaki işlemlerin bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablonun ibrazı gerekir. İstisna kapsamındaki işlemlerin bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tabloda, istisna mal veya hizmet nedeniyle iadesi talep edilen tutarın hangi girdiler nedeniyle yüklenildiği (mal alımları, hammadde alımları, yardımcı malzeme alımları, hizmet alımları, genel gider, amortismanı tabi iktisadi kıymet gibi) ve ne şekilde hesaplandığı gibi unsurlara yer verilir

5.1.6. Yabancı Firmalar İçin Karşılıklılık Belgesi

Uluslararası taşımacılıkta KDV istisnası yabancı firmalar için karşılıklılık esasına dayalı olarak uygulanabilir. KDV istisnası ikametgahı, kanuni iş merkezi ve iş merkezi Türkiye’ de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibarıyla karşılıklı olmak şartıyla tanınmaktadır.¹³⁸ Yabancı taşımacılık firmalarının kendi ülkelerinde uluslararası taşımacılık yapan Türk firmalarına KDV veya benzeri dolaylı vergilerde istisna tanındığına dair, o ülke yetkili makamlarından veya Türkiye’ deki diplomatik temsilciliğinden alacakları bir belgeyi KDV istisnası beyan ettikleri ilk defa istisna uygulanan KDV beyannamesine eklemeleri gerekmektedir. Her dönem beyannameye bu belgenin eklenmesine gerek yoktur.

Uluslararası taşımacılık KDV istisnası uygulamasında aranılan bu belgelerden alış ve satış faturalarının fotokopileri veya listesinin KDV iadesi doğmaması veya iade talep edilmemesi halinde beyannameye eklenmesi gerekmez. Ancak diğer belgelerin, iade doğsun doğmasın veya iade talep edilsin edilmesin, istisna uygulanan yani işlem bedelinin KDV matrahında indirilen döneme ait KDV beyannamesine eklenmesi gerekmektedir.¹³⁹

5.1.7. Vergi Dairesinde İade Dosyası İle İlgili Yapılan İşlemler

Mükellef KDV iadesini isteyeceği vergilendirme dönemi ile ilgili olarak gerekli belgeleri 2 adet dosya halinde oluşturur. Mükellefin iade/mahsup talebi içeren KDV iade dosyası vergi dairesi servis şefi veya müdür yardımcısı tarafından havale

¹³⁸ KDV Kanunu 14/2 Madde.

¹³⁹ DEMİR,Ş., a.g.e., s. 211-218.

yapıldıktan sonra evrak kayıt servisinden numara alınır ve KDV iade masasına teslim edilir. Mükellefin iade talebinin nakden iademi, mahsuben iademi olduğuna bakılır. Türleri itibariyle teminatsız ve incelemesiz nakten iade sınırları aşağıda belirtilen sınırlar içinde kalıp kalmadığı kontrol edilir.

-Mal ve hizmet ihracı, ihrac kayıtlı teslimler, 4000.-YTL(92 Seri No.lu KDV Genel Tebliği)

-Türkiye’de ikamet etmeyenlere yapılan teslimler ve Bavul ticareti, (4000.-YTL (92 Seri No.lu KDV Genel Tebliği)

-Yabancılar taşımacılık faaliyeti, fuar,sergi ve panayırlara katılım nedeniyle yapılan iade ,100.-YTL,(90 Seri No.lu KDV Genel Tebliği)

-Araçlar, petrol arama ve teşvik belgeli yatırımlarda istisna, 200.-YTL, ,(92Seri No.lu KDV Genel Tebliği)

-Deniz ve hava meydanlarında, deniz ve hava taşıma araçları için yapılan hizmetler, 4000.-YTL, (92 Seri No.lu KDV Genel Tebliği)

-Altın, gümüş, platin arama işletme ve zenginleştirme faaliyetleri,4000.-YTL, (93 Seri No.lu KDV Genel Tebliği)

-Liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi, ve geliştirilmesine ilişkin istisna, 4000.-YTL, (93 Seri No.lu KDV Genel Tebliği)

-Ulusal güvenlik amaçlı teslim ve hizmetlerde istisna, 4000.-YTL, (93 Seri No.lu KDV Genel Tebliği)

-Transit taşımacılık,1000.-YTL, ,(92 Seri No.lu KDV Genel Tebliği)

-Diplomatik istisnalar, 200.-YTL,(92 Seri No.lu KDV Genel Tebliği)

-İndirimli orana tabi teslim ve hizmetler, 4000.-YTL ,(92 Seri No.lu KDV Genel Tebliği)

- Fason iş bedelleri, Nakit iade yoktur, 2000.YTL Mahsuben iadelerde geçerli sınırdır. ,(72 Seri No.lu KDV Genel Tebliği)

-91 Seri No.lu KDV genel tebliği kapsamında yapılan teslim ve hizmet işlemlerinde yapılan tevkifatlardan doğan iadeler, 1000.-YTL ,(95 Seri No.lu KDV Genel Tebliği)

-Üniversiade oyunları kapsamında yapılan teslim ve hizmetler, 4000.-YTL ,(95Seri No.lu KDV Genel Tebliği)

37 seri no.lu SMM YMM genel tebliğine göre KDV Kanunun 11/1-a,c, 13/d, 14, 15/1-b maddeleri kapsamında doğan iadelerin süresinde tam tasdik sözleşmesi var ise üst iade sınırı yoktur. Süresinde yapılmış tam tasdik sözleşmesi yok ise üst sınır 210.000.- YTL ' dir. 11/1-b maddesi için üst sınır 55.000.-YTL'dir. İndirimli orana tabi işlemlerde YMM tam tasdik sözleşmesi yok ise limit 420.000.-YTL'dir. Yabancılar taşımacılık faaliyeti, fuar,sergi ve panayırlara katılım nedeniyle yapılan iade 1000.-YTL' yi geçiyor ise Vergi İnceleme Raporuna istinaden iade işlemi yerine getirilir. Yabancılar taşımacılık faaliyeti, fuar,sergi ve panayırlara katılım nedeniyle yapılan iadelerde YMM raporu geçersizdir.

Yukarıda belirtilen hadlerin dışında kalan nakten iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilmektedir. Ancak mükellef hakkında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma veya düzenleme ile ilgili herhangi bir tespit olması halinde iade işlemi 4 kat teminat veya inceleme raporuna istinaden yerine getirilir.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme konusunda tespit bulunan mükellefin nakden iade talebi tespit bulunan dönem için münhasıran vergi inceleme raporu, diğer dönemler için 4 kat teminat karşılığında yerine getirilir. Doğrudan mal ve hizmet aldığı mükellefler hakkında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma veya düzenleme konusunda vergi inceleme raporu var ise bunlar ya yüklenilen KDV listesinden çıkartılır yada 4 kat teminat karşılığında yerine getirilir.

Tüm KDV iade dosyalarında kural olarak gümrük belgesi veya malın veya hizmetin yurt dışına çıktığını tevsik edecek belge, alış ve satış faturaları listesi, yüklenilen KDV listesi ve indirilecek KDV listesinin belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde bulunup bulunmadığı kontrol edilir.

Direk mal ihracatı ve ihraç kayıtlı satışlar ile ilgili KDV iadelerinde ayrıca müdür yardımcısı, şef ve ilgili memur ile birlikte mükellefin işyerine gidilerek ihracat yoklaması tutulur.

Mükellefin sadece kendine ait vergi ve Sosyal Sigortalar Kurumu borçlarına ilişkin mahsuben iade talepleri 86 seri nolu KDV genel tebliğine istinaden genel

esaslara göre yerine getirilir. KDV iade dosyasının kontrolü sırasında tespit edilecek eksiklikler için 95 seri nolu KDV genel tebliğine istinaden, mükelleften 30 gün içinde gerekli olan eksik belgelerin tamamlanması yazı ile istenir. Bu süre içinde eksiklikleri tamamlanan dosyalar için gecikme zammı uygulanmaz. Bu sürenin aşılması halinde gecikme zammı tatbik edilir.

Mükellef tarafından getirilip KDV iade servisine teslim edilen KDV iade dosyalarının kontrolü sonrasında eksik bir husus tespit edilmemiş ise düzeltme işlemi yapılır. Şef, müdür yardımcısı ve müdür gerekli kontrolleri yapıp mevzuat açısından herhangi bir eksiklik bulunup bulunmadığını irdelerler. Müdülden imzadan gelen KDV iade dosyası şef tarafından onaylandıktan sonra, bir nüshası geri kalan işlemlerin yapılması için muhasebe servisine verilir.

Muhasebe servisi tarafından KDV iade dosyası ile ilgili yapılan işlemler aşağıda açıklanmıştır:

Düzeltilme fişi incelendikten sonra geçici muhasebe işlem düzenlenip, düzenleyen, tahakkuk memuru, ilgili Müdür Yardımcısı ve muhasebe yetkilisi tarafından imzalandıktan sonra onaylanarak reddi gereken tutar mükellefin emanet hesaplarına aktarılır. Eğer mükellefin borcu var ise öncelikle mahsup işlemleri yapılır. Nakit iade talep ediliyorsa mükellefin ilgili vergi dairesine ve mükellefiyeti varsa diğer vergi dairelerine, varsa ortaklarının vergi borcu olup olmadığı tespit edilir.

Mükelleften şahıs ise nüfus cüzdan fotokopisi, tüzel kişilik ise imza sirküleri, düzeltme fişinin mükellef sureti ve ödemenin gönderileceği banka hesap numarasını belirten bir dilekçe alınır. Emanet hesaplarındaki tutar yeni bir muhasebe işlem fişi ile çıkışı yapılarak gönderme emri düzenlenir. Düzenlenen gönderme emirleri ayrıntılı bir şekilde ilgili hesaplara eft yapılmak üzere liste ekinde Ziraat Bankasına gönderilir.

5.2. ULUSLARARASI TAŞIMACILIKTA KDV İADESİ MODELLEMESİ

5.2.1. Kullanılan Yöntem

Çalışma konusu ve içeriği oluşturulurken vergi ile ilgili temel kavramlara değinme Türk Vergi Sisteminin yapısını ve değişimini incelemek, Türk Vergi Sisteminde önemli bir konumu olan KDV ile ilgili teorik ve kuramsal irdelemelerden hareketle KDV’de iade ve istisnaları açıkladıktan sonra; uygulama olarak uluslararası taşımacılık ve lojistik sektörünün KDV Kanununda belirtilen iade ve istisnalar karşısındaki konumunu belirlemek amaçlanmıştır.

Bu amaç doğrultusunda İzmir’de uluslararası taşımacılık ve lojistik faaliyeti ile uğraşan işletmeler ile görüşülmüş, çalışmanın sonunda bu işletmelerden alınacak veri ve bilgilerle örnek bir uygulama oluşturmak istenmiştir.

Ancak bu işletmelerin KDV iadesini almak için vergi dairesine ibraz ettikleri iade dosyalarında araç listesi, C2 yetki belgesi, dönem yurt içi ve yurt dışı satışları, giderleri, ve diğer faaliyetleri vergi mahremiyetini gerektiren ve dışardan bakıldığında işletmenin gücünü ve sektörel başarısını gösteren veriler olduğundan, işletmeler birbir uygulama çalışmamıza veri olacak bilgileri vermekten kaçınmışlardır.

Bunun sonucunda uygulama çalışmamız, sektörde yer alan işletmelerin KDV iadesi konusunda karşılaşılabilecekleri tüm detaylar göz önünde bulundurularak farazi bir şekilde oluşturulmuştur.

5.2.2. Uluslararası Taşımacılıkta KDV İadesi İle İlgili Örnek Bir Uygulama Çalışması

İşletme hakkında genel bilgiler aşağıda belirtilmiştir.

Ticaret Ünvanı: İzmir Uluslararası Taşımacılık ve Limited Şirketi

Kanuni ve İş Merkezi Adresi: 148 Sokak No:7 Kat: 3 Alsancak/İzmir

İşgal Konusu: İşletme, uluslararası karayolu taşımacılığı yapmakta olup, karayolu ile yolcu ve eşya taşımacılığı hakkındaki yönetmeliğe göre alınmış C2 yetki belgesine sahiptir.

İşletmenin Eylül/2005 dönemine ilişkin veriler:

1- İşletmenin Ağustos/2005 döneminden sonraki döneme devreden Kdv miktarı 25.200,00.-YTL dir. Devreden Kdv nin tümü Atik Kdv dir.

2- İşletmenin yurtiçi satışları 31.200,00.-YTL dir. İşletme sadece uluslararası taşımacılık işi ile uğraşmakta olup yurtiçi taşımacılığı söz konusu değildir. Yüklenilen Kdv listesi uluslararası taşımacılık işletmelerinde indirilecek Kdv listesinin aynısı olmaktadır. Ancak uluslararası taşımacılık işletmelerinde Kdv beyannamesinde görülen yurtiçi hasılat; yurtiçinde yapılan konşimento bedelleri, ordino bedelleri veya demirbaş satışlarından kaynaklanmaktadır.

İşletmenin yurtdışı satışları 812.520,00.-YTL dir. İşletme, öz varlık olan taşıtlarla yurtdışı kara taşımacılığı yapmakta, aynı zamanda başka taşıyıcı firmalarada yurtdışı taşımacılık yaptırıldığı gibi başka organizatör işletmelerden gelen talepler üzerine, öz varlık olan taşıtlarla yurtdışı taşımacılık yapılmakta ve yaptırılmaktadır.

3- İşletme 15 Eylül 2005 tarihinde 118.000,00.-YTL (100.000,00.-YTL araç bedeli + 18.000,00.-YTL Atik Kdv) ödeyerek araç satın almıştır. Aynı ay içinde araç ile yurt dışı seferi yapılmış ve 5.000,00.-YTL navlun faturası kesilmiştir.

4- İşletmenin indirilecek Kdv miktarı 25.500,00.-YTL dir. Bu harcamalar işletmenin taşımacılık faaliyetini sürdürebilmesi için alınan demirbaşlar, motorin, yol geçiş ücretleri, park ücretleri, tamir, bakım, su, telefon ve elektrik giderlerinden oluşmaktadır. Tüm bu giderler ilgili dönemde yapılmıştır.

Bu bilgiler ışığında işletmenin Eylül/2005 dönemi için vergi dairesine vermesi gereken Kdv beyannamesi, iade olarak alması gereken Kdv miktarı, Kdv iade dosyasında ilgili vergi dairesine vermesi gereken belgeler neler olmalıdır?

MATRAH VE VERGİ BİLDİRİMİ

TABLO-1 TEVKİFAT UYGULANMAYAN İŞLEMLER

<u>TESLİM VE HİZMET BEDELİ</u> (Yeni Türk Lirası) (Ykr)	<u>KDV ORANI %</u>	<u>HESAPLANAN KDV</u> (Yeni Türk Lirası) (Ykr)
-10 31.200,00	18	5.616,00
		(Yeni Türk Lirası) (Ykr)
-28 MATRAH TOPLAMI		31.200,00
-29 HESAPLANAN KDV		5.616,00
-30 İLAVE EDİLECEK KDV		0,0
-31 TOPLAM KDV		5.616,00

TABLO-4 İNDİRİMLER

-32 Önceki Dönemden Devreden Kdv	25.200,00
-33 Bu döneme Ait İndirilecek Kdv	25.500,00
-34 Mal İadeleri veya Gereçekleşmeyen İşlemler Nedeniyle Düzeltilecek Kdv	0,0
-37 İNDİRİMLER TOPLAMI	50.700,00

TABLO-5 SONUÇ HESAPLARI

-38 Tecil Edilecek Kdv	0,0
-39 Ödenmesi Gereken Kdv (31-37-38)	0,0
-40 İADE EDİLMESİ GEREKEN KDV	45.084,00
-40 Sonraki Dönemlere Devreden Kdv	0,0

TABLO-6 DİĞER BİLGİLER

-43 Teslim ve Hizmetler Karşılığını Teşkil Eden Bedel	843.720,00
-44 Teslim ve Hizmetler Karşılığını Teşkil Eden Bedel (Kümülatif)	5.845.300,00

TABLO-8 TAM İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER

<u>KOD NO</u>	<u>KDVK.MD.NO.</u>	<u>TESLİM VE HİZMET BEDELİ</u> (Yeni Türk Lirası) (Ykr)	<u>YÜKLENİLEN KDV</u> (Yeni Türk Lirası) (Ykr)
311	14	58- 812.520,00	59- 45.084,00
TOPLAM		68- 812.520,00	69- 45.084,00
İADE EDİLEBİLİR KDV			82- 45.084,00

İade Edilecek KDV' nin Hesaplanması

Eylül 2005 sonu itibariyle girdi Kdv ler 25.500,00.-YTL olup, 18.000,00.-YTL' si Atık girdi Kdv' si, 7.500,00.-YTL' si sair girdiler Kdv'sidir. Önceki dönemden devreden Kdv 25.200,00.-YTL olup bunun tamamı Atık Kdv dir. Bu miktarların unsurları itibariyle dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

AÇIKLAMA	ATİK KDV	SAİR KDV	TOPLAM GİRDİ KDV
Ağustos 2005 Devir Kdv	25.200,00	0,0	25.200,00
Eylül 2005 Girdi Kdv	18.000,00	7.500,00	25.500,00
Toplam İndirim Konusu Kdv	43.200,00	7.500,00	50.700,00

Eylül 2005 dönemi teslim ve hizmetler karşılığını teşkil eden bedel 843.720,00.-YTL dir ve unsurları itibariyle dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

AÇIKLAMA	Kdv den İstisna Hasılat	Kdv ye Tabi Hasılat	Hesaplanan Kdv
Yurtdışı taşımacılık Hasılatı	812.520,00	0,0	0,0
Yurtiçi taşımalar hasılatı		31.200,00	5.616,00
TOPLAM	812.520,00	31.200,00	5.616,00

Kdv den istisna ve Kdv ye tabi bu iki hasılatın, kendilerinin toplamı olan hasılatlara oranları ise şöyledir.

Kdv'siz hasılat oranı812.520,00/ 843.720,00 = % 96,30

Kdv'li hasılat oranı..... 31.200,00/843.720,00 = % 3,70

Dönem girdi Kdv miktarı ve unsurları, bu oranlar esas alınarak Kdv' den istisna olan-olmayan işlemler arasında dağıtıldığından, Kdv'den istisna olan yurtdışı taşımacılık işlemlerine isabet eden miktar aşağıda görüldüğü gibi 49.001,55.-YTL dir.

AÇIKLAMA	SAİR KDV	ATİK KDV	TOPLAM KDV
Yurtdışı taşımalara isabet eden (%96,30)	7.222,50	41.601,60	48.824,10
Yurtiçi taşımalara isabet eden (%3,70)	277,50	1.598,40	1.875,90
TOPLAM.....	7.500,00	43.200,00	50.700,00

Tablodan görüldüğü üzere Eylül 2005 döneminde yurtdışı taşımalara isabet toplam girdi Kdv 48.824,10.- YTL olup bunun 7.222,50.- YTL'si sair girdi Kdv'si, 41.601,60.-YTL' si Atik girdi Kdv'sidir. Atik Kdv'nin tamamı iadeye hak kazanılan Kdv'dir.

Eylül 2005 döneminde indirilemeyen Kdv miktarı (50.700,00-5.616,00) = 45.084,00.-YTL'dir. Bu miktarın iade edilecek olan sair Kdv ve Atik Kdv miktarları arasındaki paylaşımın;

$7.500,00/50.700,00 \times 45.084,00 = 6.669,22$.-YTL' si Sair Kdv,

$43.200,00/50.700,00 \times 45.084,00 = 38.414,78$.-YTL'si Atik Kdv'dir.

Bu açıklamalar ışığında, bu dönem,

-Kdv den istisna işlemlere isabet eden sair girdi Kdv 7.222,50.-YTL olarak hesaplandığından, indirilemeyen sair girdi Kdv 6.669,22.-YTL daha az olduğundan tamamı iade edilebilir niteliktedir.

-Kdv den istisna işlemlere isabet eden atik Kdv'si 41.601,60.-YTL olup, indirilemeyen atik Kdv 38.414,78.-YTL daha az olduğundan tamamı iade edilebilir niteliktedir. Ancak indirilemeyen Atik Kdv 41.601,60.-YTL'nin 39 seri nolu Kdv genel tebliğinin D bölümü uyarınca yapılan hesaplama neticesinde, yurtdışı taşıma hasılatının genel vergi oranı ile çarpılması sonucunda (812.520,00*18) = 146.253,60.-YTL den iade edilebilir sair Kdv düşüldükten sonra kalan (146.253,00-6.669,22) = 139.584,38.-YTL'ye kadar Atik Kdv iade edilebilir. Bir önceki dönemden devreden Atik Kdv nin olması, o dönemde Atik Kdv miktarını karşılayacak kadar yurtdışı satış olmaması yada aracın o dönemde yurt dışı falliyetinde henüz kullanılmaması nedeniyledir.

Yukarıda yapılan açıklamalar dikkate alındığında , bu dönemde iadeye hak kazanılan toplam Kdv 45.084,00.-YTL olup,

$$\begin{aligned} & 6.669,22.-YTL' \text{ si Sair Girdiler Kdv'si} \\ & + \underline{38.414,78.-YTL' \text{ si Atik Kdv' sinden ibarettir.}} \end{aligned}$$

Toplam..... 45.084,00.-YTL dir.

Yapılan hesaplamalardan ve açıklamalardan anlaşıldığı üzere bu dönem indirilemeyen 45.084,00.-YTL Kdv'nin, 6.669,22.-YTL'si Sair Kdv, 38.414,78.-YTL'si Atik Kdv olmak üzere toplam 45.084,00.-YTL iade edilebilir Kdv olup, işletme tümü için iade talebinde bulunmalıdır.

Dönem indirilecek Kdv miktarı 50.700,00.-YTL nin, 5.616,00.-YTL'si hesaplanan Kdv' den mahsup edilip, kalan (50.700,00-5.616,00) = 45.084,00.-YTL'si iade edileceğinden, işletmenin sonraki döneme devreden Kdv'si bulunmamaktadır.

Kdv İade Dosyasında İlgili Vergi Dairesine verilmesi Gereken Belgeler

-Dönem yurtdışı satışları (navlun) gösterir (araç plakası, aracın gittiği ülke ve tarih bilgilerini içerecek şekilde) liste.

- 84 nolu KDV genel tebliğinde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde düzenlenen İndirilecek KDV listesi.

- Yüklenilen KDV nin hesaplanma şeklini gösteren yüklenilen KDV listesi.

- C2 yetki belgesi ve işletmenin özmal taşıtlar listesi. Başka işletmelerin taşıtları kullanılmış ise bunları gösterir liste.

- Noter onaylı, YMM veya Ticaret odasından tasdik edilmiş TIR karneleri örneği.

- Yurtdışı satış faturaları örneği (Gereği üzerine vergi dairesi tarafından istenilebilir).

- Atık Kdv iadesi istenilecekse, iade istenilecek araçlara ilişkin alış faturası.

Dönem belgelerinin düzenlenmesinde ve hesaplanmanın yapılmasında yapılan işlemlerin ilgili dönem içinde olmasına dikkat edilmelidir. Kesilen faturalara ilişkin TIR karnesi çıkış tarihi sonraki dönem içinde olmuş ise, fatura tutarları ilgili dönemde gösterilir. Ancak yüklenilen Kdv hesaplanırken bu tutarlar göz önünde bulundurulmaz. Yüklenilen KDV fiili olarak TIR karnelerinin çıkış tarihi itibarıyla hesaplanır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Ulaştırma, bir yarar sağlamak üzere kişi ve eşyanın ekonomik, hızlı ve güvenli olarak yerlerini değiştirmesi olarak ifade edilebilir. Uluslararası piyasalarda yaşanan yoğun rekabet, bu piyasalarda pazar payını muhafaza ve artırmada, düşük maliyetle girdi teminini, ayrıca üretilen malların yine uluslararası piyasalara rekabet edebilir fiyatlarla zamanında arzını gerekli kılmaktadır.

Küreselleşen Dünyada ilişkilerin daha esnek, rekabete dayalı ve zamanında gerçekleştirilmesinin zorunluluğu, ulaştırma hizmetine gittikçe önem kazandırmaktadır. Rekabette işletmeleri birbirinden ayıran en önemli unsur lojistik hizmetleridir. Bunu sağlayabilmenin yolu, müşterinin doğru ürünü doğru noktada ve zamanda bulabilmesi için tedarik zinciri yönetimine ve bu zincirdeki halkaların her birinin çok iyi çalışmasına ihtiyaç vardır. Karayolu taşımacılığı, üretim noktasından tüketim noktasına aktarmasız ve hızlı taşıma yapılmasına uygun olması nedeniyle, diğer taşıma türlerine göre daha fazla tercih edilmektedir.

Ekonomik kalkınmanın ve refahın gelişmesinde büyük önemi olan karayolu taşımacılığı, kendi bünyesi içinde başlı başına bir ekonomik faaliyet olduğu gibi, diğer bütün sektörlerle de çok yakın ilişkisi olan ve bu sektörleri olumlu veya olumsuz yönde etkileyen bir hizmet sektörüdür.

Ülkemizde bu hizmetin gerçekleştirilmesinde en büyük paya sahip karayollarının ve bu hizmeti veren Kuruluşumuzun içinde bulunduğu mali ve idari sorunlar dikkate alındığında, faaliyetlerin planlı bir şekilde yerine getirilmesi gittikçe daha fazla önem kazanmaktadır.

Uluslararası taşımalarda karşılaşılan diğer bir sorun ise sorun geçiş belgeleri temini sorunudur. Ülkemizin birçok ülke ile yaptığı ikili anlaşmalar çerçevesinde nedeniyle geçiş belgesi temin edilmektedir. Ancak söz konusu belgeler belirli ülkeler itibarıyla yetersiz kalmaktadır.

Uluslararası karayolu taşımacılık faaliyetinde bulunan işletme, acenta, organizatör ve diğer aracı kurumların yapmış oldukları bu faaliyet kapsamında talep edecekleri katma değer vergisi iadesi için KDV Kanununda, C2 yetki belgesinin

tevsik edici belgeler arasında sayılmamasına rağmen, vergi idaresi tarafından istenmesi bu işlemlerin aksamasına yol açmaktadır. Faaliyetlerinde özmal araçların yanı sıra kiralık araç kullanan işletmeler, kiralık araç ile ilgili yüklendikleri iade miktarını hesaplamamaktalar. Ancak bu araçlar içinde giderler yapılmaktadır.

Uluslararası taşımacılıkta işletmeler, navlun faturasını yurtdışı varış noktasına kadar olan gelirleri kapsayacak şekilde düzenlemelerine rağmen, yurt dışında yapılan giderler bu gelirden mahsup edilmez. Bu durumda işletmeler gerçek gelirlerinden daha yüksek bir gelir seviyesinde vergilendirmeye tabi tutulurlar. Sair KDV ile Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlere ait KDV' nin nakit iadesinde 1000.- YTL'lik miktarın sınır olarak belirlenmiş olması, iadelerin işletmeye nakit olarak giriş işlemini zorlaştırmaktadır. Ayrıca işletmeler almaya hak kazandıkları iade hesaplarını faaliyet-talep-dönem bütünleşmesi sürecinde doğru olarak hesaplamadıkları zaman, iade döngüsü aksamakta, bu da işletmeler için finansman kaybına yol açmaktadır. Örneğin 09/2003 döneminde talep edilecek durumda olan Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlere ait KDV iadesinin, yanlış hesaplamalar ve bilgi eksikliğinden sonradan farkına varılıp 12/2005 döneminden istenmesi. Aradaki süre kadar doğaldır ki işletme kendisi için finansman kaynağı olacak nakit bir değerden mahrum kalmaktadır.

Bir ülkenin vergi sistemi, vergi politikası ve vergi idaresi olarak karşılıklı etkileşim içinde iki kısımdan oluşur. Vergi politikasında olabilecek değişiklikler, ekonomik gelişmelerin gerektirdiği düzenlemeler, vergi kanunlarında değişiklik yapılarak sağlanır. Bunların yürürlüğe girmesi yani uygulama safhası vergi idaresi teşkilatı tarafından yerine getirilir. Bu nedenle vergi sisteminin iyileştirilmesinde her iki kısmın bir bütünlük içinde ele alınması gerekliliği vardır

Vergi sistemine ilişkin olarak düzenlemeler genel olarak, vergi yükünü artırıcı değil kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına alıp vergi kayıp ve kaçacağını azaltmaya yöneliktir. Ayrıca, vergi yükünün adil dağılımını ve verginin tabana yayılarak kayıtlı mükellefler üzerindeki yükün zaman içinde mümkün olduğu ölçüde azaltılması prensibine dayanmalıdır.

Vergi sistemine ilişkin düzenlemelerin amacı; optimal düzeyde vergi gelirini adil, etkin, verimli ve ekonomiyi olumsuz etkilemeyecek bir yapıda en az maliyetle

toplayan, ekonomik ve sosyal amaçları dikkate alan, üst düzeyde bir hizmet kalitesi sunan çağdaş bir vergi sistemi yaratmaktır.

Son yıllarda birçok ülke vergi sistemlerini yeni ekonomik gelişmelere uyumunda, adaleti sağlama, etkinlik ve verimlilik, vergi rekabeti, verginin tabana yayılması ilkeleri çerçevesinde yeniden yapılandırma çalışmaları yapmışlardır. Bu yapılandırmanın arkasındaki itici güçler; mali disiplinin artırılması gerekliliği, ekonomik uyum, teknolojik gelişmeler ve vergi rekabeti şeklinde özetlenebilir.

Ülkemizde de program hedeflerinin gerçekleştirilmesi, kamu finansmanı probleminin çözülmesi ve ekonominin kalıcı bir iyileşme sürecine girebilmesi için diğer ülkeler ve özellikle Avrupa Birliği ülkelerindeki gelişmeler de dikkate alınarak vergi kanun ve düzenlemelerin yeniden yapılandırılması devam etmektedir. IMF ile 2005-2007 yıllarını kapsayacak yeni stand-by anlaşması çerçevesinde verilmesi öngörülen 10 milyar dolarlık kredinin de ön şartı olarak belirtilen Gelir İdaresi Başkanlığının kurulması bunun en son örneğidir. Bu düzenlemeler; ekonomik gelişmenin desteklenmesi, uluslararası vergi rekabeti, sistemin basitleştirilmesi, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması, verginin tabana yayılması, adalet, etkinlik ve verimlilik ilkeleri, çerçevesinde yapılması gerekmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığının kuruluş amacı, gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamaktır. Ayrıca, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak olarak belirlenmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan mükellef hakları bildirgesi ile bunun somut bir adımı atılmıştır. Bu bize şu anda vergi sistemimizin çağa uyma, yukarda belirttiğimiz amaç ve hedefleri gözetten bir yapıya ulaşmak için halen gelişim içinde olduğunu göstermektedir.

1 Ocak 1985 tarihinde yürürlüğe giren KDV, vergi gelirleri içinde önemli bir paya sahip olmuş ve gelir vergisinden sonra Türk Vergi Sisteminin ikinci büyük vergisi haline gelmiştir. Katma Değer Vergisi'nin temel vergilendirme yöntemi, gerçek usulde vergilendirmedir. Bu yöntemin temel mekanizması faturadır. Başka bir

ifade ile bu yöntemde mükelleflerin fatura alıp vermesi ve bunların kaydı için defter tutmaları esastır.

1985 yılından 1986 yılı Temmuz ayına kadar KDV'de tek oran uygulanmış, bu tarihten sonra ise oran farklılaştırmasına gidilmiştir.

Oran sayısının çokluğu ve sık sık oran değişikliğine gidilmesi, KDV'nin başarısı üzerinde olumsuz etkiler yapmış ve gerek idare gerekse mükellefler açısından çeşitli sorunlara neden olmuştur. Bu sorunlardan birincisi, farklı vergi oranına tabi mallar satan mükelleflerin satışlarını genellikle düşük orana tabi mallar şeklinde göstermek suretiyle, haksız kazanç elde etmeleri ve vergi kaybına sebebiyet vermeleridir. Bir diğer sorun ise, bazı malların hangi vergi oranına tabi olduğunun tespitinde karşılaşılan güçlüklerdir.

KDV Kanununun 11,13,14,15,16, ve 17'inci maddelerinde istisnalar belirtilmiş ve Bu Kanunun 29 ve 32 '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, MB'nca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.” hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla, 11,13,14 ve 15 inci maddelerde belirtilen işlemlerden doğan ve yüklenilen katma değer vergisinin indirim yoluyla giderilememesi hallerinde, KDV iade edilmekte ve işlemler tam olarak vergiden istisna edilmiş olmaktadır.

Katma Değer Vergisinde iade sistemi, döviz artırıcı faaliyetleri teşvik etmek ve çifte vergilendirmeyi önlemek için yurt dışına yapılan mal ve hizmet teslimlerini kapsadığı gibi, yurt içinde haksız rekabeti önlemek için indirimli oran ve tefkifata bağlı işlemler nedeniyle işletmelerin indirim yoluyla gideremedikleri verginin iadesi ile ilgili usul ve esaslar da belirlemektedir.

İşletmeler açısından bakıldığında vergi iadesi hiçbir zaman idarenin vermiş olduğu bir teşvik veya ödül olarak değerlendirilemez. İşletmeler iade kapsamında yapmış oldukları mal ve hizmet teslimlerinde iadeye hak doğuran işlemler için bir maliyet yükü altına girerler. Teşvik veya ödül olması için işletmelerin bu faaliyetler

sonucunda almış oldukları iadenin işletmede herhangi bir maliyet oluşturmaması gerekir. Fakat iade işlemi, işletmelerin daha önce yüklenmiş oldukları yani bedel ödedikleri değerlerin işletmeye geri ödenmesidir. İşletme finansmanı açısından bakıldığında bu değerlerin işletmeye geri dönmesi süreci, mevzuat işlemleri yüzünden bir maliyet ve zaman kaybına yol açtığı görülmektedir. Gerçek hak sahibi ve kötü niyetli mükellefi ayırma amacı ile sürekli yeni düzenlemelerin getirilmesi gerçek hak sahibi olan mükellefler aleyhine sonuçlar doğurmaktadır.

Son yıllarda sayıları hızla artan sektörel dış ticaret işletmeleri kanalıyla katma değer vergisi iadesi alımlarında yüklü tutarda yolsuzluklar, haksız yere iade alımları gözlemlenmiştir. Bu işletmeler katma değer vergisi iadesi ve Eximbank kredileri kullanımını amaçlamışlardır. Bu işletmelerin çok sayıda alt işletmenin ihracatlarını yüklenmiş olmaları ve işlemlerin tamamen kaydi nitelikte bulunması sağlıklı inceleme yapma imkanını ortadan kaldırdığı gibi sahte belge organizasyonu ile katma değer vergisi iadesi almak isteyen işletmelerinde bu işletmelere yönelmesine zemin hazırlamaktadır. Kanımızca bu nedenle oluşan olumsuzlukların önüne geçilebilmesi için bu nitelikteki işletmelere imalatçı işletmelerce yapılan teslimlerin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11-1\ c maddesi (tecil-terkin) çerçevesinde yapılması zorunlu hale getirilmelidir.

Ayrıca istisnaların azaltılması, vergi kayıp ve kaçığının fazla olduğu sektörlerde denetimin yoğunlaştırılması suretiyle katma değer vergisi uygulamasında etkinliğin artırılması yoluna gidilmelidir.

Kayıt dışı ekonominin üzerine sistemli bir şekilde gidilmeli, vergi oranları düşürülmeli, mutlaka vergi tabana yayılmalı, vergide güven bunalımı yaratan geçmişe yürüyen vergi kanunları çıkarılmamalı, özellikle vergi ve prim oranlarının üretim ve ihracatı olumsuz etkilemesine izin verilmemelidir. Bu şartların oluşması halinde Katma Değer Vergisi iade işlemlerinde idare ve işletmeler en yüksek verimi sağlamış olacaklardır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AHİPAŞAOĞLU, H.S, ARIKAN, İ. ; Seyahat İşletmeleri Yönetimi ve Ulaştırma Sistemleri, Ankara, Şubat, 2003.

AKDOĞAN, A. , Kamu Maliyesi, Ankara, 1985.

AKYON, D.A. , Katma Değer Vergisi Kanunu Açıklaması ve Yorumu, Ankara, Mart 1985.

AYDEMİR, B, Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi ve Efektif KDV Oranlarının Hesaplanması, DPT Yayın NO: DPT 2458, Uzmanlık Tezi, Ağustos 1996, Devlet Planlama Teşkilatı Yıllık Programlar ve Konjektör Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ankara.

BROCHIER, H. , LLAU, P. ,MICHALET, A. , “Maliye Ekonomisi” Çev. Adnan ERDAŞ, Ankara, 1981.

DEMİR, Ş. , Uluslararası Taşımacılık/Lojistik –KDV İstisnası ve İadesi, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, İstanbul, 2005.

EĞİLMEZ, M. , Katma Değer Vergisi (Teori-Uygulama), Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ankara, 1983.

ERGİNAY, A. ,Kamu Maliyesi, Ankara, 1995.

GÜNDÜZ, Z. , (YMM, Avukat)Vergide Yapılan 100 Önemli Hata, Kasım, 2003.

KAY, J. A. – KING, M. A., “The British Tax System,” Oxford 1978; Pechman, Joseph A., “Federal Tax Policy”, Washington, O. C., 1967.

M.H.U.D.Y. , Katma Değer Vergisi Kılavuzu, 1992.

MGKD Yayınları, Katma Değer Vergisi, Ankara, 1985.

MGKDY, Vergi Sorunları Dergisi, Özel Ek, S.173, Şubat, 2003.

NADAROĞLU, H. , Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul, 1978.

- OKTAR, K. , KDV İstisnalar ve İadeler, Ağustos, 2005.
- PEHLİVAN, O. , Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Trabzon, 2005.
- SAYAR, N. , Kamu Maliyesi – Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri, İstanbul.
- ŞEMİN, İ. , Katma Değer Vergisi, Türkiye Büyük Millet Meclisi Basımevi, Ankara, 1984.
- ŞENYÜZ, D. , Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı, Ankara, 1987.
- TOSUNER v.d. , Türk Vergi Sistemi, D.E.Ü. Masa Üstü Yayıncılık Birimi İzmir, 2006.
- TURHAN, S. , Vergi Teorisi ve Politikası, İstanbul, 1993.
- YARAŞLI, G.O, Türkiye’de Vergi Reformu, T. C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2005/367, Ankara, 2005.

MAKALELER

- AKTAN, C. , “Vergilerin Tahsilinde Temel İlkeler” Maliye Yazıları Dergisi, S.24, 1990.
- EJDER. H.L. , “Verginin Mali Amaçları ve Oransal Yapı”, Vergi Sorunları Dergisi, S.158, Kasım, 2001.
- GİRAY, F. , “Türk Gelir Vergisi Uygulamasında Vergi Tarifesinin Yapısı”, Yaklaşım Dergisi, S.29, 30 Nisan 1995.
- GÜNAY, A., “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Türk Anayasa Hukuku ve Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi.” Vergi Sorunları Dergisi, S.140, Mayıs 2000.
- GÜNEŞ, G., “Türk Gelir Vergisi Sisteminde Gelirin Harcama Kavramı Açısından Sorgulanması ve Ana Çizgileri ile Önerilebilecek Sistemler.” Vergi Sorunları Dergisi, S.172, Ocak 2003.

- KIZILOT, Ş. , “Gelir Dağılımı ve Vergilendirmede Vergi Oranı”, Türkiye IV. Vergi Kongresi, Vergilendirmede Devlet Vatandaş Uzlaşması, İstanbul, 1998.
- OYAN, O. , “Vergi Politikasında Ana Yönelişler ve Değişim Çizgisinin Eksenleri”, Ankara Sanayi Odası Dergisi, Yıl: 13, S.7, Ocak-Şubat1989.
- ÖNDER, İ. , Katma Değer Vergisi, Vergi Dünyası, S. 39, Kasım 1984.
- ÖZEN, A. , İktisadi Gelişmede Vergilemenin Rolü ve Vergilemede İstikrar, Vergi Sorunları, Mayıs 2005, S.188.
- GÖKBUNAR, A.R., Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, CBÜ Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Yıl:1998, S.4.

DİĞER

- <http://www.Cmis.org.tr/dergi/05A2004/mak2>. (05.11.2005).
- <http://www.Utikad.org.tr/karayolu.Htm> (03.03.2006).
- <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/ayhaneh/katmadeg.pdf> (23.04.2006).
- <http://en.wikipedia.org/wiki/Tax>, (03.10.2005).
- <http://en.wikipedia.org/wiki/Valueaddedtax#VATintheEuropeanUnion> (03.04.2006).
- <http://plan8.dpt.gov.tr/ab/deniz.html> (11.03.2006).
- AKTAN C.C.,<http://www.canaktan.org/ekonomi/yoksulluk/dorduncu-bol/artan-vergi> (16.12.2005).
- <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/Nisan2004/abdevlet.htm> (05.01.2006).
- <http://www.gelirler.gov.tr> (01.12.2005).
- <http://www.gib.gov.tr> (10.12.2005).
- <http://www.ikv.org.tr/pdf/961fdle2.pdf> (08.02.2006).
- <http://www.malihaber.com>. (28.12.2005).

http://www.mfa.gov.tr/MFA_tr/Yayinlar/DisisleriBakanligiYayinlari/EkonomikSornlarDergisi/Sayi7/ KARAYOLUTAŞIMACILIĞI.htm (01.04.2006).

<http://www.nber.org/papers/w11539>,(17.04.2006).

<http://www.utikad.org.tr/demiryolu.htm> (10.03.2006).

<http://www.utikad.org.tr/havayolu.htm> (10.03.2006).

<http://www.utikad.org.tr/loj-hizmet.htm> (03.03.2006).

<http://www.felsefe.gen.tr/vergiler.asp> (07.10.2005).

İstanbul Defterdarlığının 28.06.1994 tarih ve 44403 sayılı özelgesi

İstanbul Defterdarlığının 30.10.2001 tarih ve 5786 sayılı özelgesi

İstanbul Defterdarlığının 9.12.1993 tarih ve 8730 sayılı özelgesi

Karayolu Taşıma Kanunu

Karayolu Taşıma Yönetmeliği

Maliye Bakanlığının 06.29.1999 tarih ve 26910 sayılı özelgesi

Maliye Bakanlığının 18.02.1988 tarih ve 2601014 sayılı özelgesi

Maliye Bakanlığının 23.08.2001 tarih ve 44885 sayılı özelgesi

ÖNER, M.Y. , (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürü, Maliye Bakanlığı Baş Müfettişi), “KDV Amaçları ve Sakıncaları” konulu sözlü görüşme, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Hizmet Binası, İzmir, 2006.

www.tdk.gov.tr/tdksozluk/sozara.htm - 3k (01.10.2005).

KDV Kanunu

KDV Kanunu Genel Tebliği

EKLER

EK-1 ULUSLARARASI TAŞIMACILIKTA KULLANILAN BELGELER

AVRUPA ÜLKELERİNE İHRAÇ TAŞIMALARIMIZ (Sefer)

Boşaltma Ülkesi	2000	2001	Y. D.	2002	Y. D.	2003	Y. D.	2004	Y. D.	O-E 2004	O-E 2005	Y.D.(Yıllık Değişim)
ALMANYA	42491	39451	-0,1	45858	0,16	53598	0,17	60651	0,13	51440	53712	0,04
İTALYA	20552	18856	-0,1	21286	0,13	25258	0,19	30836	0,22	24463	31194	0,28
ROMANYA	11611	14805	0,28	16292	0,1	22717	0,39	25694	0,13	20065	29967	0,49
YUNANİSTAN	8506	11581	0,36	14359	0,24	16289	0,13	20981	0,29	16007	18553	0,16
FRANSA	12279	12947	0,05	14983	0,16	17413	0,16	17406	0	14786	16110	0,09
İNGİLTERE	8192	8937	0,09	13068	0,46	14651	0,12	17049	0,16	14557	14463	-0,01
BULGARİSTAN	4587	6640	0,45	6228	0,06	8405	0,35	12786	0,52	9940	14543	0,46
HOLLANDA	6722	6042	-0,1	7010	0,16	7597	0,08	8149	0,07	6780	6904	0,02
AVUSTURYA	5892	6066	0,03	5490	0,09	6073	0,11	6011	-0,01	5211	6097	0,17
BELÇİKA	3908	4644	0,19	4574	0,02	5727	0,25	5815	0,02	4974	4121	-0,17
MAKEDONYA	5513	4989	-0,1	5096	0,02	5184	0,02	4830	-0,07	4315	3942	-0,09
SİRB.-KARADAĞ	60	696	10,6	4191	5,02	4662	0,11	5412	0,16	4543	4562	0
MACARİSTAN	1897	2516	0,33	3381	0,34	4095	0,21	4746	0,16	3744	4329	0,16
POLONYA	2033	2419	0,19	3500	0,45	3395	0,03	5192	0,53	4398	4329	-0,02
İSPANYA	1435	1568	0,09	1912	0,22	2928	0,53	3866	0,32	3197	3736	0,17
ARNAVUTLUK	2121	2358	0,11	2358	0	2898	0,23	3102	0,07	2501	3091	0,24
HIRVATİSTAN	1621	1688	0,04	2078	0,23	2693	0,3	2620	-0,03	2359	2201	-0,07
İSVEÇ	1079	1280	0,19	1482	0,16	2583	0,74	2186	-0,15	1859	1994	0,07
İSVİÇRE	2432	2335	-0	1672	0,28	1436	0,14	2014	0,4	1726	1668	-0,03
DANİMARKA	901	967	0,07	940	0,03	974	0,04	1213	0,25	1003	1322	0,32
ÇEK CUM.	514	457	-0,1	631	0,38	814	0,29	1033	0,27	811	1264	0,56
SLOVAKYA	285	487	0,71	459	0,06	711	0,55	500	-0,3	424	541	0,28
SLOVENYA	562	678	0,21	726	0,07	642	0,12	985	0,53	860	900	0,05
LÜKSEMBURG	167	166	-0	150	-0,1	206	0,37	252	0,22	199	305	0,53
NORVEÇ	135	87	-0,4	144	0,66	162	0,13	317	0,96	302	283	-0,06
FİNLANDİYA	189	76	-0,6	99	0,3	152	0,54	228	0,5	180	279	0,55
PORTEKİZ	138	49	-0,6	89	0,82	131	0,47	101	-0,23	76	117	0,54
İRLANDA	79	68	-0,1	110	0,62	112	0,02	316	1,82	272	309	0,14
BOSNA	47	33	-0,3	72	1,18	85	0,18	140	0,65	151	606	3,01
TOPLAM	145948	152886	0,05	178238	0,17	211591	0,19	244431	0,16	201143	231442	0,15
KMLTF DEĞİŞİM (2000'E GÖRE)			0,05		0,22		0,45		0,67			-

EK-1-1 AVRUPA ÜLKELERİNE İHRAÇ TAŞIMALARIMIZ

T.C.GÜMRÜK BEYANNAMESİ					A ÇIKIŞ GÜMRÜK İDARESİ	
1	2 Gönderen/ İhracatçı No				1 B E Y A N	
					3 Formlar	
					4 Yük Belgeleri	
	8. Alıcı No				5 Kalem Sayısı	6 Kap adedi
					9 Mali Müşavir/ Serbest Muhasebeci No	
	14 Beyan sahibi/Temsilci No				10 Gideceği Ülke	11 Ticaret Yarılan Ülke
					15 Çıkış/İhracat ülkesi	
					16 Menşe ülke	
18 Çıkıştaki taşıt aracının kimliği ve kayıtlı olduğu ülke				15 Çıkış ülkesi kodu		
				17 Gideceği ülke kodu		
21 Sınırı geçecek hareketli taşıt aracının kimliği ve kayıtlı olduğu ülke				17 Gideceği ülke		
25 Sınırdaki taşıma şekli				20 Teslim şekli		
26 Dahili taşıma şekli				22 Döviz ve toplam fatura bedeli		
				23 Döviz kuru		
27Yükleme yeri				24 Sözleşme türü		
28 Banka bilgisi						
29 Çıkış Gümrük İdaresi				30 Eşyanın bulunduğu		
31 Kapların ve eşyanın tanımı				32 Kalem no		
				33 TGTC pozisyon no		
44 Ek bilgi belge ve izinler				34 Menşe Ülke Kodu		
				35 Brüt Ağırlık (kg)		
				37 R E J İ M		
				38 Net ağırlık (kg)		
				39 Kota		
				40 Manifesto/ Özet beyan		
				41 Ölçü birimi		
				E.B.		
				46 İstatistikî kıymet		
47 Vergilerin hesaplanması				48 Tecil/Taksitlendirme		
				49 Antreponun tipi ve kodu		
50 Sorumlu No				B HESAP DETAYLARI (KDV)		
51 Tasarlanan güzergah				52 Teminat		
				53 Varış Gümrük İdaresi		
54 Yer ve tarih						
55 Mühür						
56 Sonuç :						
57 Kurşun mühür No :						
58 Taşıtın Kimliği :						
59 Verilen süre :						
60 Sürenin başlangıç tarihi :						
61 İmza						
62 CGB-1						
63 E ÇIKIŞ/İHRACAT GÜMRÜK İDARESİ KONTROL SONUÇLARI						

EK-1-2 GÜMRÜK ÇIKIŞ BEYANNAMESİ

C.GÜMRÜK BEYANNAMESİ (DEVAM FORMU)										A ÇIKIŞ GÜMRÜK İDARESİ	
2 Gönderen/ İhracatçı No					1 B E Y A N						
3 Formlar											
Kapların ve eşyanın tanımı	Kapların ve konteynerlerin marka numara ve cinsleri				32 Kalem no		33 TGTC pozisyon no				
					34 Menşe Ülke Kodu		35 Brüt ağırlık (kg)		36 Tercihli tarife		
					a b						
					37 R E J İ M		38 Net ağırlık (kg)		39 Kota		
					40 Manifesto/ Özet beyan						
Ek bilgi belge ve izinler					41 Ölçü birimi		42 Kalem fiyatı		43 HY kodu		
Kapların ve eşyanın tanımı	Kapların ve konteynerlerin marka numara ve cinsleri				32 Kalem no		33 TGTC pozisyon no				
					34 Menşe Ülke Kodu		35 Brüt ağırlık (kg)		36 Tercihli tarife		
					a b						
					37 R E J İ M		38 Net ağırlık (kg)		39 Kota		
					40 Manifesto/ Özet beyan						
Ek bilgi belge ve izinler					41 Ölçü birimi		42 Kalem fiyatı		43 HY kodu		
Kapların ve eşyanın tanımı	Kapların ve konteynerlerin marka numara ve cinsleri				32 Kalem no		33 TGTC pozisyon no				
					34 Menşe Ülke Kodu		35 Brüt ağırlık (kg)		36 Tercihli tarife		
					A b						
					37 R E J İ M		38 Net ağırlık (kg)		39 Kota		
					40 Manifesto/ Özet beyan						
Ek bilgi belge ve izinler					41 Ölçü birimi		42 Kalem fiyatı		43 HY kodu		
Vergilerin hesaplanması	Türü		Vergi matrahı		Oranı		Tutarı		Ö.Ş.		
*****	Birinci kaleme ilişkin Toplam				İkinci kaleme ilişkin Toplam						
	Türü		Vergi matrahı		Oranı		Tutarı		Ö.Ş.		
Üçüncü kaleme ilişkin Toplam				Genel Toplam :							
1 Çıkış/İhracat gümrük idaresi nüshası											

EK-1-2 GÜMRÜK ÇIKIŞ BEYANNAMESİ DEVAM FORMU



1 T.C. GÜMRÜK ÖZET BEYAN FORMU

2 Seri No. : E 0997198

[illegible]

Carrier: Hapag-Lloyd Container Linie GmbH, Hamburg

Bill of Lading

Multimodal Transport or Port to Port Shipment

Shipper:

**Hapag-Lloyd**

Carrier's Reference: B/L-No.:

Page:

Export References:

Forwarding Agent:

Consignee (not negotiable unless consigned to order):

Notify Address (Carrier not responsible for failure to notify; see clause 20 (1) hereof):

Consignee's Reference:

Place of Receipt:

Vessel(s):

Voyage-No.:

Place of Delivery:

Port of Loading:

Port of Discharge:

Container Nos., Seal Nos., Marks and Nos.

Number and Kind of Packages, Description of Goods

Gross Weight:

Measurement:

COPY NO NEGOTIABLE

Shipper's declared Value (see clause 7(2) and 7(3))

Above Particulars as declared by Shipper. Without responsibility or warranty as to correctness by Carrier (see clause 11(1) and (2)).

Total No. of Containers received by the Carrier:

Packages received by the Carrier:

Movement:

Currency:

Charge	Rate	Basis	Wt/Vol/Val	Px/C	Amount

RECEIVED by the Carrier from the Shipper in apparent good order and condition (unless otherwise noted herein) the total number or quantity of Containers or other packages or units indicated in the box opposite entitled "Total No. of Containers/Packages received by the Carrier" for Carriage subject to all the terms and conditions hereof (INCLUDING THE TERMS AND CONDITIONS ON THE REVERSE HEREOF AND THE TERMS AND CONDITIONS OF THE CARRIER'S APPLICABLE TARIFF) from the Place of Receipt or the Port of Loading, whichever is applicable, to the Port of Discharge or the Place of Delivery, whichever is applicable. One original Bill of Lading, duly endorsed, must be surrendered by the Merchant to the Carrier in exchange for the Goods or a delivery order. In accepting this Bill of Lading the Merchant expressly accepts and agrees to all its terms and conditions whether printed, stamped or written, or otherwise incorporated, notwithstanding the non-signing of this Bill of Lading by the Merchant.

IN WITNESS WHEREOF the number of original Bills of Lading stated below all of this tenor and date has been signed, one of which being accomplished the others to stand void.

Place and date of issue:

Freight payable at:

Number of original B/Ls:

Total Freight Prepaid

Total Freight Collect

Total Freight

90131004 L.V. B/02

EK-1-4 KONŞİMENTO

DOLAŞIM BELGESİ (MOVEMENT CERTIFICATE)				
 (1) Üye ülke veya Türkiye Insert the member State or Turkey	1. İhracatçı (Ad, açık adres, ülke) Exporter (Name, full address, country)		A.TR No D 0587023	
	2. Taşıma Belgesi (İhtiyari) No (Tarih) Transport document (Optional) No. (Date)		3. Malın gönderildiği şahıs (İhtiyari) (ad, açık adres, ülke) Consignee (Optional) (Name, full address, country)	
	4. AET/TÜRKİYE ORTAKLIĞI ASSOCIATION between the EUROPEAN ECONOMIC COMMUNITY and TURKEY		5. İhraç Ülkesi Country of exportation	6. Varış Ülkesi Country of destination (1)
	7. Taşınmaya ilişkin bilgiler (İhtiyari) Transport details (Optional)		8. Gözlemler Remarks	
9. Sıra No: Item No	10. Kolilerin markaları, numaraları, sayı ve cinsi (dökme mallar için, duruma göre, geminin adı vagon veya kamyonun numarası belirtilecektir); Malların tanımı Marks and numbers; number and kind of packages (for goods in bulk, indicate the name of the ship or the number of the railway wagon or road vehicle); Description of goods		11. Brüt ağırlık (kg) veya diğer ölçüler (hl, m³, v.s.) Gross Weight (kg) or other measure (hl, m³, etc.)	
12. GÜMRÜK VİZESİ CUSTOMS ENDORSEMENT Doğruluğu onaylanmış beyan Declaration certified İhraç belgesi Export document (2) Model (Form) No. Gümrük İdaresi Customs Office Çıkış ülkesi Issuing country Yer ve Tarih Place and Date İmza (Signature)	13. İHRACATÇININ BEYANI DECLARATION BY THE EXPORTER Aşağıda imzası bulunan ben, yukarıda, belirtilen malların bu belgenin verilmesi için gerekli koşullara uygun olduğunu beyan ederim. I, the undersigned, declare that the goods described above meet the conditions required for the issue of this certificate. Yer ve Tarih Place and date İmza (Signature)	Mühür Stamp		

AYDOĞDU OFSET • 309 64 67 (Pbx) • ANKARA

EK-1-5 DOLAŞIM BELGESİ

EK-2 ULUSLARARASI TAŞIMACILIKTA KDV İADESİ DOSYA BELGELERİ

TAŞIT BELGESİ									
T.C ULAŞTIRMA BAKANLIĞI Kara Ulaştırması Genel Müdürlüğü				TAŞIMA YETKİ BELGESİNİN NUMARASI		GEÇERLİLİK TARİHİ 28.04.2007		BELGE TÜRÜ C 2	
YETKİ BELGESİ SAHİBİNİN	ADI - ÜNVANI								
	KISA ÜNVANI								
	MERKEZ ADRESİ								
YETKİ BELGESİ SAHİBİNİN ÖZMAL TAŞITLARI									
SIRA NO	PLAKA NO	İSTİAP HADDİ	MODEL	TAŞIT KARTI BİTİŞ SÜRESİ	SIRA NO	PLAKA NO	İSTİAP HADDİ	MODEL	TAŞIT KARTI BİTİŞ SÜRESİ
	T.YR:767,3		T.R:160,5	T.K:17,4					
15 Mart 2005									

Bu belgede kayıtlı olmayan taşıtlarla taşıma yapılamaz. SAYFA:04

EK-2-1 TAŞIT BELGESİ

T.C.
ULAŞTIRMA BAKANLIĞI
İZMİR BÖLGE MÜDÜRLÜĞÜ

KARAYOLU İLE ULUSLARARASI EŞYA TAŞIMA

YETKİ BELGESİ

YETKİ BELGESİNİN			
Numarası	Tarihi	TURÜ	Geçerlilik tarihi
	28.04.2003	C 2	28.04.2007
Adı ve Unvanı			
Merkez adresi			
Taşıma yapılacak ülkeler	BÜTÜN ÜLKELERE		

C 2

28 Nisan 2003

CARAYOLU İLE ULUSLARARASI EŞYA TAŞIMA

TAŞIT SÖZLEŞMESİ

1-TARAFLAR

.....adresind
e mukimyetki belgesi
sahibi..... firması
ile..... Adresinde mukim taşıt
sahibi.....
arasında Karayolu Taşıma Yönetmeliği hükümlerine istinaden bu sözleşme
imzalanmıştır.

2-TAŞITLA İLGİLİ BİLGİLER

Plakası :
Cinsi :
Markası :
Modeli :
Tipi :
Rengi :
Şase No :
Motor No :
İstiap Haddi :
Tescil Tarihi :
Tescil Sıra No:

Çekici + yarı römork, kamyon + römork, otobüs + römork için tek sözleşme yapılabilir.

3-TAŞITIN KULLANIMI

Sözleşme yapılan taşıt, karayolu alt yapısı ve trafik bakımından bir sakıncası olmamak, yasaklama ve kısıtlaması bulunmamak şartıyla yurtiçinde/uluslararası yetki belgesi sahibinin unvanı altında taşıma yapmak için kullanılacaktır.

4-SÖZLEŞME BEDELİ

Bu sözleşmenin bedeli Türk Lirasıdır.

5-SORUMLULUK VE YÜKÜMLÜLÜK

Bu sözleşme kapsamında yapılacak işlemlerden dolayı taraflar Karayolu Taşıma Yönetmeliği'nde öngörülen sorumluluk ve yükümlülükler bakımından müştereken ve müteselsilen sorumlu ve yükümlüdürler.

6-ÖDEME ŞEKLİ

.....

EK-2-3 TAŞIT SÖZLEŞMESİ ŞEKLİ

ORTAK TAŞIMA SÖZLEŞMESİ

1-TARAFLAR

<u>Firma Unvanı</u>	<u>Belge Numarası</u>	<u>Belge Türü</u>
<u>Merkezi Adresi</u>		

1-.....		
---------	-------	-------

.....		
-------	--	--

2-.....		
---------	-------	-------

.....		
-------	--	--

3-.....		
---------	-------	-------

.....		
-------	--	--

Yukarıda unvan, belge numarası, belge türü ve merkez adresi yazılı yetki belgesi sahipleri arasında Karayolu Taşıma Yönetmeliği'nin 56. maddesine istinaden bu ortak taşıma sözleşmesi imzalanmıştır.

2- KAPSAM

Bu sözleşme/..... Tarihleri arasında
.....den/dan

.....ye/ya yapılacak
olan.....

.....taşı
ma işini kapsar.

3- TARAFLARIN YAPACAĞI İŞLER

.....
.....yapacaktır.

4-SORUMLULUK VE YÜKÜMLÜLÜK

Bu sözleşme kapsamında yapılacak ortak taşımada, yetki belgesi sahipleri Karayolu Taşıma Yönetmeliği'nde öngörülen sorumluluk ve yükümlülükler bakımından müştereken ve müteselsilen sorumlu ve yükümlüdürler.

5- SÖZLEŞMENİN GEÇERLİLİK SÜRESİ

Bu sözleşme Tarihinden
.....tarihine kadar geçerlidir.

Bu sözleşmeye konu olan ortak taşımanın sona ermesi halinde bu sözleşme kendiliğinden sona erer.

ÖZEL HÜKÜMLER

.....
.....

TEMSİL VE İLZAMA YETKİLİ KİŞİ/KİŞİLERİN

<u>ADI SOYADI</u>	<u>UNVAN KAŞESİ</u>	<u>İMZASI</u>
<u>TARİH</u>		

EK-2-4 ORTAK TAŞIMA SÖZLEŞMESİ ŞEKLİ

**2005/EYLÜL AYINA AIT KDV BEYANI VE İCMAL
TABLOSU**

MATRAH BİLDİRİMİ	AÇIKLAMA	TUTAR
TESLİM VE HİZMETLER TOPLAMI		843.720,00
TAŞIMACILIK İSTİSNASI	Y.DIŞI NAVLUN DEĞERİ	812.520,00
İHRACAT İSTİSNASI		
İSTİSNALAR TOPLAMI		812.520,00
YURTIÇI TESLİM VE HİZMETLERİ		31.200,00
OLMASI GEREKEN		
TAŞIMACILIK İSTİSNASI		812.520,00
ÖNCEKİ AY HASILATINDAN NAKİL(+)	FİİLİ ÇIKIŞ TARİHİ BU DÖNEM	
SONRAKİ AY HASILATINA NAKİL(-)	FİİLİ ÇIKIŞ TARİHİ SONRAKİ DÖNEM	
VERGİ BİLDİRİMİ		
HESAPLANAN KDV		5.616,00
TOPLAM KDV		5.616,00
ÖNCEKİ DÖNEMDEN DEVREDEN KDV		25.200,00
BU DÖNEMİ AİT İNDİRİLECEK KDV		25.500,00
İADE ÖNCESİ KDV	İNDİRİMLER TOPLAMI	50.700,00
İADE HESABI		45.084,00
TESLİM VE HİZMETLERİN TOPLAMI		843.720,00
İSTİSNALAR		31.200,00
İNDİRİLMEYEN KDV		
İSTİSNALARIN TESLİM VE HİZMETLER TOPLAMINA ORANI		
Hesaplama sonucunda tüm Kdv nin iade edilebileceği anlaşılmıştır.		
İCMAL		
İNDİRİLECEK KDV		50.700
S.DÖNEME DEVREDEN		
İADE EDİLMESİ GEREKEN KDV		45.084,00

EK-2-6 YÜKLENİLEN KDV HESAPLAMA TABLOSU

 İl Kodu:35 SERİ B SIRA NO.: 528036		Ticaret Odası : Ticaret Sicil : Kordon V.D. :	
FATURA / INVOICE		Tarih/Date : 14.11.2005 İrsaliye No.ve Tarihi :	
ARAÇ PLAKA NO TRUCK NUMBER	35 FF 540 PLK ARAÇ İTH	SİPARİŞ NUMARASI ORDER NUMBER	
DÖVİZ KURU RATE OF EXCHANGE	1.5961EURO	POZİSYON NUMARASI POSITION NUMBER	701 NL POZ
DÖVİZ TUTARI AMOUNT	2.350,00	TIR KARNE NUMARASI TIR CARNET NUMBER	TR003148
CİNSİ ITEM	ADET QUANTITY	FİYAT PRICE	TUTARI AMOUNT
NAVLUN BEDELİ YALNIZ İKİBİNÜÇYÜZELLİ EURO	1	2.350,00	2.350,00
YALNIZ İKİBİNÜÇYÜZELLİ EURO		TUTARI AMOUNT	2.350,00
		KDV % VAT %	0,00
		TOPLAM TUTAR TOTAL AMOUNT	2.350,00

İZMİR FORM Tel:4584639-0000-035

B. Yeri: İZMİR MATBAACILIK BİLGİSAYAR FORM Ing. Rek. Araş. Dan. San. Ve Tic. 1. Şiş. 2608 Sic. No:8 1. Sanayi Sitesi / İZMİR Tel: 0232) 458 50 00 Ege V.D. 484 040 1738 Ani. Tar: 01.10.2004 / 693 NİSAN 2005

11 SURET

EK-2-7 FATURA ÖRNEĞİ

YAPRAK N° 2		1. TIR KARNESİ No 00000000	
2. Hareket Gümrük idare(ler)i 1. _____ 2. _____		3. IRU Union Internationale des Transports Routiers tarafından düzenlenmiştir	
Resmi kullanım için		4. TIR karnesi sahibi (adı, adresi ve ülke)	
7. Karayolu araç(lar)ının plaka numara(lar)ı		5. Hareket Ülkesi/Ülkeleri	6. Varış Ülke(ler)i
EŞYA MANİFESTOSU		8. Manifestoya ekli belgeler	
9. a) Yükleme Bölme(ler)i veya konteyner(ler) b) Kapların veya eşyaların marka ve numaraları	10. Kapların veya eşyanın sayı ve cinsi: Eşyanın tanımı	11. Brüt ağırlık kg. olarak	16. Tatbik edilen mühürler ve tanıma işaretleri (sayı, tanıma)
12. Manifestoya yazılan toplam kap sayısı Varış:		17. Hareket gümrük idaresi, Gümrük görevlisinin imzası ve Gümrük idaresinin tarihli mührü	
1. Gümrük idaresi	Sayı	13. 1-12 bölümlerdeki bilgilerin doğru ve tam olduğunu beyan ederim	14. Yer ve tarih 15. Karne sahibinin veya temsilcisinin imzası
2. Gümrük idaresi			
3. Gümrük idaresi			
18. Eşyanın kabul belgesi (Hareket Gümrük idaresi veya yol boyu giriş Gümrük idaresi)		24. TIR işlemini sonlandırma belgesi (Yol boyu çıkış idaresi veya varış gümrük idaresi)	
19. Tatbik edilen mühürler ve tanıma işaretlerinin bozulmadığı görülmüştür.	20. Transit için belirlenen süre	25. Tatbik edilen mühürler ve tanıma işaretlerinin bozulmadığı görülmüştür	
21. Tescilin yapıldığı Gümrük idaresi	Tescil No.	26. TIR işleminin sonlandırıldığı belirlenen kap adedi	
22. Diğer hususlar (öngörülen güzergah, yükün ibraz edilmesi gereken Gümrük idaresi, vb.)		27. Boşaltma şartları	
23. Gümrük görevlisinin imzası ve Gümrük idaresinin tarihli mührü		28. Gümrük görevlisinin imzası ve Gümrük idaresinin tarihli mührü	

TIR KARNESİ No 00000000
SAYFA 2

DİPKOÇAN N° 2		TIR KARNESİ No 00000000
1. Varış tasdik eden Gümrük idaresi _____		6. Gümrük görevlisinin imzası ve Gümrük idaresinin tarihli mührü
2. ☐ Tatbik edilen mühürler ve tanıma işaretlerinin bozulmadığı görülmüştür.		
3. TIR işleminin sonlandırıldığı belirlenen kap adedi (manifestoda belirtildiği gibi) _____		
4. Tatbik edilen yeni mühürler _____		
5. Boşaltma şartları _____		

vert = Exemplar für Auftraggeber rosa = Exemplar für Absender bleu = Exemplar für Empfänger grün = Exemplar für Frachtführer		blanc = Exemplaire pour commettant rose = Exemplaire de l'expéditeur bleu = Exemplaire du destinataire vert = Exemplaire du transporteur		wit = Exemplaar voor lastgever rosa = Exemplaar voor afzender blau = Exemplaar voor geadresseerde groen = Exemplaar voor vervoerder		blanco = Essaiemplar per committente rosa = Essaiemplar per mittente bleu = Essaiemplar per destinatario verde = Essaiemplar per trasportatore		white = Copy for orderer pink = Copy for sender blue = Copy for consignee green = Copy for carrier		held = Exemplar for ordergeber rosa = Exemplar for sender blau = Exemplar for modtager grøn = Exemplar for befordrer	
---	--	---	--	--	--	---	--	---	--	---	--

1 Absender (Name, Anschrift, Land) Expéditeur (nom, adresse, pays)				INTERNATIONALER FRACHTBRIEF LETTRE DE VOITURE INTERNATIONAL Diese Beförderung unterliegt trotz einer gegenseitigen Abmachung den Bestimmungen des Übereinkommens über den Beförderungsvertrag im internationalen Straßengüterverkehr (CMR). Ce transport est soumis, nonobstant toute clause contraire, à la Convention relative au contrat de transport international de marchandises par route (CMR).									
2 Empfänger (Name, Anschrift, Land) Destinataire (nom, adresse, pays)				16 Frachtführer (Name, Anschrift, Land) Transporteur (nom, adresse, pays)									
3 Auslieferungsort des Gutes Lieu prévu pour la livraison de la marchandise Ort/Lieu Land/Pays				17 Nachfolgende Frachtführer (Name, Anschrift, Land) Transporteurs successeurs (nom, adresse, pays)									
4 Ort und Tag der Übernahme des Gutes Lieu et date de la prise en charge de la marchandise Ort/Lieu Land/Pays Datum/Date				18 Vorbehalte und Bemerkungen der Frachtführer Réserves et observations des transporteurs									
5 Begleitende Dokumente Documents annexés													
6 Kennzeichen u. Nummern Marques et numéros		7 Anzahl der Packstücke Nombre des colis		8 Art der Verpackung Mode d'emballage		9 Bezeichnung des Gutes* Nature de la marchandise*		10 Statistikknummer No. statistique		11 Bruttogewicht in kg Poids brut, kg		12 Umfang in m³ Cubage m³	
													
13 Anweisungen des Absenders (Zoll- und sonstige amtliche Behandlung) Instructions de l'expéditeur formalités douanières et autres				19 Zu zahlen vom: À payer par: Fracht Pts de transport Ermäßigungen Réductions Zwischensumme Solde Zuschläge Suppléments Nebengebühren Frais accessoires Sonstiges Divers Zu zahlende Gesamtsumme Total à payer				Absender L'expéditeur		Währung Monnaie		Empfänger Le Destinataire	
14 Rückentstaltung Remboursement				20 Besondere Vereinbarungen Conventions particulières									
15 Frachtzahlungsinweisungen Prescription d'affranchissement Frei Franco Unten Non Franco													
21 Ausgefertigt in Établie à				am le				24 Gut empfangen Réception des marchandises Datum Date					
22				23									
Unterschrift und Stempel des Absenders (Signature et timbre de l'expéditeur)				Unterschrift und Stempel des Frachtführers (Signature et timbre du transporteur)				Unterschrift und Stempel des Empfängers (Signature et timbre du destinataire)					
25 Angaben zur Ermittlung der Entfernung mit Grenzübergängen von bis km				Paletten-Absender - Expéditeur des palettes Art Anzahl Kein Tausch Tausch Euro-Palette Gitterbox-Palette Einfach-Palette				Paletten-Empfänger - Destinataire des palettes Art Anzahl Kein Tausch Tausch Euro-Palette Gitterbox-Palette Einfach-Palette					
26 Vertragspartner des Frachtführers				Bestätigung des Empfängers/Datum/Unterschrift				Bestätigung des Fährers/Datum/Unterschrift					
27 Amtliches Kennzeichen Nutzlast in kg Kfz Anhänger													
Benutzte Gen.-Nr. ☐ National ☐ Bilateral ☐ EG ☐ CEMT													

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler:

Adı ve Soyadı: Kudbeddin ŞEKER
 Doğum Yeri: BATMAN
 Doğum Yılı: 1973
 Medeni Hali: Evli

Eğitim Durumu:

Lise: 1987-1990 Batman Lisesi
 Lisans: 1993-1997 Süleyman Demirel Üniversitesi
 Yüksek Lisans: 1998-2006 Süleyman Demirel Üniversitesi

Yabancı Dil(ler) ve Düzeyi:

1. İngilizce - Orta

İş Deneyimi:

1. Diyarbakır Defterdarlığı Özel Yoklama Yetkili Memur
 2. İzmir Vergi Diresi Başkanlığı Kordon Vergi Dairesi Müdürlüğü Gelir Uzman Yardımcısı

Bilimsel Yayınlar ve Çalışmalar: