

T.C.
ERZİNCAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİ HUKUK ANA BİLİM DALI

İHRACATTA VERGİ İADESİ

Yüksek Lisans Tezi

Dursun LALELİ

Danışman
Yrd. Doç. Dr. Oğuz CANER

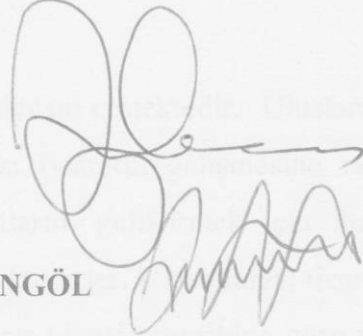
Erzincan 2013

TEZ KABUL TUTANAĞI

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu çalışma, Mali Hukuk Anabilim Dalının Mali Hukuk Bilim Dalında jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Danışman / Jüri : Yrd. Doç. Dr. Oğuz CANER



Jüri : Yrd. Doç. Dr. Zülküf AYRANGÖL

Jüri : Yrd. Doç. Dr. Meral EKİCİ ŞAHİN



Yukarıdaki imzalar, adı geçen öğretim üyelerine aittir. 29/05/2013

Prof. Dr. Adem BAŞIBÜYÜK

Enstitü Müdür

İHRACATTA VERGİ İADESİ

Dursun LALELİ

Erzincan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

Mali Hukuk Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi, Mayıs 2013

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Oğuz CANER

ÖZET

Küreselleşme süreci günümüzde tüm hızıyla devam etmektedir. Uluslararası ticaret küreselleşmeye, küreselleşme de uluslararası ticaretin gelişmesine neden olmaktadır. Küreselleşen dünyada devletler ihracatlarını geliştirmek için ihracat teşvikleri vermekte ve çeşitli vergi politikaları izlemektedirler. Uluslararası ticarete, ticarete konu olan eşyaların vergilendirme hakkı, varış ülkesi prensibine göre varış ülkesinindir. Bu nedenle ihracat eşyasına yüklenen vergiler iade edilmektedir.

Vergi iadesi müessesesi günümüzde ihracatı teşvik etmekle birlikte haksız kazanç elde etmek için istismar da edilmektedir. Çalışmamızda uluslararası ticaretin gelişimi, ihracatta vergi iadesinin hangi durumlarda gerçekleşebileceği ve vergi iadesi müessesesinin istismarının nasıl engellenebileceği açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi İadesi, Uluslararası Ticaret, Küreselleşme, İhracat, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi.

TAX REFUND ON EXPORT

Dursun LALELİ

Erzincan University, Institute of Social Sciences

Department of Financial Law

M.A. Thesis, May 2013

Thesis Supervisor: Assist. Prof. Dr. Oğuz CANER

ABSTRACT

The process of globalization continues to develop at full speed. International trade leads to the development of globalization, and therefore globalization leads to the development of international trade. In the globalizing world, states provide export subsidies to promote exports and follow various tax policies. In international trade, the right of taxation of the tradable goods belongs to the country of destination according to the principle of country of destination. For this reason, taxes on export goods are refunded.

Although tax refund offices promote exports, they are now being abused in order to gain unfair income. This study explains the development of international trade, in which cases taxes are refunded, and how to prevent the abuse of tax refund offices.

Key Words: Tax Refund, International Trade, Globalization, Export, Value Added Tax, Excise Tax, Special Consumption Tax.

İÇİNDEKİLER

TEZ KABUL TUTANAĞI.....	I
ÖZET	II
ABSTRACT.....	III
İÇİNDEKİLER	IV
KISALTMALAR.....	XIII
I. GİRİŞ.....	1
II. ULUSLARARASI TİCARET VE GÜMRÜKLER.....	2
A. Genel Olarak	2
B. Uluslararası Ticaretin Gelişimi.....	4
C. Gümrükler	7
1. Gümrüklerin Güvenlik Boyutu.....	7
2. Gümrüklerin Ekonomik Boyutu	8
3. İhracatta Gümrük İşlemleri	9
D. Uluslararası Ticarete Vergileme Yetkisi	11
1. Devletin Egemenlik Alanı	11
2. Devletin Vergilendirme Yetkisi	12
E. Uluslararası Ticarete Alınan Gümrük Vergileri	13
III. İHRACAT VE KALKINMA.....	15
A. İhracat.....	15
1.İhracatın Teorik Gelişimi	16
2.1980'den Sonra Türkiye'de İhracat.....	19
B. İhracatın Kalkınmaya Etkisi	20

C. Türkiye’de İhracat Teşvikinin Nedeni ve Gelişimi.....	23
1.Genel Olarak.....	23
2.Türkiye’de İhracat Teşviğinin Tarihsel Gelişimi	25
a) 1963-1967 Yılları Arası Dönem.....	25
b) 1968-1972 Yılları Arası Dönem.....	26
c) 1973-1977 Yılları Arası Dönem.....	26
d) 1979-1983 Yılları Arası Dönem.....	27
e) 1985-1989 Yılları Arası Dönem.....	28
f) 1990-1994 Yılları Arası Dönem	29
g) 1996-2000 Yılları Arası Dönem.....	29
h) 2001-2005 Yılları Arası Dönem.....	30
IV. İHRACATTA VERGİ İADESİ.....	32
A. Genel Olarak	32
B. İhracatta Vergi İadesi	34
1.Katma Değer Vergisi.....	34
a) Katma Değer Vergisinin Genel Olarak Değerlendirilmesi	34
b) Katma Değer Vergisinin Konusu	34
(1)Katma Değer Vergisine Tabii İşlemler	35
(2)İşlemlerin Türkiye’de Yapılması	35
(3)Teslim.....	35
c) Verginin Mükellefi ve Sorumlusu	36
d) KDV’de Vergiyi Doğuran Olay ve Fiili İhracat Tarihi.....	37

e) Katma Değer Vergisinde Matrah.....	40
(1) Tarife	41
(2) Kıymet.....	42
(3) Menşe	43
f) Katma Değer Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar	44
(1) Muafiyetler	44
(2) İstisnalar	48
(a) İhracat İstisnası	49
(b) İthalat İstisnası.....	51
(i) Teslim ve İfaları Yurt İçinde KDV'den İstisna Edilen Mal ve Hizmetler.....	51
(ii) Gümrük Vergisinden Muaf veya İstisna Edilen Eşyalar	51
(3) İhraç Edilen Eşyaların Geri Gelmesi.....	51
2. İhracatta KDV İadesi.....	52
a) Mal İhracatında KDV İadesi ve İstisnaları	56
(1) Özellik Arz Etmeyen İhracat.....	56
(2) Kayda Bağlı İhracat.....	56
(3) Kredili İhracat	57
(4) Konsinye İhracat	58
(5) İthal Edilmiş Malların İhracı	59
(6) Serbest Bölgelere Yapılacak İhracat	59
(7) Bağlı Muamele Yoluyla Yapılacak İhracat.....	60
(8) Ticari Kiralama Yoluyla Yapılacak İhracat	61
(9) Transit Ticaret	61
(10) Bedelsiz İhracat.....	62
(11) Diğer İhracat Türleri.....	63

(a) Gümrük Hattı Dışındaki Mağaza ve İşletmelere Mal Satışı.....	63
(b) Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ne Yapılan İhracat.....	64
(c) Posta Yoluyla Gönderilen Eşya.....	64
(d) Uluslararası Taşımacılık Yapan Yerli ve Yabancı Bayraklı Gemilere Yapılan Teslimler	64
b) Hizmet İhracında KDV İadesi ve İstisnası	64
(1) Vergiyi Doğuran Olay ve Matrah.....	65
(2) Hizmet İhracatı İstisnasının Şartları.....	66
(a) Hizmetin Yurt Dışındaki Bir Müşteri İçin Yapılmış Olması	66
(b) Fatura veya Benzeri Nitelikteki Belgenin Yurt Dışındaki Müşteri Adına Düzenlenmiş Olması.....	67
(c) Hizmet Bedelinin Döviz Olarak Türkiye'ye Getirilmesi	67
(d) Hizmetten Yurt Dışında Yararlanılması.....	68
(4) Hizmet İhracatında Özellik Taşıyan Durumlar	71
(a) İhraç Edilen Mallara ilişkin Olarak Verilen Komisyonlar (İhracat Komisyonları).....	71
(b) Yurt Dışından Türkiye'ye Düzenlenen Turlar	71
(c) Yurt Dışına Yapılan Fason İşçilik	72
(d) İstisnanın Uygulanacağı ve Beyan Edileceği Vergilendirme Dönemi.....	72
c) Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara Yapılan Teslimlerde KDV İstisnası	72
(1) Türkiye'de İkamet Etmeyenlere KDV' in Gümrük Çıkışını Müteakip İade Edilmesi	73
(2) Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Yapılan Satışlarda KDV İstisnası.....	76
d) Tecil – Terkin Uygulaması.....	77

(1) İhraç Kaydıyla Malı Teslim Alan İhracatçı Açısından Uygulama.....	80
(2) İhraç Kaydıyla Mal Teslim Eden Mükellefin Durumu	81
(3) İmalatçı Olmayanların İhraç Edilmek Kaydıyla Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine Yaptıkları Teslimlerde Tecil-Terkin	82
(4) Dahilde İşleme Rejimi Kapsamında Tecil Terkin İşlemleri.....	83
e) İhracatta KDV İadesi Uygulamasına İlişkin Usul ve Esaslar.....	86
(1)Mal ve Hizmet İhracında.....	86
(2)İade ve Mahsup İşlemlerinde İbrazi Gereken Belgeler	87
(a) Mal İhracatında.....	87
(b) İhraç Kaydıyla Teslimlerde	87
(c) Döviz Alım Belgesine İlişkin Açıklama.....	87
(d) Dahilde İşleme Kapsamında Tecil Terkin Uygulamasında.....	88
(e) Hizmet İhracatında Gerekli Belgeler	89
(f) Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara KDV Tahsil Edilerek Yapılan Satışlarda.....	89
(g) Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Yapılan Satışlarda (Bavul Ticareti)	89
(3) Teminat Uygulaması	90
(a) Normal Teminat Uygulaması	90
(b) İndirimli Teminat Uygulaması	90
(c) Yükseltilmiş Teminat Uygulaması	91
(4) Mahsuben İade İşlemi	91
f) KDV İadelerinde Teyit Uygulaması	93
(1) Gümrük Beyannamesinin Teyidi	93
(2) Banka Teminat Mektuplarının Teyidi	95
(3) Döviz Alım Belgelerinin Teyidi.....	96

g) KDV İadelerinin YMM Tastik Raporuna Göre Alınması.....	96
h) Özel Rejimlerin Uygulandığı Mal ve Hizmetler	96
(1) Genel Olarak	96
(2) Gümrük Antrepo Rejimi.....	97
(3) Dahilde İşleme Rejimi.....	97
(4) Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi.....	98
(5) Geçici İthalat Rejimi	98
(6) Hariçte İşleme Rejimi.....	98
(7) İhracat Rejimi.....	99
(8) Geri Gelen Eşya	99
(9) Transit Rejimi.....	99
(10) Serbest Bölgeler ve Serbest Antrepolar Rejimi.....	99
i) KDV İade Yöntemleri	100
(1)Nakit İade	100
(a)Teminatla İade	101
(b)İndirimli Teminat Uygulaması	101
(c)Teminat Mektuplarının İadesi.....	104
(d)Maliye Bakanlığı İnceleme Raporuyla İade.....	104
(e) Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporuyla İade.....	105
(2) Mahsuben İade	106
(a) Vergi Borçlarına Mahsup	106
(b)SSK Prim Borçlarına Mahsup	107
(3) Hızlandırılmış Katma Değer Vergisi İadesi (HİS) Şeklinde İade.....	110
2.İhracatta Özel Tüketim Vergisi İadesi.....	111
a) Özel Tüketim Vergisinin Konusu.....	111

b) Vergiyi Doğuran Olay	114
c) Verginin Mükellefi ve Sorumlusu	116
d) Vergiden Muaflık ve İstisnalar	117
(1) İhracat İstisnası	117
(2) İthalat İstisnası	118
(3) İthalat Benzeri Rejimler İstisnası	118
(4) Diğer İstisnalar	119
e) İhracatçıya ÖTV İadesi	119
(1) Genel Olarak	119
(a) Malların İhraç Edilmesi	123
(b) Serbest Bölgelerdeki Müşterilere Yapılan Mal Teslimleri	123
(c) Yurt Dışı Şubelere Mal Gönderilmesi	124
(d) Yabancı Taşıma Araçlarına Yapılan Teslimler	124
(e) Gümrük Antrepolarına Yapılan Mal Teslimleri	125
(f) ÖTV'nin Alış Faturaları ve Benzeri Belgeler Üzerinde Gösterilmesi	125
(g) ÖTV'nin Beyan Edilmiş Olması	126
(h) ÖTV Ödenerek İthal Edilen Malların İhracında İade	126
(i) Malların Aynen İhraç Edilmesi Zorunluluğu	126
(i) ÖTV İadesi Alınan Malın Geri Geri Gelmesi	126
(2) İade Taleplerinde Vergi Dairesine İbrazi Gereken Belgeler	127
(3) İade Taleplerinde Vergi Dairesince Yapılacak İşlemler	129

V. İHRACATTA VERGİ İADESİ MÜESSESESİNİN İSTİSMAR EDİLDİĞİ DURUMLAR

A. Genel Olarak

B. Hayali İhracat

1. Hayali İhracatın Sebepleri	133
a) Taahhütlerin Kapatılması	133
b) Kara Para Aklanması.....	133
c) Dahilde İşleme Rejimini Kapatmak	134
d) Teşvikli Yatırımlarda İhracat Şartının Yerine Getirilmesi.....	134
2. Hayali İhracatın Yöntemleri	135
a) Gerçekte Olmayan Bir Eşyanın İhracı.....	135
b) Fiyatların Yüksek Gösterilmesi.....	135
c) Ticari Değeri Olmayan Mal İhracı	136
d) Miktarı Yüksek Göstermek	136
e) Malın Farklı Gösterilmesi.....	136
f) Dahilde İşleme Rejimi Çerçevesinde Hayali İhracat	136
g) Türkiye’de İkamet Etmeyen Yolculara Yapılan Satışlar Çerçevesinde Hayali İhracat	137
C. Naylon Fatura Kullanmak Suretiyle Vergi İadesi Alınması.....	138
D. Vergi İadesi Müessesesi Suistimalini Teşvik Eden ve Kolaylaştıran Sebepler.....	139
1. Kayıt Dışı Oranının Yüksek Olması	139
2. Ekonomide İşlemlerin Önemli Ölçüde Hamiline Yazılı Olması.....	139
3. İhracat Taahhüt Hesaplarının Kapatılmasındaki Yanlış Uygulamalar	139
4. Vergi İdaresinin Teknik ve Nitelik Olarak Yetersizliği.	140
5. Vergi Oranlarının Yüksek Oluşu.....	140

6. İadelerin Nakit Olarak Yapılması.....	140
7. Belge Düzeni, Basımı ve Kullanımı.....	140
E. Haksız Vergi İadesinin Önlenebilmesi İçin Yapılması Gerekenler ve Çözüm Önerileri.....	141
1. Vergi Oranlarının Makul Bir Düzeye Çekilmesi	141
2. Mahsup Sisteminin Yaygınlaştırılması	141
3. Belge Düzeninin Denetiminin Sağlanması.....	142
4. Gümrük İdarelerinin Islahı	142
5. İcra Organının İstikrarı	142
6. Hayali İhracat Konularının Açık ve Belirgin Olarak Tanımlanması	143
7. Gümrük İdaresi ile Vergi Daireleri Arasında Bilgi Değişimi	143
8. Dahilde İşleme İzin Belgeleri Kapsamında.....	143
9. İmalattan İhracata Giden Aşamaların Kısıtlanması.....	146
10. Serbest Bölgelerin Denetimi	146
11. Kurumlar Arası Koordinasyon	146
12. Gelir İdaresi ve Vergi Tabanının Oluşturulması Vatandaşlık Numarası Verilmesi.....	147
13. Etkin, Verimli, Süratli Denetim Sistemi	147
14. TCGB Ötesi Operasyon.....	147
SONUÇ	149
KAYNAKÇA.....	152

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
AGİT	: Avrupa Güvenlik ve İşbirliği Teşkilatı
ATİK	: Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler
ATR	: Serbest Dolaşım Belgesi
BİLGE	: Bilgisayarlı Gümrük Etkinlikleri
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
BTB	: Bağlayıcı Tarife Bilgisi
C	: Cilt
CIF	: Eşyanın Maliyeti, Sigorta ve Navlun Bedeli
DFİF	: Destekleme Fiyat İstikrar Fonu
DGÖ	: Dünya Gümrük Örgütü
DiR	: Dahilde İşleme Rejimi
DTÖ	: Dünya Ticaret Örgütü
E	: Esas
Edt	: Editör
EUR-1	: Serbest Dolaşım Sertifikası
FOB	: Gemi Bordasında Teslim
GATT	: Ticaret ve Tarifeler Genel Anlaşması
GK	: Gümrük Kanunu

GT	: Genel Tebliğ
GTİP	: Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
GÜVAS	: Gümrük Veri Ambarı Sistemi
HİS	: Hızlandırılmış İade Sistemi
K	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KKDF	: Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu
KMK	: Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu
KSS	: Kimyasal Silahlar Sözleşmesi
M	: Mükerrer
md	: Madde
no	: Numara
OECD	: Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Teşkilatı
OGT	: Ortak Gümrük Tarifesi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
PTT	: Posta Telgraf Telefon (İdaresi)
RG	: Resmi Gazete
s	: Sayfa
S	: Sayı
SAD	: Tek İdari Belge
SSCB	: Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği

SSK	: Sosyal Sigortalar Kurumu
STA	: Serbest Ticaret Anlaşması
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
T	: Tarih
TC	: Türkiye Cumhuriyeti
TCGB	: Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi
TCMB	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TEV	: Telafi Edici Vergi
TGTC	: Türk Gümrük Tarife Cetveli
TİSK	: Türkiye İşverenler Sendikası Konfederasyonu
TL	: Türk Lirası
vb	: Ve benzeri
VEDOP	: Vergi Daireleri Otomasyon Projesi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Y	: Yıl
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

I. GİRİŞ

İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra kurulan yeni dünya düzeniyle devletlerin rekabetlerini savaş meydanlarında değil uluslararası pazarlarda sürdürmeleri amaçlanmıştır. Savaşı bir dünya için uluslararası ticaretin teşvik edilmesi rekabet edemeyecek devletlerin bu düzene entegre olması ve bu düzenin bozulmaması en önemli konu olmuştur. Devletlerin uluslararası ortamda saygınlıklarını koruyabilmelerinde ekonomilerinin gücü artık ordularının gücü kadar önemli olmuştur.

Bir ülke ekonomisinde vergi ve ihracat en önemli argümanlardandır. Kazançların vergiyle kutsallaştırıldığı teması hep vurgulanmış her yıl vergi rekortmenleri kamuoyuna çıkarılmış ve alkışlanmışlardır. Diğer taraftan özellikle Türkiye'de 1980 sonrası kalkınmanın vazgeçilmez parçası olarak ihracat görülmüştür. İhracatın gelişiminin önündeki tüm engeller kaldırılmaya çalışılmış ihracatçıların talepleri karşılanmaya çalışılmıştır.

İhracatı teşvik etmek her ülke için önemli bir konu olmuştur. Özellikle Türkiye ekonomisinin başlıca sorunu olarak görülen cari açığı kapatabilmek için ve ihracatın diğer getirilerinden faydalanabilmek için ihracatı teşvik çalışmaları devam etmektedir.

Bu çalışma ihracatı geliştirmek ve varış ülkesi prensibinin bir yansıması olarak ortaya çıkan ihracatta vergi iadesini ve muafiyetlerini incelemektedir. Çalışmada uluslararası ticaretin gelişimi ve önemi ilk olarak işlenmektedir. Uluslararası ticarete önemli bir aktör olan gümrüklerin Türkiye'deki gelişimi ve durumu işlenmekte daha sonra ihracatın önemi ve ihracatta vergi iadesi müessesesi incelenmektedir.

II. ULUSLARARASI TİCARET VE GÜMRÜKLER

A. Genel Olarak

Günümüzde pek çok konu küreselleşme süreciyle ilişkili durumdadır. Kuşkusuz ki küreselleşme ile uluslararası ticaret birbiriyle yakından ilişkili ve birbirini besleyen kavramlardır. Bugün dünyanın tümüne yayılmış olan küreselleşme, batının alt yapısı (kapitalizm) ve üst yapısının (rasyonalizm, demokrasi, insan hakları vb.) tüm dünyaya yayılmasıdır. Batının dünyaya yayılması üç dalga halinde olmuştur. Birinci dalga Merkantilistlerin etkili olduğu 1490'larda sömürgecilikle sonuçlanarak yayılmıştır. İkinci dalga sanayi devriminin olanaklarıyla 1890'larda yayılmıştır. İkinci dalga emperyalizmle sonuçlanmıştır. Üçüncü dalga ise 1970'lerde çok uluslu şirketlerin doğması, 1980'lerde iletişimin gelişmesi ve 1990'larda SSCB'nin çökmesiyle devam etmiştir.¹ Dünya siyasetini etkileyen bu üç dalganın ortak paydası uluslararası ticaretin kendisine pazar aramasından doğmuş olmasıdır.

Ortaçağda Osmanlı imparatorluğu gibi toprak kazanarak yaşayan devlet türünün karşısı İtalyan devlet türüdür. İtalyan devlet türü özellikle Venedik tarafından temsil edilen "ticaret devleti" modelidir. Ortaçağ da ki bu devlet modeli günümüz modern devletlerinin bir prototipini oluşturmaktadır. 1990'lardan sonra devletlerin güçlü olma ölçütlerinde bir değişiklik yaşanmıştır. Askeri güçlerinin yanında dünya piyasalarında etkin olmaları önem kazanmıştır.

Soğuk savaş sürecinin sona ermesiyle birçok yeni devlet ortaya çıkmıştır. Ekonomik olarak kendi kendilerine yetmeyen bu devletlerin ticari birliktelikler kurarak birbirleriyle savaşmamaları sağlanmaya çalışılmıştır. Bununla birlikte küçülen bu devletler egemen devletler tarafından daha kolay yönetilebilir olmuşlardır.²

2000'li yıllara gelindiğinde gelişmiş ülkelerden gelişme yolundaki ülkelere kadar ülkelerin tamamına yakını uluslararası ticareti tercih etmişlerdir. Ülkeleri bu

¹ Baskın Oran edt., *Türk Dış Politikası, c. I*, İstanbul 2005, s. 41.

² Oran. s. 89.

tercihe iten nedenlerin başında doğal kaynaklarının yeterli olmaması, iklimlerinin uygun olmayışı gibi zorunlu nedenler ile bazen de uluslararası ticaretin kârlı olması gelmektedir.³ Ülkeler üretmedikleri veya ülkelerinde üretilmeyen eşyalara ihtiyacını karşılamak için ithalat yapmak durumunda kalmışken, kendi arz fazlalarını da ihraç etme yoluna gitmişlerdir. Diğer taraftan arz-talep dengesizlikleri, mal farklılıkları, fiyat farklılıkları, tüketici zevkleri ve tercihlerindeki farklılıklar uluslararası ticareti cazip hale getirmiştir. Uluslararası ticaret, bir ülkenin kendi içindeki ticaretiyle benzer özellikler taşımakla birlikte ticaretin sınırları aşmasıyla da farklılıklar barındırmaktadır. Farklı para birimleri, farklı ticaret kanunları, farklı ekonomik sistemler, dil farklılıkları, mal standartlarındaki farklılıklar, toplumların zevk ve tercihlerindeki farklılıklar ve dış ekonomiyi kısıtlayıcı uygulamalar uluslararası ticareti zorlaştıran faktörlerdir.⁴

Uluslararası iktisadın teorik gelişimine bakıldığında 16. ve 18. yüzyıllarda Merkantilizmin kabul görüldüğü süreçlerde devletin asıl zenginliğinin değerli madenler olduğunu savunan öğretinin bir yansıması olarak korumacı bir dış ticaret politikasının savunulduğu söylenebilir.⁵ Merkantilistlere göre devlet mal ithalatı yapmaktan kaçınmalıdır. Bunun için yüksek gümrük duvarları konulmuş, hammadde ihracatı yasaklanmış, değerli madenlerin yabancılara satılması yasaklanmıştır. Kısacası Merkantilistler uluslararası ticaret yapan iki ülke arasında çıkar çatışması olduğunu bir ülkenin kârlı, diğer ülkenin ise zararlı çıktığını savunmuşlardır. Bu da uluslararası ticaretin gelişimini engellemiştir.⁶

Merkantilistlerin müdahaleci görüşlerine Liberal düşüncüyü savunanlar karşı çıkmış ve “*Laissez-faire, Laissez Passe*” (Bırakınız yapsınlar, bırakınız geçsinler) ilkesini savunmuşlardır. Devletin uluslararası ticarete gümrük tarifeleri ve tarife dışı engellerle müdahale etmemesini savunmuşlardır.⁷ Merkantilistlerin uluslararası ticaret yapan iki ülkeden biri kârlı diğeri zararlı çıkar tezine karşılık Adam Smith

³ Rıdvan Karluk, *Uluslararası Ekonomi Teori ve Politika*, İstanbul 2003, s. 3.

⁴ Kenan Çelik, *Uluslararası İktisat*, Trabzon 2008, s. 6.

⁵ Halil Seyidoğlu, *Uluslararası İktisat Teori Politika ve Uygulamaları*, İstanbul 2009, s. 19.

⁶ Çelik, s. 7.

⁷ Çelik, s. 8.

1776 yılında “Mutlak Üstünlükler Teorisi”ni savunmuştur. Bu teoriye göre; *Dünya kaynakları sabittir ancak dünya serveti sabit değildir. Uluslararası işbölümü ve uzmanlaşma ile dünya kaynakları daha verimli kullanılarak dünya serveti arttırılabilir. Arttırılan bu servet uluslararası ticaret yapan iki devlet arasında bölüşülür*”. Yani Adam Smith’e göre uluslararası ticaret yapan iki devlet arasında çıkar çatışması yoktur. Mutlak olarak üstün ürettiği malda uzmanlaşma ile iki devlet kârlı çıkabilir.⁸

1817 yılında David Ricardo “Karşılaştırmalı Üstünlükler Teorisi” ile “Mutlak Üstünlükler Teorisi” ni geliştirmiştir. David Ricardo uluslararası ticarete bir devletin her iki malın üretiminde de mutlak olarak üstün olduğu durumlarda da uluslararası ticaretin iki devlet içinde kârlı olacağını ileri sürmüştür. Teoriye göre önemli olan üstünlüğün derecesidir.⁹ Görüldüğü gibi uluslararası ticaret ilk başlarda korumacı fikirlerin etkisiyle ciddi gelişim gösterememişe de liberal düşüncenin gelişimiyle birlikte bugün ciddi bir gelişim gösterdiğini görmekteyiz.¹⁰

B. Uluslararası Ticaretin Gelişimi

İkinci Dünya Savaşı’ndan sonra dünya ticaretini geliştirme çalışmaları hız kazanmıştır. Dünya etkisini yıllarca hissettirecek bir savaştan çıkmıştır ve artık devletlerin birbirleriyle yakınlaşması istenmektedir. Bunun için de ticari ilişkilerin geliştirilmesinin ciddi bir etki bırakacağı düşünülmekteydi. Ticari ilişkilerin gelişmesi için de uluslararası ticaretin önündeki engellerin kaldırılması gerekmektedir.¹¹ Bunun için ekonomik birleşme çalışmaları başlamıştır. Bu çalışmalar iki şekilde ele alınabilir: Birincisi GATT ile birlikte gelişen genel ve evrensel entegrasyon çalışmaları ikincisi ise gelişen bölgesel entegrasyonlardır. GATT’la birlikte Dünya Ticaret Örgütü üyesi ülkelerin kendi aralarında gümrük tarifeleri ve diğer kısıtlamaların kaldırılması ya da azaltılması prensibi gelişmiştir.

⁸ Erdal Ünsal, *Uluslararası İktisat*, Ankara 2005, s. 7.

⁹ Çelik, s. 12.

¹⁰ Seyidoğlu, s. 20.

¹¹ Ünsal, s. 354.

Bu gelişmeler 1929’larda başlayan ve etkisini 1930’larda hissettiren ekonomik buhranla gelişen korumacılık fikrine karşı bir çıkıştı.¹²

Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması, uluslararası ticareti, haklar ve karşılıklı sorumluluklar açısından düzenleyen çok taraflı bir anlaşmadır. 1 Ocak 1948’de yürürlüğe girmiştir.¹³ İthalat vergilerini azaltmak, uluslararası ticaretin önündeki tüm engelleri kaldırmak ve ticarete ayrımcı uygulamalara son vermek amacıyla kurulmuştur.¹⁴ GATT, ülkeler arasında karşılıklı ödün tekniği yoluyla ve üye ülkeler arasında çok yönlü çalışmalar yoluyla dünya ticaretini serbestleştirmeye çalışmıştır. Daha sonra Uruguay görüşmeleri sonucunda Dünya Ticaret Örgütü kurulması kararı alınmıştır. Bu şekilde GATT daha kurumsal bir yapıya kavuşmuştur. Dünya Ticaret Örgütünün kurulması küreselleşme sürecini hızlandırmıştır.¹⁵

Dünya ticaretinin serbestleşmesinde bölgesel iktisadi birleşme hareketleri etkili olmuştur. Bölgesel iktisadi birleşme hareketleri aynı bölge ülkeleri arasında ticareti arttırmak, geliştirmek ve serbestleştirmek amacıyla kurulan yapılardır.¹⁶

İki veya çok taraflı ticari yapılanmalar içerisinde olan ülkelerdeki ticari faaliyetlerden toplanan gelir azalmıştır. Artık gümrükler ticari hakların korunması, haksız rekabetin önlenmesi, gözetim ve korunma önlemleri, fikri mülkiyet hakları, insan sağlığı, kültürel malların korunması, tıbbi amaçlı ürünlerin değişimi, zehirli atıklar ve nesli tehlikede olan bitki ve hayvan türlerinin korunması, uluslararası suç ve suçlular, yazılım ürünleri ve ekonomik etkili iş ve işlemler konularında uzmanlaşmaya gitmektedirler.¹⁷

¹² Seyidoğlu, s. 219.

¹³ RG. 27.08.1993/21676.

¹⁴ Çelik, s. 322.

¹⁵ Andrew Heywood, *Siyaset*, Ankara 2007, s. 144.

¹⁶ Ali İhsan Yiğitoğlu, *Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılmasında Bilgisayarlaşmanın Rolü, Bilge Sistemi Örneği, Kağıtsız Gümrük İşlemleri, E- Belge Kapsamında Türk Gümrük İdarelerinde Yapılanlar ve İleriye Dönük Öneriler*, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü, Uzmanlık Tezi, Ankara 2008, s. 16.

¹⁷ Özlem Yetişen, *Küreselleşme Süreci İçerisinde Özellikle Telekomünikasyon Yönüyle Ele Alındığında E-Ticaret ve Bu Çerçevede Eşyaya Ait Tüm İşlemlerin Yürütülmesinde ve*

Ticaretin tarihsel gelişimine bakıldığında sürekli olarak ticaretin kolaylaştırılmasına çalışılmıştır. Çünkü ticaretin kolaylaştırılması insanların yaşamlarını kolaylaştıran etkenlerden biridir. Ticarete paranın kullanılmasından bugünkü bankacılık işlemlerine, kağıtsız gümrük beyannamesi kullanımına kadar yapılan her şey ticaretin daha kolay ve hızlı yapılması içindir. Ticaretin kolaylaştırılması; ticarete eşya hareketleri için gerekli veri süreci, iletişim, belge sunumu, vergi tahsilatı ile ilgili uygulamalar ve e-ticaretin ortaya çıkması hep aynı amaçla olmuştur.¹⁸

Bugün genel olarak ülke ekonomilerinin bütünleştiğini, ortak bir pazar olduğu görülmektedir. Serbest piyasa ekonomisinin kuralları uluslararası düzeyde uygulanmakta, eşya ticaretinden sermaye hareketlerine kadar ekonomik faaliyetler serbestleştirilmektedir. İletişim ve bilgisayar teknolojisinde yaşanan gelişmeler özellikle yabancı sermayenin önemini arttırmıştır. Bu gelişmeleri temelde etkileyen bilgisayar alanında olan gelişmeler olmuştur. Diğer gelişmeler buna bağlı olarak gelişmiştir. Bu gelişmelerle birlikte yeni ürünler, yeni pazarlama teknikleri geliştirilmiştir. Bilgiye ulaşmanın maliyetinin düşmesi firmalar açısından verimliliği arttırmıştır.¹⁹

Bilgi ve bilgisayar teknolojisinde yaşanan hızlı gelişmeler, ulusal ekonomilerin entegrasyonu, ulusal finans ve sermaye piyasalarının libelleşmesi ve aracılık hizmetleri sağlayanlar arasındaki rekabetin artması finansın küreselleşmesine yol açmıştır. Finansın küreselleşmesi ile birlikte fonlar verimli oldukları yerlere gitmesinden hem gelişmiş ülkeler hem de gelişmekte olan ülkeler faydalanmıştır. Firmalar daha uygun koşullarda borç bulma imkânı elde etmişlerdir. Buna karşın sermayenin kolay hareket etmesi, sermayenin çıkışını kolaylaştırmakta ve sermaye çıkışı yaşayan ekonomilere ciddi problemler yaratmıştır.²⁰

Denetlenmesinde Gümrük İdarelerinin Görev ve Yetkilerinin Belirlenmesi, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü, Uzmanlık Tezi, Ankara 2008, s. 280.

¹⁸ Cemalettin Kalaycı, "Ticareti Kolaylaştırma Çalışmaları ve Etkileri", *Dış Ticaret Dergisi*, S. 34, Ankara 2005, s. 21-45.

¹⁹ Mustafa Acar, *Küreselleşen Dünyada Türkiye Ekonomisi*, Ankara 2000, s. 25.

²⁰ Yiğitoğlu, s. 20.

C. Gümrükler

Uluslararası ticarete gümrükler korumacılık fikrinin etkili olduğu dönemlerde uluslararası ticaretin karşısında bir duvar gibi durmaktayken, bugün küreselleşme ile birlikte çağdaş bir futbol hakemi gibi oyunu yöneten ve oyun akışını bozmayan bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Gümrükler oyuna yasadışı fiiller olduğunda karışmaktadır. Yasadışı bir durum olmadığı sürece uluslararası ticaretin akışını hızlandırmaya çalışmaktadır. Diğer taraftan küreselleşen dünyanın yeni sorunları karşısında gümrüklerin yeni görevleri de ortaya çıkmıştır.

Geçmiş dönemlerde gümrükler, uluslararası ticarete konu olan eşyaya belirli oranda vergi uygulayarak gelir toplayan, ithali veya ihracı yasak olan eşyaları kontrol ederek sınır içine girmesini veya sınır dışına çıkmasını engelleyen yerler olarak çalışmışlarsa da günümüzde bunlara ek olarak yasadışı göç, insan kaçakçılığı, çift kullanımlı eşyaların ticaretinin kontrol altına alınması gibi uluslararası güvenlik politikalarının da uygulandığı yerler olarak değeri artmıştır.

1. Gümrüklerin Güvenlik Boyutu

Bir ülkenin ulusal egemenliğini kurduğu topraklarda halkının güvenliğini sağlayabilmesi ülkenin sınır güvenliğiyle yakından ilgilidir. Kara, deniz ve hava sınırlarına konuşlanmış olan gümrüklerde devletin ekonomik ve fiziki güvenliğini korumak için uygulamalar yapılmaktadır. Bunlar ekonomi politikalarının uygulanması ile ekonomik istikrar ve büyümeye yardımcı olmaya çalışmak, kaçakçılığın önlenmesi ve terörün finansmanının kurutulması, dünya barışı için Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmaları uygulamaktır.

Bu kapsamda çeşitli ihracat kontrolleri uygulanmaktadır. İhracat kontrolleri, devletlerin ulusal güvenlik kaygısıyla oluşturdukları kendi iç düzenlemeleri olmakla birlikte, aynı zamanda uluslararası sorumlulukların ve iş birliklerinin de bir gereği olarak dış ticarete konu olan herhangi bir eşya, hizmet veya teknolojinin transferinde uygulanan kontrollerdir. Temel olarak üç tür uluslararası düzenleme ihracat

kontrolünü zorunlu kılmaktadır. Bunlar, uluslararası ambargo kararları, uluslararası anlaşmalar ve çok taraflı ihracat kontrol rejimleridir.²¹

Türkiye gümrük uygulamalarında, ithali ve ihracı belirli kurumların iznine bağlı olduğu halde yetkili kurumların izni alınmadan ihracı, ithali veya Türkiye Gümrük Bölgesine kaçak yollardan sokulması durumunda yapılacak kanuni işlemler 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda belirtilmiştir. Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu md. 3/11-12-13'de *"İthali, lisansa şarta, izne, kısıntıya veya belirli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tabii olan eşyayı, aldatıcı işlem ve davranışlarla ithal eden kişiye idari para cezası verilmektedir"* hükmündedir. Aynı zamanda ihracı kanun gereği yasak olan eşyayı Türkiye'den ihraç eden kişi, fiil daha ağır bir cezayı gerektiren başka bir suç oluşturmadığı takdirde altı aydan iki yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu fiil ihracı genel düzenleyici idari işlemlerle yasaklanan eşyalarla ilgili olduğunda idari para cezası uygulanır. Bu durumda görüldüğü gibi *"İhracı lisansa, şarta, izne, kısıntıya veya belli kuruluşların vereceği uygunluk veya yeterlilik belgesine tâbi olan eşyayı, belirlenen kayıt ve koşullara uymaksızın veya gerçeğe aykırı her türlü beyanname ve belge ibrazı ile gümrüğü yanılarak işlemini yaptırmak suretiyle ihraç etmek"* Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda kaçakçılık olarak tanımlandığından, gümrük uygulamalarında konunun ciddiyetle ele alındığı görülmektedir.²²

2. Gümrüklerin Ekonomik Boyutu

Gümrükler bir ülkenin gümrük vergi ve harçlarını tahsil etmenin yanı sıra; kara, deniz, hava sınırlarında yolcuları ve eşyaları kontrol ederek gümrük mevzuatı çerçevesinde uygulamalar yaparak toplumu ve ekonomiyi korumak amacıyla örgütlenmiş kuruluşlardır. Gümrüklerin uygulamaları uluslararası ticaretin gelişiminden bağımsız olmamıştır. Esasen gümrük uygulamaları dış ticaret politikasına göre şekillenmektedir. Bir ülkenin dış ticaret politikası oluşturulurken

²¹ Yetişen, s. 16.

²² Yiğitoğlu, s. 24.

birçok etken belirleyici olmaktadır. Bunlar; o günkü uluslararası politik ortam, devletin ideolojisi, devletin iç ve dış politikası, milli güvenlik konusu, ekonomik veriler şeklinde sıralanabilir. İşte bu sıralanan konulara göre bir dış ticaret politikası belirlenir ve belirlenen dış ticaret politikası hayata geçirilmeye çalışılır. Dış ticaret politikalarının hayat bulması, bu politikaların özellikle gümrüklerde etkin bir şekilde uygulanmasına bağlıdır. Dış ticaret politikası araçlarından kota, anti dumping vergisi ve ithalata karşı yüksek oranlı vergiler gibi enstrümanlarla devletlerin uluslararası ekonomi politikaları gümrüklerdeki uygulamalarla hayat bulmaktadır.²³

Gümrüklerde toplanan vergilerin özellikle peşin olarak toplanması ülke ekonomisine önemli katkıda bulunmaktadır. Gümrük ve Ticaret Bakanlığına göre; 2012 yılındaki 278.7 milyar liralık vergi gelirinin yaklaşık % 20'si gümrük idarelerince tahsil edilmiştir. Gümrük idarelerinin tahsil ettiği 56.4 milyar liralık gelirin 48.5 milyarını KDV, 3.8 milyarını GV, 2.3 milyarını ÖTV ve 1.7 milyar lirasında diğer tahsilatlar oluşturmaktadır.²⁴

3. İhracatta Gümrük İşlemleri

İhracat Yönetmeliği²⁵ md. 4/e' ye göre ihracatçı; *"ihraç edeceği mala göre ilgili ihracatçı birliğine üye olan gerçek usulde vergiye tabi (tek vergi numarası sahibi) gerçek ve tüzel kişi tacirler, esnaf ve sanatkârlar odalarına kayıtlı olup, üretim faaliyeti ile iştigal eden esnaf ve sanatkârlar ile joint-venture ve konsorsiyumlar"* olarak tanımlanmıştır. Bu tanımda yer alan ihracatçılar, ihracatçı birliklerine onaylattıkları Gümrük Beyannamesi ile birlikte ihracatın yapılacağı gümrük idaresine müracaat etmek suretiyle ihracat yapabilmektedirler.²⁶

İhracat işlemi yapılırken gümrük beyannamesinde aşağıdaki bilgilerin bulunması gerekmektedir²⁷:

- Gönderen/İhracatçı/Vergi numarası,

²³ Yiğitoğlu, s. 34.

²⁴ <http://www.gumrukticaret.gov.tr/icerik/30/2878/vergilerin-5-te-1-gumruklerden.html>. (11.05.2013).

²⁵ RG. 06.06.2006/26190.

²⁶ Karşlı, s. 18.

²⁷ <http://www.oaib.org.tr/tr/dis-ticarette-gumruk-uygulamalari> (10.01.2013).

- Alıcı,
- Mali Müşavir/Serbest Muhasebeci vergi numarası,
- Beyan sahibi/temsilcisi,
- Çıkış/ihracat ülkesi,
- Menşe ülke, Gideceği ülke,
- Çıkıştaki aracın kimliği ve kayıtlı olduğu ülke,
- Sınırı geçecek hareketli taşıt aracının kimliği ve kayıtlı olduğu ülke,
- Döviz ve toplam fatura bedeli, teslim şekli,
- Sınırdaki taşıma şekli, yükleme yeri
- Çıkış gümrük idaresi
- Kapların ve eşyanın tanımı,
- Brüt ağırlık (Kg), net ağırlık
- Sorumlu

Gümrük Yönetmeliği²⁸ md. 195'e göre "*Gümrük Çıkış Beyannamesinin tescil ve Gümrük Çıkış Beyannamesinin tescil ve kabulü için eşyanın muayeneye hazır bulundurulması esastır.*" Gümrük idareleri beyanın doğruluğunu araştırmak üzere beyanname ile ilgili ve beyannameye ekli belgeleri kontrol edebilir, beyannamenin içerdiği belgelerin doğruluğunu araştırmak üzere beyan sahibinden diğer belgeleri vermesini isteyebilir, eşyayı muayene edebilir ve ayrıntılı muayene ve tahlil amacıyla numune alabilir.²⁹

Özet beyan, Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca belirlenen örneğe uygun bir form ile yapılır. Gümrük idareleri bilgisayar ortamında üretilecek özet beyanın kullanımına izin verebilir. Gümrük mevzuatına göre özet beyan, gümrük işlemine esas olan beyanname ve taşıma senedi ile karşılaştırılır ve bir aykırılık bulunmadığı

²⁸ RG. 07.10.2009/27369(M).

²⁹ Karşı, s. 19.

takdirde eşyanın ihracına izin verilir. Eşyanın yurt dışı edildiğinin belirlenmesi halinde özet beyan kapatılmaktadır.³⁰

Gümrük idaresinin özet beyan servisinde Türkiye Gümrük Bölgesinden çıkan eşyaya ilişkin özet beyan formu, gümrük çıkış beyannamesi ve taşıma senedi ile karşılaştırılır ve bir aykırılık bulunmadığı takdirde gümrük çıkış beyannamesi kapatılır. İşlem gören ihracat beyannamesinin 1 ve 2 no.lu nüshası ihracat işlemlerinin tamamlandığı gümrük idaresinde saklanır. 3 no.lu nüshası ise ihracatçıya verilir. Fiili ihracatı müteakip gümrük idareleri durumu ilgili İhracatçı Birliği, vergi dairesi ve bankaya bildirirler. Ayrıca, İhracat Yönetmeliği md. 19'a göre İhracatçı Birlikleri fiili ihracatı müteakip gümrük idarelerince bu durumun kendilerine bildirilmesi üzerine keyfiyeti ilgili bankaya bildirirler.

İhracat bedellerinin Türkiye'ye getirilmesine ilişkin esaslar Türk Parasının Kıymetinin Korunması Hakkında Kanunun md. 8'de belirlenmiştir. İhraç edilen malların bedelinin mücbir sebeplerden kaynaklanan gecikmeler hariç fiili ihraç tarihinden itibaren en çok 180 gün içinde ihracatçılar tarafından yurda getirilerek bankalara veya özel finans kurumlarına Türk parası olması halinde tevsiki, döviz ise satılması zorunlu kılınmıştır.

D. Uluslararası Ticarete Vergileme Yetkisi

Uluslararası ticarete konu olan eşyada vergilendirme yetkisinin kimde olacağı devletin egemenlik alanı ve devletin vergilendirme yetkisi ile açıklanmaktadır.

1. Devletin Egemenlik Alanı

Devletler tanımlanırken iki şekilde tanımlanmaktadır. Bunlar dar anlamda devlet ve geniş anlamda devlettir. Dar anlamda devlet; belirli bir ülke parçası üzerinde teşkilatlanmış olan ve bu ülke üzerinde yaşayan kişiler üzerinde tek başına yetkili olan bir siyasi teşkilat olarak açıklanmaktadır.³¹

³⁰ Karşlı, s. 20.

³¹ Sevin Toluner, *Milletlerarası Hukuk Dersleri*, İstanbul 1989, s. 1.

Geniş anlamda devlet; ulusal bir topluluk olarak tarihi geçmişi ve hukuki bir birlikteliği barındırmaktadır. Devleti yönetenler hukuk kuralları koyma ve kamu gücünü kullanma tekelini elinde bulundurma gücüne sahiptirler. Zorlayıcı gücün tekelleşmediği yerlerde anarşi ortaya çıkmaktadır. Düzen ise zorlayıcı gücün tekelleştiği yerde vardır. Yani devlet otoritesiyle vardır. Devlet otoritesinin sınırları anayasa ile çizilmektedir. Devlet kendi egemenlik sınırları içerisinde vergilendirme yetkisini anayasalardan almaktadır.³² Günümüzde devletlerin egemenlik alanı içerisine; kanun yapmak, vergi almak, para basmak, savaş yapmak, barış antlaşması imzalamak girmektedir.³³

2. Devletin Vergilendirme Yetkisi

Devletin vergilendirme yetkisi sahip olduğu hukuki ve fiili zorlama gücüne dayanmaktadır. Hukuki ve fiili zorlama gücüne sahip olan devletin ülkede yaşayan kişi ve kurumlardan mali taleplerde bulunmasına vergilendirme yetkisi denilmektedir.³⁴ Türkiye’de devletin vergilendirme yetkisinin anayasal dayanağı 1982 Anayasanın 73. maddesidir. Anayasanın 73. maddesi’nde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla konulacağı hükümü yer almaktadır. TBMM’nin görev ve yetkileri 1982 Anayasası md. 87 ’ye göre kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak olarak belirtilmiştir. Anayasanın “Genel Esaslar” kısmında yer alan “Yasama Yetkisi” başlıklı md. 7’de yasama yetkisinin Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisindedir ve bu yetki devredilemez hükmü yer almaktadır.³⁵ Bu maddelerin hepsi göz önünde bulundurulduğunda vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin yalnızca TBMM tarafından konulup, değiştirilip, kaldırılabilceği ortaya çıkmaktadır. Yasama organı bu yetkilerin hiçbirini yürütme veya yargıya devredemez.

³² Erdoğan Teziç, *Anayasa Hukuku*, İstanbul 2009, s. 112.

³³ Aydoğan Özman, “Egemenlik Kavramı ve Doktrin”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XXI, Ankara 1964, s. 58-76.

³⁴ Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul 1982, s. 3.

³⁵ Doğan Gökbel, *Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Alanda Sınırlandırılması, Avrupa Birliği ve Gümrük Birliği Sürecinde Türkiye’nin Vergilendirme Yetkisi*, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir 1996, s. 33.

Küreselleşme sürecinin karşı konulamaz etkileri devletlerin sınırlarını aşan yerlerdeki egemenliklerini tartışılır hale getirmiştir. Uluslararası hukukta eşit güç olarak kabul edilen devletler, kendi sınırları altında egemenlik alanlarını belirleyebilmektedir. Uluslararası alandaki egemenlik alanlarının belirlenmesi ise itilafli bir konudur. Bir devletin vergilendirme yetkisini kullanabilmesi için bir bağın oluşması gerekmektedir. Uluslararası vergi hukukunda vergi ödeyicisinin ikametgahı, uyruğu, gelirin kaynağı, varlığın bulunduğu yer ile dolaylı vergilerde uygulanan çıkış yeri-varış yeri ile bir bağ kurulup vergilendirme yetkisi kullanılmaktadır.³⁶

E. Uluslararası Ticarete Alınan Gümrük Vergileri

Gümrük vergileri en eski vergi kalemlerinden biridir. İlk konuluş amacı devlete vergi geliri sağlamak olsa da bugün bu amacından uzaklaşarak gelir getirmenin yanında bir dış ticaret politikası aracı olarak da kullanılmaktadır. Bu dış ticaret politikası aracılığıyla ithalat kısıtlanarak yerli sanayi teşvik edilebilmektedir. Uluslararası ticaretin gelişmesinin önündeki engellerin kaldırılması yönündeki görüşlerin ağırlık kazanması ile birlikte gümrük vergilerinde azalma görülmüştür. Türkiye’de uluslararası ticarete alınan muamele ve vergiler 2009 yılı sonu itibari ile merkezi yönetim gelirlerinin yaklaşık % 12’sini ve toplam vergi gelirlerinin yaklaşık % 15’ini oluşturmuştur.³⁷ Gelişmiş ülkelerde uluslararası ticarete alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı, gelişmemiş ülkelerin uluslararası ticarete aldıkları vergilerin toplam vergileri içerisindeki payından daha düşüktür.³⁸

Gümrükte alınan vergilerden bahsedileceği zaman “*gümrük vergisi*” ve “*gümrük vergileri*” terimlerinin ayrımını belirtmek gerekmektedir. Şöyleki gümrük vergisi denildiğinde, gümrük vergisi yükümlülüğü başladığı tarihte yürürlükte bulunan tarifelere göre hesaplanan tek bir vergi anlaşılmaktadır. Gümrük vergileri

³⁶ Gökbel, s. 38.

³⁷ Mehtap Ardic, *Gümrük Vergilerinin Tahsili ve Geri Verilmesi/ Kaldırılması Sisteminin Türk Vergi Hukuku ve AB Mevzuatı Çerçevesinde Karşılaştırılmalı İncelenmesi, Sorunların Tespiti ve Çözüm Önerileri*, (Danışman: Gümrük Uzmanı Işıl Emine Avcı), Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Uzmanlık Tezi, Ankara 2011, s. 2.

³⁸ <http://www.gumrukticaret.gov.tr>. (02.03. 2011).

denildiği zaman ise gümrük vergisi dahil olmak üzere ithalat ve ihracat aşamasında alınan her türlü vergi ve mali yükler anlaşılmaktadır (4458 sayılı Gümrük Kanunu, md. 3/8).

III. İHRACAT VE KALKINMA

Günümüz ekonomilerinde kalkınmanın gerçekleşebilmesi için ihracatın artırılması gerektiği savunulmaktadır. İhracata yönelik teşvikler ve ihracatta vergi iadesi kalkınma hedeflerinin gerçekleşmesi açısından oldukça önemlidir.

A. İhracat

Her alanda yaşanan küreselleşme olgusu uluslararası ticaretin gelişimini hızlandırmaktadır. Ülkeler arasındaki ekonomik, ticari ve mali ilişkiler, bunların sonucunda ortaya çıkan karşılıklı bağımlılıkları ortaya çıkarmaktadır. Bu karşılıklı ilişkiler bazen kârlılıktan bazen zorunluluktan bazen de karşılıklı bağımlılıktan kaynaklanmaktadır. Dünyanın dört bir tarafında en küçüğünden en büyüğüne, en fakirinden en zenginine ülkeler uluslararası ticari faaliyetlerde bulunmaktadır.³⁹

Bir ülkenin ithalat yapmasının en açık nedeni ülkede üretilmeyen ya da çok büyük maliyetlerle üretilebilecek eşyalara olan ihtiyacı karşılamaktır. İhracat yapmanın en önemli nedeni ise ihracat yapacak ülkede arz fazlasının olmasıdır. Arz fazlası döviz karşılığında başka ülkelere ihraç edilmektedir. Mal ve hizmet ihracat ve ithalatının toplam dış ticaret hacmi bunların yapılması olayına dış ticaret denilmektedir.⁴⁰

Dünyada hiçbir ülkenin ihtiyaçlarını karşılayacak miktarda kaynağa ve üretime sahip olduğu söylenemez. Bu ülkelerin karşılıklı bağımlılıklarını beraberinde getirir. Bu bağımlılık da ülkeleri uluslararası ticaret yapmaya zorlar. Bu bağımlılığı yaratan nedenler şunlardır: Doğal kaynakların ülkelere adil dağılmamış olması, iklim farklılıkları, teknolojik gelişim farklılıkları, yetişmiş iş gücü ve gelişmiş girişimcilik ruhu gibi nedenlerden dolayı ülkelerde arz-talep dengesizlikleri ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla ülkeler bazı malları ya hiç üretemez ya da ihtiyacından az üretir.⁴¹

Çeşitli ülkelerde üretilen ve aynı ihtiyaca cevap veren eşyalar, dayanıklılık süreleri, şekil, fonksiyon, renk, koku, estetiği gibi nedenlerden dolayı farklı tüketici

³⁹ Çelik, s. 2.

⁴⁰ Çelik, s. 3.

⁴¹ Seyidoğlu, s. 20.

kesimlerine hitap etmektedir. Mal farklılaştırılması firmalar tarafından bilinçli olarak yaratılmaktadır. Örneğin; yerli üretim bir otomobil ile ithal bir otomobil ulaşım ihtiyacını karşılarken ithal otomobil çeşitli farklılıklarından dolayı talep görmektedir.⁴² Gelir durumlarındaki farklılıklar tüketicide ithal ve farklılaştırılmış eşyalara talep yaratmaktadır.

Tüketiciler dünyanın farklı yerlerinden aynı eşyaları tercih edebilmektedirler. Örneğin; Türk Rakısı sadece Türkiye’de değil dünyanın farklı yerlerinden talep gören bir üründür. Diğer taraftan Ruslar kış koşullarına dayanıklı Japon arazi araçlarını tercih edebilmektedirler. Tüketici tercihlerini halkın inanışları, gelenek ve görenekleri, kültür yapısı gibi unsurlar da etkilemektedir.⁴³

1. İhracatın Teorik Gelişimi

Günümüzde uluslararası ticaretin devletler arasında uyumlu ve daha geliştirilmesi amaçlanmaktadır. Fakat bugüne gelene kadar Merkantilistlerden Klasik Dış Ticaret Teorilerine kadar farklı anlayışlar kabul bulmuştur.

16. ve 17. yüzyıllar arasında Amerika’da Merkantilizm ortaya çıkmıştır. Merkantilizme göre devletin asıl zenginlik kaynağının altın ve gümüş olduğu savunulmaktadır. Devletin asıl zenginliğinin altın ve gümüş olmasından dolayı devlet zenginleşmek için altın ve gümüş birikimlerini arttırmalıdır. Altın ve gümüş birikimlerini arttırabilmek için altın ve gümüş harcamalarına neden olacağından ithalattan kaçınmalı, altın ve gümüş birikimini arttıracığı için de ihracat teşvik edilmelidir. Merkantilizm öğretisi tüccarlar tarafından ortaya atılmıştır. Bunlar arasında Fransa’da Richelieu, Montchrestien ve Colbert; İngiltere’de D. Hume ve W. Petty; İspanya’da Ortiz sayılabilir.⁴⁴

Merkantilist düşüncenin kabul gördüğü yıllarda; ithalatı kıstak için yüksek gümrük duvarları konulmuştur, yerli sanayide kullanabilecek hammadde ihracatı yasaklanmış, nitelikli işçilerin göç etmesine engel olunmuş, nitelikli işçilerin yurt

⁴² Çelik, s. 4.

⁴³ Çelik, s. 6.

⁴⁴ Çelik, s. 6.

dışından ülkeye dönmeleri teşvik edilmiş ve değerli madenlerin yabancılara satışı yasaklanmıştır.⁴⁵

Merkantilistler dünya zenginliğini kısıtlı olan değerli madenlerde gördüklerinden bu değerli madenlere sahip olan devletin zengin ve güçlü, diğerlerinin de fakir ve güçsüz olacağını savunmuşlardır. Dolayısıyla uluslararası ticarete iki tarafın da kazançlı çıkması mümkün değildir. Bu nedenle Merkantilistler devletin ekonomiye ve dış ticarete müdahale etmesini, sanayiye ve ihracatı teşvik etmesini, ithalatı kısıması gerektiğini savunmaktadır.⁴⁶

1760-1770 yılları arasında Fransa'da bir okul olarak Fizyokratlar kendilerini göstermişlerdir. Çok kısa süren bu öğreti Merkantilistlere bir tepki olarak doğmuştur. Fizyokratlara göre artık ürün yaratan tek üretim dalı tarımdır. Bu nedenle sadece tarımla ilgilenmişlerdir. Uluslararası ticarete alınan bir eşyaya karşılık yine bir eşya verileceğinden uluslararası ticarete artı değer yaratılamayacağını savunmaktadırlar. Uluslararası ticaret ulaşım giderlerine neden olduğundan faydalı bir şey olarak görmemişlerdir. Merkantilistlerin aksine doğadaki kıt kaynakların dengesiz dağılımından dolayı uluslararası ticaretin zorunlu bir şey olduğunu ve serbestçe yapılması gerektiğini savunmuşlardır.⁴⁷

Liberal düşünce Merkantilistlerin müdahaleci görüşlerine karşı *Laissez-Faire*, *Laissez Passe* (bırakınız yapsınlar, bırakınız geçsinler) ilkesini savunmuştur. Uluslararası ticaret yapan tüm ülke ekonomileri ve dünya refahının yükselebilmesi için devletin uluslararası ticarete, gümrük tarifeleri, kotalar, ithalat yasaklamaları vb. şekillerde müdahale etmemesi gerektiğini savunmuşlardır. Bu şekilde uluslararası ticaret ile uluslararası iş bölümü ve uzmanlaşma her ülke için faydalı olacağını savunmuşlardır. Klasik dış ticaret öğretisinin ortaya attığı iki teori günümüz uluslararası ticaretini açıklayabilmek açısından oldukça önemlidir. Bu iki teori "Mutlak Üstünlükler" ve "Karşılaştırmalı Üstünlükler" teorisi dir.⁴⁸

⁴⁵ Seyidoğlu, s. 21.

⁴⁶ Çelik, s. 7.

⁴⁷ Çelik, s. 8.

⁴⁸ Seyidoğlu, s. 22.

Mutlak üstünlükler teorisi, Adam Smith tarafından 1776 yılında ortaya atılmıştır. Mutlak üstünlükler teorisine göre ülkeler kapalı ekonomiye göre daha kazançlı oldukları için uluslararası ticaret yaparlar. İki ülkeli ve iki mallı bir ülkede bir ülke bir malı diğer ülkeye göre daha ucuza üretiyorsa o malın üretiminde uzmanlaşmalı ve tüketim fazlasını ihraç etmelidir. Diğer taraftan daha pahalıya ürettiği malı da ithal etmelidir. Bu şekilde kıt kaynakları en gelişmiş sektör kullanacak ve dünya serveti arttırılacaktır. Adam Smith Merkantilistlerin dünya servetinin kıt olduğu tezine karşı çıkmıştır. Adam Smith'e göre dünya kaynakları sabittir; ancak dünya serveti sabit değildir. Uluslararası iş bölümü ve uzmanlaşma ile dünya kaynakları daha verimli kullanılır ve dünya serveti arttırılabilir. Artan bu değerle uluslararası ticaret yapan iki ülke arasında bölüşülür. Teoriye göre uluslararası ticaret yapan iki ülke arasında çıkar çatışması yoktur.⁴⁹

Ricardo'nun Karşılaştırmalı Üstünlükler Teorisi ise Mutlak Üstünlükler Teorisi'nin David Ricardo tarafından 1817 yılında Karşılaştırmalı Üstünlükler Teorisi olarak geliştirilmesidir. Teorinin günümüzdeki uluslararası ticareti açıklamada oldukça faydalanıldığı ve geçerliliğini koruduğu kabul edilmektedir.⁵⁰

David Ricardo uluslararası ticarete bir ülkenin her iki eşyanın üretiminde de mutlak olarak üstün olduğu durumlarda da uluslararası ticaretin iki ülke için de kârlı olabileceğini savunmuştur.⁵¹ Teoriye göre her iki eşya üretiminde de mutlak olarak üstün olan ülke sadece nisbeten daha verimli üretim sağladığı eşya üretiminde yoğunlaşacak, nisbeten daha verimsiz olarak üretim yaptığı sektörlerden vazgeçecektir. Bu şekilde nisbeten daha verimsiz üretim yaptığı sektördeki üretim faktörlerini daha verimli bir üründe kullanacaktır. Her iki eşyayı da daha pahalıya üreten ülke ise tüm gücünü nisbeten daha verimli üretebildiği eşyaya aktaracaktır.⁵²

Teori günümüzde gelişmiş ülkeler ile gelişme yolundaki ve az gelişmiş ülkeler arasında uluslararası ticaret yapılabileceğini savunması açısından oldukça önemlidir.

⁴⁹ Çelik, s. 10.

⁵⁰ Karluk, s. 11.

⁵¹ Çelik, s. 12.

⁵² Çelik, s. 12.

Bu şekilde ülkeler arasında gelişmişlik farkının giderilebileceği ve uluslararası ticaretin sadece gelişmiş ülkeler için kazançlı olmadığını her ülke içinde kazançlı olabileceğini savunması açısından Ricardo'nun Karşılaştırmalı Üstünlükler Teorisi önemini koruyacaktır.

2. 1980'den Sonra Türkiye'de İhracat

Özellikle 1980'lerden sonra ihracatın artırılması Türkiye'nin kalkınması için en önemli hedef olmuştur. 2023 yılı için Türkiye İhracatçılar Meclisi *500 milyar dolar* ihracat hedefi koymuştur.⁵³ Bu hedef başbakanlık tarafından desteklenmiştir. Ayrıca 1 Ocak 2012'den sonra yapılan yatırımları destekleyen son teşvik paketi de yine ithalatı kısmak ve ihracatı arttırmak amacı doğrultusunda hazırlanmıştır. Son teşvik paketiyle yatırımcıya KDV iadesi ve istisnası sağlanması gibi kolaylıklar getirilmiştir. Bu paketle uzmanlar tarafından Türk ekonomisinin başlıca sorunu olan *cari açık* miktarını kısmak, ihracatı artırmak suretiyle mümkün olabilecektir.⁵⁴

Türkiye gümrük bölgesi dışına yapılan bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır:

- Teslim yurt dışındaki bir müşteriye yapılmalıdır.
- Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye ait olmalıdır.

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 değiştirmemektedir.⁵⁵

Türkiye'de ihracat işlemlerini düzenleyen mevzuat; 4458 sayılı Gümrük Kanunu⁵⁶, Gümrük Yönetmeliği⁵⁷, İhracat Rejimi Kararı⁵⁸, İhracat Yönetmeliği⁵⁹,

⁵³ <http://www.tim.org.tr/files/downloads/2023/tim%202023%20ihracat%20>. (25.06.2011).

⁵⁴ <http://www.trthaber.com/haber/gundem/merakla-beklenen-yeni-tesvik-paketi>. (05.04.2012).

⁵⁵ Ayşe Tuğba Karlı, *İhracatta KDV İadesi Müessesesinin Avrupa Birliği ve Türkiye'deki Uygulamasının İrdelenmesi Suistimallerin Önüne Geçilebilmesi İçin Alınması Gereken Tedbirler ve Yapılması Gereken Düzenlemeler Konusunda Görüş ve Öneriler*, (Danışman: Cahit Yerci, Mete Uslu), Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Uzmanlık Tezi, Ankara 2001, s. 15.

⁵⁶ RG. 04.11.1999/23866.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu⁶⁰, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar⁶¹, çeşitli tebliğler ve genelgelerden oluşmaktadır. 4458 sayılı Gümrük Kanunu md. 151'e göre ihracat: *"İhraç eşyasının, gümrük beyannamesinin tescili sırasında bulunduğu durum ve niteliğini gümrük denetiminden çıktığı sırada da aynen muhafaza etmesi koşuluyla Türkiye Gümrük Bölgesini terk etmesi"* olarak tanımlanmıştır. İhracat Yönetmeliği'nin 4(e) maddesine göre ise "ihracat"; bir malın veya değer in yürürlükteki ihracat mevzuatı ile gümrük mevzuatı'na uygun şekilde fiili ihracatının yapılması ve kambiyo mevzuatı'na göre bedelinin (bedelsiz ihracat hariç) yurda getirilmesini veyahut Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nca ihracat olarak kabul edilecek sair çıkışları şeklinde ifade edilmiştir.

İhracat Yönetmeliği'nin 4(f) maddesinde fiili ihracat; ihraç konusu malın gümrük mevzuatı hükümleri çerçevesinde muayenesinin yapılp taşıta yüklenmesini, bir yerden veya muhtelif yerlerden bir defada veya kısım kısım gelmekte olan dökme ve diğer eşyada yüklemenin tamamlanmasını veya gümrük mevzuatınca fiili ihracat olarak kabul edilecek sair çıkışlar şeklinde tanımlanmıştır. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na bağlı Gümrük Yönetmeliği'nin 641'inci maddesinde fiili ihracata ilişkin; *"ihraç eşyası gümrük beyannamesinin tescili sırasında bulunduğu durum ve niteliğini gümrük denetiminden çıktığı sırada da aynen muhafaza etmek ve bu haliyle Türkiye Gümrük Bölgesi'ni terk etmek koşuluyla fiilen ihraç edilmiş sayılır"* hükmü yer almıştır. Bu durumun gerçekleşmesiyle ihraç eşyası üzerindeki gümrük denetimi sona erer.

B. İhracatın Kalkınmaya Etkisi

Günümüz modern devletlerinden bireylere kadar amaç zenginleşmek, kalkınmak ve gelişmektir. Kalkınma kelimesinin sözlük anlamına bakıldığında kalkınmanın tanımı "Bir ekonomide halkın değer yargıları, dünya görüşü ile tüketim

⁵⁷ RG. 07.10.2009/27369(M).

⁵⁸ RG. 06.01.1996/22515.

⁵⁹ RG. 06.06.2006/26190.

⁶⁰ RG. 02.11.1984/18563.

⁶¹ RG. 11.08.1989/20249.

ve davranış kalıplarını içerecek biçimde toplumsal ve kurumsal yapıda dönüşüme yol açan büyüme” olarak verilmiştir.⁶²

Buradaki iki kavram kalkınma ile ilgili olarak yapacağımız değerlendirmelerde bize faydalı olacaktır. Bu kavramlardan birincisi *dönüşme* ikincisi ise *büyüme*’dir. Dönüşme alanı oldukça kapsayıcıdır. Değer yargılarından tutalım da kurumsal yapılara kadar birçok alanı kapsamaktadır. Bu dönüşümün amacı da ikinci kavram olan büyümeyi amaçlamaktadır. Yani bu kapsayıcı dönüşümün büyümeye hizmet etmesi gerekmektedir.⁶³

Başlı başına bir süreç olan kalkınmanın ölçülmesi kolay bir konu değildir. Her ülke her birey kalkınma amacı içindedir. Bu durumda kalkınmanın neresinde bulunduğu önem kazanmaktadır. Kalkınmanın ölçülebilmesi için birçok şey kullanılmaktadır. Fakat ülkelerin kalkınmışlık düzeyleri karşılaştırılırken kullanılan ölçüt genelde kişi başına düşen milli gelirdir.⁶⁴ İhracat konusu eşya katma değeri yüksek eşyalar olduğu sürece, ihracatın ihracatı yapan ülke ekonomisini kalkındırmaktadır.

Bugün dünyamızda Kuzey Amerika, Batı Avrupa ve Japonya dışında kalan ülkelerin az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkeler kategorisinde yer aldığı görülmektedir. Günümüzden iki yüz yıl öncesine kadar ülkeler arasındaki kalkınmışlık açığı fazla olmamasına rağmen, bugün yukarıda belirtilen ülkeler ile dünyanın geri kalan ülkeleri arasındaki kalkınmışlık açığı oldukça açılmıştır. Dünya ticaretinde dış ticaret gelirleri yüksek olan ülkelere bakıldığında yine aynı ülkeler bulunmaktadır. Bir ülke kalkınma amacına sahipse, bu amaca ulaşmak için yüksek katma değerli eşyalar üretmeli ve üretilen bu eşyaları ihraç etmelidir. İhracat ve kalkınma ilişkisi incelendiğinde ihraç edilen eşyaların katma değeri ihracatçı ülkeye kalıyorsa ihracat yapan ülkenin gelirini arttırıcı bir etki yarattığından kalkınmayı olumlu olarak etkilemektedir.

⁶² <http://tdkterim.gov.tr>. (21.04.2012).

⁶³ Muhteşem Kaynak, *Kalkınma İktisadi*, Ankara 2009, s. 62.

⁶⁴ Kaynak, s. 71.

Devletler ihracata müdahale edebildikleri gibi ihracatı serbest de bırakabilirler. İhracatta devletin müdahalesi genellikle katma değeri yüksek eşyaların ihracatının teşvik edilmesi ve hammadde ihracatının kısıtlanması şeklindedir.⁶⁵ İhracatı teşvik eden devletler çeşitli araçlarla bunu yaparlar. Bunların başlıcaları arasında; vergi istisnası, dolaysız ödeme, düşük faizli kredi, ucuz girdi sağlanması, gelir ve kurumsal vergi muafiyeti gibi uygulamalar yer almaktadır.⁶⁶

İhracat artışının kalkınmaya etkisi şu şekilde sıralanabilir: İhracatta artış demek üretim artışı demektir ki, bu artış ekonominin gelişimi üzerinde doğrudan etkilidir. İhracat sektöründeki üretim, azalan maliyetlerle gerçekleştiriliyorsa, ihracatın artması üretim maliyetlerinin azalmasına sebep olur ve ekonomideki reel gelir artar, azalan maliyetlerden sonra artan üretim hacmi, üretim kapasitesi üzerine baskı yaparak yeni üretim metotlarının geliştirilmesi, teknolojik yeniliklere yönelme konusunda teşvik edici bir etki yapar. İhracatın artması, ihraç ürünlerinin üretiminde kullanılan hammadde ve yarı mamullere olan talebi arttıracığından, bu sektörlerde de hareketlilik sağlar.⁶⁷

Cumhuriyetin ilk yıllarına kadar Türkiye ham madde ihraç eden, mamul madde ithal eden bir ülke konumundaydı. 1930-1950 yılları arasında korumacı ve müdahaleci bir dış ticaret politikası izlenmiş, 1980-1990 dönemine gelindiğinde ise 24 Ocak kararlarıyla birlikte ihracata dayalı sanayileşme stratejisi izlenmiştir. Küreselleşmenin etkileri ve Avrupa Birliği uyum süreci ile birlikte 2000'li yıllara gelindiğinde, ihracatta bölgesel bağımlılığın önüne geçilmesi ve sürdürülebilir ihracat alt yapısının kurulması amacıyla ihraç pazarlarının çeşitlendirilmesine yönelik çalışmalar devam ederken; 2010 yılında, Türkiye Cumhuriyetin 100. kuruluş yıldönümü olan 2023 yılına yönelik bir strateji izlenmeye başlanmıştır. Bu stratejinin hedefi Türkiye'nin dünya mal ticaretinden aldığı pay arttırılarak ihracatın 500 milyar dolara çıkarılmasıdır. Bu hedefe ulaşabilmek için Türkiye imalat sanayii ile hizmet üretim potansiyelinin ihracat odaklı değerlendirmekte ve yönlendirmektedir. Bütün

⁶⁵ Seyidoğlu, s. 306.

⁶⁶ Seyidoğlu, s. 322.

⁶⁷ Osman Barbaros Kemer, *İhracat Teşvikleri*, İstanbul 2003, s. 30.

sektörlerde ihracat hedefine yönelik ortak politikalar geliştirerek, sürdürülebilir ihracat artışının sağlanması, ihracatta pazar ve ürün çeşitlendirilmesi, ihracata dönük üretim teknolojilerinin geliştirilmesi ve yurt içinde yaratılan katma değer artırılması hedeflenmiştir. Bu hedefler doğrultusunda “İhracata Dönük Üretim Stratejisi Değerlendirme Kurulu” kurulmuştur.⁶⁸

C. Türkiye’de İhracat Teşvikinin Nedeni ve Gelişimi

İhracatta vergi iadesi müessesesi incelenirken ihracat teşvikleri ve Türkiye’de ihracat teşviklerinin gelişimi incelenecektir.

1. Genel Olarak

Liberalleşen günümüz ekonomilerinde devletlerin ekonomik alana en açık müdahaleleri kendisini teşvik alanında göstermektedir. Günümüzde devletler uluslararası ortamda saygınlıklarını ve ulusal çıkarlarını koruyabilmek için ekonomilerini güçlendirmeye çalışmaktadırlar. Ekonomiyi güçlendirmenin en önemli ayaklarından biri de ihracatı geliştirmektir. Devletler, ihracatlarını geliştirebilmek için ihracatı teşvik etmektedirler. Kavram olarak teşvik, kullanılış amacına göre farklı şekillerde tanımlanabilir. Pratikte, sübvansiyon, iktisadi amaçlı mali yardım, üreticiye yapılan yardım harcamaları, primler, destekler, uygun koşullu krediler gibi kavramlar da teşvik kavramı niteliğinde kullanılabilir. Bu kavramların her biri kullanılış amaçlarına göre aynı anlama gelebilecekleri gibi farklı anlamları da içermektedirler.⁶⁹ Ekonomik literatürde ise teşvik kavramı, “belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi ve/veya gayri maddi destek, yardım ve özendirme” olarak tanımlanmaktadır.⁷⁰ OECD’nin tanımına göre, yatırım teşvikleri; “ bir yatırımın maliyetini veya potansiyel kârını etkileyerek veya

⁶⁸ RG 06.09.2011/28046.

⁶⁹ Mustafa Duran, *Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları*, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Yayını, 2003, s. 6.

⁷⁰ Ahmet İncekara, *Türkiye’de Teşvik Sistemi*, İstanbul Ticaret Odası Yayını, İstanbul 1995, s. 9.

yatırımla ilgili risklerini değiştirerek yatırımın büyüklüğünü, bölgesini ve sektörünü etkilemek için hazırlanan hükümet önlemleridir.”⁷¹

Devletler teşvik politikalarıyla, yatırımların maliyetlerini düşürmek, finansman ihtiyacını hafifletmek, kolaylıklar sağlamak ve kârlılığı arttırmak, özel sektör yatırımlarını belirli sektörlerle ve yörelere kaydırmayı amaçlamaktadırlar.⁷² Teşvik olmamakla birlikte, özel durumlar karşısında mükelleflerin korunmasını amaçlayan düzenlemeleri bulunmaktadır. Vergi kanunlarının genel hükümleri karşısında zaman zaman bazı özel durumdaki mükelleflerin, bu özel durumlarının dikkate alınması ve buna uygun düzenlemeler yapılması zorunluluğu ortaya çıkabilir. Bu zorunluluk kişisel, bölgesel veya ülke çapında olabilir. Bu ihtiyacı karşılamak üzere vergi mevzuatında indirim ve istisnalar öngörülebilir. Bu indirim ve istisnaların amacı herhangi bir konuyu teşvik etmek değil, genel düzenlemelerin uygulanmayarak mükellefin çeşitli gerekçelerle korunmasını sağlamaktır.⁷³

Vergi kanunlarında yer alan teşvik ve koruma önlemleri çeşitli indirim, istisna ve ertelemelerle sağlanmaktadır. Bu özelliği ile teşvik ve koruma önlemleri ilk bakışta vergi gelirlerinin azalmasına yol açan araçlar olarak görülebilir. Görünüş böyle olmakla birlikte, uygulamada sonuç tamamen farklıdır. Gerçekten amaca uygun olarak, rasyonel ve selektif genel bir plana göre uygulandığı takdirde, vergi teşvikleri, milli tasarrufun artan bir kısmının verimli yatırımlara özellikle sınaî yatırımlara kanalize ettiği, dolayısıyla üretim ve verimliliğin artışı sağladığı, iş ve çalışma alanlarının genişlemesine yol açtığı ölçüde vergi geliri kaybını fazlasıyla telafi ettiği gibi, uzun vadede vergi gelirlerinin önemli ölçüde artmasını sağlayabilir.⁷⁴

Teşvikler sektörden sektöre ve bölgeden bölgeye farklı uygulamalar barındırmaktadır. KDV’deki teşviklere bakıldığında: KDVK md.11/1’e göre ihracat teslimleri vergiden istisna edilmiştir. Anılan kanun maddesi kapsamında istisnaya

⁷¹ Duran, s. 6.

⁷² Nevzat Erdağ, *Türk Vergi Sistemi Vergi Avantajları Vergi Cezaları*, İstanbul 2002, s. 563.

⁷³ Mehmet Çelik, *İhracatı Teşvik Tedbirleri ve İhracatta KDV İstisnası Uygulamaları*, (Danışman: Prof. Dr. Ayşegül Mutlu), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2006, s. 10.

⁷⁴ Recep Bıyık, Aydın Kıratlı, *Vergi Teşvikleri ve Korumaları*, Ankara 2006, s. 5.

tabi işlemler; mal ihracatı, hizmet ihracatı, yerleşim yeri Türkiye’de olmayanlara yapılan satışlar, ihraç kaydıyla yapılan teslimlerde tecil terkin uygulaması olarak belirtilmiştir.

İhracatta teşviğin amacı, kısa dönemde ihracatın ve döviz gelirlerinin artırılması, uzun dönemde ise ülke kaynaklarının ihracat endüstrilerine kaymasını sağlamaktır.⁷⁵ Uygulamada ihracatı teşvik tedbirleri, her ülkenin ekonomik koşullarına göre farklılık arz etmektedir. Ama yine de, bu tedbirleri niteliklerine göre değişik başlıklar altında sınıflandırmak mümkündür. Bunlar; ihracatta vergi iadesi, vergi indirimi ve vergi muafiyeti, gümrük tarifeleri ve tarife dışı engeller, ihracatta prim sistemi, ihracatta finansman kolaylıkları, devlet pazarlama yardımlarıdır. Hangi teşvik tedbiri uygulanırsa uygulansın, teşvik tedbirleri sonucunda ihracatçıya, ihraç ettiği her birim mal karşılığında, ulusal para cinsinden, daha fazla ödeme yapılmış veya ihraç malının birim üretim maliyeti (ortalama maliyet) düşürülmüş olmaktadır.⁷⁶

2.Türkiye’de İhracat Teşviğinin Tarihsel Gelişimi

a) 1963-1967 Yılları Arası Dönem

1963 yılına kadar bir duraklama gösteren ihracat gelirlerinin artırılması gerektiğinden geleneksel ihraç mallarının satışının mümkün olduğu kadar arttırmak, bunların daha fazla işlenmiş olarak ihraç etme yolları aramak dış talebi diğerlerine oranla fazla artış gösteren yeni malları dış piyasalara arz ederek ihracatın yapısını değiştirmek gerekmiştir. Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planında, dış ticaret politikasının hedefi bu talebi yapabildiği kadar kontrol altında bulundurmak ve yerli hammadde kullanılmasını teşvik etmek olmuştur. Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı hazırlanırken ihracatı güçleştirecek çeşitli etkenlerin mevcut olduğu bilinmektedir. Bu etkenler arasında, nüfusun hızlı artışı iç talebi arttırmakta ve artan tüketimde ihracatı azaltıcı bir etki yapmaktadır. Bununla birlikte gelişen sanayinin de birçok ihraç maddelerine olan iç talebi arttırmakta ve ihraç edilecek bazı hammaddelerin

⁷⁵ Mehmet Tomanbay, *Dış Ticaret Rejimi ve İhracatın Finansmanı*, Ankara 1995, s. 32.

⁷⁶ Kemer, s. 33.

ihracatının azalmasına neden olmaktadır.⁷⁷ Dolayısıyla iç tüketimdeki artışın ihracatı daraltmasını ortadan kaldırmak için üretimi daha büyük ölçüde arttıracak tedbirlerin alınması ilk önemli sorun olmuştur.⁷⁸

1963 –1967 yılları arasında ihracatı arttırmak için şu tedbirler uygulanmıştır: Sınıflama ve standardizasyon eksikliğinin giderilmesi için tedbir alınması, bütün ihraç mallarını uluslararası standartlara uygun hale getirilmesi, ambalaj eksikliğinin giderilmesi, devletçe de desteklenmesi sağlanacak ihraç mallarının dış pazara tanıtılması için pazarlama kuruluşlarının yetersizliği giderilmeye çalışılacak, ihracat kredisi sorunu kesin olarak ortadan kaldırılacak, vergi yönünden teşvik önlemleri alınacak, ihracatçıya stok yapma imkânı verecek kadar kredi sağlanması, gönüllü ihracat birliklerinin kurulmasına yardım edilerek uluslararası platformlara katılmaları sağlanacaktır.⁷⁹

b) 1968-1972 Yılları Arası Dönem

1962 – 1967 yılları arasında ihracat 381 milyon dolardan 510 milyon dolara yükselmiştir. Böylece 5 yıl içerisinde artış oranı % 33,9 olmuştur. Ancak ihracatta görülen bu yüksek artışın nedeni planlı dönemden önce ihracatın çok düşük bir seviyeden başlamış olmasıdır. Yani ihracatın yapısında göze çarpan herhangi bir değişme meydana gelmemiştir.⁸⁰

Kalkınma Planı ve Programlarına uygun olarak ihracatın teşviki amacıyla, ihracatçılara, kamu kurumu niteliğindeki çeşitli meslek kuruluşlarından veya bunlara bağlı birliklerin teşvik fonlarından krediler verilmiştir.⁸¹

c) 1973-1977 Yılları Arası Dönem

1968 – 1972 yılları arasında ihracat 496,4 milyon dolardan 885 milyon dolara çıkarak % 78,3 artış göstermiştir. 1970 yılında önemli teşvik tedbirlerine ve devalüasyona karşın, ihracat beklenen düzeye ulaşamamış, 588,5 milyon dolar olarak

⁷⁷ Devlet Planlama Teşkilatı, Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 1963-1967, Ankara 1963, s. 509

⁷⁸ Çelik (Mehmet), s. 52.

⁷⁹ Devlet Planlama Teşkilatı, Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 1963-1967, Ankara 1963, s. 523.

⁸⁰ Devlet Planlama Teşkilatı, 1968 Yılı Programı İkinci Beş Yıl 1968-1972, Ankara 1967, s. 35.

⁸¹ Devlet Planlama Teşkilatı, 1968 Yılı Programı İkinci Beş Yıl 1968-1972, Ankara 1967, s. 111.

gerçekleşmiştir. İkinci Kalkınma Planında ihracat, yapısal gelişme yanında önemli artışlar göstermiştir. Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Plan döneminde ihracat programı, geçmiş yıllardaki gelişmeler, ihraç mallarının dış pazarlardaki fiyat dalgalanmaları, sanayileşmedeki gelişme ve Avrupa Ekonomik Topluluğu tarafından sağlanan yeni olanaklar göz önünde bulundurularak hazırlanmıştır. Üçüncü Planda ihracat artış hızının düşük olduğuna ve ihracatın çeşitlendirilmesinin zorunlu olduğuna işaret edilmiştir. Toplam 5 milyar dolar ihracat yapılması için sanayi ürünlerinin ihracat içindeki payının artırılması ve yatırım malı ihracatının ağırlık kazanması hedeflenmiştir. Bunun için sanayi ürünlerinin ihraç edilebilir bir düzeye gelmesi maliyetin ve ürün kalitesinin dış talebe uygun bir seviyeye getirilmesinin gereğinden bahsedilmiştir. İhracata yönelmiş sanayilerle ithalatı ikame eden sanayiler arasında kesin bir ayırım yapılmayacağı ve dolayısıyla ihracatın teşviki ve ithal ikâmesi politikalarının birbirlerinin alternatifi değil tamamlayıcısı olduğu kabul edilmiştir.⁸²

Bunların dışında ihracatın hızla artırılması ve ihracat yapısının sanayi ürünleri lehine çevrilmesi için ihracatta vergi iadesinin devamına, ihracat kredisi ve ihracat sigortasının geliştirilmesine ve dış ticaretin devlet tekelinde olduğu ülkelerle ticaret ilişkisi kurabilmesi için Dış Ticaret Ofisinin kurulmasına karar verilmiştir.⁸³

d) 1979-1983 Yılları Arası Dönem

Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda öngörülen temel ilke ve hedefler üçüncü plandaki hedeflerin gerçekleşme oranları göz önünde tutularak hazırlanmıştır. Plan'da, ihracat için ortalama olarak % 18,6 oranında artış hızı öngörüldüğü halde, Plan'ın birinci dilimi olan 1979 yılı için daha yüksek düzeyde, % 22,2 oranında artış hedef alınmıştır.⁸⁴

Programın ikinci yılında döviz gelirlerinin artırılması ve sağlıklı bir ödemeler dengesine kavuşturulmasında ihracat gelirlerinin yükseltilmesi gereğinin önemli bir sorun olduğu belirtilmiştir. Bunun sonucu olarak da 1980 yılında yıllık % 18,6

⁸² Devlet Planlama Teşkilatı, Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı 1973-1977, Ankara 1973, s. 892.

⁸³ Devlet Planlama Teşkilatı, Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı 1973-1977, Ankara 1973, s. 50.

⁸⁴ Devlet Planlama Teşkilatı, 1979 Yılı Programı Dördüncü Beş Yıl 1979-1983, Ankara 1979, s. 83.

oranında ihracat artışı hedeflenmiştir.⁸⁵ Bu doğrultuda programın ikinci yılında ihracatı arttırıcı bazı önlemleri şu şekilde sıralanabilir; ihracatı ve ithalatı bir arada yapabilecek yüksek sermayeli ve çok ortaklı şirketlerin geliştirilmesi teşvik edilecek, değişen dış ekonomik şartlar göz önünde bulundurulacak, ihracat mallarının istenen kalite ve standartlara ulaşması sağlanacak, daha önceden de yapılan uzun dönemli ihracat anlaşmaları yapılacaktır. Dış temsilciliklerin, milletlerarası pazarlardaki gelişmeleri daha etkili bir şekilde izleyerek, devamlı olarak yurda bilgi akımını geliştirecek, dış satılabilir yeni ürünlerin geliştirilmesi için çok yönlü tedbirler alınacaktır, üretici ihracatçılara, gerektiği hallerde anlaşma yoluyla girdi sağlanacak, böylece ihracata yönelik sanayilerin tam kapasite ile çalışmaları sağlanacak ve sonunda sağlanan girdi karşılığında belli miktarda ihracat yapmaları zorlanacaktır. Yapılacak ticaret anlaşmalarında sanayi ürünlerinin payına ağırlık verilmiştir.⁸⁶

e) 1985-1989 Yılları Arası Dönem

Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planında ihracat 1983 fiyatlarıyla ortalama % 10,6 oranında artması hedeflenmiştir. Cari dolar fiyatlarıyla ise ortalama % 15,7 oranında artması hedeflenmiştir. Bu durumda ihracat 1984 yılında 7.000 milyon dolardan 1989 yılında 14.495 milyon dolara ulaşılması hedeflenmiştir. Ayrıca yılda ortalama olarak % 9,1 oranında artması beklenen tarım ürünleri ihracatının toplam ihracatın içindeki payının 1984 yılında % 15,4'ten 1989 yılında % 14,4'e ineceği tahmin edilmektedir. Bu da sanayi ürünlerinin ihracatının teşvikine devam edileceği anlamını vermektedir. İmalat sanayi ürünleri ihracatının 1983 fiyatları ile beş yılda % 58,4 oranında ve yıllık ortalama olarak % 11 oranında artması öngörülmüştür. 1984 yılında 2.750 milyon dolar olarak gerçekleşeceği tahmin edilen dış ticaret açığı ise 1989 yılında 3.795 milyon dolara ulaşması hedeflenmiştir.⁸⁷

Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) ile ilişkiler ekonominin dışa açılma politikasına da uygun olarak yeni baştan düzenlenecek, AET ile ekonomik bütünleşme konusunda gerekli adımlar plan dönemi içinde atılacaktır. AET

⁸⁵ Devlet Planlama Teşkilatı, 1980 Yılı Programı Dördüncü Beş Yıl 1979-1983, Ankara 1980, s. 268.

⁸⁶ Devlet Planlama Teşkilatı, 1980 Yılı Programı Dördüncü Beş Yıl 1979-1983, Ankara 1980, s. 423.

⁸⁷ Devlet Planlama Teşkilatı, Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 1985-1989, Ankara 1985, s. 14.

tarafından bazı ihraç mallarına konulan kısıtlamalar ele alınarak kaldırılması sağlanacaktır. İhracatın teşvikinde ana hedef ihracat hacminin artırılması artışı süreklilik kazanması, ihraç ürünlerinin çeşitlenmesi ve toplam ihracat içinde özellikle sanayi ürünlerin payının artırılmasıdır. Özellikle dayanıklı tüketim ve yatırım mallarının dışarıda pazarlanmasında, satış sonrası bakım hizmetlerinin devamlılığını temin etmek üzere depolama, büro, acentelik, bayilik ve temsilcilik kurulması yolunda devletçe gerekli her türlü destek sağlanmıştır.⁸⁸

f) 1990-1994 Yılları Arası Dönem

Plan döneminde ihracatın artış eğilimini sürdürmesi öngörülmüştür. Cari fiyatlarla yıllık ortalama % 13,2 oranında artması hedef alınan ihracat, 1989 yılındaki 12.090 milyon dolar seviyesinden 1994 yılında 22.477 milyon dolar seviyesine ulaşması hedeflenmiştir. İhracatı sabit fiyatlarla yıllık ortalama % 11 oranında artması ve 1989'daki 12.142,6 milyon dolarlık düzeyinden 1994'te 20.452 milyon dolara ulaşılması hedef alınmıştır. Bu dönemde sektörel olarak ihracatın yıllık ortalama artış hızları ise tarım % 4,4, madencilik % 7,2 olarak belirlenmiştir. İmalat sanayi ürünleri ihracatının sabit fiyatlarla yıllık ortalama % 11,7 oranında artması öngörülmüştür. Ayrıca 1989 yılında 2.578 milyon dolar olan dış ticaret açığı 1994 yılında 3.823 milyon dolara çıkması planlanmıştır.⁸⁹ Fakat 1984 yılı için Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planında belirlenen 3.795 milyon dolarlık dış ticaret açığı 2.578 milyon dolarda kalarak tahminlerin çok altında kaldığı gözlenmiştir.⁹⁰

g) 1996-2000 Yılları Arası Dönem

1995 yılında ihracat bir önceki yıla göre % 19,5 oranında artarak 21,6 milyar dolara ulaşmıştır. İhracat fiyatları % 13,6 oranında artarken, ihracattaki reel artış ise % 5,2 olarak gerçekleşmiştir. 1994 yılında % 77,8 olan ihracatın ithalatı karşılama oranı 1995 yılında % 60,6'ya inmiştir. Dış ticaret açığı, 1994 yılındaki 4,2 milyar

⁸⁸ Devlet Planlama Teşkilatı, Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 1985-1989, Ankara 1985, s. 31.

⁸⁹ Devlet Planlama Teşkilatı, Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Planı 1990-1994, Ankara 1990, s. 13.

⁹⁰ Çelik (Mehmet), s. 58.

dolar seviyesinden, 1995 yılında 13,2 milyar dolara yükselmiştir.⁹¹ Bu çerçevede 6 Mart 1995 tarih ve 1/95 sayılı Türkiye – Avrupa Topluluğu (AT) Ortaklık Konseyi Kararı çerçevesinde 13 Aralık 1995 tarihinde Avrupa Parlamentosunun onayıyla, 22 yıl süren geçiş dönemi tamamlanarak 1996 yılı başında Gümrük Birliği'ne girilmiş ve AT' ye tam üyelik sürecinde önemli bir adım atılmıştır. Bu tarihten itibaren Türkiye AT patentli sanayi ürünleri ithalatında uygulamakta olan gümrük vergilerini kaldırmıştır. Aynı tarih itibariyle, üçüncü ülke patentli sanayi ürünleri ithalatında AT'nin Ortak Gümrük Tarifesi (OGT) ile belirlenen koruma oranları uygulamaya konulmuştur.⁹²

Programın son yılı olan 1999 yılında uluslararası krizin yaygınlaşmasına bağlı olarak Türkiye'nin ihracat pazarlarındaki yavaşlamanın devam etmesi beklenmiştir. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) tahminlerine göre 1997 yılında % 8,8 olan ihracat pazarındaki büyüme hızının, 1998 yılında % 5,8 ve 1999 yılında ise % 4,6 olması tahmin edilmiştir. Bu çerçevede, 1999 yılında ihracatın % 9,0 oranında artışla 30 milyar dolara, ithalatın ise % 7,0 oranında artışla 53 milyar dolara ulaşacağı tahmin edilmiştir.⁹³

h) 2001-2005 Yılları Arası Dönem

1999 yılında, kamu finansman dengesinin önemli ölçüde bozulması, reel faizlerin yüksek seviyeyi koruması, fiyat artışlarının tekrar hızlanma eğilimine girmesi ve ekonomik aktivitenin önemli ölçüde daralması şeklinde ortaya çıkan makro ekonomik dengelerdeki sürdürülemez yapı kapsamlı bir programın uygulamaya konulmasını zorunlu hale getirmiştir. Bu çerçevede, 2000 yılı başında, orta vadeli bir makro ekonomik program uygulamaya konulmuştur.⁹⁴

Eximbank kredi, garanti ve sigorta mekanizmalarına yeterli kaynak sağlanarak ihracatın finansmanına katkıda bulunulacaktır. İhracatın ve yurt dışına doğrudan yatırımların desteklenmesi açısından, politik ve diğer risklerin garanti ve sigorta programları kapsamında üstlenilmesini sağlayacak bir yapı oluşturulacak,

⁹¹ Çelik (Mehmet), s. 59.

⁹² Devlet Planlama Teşkilatı, Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Planı 1990-1994, Ankara: 1990, s. 27.

⁹³ Devlet Planlama Teşkilatı, Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 1996-2000, Ankara:1997, s. 56.

⁹⁴ Çelik (Mehmet), s. 62.

KOBİ'lerin uluslararası piyasalarda yoğun rekabet koşullarına uyum sağlamaları, uluslararası pazarlama, tanıtım ve ticari bilgiye ilişkin eksikliklerini gidermeleri amacı ile Sektörel Dış Ticaret Şirketleri modelinin teşvikine devam edilecektir. Dahilde işleme rejimi çerçevesinde yapılan uygulamalarda, ülke kaynakları değerlendirilerek, yurt içi stoklar devreye sokulacaktır. AB dışındaki bölgesel bütünleşmelerden beklenen faydanın sağlanabilmesi için öncelikle tercihli bir tarife rejimi oluşturulacaktır. Ayrıca, Kafkasya, Orta Asya ve Orta Doğu ülkeleri ile ticari ilişkilerin geliştirilmesine çaba gösterilecektir. Serbest Bölgelerden daha etkin şekilde yararlanmaya yönelik olarak, sektörel kümeleşmenin yüksek teknolojiyi içerecek şekilde olması sağlanacak ve tanıtım faaliyetleri arttırılacak. Elektronik ticaretin dünyada artan önemi göz önüne alınarak, ülke genelinde yaygınlaştırılması hızlandırılacaktır. Bilgi çağının gereklerine uygun hızlı ve sağlıklı bir şekilde veri üretimi ve bürokratik işlemlerin azaltılması açısından, mevcut Gümrüklerin Modernizasyonu Projesine dış ticaretle ilgili işlem yapan ve veri üreten ihracatçı birlikleri de dahil edilecektir.⁹⁵

⁹⁵ Devlet Planlama Teşkilatı, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 2001-2005, Ankara 2000, s. 33.

IV. İHRACATTA VERGİ İADESİ

A. Genel Olarak

İnsanların bir arada yaşayabilmesi, aralarında yaptıkları sözleşmelere ve ideal olarak kabul edilmiş kurallara bağlılıklarına bağlıdır. Uyulması devlet otoritesiyle desteklenmiş kişilerin birbirleriyle ve devletle olan ilişkilerini düzenleyen bu kurallar bütününe hukuk denir. Bugün insanlık tarihinin gelişiminde insanların bir arada yaşaması ne kadar önemli ise, insanların bir arada yaşayabilmesinde de hukukun önemi büyüktür.⁹⁶ Çağdaş devletlerde yürütme işlemlerinin nasıl gerçekleşeceği yürürlükte olan hukuk kurallarına göre gerçekleşmektedir. Devletlerin birçok görevi bulunmaktadır. Bu görevlerinden biri de kamu hizmeti görmektir. Kamu hizmeti gören devlet kamu giderlerini karşılamak için kanunlarla gerçek ve tüzel kişilere mali yüklerine göre karşılıksız bir yükümlülük getirmektedirler. Bu yükümlülüğün adı *vergidir*. Kanundan kaynaklanan bu borç ilişkisinin alacaklısı devlet borçlusu mükelleftir. 1982 Anayasası md. 73'de vergilerin ancak kanunlarla konulabileceği belirtilmiştir. Buradan hareketle kanunsuz vergi olamayacağı yargısı ortaya çıkmaktadır. Ancak Bakanlar Kurulu sadece aşağı ve yukarı sınırları belirlemek koşuluyla muafiyet, vergi istisnası ve vergi oranlarında indirim yapabilir.⁹⁷

Bugünkü Türk Vergi Sistemine bakıldığında vergilerin gelir, harcamalar ve servet üzerinden alındığı görülmektedir. Gelir üzerinde alınan vergiler gelir vergisi ve kurumlar vergisi olarak ikiye ayrılmaktadır. Harcamalar üzerinden alınan vergiler ise Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Şans Oyunları Vergisi, Damga Vergisi, Gümrük Vergisi, Belediye Kanununca alınan vergilerdir. Servet üzerinden alınan vergiler ise Veraset ve İntikal Vergisi, Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisidir.⁹⁸

Vatandaşlar yaşamlarının birçok aşamasında vergiyle muhatap olmaktadır. Vergi kanunlarında vergilerin hangi durumda iade edileceği, indirimli olacağı ve

⁹⁶ Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, *Vergi Hukuku*, Ankara 2008, s. 19.

⁹⁷ Kızılot, s.73.

⁹⁸ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, Bursa 2009, s. XII.

muaf olacağı belirtilmiştir. Özellikle konu ihracat olduğunda mükellefler birçok avantajdan faydalanabilmektedirler. İhracata konu eşyaların üretimi veya tedariki aşamasında, bu eşyaların bünyesine giren ve maliyeti arttıran vergi, resim, harç, vb unsurların ortadan kaldırılması ihracatçıların dış pazarlarda rekabet edebilmeleri için büyük önem taşımaktadır. Bu sebeple ihracata konu mamulün bu gibi maliyet arttırıcı unsurlardan arındırılması gerekmektedir.⁹⁹ Bu iki şekilde olmaktadır; bunlardan ilki vergi iadesi sistemidir. Vergi iadesi, bir malın üretiminden satışına kadar yüklenilen vergi, resim, v.b. maliyeti arttıran yükleri ortadan kaldırmaktadır. İhracatta vergi iadesi, kısa vadede ülke içinde üretilen mallara ihraç imkânları sağlamayı, dış piyasalardaki aynı cins ve kalitedeki mallara karşı rekabet gücü kazanılmasını, uzun vadede ise; toplam ihracat içinde işlenmiş ürün payının arttırılması ve ihracatın yapısının değiştirilmesini amaçlamaktadır. İkicisi ise vergi muafiyet ve indirim sistemi. Bu sistemde; yapılan ihracat ya tamamıyla herhangi bir vergiye tabi değildir. Yani muaflik durumu ya da işlem vergiye tabidir ancak bir taahhüt karşılığında vergi yükümlülüğü ortadan kalkmaktadır.¹⁰⁰

Türkiye’de özellikle 1980’li yıllardan sonra ihracat için üretime ağırlık veren ve üretilen bu ürünlerin ihracatı için teşvik önlemlerini kapsayan bir dış ticaret politikası izlenmiştir. İhracatta vergi iadesi rejimi, 24 Ocak 1980 ekonomik istikrar tedbirlerinde de ele alınmıştır. Kısa vadede Türk menşeli eşyalara dış piyasalarda rekabet gücü kazandırılması, uzun vadede ise, ihraç mallarının birleşiminin sanayi ürünleri lehine değiştirilmesi amacını taşımıştır.¹⁰¹ İhracatçılar çok yönlü olarak teşvik edilmişlerdir. Bu teşvikler arasında KDV iadeleri, yatırım teşvikleri, dahilde işleme rejimi, Eximbank kredileri, bilgi aktarım faaliyetleri, ihracatçılara döviz tasarrufu serbestisi getirmek ve devlet teşvikleri sayılabilir. İhracata yönelik devlet teşvikleri ve yardımları ihracat yapılan pazarların genişlemesi, Türk menşeli ürünlerin uluslararası pazarlarda rekabet edebilmesi açısından önemlidir.¹⁰²

⁹⁹ Kemer, s. 45.

¹⁰⁰ Çelik (Mehmet), s. 57.

¹⁰¹ Kemer, s. 45.

¹⁰² Çelik, s. 285.

B. İhracatta Vergi İadesi

İhracatta vergi iadesi müessesesi Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi açısından incelenecektir.

1. Katma Değer Vergisi

Öncelikle Katma Değer Vergisi'nin değerlendirilmesi yapılacak daha sonra verginin konusu ve Katma Değer Vergisine tabii işlemler ve iadesi incelenecektir.

a) Katma Değer Vergisinin Genel Olarak Değerlendirilmesi

Harcama üzerinden alınan vergiler dolaylı vergilerdir. Dolaylı vergiler dolaysız vergilerden farklı olarak geliri veya serveti elde edildiklerinde değil, harcadıkları zaman vergilendirilmektedir. Yani gelir mal ve hizmetin içine gizlenmiş olarak vergilendirilmektedir.¹⁰³ KDV ile üretim ve dağıtımın her aşamasında ürüne eklenen katma değer vergilendirilmektedir.¹⁰⁴ KDV dünyada çok geniş bir alanda uygulanmaktadır. Amaç nihai tüketicinin vergilendirilmesidir. Türkiye'de Katma Değer Vergisinin kabul edilmesi 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile olmuştur.

KDV; gelir tipi KDV, gayri safi hâsıla tipi KDV, tüketim tipi KDV olmak üzere üç farklı biçimde ortaya çıkmaktadır. Gelir tipi KDV'de yatırım malları dolayısıyla söz konusu olan KDV indirimine tabii olabilmektedir. Gayri safi hâsıla tipi KDV uygulamasında herhangi bir indirim söz konusu değildir. Tüketim tipi KDV'de yatırımlar için ödenen vergiler borçlanılanlardan bir kere de indirilmektedir.¹⁰⁵

b) Katma Değer Vergisinin Konusu

KDVK. md.1'de "*Türkiye'de yapılan işlemlerin Katma Değer Vergisinin konusunu oluşturduğu*" hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla KDV'nin konusunun iki unsuru vardır. Bunlar; belirli bir işlemin yapılması ve bu işlemin Türkiye'de

¹⁰³ Karşlı, s. 4.

¹⁰⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 206.

¹⁰⁵ Karşlı, s. 6.

yapılmasıdır. Katma Değer Vergisi bir tüketim vergisidir ve adını verginin matrahından almaktadır.

(1) Katma Değer Vergisine Tabii İşlemler

KDVK. md.1'e göre işlemler üç grup altında toplanmıştır. Bunlar; “ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler”, “her türlü mal ve hizmet ithalatı, diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetlerdir.” Mal teslimlerinde malın Türkiye’de bulunması, hizmet ifalarında ise hizmetin Türkiye’de yapılması veya hizmetten Türkiye’de yararlanılması yeterlidir. Mal teslimi ve hizmet ifaları dışında her türlü mal ve hizmet ithali yukarıdaki madde hükmü gereğince Katma Değer Vergisinin konusunu oluşturacaktır. Uluslararası ticarete konu olan mal veya hizmetlerin vergilendirilmesi “*varış ülkesi*” ilkesine göredir. Yani mal veya hizmetlerin tüketimlerinin gerçekleştirildiği ülkede vergilendirilmesi esastır. Eğer ihracat esnasında bu mal veya hizmetler üzerinde KDV bulunuyorsa bunun da iade edilmesi söz konusudur.¹⁰⁶

Dolayısıyla yurt dışından ithal edilen bir eşya ihracatçı tarafından Katma Değer Vergisinden arındırılır. Daha sonra eşya, Türkiye Gümrük Bölgesine girişi sırasında vergilendirilir.

(2) İşlemlerin Türkiye’de Yapılması

Mal tesliminin ve hizmetin Türkiye’de yapılması gereklidir. Dolayısıyla Türkiye dışında bir ülkeden mal alıp üçüncü bir ülkeye ihraç edilmesi durumunda Katma Değer Vergisinin doğması söz konusu olmayacaktır. İşlemlerin Türkiye’de yapılması; malların teslim anında Türkiye’de bulunmasını ve hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını ifade etmektedir.

(3) Teslim

KDVK md. 2’ye göre teslim; “*bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir*”. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi

¹⁰⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 205.

teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyi veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimi sayılmaktadır.

Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme anlaşmayla, malın bu arada el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi halinde, aradaki aşamaların her biri de ayrı bir teslimdir.¹⁰⁷

c) Verginin Mükellefi ve Sorumlusu

Katma Değer Vergisi açısından iki tür mükellef vardır. Bunlar; “*kanuni mükellef* ve *iktisadi mükellef*” tir. Vergiyi tüketiciden satış bedeli ile birlikte tahsil edip vergi idaresine yatırmak durumunda olan mükellef “*kanuni mükellef*” tir. İkincisi ise kanuni mükellefin sunduğu mal veya hizmetlerin nihai tüketicisi durumunda olan ve vergileri satış fiyatı ile kanuni mükellefe ödeyen “*iktisadi mükellef*” tir.¹⁰⁸ KDV uygulamasında ana mükellef grubu KDV'ye tabii mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan kişilerdir. KDV mükellefi aslında bu verginin nihai yüklenicisi anlamında değildir. KDV'nin nihai yüklenicisi nihai tüketici durumunda bulunan kişi ve kuruluşlar olduğundan asıl mükellefi de bunlar olmaktadır.¹⁰⁹

KDVK md. 8'e göre; ithalatta mal ve hizmet ithal edenler, transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar, PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve Radyo ve Televizyon Kurumları maddede sayılan diğer kişi ve kuruluşlar KDV'nin mükellefi durumundadır. Katma Değer Vergisinde vergi sorumlusu, verginin vergi idaresine ödenmesinden satıcıyı değil, alıcıyı muhatap almaktadır.¹¹⁰

KDVK md. 9'a göre; Katma Değer Vergisinin mükellefinin Türkiye içinde yerleşim yerinin, iş yerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına

¹⁰⁷ Karşılı. s. 7.

¹⁰⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 207.

¹⁰⁹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 208.

¹¹⁰ Karşılı, s. 8.

almak için vergiye tabii işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilmektedir.

d) KDV’de Vergiyi Doğuran Olay ve Fiili İhracat Tarihi

Vergiyi doğuran olay, mükellefle vergi konusu arasındaki ekonomik ve hukuki ilişkinin oluşması olarak tanımlanmaktadır. Katma Değer Vergisinin konusunun çeşitli şekillerde ortaya konmuş olması vergiyi doğuran olayın farklı ele alınmasını gerektirmiştir.

Mal teslimlerinde vergiyi doğuran olay mülkiyet hakkının devredilmesidir. Hizmet ifalarında vergiyi doğuran olay hizmetin ifa edilmesidir. İthalatta vergiyi doğuran olay VUK md. 2’ye göre; Gümrük Kanununda belirlenmiştir. Gümrük Kanununa göre ithalatta vergiyi doğuran olay gümrük vergisinin ödeme mükellefiyetinin başlamasıdır. Gümrük vergisine tabii olmayan veya gümrük vergisi sıfır olan eşyanın ithalinde vergiyi doğuran olay gümrük beyannamesinin tescilidir.¹¹¹

KDVK md. 10’a göre vergiyi doğran olay; *“mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde: malın teslimi veya hizmetin yapılmasıdır. Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce; fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesidir. Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutat olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılmasıdır. Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimidir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi durumunda, malın nakliyesine başlanması ya da nakliyeciyi veya sürücüye tevdidir. Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesidir. Yerleşim yeri, işyeri, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından, yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük*

¹¹¹ Şenyüz, s. 211.

bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması durumunda meydana gelmektedir”.

Eşyanın gümrük sahasından çıktığı tarih iade işlemleri için kabul edilecek tarihtir. Yani fiili ihracat tarihidir. Bu duruma örnek olay ve bu örnek olay karşısında Danıştayın verdiği karara bakılacak olursa¹¹²: “Faturaları ve gümrük çıkış beyannameleri Temmuz/1993 döneminde düzenlenen, ancak, fiilen Ağustos/1993 döneminde ihraç edilen mallara ilişkin olup, Temmuz/1993 dönemi KDV beyannamesinde beyan edilerek, bu dönem için iadesi istenilen ve Eylül/1993 döneminde iade edilen Katma Değer Vergisinin, Ağustos/1993 döneminde beyan edilip, iadesinin de bu döneme ilişkin olarak istenilmesi gerektiğinden bahisle kesilen kaçakçılık cezasına ilişkin işlemi; söz konusu ihracatlara ilişkin fatura ve gümrük çıkış beyannamelerinin düzenlenme tarihinin Temmuz/1993 olması, ihracatın Temmuz/1993 dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihi de dikkate alındığında söz konusu ihracata ilişkin Katma Değer Vergisinin Temmuz/1993 dönemi beyannamesinde iade edilecek vergi olarak gösterilmesinin ve bu beyana istinaden iade yapılmasının, vergi ziyanı olarak nitelendirilemeyeceği; ayrıca, fiili ihracın, iade taleplerinin sonuçlandırılmasıyla ilgili olduğu; hal böyle olunca, davacı şirket adına tesis edilen ceza kesme işleminde isabet görülmediği gerekçesiyle iptal eden ... Vergi Mahkemesinin, 11.2.1999 günlü ve E:1998/114; K:1999/16 sayılı kararının; ihracat istisnasının, ihracatın gerçekleştiği tarihte uygulanabileceği, olayda da, ihracatın, Ağustos/1993 döneminde gerçekleştiği ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.”¹¹³

Burada, Vergi Mahkemesinin işlemin vergi ziyayı olarak nitelendiremeyeceğine ilişkin kararı Danıştay’a götürülerek temyiz başvurusunda bulunmuştur. Bunun üzerine Danıştayın 15.10.2002 tarih ve 3281 nolu kararı ile temyiz istemini kabul etmiş ve kararın iptaline oy çokluğu ile karar vermiştir. Danıştay’ın konu ile ilgili karar özeti aşağıdaki gibidir;

¹¹² Ferit Yıldız, *İhracatta Kdv İstisnası Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi*, (Danışman: Doç. Dr. Ayşe Necef Yereli), Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı , Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Manisa 2011, s. 43.

¹¹³ Yıldız, s. 40.

“Olayda, ihraç konusu malların, gümrük mevzuatı çerçevesinde bir dış ülkeye vasıl olup, bedelinin mevzuata uygun şekilde yurda getirildiği konusunda bir uyuşmazlık bulunmamaktadır. Uyuşmazlık, faturası ve çıkış beyannameleri Temmuz/1993 döneminde düzenlenip, fiilen Ağustos/1993 döneminde ihraç edilen mallara ilişkin Katma Değer Vergisinin hangi dönem beyannamesinde beyan edileceği ve iadesinin hangi dönem için istenebileceğinin tespitine ilişkin bulunmaktadır.

İhraç konusu mallara ilişkin KDV iade hakkını doğuran olayın meydana geldiği dönemde beyan edilmesi gerektiği ve Türk gümrük hattını fiilen geçmesiyle meydana geldiği, hal böyle olunca da, ihracat teslimine ilişkin faturanın fiili ihraç tarihinden önce düzenlenmiş olması durumunda, ihracat istisnasının, faturanın düzenlenerek ilgili defterlere kayıt edildiği dönemde değil, malın fiilen ihraç edildiği dönemde beyan edilmesi ve indirilemeyen verginin bu dönem için iade konusu yapılması gerektiği anlaşılmaktadır.

Bu durumda; fiilen Ağustos/1993 döneminde ihraç edilen mallara ilişkin Katma Değer Vergisinin, Temmuz/1993 döneminde beyan edilerek indirim ve iade konusu yapılmasıyla vergi ziyasının meydana geldiği açık bulunduğundan, aksi gerekçeyle dava konusu işlemin iptali yolunda verilen vergi mahkemesi kararında isabet bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenle, temyiz isteminin kabulüne, yukarıda açıklanan hususlar dikkate alınarak yeniden bir karar verilmek üzere mahkeme kararının bozulmasına; bozma kararı üzerine mahkemece yeniden verilecek kararlarla birlikte yargılama giderleri de dikkate alınacağından, bu hususta hüküm tesisine gerek bulunmadığına, 15.10.2002 gününde oyçokluğu ile karar verildi.”¹¹⁴ Danıştay kararında da görüldüğü gibi eşyanın ihraç edildiği tarih, eşyanı gümrük sahasını terk ettiği tarihtir.¹¹⁵

¹¹⁴ Danıştay 7. Dairesi, T. 15.10.2002, E. 2000/5674, K. 2002/3281.

¹¹⁵ Yıldız, s. 45.

e) Katma Değer Vergisinde Matrah

İthalatta matrah, Gümrük vergisinin matrahı, ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar, diğer gider ve ödemeler olmak üzere üç kısımda sınıflandırılır. Gümrük vergisinin matrahı ithal edilen eşyanın gümrük vergisinin hesaplanmasına esas olan bedeldir. Bu değer mal bedeli ve sigorta masraflarının toplamını kapsayan CIF değeridir. Eğer bu değer tespit edilemiyorsa, bu bedel gümrük idaresince belirlenir. İthalatta ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar Katma Değer Vergisinin matrahının unsurlarını oluşturmaktadır. Bunlar; gümrük vergisi, damga vergisi, rıhtım resmi vb. unsurlardır. Diğer taraftan gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer gider ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler ithalatta matraha girer. Fakat bu kalemlerin matraha dahil edilebilmesi için fiili ithalat gerçekleşmemiş olması gerekir. Aksi takdirde fiili ithalattan sonra bu kalemler matraha dahil edilemez.¹¹⁶

KDV iadesi, müessesesinde ihraç edilen eşyanın kıymetinin doğru hesaplanması büyük önem taşımaktadır. Son dönemde yine gündeme gelen ve kamuoyunda “*hayali ihracat*” olarak bilinen kaçakçılık olaylarında temel istismar noktalarından biri ihraç eşyasının kıymetinin oldukça yüksek olarak beyan edilmesidir. Son olarak kamuoyunun gündemini meşgul eden hayali ihracat operasyonunda devletin kaybının yirmi üç milyon dolara yakın olduğu iddia edilmiştir.¹¹⁷ İhracat edilen eşyanın kıymeti toplam dört yüz milyon dolardır. Yirmi üç milyon dolar devletten KDV iadesi alınmıştır. Bu doneler kıymetin doğru olarak hesaplanmasının ihracatta KDV iadesi müessesesinin istismar edilmemesi için oldukça önemli olduğunu göstermektedir.

İhracatta Gümrük kıymetinin hesaplanması için eşyanın tarifesinin, kıymetinin ve menşeinin bilinmesi gerekmektedir.

¹¹⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 214.

¹¹⁷ <http://www.aktifhaber.com/400-milyon-dolarlik-vurgun-irana-uzandi-715770h.htm>, (12.01.2013).

(1) Tarife

Gümrük Kanunu md. 15'e göre; Gümrük vergisi hesaplamalarında kullanılan oran eşyanın niteliğine göre değişmektedir. Vergi, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte yürürlükte bulunan gümrük tarifesine göre hesaplanmaktadır. Gümrük Tarifesi aşağıda yer alanları kapsamaktadır: 14/05/1964 tarihli, 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanuna dayanılarak hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca kabul edilen Türk Gümrük Tarife Cetvelini, tamamen veya kısmen Türk Gümrük Tarife Cetveline dayanan veya bu cetvele alt açılımlar ekleyen ve eşya ticaretine ilişkin tarife önlemlerinin uygulanması için tespit edilen diğer cetvelleri, Türk Gümrük Tarifesinin kapsadığı eşyaya uygulanacak gümrük vergi oranları ile tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde alınan ithalat vergilerini, Türkiye'nin bazı ülkeler veya ülke grupları ile yaptığı tercihli bir tarife uygulaması gerektiren anlaşmalarda yer alan tercihli tarife uygulamalarını, Türkiye tarafından tek taraflı olarak bazı ülkeler, ülke grupları veya toprak parçaları için tanınan tercihli tarife uygulamalarını, ithalat vergilerinde, bazı eşyaya şartlı olarak uygulanacak muafiyet veya indirim uygulamalarını, yukarıdakilerin dışında kalan diğer tarife uygulamalarını kapsamaktadır.

Türk Gümrük Tarife Cetveli, 22.11.1988 gün ve 1997 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 10.11.1988 gün ve 3501 sayılı Kanunla kabul edilerek, 01.01.1989 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren sözleşmeye dayanan “*Armonize Mal Tanımı ve Kodlama Sistemi*” temelinde, Armonize Sistem Nomanklatürü ile Avrupa Birliği Kombine Nomaklatürü esas olmak üzere, ulusal ihtiyaçlar için açılan alt pozisyonlar ve istatistik pozisyonları da gösterilmek suretiyle, 24 bölüm, 96 fasıl ve 22.000 kalem şeklinde advalorem esasa dayanan Brüksel Nomanklatürüne göre hazırlanmıştır. Türk Gümrük Tarife Cetvelinde tanımı yapılan eşyaya 12 rakamlı Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (GTİP) numarası verilmektedir. Bunlardan ilk dördü pozisyon numarasını göstermekte olup; buna eklenen ilk iki rakam Armonize Sistem Nomanklatür Kodunu; sonra gelen iki rakam Kombine Nomanklatür Kodunu,

sonra gelen iki rakam milli alt açılım kodunu ve son iki rakam ise istatistik Kodunu göstermektedir.¹¹⁸

Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun md. 2'ye göre Armonize Sistem Nomanklatürü Kodu Dünya Gümrük Örgütü' ne üye tüm ülkelerce; kombine nomanklatür kodu ise Avrupa Birliği üyesi ülkeler tarafından kullanılmaktadır. Milli alt açılımlar ise ülkelerin farklı vergi uygulamaları nedeniyle açılmış kodlardır. Tarife cetvelinden sadece eşyaların sınıflandırılması için yararlanılmaktadır ve eşya sınıflandırma indeksinde yer alan eşyaya karşılık gelen gümrük vergi oranları İthalat Rejim Kararı ile belirlenmektedir. Tarife cetvelinin son sütununda yer alan vergi had ve nispetleri, Bakanlar Kurulunca sifıra kadar indirilebilmekte ve %50' sine kadar arttırılabilmektedir.

Gümrük vergisi oranları tespit edilirken, Türkiye' nin taraf olduğu Dünya Ticaret Örgütü Kuruluş Anlaşması, Türkiye-Avrupa Birliği Gümrük Birliği Kararı ve bu Karara bağlı olarak muhtelif ülkelerle yapılan Serbest Ticaret Anlaşmaları ve Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi kapsamında En Az Gelişmiş Ülkeler ile Bazı Gelişme Yolunda Ülkelere tanınan tercihli rejimler, kalkınma planları ile yıllık programlarda öngörülen hedefler, ilgili kurum ve kuruluşların görüşleri dahilinde tarım ve sanayi sektörlerinin ihtiyaçları ve talepleri dikkate alınmaktadır.¹¹⁹ Gümrük tarife uygulamasında, uluslararası ticarete konu eşyanın sistem içinde sınıflandırılması gereken tarife pozisyonunun tespitinden sonra, ilgili sütunda gösterilen oran (veya tutar) üzerinden gümrük vergisi hesaplanmaktadır.¹²⁰

(2) Kıymet

Gümrük Kanunu md. 23'e göre eşyanın gümrük kıymeti, gümrük tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla, gümrük mevzuatında yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymettir. Cenevre Kıymet Kodu gereğince ithal edilen eşyanın gerçekte

¹¹⁸ <http://www.gumrukticaret.gov.tr/altsayfa/icerik/62/168/tarife.html>, (30.01.2013).

¹¹⁹ M. Emin Zararsız, "Söyleşi: Kaçakçılık Ülkemizin En Önemli Sorun Alanlarından Biridir", *TİSK İşveren Dergisi*, C. 46, S. 9, Y. Haziran 2008, s. 53.

¹²⁰ Ardiç, s. 39.

ödenen veya ödenecek fiyatının vergilendirmeye esas alınacağı kabul edilmiştir. İthal eşyası için gümrük kıymeti, ithal eşyası üzerinden advalorem sisteme göre gümrük vergisinin hesaplanmasına esas teşkil edecek kıymet anlamına gelmektedir ve eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli, Türkiye' ye ihraç amacıyla yapılan satışta gümrük mevzuatına göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır. Bu kıymetin gümrük idaresine beyanı ise Kıymet Bildirim Formu ile yapılır.¹²¹

Gümrük Yönetmeliği md. 114/1-d'ye göre ihracat, transit ve antrepo rejimleri dışında kalan rejimlerde, Gümrük Yönetmeliğinin 16 no.lu ekinde yer alan ve kıymete ilişkin bilgileri içeren Kıymet Bildirim Formunun beyannameye eklenmesi zorunludur. Gümrük Kanunu md. 30'a göre eşyanın gümrük vergisine esas alınacak kıymetinin Türk Lirası olarak beyanı zorunludur ve fatura veya diğer belgelerde yazılı yabancı paralar, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan TCMB döviz satış kurları üzerinden Türk Lirasına çevrilmektedir.

Eşyanın gümrük kıymeti, gümrük mevzuatında belirtilen yöntemlerin sırasıyla uygulanması yoluyla tespit edilmektedir. Gümrük Kanunu md. 25/1'e göre bir yöntemle göre gümrük kıymetinin tespit edilememesi durumunda sıra dahilinde olmak üzere bir sonraki yöntemle geçilmektedir. Bununla birlikte, beyan sahibinin yazılı talebinin gümrük idaresince uygun bulunması koşuluyla, indirgeme yöntemi ile hesaplanmış kıymet yönteminin uygulama sırası değiştirilebilmektedir.

Gümrük mevzuatına göre kıymet tespit yöntemleri şunlardır: satış bedeli yöntemi, aynı eşyanın satış bedeli yöntemi, benzer eşyanın satış bedeli yöntemi, indirgeme yöntemi, hesaplanmış kıymet yöntemi ve son yöntemdir. Genellikle kullanılan satış bedeli yöntemidir.

(3) Menşe

Menşe bir eşyanın ekonomik milliyetidir ve eşyanın serbest dolaşıma girişi sırasında gümrük vergilerinin hesaplanması, ticaret politikası önlemlerinin uygulanması (gözetim ve korunma önlemleri, miktar kısıtlamaları, anti-damping

¹²¹ <http://eski.gumruk.gov.tr/tr-TR/ticareterbabi/Sayfalar/Kiymet.aspx>, (29.01.2013).

vergisi vs.) menşe ülkeye göre belirlendiğinden gümrük vergileri açısından önem arz etmektedir.¹²²

Uluslararası ticarete konu eşyanın menşenin tespiti amacıyla uygulanan kurallara menşe kuralları denilmektedir. Menşe kurallarına ilişkin genel hükümler gümrük mevzuatında düzenlenmiş olmakla birlikte, Türkiye'nin taraf olduğu ikili ve çok taraflı anlaşmalardan ya da Türkiye'nin tek taraflı inisiyatifinden kaynaklanan ve uluslararası ticarete konu eşyanın menşenin tespitinde göz önünde bulundurulacak kurallar bulunmaktadır. Menşe kurallarının uygulanmasıyla eşyanın ya tercihli menşei ya da tercihli olmayan menşei tespit edilmektedir.

Eşyanın Türkiye'nin bazı ülkeler veya ülke grupları ile yaptığı tercihli bir tarife uygulaması gerektiren anlaşmalarda yer alan tercihli tarifeden veya Türkiye tarafından tek taraflı olarak bazı ülkeler, ülke grupları veya toprak parçaları için tanınan tercihli tarifeden yararlandırılmak istenmesi durumunda, A.TR Dolaşım Belgesi, EUR-1 Dolaşım Sertifikası, Form A Menşe Belgesi veya fatura beyanı gibi menşe ispatlayıcı belgelerin sunulması gerekmektedir.¹²³

f) Katma Değer Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar

Katma Değer Vergisi uygulamasında muafiyetler ve istisnalar incelenecektir.

(1) Muafiyetler

KDV'nin amacı nihai tüketicinin vergilendirilmesidir.¹²⁴ Dolayısıyla nihai tüketiciye kadar olan aşamalarda satıcıların satış işlemleri dolayısıyla hesapladıkları KDV'den bu mal veya hizmetin edinilmesi dolayısıyla ödedikleri KDV'yi indirmeleri gerekli olmaktadır. KDV teorisinde dış ticaret işlemlerinin vergilendirilmesi açısından iki ilke kabul görmüştür. Bunlardan birincisi “*Destinasyon İlkesi*” dir. Bu ilkeye göre mal ve hizmetler nihai olarak tüketildikleri veya faydalandıkları ülkede vergiye tabi tutulmaktadır. Bu ilkeye varış ülkesinde vergilendirme denilmektedir. İkinci ilke ise “*Orijin İlkesi*” dir. Bu ilke teoride kalmış dünyada her hangi bir

¹²² <http://www.gumruk.gov.tr/tr-TR/sss/Sayfalar/Mense.aspx>. (11.12.2010).

¹²³ Ardıç, s. 41.

¹²⁴ <http://www.vmhk.org.tr/NasifNaziroglu> (12.03.2012).

uygulanması olmayan bir ilkedir. Orijin ilkesine göre mal ve hizmetler üretildikleri ülkede vergilendirilirler.¹²⁵

Türkiye vergilendirmede *destinasyon* ilkesini benimsemiştir. İhraca konu mal ve hizmetlerin KDV yükünden arındırılması, bu mal ve hizmetlerin uluslararası pazarlarda rekabet edebilmesi açısından şarttır. Çünkü varış ülkesinde vergilendirme ilkesinin gereği olarak uluslararası işlemlerde malın nihai olarak tüketildiği ülkede vergilendirilmesi söz konusudur. Yani dünyanın büyük bir bölümünde ithalat vergiye tabi olurken ihracatta Katma Değer Vergisi uygulanmamaktadır. Bu durumda ihracatçıların ihraç ettikleri mal veya hizmetlerin üretiminde veya edinilmesinde yüklendikleri vergileri indirebilme olanağı ortadan kalkmaktadır. Dolayısıyla destinasyon ilkesini uygulayan ülkelerde ortaya, ihracat işleminin KDV'den arındırılması sorunu çıkmaktadır.¹²⁶ Bu sorunun çözümünü teminen KDV Kanununda:

- İhraç işleminde teslim KDV'si hesaplatılmaması (KDVK. md. 11/1-a kapsamında)
- KDVK md. 32'ye göre ihraç edilen malla ilgili olarak yüklenilmiş KDV'lerin ihracatçıya iadesi
- İhracatçının KDV ödemeksizin mal satın almasını sağlayacak düzenlemeler yapılması (KDVK md. 11/1-c kapsamında)

suretiyle ihraç malı için tam istisna ve ihraç malının KDV yükünden arındırılması sağlanmış bulunmaktadır.¹²⁷

Türkiye'de ikamet etmeyen yolcular Türkiye Gümrük Bölgesi içerisinde almış olduğu bir eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesi içerisinde tüketmemek koşuluyla Katma Değer Vergisi'nden muaf tutabilirler. Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkartılmayan yurt içinde tüketilen yiyecek ve içecek türündeki eşyaları satın alan yolculara muafiyet uygulanmaz. Türkiye Gümrük Bölgesi içerisinde yerleşim yeri olmayan

¹²⁵ Karşlı, s. 11.

¹²⁶ Karşlı, s. 12.

¹²⁷ Mehmet Maç, *KDV Uygulaması*, İstanbul 1995, s. 11.

yolcuların Türkiye dışına götürdükleri eşyalar nedeniyle eşyayı satın aldığı kişilere ödedikleri vergiler kendilerine iade edilir. KDV iki şekilde iade edilmektedir. KDVK. md.11/1-b'ye göre bunlardan ilki satıcıların eşyaların teslimi sırasında alıcılardan KDV almamasıdır. İkincisi ise satıcıların eşyanın teslimi sırasında alıcılardan önce KDV tahsil etmeleri ve eşya Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkartılmasına takiben verginin gümrükte elden veya turist (yolcu) ülkesine gittikten sonra banka veya havale yoluyla doğrudan alıcılara iade edilmesidir.

Bazı kamu kurum ve kuruluşları ile kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlara kanunla belirtilen faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetlerinden dolayı teslim ve hizmetlerden yararlananlardan vergi almamaları şeklinde de kendini göstermektedir. Genel ve özel bütçeli daireler, İl Özel İdareleri, Belediyeler, Köyler, Üniversiteler, Siyasi Partiler, Sendikalar, Tarımsal Amaçlı Kooperatifler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar gibi kurumlar sundukları kültür eğitim ve sosyal amaçlı teslim ve hizmetler konusunda vergiden muaf kılınmışlardır.¹²⁸

Diğer muafiyetler ise şunlardır;

- Esnaf Muafılığı
- Basit Usulde Vergilendirilenler Muafılığı
- Gerçek Dışı Usulde Vergilendirilen Çiftçi Muafılığı
- Serbest Meslek Erbabı Muafılığı
- Askeri Fabrika,Tersaane ve Atölye Muafiyeti
- Darphane Damga Matbaası ve Milli Piyango İdaresi Muafılığı
- Arazi Islahı Yapan Kamu Kurumu, Tarımsal Kooperatifler Muafılığı
- Bazı Taşıma İşleri Yapanlar ve Fuarlara Katılanlar Muafılığı
- Yabancı Devlet Muafılığı
- Kredi Teminat Fonları Muafılığı

¹²⁸ Şenyüz, s. 247.

- Teknoloji Bölgelerindeki Yönetici İşletmeleri Muafılığı
- Meslek Kuruluşları Muafiyeti
- Hazine Arsa Ofisi Genel Müdürlüğü Muafiyeti
- Karayolları ile Orman Genel Müdürlüğü Muafiyeti
- Bankalar ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu Muafiyeti.¹²⁹

İhracat teşvik düzenlemeleri ve bu paraleldeki KDVK' ya getirilen düzenlemeler alım-üretim-satış aşama ve sürecindeki KDV'nin yüklenim süresini belirlemeyip, nakit ödenen KDV'nin oluşturduğu finansman yük ve maliyetlerini hafifletmek ve hesaplanan KDV yaratılmayan hallerde iade imkânı tanıyarak kaldırmaya yöneliktir.¹³⁰

İhracat yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmezse, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu md. 51'e göre belirlenen gecikme zammının % 50 fazlası ile birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı AATUHK md. 48'e göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir. Tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından AATUHK 32'inci maddesi hükmü uygulanmaz. İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek KDV, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan miktardan fazla olamaz. İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilmesi gereken KDV, ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılır, iade veya tecil olunacak vergi miktarı, mükellefin ilgili dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanır. Maliye Bakanlığı, KDV tahsil edilmeden teslim edilecek mal miktarını; ihracatçı ve ihracatçıya mal teslim edenlerin her biri için, bir önceki yıl iş hacmi, cari yıldaki işlemler ve vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla

¹²⁹ Şenyüz, s. 247.

¹³⁰ Abdurrahman Demir, *Kdv Teorisinin İhracat İstisnası ve İhracat Teşviki Uygulamasında Göz Ardı Edilenler ve Zaman Boyutu*, Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2001, s. 48-62.

gerekli görülen hallerde sınırlamaya ve bu istisnaların uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgari miktarları tespiti yetkilidir.¹³¹

(2)İstisnalar

Katma Değer Vergisinde istisna, teslim edilen eşyaların veya ifa edilen hizmetlerin taşıdıkları özellikler nedeniyle KDV hesaplanmaması dolayısıyla tahsil edilmemesi esasına dayanmaktadır. Satıma konu olan eşya veya hizmetlerin özelliği nedeniyle KDV alınmamasıyla birlikte eşyanın teslim edildiği veya hizmetin ifa edildiği kişinin özelliği nedeniyle KDV istisnası uygulanmaktadır.¹³²

3065 sayılı KDVK. md.11'de düzenlenen ihracat istisnasının:

- İhracat teslimleri (Mal ihracatı) istisnası,
- Yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlere ilişkin istisnalar (hizmet ihracatı istisnası),
- Türkiye'de yerleşim yeri olmayan yolculara özel fatura ile yapılan teslimler (Yolcu Beraberi Eşya ve Bavul Ticareti)
- İhraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulaması olarak dört bölümde sınıflandırdığı görülmektedir.

İstisna uygulamasını incelerken ilk olarak hangi teslimlerin KDV istisnası bakımından ihracat teslimi sayılacağı hususu önem taşımaktadır. Bu koşullar KDVK md. 12'ye göre şunlardır:

-Teslim yurt dışındaki bir müşteriye yapılmış olmalı,

-Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye vasıl olmalıdır.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 2. maddesine göre "*Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi, Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsar. Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası gümrük bölgesine dahildir.*" 4 Seri No'lu KDV Genel

¹³¹ Karşlı, s. 14.

¹³² Şenyüz, s. 247.

Tebliğinin A/6 bölümünde de açıklandığı üzere, "bir dış ülkeye vasıl olma" ifadesinden gümrük hattını geçmesi anlaşılacaktır. Gümrük hattını geçen bir eşya başka bir ülkeye ulaşmış sayılacaktır.¹³³ Yetkili gümrük antrepolarına konulan mallar hariç olmak üzere, malların ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcıya veya alıcı adına hareket edenlere Türkiye'de teslim edilmesi istisna kapsamına girmemekte ve vergilendirilmektedir.¹³⁴

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Geçici md. 6'ya göre; serbest bölgeler ülkemizin siyasi sınırları içerisinde sayılmakla birlikte Gümrük Bölgesi dışındadır. Dolayısıyla buralara yapılacak mal teslimleri ihracatta KDV istisnasından faydalanacaktır. Bir mal iç gümrüklerden ihraç ediliyorsa KDV istisnası yönünden ihracat malın dış gümrüklerden yurt dışı edildiği tarihte yapılmış sayılır.¹³⁵

(a) *İhracat İstisnası*

Uluslararası ticarete konu olan eşyanın dolaylı vergiler itibariyle vergileme hakkı ithalatçı ülkeye aittir. Dolayısıyla ihraç konusu eşyalar için vergilenme hakkından hareketle ihracat istisnası getirilerek bu eşyaların dolaylı vergi yükünden arındırılması amaçlanmaktadır. Bu durumun sonucu olarak *varış ülkesi*'nde vergilendirilmesi prensibi ortaya çıkmıştır.¹³⁶

Bu durumun bir amacı veya sonucu olarak ihracatı teşvik etmesi ortaya çıkmıştır. İhracat istisnası ihraç olunan eşyanın yurt dışındaki ithalatçıya Katma Değer Vergisiz olarak teslimine ilaveten ihracatçının ihraç ettiği eşyalar ile ilgili yüklendiği ancak indirim yoluyla gideremediği Katma Değer Vergisinin iadesini içermektedir. Bu işlemler sonucunda ihraç edilen eşyalar Katma Değer Vergisinden arındırılmış bir biçimde uluslararası pazarda rekabet edebilmektedir.¹³⁷

İhracatta KDV iadesinden yararlanabilecekler ihracatı gerçekleştirenlerdir. KDVK GT No: 4/A-2'ye göre Yurt dışında inşaat tesisat ve montaj işi alan

¹³³ İlhan Kırıktaş, Abdullah Tolu, *İhracatta KDV Uygulaması*", Ankara 1996, s. 105.

¹³⁴ Kemal Oktar, *KDV İstisnalar ve İadeler*, Ankara 2005, s. 18.

¹³⁵ RG. 15.06.1985/18785.

¹³⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 246.

¹³⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 247.

müteahhitler de yurt dışından bir daha ülkeye getirmemek üzere götürdükleri makine, teçhizat, inşaat malzemeleri ve işçilerin ihtiyacı olan tüketim maddeleri nedeniyle de ihracatçı olarak kabul edilmişlerdir ve KDV istisnasından faydalanabilmektedirler.¹³⁸

Gümrük mevzuatına göre Gümrük beyannamesinin gümrük idareleri tarafından tescil edildiği tarih ihracatın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilmektedir. KDV iadesinden yararlanılacak vergi dönemi ihracat tarihinin isabet ettiği dönem olacaktır. KDV iadesi, tam istisna örneğini oluşturmaktadır.

Eşya ihracatında istisna uygulaması ihracatçının gerçekleştirdiği ihracat şartlarına göre farklı aşamaları barındıran farklı şekillerde uygulanmaktadır. Bunlar üç kısımda birbirinden ayrılabilir.

-İhracatçının yurt içinden Katma Değer Vergisini ödeyerek satın aldığı eşyaları ihraç etmesi

-İhracatçının kendisinin imal ettiği eşyaları ihraç etmesi

-İhracatçının başkasının imal ettiği eşyaları, imalatçısından KDV ödemedi satın alarak ihraç etmesidir.

İhraç edilen eşyalarla ilgili olarak yurt içinde yüklenilen KDV iadeleri veya mahsubu yukarıda belirtilen ilk iki biçimde doğrudan ihracatçının kendisine üçüncü biçiminde eşyanın imalatçısına yapılır.¹³⁹

KDVK md. 11/1-a' ya göre “Yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı prensibine dayanmak üzere uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşterilere verilen roaming hizmetleri de verginin dışına çıkarılmıştır.” Bunula birlikte serbest bölgelere sunulan hizmetler de vergi dışına çıkarılmıştır. Serbet Bölgelerin Türkiye Gümrük Bölgesi dışı addedildiği dikkate alındığında sunulan hizmetin hizmet ihracı olarak kabul edilmesi mümkündür.

¹³⁸ <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>. (23.06.2012).

¹³⁹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 248.

(b) İthalat İstisnası

Variş ülkesi prensibinin bir gereği olarak ihracat vergiden istisna edilirken, ithalat vergiye tabi tutulmaktadır. İthalat, KDVK md. 1/2 ile verginin konusu olmakla birlikte KDVK md. 16'da belirli konumdaki ithalatlar vergi dışına çıkartılmıştır. Katma Değer Vergisinde ithalat istisnasına giren mal ve hizmetler iki başlık altında incelenmektedir.

(i) Teslim ve İfaları Yurt İçinde KDV'den İstisna Edilen Mal ve Hizmetler

Bu istisna konusunu yurt içinde vergiye tabi olmayan mal ve hizmetin ithali durumunda verginin tarafsızlığının tesisi için ithal edilen aynı nitelikte mal ve hizmetlerinde vergi dışına çıkartılması oluşturmaktadır. Buradaki amaç ithal olunan mal ve hizmetlerin yurt içindeki mal ve hizmetlerle eşit vergi rejimi uygulanmasının sağlanmasıdır.

(ii) Gümrük Vergisinden Muaf veya İstisna Edilen Eşyalar

Gümrük vergisinden muaf veya istisna edilen eşyalar konusunda KDVK md. 16/1-b'de, Gümrük Kanunu md. 167.'ye (5/a ve 7 numaralı bentleri hariç) atıf yaparak Gümrük vergisinden muaf olan eşyaları belirlemiştir. Bu eşyalar genellikle gayri ticari eşyalardır.

(3) İhraç Edilen Eşyaların Geri Gelmesi

Türkiye gümrük bölgesi dışına ihraç edilen eşya, ithalatçı ile anlaşmazlıkların çıkması, eşyanın ithalatçı ülke standartlarına uygun olmaması gibi çeşitli nedenlerle tekrar Türkiye gümrük bölgesine sokulabilir. Bu tür bir eşyaya ithalat istisnası uygulanması için bazı ilave şartlar öngörülmüştür:

-Eşyaların geri getirilme şekilleri, Gümrük Kanunu'nun *Geri Gelen Eşya* başlıklı 168, 169 ve 170 maddelerine uygun olmalıdır.

-Eşyalarla ihracat istisnasından faydalanılmışsa faydalanılan miktar gümrük idarelerine yatırılmalı veya faydalanılan miktar kadar teminat gösterilmelidir.

Yurt dışına ihraç edilen edilen eşyanın tekrar yurt içine geri gelen eşya kapsamında sokulması durumunda gümrük idaresi mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine söz konusu eşya bakımından KDV iadesinden faydalanılıp faydalanılmadığının bilgisini ister. İlgili vergi dairesinin cevabına istinaden eğer KDV iadesinden faydalanılmışsa faydalanılan miktar ya gümrük idaresi tarafından alınır ya da faydalanılan miktar kadar teminat alınır. Bu şekilde ihraç edilirken Katma Değer Vergisinden arındırılan eşya ithal edilirken tekrar KDV yüklenilmesiyle tarafsızlık sağlanmış olur.¹⁴⁰

2. İhracatta KDV İadesi

İhracat Yönetmeliğine göre, bir malın yürürlükteki ihracat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun şekilde Türkiye Gümrük Bölgesi dışına veya bir serbest bölgeye çıkarılmasını veya Ekonomi Bakanlığınca ihracat olarak kabul edilen sair çıkışlara ihracat denilmektedir. İhracatçı ise İhracat Yönetmeliğine göre, ihraç edeceği mala göre ilgili İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine üye olan, vergi numarasına sahip gerçek veya tüzel kişiler ile tüzel kişilik statusüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat hükümlerine istinaden hukuki tasarruf yapma yetkisi tanınan ortaklıklara ihracatçı denir. Başlıca ihracat türleri şunlardır:

1. Serbest İhracat
2. Kayda Bağlı İhracat
3. Transit (Doğrudan) İhracat
4. Kredili İhracat
5. Bedelsiz İhracat
6. Bağlı Muamele ve Takas Yoluyla İhracat
7. Konsinye İhracat
8. Ticari Kiralama Yoluyla İhracat
9. Dolaylı Ofset Yoluyla İhracat
10. Serbest Bölgelere İhracat
11. Yurt Dışı Fuar ve Sergilere Katılım Yoluyla İhracat

¹⁴⁰ Kırıktaş, Tolu, s. 220.

12. Yurt Dışı Müteahhitlik Hizmetleri Kapsamında İhracat

KDVK md. 32'de: *"Bu kanunun 11, 13, 14, 15 inci maddeleri (5766 sayılı Kanunun 12 nci maddesi ile eklenen ibare Yürürlük; 06.06.2008) ile 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur"* denilmektedir. KDV yükünden arındırma işlemi malın Gümrük bölgesini terk ettiği ay KDV beyannamesinde, kısmen veya tamamen söz konusu indirimle sağlanamamışsa ve mükellef isterse, arta kalan tutar mükellefe iade olunur. Mükellef iade istemezse arındırma işlemi devreden KDV yöntemiyle sağlanılır. Mal ihracı KDVK md.11-1/a bendi hükmü uyarınca KDV' den istisna edilmiştir. Yani ihraç olunan malın tesliminde KDV hesaplanmaz ve faturada KDV gösterilmez.

Eğer yüklenilen vergiler tamamen indirim yoluyla telafi edilebiliyorsa indirilemeyen bir vergiden, dolayısıyla iade edilecek bir tutardan bahsedilemeyecektir. Örneğin, ihracat istisnasının beyan edildiği KDV beyannamesinde ödenecek KDV çıkıyorsa yüklenilen KDV'nin tamamı indirilmiş ve iade edilecek bir tutar kalmamış demektir. KDVK md. 54'e göre KDV mükellefleri, tutulması mecburî defter kayıtlarını bu verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkân verecek şekilde düzenlerler. Bu kayıtlarda açıkça gösterilmesi gereken hususlardan biri de maddenin 1/b bendinde sayılan vergiden istisna edilen işlemlerin, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre mahiyeti ve ayırımı ile hesaplanan indirilebilir vergi miktarıdır. Buna göre KDV iadesi uygulamasında, bir dönemde gerçekleştirilen ihracatlara isabet eden verginin mükelleflerce tam ve doğru olarak hesaplanabilmesi için ihracatın bünyesine giren vergilerle vergiye tabi diğer faaliyetler için yüklenilen vergiler kayıtlarda ayrı ayrı gösterilmeli ve izlenmelidir.¹⁴¹

¹⁴¹ Kırıktaş, Tolu, s. 223.

İade edilecek KDV hesaplanırken KDVK'ye göre asıl olan üst sınır iade hakkı doğuran işlem için yüklenilen vergidir. 119 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde¹⁴² iade işlemleri için yüklenilen vergilerin diğer işlemler için yüklenilen vergiden mutlak surette ayrılması gerektiği, böyle bir ayırım yapılmadan iade hakkı doğuran işlem bedeli ile genel vergi oranının çarpımı suretiyle bulunacak miktarın iade olarak talep edilmesinin mümkün olmadığı açıklanmıştır. İade edilecek vergi tutarının hesabında yapılacak işlem, iade hakkı doğuran teslim ve hizmet bedelinin % 1, % 8, % 18, % 25 gibi oranlarla çarpılması değildir.¹⁴³

58 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'ne göre, Türkiye'de yerleşim yeri olmayan yolculara KDV tahsil edilerek yapılan satışlarda satıcılar tarafından tahsil edilen vergiler teslimin yapıldığı dönemde beyan edilerek, verginin alıcıya iade edildiği dönemde ise önceden beyan edilmiş bu tutar KDV beyannamesinin 54. satırında indirim konusu yapılmaktadır. İade hakkının doğumu, tahsil edilen verginin satıcı tarafından Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara intikal ettirildiği dönemde gerçekleşmektedir. Bu işlemlerde yabancı alıcılara iade edilen tutar, mükelleflere iade edilecek vergi tutarı olarak alınır. Bu işlemler nedeniyle iade talep edecek olan mükelleflerin beyannameye ekli Bildirimi doldurması gereklidir. Bildirimin 82. ve 84. satırlarına istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen vergiler değil, alıcıya intikal ettirilen (iade edilen) vergi tutarı yazılacaktır. Satış sırasında tahsil edilerek alıcıya iade edilen ve indirilmek üzere iadenin yapıldığı dönem beyannamesinin 25. satırında gösterilen tutarlar indirilemezse beyannamenin 52. satırına yazılarak iade edilecek verginin hesabına dahil edilir.

İadesi istenebilecek KDV tutarı hesap edilirken ve ihraç olunan malın bünyesine giren KDV'nin oluşumunu hesaplayabilmek için mükellefler olayın özelliğine göre gerçeğe en yakın neticeyi verecek hesap yöntemleri geliştirmek zorunda kalabilirler. Çünkü bu tutarın hesabında her zaman kullanılacak bir yöntem yoktur. Yani ihracat tutarının mala ilişkin KDV oranıyla çarpılması suretiyle, iadesi istenecek tutarın tespiti mümkün değildir. Hesaplamanın hangi yöntemle

¹⁴² RG. 23.06.2012/28332.

¹⁴³ Kırktaş, Tolu, s. 225.

yapıldığından çok çıkan sonucun doğru olması önemlidir. Bunun için örneğin, ihrac olunan mal için yüklenilen KDV hesaplanırken firelerin de dikkate alınması gerekir. Yöntem sonucu KDV iadesinin aşırı istendiği görüşüne mahal verilmemeli, bu arada iade tutarı çok eksik hesaplanıp mükellef de mağdur durumda bırakılmamalıdır. İade edilebilir KDV'nin yüzde yüz hesaplanması çoğu zaman imkânsızdır. Hesaplamalarda % 5-10 oranında sapmalar olsa bile önemli olan doğruya yakın bir sonuca ulaşılmasıdır.¹⁴⁴

Firmalar aylık stok tespitleri yaparak stoka isabet eden aylık KDV yüklenimini devrettirmek suretiyle indirilemeyen KDV'nin iadesini talep edebilirler. KDV hesabında şu hususların göz önünde bulundurulması gereklidir.

- İadesi istenebilecek olan KDV tutarı o ay içinde yapılan ve iade hakkı doğuran teslim ve hizmetler (ihracat açısından o ay içinde gümrük hattından geçen mallar) için yüklenilmiş bulunan KDV'dir. (İade hakkı doğuran işlem KDVK'nin 11, 13, 14, 15. maddelerine göre istisna edilmiş işlemler ve temel gıda maddesi teslimlerdir.)

- KDVK Genel Tebliği 119'a göre iade tutarının hesaplanmasında, istenirse doğrudan KDV yüklenimlerinin yanı sıra genel idare giderleri ve ATİK nedeniyle yüklenilmiş olan KDV'lerden o aydaki iade hakkı doğuran işlemlere isabet eden payların da dikkate alınması mümkündür.

- İade hakkı doğuran bir işlemde (KDVK 11, 13, 14, 15, 29/2 maddeleri) kullanılmak üzere imal veya inşa olunan, ATİK'lerle ilgili KDV indirilmekle beraber iade talebine konu edilemezler. Çünkü bir sabit kıymet henüz yapım aşamasında iken iade hakkı doğuran işleme yönelik fonksiyon icra edemez.

- İadesi istenebilecek tutar, doğrudan yüklenimler ile genel idare KDV'si toplamı bakımından beyannamenin 59. satırındaki rakamı, ATİK KDV payı bakımından 58. satırda yazılı rakamı geçemez.

¹⁴⁴ Karsh, s. 26.

- ATİK KDV payı dahil iade tutarı, iade hakkı doğuran işlem bedelinin normal KDV oranı ile çarpılması sonucu bulunan meblağı aşamaz.

- İadesi istenen KDV'nin noksan hesaplanması, mükellefin hak ettiğiinden daha az iade alması dışında sorun yaratmaz. Mükellef sadece ana KDV yüklenimlerini dikkate almak suretiyle eksik miktarda iade talebinde bulunabilir.¹⁴⁵

a) Mal İhracatında KDV İadesi ve İstisnaları

Türkiye’de ihracat, İhracat Rejimi Kararı ve Yönetmelikleri ile bu Kararlar ve Yönetmeliklere dayanılarak yayımlanan tebliğler ile Kambiyo ve Gümrük Mevzuatı çerçevesinde yapılmaktadır. Bu mevzuatlara göre yapılan ihracatlar KDVK 12. maddesindeki şartları taşımaları halinde KDV’den istisna olacaktır.¹⁴⁶

(1) Özellik Arz Etmeyen İhracat

Bu tip ihracatlar KDVK md. 12’de sayılan şartları taşıyorsa Katma Değer Vergisinden istisna olacaktır. 1991/2 sayılı KDV İç Genelgesine göre karşılığı döviz olarak nakden ve müstakilen gelmeyen ihracatlarda ihraç faturası KDV'siz kesilebilir. Ancak bunun için ihracatın tarzına ilişkin Ekonomi Bakanlığından alınacak belgenin ibrazı gerekir.¹⁴⁷

(2) Kayda Bağlı İhracat

İhracat Yönetmeliğine ekli kayda bağlı ihracat listesine göre:

- Türkiye’de kredili olarak kurulan tesislerin bedelinin malla ödenmesine ilişkin cari hesaplara mahsuben yapılan ihracat
- Doğalgaz karşılığı yapılan ihracat
- Türk ihraç ürünlerine kısıtlama koyan ülkelere yapılan kısıtlama kapsamındaki mallara ilişkin ihracat
- İşlem görmüş dökme veya varilli zeytinyağı

¹⁴⁵ Karslı, s. 30.

¹⁴⁶ Çelik (Mehmet), s. 129.

¹⁴⁷ Çelik (Mehmet), s. 129.

- Ham lüle taşı ve taslak puro ihracatı kayda bağlı ihracattır.

Ekonomi Bakanlığında alınacak bir yazı ile ihracat tipinin belgelenmesi halinde iade, mahsup ve terkin işlemleri yerine getirilebilir. Kayda bağlı ihracat beyannamesinin geçerlilik süresi uzatılmamak üzere 30 gündür. Ancak, Türkiye ihraç ürünlerine miktar kısıtlaması uygulayan ülkelere yapılan, kısıtlama kapsamındaki malın ihracında bu süre Ekonomi Bakanlığınca 30 günden daha kısa veya daha uzun olarak uygulanabilir.¹⁴⁸

(3) *Kredili İhracat*

Kredili ihracat iki veya çok taraflı anlaşmalar dışında kalmak kaydıyla ihracat bedelinin Kambiyo Mevzuatındaki süreler dışında yurda getirilmesine imkân tanıyan bir uygulamadır. Kredili ihracatın en önemli özelliği, ihracat bedeli dövizlerin belirlenen süreleri aşacak şekilde yurda getirilebilmesine imkân tanınmasıdır. Ancak, 65 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile ihracat istisnasından doğan KDV iadelerinde döviz alım belgesi aranılması zorunluluğu kaldırılmış ve bu durum 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile devam ettirilmiştir. Dolayısıyla kredili ihracattaki döviz alım belgesinin aranılmayacağı şeklindeki ihracat bedelinin yurda geç getirilmesi avantajının bir önemi kalmayacaktır.¹⁴⁹ Kredili ihracat süresi tüketim mallarında iki yıl, yatırım mallarında beş yıldır. Ancak, bu süreleri aşan kredili ihracat talepleri Ekonomi Bakanlığı tarafından neticelendirilir. Kredili ihracat taleplerinin uygun görülmesi halinde, ihracatçı birliklerince gümrük beyannamesi üzerine kredili ihracat meşruhatı düşülerek onaylanır.¹⁵⁰

65 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile KDV iadelerinin yapılabilmesi açısından mal ihracatında döviz alım belgesi aranması uygulamasına son verildiğinden istisnanın uygulanması açısından gümrük beyannamesinin sunulması yeterlidir.¹⁵¹

¹⁴⁸ Çelik (Mehmet), s. 130.

¹⁴⁹ Ömer Duman, Gelir, Kurumlar, Katma Değer ve Özel Tüketim Vergilerinde Verginin Mahsubu ve İadesi, Ankara 2003, s. 212.

¹⁵⁰ <http://www.atonet.org.tr>. (04.05.2012).

¹⁵¹ RG. 13.11.1997/23169.

(4) Konsinye İhracat

Konsinye ihracat kesin satışı daha sonraki tarihlerde yapılmak üzere dış alıcılara, komisyonculara, şube ve temsilciliklerine mal gönderilmesi olarak tanımlanır. Bu ihraç türünde ihraç tesliminin gerçekleştiği an, malın gümrük hattından geçtiği tarih değil, malın yurt dışında satıldığı andır. Bazı durumlarda ihracat işlemlerinin tamamlanması açısından komisyoncuya bir fatura düzenlenmekte ise de faturada muhatap olarak komisyoncu göstermek bir zorunluluktan ibarettir. Gerçek alıcı ise bu malı yurt dışında satın alan muhtelif firmalardır. Burada komisyoncu gerçek alıcı değil ticari vekil durumundadır. Konsinye olarak yurt dışına gönderilen malın yurt dışı edildiği tarihte, KDV ihracat istisnasının uygulanması mümkün değildir. Çünkü konsinye olarak gönderilen mala ilişkin olarak TCGB dışına gönderilme malın alıcısı, satılıp satılmayacağı ve bedeli belli değildir ve söz konusu malın tasarruf hakkı da devredilmiş olmamaktadır. KDVK md. 12' de ki teslim hükümlerine göre işlem yapılamaz.¹⁵²

Konsinye olarak ihraç edilen malların yurt içinden ihraç kaydıyla tecil terkin sistemi kapsamında alınmış olması halinde ise söz konusu malların, teslim tarihlerini izleyen 3 ay içinde ihraç edilmeleri zorunludur. Komisyoncu eliyle yurt dışında mal satışı olayının KDV beyannamesine yansıtacağı ay, bu malların komisyoncu tarafından satıldığı aydır. Konsinye ihracat meşruhatı düşülerek onaylanan gümrük beyannamelerinin doksan gün içinde gümrük idarelerine tevdi gerekmektedir.¹⁵³

İhracatçılar, konsinye olarak gönderilen malların kesin satışının yapılmasını müteakip otuz gün içinde durumu, kendileri tarafından düzenlenmiş kesin satış faturası veya örneği ve gerekli diğer belgeler ile birlikte izni veren ihracatçı birliklerine ve aracı bankaya bildirirler. Konsinye olarak gönderilen malların fiili ihraç tarihinden itibaren bir yıl içinde kesin satışının yapılması gerekir. Bu süre, bitiminden önce başvurulmak kaydıyla haklı ve zorunlu nedenlerle izni veren merci tarafından toplam bir yıla kadar uzatılabilir. Süresi içinde satışı yapılan malların

¹⁵² <http://www.muhasabetr.com/sezaikaya/003/>. (22.03.2012).

¹⁵³ Tolu, Kırıktaş, s. 38.

Kambiyo Mevzuatı'na göre bedellerinin, satılmaması halinde ise malların Gümrük Mevzuatı çerçevesinde yurda getirilmesi gerekir.¹⁵⁴

Konsinye şekilde eşyayı teslim alan aracı eşyayı üçüncü şahıslara satar ya da kendisi kesin olarak satın alabilir. Hangi şekilde olursa olsun eşyanın kesin satışı yapıldığı tarihten itibaren 10 günlük süre içinde VUK md. 231/5'e göre faturaların tanzim edilmesi gerekir. Söz konusu 10 günlük süre, malın kesin satış tarihinden itibaren işlemeye başlar.¹⁵⁵

(5) İthal Edilmiş Malların İhracı

İhracat Yönetmeliği'ne göre ithalat rejimi çerçevesinde ithal edilmiş ve vergileri ödenmiş bulunan yabancı menşeli yeni veya kullanılmış malların ihracı, özellik arz etmeyen serbest ihracat kapsamında yapılmaktadır. Bu şekilde ihracatta iade edilecek KDV gümrük idaresine ödenen ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilen ve indirilemeyen KDV ile sınırlıdır. İthalat Rejimi çerçevesinde ithal edilmiş ve vergileri ödenmiş bulunan yabancı menşeli yeni veya kullanılmış malların ihracı özellik arz etmeyen ihracat kapsamında yapılır.¹⁵⁶

(6) Serbest Bölgelere Yapılacak İhracat

Türkiye'deki serbest bölgelere gönderilen mallar için gümrük beyannamesi düzenlenmek suretiyle ihracat istisnası uygulanacaktır.¹⁵⁷ Serbest bölgelere yapılacak ihracat, İhracat Mevzuatı hükümlerine tabidir. 3065 sayılı KDVK md.16/1-c'ye göre serbest bölge rejimlerinin uygulandıkları mal ve hizmetlerin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Serbest bölgelerde gerçekleştirilen teslim ve hizmetlerde KDV uygulanmaz. Ancak KDVK 30/a ve 32. maddelerine göre bu istisna kapsamına giren işlemler için yüklenen vergilerin indirimi ya da mükellefe iadesi mümkün değildir.

Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV, serbest bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve

¹⁵⁴ Karslı, s. 32.

¹⁵⁵ <http://www.muhasabetr.com/sezaikaya/003/> (22.03.2012).

¹⁵⁶ <http://www.oaib.org.tr/tr/ihracat-turleri/> (08.06.2012).

¹⁵⁷ Oktar, s. 23.

kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. Firmalar bölgedeki faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri gelirlerle ilgili olarak; gelir, kurumlar ve KDV dahil bütün vergilerden muaftır.¹⁵⁸ 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 8. maddesine göre serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılan ticaret dış ticaret rejimine tabidir. Serbest Bölgelere yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları KDVK md. 12'de belirtilen hususlara uyuyorsa ihracatta KDV istisnasından faydalanabilecektir. Çünkü eşya TCGB'yi terk etmektedir. Dolayısıyla 4 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde "dış ülkeye vasıl olma" ibaresinin açıklaması olarak ifade edilen malın gümrük hattını geçmesi şartı yerine getirilmektedir. Serbest bölgenin Türkiye'nin siyasi sınırları dışında yer alması istisna uygulamasını engellemeyecektir. Gümrük hattı dışında faaliyet gösteren tüm firmalar yurt dışındaki müşteri sayılmaktadır.¹⁵⁹

(7) Bağlı Muamele Yoluyla Yapılacak İhracat

Bağlı muamele veya takas yoluyla ihracat iki veya daha fazla ülke arasındaki ihraç veya ithal edilen mal, hizmet veya teknoloji transferi bedelinin kısmen veya döviz ile karşılanması şeklinde tanımlanmaktadır. Bağlı muamele (takas) yoluyla ihracat, daha çok finans zorluklarının yaşandığı ülkelere yönelik ihracatlarda gündeme gelmektedir. İhraç veya ithal edilen mal, hizmet veya teknoloji transferi veya kısmen döviz ile karşılandığı bir ödeme şeklidir.¹⁶⁰ Bağlı muamele veya takas konusu karşılıklı ödemelerin, ölçülebilir olması kaydıyla hizmet ile ödenmesi de mümkün bulunmaktadır.

Bağlı muamele veya takas anlaşmasının; ithal ve ihraç edilecek malların cinsi, standardı, kalitesi, teslim şekli, teslim yeri, birim ithal ve ihraç fiyatları, değer tutarları ve anlaşmanın geçerlilik süresini içermesi gereklidir. Bu tarz ihracatta da KDV istisnası açısından ölçü KDVK md. 12'de sayılan hususların karşılanıp karşılanmamasıdır. Bu şartlar sağlanıyorsa istisnadan faydalanılacaktır. Ancak KDV iadesi alınabilmesi açısından ihracatın türüne ve dolayısıyla dövizin kısmen veya

¹⁵⁸ Maç, s. 11.

¹⁵⁹ Karşılı, s. 34.

¹⁶⁰ Şükrü Kızılot, *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Ankara 1996, s. 545.

tamamen gelmeyeceğine yerine mal geleceğine dair Ekonomi Bakanlığından alınacak yazının ibrazı gerekmektedir.¹⁶¹

(8) Ticari Kiralama Yoluyla Yapılacak İhracat

İhracat Yönetmeliği'nin¹⁶² 4/m maddesine göre ticari kiralama, malların bir kira bedeli karşılığında, belirli bir süre kullanılmak üzere geçici olarak TCGB dışına veya serbest bölgelere çıkarılmasını ifade etmektedir. Kiralama yoluyla yapılacak ihracat, Ekonomi Bakanlığının iznine tabidir. Ekonomi Bakanlığından alınacak izin yazısı talebi ekinde, kiralanan malın adı, cinsi, teknik özellikleri, GTİP numarası, miktarı, birim fiyatı, değer tutarı, kira süresi, kira bedeli ve bu bedelin ödenme şekli ve zamanı, teslim yeri gibi bilgilerin de bulunduğu kira sözleşmesi ile aracı bankanın adının da belirtilmesi gerekmektedir.¹⁶³

Ticari kiralama yoluyla yurt dışına gönderilecek malın kira süresi sonunda aynen veya bedelinin döviz olarak getirileceğine ilişkin ilgili gümrükçe taahhütname alınır. Kiralanan malların ve kira bedelinin, izin süresi bitiminden 30 gün içerisinde yurda getirilmesi zorunludur. Ticari Kiralamaya konu malın yurt dışında kesin satışının yapılması durumunda ise satış bedelinin kesin satış faturası tarihinden itibaren 30 gün içinde yurda getirilmesi gerekmektedir.¹⁶⁴

Bu tip ihracatta kiralamaya konu malın tasarruf hakkı devredilmediğinden ihracat teslimi olarak değerlendirilmez ve KDV ihracat istisnasından faydalanamaz.¹⁶⁵

(9) Transit Ticaret

Transit ihracatta KDVK'nin 6/a maddesine göre verginin konusu TCGB içerisinde kullanım olmadığından oluşmamaktadır. Transit ihracat işlemleri alış ve satış bedelleri arasında lehte fark olmak üzere malların Türkiye'ye getirilmeden transit veya doğrudan doğruya bir ülkeden başka bir ülkeye satılması olarak tanımlanır. Bu işlemlerde mallar Türkiye'ye girmeden yurt dışında satıldığından

¹⁶¹ <http://www.ekonomi.gov.tr/mevzuat/> (23.02.2012).

¹⁶² RG. 06.06.2006/26190.

¹⁶³ Çelik (Mehmet), s. 137.

¹⁶⁴ Kızılot, s. 549.

¹⁶⁵ <http://www.ekonomi.gov.tr/mevzuat/> (23.02.2012).

KDV'nin konusuna girmez. Dolayısıyla Katma Değer Vergisinin konusuna girmeyen bu işlemlere ihracat istisnası da uygulanamaz. Yani yurt dışında bir ülkeden alınıp Türkiye'de millileşmeden bir başka ülkeye satılan transit ihracata konu malların bedelleri KDV beyannamesinde gösterilmeyecektir.¹⁶⁶

Verginin konusuna girmeyen bu ihracat nedeniyle Türkiye'de herhangi bir şekilde vergi yüklenilmiş ise, bu verginin de KDVK md. 30/a'ya göre indirimi mümkün değildir. Transit ticarete konu olan mallarla ilgili olarak, ithalata ve ihracata ilişkin vergi, resim, harç ve fon tahsil edilmez.¹⁶⁷

(10) Bedelsiz İhracat

Bedelsiz ihracatta yurt dışından bir ödeme yapılmaksızın yurt dışına mal çıkarılmasıdır. Bedelsiz İhracata İlişkin 2008/12 nolu Tebliğe göre¹⁶⁸; bedeli yürürlükteki Kambiyo Mevzuatı çerçevesinde yurda getirilmesi gerekli olmaksızın yurt dışına kesin olarak mal çıkışıdır. Söz konusu Tebliğin 2. maddesine göre aşağıdaki mal teslimleri bu kapsamdadır:

a) Gerçek veya tüzel kişiler tarafından götürülen veya gönderilen hediyeler, miktarı ticari teamüllere uygun numuneler ile reklam ve tanıtım malları, yeniden kullanıma veya geri dönüşüme konu ithal edilmiş mal ve ambalaj malzemeleri,

b) Daha önce usulüne uygun olarak ihraç edilmiş malların bedelsiz gönderilmesi ticari örf ve adetlere uygun parçaları, fireleri ile garantili olarak ihraç edilen malların garanti süresi içinde yenilenmesi gereken parçaları,

c) Yabancı misyon mensuplarının, Türkiye'de çalışan yabancıların, yurt dışına hane nakli suretiyle gidecek Türk vatandaşlarının, daimi veya geçici görevle yurt dışına giden kamu görevlilerinin, bu durumlarının ilgili mercilerce belgelenmesi şartıyla, beraberlerinde götürecekleri, gönderecekleri veya adlarına gönderilecek mal ve taşıtlar,

¹⁶⁶ Oktar, s. 22.

¹⁶⁷ Kırıktaş, Tolu, s. 119.

¹⁶⁸ RG. 12.07.2008/26934.

c) Yurt dışında yerleşik tüzel kişiler, yabancı turistler ve yurt dışında ikamet eden Türk vatandaşlarının beraberlerinde götürecekleri, gönderecekleri veya adlarına gönderilecek mal ve taşıtlar,

d) Kamu kurum ve kuruluşları, belediyeler ve üniversitelerin; görevleri veya anlaşmalar gereği gönderecekleri mal ve taşıtlar,

e) Savaş, deprem, sel, salgın hastalık, kıtlık ve benzeri afet durumlarında; kamu kurum ve kuruluşları, belediyeler, üniversiteler, Kızılay ile kamu yararına çalışan dernek ve vakıfların gönderecekleri insani yardım malzemeleri.

Bedelsiz ihracat yoluyla yurt dışına gönderilen mal ve eşyalar, ihracatta uygulanan desteklerden yararlandırılmaz.¹⁶⁹ KDVK md. 12’de ki hususların (Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılması veya malların yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmesi ve teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yetkili gümrük antreposuna konulması) karşılanması ve ihracatın bedelsiz ihracat kapsamında olduğunun belgelendirilmesi halinde KDV istisnasından faydalanılabilir.

(11) Diğer İhracat Türleri

Yukarıda açıklanan ihracat türleri dışında kalan ihracat türleri bu başlık altında açıklanacaktır.

(a) Gümrük Hattı Dışındaki Mağaza ve İşletmelere Mal Satışı

Gümrüklü sahalarda faaliyet gösteren gümrük hattı dışı eşya satış mağazalarının yurt dışındaki müşteri olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Bu durumda söz konusu mağazalara satışı yapılmak üzere eşya gönderilmesi işlemi ihracat teslimi olduğundan KDV’den istisna olacaktır.¹⁷⁰

¹⁶⁹ Duman, s. 209.

¹⁷⁰ Kırıktaş, Tolu, s. 131.

(b) Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ne Yapılan İhracat

İhracatın Türk Lirası cinsinden yapıyor olması haricinde herhangi bir özellik arz etmez. Dolayısıyla istisnadan faydalanabilir.¹⁷¹

(c) Posta Yoluyla Gönderilen Eşya

Ticari eşya, miktarının az olması koşuluyla posta yolu ile yurt dışına gönderilebilmektedir. Gümrük Yönetmeliği'nin 463/2. maddesi gereğince yurt dışına posta ile gönderilen ticari nitelikte eşya ihracat rejimi kapsamında gümrük beyannamesi ile beyan olunur ve bu rejim çerçevesinde işlemleri tamamlanır. Bu durumda yurt dışına posta ile gönderilen ticari mallarda KDV ihracat istisnası uygulanabilmesi için:

-3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11 ve 12. maddesinde belirtilen şartların gerçekleşmesi,

-Gümrük beyannamesinin ibrazı gerekmektedir.

Posta alındılarının ihracatı tevsik eden belge olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

(d) Uluslararası Taşımacılık Yapan Yerli ve Yabancı Bayraklı Gemilere Yapılan Teslimler

Kabotaj hakkının düzenlendiği 20.04.1926 tarih ve 815 sayılı Kanununun 1. maddesi gereğince yabancı bayraklı gemilerin Türkiye içinde taşıma yapma hakkı bulunmamaktadır. Bu nedenle, yabancı bayraklı gemilere yapılan teslimler "*yurt dışındaki bir müşteriye*" yapılan teslim hükmündedir. Uluslararası deniz taşımacılığı yapan yerli gemiler ise "Yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubesi niteliğindedir."¹⁷²

b) Hizmet İhracında KDV İadesi ve İstisnası

KDVK'nin 11. maddesi ile belirtilmiş olan mal ihracatı ile birlikte hizmet ihracatı Katma Değer Vergisinden istisna edilmiştir. Öte yandan, Türkiye'de yapılan

¹⁷¹ Kırıktaş, Tolu, s. 132.

¹⁷² Karşlı, s. 38.

bu kapsamdaki hizmetler KDV'nin konusuna alınmakla birlikte, KDVK'nin 11/1-a maddesi ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler KDV'den istisna edilmiştir. Ayrıca sözü edilen maddede (5766 sayılı Kanunun 12/e maddesiyle değişen bent Yürürlük; 06.06.2008) ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri KDV'den istisna edilmiştir.¹⁷³

(1) Vergiyi Doğuran Olay ve Matrah

KDVK md. 10-(a) fıkrasında mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde hizmetin yapılması, (b) fıkrasında ise mal tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hükme bağlanmıştır. Ancak hizmet işlemlerinin somut bir olay şeklinde gerçekleşmemesi nedeniyle uygulamada vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiği konusunda tereddütler yaşanmıştır.¹⁷⁴

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda hizmet işlemlerinin vergilendirilmesinde; değerlendirme (işlemlerin Türkiye'de yapılması) (Madde 6), faydalanma (ihracat teslimi ve yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler) (Madde 12) olmak üzere iki temel kriter esas alınmıştır.

Değerlendirme kriterinin tam olarak uygulanması sonucu Katma Değer Vergisinde hizmet ihracatı istisnası uygulaması büyük ölçüde önemini kaybedebileceği gibi yurt dışında yararlanan ancak bedeli Türkiye'de gider olarak yazılan her türlü hizmet de vergilendirilir ki bu da mükerrer vergilendirmeye neden olur. Bu nedenle yasa koyucu KDVK md. 12 ile hizmet ihracatında değerlendirme kriterlerinden vazgeçerek "faydalanma" kriterini getirmiş, hizmet ihracatına ilişkin

¹⁷³ Oktar, s. 69.

¹⁷⁴ Ramazan UYSAL, *Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Hizmet İhracatı İstisnası*, Vergi Sorunları, Temmuz 1998, s. 23-42.

usul ve esasları faydalanma kriterini esas alarak belirlemiştir.¹⁷⁵ Katma Değer Vergisi Kanununun 6/b bendindeki "*değerlendirilme*" ibaresi kaldırılarak(4503 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle değişen bent Yürürlük; 5.2.2000) (Hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması) uygulamada yaşanan sorunlara son verilmiştir.

(2) Hizmet İhracatı İstisnasının Şartları

Bu konuda ilk düzenleme 17 Seri No'lu KDV Genel Tebliği¹⁷⁶ ile getirilmiş ancak daha sonra yayınlanan 26 Seri No'lu KDV Genel Tebliği¹⁷⁷ ve 30 Seri No'lu KDV genel Tebliği¹⁷⁸ ile uygulama esaslarının yeniden tespitine gidilmiştir. Bu Tebliğlere göre aşağıdaki şartları taşıyan hizmet ihracatında KDV istisnası uygulanabilecektir.

(a) Hizmetin Yurt Dışındaki Bir Müşteri İçin Yapılmış Olması

KDVK md.12 yurt dışındaki müşteri kavramı açıklanmıştır. Buna göre yurt dışındaki müşteri tabirinden hizmet sunulan kişinin ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şube, acente temsilci veya bürosunun anlaşılması gerekir. Ayrıca 15 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin 2/b¹⁷⁹ bölümünde açıklandığı üzere, uluslararası deniz taşımacılığı yapan yerli gemiler de, yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubesi niteliğini haiz olduğundan, yurt dışındaki müşteri olarak kabul edilecektir.¹⁸⁰

Yerleşim yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan bir firmanın, Türkiye'de faaliyet gösteren şubesine verilen hizmetler, uygulamada yurt içindeki müşteriye verilen hizmet sayılmakta, bedeli döviz olarak tahsil edilmiş dahi olsa hizmet faturasında KDV gösterilmesi gerekmektedir. Örneğin, bir firma yurt dışında taahhüt işi yapan kendi şantiyesine yahut başka bir Türk firmasının yurt dışındaki şantiyesine

¹⁷⁵ Kırıktaş, Tolu, s. 140.

¹⁷⁶ RG. 19.12.1985/18963.

¹⁷⁷ RG. 31.12.1987/19681.

¹⁷⁸ RG. 16.12.1988/20021.

¹⁷⁹ RG. 21.07.1985/18818.

¹⁸⁰ Uysal, s. 15.

proje çizim işi yaptığında, yurt dışındaki müşteriye hizmet etmiş sayılır. Buna mukabil, aynı iş Türkiye'de taahhüt işi alan yabancı bir firmanın bu taahhüdü ile ilgili olarak yapıldığında, ihracat istisnası söz konusu olmaz.¹⁸¹ Örneğin, yurt dışında müteahhitlik yapılması KDV'nin konusuna girmeyen bir işlemdir. Bu müteahhidin yurt dışındaki inşaatı için Türkiye'de proje çizip yurt dışına gönderen mimarlık bürosunun faaliyeti ise hizmet ihracı sayılacaktır. Verginin konusuna girmeyen işlemlere ait yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı (KDVK md.30/a) hizmet ihracı istisnası kapsamına giren işlemlere ait yüklenilen KDV'nin ise indirim ve iade konusu yapılabileceği (KDVK md. 32) göz önüne alındığında, bu ayrımın çok önemli olduğu anlaşılabilecektir.¹⁸²

(b) Fatura veya Benzeri Nitelikteki Belgenin Yurt Dışındaki Müşteri Adına Düzenlenmiş Olması

Yapılan hizmet için düzenlenen fatura veya benzeri nitelikteki belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi zorunluluğu vardır. KDVK md. 53'e göre fatura veya benzeri nitelikteki belgeler tabiri Vergi Usul Kanununda düzenlenen vesikaları ifade etmektedir.

(c) Hizmet Bedelinin Döviz Olarak Türkiye'ye Getirilmesi

Yurt dışında yapılan hizmete ilişkin hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir. İstisnadan yararlanacak kişinin döviz alım belgesinin aslı veya bankaca onaylanmış fotokopisi ile bunu tevsik etmesi gerekir. 13 Kasım 1997 tarihli 23169 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 65 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'yle getirilen düzenlemeye göre KDVK 11. ve 32. maddeleri gereğince ihracat istisnası veya ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iade ve mahsup işlemlerinde "döviz alım belgesi" aranılmaması uygun görülmüştür. Buna göre söz konusu istisna kapsamında işlem yapan mükelleflerin KDV iade ve mahsup işlemlerini yerine getirebilmesi için:

¹⁸¹ Maç, s. 59.

¹⁸² Oktar, s. 72.

Gümrük beyannamesinin aslı veya noter onaylı veya gümrük idaresi ya da yeminli mali müşavirlerce onaylı örneğinin, alış ve satış faturalarının (imalatçılarda sadece satış faturalarının) fotokopileri veya bu faturaların dökümünü gösteren ilgili firmaca onaylı listelerin, vergi dairelerine ibrazı gerekmektedir. Ancak hizmet ihracı ile 61 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde yer alan Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yapılan satışlara ilişkin istisna işlemlerinde döviz alım belgesi uygulamasına devam edilecektir. 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde, hizmet ihracatı istisnasından kaynaklanan Katma Değer Vergilerinin nakden veya mahsuben iade taleplerinde dilekçenin yanı sıra aşağıdaki belgelerin de vergi dairesine ibrazının şart olduğu ifade edilmiştir.

- Yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen faturanın aslı veya fotokopisi,

-İhracatın gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek KDV listesi ile ihraç edilen hizmet nedeniyle yüklenilen vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablo,

-Münhasıran 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumlarınca düzenlenmiş döviz alım belgesi aslı veya ilgili banka veya özel finans kurumu şubesince onaylanmış örneği ya da dövizin yurt dışından geldiğini gösteren bankadan alınmış belge gereklidir. Bazı yazarlara göre, hizmet ihracatı istisnasından yararlanabilmek için KDVK'de, hizmet bedeli dövizin yurda getirilmesi şartı aranmamaktadır. Bu şart Maliye Bakanlığının getirdiği bir şarttır. KDVK'nin 11. maddesinin 2. bendinde, Maliye Bakanlığına ihracat istisnasının uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiş ise de, bu yetkinin kanunda olmayan bir şartı getirmeyi kapsadığı ve getirilen bu şartın hizmet ihracatının usul ve esasları içinde olduğu şeklinde değerlendirmek mümkün değildir.¹⁸³

(d) Hizmetten Yurt Dışında Yararlanılması

Yurt dışındaki müşteri için verilen hizmetin bu müşterilerin Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması, hizmetin sonuçlarının yurt dışında olması

¹⁸³ Maç, s. 60.

gerekmektedir. Hizmet ihracatı istisnası yabancı müşteri adına faturanın düzenlendiği ve bedelin Türkiye'ye getirildiği vergilendirme döneminde uygulanacaktır. Fatura ihracat bedeli dövizin yurda getirildiği dönemden önceki tarihlerde düzenlense dahi hizmet ihracatına ait bedeller dövizin yurda getirildiği dönem beyannamesinde beyan edilecektir. Çünkü hizmet ihracatı istisnasının şartlarından birisi de hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesidir.¹⁸⁴

Yukarıda belirtilen ilk üç şartın gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti oldukça kolaydır. Ancak 4. şart olan “hizmetten yurt dışında yararlanılması” ilkesi sübjektif bir nitelik taşıdığından; anlamı yoruma ve olaya göre değişebilecektir. 26 Seri No’lu Tebliğde “faydalanma” kriteri, yurt dışındaki müşteriler için verilen hizmetlerin, bu müşterilerin Türkiye’deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerektiği şeklinde tanımlanmıştır.¹⁸⁵ Yurt dışından sağlanan hizmetlerde ise;

a) Hizmet Türkiye’de yapılmış veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmışsa,

b) Hizmetin sağlandığı yurt dışındaki firmanın Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi bulunmuyorsa, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap, sorumlu olarak KDV ödemek durumundadır.¹⁸⁶

Danıştay 9. Dairesi 20.05.2004 tarihli kararında 26 Seri No’lu KDV genel tebliğinde, mükellefin yurt dışındaki firmanın Türkiye’ye ihraç edeceği mallarla ilgili gerçekleştirmiş olduğu aracılık faaliyeti hizmetinin hizmet ihracı istisnası kapsamında değerlendirilemeyeceğine ilişkin vergi mahkemesi kararını hukuka uygun bulup temyiz istemini reddetmiştir. Bu hükme ilişkin Danıştay karar özeti aşağıdaki gibidir¹⁸⁷:

“Yükümlü şirketin yurt dışındaki firmanın Türkiye’ye ihraç edeceği mallara Türkiye’de müşteri belirlenmesi, bağlantının kurulması gibi yükümlü şirketin yurt dışındaki firma için yaptığı aracılık mahiyetindeki hizmetlerden yurt içinde faydalandığı ve böylece KDVK md. 12/2-b bendinde öngörülen koşulun gerçekleşmediği anlaşıldığından, ihracat istisnasından yararlanılamayacağı

¹⁸⁴ Karslı, s. 42.

¹⁸⁵ Kızılot, s. 574.

¹⁸⁶ M. Emin Akyol “Yurt Dışından Sağlanan Hizmetlerde KDV Sorumluluğu”, Vergi Dünyası Dergisi, Mart 2006, Sayı: 295, s. 19.

¹⁸⁷ Yıldız, s. 65.

gerekçesiyle reddeden... Vergi Mahkemesinin... tarih ve... sayılı kararı, Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar, sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına...¹⁸⁸

Yine bir aracılık faaliyetine ilişkin Danıştay 9. Dairesinin 18.06.2003 tarihli kararında yurt dışında yabancı dil eğitimi veren firmanın mümessilliğini yapan ve buradaki kurslara katılacak yurt içindeki öğrencilerin formlarını yurt dışındaki firmaya göndermekle yükümlü olan firmanın vermiş olduğu bu hizmetin KDV'ye tabi olmayacağına ilişkin Vergi Mahkemesinin vermiş olduğu karara karşın idarenin temyiz başvurusunu reddetmiş ve Vergi Mahkemesinin kararını onamıştır. Dairenin karar özeti aşağıdaki gibidir¹⁸⁹:

“ Olayda, yurt dışında yabancı dil öğrenmek amacıyla buralardaki kurslara katılan öğrencilerin formlarını alıp yurt dışındaki firmaya gönderen yükümlü şirketin, bu işi yurt dışında hizmet veren müşterisi için yerine getirdiğinin ihtilafsız olduğu, yapılan bu hizmetler karşılığında elde edilen gelirin (komisyonun) 3065 sayılı Kanunun 12. maddesi hükmü gereğince hizmet ihracı olarak sayılması icap ettiğinden, Katma Değer Vergisine tabi olamayacağı, her ne kadar davalı idare savunmasında, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun uygulanmasıyla ilgili olarak yayımlanan 26 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin "K" bölümünde belirtilen şartların yükümlü şirket tarafından yerine getirilmediğini iddia etmekte ise de, hizmetin yurt dışında gerçekleşmiş olması nedeniyle elde edilen komisyonun Katma Değer Vergisine tabi olmayacağına açık olduğu gerekçesiyle kabul eden ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve ... sayılı kararı Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar, sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına...¹⁹⁰

Verilen Danıştay kararları yurt dışındaki müşteri için gerçekleştirilen hizmetle ilgili tutarsız gibi görünse de, Danıştay'ın bahsi geçen hizmetlerin ihracat istisnasına

¹⁸⁸ Danıştay 9. Daire, T. 20.05.2004, E. 3226, K. 3435.

¹⁸⁹ Yıldız, s. 66.

¹⁹⁰ Danıştay 9. Daire, T. 18.06.2003, E. 5534, K. 3790.

tabi olup-olmamasını söz konusu hizmetin gerçekleştirildiği ana hedefe bağladığı görülmektedir. Yani mal ihracına ilişkin aracılık hizmeti örneğinde, yurt dışındaki firmanın mallarının Türkiye'de tüketime konu olacağından faydanın Türkiye'de gerçekleşeceği ve bu sebeple verilen aracılık hizmetinin KDV'ye tabi olması gerektiğine hükmolunurken, yabancı dil eğitimine ilişkin aracılık hizmeti örneğinde, yurt dışındaki firmanın yabancı dil eğitim hizmetini yurt dışındaki bir ülkede ifa edeceği ve hizmetin faydasının yurt dışında gerçekleşeceğinden dolayı hizmetin KDV'ye tabi olmaması gerektiğine hükmolunmuştur.¹⁹¹

(4) Hizmet İhracatında Özellik Taşıyan Durumlar

Hizmet ihracatında özellik taşıyan durumlar aşağıda açıklanmaya çalışılacaktır.

(a) İhraç Edilen Mallara İlişkin Olarak Verilen Komisyonlar (İhracat Komisyonları)

Yurt dışında yerleşik firmaların Türkiye'den ithal edecekleri mal ve hizmetlerle ilgili olarak bu firmalara aracılık hizmeti veren Türk firmalarının yaptıkları hizmet, ihraç edilen mal ve hizmetler yurt dışında tüketildiğinden hizmet ihracatı kapsamında Katma Değer Vergisinden istisna olacaktır.¹⁹²

(b) Yurt Dışından Türkiye'ye Düzenlenen Turlar

Hizmet ihracatı istisnası yalnızca Türk firmasınınca turist grubunun şahsi harcamaları dışındaki konaklama, yeme-içme gibi harcamaları karşılanarak bu tutara eklenen komisyon bedeline uygulanır. Diğer harcamalar Türkiye'de yapıldığından istisnadan faydalanamaz.¹⁹³

¹⁹¹ Ferit Yıldız, *İhracatta Kdv İstisnası Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi*, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Danışman: Ayşe Necef Yereli, Manisa 2011, s. 27.

¹⁹² Karşlı, s. 43.

¹⁹³ Karşlı, s. 43.

(c) Yurt Dışına Yapılan Fason İşçilik

Yurtdışından gelen malların Türkiye'de işlenerek yurt dışına gönderilmesi şeklinde gerçekleşmektedir. 26 Seri No'lu KDV Genel Tebliğiyle getirilen şartların bulunması halinde hizmet ihracı olarak düşünülebilecektir.¹⁹⁴

(d) İstisnanın Uygulanacağı ve Beyan Edileceği Vergilendirme Dönemi

Hizmet ihracatı istisnası, yabancı müşteri adına faturanın düzenlendiği ve bedelin Türkiye'ye getirildiği vergilendirme döneminde uygulanacaktır. Fatura, ihracat bedeli dövizin yurda getirildiği dönemden önceki tarihlerde düzenlense dahi, hizmet ihracatına ait bedeller dövizin yurda getirildiği dönem beyannamesinde beyan edilecektir. Çünkü hizmet ihracatı istisnasının şartlarından birisi de, hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesidir.¹⁹⁵

c) Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara Yapılan Teslimlerde KDV İstisnası

KDVK uygulamasında Türkiye'de yerleşim yeri olmayan yolcuların satın alarak yurt dışına götürdükleri malların KDV'den arındırılmasında iki yöntem benimsenmiştir. Birinci yöntemde Türkiye'de yerleşim yeri olmayan yolcuların yurt dışına götürmek üzere satın aldıkları malların satışı aşamasında KDV'nin alıcı tarafından tahsil edilerek malın yurt dışı edilmesinden sonra satıcı tarafından yabancı alıcıya satış anında tahsil edilen KDV'nin iade edilmesidir. Buna yolcu beraberli eşya istisnası da denilmektedir. İkinci yöntemde ise Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların yurt dışına götürmek üzere satın aldıkları malların satışı aşamasında istisna uygulanmak suretiyle KDV tahsil edilmemesi, ancak malların belli bir sürede yurt dışı edilmesinin sağlanması gerekmektedir. Buna bavul ticareti ismi de verilmektedir.¹⁹⁶

¹⁹⁴ RG. 31.12.1987/19681.

¹⁹⁵ Çelik (Mehmet), s. 160.

¹⁹⁶ Karşlı, s. 44.

(1)Türkiye’de İkamet Etmeyenlere KDV’ in Gümrük Çıkışı Müteakip İade Edilmesi

3065 sayılı KDVK md. 11- 1/b bendinde Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında KDV tahsil edileceği, ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen Katma Değer Vergisinin iade olunacağı hükme bağlanmış bulunmaktadır. Bu madde çerçevesinde Maliye Bakanlığınca çıkarılan 43, 51 ve 71 Seri No’lu KDV Genel Tebliği ile turiste yapılan satışlar düzenlenmiştir. 43 Seri No’lu Tebliğ kapsamında yapılan satışlarda istisna uygulaması verginin satış sırasında tahsil edilip malın yurt dışına çıkarılışını müteakip alıcıya iade edilmesi şeklindedir. Bu istisnaya ilişkin olarak çıkarılan 43 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’nde Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara tanınacak istisnadan yararlanacak kişilerin iki grupta toplandığı görülmektedir. Birinci grup; Türkiye Cumhuriyeti tâbiyetinde bulunmakla birlikte bir yabancı ülkede ikamet etmekte olduklarına dair o ülke resmi makamlarından alınmış ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belgeye sahip olanlardır. İkinci grup ise; Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olmayanlar kendilerine geçici veya daimi ikamet tezkeresi verilmemiş olmak şartıyla bu istisnadan faydalanabilecek kişilerdir. Bu şartları taşıyan kişiler satın alarak yurt dışına götürdükleri mallar için ödedikleri KDV’yi malın gümrükten çıkışı sırasında geri alabilmektedirler.¹⁹⁷

Bavul ticaretine ilişkin genel düzenleme Maliye Bakanlığı’nın çıkarmış olduğu 61 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’yle yapılmıştır.¹⁹⁸ Bu tebliğ ile KDVK md. 11/1-b’ye göre Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara yapılan teslimler ihracat istisnası kapsamına alınmış ve bu istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esasların aynı maddenin Maliye Bakanlığınca verdiği yetkiye dayanılarak 43 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’nde düzenlendiği belirtilmiştir. Söz konusu Tebliğ uyarınca Türkiye’de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yapılan satışlarda KDV istisnasından yararlanacak kişiler hakkında yapılan düzenleme şu şekildedir:

¹⁹⁷ RG. 28.07.1994/22004.

¹⁹⁸ RG. 01.03.1997/22920.

Vergi dairesine başvurarak "*Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Yapılan Satışlarda KDV İhracat İstisnası İzin Belgesi*" alan mükellefler bu istisna kapsamında satış yapabilecektir. İstisna belgesi almak isteyen mükelleflerin aşağıdaki şartları taşımaları gereklidir:

- Gerçek usulde KDV mükellefi olunması

• Haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya bilerek kullandığı konusunda rapor yazılmamış olunması. 43 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde götürü usulde vergilendirilen mükelleflerin KDV istisnası kapsamında Türkiye'de ikamet etmeyenler yolculara satış yapamayacakları belirtilmiştir. Ancak götürü usulde vergilendirilen mükellefler 01.01.1999 tarihinden itibaren basit usulde vergilendirilmeye başlanmışlardır. Maliye Bakanlığınca aksi belirlenmediğinden, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin de KDV istisnası kapsamında Türkiye'de yerleşim yeri olmayan yolculara satış yapabilmeleri mümkündür.¹⁹⁹

İstisna kapsamına giren mallar 43 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde şöyle açıklanmıştır: Tebliğin 3. bölümüne göre her türlü mal teslimi istisna kapsamına girmektedir. Hizmet ifalarına ise bu istisna uygulanamayacaktır. 71 Seri No'lu Tebliğ ile getirilen değişikliğe göre yolcu beraberli eşya istisnası uygulaması kapsamında alınarak yurt dışı edilecek mallar, kişisel tüketime konu olacak mal miktarı ile sınırlandırılmıştır.²⁰⁰ Turistlerin beraberlerinde bavullarıyla yurt dışına götürebilecekleri her türlü mal, adet ve cinsine bakılmaksızın, kişisel tüketime konu olacak mal miktarı kapsamında değerlendirilerek, 43 Seri No'lu Tebliğ uyarınca fatura düzenlenebilecek ve bu faturalar KDV iadesine konu olabilecektir. Satıcılar bu kapsamda satış yaparken yabancı uyrukluların pasaportlarını Türk uyrukluların ise pasaportları ile birlikte yabancı ülkelerde ikamet ettiklerine dair ikamet tezkeresini veya benzeri belgeyi arayacaklardır. Fatura 4 nüsha olarak düzenlenecek ilk 3 nüshası alıcıya verilecektir. İadenin gümrükteki banka şubesinden yapılması

¹⁹⁹ Kırıktaş, Tolu, s. 158.

²⁰⁰ RG. 13.11.1998/23522.

isteniyorsa satıcı fatura ile beraber alıcıya bir çek verecektir. Bu çekte bulunması gereken unsurlar şunlardır:

- Faturanın tarih ve numarası
- Faturada belirtilen KDV tutarının TL cinsinden değeri.

Alıcılar istisnadan faydalanabilmek için satın aldıkları malları 3 ay içinde yurt dışı ederek, çıkış sırasında faturayı ve eğer düzenlenmişse çeki Türk gümrük kapılarında bulunan Gümrük Muayene Memuruna onaylatacaktır. Onaylama işlemi esnasında özel faturanın 2. ve 3. nüshaları görevliler tarafından alınır.²⁰¹

Satıcıların iade için çek verdikleri hallerde çekte yazılı tutar çeki düzenleyen bankanın şubesinden alınabilir. Çeki düzenleyen bankanın gümrükte şubesi bulunmuyorsa çek tutarının bankacılık ve kambiyo mevzuatı gereğince gümrükteki herhangi bir banka şubesinden tahsil edilmesi mümkündür. Alıcı malın çıktığını gösteren onaylı belgeleri, çıkış tarihinden itibaren 1 ay içinde satıcıya gönderecek satıcı iade tutarını, belgeleri aldıktan sonra en geç on gün içinde alıcının banka hesabına havale edecektir. Eğer satıcı iade tutarını on gün içinde göndermezse bir daha Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna kapsamında satış yapmasına izin verilmeyecektir. İade yukarıdaki şekillerde alınamamışsa, fotokopi olmayan onaylı fatura örneği ile çıkış tarihinden itibaren bir ay içinde alıcıya gelirse iade elden alınabilir. İadenin Maliye Bakanlığı tarafından verilmiş yetki belgesine sahip aracı firmaların organizasyonu altında yapılması da mümkündür. Satıcılar, istedikleri taktirde iade tutarını alıcıya satış sırasında avans olarak ödeyebileceklerdir. Ancak avans tutarı onaylı belgelerin kendilerine gelmesinden sonra indirim konusu yapılabilecektir. Bu durumda satış faturasında iade tutarının avans olarak ödendiğine dair şerh düşülecektir.²⁰²

Türkiye'de yerleşim yeri olmayan yolculara KDV iadesi yapmak üzere "*yetki belgesi*" talep eden kurumlara ilişkin düzenlemeler 43 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde yapılmıştır. İadenin bu yetki belgesine sahip aracı firmaların

²⁰¹ Karşlı, s. 47.

²⁰² Maç, s. 11.

organizasyonu altında yapılması da mümkündür. Bu kapsamda KDV iadesi yapmak üzere yetki belgesi talep eden firmaların;

- Bilanço esasına göre defter tutması
- Ücretli statüsünde en az 5 eleman istihdam etmesi
- Haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediğine veya bilerek kullandığına dair rapor düzenlenmemiş olması gereklidir.²⁰³

(2) Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Yapılan Satışlarda KDV İstisnası

İstisna belgesine sahip mükellefler 43 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde²⁰⁴ ifade edilen Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yaptıkları satışlarda aşağıdaki şartların mevcudiyeti halinde KDV tahsil etmeksizin işlem yapabileceklerdir:

-İstisna kapsamında yapılacak satışlarda 61 Seri No'lu Tebliğ²⁰⁵ ekinde yer alan ve Maliye Bakanlığı ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca belirlenen içeriğe sahip “Özel Faturalar” kullanılır. Bu faturalarda 64 Seri No'lu Tebliğ²⁰⁶ ile bazı değişiklikler yapılarak şekil ve içerik yönünden yenilenmiştir.

-Satış bedeline ait döviz, bankalara veya özel finans kurumlarına satılacak ve buna ilişkin olarak düzenlenecek döviz alım belgesinin aslı veya noter onaylı örneği, ilgili döneme ait KDV beyannamesine eklenecektir.

-51 Seri No'lu Tebliğ²⁰⁷ ile belirlenen gümrük kapılarında gümrük görevlilerinin yanı sıra İl defterdarlıklarınca görevlendirilecek vergi müfettişi veya maliye memuru bulunması ve özel faturaların 2, 3 ve 4. nüshalarının her iki görevli tarafından da onaylanması şeklindeki uygulama, 64 Seri No'lu Tebliğ ile değiştirilerek sadece gümrük memurunun onayı yeterli hale getirilmiştir.

²⁰³ Karşılı, s. 48.

²⁰⁴ RG. 28.07.1994/22004.

²⁰⁵ RG. 01.03.1997/22920.

²⁰⁶ RG. 21.09.1997/23117.

²⁰⁷ RG. 10.01.1996/22519.

-61 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'ne göre izin belgeli satıcılar Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapacakları satışlarda kullanacakları fatura veya çekleri 5 nüsha olarak düzenleyip 1. nüshasını alıcıya vereceklerdir. 2, 3 ve 4. nüshalar malın gümrükten çıkışı sırasında onaylatılacak 5. nüsha ise alıcıda kalacaktır.

-Satış bedeline ait dövizin banka veya özel finans kurumlarına satılarak buna ilişkin döviz alım belgesinin aslı veya noter onaylı örneğinin ilgili dönem KDV beyannamesine eklenmesi gereklidir.

-Özel faturaları tasdiklemeye yetkili gümrük idareleri Maliye Bakanlığının görüşü alındıktan sonra Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca belirlenir. Satın alınan malların satın alınma tarihinden itibaren en geç 3 ay içinde belirlenen bu gümrük kapılarından yurt dışı edilmesi gerekmektedir. Gümrük kapılarında onaylatılan özel faturaların, çıkış tarihinden itibaren en geç bir ay içinde satıcıya intikali gerekmektedir. Bu şekilde ilgili gümrük görevlilerine onaylatılan özel faturaların 2 nüshası gümrük görevlilerine teslim edilir, 4. nüshası ise çıkış tarihini izleyen bir ay içinde satıcıya intikal ettirilir. Gümrükte onaylatma işleminin satıcılar tarafından yaptırılması esas olmakla beraber, alıcıların da özel faturanın 2, 3 ve 4. nüshasını onaylatıp 4. nüshayı satıcıya intikal ettirmesi mümkündür. Bu kapsamda yapılan satışlar ihracat istisnasına ilişkin esaslar dairesinde beyan edilir. Özel faturaları tasdiklemeye yetkili gümrük idareleri şunlardır: İstanbul, İzmir, Antalya, Samsun, Trabzon, Edirne (Kapıkule), Kırklareli (Dereköy), Artvin (Sarp) illerindeki tüm gümrük kapıları, Çorlu Havalimanı Gümrük Müdürlüğü.²⁰⁸

d) Tecil – Terkin Uygulaması

Literatürde ihracat öncesi istisna veya ön ihracat istisnası gibi adlarla ifade edilen ancak hakkında öz itibarıyla bir istisna hükmü olmaktan çok teknik bir uygulama hükmü niteliği taşıyan taşıdığı şekilde de görüşler olan tecil terkin uygulaması KDVK md. 11'de düzenlenmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 11/1. maddesi (c) bendinde belirtilen hükümler dahilinde, ihracatçıların yurt içinden KDV yüklenmeksizin ihraç malı satın alabilmeleri amacıyla, ihraç kaydıyla

²⁰⁸ Karsh, s. 50.

yapılan teslimleri ihracat istisnası olarak değerlendirmiş ve Katma Değer Vergisinden istisna edilmiştir.²⁰⁹ Tecil-terkin uygulaması bir yandan ihracatçıların ihraç etmek kaydıyla imalatçılardan ve uygulamadan yararlanabilecek diğer satıcılardan yapacakları mal alımları için KDV ödememeleri imkânını tanıırken öte yandan da ihracat istisnası uygulamasındaki iade sistemini de göreceli olarak azaltmaktadır.²¹⁰

Bu uygulamada imalatçıların ihraç edilmek koşuluyla ihracatçıya teslim ettiği mallara ilişkin KDV'yi ödeyen kişi ihracatçı değildir. Dolayısıyla imalatçı da KDV tahsilâtında bulunmamaktadır. Söz konusu vergi imalatçılar tarafından ilgili dönem beyannamesinde beyan edilerek tarh ve tahakkuku sağlanmakta ve tecil ettirilmektedir. Tecil, vergi idaresince tahakkuk ettirilen bir verginin tahsil edilme zamanının ileri bir tarihe ertelenmesi demektir. Tecil edilen verginin terkin edilmesi için teslim konusu malın, ihracatçıya teslim tarihini izleyen ay başından itibaren üç ay içinde ihracı gerekmektedir. Terkin, vergi idaresinin mükelleften olan vergi alacağından vazgeçmesi şeklinde tanımlanabilir. Bu yolla işlem yapan ihracatçı açısından elde edilen kolaylıklar şu şekilde olmaktadır: KDV yüklenmeksizin mal alınabilmekte ve KDV hesap edilmeksizin ihraç edilmektedir. Dolayısıyla işlemin riski ve sorumluluğu imalatçıya geçmektedir.²¹¹

İmalâtçının bir dönem zarfında ihracatçılara teslim ettiği mal bedelinin, bu mal grubu için belirlenmiş olan KDV oranı ile çarpılması sonucu bulunan tutar, tecil edilebilir KDV'dir. Bu tutar imalatçının potansiyel olarak alabileceği iade tutarının ya da tecil edilecek verginin üst sınırını ifade eder. Mükellefin ilgili dönem beyannamesindeki tecil edilebilir vergi tutarlarını aşmamak üzere ödenecek vergi tutarı tecil edilecek KDV'dir. Başka bir ifade ile mükellefin beyannamesinde tecil edilebilir vergi tutarını aşmayan miktarda ödenecek vergi çıkması durumunda ödenecek olan bu vergi tecil edilir. Ödenecek vergi yoksa bu verginin tahsili söz

²⁰⁹ Oktar, s. 65.

²¹⁰ Murat Özden, "İhracat istisnası Uygulamasında Katma Değer Vergisi Ertelemesi", *Yaklaşım Dergisi*, Mayıs 1999, s. 44-65.

²¹¹ Karşlı, s. 51.

konusu olamayacağından ertelenecek verginin de olamayacağı tabiidir. Tecil edilecek vergi gerekli şartların sağlanması durumunda terkin edilecektir.²¹²

Mükellefin ilgili dönem beyannamesine göre ihraç kaydıyla yapılan satışları için tahsil edilmeyen miktardan (tecil edilebilir KDV'den) ödenmesi gereken KDV düşüldükten sonra kalan müspet fark iade edilecek KDV tutarıdır, iade edilecek KDV tutarı ihraç edilen mala ilişkin, imalatçı satış bedeline göre hesaplanan miktardan (tecil edilebilir KDV'den) fazla olamaz. İhracatçı firma veya ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunan imalatçı, bu tür işlemleri dolayısıyla yükledikleri KDV'yi iade olarak almak yerine aynı dönemde hesaplanan KDV'den indirme yöntemini seçebilirler. Bu yolu seçen mükellefin iade hakkını doğuran işlemlerini belgelerle tevsik ve ispat etme zorunluluğu vardır. İhracatçılara, ihraç etmek kaydıyla imalatçılardan satın alacakları mallar için KDV ödememe avantajı sağlayan "tecil-terkin" sistemine ilişkin esaslar 27 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde düzenlenmiş bulunmaktadır.²¹³ KDVK md. 11/1-c bendi eklenerek maddenin 2. fıkrasında da bu değişikliğe paralel olarak düzenlemelere gidilmiştir. KDVK 11/1 c maddesi gereğince imalatçılar tarafından imal ettikleri mallardan ihraç edilmek kaydıyla ihracatçılara yapılan teslimler nedeniyle hesaplanan KDV ihracatçılar tarafından ödenmemektedir. Ancak imalatçı tarafından tahsil edilmemesine rağmen ilgili dönem beyannamesinde beyan edilen bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilmektedir. Bu kapsamda yapılan teslimlerde malın cinsi, niteliği ve miktarı bakımından herhangi bir sınırlama getirilmemiş olmakla birlikte, burada şöyle bir durum söz konusu olmaktadır. Eğer ihracatçı, imalatçı dışındaki kişilerden ihraç kaydıyla olsa dahi mal satın alıyorsa, bu mallara ilişkin KDV ile ilgili olarak bu şekilde işlem yapması mümkün değildir. İhracatçıların bu şekilde aldıkları mallar için hesaplanan KDV'yi indirim veya iade hakkı bulunmamaktadır. Yani ihracatçılar ödemedikleri bu vergileri ilgili beyannameye intikal ettiremezler.

²¹² Karşı, s. 52.

²¹³ RG. 05.03.1988/19745.

Tecil terkin sistemi uygulamasında başlangıçta sadece imalatçılar tarafından ihracatçılara yapılan teslimler kabul görürken daha sonra uygulamanın kapsamı aşağıdaki şekilde genişletilmiştir:

- İmalatçılar tarafından ihracatçılara (dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri dahil) ihraç kaydıyla teslimler(KDVK md. 11/1-c uyarınca)
- İmalatçı olmayan mükellefler tarafından dış ticaret sermaye şirketlerine ihraç kaydıyla yapılan teslimler (27 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin B bölümü uyarınca)
- Türkiye'de yerleşim yeri olmayanlara döviz karşılığı yapılan satışlarda KDV ihracat istisnası izin belgesi alan mükelleflere imalatçılar tarafından ihraç kaydıyla yapılan teslimler (61 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin 5. bölümü uyarınca)
- İmalatçı tanımına girmeyen mükelleflerce, Ekonomi Bakanlığınca Sektörel Dış Ticaret Şirketi sayılan kuruluşlara ihraç kaydıyla yapılan teslimler (62 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin (A) bölümü uyarınca)
- Özel finans kurumları tarafından ihracatçılara yapılan ihraç kaydıyla teslimler (62 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin (A) bölümü uyarınca)
- Dahilde işleme veya geçici kabul rejimi kapsamında ihraç edilecek tekstil ve konfeksiyon ürünlerinin imalinde kullanılacak maddelerin, dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesine sahip ihracatçılara teslimi (KDVK geçici 17. maddesi ile 71 Seri No'lu KDV Genel Tebliği uyarınca)
- Geçici kabul ve dahilde işleme izin belgesi kapsamında ithal edilen ham veya yardımcı maddeler kullanılarak üretilen malların ihracatçılara ihraç kaydıyla teslimi. (71 Seri No'lu KDV Genel Tebliği uyarınca)²¹⁴

(1) İhraç Kaydıyla Malı Teslim Alan İhracatçı Açısından Uygulama

İhracatçı mal teslim alırken imalatçının faturasında gösterdiği Katma Değer Vergisini hesaplarına intikal ettirmediği gibi imalatçıya KDV ödemez. İhracatçı yurt dışına mal satışında düzenlemiş olduğu faturayı FOB bedel üzerinden tanzim eder.

²¹⁴ Kırıktaş, Tolu, s. 185.

Faturada Katma Değer Vergisini göstermez. İhraç edecekleri malları KDV ödemeksizin teslim alan ihracatçıların verecekleri beyannameye 23 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ekinde yer alan "İhraç Kaydıyla Satın Alınan Mallara Ait Bildirim" formunu eklemek zorunluluğu mevcuttu.²¹⁵ Ancak 70 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile bu zorunluluk 10.09.1998 tarihinden itibaren ortadan kalkmıştır.²¹⁶ İhracatçıların bu şekilde satın aldıkları mallar için Katma Değer Vergisini indirim veya iade hakkı bulunmamaktadır. Daha açık bir deyimle ihracatçıların ödemedikleri bu vergileri beyannameye intikal ettirmeleri söz konusu değildir.

(2) İhraç Kaydıyla Mal Teslim Eden Mükellefin Durumu

İmalatçılar tarafından bu kapsamda yapılan teslimlerle ilgili olarak düzenlenen faturalarda hesaplanan KDV mal bedelinden ayrı gösterilecektir. Faturaya "3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden Katma Değer Vergisi tahsil edilmemiştir" ibaresi yazılacaktır. İmalatçılar tarafından ihraç edilmek kaydıyla ihracatçılara yapılan teslimler nedeniyle tahsil edilmeyen bu vergi ilgili dönem beyannamesinde beyan edilen hesaplanan KDV içinde yer alacaktır, imalatçılar bu kapsamdaki teslimleri için aylık KDV beyannameleri dışında ayrıca beyanname vermeyeceklerdir.²¹⁷

İmalatçıların bu işlemlerini bildirdikleri aylık beyannameye, KDVK Hükümlerine Göre İhracatçılara İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimlere Ait Bildirimi ekleme zorunlulukları 70 Seri No'lu Tebliğ ile kaldırılmıştır.²¹⁸ 62 Seri No'lu Tebliğ ile özel finans kurumları tarafından ihracatçılara yapılan mal teslimleri de tecil-terkin sistemi kapsamına alınmıştır.²¹⁹ İmalatçı kapsamına girmeyen mükelleflerin Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanlıkça "dış ticaret sermaye şirketi" sayılan kurumlara ve 62 Seri No'lu Tebliğ ile sektörel dış ticaret şirketlerine tecil terkin sistemi dahilinde mal teslim edebilmeleri uygun görülmüştür. 61 Seri No'lu KDV genel tebliği ile imalatçılar tarafından Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı

²¹⁵ RG. 18.07.1986/19168.

²¹⁶ RG. 10.09.1998/23459.

²¹⁷ Karşı, s. 57.

²¹⁸ RG. 10.09.1998/23459.

²¹⁹ RG. 02.04.1997/22952.

satışlarda KDV ihracat istisnası izin belgesine sahip mükelleflere yapılan teslimler de bu uygulama kapsamına alınmış bulunmaktadır.²²⁰

İmalatçılar tarafından, ihraç kaydıyla yapılan mal teslimlerine ait olduğu beyan edilen ve vergi dairelerince de tecil edilen KDV, malın imalatçısı tarafından teslim tarihini takip eden ay başından başlamak üzere 3 ay içerisinde ihraç edildiğinin tevsik edilmesi kaydıyla terkin edilmektedir. Terkin işleminin yapılabilmesi için, imalatçılar tarafından ihraç edilmek üzere teslim edilen malın, ihraç edildiğini gösteren gümrük çıkış beyannamesinin aslı veya noterden onaylı örneğinin vergi dairelerine ibraz edilmesi zorunludur. İmalatçıların ihraç kaydıyla satmış oldukları malların başka imalatçıların aynı türdeki malları ile birlikte ihraç edilmesi halinde söz konusu mallara ait tecil edilen verginin terkinini için, imalatçılar vergi dairesine yapacakları müracaatta kendileri tarafından teslim edilen malların ihraç edildiğini gösterir, ihracatçı firmadan alacakları bir belgeyi de gümrük çıkış beyannamesine ekleyeceklerdir. Bağlı buldukları vergi daireleri, mükellefler tarafından verilen bu beyannameler üzerine gerekli tarhiyat işlemlerini yapacaklardır. Bu tarh işlemleri sonucunda mükellefin ödemesi gereken verginin çıkması halinde, bu miktardan ihracatçıya teslim edilen mallara isabet eden kısmı tecil olunacaktır. Tecil edilen bu tutarlar için başlangıçta 6183 sayılı AATUHK md. 48 uygulanmayacaktır. İmalatçı tarafından ihracatçıya teslim edilen malların, malın teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içerisinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen vergi terkin olacaktır.²²¹

(3) İmalatçı Olmayanların İhraç Edilmek Kaydıyla Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine Yaptıkları Teslimlerde Tecil-Terkin

İmalatçı sayılmayan kişilerden mal alımı yapan Dış Ticaret Sermaye Şirketlerinin 27 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde öngörülen taahhütname verme zorunluluğu uygulamasına 70 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile son verilmiştir. Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine mal teslim eden mükellefler nezdinde yapılacak

²²⁰ RG. 01.03.1997/22920.

²²¹ Karsh, s. 59.

inceleme sonucu ortaya çıkabilecek vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte Dış Ticaret Sermaye Şirketleri de VUK md. 11'e göre müteselsilen sorumludur.

(4) Dahilde İşleme Rejimi Kapsamında Tecil Terkin İşlemleri

Katma Değer Vergisi Kanununa 4369 sayılı Kanunla eklenen Geçici 17. madde ile Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimleri kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerin tesliminde bölgeler, sektörler veya mal grupları itibariyle Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesi hükmüne göre işlem yaptırma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.²²² Bu yetkiye istinaden yapılan düzenlemeye göre; dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesi kapsamında ihraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak maddelerin dahilde işleme ve geçici kabul izin belgesine sahip mükelleflere tesliminde Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesinde düzenlenen tecil - terkin sistemine göre işlem yapılabileceği belirlenmiştir. Daha önceden tekstil ve konfeksiyon sektörü ile demir - çelik ve otomotiv sektörü bu uygulamadan yararlanırken yapılan yeni düzenleme ile sektör ayrımına son verilmiştir.²²³

Dahilde İşleme İzin Belgesi'ne sahip yükümlülere belge kapsamındaki madde ve malzemelerin tecil - terkin sistemi çerçevesinde teslimi ihtiyaridir. Ancak Dahilde İşleme veya Geçici Kabul İzin Belgesini haiz sektörel dış ticaret şirketlerinin imalatçı vasfına haiz olmayan ortakları ile imalatçı olup olmadığına bakılmaksızın ortakları dışındaki firmalardan ihraç edilmek üzere mal alımlarında tecil - terkin uygulaması zorunludur.²²⁴

Dahilde İşleme Rejimi Tebliği İhracat: 2000/4 md.5'e göre; "*Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünlerin üretiminde gerekli olan (kendileri ve/veya yan sanayicileri ihtiyacı) ve serbest dolaşımda bulunmayan ham madde, yardımcı madde (katalizör olarak kullanılanlar dahil), yarı mamul, mamul ile ambalaj ve işletme malzemelerinin, Türkiye Gümrük Bölgesinde*

²²² RG. 29.06.2001/24447.

²²³ Fethi Aygün "Dahilde İşleme İzin Belgesi Kapsamında Katma Değer Vergisi İade İşlemleri", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Temmuz 2006, Sayı: 219, s. 30.

²²⁴ Vural, s. 497.

(Serbest Bölgeler hariç) yerleşik firmalarca bedelli ve/veya bedelsiz, Ticaret Politikası Önlemlerine tabi tutulmaksızın ve bu ithalattan doğan vergi kadar teminat alınarak ithali olarak” tanımlanmıştır.

Aynı Tebliğin 7. maddesine göre işlem görmüş ürünlerin üretiminde gerekli olan hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul ile işletme malzemeleri bu konuda yapılan düzenlemeler çerçevesinde yurt içinden de temin edilebilir. 10.09.1998 tarihli 1998/11766 sayılı ve 31.07.2000 tarihli 2000/1162 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları ile Dahilde İşleme Rejimi kapsamında tekstil ve konfeksiyon ürünlerinin imalinde kullanılacak maddeler ile demir-çelik ile otomotiv ve otomotiv yan sanayi sektöründe kullanılacak maddelerin Dahilde İşleme Belgesine sahip imalatçı-ihracatçılara tesliminde KDVK md. 11/1-c kapsamında işlem yapılması uygun bulunmuştur. Uygulamanın esaslarını belirlemek üzere 71 Seri No'lu KDV Genel Tebliği çıkarılmıştır. Söz konusu Tebliğe göre: *“Dahilde İşleme veya Geçici Kabul Rejimleri kapsamında ihraç edilecek tekstil ve konfeksiyon ürünlerinin imalinde kullanılacak maddelerin tesliminde KDVK 11/1-c maddesi kapsamında tecil terkin işlemi yapılabilmesi için;*

- *Alicının tekstil ve konfeksiyon sektöründe faaliyet gösteren ve geçici kabul veya dahilde işleme izin belgesine sahip imalatçı ihracatçı olması,*

- *Teslim edenin Katma Değer Vergisi genel tebliğlerinde tanımlanan “imalatçı” vasfına haiz olması,*

- *Teslime konu malın,*

- İhraç edilecek tekstil ve konfeksiyon ürünlerinin imalinde kullanılacağı sözü edilen belgelerde yazılı hammadde ve yardımcı madde olması,*

- İmalatçılar tarafından bizzat üretilmiş veya 27 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğindeki açıklamalar çerçevesinde fason olarak imal ettirilmiş olması,*

-Bu kapsamda satın alınan maddelerden imal edilen malların imalatçı ihracatçılar tarafından doğrudan ihraç edilmesi, şarttır.”²²⁵

Belgede belirtilen miktardan fazla maddenin bu Tebliğle belirlenen tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alınması mümkün değildir. Tecil-terkin uygulaması mal teslimleri bakımından geçerli olup, hizmet ifaları bu kapsama girmemektedir.

Tecil terkin kapsamında işlem yaptırmak isteyen imalatçı-ihracatçılar, geçici kabul veya dahilde işleme izin belgelerini satıcılara ibraz ederek, hesaplanan verginin kendilerinden tahsil edilmemesini talep edeceklerdir. Bu kapsamda işlem yapan satıcılar öncelikle talep edilen malın belgedeki miktara uygun olup olmadığını belirleyecektir. Bu belirleme sırasında daha önce satın alınan miktarların göz önüne alınacağı tabiidir. Bu belirlemeden sonra düzenlenecek faturada toplam bedel üzerinden KDV hesaplanacak, ancak tahsil edilmeyecektir. Faturaya; *“Katma Değer Vergisi Kanununun Geçici 17 nci maddesi hükmü gereğince KDV tahsil edilmemiştir”* ibaresi yazılacaktır.²²⁶

Alıcının dahilde işleme izin belgesi ibraz etmesi halinde bu belgenin *“İthal Edilen Maddelerle İlgili Bilgiler”* bölümü satıcılar tarafından doldurularak imzalanacak ve kaşe basılacaktır. Geçici kabul izin belgesinin ibraz edilmesi halinde ise bu belgenin uygun bir yerine *“Bu belgenin sırasındaki miktar/birim maldan miktarı tarih ve sayılı faturayla satılmıştır”* şerhini koyarak imzalayacak ve kaşe basacaklardır. Bu şekilde şerh düşülen belgelerin bir fotokopisi, belge sahibi tarafından imza ve kaşe tatbik edilmek suretiyle onaylanacak ve satıcıya verilecektir. Öte yandan imalatçı-ihracatçılara teslimde bulunanların, tecil-terkin uygulanabilecek ve uygulanamayacak olan mallar için ayrı ayrı fatura düzenlemeleri gerekmektedir. 27 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğine geçici kabul ve dahilde işleme izin belgesi kapsamında ithal edilen ham veya yardımcı maddelerin kullanılması suretiyle üretilen malların ihracatçılara ihraç kaydıyla teslimlerinde de tecil-terkin uygulanması uygun görülmüştür.²²⁷

²²⁵ Oktar, s. 44.

²²⁶ RG. 05.03.1988/19745.

²²⁷ Oktar, s. 47.

Bu kapsamdaki işlemlerde de 71 Seri No'lu KDV Tebliğinde sayılan belgeler kullanılacak ve bu Tebliğin yayımlanmasından önce gerçekleştirilen ihraç kaydıyla teslimler de uygulamadan faydalanabilecektir.²²⁸

e) İhracatta KDV İadesi Uygulamasına İlişkin Usul ve Esaslar

(1) Mal ve Hizmet İhracında

Daha önce belirtildiği üzere, KDVK md. 32'de Kanununun 11, 13, 14, 15 inci maddeleri ile 17. madde (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca “*vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisinin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirileceği, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde ise indirilemeyen Katma Değer Vergisinin, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacağı*” hükme bağlanmış bulunmaktadır.

İhracat yapan bir firmanın yalnızca yurt dışına yönelik faaliyette bulunmadığı durumlarda bu ihracatçının yurt içi işlemleriyle bağlantılı KDV'ye tabi faaliyetleri olacaktır. Bu durumda bulunan bir ihracatçı, ihracat teslimleri dolayısıyla düzenlediği faturalarda KDV hesaplamayacak ancak Türkiye'deki satışlarına ilişkin faturalarda KDV'yi hesaplayarak KDV beyannamesinin 44 numaralı “*hesaplanan KDV*” satırında beyan edecektir. Firmanın aynı dönemde satın aldığı mal ve hizmetlere ilişkin yüklendiği KDV ise ilgili döneme ait beyannamenin 52. satırına yazılacaktır. Kural olarak bir firmaca yüklenilen KDV aynı dönem için hesaplanan KDV'den indirilecektir. İndirim neticesi elde edilen pozitif fark beyannamenin 60 numaralı “*ödenmesi gereken KDV*” satırına yazılmak suretiyle vergi dairesine ödenir. İndirim neticesi bulunan negatif farktan ihracatla ilgili yüklenilen kısmı kadar bir tutar ihracatçıya iade edilir. İade edilecek bu tutarın ihraç malının bedelinin KDV oranı ile çarpılması sonucu bulunacak tutar ile ihraç edilen mallarla ilgili yüklenilen KDV'yi aşmaması gerekir.²²⁹

²²⁸ RG. 13.11.1998/23522.

²²⁹ Karsh, s. 65.

(2) İade ve Mahsup İşlemlerinde İbrazi Gereken Belgeler

İade mahsup işlemlerinde aşağıdaki belgelerin vergi dairelerine ibrazı gereklidir.

(a) Mal İhracatında

1. Gümrük beyannamesinin aslı veya noter veya gümrük idaresi ya da yeminli mali müşavirlerce onaylı örneği. (Noterler yanında, yeminli mali müşavirlerce onaylamaya da imkân tanıyan uygulama 58 Seri No'lu Tebliğ ile getirilmiştir.)²³⁰

2. Alış ve satış faturalarının (imalatçılarda sadece satış faturalarının) fotokopileri veya söz konusu faturaların dökümünü gösteren ilgili firmalarca onaylı listeler.(65 Seri No'lu Tebliğ)²³¹

(b) İhraç Kaydıyla Teslimlerde

Bu kapsamda yukarıda sayılan belgelere ek olarak, İhraç kaydıyla mal teslim eden mükelleflerin teslim ettikleri mallar başka mükelleflerce teslim edilen mallarla birlikte ihraç ediliyorsa kendileri tarafından teslim edilen malların ihraç edildiğini gösteren belgeyi de eklemeleri gerekir.²³²

(c) Döviz Alım Belgesine İlişkin Açıklama

Maliye Bakanlığının getirdiği düzenlemeye göre ihracattan ve ihraç kaydıyla teslimlerden dolayı gerçekleştirilecek iade ve mahsup işlemleri ile terkin işlemlerinde döviz alım belgesi aranmaktaydı. İhracatçıların dövizleri yurt dışından getirmesi açısından kambiyo mevzuatındaki süre ve koşullar KDV uygulamaları açısından da geçerlidir. Ancak çeşitli sebeplerle Maliye Bakanlığı döviz alım belgesi uygulamasını getirmişti. KDV iadesi bakımından dövizlerin yurda getirilmesinde gecikmeler olabileceği göz önünde bulundurularak ihracatçıların mağdur olmamaları

²³⁰ RG. 07.12.1996/22840.

²³¹ RG. 13.11.1997/23169.

²³² Karsh, s. 71.

için Maliye Bakanlığınca döviz alım belgesi ibraz edilinceye kadar teminat mukabilinde iade alınmasına imkân tanıyan bir düzenleme de yapılmıştır.²³³

KDV iade ve mahsup işlemlerinde döviz alım belgesi aranması uygulaması ihracatçılar açısından çeşitli sorunlara yol açmaktaydı. Ülkenin döviz darboğazında bulunduğu günlerde faydalı olan uygulamanın şu an için gerekliliği yoktur. İhracatçıların vadeli satış yapmaları durumunda KDV iadelerini almalarının mümkün olmaması da bu tip satıştan vazgeçerek dış piyasada rekabet güçlerini kaybetmelerine neden olmaktaydı. Döviz alım belgesinin usulüne uygun olarak hazırlanmış olup olmadığını kontrol etmek teyit işlemlerini yapmak döviz alım belgesi ibraz edilemediği durumlarda teminat mektubu almak, ihracat bedeli dövizin ne kadarının yurda getirildiğini tespit etmek, dövizin süresinde getirilip getirilmediğini kontrol etmek vergi dairelerinde de önemli bir iş yükü oluşturuyor ve bu durum ihracatçıların KDV iadelerini geç almalarına yol açmaktaydı.²³⁴

Bu gibi nedenlerle 65 Seri No'lu KDV Genel Tebliği²³⁵ ile KDVK md. 11 ve 32 gereğince ihracat istisnası veya ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iade ve mahsup işlemlerinde döviz alım belgesinin aranılmaması uygun görülmüştür. Ancak, hizmet ihracı ile 61 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde²³⁶ yer alan Türkiye'de yerleşim yeri bulunmayanlara döviz karşılığı yapılan satışlara ilişkin işlemlerde döviz alım belgesi uygulamasına devam edilecektir.

(d) Dahilde İşleme Kapsamında Tecil Terkin Uygulamasında

- Dahilde işleme belgesinin onaylı örneği
- Alıcı adına düzenlenen YMM raporu
- Satış faturalarının fotokopisi veya listesi

²³³ Karslı, s. 72.

²³⁴ Mahmut Vural, “Mahmut KDV İade ve Mahsup İşlemlerinde Döviz Alım Belgesi Uygulaması”, Vergi Dünyası, Aralık 1997, s. 33-52.

²³⁵ RG. 13.11.1997/23169.

²³⁶ RG. 01.03.1997/22920.

(e) Hizmet İhracatında Gerekli Belgeler

Hizmet ihracında hizmetin gümrükten geçmesi, dolayısıyla da gümrük beyannamesi düzenlenmesi söz konusu değildir. Bu sebeple hizmet ihracı nedeniyle ortaya çıkan iadelerde gümrük beyannamesi aranmaz. Vergi dairesine ibrazı gereken belgeler şunlardır:

- İhraç edilen hizmete ilişkin olarak yurt dışındaki firma adına düzenlenen fatura veya benzeri belge,
- Bu hizmetler nedeniyle yüklenilen verginin tespiti açısından alış giderlerine ilişkin belgelerin onaylı fotokopileri veya ait liste,
- Döviz alım belgesinin aslı veya Kambiyo Mevzuatınca geçerli olan ve dövizin ülkeye getirilmesine ilişkin belge.²³⁷

(f) Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara KDV Tahsil Edilerek Yapılan Satışlarda

- Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların pasaportlarının, yurt dışında ikamet eden Türklerin ikamet tezkerelerinin onaylı örnekleri.
- Malın süresi içinde yurt dışı edildiğini gösteren belge, gümrük idaresince onaylı faturaların onaylı örnekleri veya bunlara ilişkin liste.
- Satışa ilişkin verginin Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara iade edildiğini gösteren ödeme makbuzlarının onaylı örnekleri veya bir dönemde alıcılara iade edilen vergilerin ayrıntısını gösteren ve firmanın kaşesini ve yetkililerin imzasını taşıyan liste.

(g) Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Yapılan Satışlarda (Bavul Ticareti)

- Alış ve satış faturalarının fotokopileri veya bunlara ait liste.
- Döviz alım belgesinin aslı veya noter tasdikli sureti.

²³⁷ Karşlı, s.73.

• Gümrükte onaylanan özel faturaların tarih, sıra ve Seri numaraları ile satış bedelleri tutarını gösteren işletme yetkililerinin kaşe ve imzalarını taşıyan liste.²³⁸

(3) Teminat Uygulaması

Nakden iade talep eden mükelleflerin 77 Seri No'lu KDV Genel Tebliğine göre yapılan gümrük beyannamesinin teyit sonucunu beklemeden iade almak istemeleri halinde;

-indirimli teminat uygulamasından yararlananların (% 100),

-diğerlerinin (% 200)

oranında teminat vermeleri üzerine talepleri yerine getirilecektir. Teyitlerin alınmasından sonra fazla alınan teminatlar iade edilecektir.²³⁹

(a) Normal Teminat Uygulaması

Normal teminat uygulamasında mükellefler, talep ettikleri iade miktarının 84 No'lu KDV Genel Tebliği (I/1.2.) bölümünde belirlenen sınırı aşan kısmının tamamı için teminat verirler. İndirimli ve yükseltilmiş teminat uygulamasına tabi olmayan tüm mükellefler normal teminat uygulamasına tabidirler.²⁴⁰

(b) İndirimli Teminat Uygulaması

Bu uygulamadan faydalanacak mükelleflerin taşımaları gereken şartlar 29, 28, 46 ve 70 Seri No'lu KDV Genel Tebliğlerinde belirlenmiş bulunmaktadır. Bu şartları taşıyanlar ihracat ve ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iadeleri için verecekleri teminat tutarı, iadesini istedikleri Katma Değer Vergisinin teminatsız ve incelemesiz yapılabilecek iade sınırını aşan kısmının % 10'udur. 73 Seri No'lu KDV Genel Tebliğiyle indirimli teminat uygulamasından faydalanacak imalatçılar ile imalatçı-ihracatçılarda aranacak şartlarda oranlara ilişkin değişiklikler yapılmıştır.

²³⁸ Karşı, s. 74.

²³⁹ RG. 01.12.2000/24247.

²⁴⁰ RG. 23.11.2001/24592.

73 Seri No'lu KDV Genel Tebliğiyle getirilen düzenlemeye göre 29 Seri No'lu KDV Genel Tebliğindeki şartları taşıyan dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketlerinin ihracat istisnasından doğan KDV iade taleplerinin % 5 teminat oranı ile yerine getirilmesi uygun bulunmuştur.

(c) Yükseltilmiş Teminat Uygulaması

Haklarında gerçek dışı belge düzenlediği ya da kullandığı konusunda rapor bulunan mükelleflerin KDV iade ve mahsup talepleri için yükseltilmiş oran uygulanır.²⁴¹

(4) Mahsuben İade İşlemi

Mahsuben iade talepleri yukarıda iadeye ilişkin gerekli belgeler bölümünde belirtilen belgeler ile yapılır. Bu belgelerden birinin dahi eksik olması halinde aynı iade taleplerinde olduğu gibi işlem sonuçlandırılmaz. İhracat istisnasından doğan KDV iadesinin, iade hakkı sahibi mükellefin kendisinin veya hizmet satın aldığı mükelleflerin vergi borcuna mahsubu talep ediliyorsa;

- Kendi vergi borçlarına, miktarına bakılmaksızın

- Mal ve hizmet satın aldıkları mükelleflerde ise bunlardan alınan mala ilişkin KDV miktarını aşmaksızın, nakit iade işlemleri için gerekli belgelerin ibrazı ile teminat ve inceleme raporu aranılmaksızın vergi dairelerince yerine getirilebilir. 82 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile KDV iadesinin, kendilerine mal tesliminde veya hizmet ifasında bulunanların vergi borçlarının mahsubunu talep edenlerin mahsup talep edebilecekleri miktara ilişkin olarak 28 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde belirtilen sınırlama kaldırılmıştır. Buna göre, iade hakkı sahipleri kendilerine mal teslim edenlere veya hizmet ifasında bulunanlara ödedikleri KDV miktarı ile bağlı kalmaksızın mahsup talep edebileceklerdir. Ayrıca Katma Değer Vergisine tabi olmayan bir mal veya hizmet temin edilmesi halinde de mahsup talep edilmesi mümkün bulunmaktadır.²⁴²

²⁴¹ Karşı, s. 76.

²⁴² Karşı, s. 76.

81 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile KDVK md. 32'nin verdiği yetkiye dayanılarak ihracat istisnasından veya ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iadelerinin hak sahibi mükellefin kendisinin ve mal ya da hizmet satın aldığı kişilerin vergi borçlarının yanı sıra ortaklarının vergi borçları ile kendisinin, ortaklarının ve mal ya da hizmet satın aldığı mükelleflerin SSK prim borçlarına mahsup edilmesi imkânı da getirilmiştir. Mükellefler ihracat istisnası veya ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iadesinin, kendilerinin, ortaklarının ve kendilerine mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükelleflerin, Sosyal Sigortalar Kurumuna olan prim borçlarına mahsubunu talep edebileceklerdir.²⁴³

Bu talep; KDV iadesinin doğduğu dönemi, mahsubu istenilen tutarı, prim borcunun mahsubu istenilen kişi ve kuruluşların adı, soyadı, unvanı, adresi, vergi dairesi, hesap numarası, prim borcu olan SSK şubesi ve prim borcu tutarlarını belirten bir dilekçe ile yapılacaktır. Dilekçeye, Sosyal Sigortalar Kurumundan alınan, kendisinin ve prim borçlarının mahsubu talep edilen mükelleflerin prim borçlarını ve gecikme zammı tutarlarını gösteren bir yazı eklenecektir. Bu yazıda ilgili kurumun banka hesap numarası da yazılı olacaktır. Prim borçlarından mahsubu talep edilen tutar, miktarına bakılmaksızın ve inceleme raporu veya teminat aranılmaksızın iade edilecektir. Burada iadenin kesinleşmesi için, KDV iadelerinin vergi borcuna mahsubu işleminde aranılan belgelerin vergi dairesine verilmesi şarttır. Bu belgeler verilmedikçe iade alacağı doğmuş olmaz ve mahsubu da talep edilmez.²⁴⁴

82 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile yapılan düzenleme ile KDVK md. 29. ve 32. çerçevesinde, ihracat istisnası ve ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iadelerine ilişkin olarak 81 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile sağlanan mahsup imkânının bu Kanunun, 13, 14 ve 15. maddeleri uyarınca vergiden istisna olan işlemler ile 29/2 maddesine göre Bakanlar Kurulunca vergi oranı indirilen teslim ve hizmetlerden doğan KDV iadelerine de uygulanması olanağı getirilmiştir.²⁴⁵

²⁴³ RG. 01.03.2001/24333.

²⁴⁴ Karşı, s. 77.

²⁴⁵ RG. 10.05.2001/24398.

61 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde belirtilen “*İstisna Belgeli*” satıcılara ihraç kaydıyla teslimde bulunanlar lehine doğacak iade alacakları da bu mükelleflerin kendilerinin, ortaklarının veya mal veya hizmet satın aldıkları mükelleflerin vergi borçları ile Sosyal Sigortalar Kurumu prim borçlarına 81 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde belirtilen açıklamalar çerçevesinde mahsup edilebilecektir.²⁴⁶ Söz konusu düzenlemeye göre; KDV iade alacaklarının SSK prim borçlarına veya vergi borçlarına mahsubu için başvuruda bulunan mükelleflerin talepleri, 77 Seri No'lu KDV Genel Tebliğine göre teyidi gereken gümrük beyannamelerine ilişkin teyit işlemlerinin tamamlanması beklenmeksizin yerine getirilecektir. Ancak teyit, mahsup işleminden sonra alınacaktır.

Yukarıda sözü edilen 77 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde yer alan düzenlemeye göre, indirimli teminat uygulamasından yararlanan Dış Ticaret Sermaye Şirketleri dışındaki mükelleflerin YMM tasdik raporuna dayalı olanlar dahil olmak üzere, nakden veya mahsuben iade talepleri, gümrük beyannamelerinin teyidi gerçekleşmeden yerine getirilmemektedir.²⁴⁷

f) KDV İadelerinde Teyit Uygulaması

(1) Gümrük Beyannamesinin Teyidi

İhracatta KDV iadesinin kaynağını oluşturan işlem ihracattır. Dolayısıyla bir KDV iadesinin doğabilmesi için ihracatın gerçekleştirilmiş olması şarttır. İhracatın gerçekten yapıлып yapılmadığının tespiti ise en iyi gümrük beyannamesi üzerinden yapılabilir. Dolayısıyla bir mükellefin KDV iadesi alabilmesi açısından beyan etmesi gereken belgelerin başında gümrük beyannamesi gelmektedir. Gümrük beyannameleri gümrük idareleri tarafından teyit edilmektedir. Burada önemli nokta gümrük idareleri tarafından teyit edilen beyannamelerin bizzat ihracatçılar tarafından hazırlanmış olmasıdır. Teyit işleminin uygulanma yönteminde zaman içinde bazı değişiklikler meydana gelmiştir. Başlangıçta teyit işlemi, vergi dairelerinin, vergi iadesi için ibraz edilen gümrük beyannamelerinin doğru olup olmadığını gümrük

²⁴⁶ RG. 01.03.2001/24333.

²⁴⁷ RG. 01.12.2000/24247.

idarelerinden yazı ile sormaları şeklinde uygulanmıştır. Gümrük çıkış beyannamelerinin ilgili gümrük müdürlüklerinden teyidinin sağlanması uygulaması ilk olarak 22.03.1998 tarih ve KDV/2601079-4/19330 sayılı genel yazı ile başlatılmıştır.²⁴⁸

Söz konusu genel yazıda KDV iadesine öncelikle “*gümrük çıkış beyannamesinin*” ilgili gümrük idarelerinden teyidinin alınmasıyla başlanılacağı, bu işlemin, iadelerin gecikmesine meydan vermeyecek bir zaman içerisinde yerine getirileceği, dolayısıyla bu araştırmanın en Seri iletişim araçları kullanılarak en geç 24 saat içerisinde yapılması gerektiği belirtilmiştir.²⁴⁹

Gümrük çıkış beyannamelerinin 24 saat içinde teyidinin sağlanması bazı Gümrük müdürlüklerinin içinde bulunduğu teknik imkânsızlıklar dolayısıyla ve Seri iletişimi sağlayacak iletişim araçlarının bulunmaması nedeniyle aksamıştır. Bu aksaklıklar üzerine sistemde bazı değişikliklere gidilmiştir.

Mevcut uygulamanın esasları 77 ve 82 Seri No'lu KDV Genel Tebliğlerinde belirlenmiştir. Bu uygulamaya göre, prensip olarak tüm nakden veya mahsuben iade işlemlerinde iade taleplerinin yerine getirilebilmesi için gümrük beyannamelerinin teyidi şarttır.

Ayrıca yeminli mali müşavir raporu ile yapılacak iadelerde de teyit aranacaktır. Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca manyetik ortamda verilen bilgilerin Vergi Daireleri Otomasyonu Projesi (VEDOP) çerçevesinde vergi dairelerinin kullanımına açılması ile birlikte, gümrük idareleri ile yazışma yapmadan VEDOP sorgulama sonuçlarına göre teyit alınmasına imkân sağlanmış bulunmaktadır. Sorgulama sonuçları üzerinden işlemler yürütülecek ve gerekli olmadıkça veya Bakanlıklarınca aksi talimat verilmedikçe gümrük idarelerinden ayrıca teyit alınmayacaktır. Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca gümrük beyannamesi özetlerinde ihracatçılara tecil-terkin kapsamında satış yapan imalatçılara ilişkin bilgiler bulunmamaktadır. Tecil-terkin kapsamında satış yapan mükellefler tarafından gümrük beyannamelerine ilişkin

²⁴⁸ Karşı, s. 79.

²⁴⁹ Vural, s. 33-52.

verilen bilgilerle VEDOP sorgulaması sonucu alınan bilgilerin birbirleriyle uyumlu olması halinde söz konusu ihracat ile ilgili olarak gerekli görülmedikçe gümrük idaresinden ayrıca yazılı teyit alınmayacaktır.²⁵⁰

77 Seri No'lu Tebliğe göre indirimli teminat uygulamasından yararlanan Dış Ticaret Sermaye Şirketleri dışındaki mükelleflerin YMM tasdik raporuna dayalı olanlar dahil olmak üzere nakden veya mahsuben iade talepleri gümrük beyannamesinin teyidi gerçekleşmeden yerine getirilmeyecektir. Yeminli Mali Müşavirler teyitlerini doğrudan gümrük idaresinden almak zorundadırlar. Vergi dairelerinden alamazlar.²⁵¹

2001/4 sayılı KDV İç Genelgesine göre yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen KDV iadesi raporlarında gümrük beyannamelerinin teyidine yer verilmemesi halinde yukarıda belirtilen şekilde yapılan sorgulama ile yetinilecek, ayrıca teyit aranılmadan rapor işleme konulacaktır. Ancak ihracatın gerçek olup olmadığı konusunda yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu devam etmektedir.²⁵²

İhracat istisnası ve ihraç kaydıyla teslimlerde iade tutarı incelemesiz ve teminatsız iade limitini aşmıyorsa veya bu limiti aşmakla birlikte teminat verilerek iade alınması isteniyorsa gümrük çıkış beyannamesinin teyidi vergi dairelerince sağlanır. İncelemesiz ve teminatsız iade taleplerinin teminat verilmeden inceleme sonucuna göre yerine getirilmesi durumunda ise teyidi inceleme elemanları yerine getirir.

(2) Banka Teminat Mektuplarının Teyidi

KDV iadesi için mükelleflerce teminat olarak banka teminat mektubu verilmesi halinde, vergi dairelerinde vergi iadesi yapılmadan önce, verilen teminat mektubunun mutlaka ilgili banka şubesinden yazılı teyidi alınacaktır.

²⁵⁰ Karşılı, s. 81.

²⁵¹ RG. 01.12.2000/24247.

²⁵² <http://www.gib.gov.tr> (07.05.2012).

(3) Döviz Alım Belgelerinin Teyidi

Döviz alım belgesinin aslının ibraz edilmemesi halinde vergi idaresi belgenin doğruluğunu teyit etmelidir. Teyit banka şubesi aracılığıyla yaptırılır.

g) KDV İadelerinin YMM Tastik Raporuna Göre Alınması

İhracat istisnası, ihraç kaydıyla teslimler ve Türkiye'de yerleşim yeri bulunmayan yolculara yapılan teslimlerden doğan iadeler YMM tasdik raporuna göre alınabilir. Bu konuya ilişkin olarak 31 sıra No'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği ile yeni düzenlemeler getirilmiştir.²⁵³

h) Özel Rejimlerin Uygulandığı Mal ve Hizmetler

(1) Genel Olarak

KDVK md. 16/1-c'ye istinaden, transit, gümrük antreposu, geçici depo, gümrük sahası, serbest bölgelerle ilgili rejimlerin ve hükümlerin uygulandığı mal ve hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Bu kısımdaki istisnanın temel dayanağı bu rejimler çerçevesinde mal veya hizmet ithalatının gerçekleşmemiş olmasıdır.²⁵⁴

Avrupa Birliği gümrük vergilerini üye ülkeler açısından kaldırmış ve OGT'ye geçmiştir. Bu noktada gümrüklerde idari uyumlaştırma gereği ortak bir gümrük kodunun tesisine sebebiyet vermiştir. Bu kod, 2913/92 sayılı Avrupa Topluluğu Konsey tüzüğüyle tesis edilmiştir. Bu kodla Birlik üyelerinin gümrük rejimlerinin tam uyumu sağlanmıştır. Ayrıca tek idari belge düzenine geçilerek gümrüklerdeki bürokratik engeller azaltılmıştır. Artık mükellefler, gümrük işlemlerini istisnalar dışında tek belge ile gerçekleştirebilmektedirler. Bu kapsamdaki ortak gümrük rejimleri ise aşağıda açıklanmıştır.

²⁵³ Karşlı, s. 83.

²⁵⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 251.

(2) *Gümrük Antrepo Rejimi*

Antrepolar, gümrük kodunda öngörülen hallerde eşyaların gümrük idarelerinin denetimi ve gözetimi altında bulundurulduğu yerlerdir.²⁵⁵ Bu yerlerde bulunduğu sürece eşyalardan herhangi bir vergi (KDV, ÖTV ve Gümrük Vergileri ile benzeri nitelikteki vergiler) alınmamakta ve bunun sonucunda vergi tahsilâtı ertelenmiş olmaktadır. Bu durumda eşya sahibi eşyalarını ancak vergileri gümrük idaresine ödediği takdirde antrepodan çıkarabilmektedir. Bu durumda ithalat gerçekleşmiş olmaktadır.

Gümrük Kodu çeşitli niteliklerdeki eşyalar için farklı antrepolar öngörmüştür.²⁵⁶ Bu antrepolar A, B, C, D, E, F tipi olmak üzere altı çeşittir. A, B ve F tipi antrepolar kamuya ait, diğerleri ise özel kesime ait antrepolardır. Antrepo rejimi Gümrük Kodunun 98 – 113. maddelerinde düzenlidir.²⁵⁷ Antrepo ile geçici depoyu birbirinden ayıran husus; antrepolarda malların kalması süreye tabi tutulamazken, geçici depoda sürenin sınırlı olmasıdır. Bunun sebebi geçici depo uygulamasında mal sahibinin mallarını hemen kullanmak istemesidir.²⁵⁸

(3) *Dahilde İşleme Rejimi*

Bu rejimde Gümrük Birliği dışından gelen mallar vergilendirilmemekte, buna karşın söz konusu mallar Birliğin gümrük sınırları içerisinde işlenerek Birlik dışına ihraç edilmektedir. Fakat işleme rejimi süresince bu mallar için mal sahibinden gümrük idaresince teminat alınmakta ve bu teminat derhal tahsil edilmektedir. İhraç gerçekleştiği takdirde bu teminat mal sahibine iade edilmektedir. Bu teminat sistemine askıya alma sistemi adı verilir.²⁵⁹ Teminatsız olarak fakat vergisi alınarak ithal durumunda ise; eğer işlenerek ihracat gerçekleştiği takdirde vergiler mükellefe iade ediliyorsa geri ödeme sistemi uygulanıyor demektir. Bu sistemde mallar serbest dolaşıma girmiş sayılır fakat askıya alma sisteminde mallar serbest dolaşım dışındadır. Diğerinin aksine askıya alma halinde ithalata ilişkin belge düzenlenmez.

²⁵⁵ Atıla Bağrıaçık, *Avrupa Birliği Gümrük Rejimleri ve Türkiye’de Gümrüklerde Tek İdari Belge, (Tek Tip Gümrük Beyannamesi) Kullanma Kılavuzu*, Ankara 1999, s. 46.

²⁵⁶ www.gumrukticaret.gov.tr/assets/file/documents/.../Antrepolar.xls, (01.02.2013) .

²⁵⁷ RG. 04.11.1999/ 23866.

²⁵⁸ Bağrıaçık, s. 52.

²⁵⁹ RG. 31.12.2012/28514(3. M.)

Bu durumda ön ihracatta mümkündür. Her iki sistem de mevzuata uygundur fakat askıya alma sistemi uygulamaya egemen durumdadır.²⁶⁰ Bu rejimin süresi genellikle iki yıldır.

(4) Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi

Bu rejim kapsamında ithal edilen mallar nitelikleri değişecek şekilde işlenerek yeni bir eşya haline gelene dek teminat alınarak vergilendirilmemektedir. İşleme tamamlandıktan sonra bu eşyalar işlenmiş hallerindeki değeriyle vergilendirilmekte ve gümrük birliği dahilinde serbest dolaşıma girmektedirler.²⁶¹ Bu rejimden, Gümrük Birliğinde yerleşik kişilerin ve belirli niteliklere sahip malların, izin alma şartıyla yararlanmaları mümkündür.²⁶²

(5) Geçici İthalat Rejimi

Birlik dışındaki bir eşyanın geçici olarak Birlik gümrük bölgesine kullanım amaçlı olarak ithal edilmesi ve olağan yıpranma hariç olmak üzere niteliğinin değiştirilmemesi kaydıyla bu eşyanın vergiden kısmen veya tamamen muaf tutulmasını ifade eden bir rejimdir. Fakat kullanımdan sonra eşya tekrar ihraç edilmelidir. Bu rejimden eşyanın belirli nitelikleri taşıması halinde ve talep üzerine yararlanmak mümkündür.²⁶³

(6) Hariçte İşleme Rejimi

Bu rejimde Gümrük Birliği eşyası, Gümrük Birliği gümrük bölgesinden geçici olarak ihraç edilmekte dışarıda işlenerek tekrar gümrük bölgesine ithal edilmektedir. Bu durumda gümrük vergilerinden kısmen veya tamamen muaf tutulan eşya serbest dolaşıma girmektedir. Bu rejimden yararlanmak isteyen kimse gümrük idaresinden izin alarak eşyayı ihraç etmektedir. Bu kapsamda olan eşyalar ve yararlanma koşulları Avrupa Gümrük Kodunda düzenlenmiştir.²⁶⁴

²⁶⁰ Bağrıaçık, s. 53.

²⁶¹ Bağrıaçık, s. 75.

²⁶² Ufuk Selen, *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, Bursa 2012, s. 101.

²⁶³ Bağrıaçık, s. 78.

²⁶⁴ Bağrıaçık, s. 91.

(7) İhracat Rejimi

Bu rejim, ihracata yönelik tüm Birlik mallarını kapsamakta olup, bu malların Birlik sınırları dışına ihraç edilmesini ifade etmektedir. Bu kapsamda yapılması gereken idari işlemler Avrupa Gümrük Kodunda düzenlidir.²⁶⁵

(8) Geri Gelen Eşya

Birlik gümrük sınırları dışına ihraç edilen eşya, nitelikleri değişmeksizin üç yıl içerisinde tekrar serbest dolaşıma yani Avrupa Gümrük Birliği sınırları içerisine giriyorsa gümrük vergilerinden muaf tutulacaktır. Bu rejime yeniden serbest dolaşıma giriş veya geri gelen eşya rejimi denmektedir. İhraç edilirken alınan vergi iadelerinin mükellefçe devlete iade edilmesi gerekmektedir. Gümrük bölgesine tekrar girerken çıkışta olduğu gibi tek idare belgesi düzenlenir.²⁶⁶

(9) Transit Rejimi

İki çeşit transit rejimi mevcuttur. Dış transit, Gümrük Birliği dışından gelen eşyanın vergilerden muaf olarak taşınmasını veya Gümrük Birliği dışına ihraç edilecek malların Gümrük Birliği ülkeleri içerisinde taşınmasını ifade ederken; iç transit, Gümrük Birliği eşyasının Gümrük Birliği sınırları içerisinde vergisiz taşınmasını ifade etmektedir.²⁶⁷

(10) Serbest Bölgeler ve Serbest Antrepolar Rejimi

Gümrük vergileri objektif nitelikli dolaylı vergilerdir. Gümrük vergilerinin konusu kişiler değil ticarete konu olan mal ve eşyalardır. Gümrük vergileri, himayecilik politikasının önemli bir aracı olduğu için, gümrük vergisi istisna ve muafiyetleri büyük önem taşımaktadır. Serbest Bölgeler Kanunu md. 6'da, serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılmakta ve bu bölgelerde “*gümrük mükellefiyetlerine ilişkin mevzuat hükümleri uygulanmaz*” denilmektedir. Serbest bölgelerde faaliyet gösteren kullanıcılar, yurt dışından aldıkları nihai mal, yatırım

²⁶⁵ Bağrıaçık, s. 96.

²⁶⁶ Bağrıaçık, s. 97.

²⁶⁷ Bağrıaçık, s. 101.

malı, ara mal ve hammadde için gümrük vergisi ödememekte ve gümrük vergisinden muaf tutulmaktadır.²⁶⁸

Bunlar Gümrük Birliği sınırları içerisinde olan ve fakat vergiler ve mali yükümlülükler bakımından Gümrük Birliği gümrük sınırları dışında veya mali sınırlar dışında olan yerlerdir. Yukarıda açıklanan gümrük antrepoları bir rejimi ifade etmektedir. Fakat serbest antrepolar bir rejim değil, üye ülkelerce onaylanmış bir işlemdir ve diğerinin aksine gümrük bölgesi sayılmamaktadır; dolayısıyla burada teminat uygulamasına yer verilmemektedir.²⁶⁹

1) KDV İade Yöntemleri

Tüm iade hakkı doğuran işlemlerde olduğu gibi, ihracat istisnasında iade olarak beyan edilen vergi için, mükellefin yazılı olarak talebi olamadığı sürece vergi dairesince resen iade işleminin yapılması mümkün değildir. Mükellefin talebinde, iadenin nakden mi, mahsuben mi, teminat ile mi, yeminli mali müşavir raporu ile mi yoksa vergi idaresinin incelemesi mi alınmak istediğinin de açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Mükellefin teminat karşılığı aldığı iade için daha sonra YMM tasdik raporu ibraz etmesi halinde teminatın bu rapora dayanarak çözülmesi mümkündür.²⁷⁰

(1) Nakit İade

Bir vergilendirme döneminde 4 milyar TL'ye (84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği) kadar olan iadeler, inceleme raporu veya teminat aranmaksızın yerine getirilecektir. İade talebinin 4 milyar lirayı aşmadığı hallerde, yazılı talep ile birlikte ihracat istisnasında aranılan belgelerin vergi dairesine ibrazı yeterli olacaktır. İade tutarının 4 milyar lirayı aştığı hallerde, 4 milyar liralık kısım ilgili belgelerin ibrazı üzerine iade edilecek, kalan tutar ise aşağıdaki yollardan birisi ile iade edilebilecektir.²⁷¹

²⁶⁸ Burak Oğuz, *Serbet Bölgelerde Mali Yapı Sorunları: Ege Serbest Bölge Örneği*, (Danışman: Prof. Dr. Mehmet Tosuner), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir 2010, s. 75.

²⁶⁹ Erdem ERCAN, *Gümrük Birliğinin Türk Vergi Sistemine Etkileri*, (Danışman: Prof. Dr. Süheyl DONAY), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2006. s. 24.

²⁷⁰ Çelik (Mehmet), s. 190.

²⁷¹ Çelik (Mehmet), s. 191.

(a) Teminatla İade

Nakit iade taleplerinden 4 milyar lirayı aşan kısım için mükellefçe teminat gösterilmesi halinde, iade tutarının tamamı gerçekleştirilebilecektir. Örneğin 4.250.000.000 TL'lik nakit iade talebinde 250 milyon TL'lik teminat gösterilmesi üzerine iadenin tamamı gerçekleştirilecektir. Bu sınır, 90 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği kapsamındaki işlemlerden doğan iadelerde 1 milyar TL olarak uygulanmaktadır.

Vergi Dairesince teminat olarak, 6183 sayılı Kanununun 10. maddesinde belirtilen değerler kabul edilebilecektir. Teminat olarak verilecek banka teminat mektuplarının, paraya çevrilme konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşımaması gerekir. Paraya çevrilmeleri konusunda sınırlayıcı şartlar taşıyan teminat mektuplarının vergi dairesine verilmesi halinde, iade işleminde ortaya çıkabilecek vergi, ceza ve gecikme zamlarından, mükelleflerle birlikte bu teminat mektubunu veren bankalar da VUK 11. maddesi kapsamında sorumlu tutulacaktır. Teminatların çözülmesinde bankalar, teminat mektubunda vergi dairesinin şerhini arayacaktır. Bu uygulamada banka teminat mektubunun arkasına ilgili vergi dairesince: '*KDV iadesi dolayısıyla alınan bu teminat mektubunun vergi dairemizde olan işlemi sona ermiştir*' şeklinde bir şerh düşülerek, tarih, kaşe ve imza tatbiki suretiyle onaylanacaktır. Bu şerhi gören bankaların, vergi dairesinden başkaca bir teyit almaksızın gerekli işlemi yapmaları mümkün bulunmaktadır.²⁷²

(b) İndirimli Teminat Uygulaması

Aşağıda belirtilen mükelleflerin incelemesiz ve teminatsız iade sınırının üzerindeki nakit iade talepleri indirimli teminatla yerine getirilmektedir.

-Teminat Tutarı %4 Olarak Belirlenen I. Grup Mükellefler: Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ile Sektörel Dış Ticaret Şirketlerinden;

- Son 5 yıl içinde (5 yıldan daha az bir geçmişi olan firmalarda faaliyete geçtikten bu yana) tahakkuk etmiş olan gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV'leri ödeyen (Vergilerin tecil edilmiş olması şartın ihlali sayılmayacaktır),

²⁷² Çelik (Mehmet), s. 192.

- KDV iadesi amacıyla yapılan incelemeler sonunda sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı konusunda haklarında rapor yazılmamış olan (Bu rapor uyarınca yapılan tarhiyata ait vergi, ceza, zam ve faizler ödenirse bu şart aranılmayacaktır),

- Birbirini izleyen son 5 vergilendirme döneminde haklarında olumlu rapor yazılmış olanlar (Olumlu inceleme raporundan kasıt, iadesi istenen KDV'nin aynen veya en az % 90'ının iadesinin öngörülmesi; birbirini izleyen 5 vergilendirme döneminden kasıt da, iade hakkı doğuran işlemlerin yapıldığı birbirini izleyen dönemlerdir. Bu dönemler arasında herhangi bir dönemde iade hakkı doğuran işlem bulunmadığı takdirde bu dönemler, birbirini izleyen 5 dönemin hesabında dikkate alınmayacaktır). Yukarıdaki şartlara haiz dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketleri, 4 milyar lirayı aşan iade taleplerinde aşan kısmın % 4'ü kadar teminat vermek suretiyle indirimli teminattan yararlanabilirler.²⁷³

-Teminat Tutarı %8 Olarak Belirlenen II. Grup Mükellefler :

Teminat tutarı % 8 olarak belirlenen II. Grup mükellefler 2'ye ayrılmaktadır.

- İhracatçılar:

a) Son üç takvim yılı itibariyle ihracat tutarı her yıl için 5 milyon ABD Dolarını aşan veya

b) Son beş takvim yılı itibariyle ihracat tutarı her yıl için 1 milyon ABD Dolarını aşan

c) Son 5 yıl içinde (5 yıldan daha az bir geçmisi olan firmalarda faaliyet geçtikten bu yana) tahakkuk etmiş olan gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV'leri ödeyen (Vergilerin tecil edilmiş olması bu şartın ihlali sayılmayacaktır),

d) KDV iadesi amacıyla yapılan incelemeler sonunda sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı konusunda haklarında rapor yazılmamış olan (Bu rapor uyarınca yapılan tarhiyata ait vergi, ceza, zam ve faizler ödenirse bu şart aranılmayacaktır),

²⁷³ Fethi Aygün "Teminat Karşılığında Katma Değer Vergisinin İadesine İlişkin Düzenlemeler", Vergi Sorunları Dergisi, Ekim 2006, S. 217, s. 14.

e) Birbirini izleyen son 5 vergilendirme döneminde haklarında olumlu rapor yazılmış olanlar, (olumlu inceleme raporundan kasıt, inceleme veya YMM raporlarında iadesi istenilen KDV'nin aynen veya en az % 90'nın iadesinin öngörülmesi; birbirini izleyen 5 vergilendirme döneminden kasıt da, iade hakkı doğuran işlerin yapıldığı birbirini izleyen dönemlerdir. Bu dönemler arasından herhangi bir dönemde iade hakkı doğuran işlem bulunmadığı takdirde bu dönemler, birbirini izleyen 5 dönemin hesabında dikkate alınmayacaktır)²⁷⁴

Sanayi siciline kayıtlı olmak şartı ile aşağıda sayılan şartları yerine getiren imalatçılar ve imalatçı-ihracatçılar Teminat tutarı % 8 olarak belirlenen II. Grup mükellefler sınıfında değerlendirilir:

a) Ödenmiş sermayelerinin veya en son bilançoda kayıtlı amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (gayrimenkuller hariç) amortisman düşülmeden önceki toplam tutarları 80 bin TL'sini aşan (söz konusu amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin Vergi Usul Kanunu 189/2. maddesinde belirtilen “özel bir amortisman defteri” veya “demirbaş defteri” nde açıkça gösterilmiş olması zorunludur),

b) İşletmenin sahip olduğu ve kapasite raporunda yer alan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin kayıtlı olduğu defterlerin, noter onayları ile numaraları, kaç yıldır amortismanına tabi tutuldukları kapasite raporlarında belirtilen,

c) İmalat işinde 20 veya daha fazla işçi çalıştıranlar. Burada işçi sayısının tespitinde bizzat imalat işinde çalışan işçiler dikkate alınacak, bunlar dışında kalan yönetici, büro personeli ve muhasebeci gibi personel dikkate alınmayacaktır. Mevsimlik dalgalanmaların olduğu durumda hesap dönemi ortalaması alınacaktır. Son 5 yıl içinde (5 yıldan daha az bir geçmişi olan firmalarda faaliyete geçtikten bu yana) tahakkuk etmiş olan vergi, kurumlar vergisi ve KDV'leri ödeyen (vergilerin tecil edilmiş olması bu şartın ihlali sayılmayacaktır),

d) KDV iadesi amacıyla yapılan incelemeler sonunda sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı konusunda haklarında rapor yazılmamış olan (bu rapor uyarınca yapılan tarhiyata ait vergi, ceza, zam ve faizler ödenirse bu şart aranılmayacaktır),

²⁷⁴ Aygün, s. 15.

e) Birbirini izleyen son 5 yıl vergilendirme döneminde haklarında olumlu rapor yazılmış olanlar. Olumlu inceleme raporundan kasıt, iadesi istenilen KDV'nin aynen veya en az % 90'nın iadesinin öngörülmesi; birbirini izleyen dönemlerdir. Bu dönemler arasında herhangi bir dönemde iade hakkı doğuran işlem bulunmadığı takdirde bu dönemler, birbirini izleyen 5 dönemin hesabında dikkate alınmayacaktır.

f) Son beş yıl içinde adlarına tahakkuk eden gelir, kurumlar ve KDV'leri ödeyen (bu vergilerin tecil edilmiş olması bu şartın ihlali sayılmaz.)

Yukarıdaki grup halinde belirlenen şartları haiz mükellefler, % 8'lik teminat kapsamına girmektedir. Buna göre yukarıdaki iki grupta yer alan mükellefler 4 bin TL'yi aşan iade taleplerinde aşan kısım % 8'i kadar teminat vermek suretiyle indirimli teminattan yararlanabileceklerdir.²⁷⁵

(c) Teminat Mektuplarının İadesi

Normal veya indirimli teminat uygulaması kapsamında verilen teminat mektupları inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna istinaden iade edilir. İlgili vergi dairesince teminat mektuplarının iadesi sırasında teminat mektubu, uygun bir yerine yukarıda da belirtildiği gibi; "KDV iadesi dolayısıyla anılan bu teminat mektubunun vergi dairesinde olan işlemi sona ermiştir" şerhi düşülerek, tarih yazılmak ve mühür tatbiki suretiyle imzalanır. Bu şerhi gören bankaların, vergi dairesinden bir teyit almaksızın gerekli işlemi yapmaları mümkün bulunmaktadır.²⁷⁶

(d) Maliye Bakanlığı İnceleme Raporuyla İade

KDV'sinde iadenin Maliye Bakanlığı inceleme elemanlarınca yapılan rapora istinaden gerçekleşmesi için aşağıdaki hususlar gereklidir:²⁷⁷

- a) Mükellefin iadelerini vergi inceleme raporu sonucunda almak istemeleri,
- b) Mükellefin iadesini talep ettikleri Katma Değer Vergisinin inceleme raporu ve teminat aranmaksızın iade edilecek limiti aştığı hallerde; (teminat göstermek veya

²⁷⁵ Aygün, s. 15.

²⁷⁶ Aygün, s. 16.

²⁷⁷ Çelik (Mehmet), s. 196.

Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu ibraz etmeleri gerekmesine rağmen) teminat göstermemeleri veya iadelerini YMM tasdik raporu ile alacaklarını beyan etmemeleri,

c) Mükellefin eklerde sunulan “özel esaslar” bölümünde yapılacak açıklamalara göre münhasıran vergi inceleme raporu ile iadesini öngörülen durumların bulunması, halinde iade talepleri Maliye Bakanlığı vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen inceleme raporları sonucuna göre yerine getirilir. Mükellefler vergi incelemesi yoluyla iade taleplerini bir dilekçe ile yaparlar. İnceleme başlamadan önce talepten vazgeçilerek teminat karşılığı veya YMM tasdik raporu ibrazı ile iade talep edilmesi de mümkündür. İnceleme başladıktan sonra talepte bulunulması halinde ise, bu talepte inceleme elemanının genel esaslara göre iade yapılmasına engel bir görüşünün bulunmaması halinde yerine getirilir. İhracatta KDV iadesi uygulamalarında inceleme raporu veya vergi inceleme raporu deyimleri, vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporu ifade eder.

(e) Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporuyla İade

Maliye Bakanlığı, mükelleflerin teminat bulma konusunda yaşadıkları sıkıntıları gidermek ve idarenin inceleme yükünü de azaltmak için KDV iadelerinin teminat gösterilmeden Yeminli Mali Müşavirler tarafından düzenlenen KDV iadesi tasdik raporu ile alınması imkânı getirmiştir. Bu uygulamaya tutarı vergilendirme dönemleri itibariyle belli bir üst limiti aşmayan, ihracat istisnası ve ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden doğan iadelerde başlanmıştır. Zamanla hem YMM KDV iadesi tasdik raporu ile iade işlemleri genişletilmiş, hem de tam tasdik kapsamındaki mükellefler için uygulanan üst limit uygulaması kaldırılmıştır.²⁷⁸ 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12. maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden 2.1.1990 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”

²⁷⁸ Vural, s. 140.

hükümlerine göre yayımlanan Genel Tebliğlerle, yeminli mali müşavir tasdik raporları ile KDV iadesi yapılmasının usul ve esasları belirlenmektedir.

İhracattan ve ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iadelerinde Yeminli Mali Müşavirlerle yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesini tasdik ettirmek üzere tam tasdik sözleşmesi yapan mükelleflerin KDV iadeleri, herhangi bir üst sınır aranmaksızın yerine getirilecektir.²⁷⁹ İadesini YMM raporuyla almak isteyenler, bu konuda bir talep dilekçesini vergi dairesine verecektir. Hakkında gerçek dışı belge düzenlediği veya kullandığı konusunda rapor veya tespit bulunanların ve bunların ortak olduğu şirketler ile ortaklarının YMM raporu ile iade almaları mümkün değildir. Ancak, rapor uyarınca tarh edilen vergi ile kesilen ceza, zam ve faizlerin ödenmesi ya da olumları raporların vergi dairesine ulaşması üzerine normal uygulamaya dönenler için YMM raporuyla iade alınabileceği tabiidir.²⁸⁰

(2) Mahsuben İade

(a) Vergi Borçlarına Mahsup

84 Seri No'lu KDV Genel Tebliğine göre ihracatçıların talebi üzerine KDV iadelerinin, kendisinin ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı diğer mükelleflerin KDV, gelir, kurumlar, stopaj gibi vergi daireleri ve mal müdürlüklerine olan vergi borçları ile ithalatta gümrük idarelerince alınan vergilere de mahsubu yapılabilmektedir. İhracattan doğan KDV iadesinin (bavul ticareti yoluyla ihracat yapanlara tecil – terkin kapsamında mal satan imalatçılar hariç) vergi borçlarına mahsubu işleminde herhangi bir alt ya da üst sınır yoktur. Mahsup talebinin, ihracatçının ihraç ettiği malların alımında ödenen KDV ile ilgili olması şart değildir. Yani ihracatçı hak ettiği iadede, ihraç etmediği örneğin demirbaş olarak alınan mal ve hizmetleri satın aldığı satıcıların vergi borçlarına mahsup talebinde de bulunabileceklerdir.

Mahsup talebinin, vergi borcunun vadesinden önce yapılmış olması koşuluyla, vergi dairesince herhangi bir sebeple mahsup işleminin vergi borcunun

²⁷⁹ Oktar, s. 101.

²⁸⁰ Çelik (Mehmet), s. 197.

vadesinden sonra gerçekleştirilmesi halinde, zamanında mahsubu yapılmayan vergi için gecikme zammı uygulanmayacaktır. Ancak bunun için, aranılan belgelerin zamanında vergi dairesine verilmiş olması şarttır. Bu şartın yerine getirilmemesi halinde, vergi borcunun vadesi tarihi ile ihracatın gerçekleştiği tarih arasındaki süre için gecikme zammı uygulanacaktır. Örneğin, ihracatçının, 25 Ocakta verdiği KDV beyannamesinde yer alan 10 milyar TL KDV iadesini, 20 Şubatta ödeyeceği gelir vergisi stopajına mahsup edilmesini talep ettiğini, ancak ihracatın gerçekleştiği döneme ait yüklenilen KDV listesini 10 Martta vergi dairesine ibraz ettiğini varsayarsak bu durumda muhtasar beyanname ile ödenecek verginin vade tarihi olan 20 Şubat tarihinden, 10 Mart tarihine kadar gelir vergisi stopajı tutarı üzerinden gecikme zammı hesaplanacaktır. Mahsup talebinde bulunan ihracatçı, bununla ilgili olarak vergi dairesine vereceği dilekçede, lehine mahsup talebinde bulunduğu firmaların adı, soyadı, unvanı, adresi, vergi dairesi, sicil numarası, mahsubu istenen vergi borcunun cinsi, tutarı, vade tarihini bildirecektir. Ayrıca bu dilekçeye, bu mükelleflerden satın alınan mal veya hizmetlere ilişkin faturaların tarihi, sayısı, tutarı, hesaplanan KDV miktarını içeren bir liste ekleyeceklerdir. İhracatçının veya ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunan imalatçıların bu kapsamındaki KDV iadelerin vergi borçlarına mahsubu isteminde, herhangi bir sınıra bağlı olmaksızın inceleme veya teminat aranılmayacaktır. Yani iade tutarlarının, inceleme raporu, yeminli mali müşavir raporu veya teminat aranılmaksızın, gerekli belgelerin ibrazı suretiyle vergi borçlarına mahsubu yapılacaktır. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma konusunda hakkında rapor bulunan mükelleflerin mahsup işlemleri ise kolaylıkla yapılmayacaktır.²⁸¹

(b) SSK Prim Borçlarına Mahsup

81 Seri No'lu KDV Genel Tebliğiyle başlatılan ve 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği uyarınca devam eden bu düzenleme ile ihracat istisnasından doğan KDV iadesinin mükellefin Sosyal Sigortalar Kurumu'na olan prim borcuna mahsup

²⁸¹ Çelik (Mehmet), s. 199.

edilmesi imkânı sağlamıştır. Buna göre, ihracat istisnası veya ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iadesinden;

- a) İhracatçının veya imalatçının kendisinin,
- b) Ortaklarının,
- c) Mal veya hizmet satın aldığı firmaların,

SSK'ya olan prim borçları mahsup edebilecektir. İhracat veya ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iadesini SSK prim borcuna mahsubunu talep edenler, vergi dairesine vereceği bir dilekçe ile iadenin doğduğu dönemi, mahsubu istenilen iade tutarını, kendisinden başkasının prim borcunun mahsubunun talep edilmesi halinde onun adı, soyadı, unvanı, vergi dairesi, sicil numarası, SSK şubesi ve prim borcu tutarını bildirecektir. Dilekçeye, mahsubu istenilen prim borcu ile varsa gecikme zammı tutarının ve SSK şubesinin banka hesap numarasını belirten SSK'dan alınan form yazı eklenecektir. KDV iadelerinin SSK prim borçlarına mahsubu talepleri, miktarına bakılmaksızın inceleme veya teminat aranmaksızın yerine getirilecektir. Ancak mahsup işleminin yapılabilmesi için KDV iadesinin kesinleşmesi, bunun için de vergi borçlarının mahsubunda olduğu gibi bazı belgelerin vergi dairesine ibrazı şarttır.

Vergi Dairesi KDV tutarından, öncelikle varsa mükellefin kendisinin vergi borcunu mahsup edecektir. Bundan sonra kalan kısım için, herhangi bir öncelik gözetilmeksizin mükellefin talebi üzerine kendisinin, ortaklarının, mal veya hizmet satın aldığı firmaların SSK primi veya vergi borçlarını mahsup ettirmek üzere düzeltme fişi düzenlenecektir. Vergi borçlarını mahsubu saymanlıklar arası işlem fişi gönderilmek, SSK prim borçlarının mahsubu ise ilgili SSK şubesinin banka hesap numarasına havale yapılmak suretiyle gerçekleştirilecektir.

SSK şubeleri, vergi iarelerince gönderilen tutarlardan daha önce yazılı olarak bildirildikleri kişilerin prim borçları ve varsa gecikme zamlarını tahsil edeceklerdir. Bu tahsilât vergi dairesince gönderilen tutarın bankaysa hesabına geçtiği tarih itibariyle yapılacaktır. Mükellefin havaleden önce ödemesi veya prim borcunun herhangi bir nedenle azalması ya da ortadan kalkması hallerinde, vergi dairesince gönderilen ancak mahsup edilmeyen tutarlar ileride doğacak prim borçlarına mahsup için bekletmeyecek ve vergi dairesine iade edecektir. Mahsup işleminin yapıldığı ve

varsa mahsup sonrası tutarın vergi dairesine iade edildiği konusunda ilgili vergi dairelerine yazılı bilgi verilecektir. Ancak vergi dairesince gönderilen tutardan herhangi bir nedenle mahsup yapılmayan bir kısım kalırsa, bu tutardan lehine mahsup talep daha önce bildirilen borç tutarı dışındaki borçlarının da mahsubu yapılabilecektir. Bu durumda daha önce bildirmediği halde mahsubu yapılan borç tutarı için ayrıca bildirim düzenlenerek vergi dairesine gönderilmesi gerekir.²⁸²

KDV iadelerinin vergi borçlarına mahsubuna, vergi borcunun vadesinden önce ilgili belgelerin vergi dairesine ibraz edilmiş olması halinde mahsup işlemi zamanında yazılmasa dahi gecikme zammı uygulanmamaktadır. Ancak SSK'nın ayrı bir kamu kuruluşu oluşu ve bu kuruluşun prim tahsilâtlarında da 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümlerine göre işlem yapılması nedeniyle, KDV iadesinin, prim borcunun vadesi tarihinden sonra ilgili SSK şubesinin hesabına havale edilmesi halinde, prim borcunun vadesinden havalenin hesaba geçtiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanacaktır. Örneğin KDV iadesi için ayın 25. günü KDV beyannamesi veren ve bu tarihte mahsup talep dilekçesi ile eklerini vergi dairesine vererek o aya ait prim borcunun mahsubunun talep eden mükellefin iade tutarının ertesi ay SSK şubesine havale edilmesi durumunda, prim borcu için bir aylık gecikme zammı uygulanabilecektir. Diğer taraftan bu uygulama konusunda ortaya çıkan güçlükler gözetilerek 4482 sayılı kanun ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununda değişiklik yapılmış ve tanınan yetkiler çerçevesinde KDV iadelerinin SSK prim borçlarına mahsubunda yeni düzenleme yapılmasına imkân sağlanmıştır. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı 16.09.2003 tarihli ve 25231 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olduğu Tebliğ ile KDV iade alacaklarının mahsubu yoluyla ödenecek SSK prim borçlarının vadesinin her ayın son gününden izleyen ayın 15'ine uzatılmıştır.

Konuyla ilgili olarak 89 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde de açıklandığı üzere bu düzenlenmenin asıl amacı vergi dairelerinin SSK prim borçlarının mahsubunda karşılaştıkları sorunları gidermek olduğundan, bu husustaki mahsup

²⁸² Çelik (Mehmet), s. 201.

dilekçelerinin mümkün olan en erken tarihte, en geçte KDV beyannamesinin verildiği ayın son gününe kadar vergi dairelerine intikal ettirilmesi gerekir.

KDV iadesinden SSK prim borcunun mahsubu yapıldıktan sonra iadesinin haksız olduğunun ortaya çıkması halinde, prim borçlarının mahsubu konusunda herhangi bir işlem yapılmayacaktır yani mükellefin prim borcu mahsup edilmiş olacaktır. Bu durumda mahsuben iade talep eden mükellef hakkında, haksız KDV iadelerine ilişkin esaslara göre iade tutarının cezalı olarak geri alınmasına yönelik işlem yapılacaktır.

(3) Hızlandırılmış Katma Değer Vergisi İadesi (HİS) Şeklinde İade

KDV iade müessesesi gerek mevzuatının oldukça kapsamlı ve karmaşık olması gerekse de istismar edilmesinden kaynaklanan aşırı denetim mekanizması nedeniyle oldukça yavaş ilerlemektedir. Bu durum uluslararası pazarda rekabet eden firmalar için dezavantaj teşkil etmektedir.²⁸³ Maliye Bakanlığı bu durumu ortadan kaldırmak için hızlandırılmış KDV iadesi mekanizmasını kurmuştur. Hızlandırılmış KDV iadesi sistemi 109 nolu KDV Genel Tebliği ile düzenlenmiştir.²⁸⁴ Aşağıdaki şartları taşıyan firmalara *HİS Sertifikası* verilebilir:

- 1- Başvuru tarihinden önceki beş tam yıl için vergi mükellefiyeti kaydı bulunması
- 2- Başvuru tarihinden önce vergi dairesine verilmiş olan son yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde yer alan bilanço ve gelir tablosunda yer alan büyüklüklerin en az aşağıdaki kadar olması;
 - a- Aktif toplamı en az 400 bin TL
 - b- Maddi duran varlıkları toplamı en az 100 bin TL
 - c- Öz sermaye tutarı en az 200 bin TL
 - d- Net satışları en az 500 bin TL

Yukarıda belirtilen koşulların herbirinin sağlanması şarttır.

²⁸³ <http://www.finanstrend.com> (08.09.2012).

²⁸⁴ RG. 11.04.2008/26844.

- 3- Aylık ortalama çalışan sayısının en az ortalama 750 kişi olması
- 4- Başvuru tarihinden önceki son beş yıl içerisinde aşağıda belirtilen olumsuzluklardan hiçbirinin olmaması gerekir;
 - a- Mücbir sebepler dışında defter ve belgelerin ibrazından imtina edilmemiş olması
 - b- Farklı vergilerin her birine ait beyanname verme ödevinin birden fazla dönem için aksatılmamış olması
 - c- Sahte veya muhteviyati itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle hakkında olumsuz rapor düzenlenmemiş olması
- 5- Başvuru tarihi itibariyle mükellefin KDV iade taleplerinde 84 nolu KDV Genel tebliği II numaralı bölümde düzenlenen özel esaslara tabi olmayı gerektiren bir durum bulunmaması
- 6- Mükellefin ödemesi gereken muaccel vergi borcunun bulunmaması gerekmektedir.

Sayılan şartların hepsini bir arada taşıyan mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa dilekçe ile başvurmaları durumunda *HİS* alabilirler. *HİS* Sertifikası sahibi mükelleflerin nakden ve/veya mahsuben iade talepleri tutarına bakılmaksızın, teminat, inceleme raporu veya YMM tastik raporu aranılmadan yerine getirilecektir.²⁸⁵

2. İhracatta Özel Tüketim Vergisi İadesi

a) Özel Tüketim Vergisinin Konusu

Özel Tüketim Vergisinin konusuna kanunla belirlenmiş toplam dört listenin kapsadığı mallar girmektedir. Hizmetler Özel Tüketim Vergisinin konusuna girmemektedir. Bir malın Özel Tüketim Vergisinin konusuna girmesi için söz konusu

²⁸⁵ <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/Celal> Çelik (22.04.2008).

malın hem listelerden birine girmesi gerekir hem de o malın kanunla belirtilen bir iktisadi aşamada olması gerekmektedir. Bazı mallar imalat veya ithalat bazı mallar ise ilk iktisap aşamasında vergilendirilirler. Dolayısıyla listelerde yer almayan ve yer alan malların belirtilen iktisadi aşamanın dışında olması durumunda söz konusu mallar verginin konusuna girmemektedir.²⁸⁶ 1 Seri No'lu ÖTV genel tebliğine göre; ÖTV kapsamına giren mallar, Kanuna ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelerde Türk Gümrük Tarife Cetvelinde yer alan Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (GTİP) numaraları itibariyle tespit edilmiştir.

ÖTV Kanunu eklerine göre²⁸⁷; (I) sayılı listedeki mallar için verginin konusu, bu malların ithalatçıları veya rafineriler de dahil olmak üzere imalatçıları tarafından teslimi veya ÖTV uygulanmadan önce müzayede suretiyle satışdır. Petrol ürünleri ve doğalgaz türevlerinden oluşan (I) sayılı liste (A) ve (B) cetvellerinden meydana gelmektedir.

(A) cetvelinde, ÖTV Kanununun yürürlüğe girmesinden önce uygulanan akaryakıt tüketim vergisi ve akaryakıt fiyat istikrar payına tabi olan doğalgaz, akaryakıt ürünleri ve sıvılaştırılmış petrol gazı (LPG) ile anılan vergi ve paya tabi olmamakla birlikte söz konusu mallara ikame edilmesi mümkün bulunan petrol türevleri, baz yağlar, madeni yağlar, petrokok ve benzeri diğer mallar yer almaktadır.

(B) cetvelinde, temelde sanayi girdisi olan solvent ve benzeri ürünler ile bunların türevleri yer almaktadır. Ancak ÖTV Kanununun 8 inci maddesinin 1 numaralı fıkrasında düzenlenen ve ÖTV Kanunu 1 Seri No'lu Tebliğin (9.1.) bölümünde açıklanan tecil-terkin uygulaması suretiyle, bu malların sanayide kullanımında ek bir vergi yükü getirilmemesi sağlanmaktadır.

(II) sayılı listede, ÖTV Kanununun yürürlüğe girmesinden önce ilk iktisaplarında taşıt alım vergisi ve ek taşıt alım vergisi uygulanan motorlu taşıtlar

²⁸⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 255.

²⁸⁷ RG. 12.06.2002/24783.

(traktör hariç) ile anılan vergilere tabi olmamakla birlikte bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce yükseltilmiş oranda KDV uygulanan taşıtlar yer almaktadır. Bu araçların aksam ve parçaları ise ÖTV'ye tabi değildir.

Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan motorlu taşıt araçları, kayıt ve tescile tabi olanlar ile kayıt ve tescile tabi olmayanlar şeklinde iki gruba ayrılmaktadır. (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olan araçların ilk iktisabı verginin konusuna girmektedir. Bu listedeki araçlardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar için verginin konusu, sözü edilen araçların ithali veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışdır. Kayıt ve Tescile Tabi Olan Araçlar, ÖTV Kanununun 1 inci maddesinde geçen "kayıt ve tescile tabi olanlar" ifadesi: Kara taşıtları için, 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu (2) ve Karayolları Trafik Yönetmeliğine (3) göre trafik tescil kuruluşlarınca, Deniz taşıtları için, belediyeler veya liman başkanlıklarınca, Hava taşıtları için, Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğünce, tescil edilmesi zorunlu olan araçları kapsamaktadır.

Kayıt ve tescile tabi olmayan araçlar ise: (II) sayılı listede yer alan taşıt araçlarından yukarıda sayılanlar dışında kalan araçlar, ÖTV Kanunu uygulamasında "kayıt ve tescile tabi olmayan araçlar" olarak değerlendirilecektir. Örneğin, kar üzerinde hareket etmeye yarayan araçlar ile golf sahalarında insan taşımada kullanılan araçlar bu kapsamdadır.

Kanuna ekli (III) sayılı listede yer alan mallar için verginin konusu, bunların ithali, imalatçıları tarafından teslimi ve ÖTV uygulanmadan önce müzayede suretiyle satışdır. Bu listede; kolalı gazoz, alkollü içkiler, sigara, sigarillo, puro gibi tütün mamulleri ile içilen, çiğnenen veya enfiye olarak kullanılan tütün mamulleri yer almaktadır.

ÖTV Kanununa ekli (IV) sayılı listedeki malların ithali veya imalatçıları tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede suretiyle satış verginin konusunu oluşturmaktadır. Bu listede, daha önce KDV oranlarına ilişkin 92/3896 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (4) eki (III) sayılı listede yer aldığı için yükseltilmiş

KDV oranı uygulanan mallar [ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listedeki taşıt araçları hariç] yer almaktadır. Bunlar; havyar ve havyar yerine kullanılan ürünler, ıtriyat ve parfümeri ürünleri, kürkten giyim eşyası ve aksesuarlar, kristal sofras ve mutfak eşyaları, değerli taşlar ve bunlardan mamul ziynet eşyaları, beyaz eşyalar, ses ve görüntü cihazları, telsiz-telefon cihazları, kristal avizeler, fidişi, kemik, bağa, boynuz gibi hayvansal maddelerden mamul eşya, silahlar, oyun makine ve aletleri ile muzır neşriyat kapsamında bulunan yayınlar olarak sayılabilir.

ÖTV Kanununun 1 inci maddesinde, yukarıdaki listelerde bulunan malların bir defaya mahsus olmak üzere vergiye tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle tesliminde, ilk iktisabında veya ithalinde ÖTV ödenen malların daha sonraki teslimlerinde vergi uygulanmayacaktır.²⁸⁸

b)Vergiyi Doğuran Olay

Özel Tüketim Vergisi açısından vergiyi doğuran olay kanunla belirlenen toplam dört listeden oluşan malların bir kısmında teslimine bir kısmında ithalata bir kısmında da ilk iktisaba bağlanmıştır. Vergiyi doğuran olay olarak teslim, ithalat, ilk iktisap ve müzayedeye satış kabul edilmiştir.

ÖTV Kanununun 3 üncü maddesinde vergiyi doğuran olay, işlemlerin özelliklerine göre ayrı ayrı tayin ve tespit edilmiştir. Buna göre vergiyi doğuran olay; (I) sayılı listedeki malların imalatçıları ve ithalatçıları tarafından teslimi; (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların ithali veya bunları imal edenler tarafından teslimidir. Ayrıca (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışında da vergiyi doğuran olay malın teslimidir. (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlar için vergiyi doğuran olay, bu malların ilk iktisabıdır.

²⁸⁸ RG. 30.07.2002/24831.

Vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla, malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olayın, fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında meydana geleceği hüküm altına alınmıştır.

Kısmı kısım mal teslim edilmesinin mutad olduğu veya bu hususta mutabık kalındığı hallerde vergiyi doğuran olay; her bir kısmın teslimidir. Örneğin, rafineri ile 1 yıllık akaryakıt ihtiyacı için sözleşme imzalayan bir akaryakıt bayiine, sözleşmeye konu akaryakıt miktarının tamamı için değil, teslim edilen her bir parti mal için ÖTV uygulanacaktır.

Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, imalatçı veya ithalatçı tarafından malların komisyoncuya veya konsinyi işletmelere verildiği anda vergi doğmamaktadır. Bu tür teslimlerde vergiyi doğuran olay, malların komisyoncular veya konsinyi işletmeler tarafından alıcıya teslim edildiği tarihte meydana gelmektedir. Diğer taraftan ithalatta vergiyi doğuran olay; 4458 sayılı Gümrük Kanunu md. 7.'ye göre vergi ödeme mükellefiyetinin doğması, ithalat vergilerine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescilidir.

Teslimde vergiyi doğuran olay teslimin belge düzenlenmesinden önce veya sonra gerçekleşmesine göre farklılaştırılmıştır. Belge malın tesliminden sonra düzenlendiği durumlarda malın teslim edildiği anda meydana gelmektedir. Belge malın tesliminden önce düzenlendiği durumlarda belgenin düzenlendiği anda meydana gelmiş olur.

Özel Tüketim Vergisinde ithalatta verginin doğması belirtilen listelerdeki eşyaların Türkiye Gümrük Bölgesine girmesiyle meydana gelir. Vergiyi doğuran olay gümrük yükümlülüğünün bulunup bulunmamasına göre ayrılmıştır. Gümrük vergisine tabi olan eşyalar için gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması vergiyi doğuran olay olarak kabul edilirken gümrük vergisine tabi olmayan eşyada vergiyi doğuran olay gümrük beyannamesinin tescil edilmesi olarak kabul edilmiştir. İllik iktisap II. sayılı ÖTV listesinde yer alan kayıt ve tescile tabi motorlu taşıtlardan

henüz kayıt ve tescil edilmemiş olan araçların belirli bir işlemi ifa etmek için kullanılması olarak kullanılmaktadır. Motorlu araç ticareti yapanlar motorlu taşıtları satış amacıyla aldıklarından bir iktisap oluşur. Fakat kayıt ve tescile tabi tutulmadıklarından ÖTV açısından ilk iktisap olarak değerlendirilmezler.²⁸⁹

c) Verginin Mükellefi ve Sorumlusu

ÖTVK md. 4'e göre vergi sorumluluğu vergiye tabi işlemlere taraf olanlar veya ilgili şahıslar olarak belirlenmiştir. Verginin vergi dairesine ödenmesinden satıcı değil alıcı yani müşteri sorumlu tutulmuştur.²⁹⁰ ÖTV mükelleflerinin Türkiye'de ikametgâhının, işyerinin, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde, verginin konusuna giren malları mükelleften teslim alanlar veya adına hareket edenler, ÖTV'nin beyanı ve ödenmesiyle ilgili ödevlerin yerine getirilmesinden mükellef gibi sorumlu olacaklardır.

Verginin mükellefi her liste itibari ile farklılaşmıştır. I sayılı ÖTV listesinde yer alan *petrol ürünlerinin* imal edildiği durumda imalatçılar, ithal edildiğinde ithalatçılar verginin mükellefidir.

II sayılı ÖTV listesinde yer alan *motorlu araçlardan kayıt ve tescile tabi olanlar* için mükellef, motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir. II sayılı ÖTV listesinde *motorlu araçlardan kayıt ve tescile tabi olamayanlar* malların mükellefleri malların imal edildiği durumlarda malın imalatçısı, ithal edildiğinde ithalatçısı verginin mükellefidir.

III sayılı ÖTV listesinde yer alan *tütün, alkollü ve kolalı içecekler* için mükellef, bunların imal edildiği durumlarda bunların imalatçıları, ithal edildiğinde ithalatçıları verginin mükellefidir.

IV sayılı ÖTV listesinde yer alan *lüks mallarda* verginin mükellefi bu malların imalatçıları veya ithalatçılarıdır.

²⁸⁹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 258.

²⁹⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 260.

d) Vergiden Muaflık ve İstisnalar

(1) İhracat İstisnası

Uluslararası ticarete dolaylı vergilerin alınması “*varış ülkesi*” prensibine göre düzenlenmektedir.²⁹¹ Dolayısıyla uluslararası ticarete eşya bir kere ve vardığı ülkede vergilendirilmektedir. Türkiyeden ihraç edilen eşyalar varış ülkesi prensibine göre ithalatçı ülkede vergilendirilecektir. Çifte vergilendirme olmaması için ihraç edilecek eşyanın vergiden arındırılması gerekmektedir. Bu nedenle yurt dışına yapılan satışlar ihracat istisnası kapsamına alınmıştır. İhracat süreçlerinin farklılığına göre ihracat istisnası uygulamaları farklılık göstermektedir.

Uluslararası ticarete konu olan eşya imalatçısı tarafından ihraç edilmesi durumunda vergiye tabi tutulmayacaktır. İmalatçı ithalatçı adına düzenlediği faturada ÖTV hesaplamayacaktır ithalatçıdan talep etmeyecektir. İmalatçı ihraç ettiği eşyayı imal ederken kullandığı girdilerinden ÖTV’den arındırılması için kullanılan girdilerdeki ÖTV iade edilir. İhraç edilen eşyanın geri gelmesi durumunda imalatçısının imal ettiği eşyayı ihraç ederken aldığı ÖTV iadeleri vergi dairesi tarafından geri alınır. Böylece daha önce yapılan ihracat işleminin tüm sonuçları ortadan kaldırılmış olur.²⁹²

Eğer eşya, imalatçısı tarafından değil de ihracatçı tarafından ihraç ediliyorsa imalatçının eşyayı tesliminin kayda bağlı olup olmadığına bakılır. Eşya ihracatçıya ihraç kaydı olmaksızın teslim edilmesi durumunda ÖTV’ye tabi eşyalar öncelikle ÖTV’ye tabi tutulur. İhracatçı imalatçıdan yüklendiği ÖTV’ler daha sonra ihracatçılara iade edilir. Dolayısıyla ihracatçı, önce vergiyi imalatçıya ödeyecek ihracatın gerçekleşmesinden sonra ödediğini vergi dairesinden iade alacaktır. Eşya ihracatçıya ihraç kayıtlı teslimi yapılıyorsa imalatçı ihraç eşyası üzerinden ÖTV’yi hesaplayacaktır. Fakat bu hesaplanan ÖTV ihracatçıdan tahsil edilmeyecektir. Hesaplanan bu ÖTV vergi dairesince tecil edilecektir. Bu şekilde ihracatçı ÖTV’ye

²⁹¹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 205.

²⁹² Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 261.

tabi tutulmamış olacaktır. Doğrudan imalatçıdan eşya satın almayan ihracatçılar ihrac eşyasından ÖTV iadeleri almaları mümkün değildir.²⁹³

(2) İthalat İstisnası

Türkiye Gümrük Bölgesine giren eşyalar iktisadi, sosyal veya siyasi nedenlerle gümrük vergisinden ve Özel Tüketim Vergisinden istisna edilmiştir. Bunlar iki kısımda toplanabilir:

- Gümrük vergisinden istisna edilen bazı mallar

-Geçici ithal, hariçte işleme rejimi ve geri gelen eşyaya ilişkin hükümler kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan mallardır.²⁹⁴

ÖTV Kanunu md. 7/6 numaralı fıkrasında, Gümrük Kanununun md. 167 ile [5 numaralı fıkrasının (a) bendi ile 7 numaralı fıkrası hariç olmak üzere] geçici ithalat, hariçte işleme rejimleri ve geri gelen eşyaya ilişkin hükümler kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan malların ithali ÖTV'den de istisna edilmiştir. Aynı maddenin 7 numaralı fıkrası gereğince, Gümrük Kanununun transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tabi tutulan mallar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar ÖTV istisnasından yararlanacaktır.

(3) İthalat Benzeri Rejimler İstisnası

Transit, Gümrük Antrepo, Dahilde İşleme, Serbest Bölge rejimlerine tabi eşyalar Türkiye'de serbest dolaşıma giremedikleri için tam olarak ithalat olarak nitelendirilemez. Bu nedenle bu rejimlerin içerdiği aşamalar ÖTV dışında tutulmuştur. Söz konusu rejimlere tabi eşyaların serbest dolaşıma girmesi durumunda bu eşyalara ÖTV yüklenilecektir.²⁹⁵

²⁹³ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 261.

²⁹⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 262.

²⁹⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 262.

(4) Diğer İstisnalar

Başlıca diğer istisnalar ise Askeri ve Güvenlik Amaçlı Teslim İstisnası, Petrol Arama ve Üretim Amaçlı Teslimler İstisnası, Diplomatik İstisna, Türk Hava Kurumuna Hava Taşıtı Teslimleri İstisnasıdır.²⁹⁶

e) İhracatçıya ÖTV İadesi

(1) Genel Olarak

Özel Tüketim Vergisi kanunu ile yine aynı kanuna ekli cetvellerde yer alan malların teslimi ve ithali bir defaya mahsus olmak üzere Özel Tüketim Vergisine tabidir. Söz konusu malların ihracata konu olması halinde ise, dolaylı vergilerin varış ülkesinde vergilenmesi prensibi uyarınca, vergiden arındırılması gerekmektedir. Uluslararası ticarete dolaylı vergiler bakımından varış ülkesinde vergileme ilkesi benimsenmiştir. Bu çerçevede Özel Tüketim Vergisine tabi malların yurt dışına ihracı aynı Katma Değer Vergisinde olduğu gibi istisna kapsamına alınmıştır. Bunun için iki şart aranmaktadır. Teslimin yurt dışındaki müşteriye yapılması ve teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesini terk etmesidir.²⁹⁷

ÖTV kapsamına giren malların ihracat teslimleri, ÖTVK 5 inci maddesinin 1 numaralı fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde belirtilen şartlar dahilinde vergiden istisna edilmiştir. ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olan araçlardan Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olanların ihracı halinde Türkiye'de ilk iktisap söz konusu olmayacağından, bu araçların ihracı ÖTV'nin konusuna girmemekte ve dolayısıyla ÖTV doğmamaktadır. Bu nedenle ihraç edilen araçlar için beyanname verilmeyecektir.

²⁹⁶ Şenyüz, s. 263.

²⁹⁷ <http://www.hitasyymm.com.tr/NewsDetails.aspx?NewsId=232&&NewsName=ihrac-edilen-mallar-icin-yuklenilen-otv%92nin-iadesi> (11.05.2013).

Yurt dışındaki müşterilere teslim edilen ve TCGB'den çıkan mallar ÖTV'den istisna edilmiştir. Bu maddenin uygulanmasında yurt dışındaki müşteri tabiri; yerleşim yeri, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin yurt dışında faaliyet gösteren şubelerini ifade etmektedir.

ÖTV kapsamına giren malları imal veya inşa edenler, sözü edilen malları yurt dışındaki büro, temsilcilik, acente veya benzeri kuruluşlarına buralarda kullanılmak veya satılmak üzere tesliminde de ihracat istisnasından yararlanacaktır. Yabancı bayraklı gemilere, yabancı hava yolu firmalarının hava taşıma araçlarına ve uluslararası sefer yapan yerli deniz ve hava taşıma araçlarına yapılan teslimler de ihracat teslimi olarak değerlendirilecektir. İhraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden Türkiye'deki kişi ya da kuruluşlara veya bizzat alıcıya işlenmek ya da herhangi bir şekilde değerlendirilmek üzere Türkiye'de teslim edilen mallar için ihracat istisnası uygulanması mümkün değildir.

Yukarıdaki şartlara uygun olarak yapılacak ihracat teslimlerine ilişkin düzenlenecek faturada ÖTV hesaplanmayacaktır.²⁹⁸ Ancak ihraç konusu malların yurt dışına çıktığı, gümrük beyannamesinin aslı veya ilgili gümrük idaresi, noter ya da YMM tarafından onaylı örneği ihracatın gerçekleştiği dönemdeki ÖTV beyannamesine eklenmek suretiyle tevsik edilecektir. İhraç edilen mallarla ilgili olarak KDV istisnası nedeniyle gümrük beyannamesinin KDV beyannamesine eklenmiş olması halinde, ÖTV beyanı için mükelleften ayrıca gümrük beyannamesi istenilmeyecek, vergi dairesine ibraz edilen bu beyannamenin şef ve müdür yardımcısı tarafından onaylı fotokopileri kullanılacaktır.

ÖTV Kanununun 5 inci maddesinin 2 numaralı fıkrasında, ihraç edilen mallara ait alış faturaları veya benzeri belgelerde gösterilen ve beyan edilen ÖTV'nin ihracatçıya iade edilmesine ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bu hükme göre, ÖTV uygulanan malların ihraç

²⁹⁸ RG. 22.12.2003/25324(M).

edilmesi halinde bu verginin iadesi, sadece ÖTV mükelleflerinden satın alınan mallar için söz konusudur. ÖTV uygulanan safhadan sonraki satıcılardan alınan malların ihraç edilmesi halinde, alış belgelerinde görünmeyen ve malın fiyatına dahil edilmiş olan ÖTV iade edilmeyecektir. İhraç edilen mallara ait ÖTV'nin iadesinin talep edilmesi halinde, aşağıdaki belgelerin ihracatçının KDV yönünden bağlı olduğu vergi dairesine ibrazı gerekmektedir:

i. İhracatçı adına düzenlenen ve üzerinde ÖTV'nin gösterildiği fatura veya benzeri belge, ihraç edilen malların ithal edilmiş olması halinde ise ithalatta düzenlenen gümrük beyannamesi ve verginin ödendiğini gösteren gümrük makbuzu,

ii. İhraç edilen mala ait gümrük beyannamesi,

iii. İhraç edilen mala ilişkin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen fatura.

Yukarıdaki belgelerin asılları veya gümrük beyannamesi ile gümrük makbuzlarının ilgili gümrük idaresi, noter ya da YMM tarafından tasdikli örneği, diğer belgelerin ise aslının aynı olduğuna dair bir şerh verilerek kaşe tatbiki ve imzalanması suretiyle firma yetkililerince onaylı fotokopisi vergi dairesine ibraz edilecektir.

Bu belgelerin vergi dairesine ibrazı üzerine, ilgili vergi dairesince ihraç edilen mala ait ÖTV'nin, mükellefi tarafından bağlı olduğu vergi dairesine (ithalatta gümrük idaresine) ödendiğinin teyidi alınacaktır. Bu tespitten sonra ihraç edilen mallara ait ÖTV, ihracat istisnasından doğan KDV iadeleri ile ilgili 84 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 8/1 bölümünde belirlenen genel esaslar çerçevesinde nakden veya mahsuben iade edilecektir. İhraç edilen mallarla ilgili olarak ÖTV'nin yanı sıra nakden veya mahsuben KDV iadesi de talep edilmesi halinde, yukarıda belirtilen belgelerden KDV iadesi için ibraz edilmiş olanlar mükelleften ayrıca istenilmeyecek, vergi dairesine ibraz edilen belgelerin şef ve müdür yardımcısı tarafından onaylı fotokopileri kullanılacaktır.

ÖTV mükelleflerince ihracat istisnası uygulanarak ihraç edilen malların, Gümrük Kanunu hükümlerine göre geri gelmesi halinde ithalatta ÖTV uygulanmayacaktır. Ancak, ihracatçıların ÖTV iadesinden yararlandığı ihracat işlemine konu malların veya ÖTV ödemeksizin ihraç kaydıyla satın alarak ihraç ettiği malların geri gelmesi halinde, gümrük idaresince geri gelen mallar için ithalatın yapıldığı tarih itibariyle ÖTV uygulanacaktır. Bu nedenle geri gelen mallar için gümrük idaresi, ihracatçının ÖTV iadesinden veya tecil-terkin uygulamasından yararlanıp yararlanmadığını ihracatçının bağlı olduğu vergi dairesinden tespit edecek ve buna göre işlem yapacaktır.

İhraç kaydıyla yapılan teslimlere ilişkin olarak, ihraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefin tecil edilen vergisi henüz terkin edilmemişse, ihracatçının ÖTV'yi gümrük idaresine ödediğinin tevsiki üzerine, vergi dairesince tecil edilen vergi gecikme zammı uygulanmaksızın terkin edilecektir. Diğer taraftan, (I) sayılı listedeki malların ithali ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların motorlu araç ticareti yapanlar tarafından satılmak üzere ithali verginin konusuna girmediğinden, bu kapsamdaki malların ihracından sonra geri gelmesi halinde ÖTV uygulanmayacaktır.

ÖTVK'nın 5'inci maddesinde hüküm altına alınmış koşullara uygun olarak yapılmış ihracat teslimlerinde teslimi gerçekleştiren tarafından düzenlenecek faturada ÖTV hesaplanıp gösterilmeyecektir. Dolayısıyla, hesaplanmayan ve faturada gösterilmeyen ÖTV'nin beyan edilip ödenmesi de söz konusu olmayacaktır. Ancak, yapılan ve ihracat istisnasından yararlanan söz konusu ihracat tesliminin tevsiki de gerekecektir. 1 Seri Numaralı ÖTV Genel Tebliği'nin 5.1.1. bölümünde, ihraç konusu malların yurt dışına çıktığının, gümrük beyannamesinin aslının ya da ilgili gümrük idaresi, noter ya da YMM tarafından onaylı örneğinin, ihracatın gerçekleştiği dönemdeki ÖTV beyannamesine eklenmek suretiyle tevsik edileceği açıklanmıştır. Yine aynı tebliğde açıklanan diğer husus ise, ihraç edilen mallarla ilgili olarak KDV istisnası nedeniyle gümrük beyannamesinin KDV beyannamesine eklenmiş olması halinde, ÖTV beyanı için mükelleften ayrıca gümrük beyannamesi istenilmeyeceği,

vergi dairesine ibraz edilen bu beyannamenin şef ve müdür yardımcısı tarafından onaylanan fotokopilerinin kullanılacağı yönünde açıklama getirilmiştir.

(a) Malların İhraç Edilmesi

“Malların ihraç edilmesi”, yurt dışındaki bir müşteriye teslim edilen malların TCGB’den çıkmasını anlatmaktadır. Buna göre, yurt dışındaki bir müşteriye teslim edilen ve Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi’nden çıkan mallarla ilgili olarak ödenen ÖTV iade konusu yapılacaktır. “Yurt dışındaki müşteri” ÖTVK’nın 5’inci maddesi hükmü uyarınca, “ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin, yurt dışında faaliyet gösteren şubeleri” anlamına gelmektedir. Yukarıdaki hükümler gereğince, yurt dışında bulunmayan müşteriye teslim edilen ve/veya Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi’nden çıkmayan mallara ilişkin ÖTV’nin iadesi söz konusu olmaz.

ÖTVK’nın 5’inci maddesinin 1’inci fıkrasının (b) bendinde, malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket edenlere veya bizzat alıcıya işlenmek ya da herhangi bir şekilde değerlendirilmek üzere yurt içinde tesliminin ihracat sayılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm gereğince, malın Türkiye Gümrük Bölgesi’nden çıkmadan önce, yurt dışındaki alıcıya ya da bu alıcı adına hareket edenlere işlenmek ya da herhangi bir şekilde değerlendirilmek üzere teslim edildiği hallerde de, bu teslim ihracat sayılmadığı için, ÖTV’nin iadesi söz konusu olmayacaktır.

(b) Serbest Bölgelerdeki Müşterilere Yapılan Mal Teslimleri

GK’nın 152’nci maddesi hükmüne göre, serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesi’nin parçaları olmakla beraber, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin uygulanması bakımından, Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen, serbest

dolaşımdaki eşyanın, bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı, yerlerdir. Tanımın da belirttiği üzere, serbest bölgeler ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin uygulanması bakımından, TCGB dışında sayılır. Bunun dışındaki uygulamaların tamamı bakımından, aynı bölgeler, TCGB içindedir. Serbest bölgedeki müşteriler de aynı gerekçeyle TCGB ya da Türkiye içindeki müşterilerdir.

Bu açıklamalar uyarınca, serbest bölgelerdeki müşterilere teslim edilen mallara ilişkin ÖTV'nin de, mal serbest bölgeye gitsin ya da gitmesin, iadesi mümkün değildir.

(c) Yurt Dışı Şubelere Mal Gönderilmesi

1 Seri Numaralı ÖTV Genel Tebliği'nin 5.1.1. bölümünde, ÖTV kapsamına giren malları imal ya da inşa edenlerin, sözü edilen malları yurt dışındaki bürolarına, temsilciliklerine, acentelerine ya da benzeri kuruluşlarına buralarda kullanılmak ya da satılmak üzere tesliminde de ihracat istisnasından yararlanılacağı açıklanmıştır. Bu açıklama, ÖTVK'nın, yurt içinde bulunan bir işletmenin yurt dışında faaliyet gösteren şubelerini “*yurt dışındaki müşteri*” sayan 5/1-a maddesi hükmünden gelmektedir. Dolayısıyla, bu şekilde TCGB dışına çıkarılan mallar da “*ihraç edilen mal*” sayılacak ve bu mallara ilişkin olarak ihracatçının ödediği ÖTV iade konusu yapılacaktır.

(d) Yabancı Taşıma Araçlarına Yapılan Teslimler

1 Seri Numaralı ÖTV Genel Tebliği'nin 5.1.1. bölümünde, yabancı bayraklı gemilere, yabancı hava yolu firmalarının hava taşıma araçlarına, uluslararası sefer yapan yerli deniz ve hava taşıma araçlarına yapılan teslimlerin ihracat teslimi olarak değerlendirileceği açıklanmıştır. Dolayısıyla, bu sayılan araçlara teslim edilen mallara ilişkin olarak malları teslim edenin ödemiş olduğu ÖTV'nin iade olarak alınması mümkün olacaktır.

Bunun için, söz konusu teslimlerin ihracata ilişkin olarak düzenlenen gümrük beyannamesi kapsamında yapılmış olması gerektiği düşünülmektedir. Bu gereklilik, 1 ve 5 Seri Numaralı Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğlerinin, sırasıyla, 5.1.2.. ve (B) bölümünde yer alan açıklamalardan gelmektedir.²⁹⁹

(e) Gümrük Antrepolarına Yapılan Mal Teslimleri

Antrepolar TCGB içinde olan yerlerdir. Dolayısıyla, antrepoya ya da antrepo işleticisine yapılan teslimler ihracat sayılmaz. Eski adıyla gümrük hattı dışı eşya satış mağazalarına, yeni adıyla gümrüksüz satış mağazalarına yapılan teslimler için de aynı açıklama geçerlidir.

Bu açıklamalar uyarınca, ÖTV ödenerek satın alınan malların antrepoya ya da antrepo işleticisine tesliminde ÖTV iadesi yapılmayacaktır.

(f) ÖTV'nin Alış Faturaları ve Benzeri Belgeler Üzerinde Gösterilmesi

İhraç edilen mallarla ilgili olarak, iade olarak alınabilecek ÖTV, ihraç edilen malın alışına ilişkin faturalar ve benzeri belgeler üzerinde gösterilen ÖTV'dir. ÖTV'nin, ihraç edilen malın alışına ilişkin faturalar ve benzeri belgeler üzerinde gösterilmesi ise, söz konusu malın ÖTV uygulanan aşamadan alınmasına bağlıdır. Dolayısıyla, 1 Seri Numaralı Özel Tüketim Vergisi Tebliği'nin 5.1.2.. bölümünde de açıklandığı üzere, yalnızca, ÖTV uygulanan aşamadan, başka deyimle, ÖTV mükelleflerinden ÖTV ödenerek satın alınan malların ihracında, ÖTV iadesi gündeme gelecektir.

Yine, 1 Seri Numaralı Özel Tüketim Vergisi Tebliği'nin 5.1.2.. bölümünde yer alan açıklama gereğince, ÖTV uygulanan aşamadan sonraki satıcılardan alınan malların ihraç edilmesi durumunda, alış belgelerinde görünmeyen ÖTV'nin iadesi mümkün değildir.

²⁹⁹ RG. 22.12.2003/25324(M).

(g) ÖTV'nin Beyan Edilmiş Olması

ÖTVK'nın 5'inci maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan hüküm gereğince, ihraç edilen malların alışında ödenen ÖTV'nin iade konusu olması için, hesaplanan ve alıcıdan nakten ya da hesaben tahsil edilen ÖTV'nin mükelleflerce beyan edilmiş olması gerekmektedir.

1 Seri Numaralı Özel Tüketim Vergisi Tebliği'nin 5.1.2. bölümünün son paragrafında yapılan açıklamalardan, beyan edilen söz konusu verginin ödenmiş olması koşulunun da arandığı anlaşılmaktadır.

(h) ÖTV Ödenerek İthal Edilen Malların İhracında İade

1 Seri Numaralı Özel Tüketim Vergisi Tebliği'nin 5.1.2. bölümünde yer alan açıklama gereğince, ÖTV ödenerek ithal edilen malların ithalatçısı tarafından ihraç edilmesi durumunda gümrük idaresine ödenen ÖTV ithalatçı-ihracatçıya iade edilebilecektir.

Yine aynı tebliğdeki açıklamaya göre, ÖTV'yi gümrüğe ödeyen ithalatçıdan satın alınan malların ihraç edilmesi halinde ise ÖTV'nin iadesi söz konusu olmayacaktır.

(ı) Malların Aynen İhraç Edilmesi Zorunluluğu

ÖTV ödenerek satın alınan ya da ithal edilen mallar ihraç edildiğinde, ödenen ÖTV'nin iadesi, söz konusu malların aynen (başka bir mala dönüşmeden) ihraç edilmesi durumunda mümkündür. GİB tarafından verilen 29/07/2009 tarihli ve B.07.1.GİB.0.52/5200.05 sayılı özelgede bu yönde bir görüş ortaya konulmuştur.

(i) ÖTV İadesi Alınan Malın Geri Geri Gelmesi

ÖTVK'nın 7'nci maddesinin birinci fıkrasının 6'ncı bendinde GK'nın geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithalinin ÖTV'den istisna olduğu belirtildikten sonra, ÖTVK'nın 5'inci maddesinde düzenlenen ihracat istisnası uygulamasından yararlanılarak ihraç edilen, GK'nın 168, 169 ve 170'inci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşyayla ilgili olarak ihracat istisnasından faydalanılan tutarın gümrük idaresine ödenmesinin veya bu miktar kadar teminat gösterilmesinin şart olduğu hüküm altına alınmıştır.

İhraç edilen mallara ilişkin olarak ödenen ÖTV'nin iadesine ilişkin hükümler ÖTVK'nın 5'inci maddesinde yer almaktadır. Dolayısıyla, ihracat nedeniyle ÖTV'nin iade olarak alındığı durumlarda da, ihracattan sonra geri gelen malların ÖTV yönünden tabi tutulacağı işlemin ÖTVK'nın yukarıda değinilen 7'nci maddesinin birinci fıkrasının 6'ncı bendinde yer alan hükümlere göre saptanması gerekir. Söz konusu hükümler içinde geçen *“ihracat istisnasından faydalanılan tutar”* ifadesi de, iade alınan ÖTV tutarını anlatacaktır.

1 Seri Numaralı Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği'nin 5.1.3. bölümünde yer alan açıklamalar da, konunun bu yönde değerlendirildiğini ortaya koymaktadır. Söz konusu tebliğin belirtilen bölümünde yapılan açıklamalara göre, ihracatçıların ÖTV iadesinden yararlandığı ihracat işlemine konu malların geri gelmesi halinde, gümrük idaresince geri gelen mallar için ithalatın yapıldığı tarih itibariyle ÖTV uygulanacaktır; bu nedenle, geri gelen mallar için gümrük idaresi, ihracatçının ÖTV iadesinden yararlanıp yararlanmadığını ihracatçının bağlı olduğu vergi dairesinden soracak ve buna göre işlem yapacaktır.

(2) İade Taleplerinde Vergi Dairesine İbrazi Gereken Belgeler

1 Seri Numaralı ÖTV Genel Tebliği'nin 5.1.2 bölümünde ihraç edilen mallara ilişkin olarak ÖTV'nin iadesinin talep edilmesi halinde, aşağıdaki belgelerin ihracatçının KDV yönünden bağlı olduğu vergi dairesine ibrazının gerekli olduğu açıklanmıştır:

- İhracatçı adına düzenlenen ve üzerinde ÖTV'nin gösterildiği fatura veya benzeri belge,

- İhraç edilen malların ithal edilmiş olması halinde, ithalatta düzenlenen gümrük beyannamesi ve verginin ödendiğini gösteren gümrük makbuzu

- İhraç edilen mala ait gümrük beyannamesi,

- İhraç edilen mala ilişkin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen fatura,

1 Seri Numaralı ÖTV Genel Tebliği'nin Tebliği'nin 5.1.2. bölümünde yapılan açıklamalar uyarınca, yukarıdaki belgelerin asıllarının ya da onaylı örneklerinin vergi dairesine ibrazı gerekir. Yine aynı açıklamalar gereğince, söz konusu belgelerden, gümrük beyannamesi ile gümrük makbuzlarının gümrük idaresi, noter ya da YMM tarafından, diğer belgelerin, aslının aynı olduğuna dair bir şerh verilerek kaşe tatbiki ve imzalanması suretiyle firma yetkililerince, onaylanmış olması gerekmektedir.

Yukarıdaki belgelerin asılları veya gümrük beyannamesi ile gümrük makbuzlarının ilgili gümrük idaresi, noter ya da YMM tarafından tasdikli örneği, diğer belgelerin ise aslının aynı olduğuna dair bir şerh verilerek kaşe tatbiki ve imzalanması suretiyle firma yetkililerince onaylı fotokopisi vergi dairesine ibraz edilecektir. Tüm iade hakkı doğuran işlemlerde olduğu gibi, ihracat istisnasında iade olarak beyan edilen vergi için, mükellefin yazılı olarak talebi olmadığı sürece vergi dairesince re'sen iade işleminin yapılması mümkün değildir.

ÖTV'nin ödendiğini gösterir aşağıdaki belgelerin iade talebinin yapıldığı vergi dairesine ibraz edilmesi gerekir: İhraç edilen malın alışında ihracatçı adına düzenlenen ve üzerinde ÖTV'nin gösterildiği faturanın veya benzeri belgenin firma yetkililerince onaylanmış (aslının aynı olduğuna dair şerh içeren, kaşeli ve imzalı) örneği, ihraç edilen malların ithal edilmiş olması durumunda, ithalatta düzenlenen gümrük beyannamesi ve verginin ödendiğini gösteren gümrük makbuzu (aslı ya da gümrük idaresi, noter ya da YMM tarafından tasdikli örneği), 14 Seri numaralı ÖTV

Genel Tebliğ’inde yer verildiği biçimde, ÖTV ödeme belgesinin mükellef veya alıcı tarafından kaybedilmesi halinde, ÖTV beyanında bulunan mükellef bu durumu belirten bir dilekçe ile belgeyi düzenleyen vergi dairesine başvuracaktır. İlgili vergi dairesi, ÖTV ödeme belgesinin tarihi ve sayısı ile belgedeki satıcı, alıcı ve araca ait diğer bilgilerin yer aldığı bir yazı verecek, bu yazı kayıt ve tescil işleminde ÖTV ödeme belgesi olarak kabul edilecektir.

Vergi dairesine malın ihraç edildiğine dair aşağıdaki belgelerin ibraz edilmesi gerekir: İhraç edilen mala ait gümrük beyannamesi (aslı ya da gümrük idaresi, noter ya da YMM tarafından tasdikli örneği), ihraç edilen mala ilişkin olarak yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen faturanın firma yetkilerince onaylanmış (aslının aynı olduğuna dair şerh içeren, kaşeli ve imzalı) örneği, yukarıdaki belgelerden, ihraç edilen mala ait gümrük beyannamesinin (aslı ya da gümrük idaresi, noter ya da YMM tarafından tasdikli örneğinin) ihracatın gerçekleştiği dönemdeki ÖTV beyannamesine eklenmesi ve ihracatın gerçekleştiğinin bu şekilde belgelenmesi gerekir.

(3) *İade Taleplerinde Vergi Dairesince Yapılacak İşlemler*

İhraç edilen mallara ait ÖTV’nin iadesinin talep edilmesi durumunda, vergi dairesince yapılacak işlemler, 1 Seri Numaralı ÖTV Genel Tebliği’nin 5.1.2 bölümünde şu şekilde açıklanmıştır. *“Yukarıdaki alt bölümde belirtilen belgelerin vergi dairesine ibrazı üzerine, ilgili vergi dairesince ihraç edilen mala ait ÖTV’nin, mükellefi tarafından bağlı olduğu vergi dairesine (ithalatta gümrük idaresine) ödendiğinin teyidi alınacaktır. Bu tespitten sonra ihraç edilen mallara ait ÖTV, ihracat istisnasından doğan KDV iadeleri ile ilgili 84 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği’nin (I.) bölümünde belirlenen genel esaslar çerçevesinde nakden veya mahsuben iade edilecektir. İhraç edilen mallarla ilgili olarak ÖTV’nin yanı sıra nakden veya mahsuben KDV iadesi de talep edilmesi halinde, yukarıda belirtilen belgelerden KDV iadesi için ibraz edilmiş olanlar mükelleften ayrıca istenilmeyecek, vergi dairesine ibraz edilen belgelerin şef ve müdür yardımcısı tarafından onaylı fotokopileri kullanılacaktır.”*

84 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nde yer alan düzenlemeye göre; Mahsup yoluyla iade talepleri, Maliye Bakanlığınca belirlenen sınırı aşmayan nakden iade talepleri ve YMM tasdik raporuna dayalı nakden iade talepleri, gerekli belgelerin tamamlanmış olması şartıyla inceleme raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilmektedir. İadenin YMM tasdik raporu ile alınmak istenmesi halinde, ihracat istisnası için öngörülen limitler geçerli olacaktır. Böylece, ÖTV'ye tabi malların ihracatından doğan, 4.000 TL'ye kadar olan nakit iadeler ile kendisinin, ortaklarının, mal ve hizmet temin ettiği diğer mükelleflerin vergi borçlarına, ithalde alınan vergilerine ve SSK prim borçlarına mahsubunda sınırsız olarak inceleme raporu ve teminat aranmadan yerine getirilmektedir.

İhraç edilen mallarla ilgili olarak ÖTV'nin yanı sıra nakden veya mahsuben KDV iadesinin de talep edilmesi halinde, gerekli belgelerden KDV iadesi için ibraz edilmiş olanların mükelleften ayrıca istenilmemesi, vergi dairesince ibraz edilen bu belgelerin şef ve müdür yardımcısı tarafından onaylanan fotokopilerinin kullanılması uygun bulunmuştur. Böylece, KDV iadesi için ibraz edilen belgelerin, onaylı fotokopilerinin ÖTV iadesi için de kullanılmak suretiyle mükelleften istenmek yerine, mevcut onaylı belgeler kullanılarak mükelleflere kolaylık sağlanmıştır.

İhraca konu malın bünyesinde yer alan ÖTV, Katma Değer Vergisi 84 No'lu Tebliği hükümleri uyarınca; İnceleme Raporu ve Teminat Aranmaksızın İade, Teminat Karşılığı İade ve Vergi İnceleme Raporu ile İade edilebilecektir.

V. İHRACATTA VERGİ İADESİ MÜESSESESİNİN İSTİSMAR EDİLDİĞİ DURUMLAR

A. Genel Olarak

Esasen ihracatta vergi iadesi uygulaması bir teşvik uygulaması olmamasına rağmen bir teşvik uygulaması gibi adlandırılmaktadır. İhracatta vergi iadesi uygulaması tüm dünyada kabul görmüş olan mal ve hizmetlerin nihai anlamda tüketildikleri ülkede vergilendirilmesi ilkesinin doğal bir sonucudur. Ancak ihracatta mal ve hizmetin nihai tüketicisi yurt dışında olduğundan vergilemenin varış ülkesinde yapılması gerekmektedir. Buna “Destinasyon” ilkesi (varış ülkesinde vergilendirme) denir.³⁰⁰ Destinasyon ilkesi genel kabul görmüş bir ilke olup, Avrupa Topluluğu bu ilkeyi benimsemiştir.³⁰¹ Çünkü durum böyle olunca ihracatçının dış piyasada rekabet şansını sürdürmesinin tek yolu da ihracatta vergi iadesinden faydalanmasıdır.

Türkiye’de yaşanan olaylar incelendiğinde haksız yere vergi iadesi alınmasında iki yöntemin göze çarptığı görülmektedir. Bunlardan birincisi hayali ihracat işlemi karşılığı iade alınması, ikincisi ise sahte veya içeriği itibariyle yanıltıcı belge (naylon fatura) kullanmak suretiyle iade alınmasıdır.

B. Hayali İhracat

Hayali ihracat, mal ihracı sırasında gerçeğe ve mevzuata aykırı olan, ihraç edilen malın kalite, miktar fiyat gibi hususlarında resmi makamları yanıltıcı şekilde hazırlanmış beyanlarda bulunulmak ve belgeler verilmek suretiyle haksız bir kazanç sağlanmasıdır. Bu tarz eylemlerin amacı, Devletin ihracatın özendirilmesi için ihracatçılara ödediği ve vergi iadesi adı altında toplanan ek ödemeleri haksız olarak elde etmektir. Bu nedenle haksız vergi iadesi veya diğer teşvik olanaklarının sağlanması amacına yönelik olmayan ihracat olayları hayali ihracat kapsamında

³⁰⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 205.

³⁰¹ Mustafa Dağüstü “ İhracatta KDV İadesi ve Hayali İhracat”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 229, Eylül 2000, s. 25.

değildir. Buradaki amaç kavramı ceza hukukunun fiili ceza unsurunu teşkil eden "kasıt" unsurunu ifade etmektedir. Gerçek ihracat olayında dış ülkedeki alıcı firma gerçekten ciddi bir alıcıdır. Belirli kalitede bir malı kendi ülkesinde pazarlamak amacındadır.³⁰²

Hayali ihracat durumunda ise çoğu kez dış alıcı firma gerçek alıcı olmadığı gibi genellikle ihracatçıyla anlaşma yapmış bir paravan durumundadır, yani gerçekte mevcut değildir. Bu eylemleri gerçekleştirenler genellikle formalite sayılan işlemlerde ilk bakışta tespiti mümkün olmayacak tarzda davranmaktadırlar. Dolayısıyla, eğer çıkışı yapılan malın, beyannamelerdeki şartlara uymadığı gümrük kapılarından çıkış sırasında tespit edilememiş ise, bunların sonradan tespiti hemen hemen imkânsız olmaktadır. Yalnızca bir takım karinelere ve varsayımlara dayandırılmaktadır.³⁰³

Bu tespitlerin sonradan nasıl yapıldığına dair örnekler verecek olursak; İmalat yapan bir şirketin üretim durumu, ticari defterleri ve kayıtları tetkik edilerek, bu malın gerçekten üretilmediği durumu saptanabiliyorsa, buradan hareketle firma ihracatının gerçek olmadığı sonucu çıkartabilmektedir. Aslında bu tip firmalar genellikle ticari kayıtlarını da imalat açısından formalitelere uyabilmek bakımından uygun hale getirmektedirler. Bu durumda da ticari defterlerin içeriğinde bulunan hammadde alış faturalarının incelenmesi yoluyla bunların da gerçek olup olmadığı piyasada araştırılarak, “*naylon fatura*” düzenlenmiş olduğu tespit edilirse yapılan imalatın, dolayısıyla ihracatın da gerçek olmadığı sonucuna varılmaktadır. Naylon faturanın asıl gayesi piyasada meşru yollarla elde edilmeyen hammaddelere ilişkin bedelleri, mamulün maliyetine dahil edebilmek veya malın maliyetini şişirerek kâr oranını düşük göstermektir.³⁰⁴

Aracı-ihracatçı belirli bir mamul malın imalatından sonraki aşamada olaya dahil olmaktadır. Dolayısıyla hayali ihracat olayında yalnızca aracı-ihracatçı değil

³⁰² Karşlı, s. 142.

³⁰³ Nihat Uzunoglu “ Amaç Üzüm Yemek mi Yoksa Bağcıyı Dövmek mi (İhracatta KDV İadesi Uygulamasında Son Dönemde Yaşanan Gelişmeler ve Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi)”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 234, Şubat 2001.

³⁰⁴ Karşlı, s. 143.

aynı zamanda imalatçı da irdelenmelidir. Hayali ihracat eylemi geçirdiği tüm safhalar itibariyle naylon fatura, sahte fatura, hakikat dışı bildirimler ve gümrük çıkış beyannamesi tanzimi, bu beyannamenin gümrüğe verilmesi, onayı ile tescilinin yaptırılması ve müteakiben ilgili bankadan vergi iadesinin fiilen tahsili ile son bulan bir eylem olduğu gibi, ihracat safhası malın gümrükten çıkışını sağlayan gümrük çıkış beyannamesinin ilgili makama verilmesi ile son teşebbüs safhasının ikmalini müteakip bu beyannamenin tescili ve onayı ile son bulan bir eylemdir. Vergi iadesinin tahsili suç doğuran eylemden sonraki hukuki safhadır. Çünkü vergi iadesinin tahsili -varsa suçun teşkilinden sonraki- haksız iktisap teşkil eder.³⁰⁵

1. Hayali İhracatın Sebepleri

a) Taahhütlerin Kapatılması

İhracatçı şirketler teşviklerden yararlanmak amacı ile senelik olarak taahhütte bulunmaktadır. Bu taahhütlerin karşılığı ise öncelikli ve ucuz faizli kredi sağlamaktır. Kullanılan bu kredilerin belli bir süre sonunda kapatılması ve taahhüt edilen ihracatın gerçekleştirilme zorunluluğundan dolayı bazı firmalar hayali ihracata yönelik faaliyetlere girişmektedir. Dış ticaret sermaye şirketi olabilmek için gerekli ihracat miktarına ulaşılmış gibi gösterilmek amacıyla bu yönetime başvurulmaktadır.³⁰⁶

b) Kara Para Aklanması

Hayali ihracat fiilinde normal bir ihracatın şeklen tüm koşulları mevcuttur. Yani ihraç malının yurt dışına çıkışı, tüm formaliteleri gerçekleştirilir ve öncelikle malın döviz olarak bedeli yurda getirilir. Çünkü malın bedelinin ülkeye getirilmesi vergi iadesi gibi diğer teşviklerden faydalanmak için şarttır. Eğer ortada bir hayali ihracat durumu mevcutsa bu paranın Türkiye'ye kimler tarafından ve ne tür amaçlarla getirildiği sorusu önem kazanmaktadır. Çeşitli sebeplerle ülke dışında tutulan dövizlerin sahipleri (gerçek piyasadaki döviz kuru ile devletin resmi kurunun çok

³⁰⁵ Bahir Mazhar Erüreten, *İhracatta Vergi İadesi ve Hayali İhracat Davaları*, İstanbul 1985, s. 28.

³⁰⁶ Karşlı, s. 146.

farklı olması dolayısıyla normal yoldan Türkiye'ye getirilmeyen ve yurt dışında tutulan dövizler, ticareti yasaklanmış ürünlerden sağlanan gelirler gibi) hem ihracat dolayısıyla tanınan ayrıcalıklardan istifade etmek hem de kara para tabir edilen yasa dışı yollardan sağlanan gelirlerini aklamak amacıyla, ihracatı bir araç olarak kullanmıştır. Bu da gösteriyor ki ihracat teşvikleri sadece ihracatı arttırmak değil aynı zamanda ülke dışındaki dövizlerin ülkeye girişini sağlama fonksiyonunu da üstlenmiştir.³⁰⁷

c) Dahilde İşleme Rejimini Kapatmak

Dahilde işleme izin belgesi kapsamında getirilen malları yurt içinde satmak için bu malların ihracatı yapılmış gibi gösterilir. Bu şekilde hem yabancı menşeli mallar piyasaya sürülmüş olur hem de yasal sorumlular, dahilde işleme rejimine karşı sorumluluklarını yerine getirmiş olurlar³⁰⁸

d) Teşvikli Yatırımlarda İhracat Şartının Yerine Getirilmesi

Teşvik belgeli bazı yatırımlarda teşvikler ihracat şartına bağlanmıştır. Yatırımcının teşvik belgesinde belirtilen sürede yine teşvik belgesinde yer alan tutarda ihracat yapması gerekmektedir. Amaç ülkeye döviz girdisi sağlamaktır. İhracatın yapılan yatırım sonucu imal edilen mal cinsinden olması zorunlu değildir. Yurt dışında müşteri bulmak, rekabet koşullarında ihracat yapmak her zaman mümkün olmayabilir. Bu durumda yatırımcı firmalar hayali ihracat organize eden kişilere belli bir komisyon karşılığı kendileri adına hayali bir ihracat organizasyonu yaptırarak ihracat taahhütlerini kapatabilmektedirler.³⁰⁹ İthal ve ihracı mümkün mallarda kurmaca giriş ve çıkışlar yapmak suretiyle ihracat karşılığı kullanımı serbest bırakılan dövizlerden faydalanmak veya ihracata karşılık müsaade edilen ithalat olanaklarından faydalanmak amacıyla da hayali ihracata başvurulmaktadır.³¹⁰

³⁰⁷ Erüreten, s. 29.

³⁰⁸ Karsh, s. 146.

³⁰⁹ Mustafa Dağüstü, "İhracatta KDV İadesi ve Havalı İhracat", *Vergi Dünyası*, Eylül 2000, s. 55-69.

³¹⁰ Karsh, s. 147.

İhraç kaydıyla teslim alınan ve ülke içinde üretimi devlet tekelinde bulunan bazı malları yurt içinde satmak için de bu yola başvurulur.

2. Hayali İhracatın Yöntemleri

Hayali ihracatta önce bir organizatör ortaya çıkar. Bu kişi ticaret erbabıdır, ihracatçıdır. Ya sırf hayali ihracata yönelik bir organizasyon kurulur ya da gerçekte bir ihracat söz konusudur, ancak buna ilaveten hayali ihracat da yapılmaktadır. Şekli ne olursa olsun hayali ihracata soyunan kişi buna yönelik birçok paravan şirket kurar. Bunların sayısı birden fazla olabilir. Bu şirketler menfaat karşılığı organizasyon içinde yer alan kişilere kurdurulur. Bu şirketler tescil ettirilir, vergi dairelerine kaydettirilir, bunlar adına matbaalarda fatura ve benzeri belgeler bastırılır kaşeler yaptırılır, vergi dairelerine faaliyet varmış gibi arada KDV beyannameleri verilir. Görünürde her şey kılıfına uydurulmuştur.³¹¹

Bu paravan şirketler birbirlerine mal satmış gibi göstererek fatura düzenleme yoluna giderler. Arada banka hesaplarının kullanılması söz konusu değildir. En son halka olan yurt içindeki paravan ihracatçıya kadar uzanan bir zincir söz konusudur.³¹² Hayali ihracat şu şekillerde gerçekleştirilebilir:

a) Gerçekte Olmayan Bir Eşyanın İhracı

Gümrük beyannamesinde olmayan bir eşyanın ihraç edilmiş gibi gösterilmesi söz konusudur. Gümrük beyannamesi ihracat ve gümrük mevzuatı uyarınca doldurularak ilgili ihracatçı birliğine onaylatıldıktan sonra gümrük idaresine ibraz edilir. Gümrük idaresinin onayı ile ihracat gerçekleşmiş olur.³¹³

b) Fiyatların Yüksek Gösterilmesi

Malın kıymeti yüksek gösterilerek, alınması gereken vergi iadesinden daha fazla vergi iadesi alınır.

³¹¹ Dağüstü, s. 70.

³¹² Karşlı, s. 151.

³¹³ Karşlı, s. 151.

c) Ticari Değeri Olmayan Mal İhracı

Bu yöntemde vergi iade oranı yüksek bir mal yerine bu ürünün değersiz bir bölümünün ihracatının yapılması söz konusu olmaktadır.³¹⁴

d) Miktarı Yüksek Göstermek

İhracat aşamasında, gümrük idaresine sunulan malın miktarı beyannamede yüksek gösterilir veya ihracatı müteakip beyannamede kayıtlı bulunan miktar üzerinde oynanarak miktar yüksek gösterilir. Örneğin 2.000 birimlik bir mal 20.000 birim olarak gösterilir.³¹⁵

e) Malın Farklı Gösterilmesi

Düşük vergi iadesi uygulanan eşyayı yüksek vergi iadesi uygulanan bir eşya gibi göstererek ihraç etmektir. Özellikle temel gıda maddeleri ve tarım ürünlerinin ihracatında rastlanılmaktadır. Gümrük çıkış beyannameleri üzerinde sahtecilik şu şekillerde yapılmaktadır; Birinci uygulama gümrük çıkış beyannamelerinin tescilini müteakip, eşyanın fiili ihracatı yapılmadan, yapılmış gibi gümrük personelinin imza ve kaşelerinin taklit edilmesi, İkinci uygulama, gümrük idaresinde beyanname tescil etmeden, dışarıda tamamen sahte olarak tanzim edilen ve kullanılan mühür ve kaşelerin (imzaların) gerçeğine yakın olarak taklit edilip kullanılması, Üçüncü uygulama gümrük çıkış beyannamelerinin mevzuata uygun olarak kapatılıp, fiili ihracatın beyana uygun olarak yapıldığı işlemlerde, mükellef nüshası üzerinde daha sonra değişiklikler yapıp değer ve miktar arttırılmasıdır.³¹⁶

f) Dahilde İşleme Rejimi Çerçevesinde Hayali İhracat

Dahilde işleme rejimi çerçevesinde hayali ihracat iki şekilde yapılmaktadır. Bunlardan birinci şekilde olanında şeker, un ve ayçiçek yağı ihracatına yönelik olan işlemlerde görülmektedir. Örneğin şeker fabrikalarından işlenerek paketlenerek veya benzer bir ameliye sonucu ihraç edilmek kaydıyla düşük fiyatla alınan şeker iç

³¹⁴ Dağüstü, s. 25.

³¹⁵ Karşlı, s. 151.

³¹⁶ Avni Ertaş, "Hayali mi Yoksa Gerçek mi?", *Gümrük Dünyası Dergisi*, Ankara 2001, s. 21-39.

piyasada satılmakta hayali belge ile ihraç edilmiş gibi gösterilmektedir. Bu yöntemde daha ziyade sahte belgelerin kullanıldığı görülmektedir. Sahte ihracat beyannamesini düzenleyen yükümlü bu belgeleri ihracatçı birliklerine ibraz ederek işlemi tamamlamaktadır.³¹⁷

İkinci şekilde olanı bir örnekle açıklayacak olursak, kaliteli İngiliz kumaşının dahilde işleme rejimi kapsamında getirilerek iç piyasada satılması ve bunun yerine yerli kumaştan yapılmış elbisenin ihraç edilmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. 05.02.2000 tarihinde yürürlüğe giren Dahilde İşleme Rejimi Kararına göre Dahilde İşleme İzin Belgelerinin kapatılması yetkisi İhracatçı Birliklerine verilmiştir. İhracatçı Birliklerince kapatılan Dahilde İşleme İzin Belgeleri kapsamındaki ihracat teyitlerinin bazılarının doğru olmadığı veya sahte olduğu tespit edilmiştir. Bu uygulama ile Gümrük idaresi rejimi denetleyemez duruma gelmiştir.³¹⁸

g) Türkiye’de İkamet Etmeyen Yolculara Yapılan Satışlar Çerçevesinde Hayali İhracat

Son dönemde özel fatura ile yapılan ihracatın ihracata ilişkin formalite ve düzenlemelerden kurtulmak amacıyla sıkça başvurulmuş bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Özel fatura yoluyla yapılan ihracatta gümrük çıkış beyannamesi tescil edilmemekte dolayısıyla beyannamenin İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince onaylanması (gereken hallerde) nispi aidat ödenmesi, eşyanın gümrük mevzuatı uyarınca muayene tespit işlemleri için gümrük antrepolarına ya da bekleme yerlerine konulması gibi ekstra maliyet yükleyen ve zaman alan unsurlarda bertaraf edilmiştir.³¹⁹ Turizm acentelerinden alınan Türkiye’de ikamet etmeyenlere ait bilgiler özel faturalara kaydedilmekte ya da tamamen sahte isimler kullanılmakta ve böylece yurt dışına kolayca mal çıkarılmaktadır. Özel fatura yoluyla yapılan satışlara dahilde

³¹⁷ Karşlı, s. 152.

³¹⁸ Karşlı, s. 152.

³¹⁹ Mehmet Korkmaz, “Havali İhracatta Yeni Bir Yöntem Olarak Özel Fatura Yolu ile Yapılan İhracat-II”, *Yaklaşım Dergisi* Mayıs 2001, s. 42.

işleme izin belgeler kapsamında yapılması gereken ihracat taahhütleri için de kabul edilmeye başlanmıştır. Bu da suiistimallerin artmasına neden olmuştur.³²⁰

Dahilde işleme kapsamında ithal ettiği malı mamul madde olarak süresi zarfında ihraç edemeyecek olan veya bu malları iç piyasada satmış olan firmalar tamamen sahte özel faturalar düzenleyerek taahhütlerini kapatabilmektedirler. Dahilde İşleme İzin Belgesi sahibi imalatçı firmaların ihraç kaydıyla ihracatçı firmalara yaptıkları teslimler KDVK md. 11/c uyarınca KDV'den istisna tutulmuştur. Bu durumda mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilmesi gereken bu vergi tecil edilerek ihracı müteakip terkin edilmektedir. Bu özel fatura kapsamında yapılacak satışlar için de uygulanmaktadır. Bu kapsamda fason imalat yapan pek çok firma sahte özel faturalarla hiç teslim almadıkları malları ihraç etmiş gibi göstermektedirler. Ayrıca bu uygulamada satılan malın kıymeti gerçek değerinden fazla gösterilerek alınması gerekenden fazla KDV iadesi alınmakta ve gerçekte mal satışı veya ülkeden mal çıkışı olmadığı halde sahte fatura düzenlenip bunun onaylanması suretiyle malların yurt dışına çıkmış gibi gösterilmesi söz konusu olmaktadır.³²¹

C. Naylon Fatura Kullanmak Suretiyle Vergi İadesi Alınması

Bu yöntemin haksız yere KDV iadesi alınması işlemlerinde daha yoğun bir şekilde kullanıldığı görülmektedir. Bu yöntemde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmak suretiyle gerçekleştirildiği beyan edilen ihracata ilişkin olarak gerçekte hiç yüklenilmemiş olan verginin Devletten alınması söz konusu olmaktadır.³²²

Naylon fatura kullanılırken şunlar amaçlanmaktadır; gerçekte hiç olmayan işlemlere istinaden iade alınmak istenilmesi dolayısıyla bu yönteme başvurulmaktadır. Satın alınıp ihraç edilen bir mal için fatura temin edilememesi durumunda mükellef faturasız elde ettiği bu malları sahte fatura düzenlemek

³²⁰ Karşlı, s. 153.

³²¹ Korkmaz, s. 50.

³²² Uzunoğlu, s. 41.

suretiyle belgelendirme yoluna gitmektedir. Gerçekte malın satın alındığı firmada problemlerli durumlar mevcutsa hakkında tereddüt bulunmayan firmalardan herhangi mal karşılığı olmayan bir belge temin edilerek iç piyasada satılan mallarla ilgili olarak çeşitli nedenlerle düzenlemeleri gereken belgeleri temin etmiş olmaktadır. İhracat taahhüdünü kapatmak isteyen firmalar başka firmaların ihracat işlemlerine aracılık ederek sahtekârlıklara girişebilmektedir. Belgesiz veya eksik belgeli hammadde satın alan firmalar daha sonra bunları belgelendirebilmek amacıyla naylon fatura düzenlemektedir. Mal alınan firmanın yanılması sonucu da bu belgeler kullanılabilir. Mal alımı gerçek olmasına rağmen satıcı firma kendi belgesi yerine sahte belge vermektedir ve belli tutarı aşan ihracat rakamlarına ulaşılabilmesi için sektörel dış ticaret şirketleri veya dış ticaret sermaye şirketleri bu yöntemi kullanmaktadır.³²³

D. Vergi İadesi Müessesesi Suistimalini Teşvik Eden ve Kolaylaştıran Sebepler

1. Kayıt Dışı Oranın Yüksek Olması

Ekonominin yüksek oranda kayıt dışında kalması ekonomik ve yasa dışı faaliyetlerin denetlenmesini güçleştirmektedir. Ayrıca ekonominin kayıt dışında kalması sahte belgelerin temin edilmesini de kolaylaştırmaktadır.³²⁴

2. Ekonomide İşlemlerin Önemli Ölçüde Hamiline Yazılı Olması

Ekonominin önemli ölçüde hamiline yazılı olması nedeniyle paranın takibi mümkün olmamaktadır.³²⁵

3. İhracat Taahhüt Hesaplarının Kapatılmasındaki Yanlış Uygulamalar

Mevcut uygulamada ihracat taahhütleri genel olarak şunlardan kaynaklanmaktadır; düşük faizli ihracat kredisi (Eximbank ve diğer bankalardan) kullanılmasından kaynaklanan taahhütler, dahilde işleme veya geçici kabul rejimi

³²³ Karşlı, s. 156.

³²⁴ Karşlı, s. 157.

³²⁵ Karşlı, s. 157.

çerçevesinde, ihraç edilecek malın üretiminde kullanılmak üzere vergisiz olarak hammadde veya girdi ithalinden kaynaklanan taahhütler, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki bazı teşviklerden faydalanabilmek amacıyla verilen taahhütler. Bu taahhütlerin kapatılmasından farklı kurumların sorumlu olması ve bu kurumların yeterli özeni göstermemesi ve bu konuda mevzuatın yetersizliği nedeniyle bu taahhütlerin kapatılmasında hayali ihracat yöntemlerine başvurulması kolaylaşmakta bunun tespiti ise güçleşmektedir.³²⁶

4. Vergi İdaresinin Teknik ve Nitelik Olarak Yetersizliği.

Mevcut durumda vergi idareleri, iş yükünün fazlalığına karşın vergi inceleme elemanlarının sayısı olarak yetersiz olmasından kaynaklanan sorunlar nedeniyle yasa dışı işlemlerin yapılması kolaylaşmakta, tespiti güçleşmektedir.

5. Vergi Oranlarının Yüksek Oluşu

Bazı ürünlerde KDV oranının % 25'lere kadar çıkması iade edilecek KDV'nin de yüksek meblağlara ulaşmasına neden olmakta bu da hayali ihracatı ve naylon fatura kullanımını cazip hale getirmektedir.³²⁷

6. İadelerin Nakit Olarak Yapılması

KDV iadelerinde uygulama nakden iade veya vergi borçlarına mahsuben iade şekillerinde yapılmaktadır. Nakden iade sisteminin varlığı hayali ihracatçıların hem işlerini kolaylaştırmakta hem de işlemleri açısından bir teşvik unsuru olmaktadır.³²⁸

7. Belge Düzeni, Basımı ve Kullanımı

Fatura ve benzeri belgelerin basım ve dağıtımını denetlenememektedir. Anlaşmalı matbaa ve işletmecilerin belgelerin basımına geçmeden önce mükelleflerin vergi dairesi mührü ve vergi dairesi müdürünün imzasını taşıyan mükellef olduklarını ve belge bastırmalarında sakınca bulunmadığını belirten yazı

³²⁶ Uzunoğlu, s. 30.

³²⁷ Karşlı, s. 158.

³²⁸ Karşlı, s. 158.

istemelerine ilişkin zorunluluk yürürlükten kaldırılmıştır.³²⁹ Denetlenemeyen matbaaların varlığı sahte belge basımının yaygınlaşmasına neden olmuştur.

E. Haksız Vergi İadesinin Önlenebilmesi İçin Yapılması Gerekenler ve Çözüm Önerileri

1. Vergi Oranlarının Makul Bir Düzeye Çekilmesi

İhracat sayılan satış ve teslimlerde KDV oranı düşürülebilir. Ancak bu durumda devletin vergi gelirleri önemli ölçüde düşeceğinden ülkenin içinde bulunduğu ekonomik koşullarda makro açıdan bu önerinin uygulanması zor görünmektedir. Ayrıca ihraç kaydıyla satış yapan mükelleflere iade edilecek olan KDV oranının hesaplanıp da tahsil edilmeyen % 17 KDV oranı yerine aynen imalatçı ve ihracatçının aynı mükellef olduğu doğrudan ihracattaki gibi yüklenilen KDV'nin esas alınması, ihraç edilen malın üretiminde kullanılan ürün ve hizmete tekabül eden KDV'nin bulunarak amortisman, faiz giderleri, normal kâr gibi maliyet unsurlarının KDV oluşturmamaları nedeniyle iade edilecek KDV'nin en fazla % 10 civarında seyretmesi sağlanabilecektir.³³⁰

2. Mahsup Sisteminin Yaygınlaştırılması

Nakit iade sisteminin sakıncalarını ortadan kaldırmak için özel haller hariç nakit iadenin kısıtlanması gereklidir. Bu konuya istinaden son zamanlarda Maliye Bakanlığınca bazı düzenlemeler yapılmıştır, örneğin 81 Seri No'lu KDV Genel Tebliği³³¹ ile getirilen ve çalışmanın daha önceki bölümlerinde bahsedilen düzenlemeler bu yöndedir. Ancak mahsup imkânının sınırlarını genişletmek ve mükellefin diğer kamu kuruluşlarına olan borçlarını da bu kapsama almak faydalı olabilir.³³²

³²⁹ Dağüstü, s. 60.

³³⁰ Atıla Bağrıaçık, "İhracatta Katma Değer Vergisi İade Sistemi Nasıl Düzelir", *Yaklaşım Dergisi*, Aralık 2000, s.33-52.

³³¹ RG. 01.03.2001/24333.

³³² Uzunoglu, s. 40.

3. Belge Düzeninin Denetiminin Sağlanması

Belge basımının vergi idarelerinin denetiminde yapılmasına ilişkin düzenlemeler yapılması gereklidir. Belge basımı yapan matbaalar sınırlandırılarak yetki verilecek matbaaların seçiminde daha dikkatli davranılmalıdır.³³³

4. Gümrük İdarelerinin Islahı

Gümrük idaresinin çağdaş bir yapıya kavuşması, fiziki koşulların iyileştirilmesi, gümrük personelinin ve idarelerinin etkin ve verimli çalışmasının sağlanması yönünde Türkiye'de kamu kesimindeki en ciddi girişim olan Gümrük İdarelerinin Modernizasyonu Projesi Dünya Bankasından sağlanan kredi ile büyük ölçüde ilerleme kaydederek sürdürülmektedir. Otomasyon Projesi ile gümrük idarelerinin etkinliği artmış; memurların dikkatsizliklerinden veya yorgunluklarından kaynaklanan hataların minimum düzeye inmesi ve vergi kayıplarının azalması olanağı sağlanmıştır. Diğer taraftan günlük iş yoğunluğu dolayısıyla eğitime ve kendini geliştirmeye fırsat bulamayan gümrük çalışanlarının BİLGE (Bilgisayarlı Gümrük Etkinlikleri) sayesinde eşya bazında dış ticaret düzenlemelerini ve vergi oranlarını yakalayabilme olanağı doğmuştur.

Bilgisayarlı gümrük idarelerinde personelden kaynaklanan hataların en aza indirilmesi sağlanacaktır. Bu şekilde ortaya çıkacak boş mesai saatlerinin gümrük amir ve memurları tarafından daha verimli olarak kullanılması ve bu zamanın kendini yetiştirme ve niteliklerini artırma yönünde değerlendirilmesi gerekecektir. Ayrıca, BİLGE programı sayesinde ilgili kurumlarla otomasyon sağlanarak güvenli ve hızlı bilgi ve veri alışverişi sağlanacaktır.³³⁴

5. İcra Organının İstikrarı

İcra organının da politika uygulamasında istikrarlı bir biçimde hareket etmesi kararların objektif kriterlere göre alınması gereklidir. Sürekli değişim gösteren bir

³³³ Karşlı, s. 161.

³³⁴ Karşlı, s. 163.

alan olan dış ticarete ilişkin yasal düzenlemeler icra organına bu değişime uyacak esnekliği sağlayacak biçimde olmalıdır.³³⁵

6. Hayali İhracat Konularının Açık ve Belirgin Olarak Tanımlanması

Hayali ihracat konularının açık ve belirgin bir tarifi yapılarak bu konudaki imalatçı ve ihracatçı dış ticaret şirketleri konusu ve sorumlulukları açık bir şekilde düzenlenmelidir. Bunların birbirlerine karşı sorumlulukları İhracatı Teşvik Kararının 9. maddesinde belirlendiği halde geri verme işlemleri söz konusu olduğunda devlete karşı sorumluluklarının nispet ve ölçüsü düzenlenmemiştir.³³⁶

7. Gümrük İdaresi ile Vergi Daireleri Arasında Bilgi Değişimi

Bu çerçevede çıkarılan 2001/4 sayılı Maliye Bakanlığı Genelgesi ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca manyetik ortamda verilen bilgilerin Vergi Daireleri Otomasyonu (VEDOP) Projesi çerçevesinde vergi dairelerinin kullanımına açılması ile birlikte, gümrük idareleri ile yazışma yapmadan VEDOP sorgulama sonuçlarına göre teyit alınmasına imkân sağlanmış bulunmaktadır.³³⁷

8. Dahilde İşleme İzin Belgeleri Kapsamında

Dahilde İşleme Rejimi, firmaların öngörülen süre içerisinde işlendikten sonra ihraç edilmek kaydıyla, ihraç edilecek malların üretiminde ihtiyaç duydukları malların ithalatında, alınması gereken her türlü vergiden muaf olarak alabilmelerine imkân sağlayan bir sistemdir.³³⁸ Dahilde İşleme Rejimi'nde amaç; ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak ithal malların ihracatçı firma tarafından dünya fiyatlarından, dünya kalitesinde ve KDV, Gümrük Vergisi, varsa anti dumping vergisinden muaf olarak ithal edilmesi neticesinde, girdi maliyetleri düşürülerek,

³³⁵ Erüreten, s. 83.

³³⁶ Erüreten, s. 84.

³³⁷ Karşlı, s. 164.

³³⁸ Kemer, s. 70.

uluslararası piyasalarda rekabet gücü kazandırılmasıdır.³³⁹ Dahilde İşleme Rejiminde belirli şartların olması gerekmektedir:

1- Bu rejim kapsamında ithal edilen ürünlerin mutlaka yurt içinde belli bir işleme tabi tutulması gerekir.

2- İşleme tabi tutulan eşyanın mutlaka ihraç edilmesi şarttır. Diğer bir deyişle, iç piyasada satılmak ve tüketilmek amacıyla kullanılamamalıdır.

3- İşlem gördükten sonra ortaya çıkacak ürünün içindeki söz konusu eşyanın tanımlanabilir olması gerekir.

4- Yurt içindeki üreticilerin bu işlem sırasında ekonomik çıkarlarının olumsuz yönde etkilenmemesi gerekir.

5- İşleme faaliyetlerinin mutlaka ülke içinde gerçekleşmesi gerekmektedir.³⁴⁰ Dahilde İşleme Rejimi tedbirleri iki ana kısımdan oluşur. Bunlar³⁴¹;

1) İthalatta Şartlı Muafiyet Sistemi: Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik firmalar tarafından, Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünlerin üretimi için gerekli olan hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul ile ambalaj ve işletme malzemelerinin, bedelli veya bedelsiz olarak ticaret politikası önlemlerine tabi olmaksızın ithal esnasında alınması gereken her türlü vergi tutarı kadar teminat yatırılmak kaydıyla (indirimli teminat uygulaması saklı olmak üzere) gümrüksüz olarak ithal edilebilmesidir.³⁴² Ayrıca, işlenmiş ürünlerin üretimi için ithal eşyasının yerine eşdeğer eşya olarak serbest dolaşımdaki eşya kullanılabilir. Bu çerçevede; belge kapsamında önce ihracat sonra ithalat yapılabilir.³⁴³ Şartlı Muafiyet Sistemi “Gümrük Birliği bölgesi içerisinde bulunmayan/üretilmeyen veya yetersiz bulunan/üretilen girdilerin düşük vergi ile ithaline olanak sağladığı için mikro bazda firmaların toplam maliyetlerini düşürücü ve bu sayede makro bazda enflasyonu azaltıcı etkiye sahiptir. Sağlıklı işlemesi ve rejim kapsamına alınacak girdilerin iyi seçilmesi halinde olumlu olan bu sistemin

³³⁹ Ziya Altunyaldız, “Türkiye ve AB’de Dahilde İşleme Rejimi Uygulamaları”, *Gümrük Dergisi*, Şubat 1999, S. 62, s. 46.

³⁴⁰ Ali Dölek, *Gümrük Birliği Sonrası Uygulamalı İhracat Bilgileri*, İstanbul 1996, s. 271.

³⁴¹ Musa Demir, *İhracat ve İhracat Teşvikleri*, Ankara 2003, s. 328.

³⁴² Kemer, s. 81.

³⁴³ Mahmut Vural, *Katma Değer Vergisi İade Rehberi*, İstanbul 2004, s. 501.

olumlu iktisadi etkileri bulunmaktadır. Ancak girdi listesi kapsamına alınacak girdilerin seçiminde, yukarıda da belirtildiği gibi mutlaka Gümrük Birliği bölgesi içerisinde bulunmayan-üretilmeyen veya yetersiz bulunan/üretilen girdilerin seçimine azami özen göstermek gerekir. Aksi takdirde, düşük vergili ithalat yüzünden bu sefer, yerli girdi üreticileri haksız rekabetle karşı karşıya bırakılmış olur.³⁴⁴

2) İthalat Esnasında Alınan Vergilerin Geri Ödenmesi sistemi: Dahilde İşleme Rejiminde belirtilen istisnalar hariç olmak üzere, Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında ithali esnasında her türlü vergi ödenerek serbest dolasıma girmiş bir eşyanın işlem görmüş ürünler şeklinde belge kapsamında ihraç edilmesinden sonra, ithalat esnasında ödenen vergilerin geri alınmasını ifade eder. Ancak, bu sistemden yararlanabilmek için, eşyanın geri ödeme sistemi kapsamında olduğu hususunun gümrük beyannamesinde belirtilmiş olması gerekmektedir. “Türkiye’de vergiyi önce ödeyip sonra geri almak hem iktisadi gerekçelerimiz ve hem de ağır işleyen kamu mekanizması sebebiyle pratik ve gerçekçi değildir; bu yüzden bu sistem Türkiye’de yaygın değildir.”³⁴⁵

Dahilde işleme izin belgeleri Ekonomi Bakanlığı tarafından verilmekte ve ihracatçı birliklerince taahhütlerin kapatılması gerçekleştirilmektedir. Burada şöyle bir sorun ortaya çıkmaktadır. İhracatçı birliklerinin yetkisi olmasına karşın sorumluluğu yoktur. Bu da bunlarca yapılan işlemlerin denetlenememesi anlamına gelmektedir. Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında gerçekleştirilen ihracat işlemlerinde ayniyat tespiti yapılmasına ilişkin ve-veya ekspertiz raporu aranmasını sağlayacak düzenlemeler yapılmalıdır. Telafi Edici Vergi tahsilatında Dahilde İşleme Rejimi mevzuatı firma beyanını yeterli görmektedir. Bu ise kötü niyetli kişilerin kullanabileceği bir boşluk oluşturmaktadır. TEV tahsilatının sağlıklı yapılması ve vergi kaybının önlenmesi için taahhüt hesaplarının incelenmesi ve İhracatçı Birliklerince taahhüt kapatma yazısında TEV tahsilinin gerekip gerekmediği açıkça belirtilmelidir. TEV tahsilatında 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanmalıdır.

³⁴⁴ Murat Şanlı, “Askıya Alma Rejimi”, *Gümrük Dergisi*, Haziran 1998, Sayı 25, s. 54.

³⁴⁵ Kemer, s. 83.

Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında aracı ihracatçı kullanılmasını önleyecek yasal düzenleme yapılmalıdır. Dahilde işleme Rejimi kapsamındaki süre uzatımları global olarak değil, belge bazında yapılmalıdır. Mücbir neden tanımı açık olarak mevzuata yansıtılmalıdır.³⁴⁶

9. İmalattan İhracata Giden Aşamaların Kısıtlanması

Hayali ihracatçıların kurduğu pek çok paravan şirketin varlığı denetimleri güçleştirmekte ayrıca zaman kaybına yol açmaktadır. KDV iadesinde zincirin halkalarının en fazla imalatçı-ticaret erbabı ihracatçı veya imalatçı-ihracatçı şeklinde olma zorunluluğu getirilmelidir. Böylece vergi dairesinin YMM'nin vergi inceleme elemanının işi kolaylaşacak, denetim artacak, zaman kaybı önlenmiş olacaktır.³⁴⁷

10. Serbest Bölgelerin Denetimi

Serbest bölgelere yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları ihracat hükmündedir. Hayali ihracatların serbest bölgeler kanalıyla da yürütüldüğü görülmektedir.

11. Kurumlar Arası Koordinasyon

Naylon fatura ve hayali ihracatla mücadeleyle tek bir kurumun yürütmesi mümkün değildir. Ayrıca kurumlar arasında koordinasyon da sağlanmalıdır. Konu işlemin tarafları arasında bulunan Maliye Bakanlığı ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığını ilgilendirirken diğer taraftan da sistemi kötüye kullananların cezalandırılması aşamasında adli kolluk güçleri de devreye girmektedir. Ekonomi Bakanlığı, Merkez Bankası, İhracatçı Birlikleri, YMM Odaları, bankalar gibi olayla bağlantısı olan kuruluşlarla bulunan Maliye Bakanlığı ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığı arasında koordinasyon sağlanmalıdır.³⁴⁸

³⁴⁶ Karşlı, s. 165.

³⁴⁷ Mustafa Dağüstü, "İhracatta KDV İadesi ve Hayali İhracat", *Vergi Dünyası*, Eylül 2000, s. 55-69.

³⁴⁸ Karşlı, s. 166.

12. Gelir İdaresi ve Vergi Tabanının Oluşturulması Vatandaşlık Numarası Verilmesi

Tek vergi numarası terk edilerek bunun yerine vatandaşlık numarası ihdas edilmelidir. Buna ilişkin çalışmalar İçişleri Bakanlığı tarafından başlatılmıştır. Vergi, gümrük, trafik, tapu, borsa, banka, sigorta, ulaşım, haberleşme, mahalli idare hizmetleri v.s. tüm kamusal ve finansal işlemler bu numarayla yapılmalı, bütün bu kurumlar gelir idaresine anında bilgi aktarabilecek bir bilgisayar ağı ve altyapısı oluşturulmalıdır. Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Ekonomi Bakanlığı, İhracatçı Birlikleri de sisteme dahil edilmelidir.³⁴⁹

13. Etkin, Verimli, Süratli Denetim Sistemi

Gerekli denetimin yapılmaması halinde dünyanın en mükemmel sistemi kurulsa bile yeterli sonuç almak mümkün olmaz. Etkin, süratli ve verimli bir denetim için her şeyden önce nitelikli ve yeterli sayıda denetim elemanlarına ihtiyaç vardır. Yani bu iş için görevlendirilecek denetim elemanlarının özlük hakları ve fiziksel imkânlar açısından bir problemlerinin olmaması ve işin süratli yapılabilmesi için de sayıca yeterli olmaları gerekir.³⁵⁰

14. TCGB Ötesi Operasyon

İhracatta Vergi iadesi müessesesinin istismar edilmesini önlemek için ihracat yapılan ülke ile işbirliği oldukça önemlidir. Türkiye Gümrük Bölgesi içerisinde ortaya çıkarılmayan yasa dışı ihraç edilen eşyanın, ihraç ülkesinde karşılaştırılması yapılarak ortaya çıkarılabilir. Şöyleki ihracat yapılan ülkedeki firma kayıtları incelenerek TCGB'den çıkan eşya ile miktar, GTİP, Kıymet gibi verilere göre ayniyeti incelenebilir.

Kanaatimce bu şekilde bir denetimin yapılabilmesi için ülkeler arası karşılıklı işbirliğinin güçlü olması ve karşı ülkenin mali kurumlarının kayıt dışılığının düşük seviyelerde olması gerekir. Görülmektedirki yasa dışı ihracat genel olarak ya

³⁴⁹ Mustafa Dağüstü, "İhracatta KDV İadesi ve Hayali İhracat", Vergi Dünyası, Eylül 2000, s. 55-69.

³⁵⁰ Karşlı, s. 167.

diplomatik ilişkilerimizin iyi olmadığı veya köklü bir mali teşkilatı olmayan ülkeler üzerinden yapılmaktadır. Bunu engellemek için bu ülkelerde kendi denetim birimlerimiz oluşturularak TCGB’de beyan edilen eşyalar ile varış ülkesine varan eşyaların miktar, GTİP ve kıymet olarak uygunluğu incelenebilmelidir.

SONUÇ

Uluslararası ticaret büyük bir hızla gelişimini sürdürmektedir. Merkantilistlerin korumacı uluslararası ticaret anlayışlarının yıkılması liberal düşüncenin uluslararası ticarete hakim olması dünyayı şekillendirmiş ve şekillendirmektedir. Öyle ki özellikle İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra devletlerin birbirleri ile savaşmaması için bir araç olarak uluslararası ticaret görülmüştür. Böylece uluslararası ticaretin geliştirilmesi büyük bir önem kazanmıştır. Dünya Ticaret Örgütüyle uluslararası ticaretin önündeki engelleri kaldırmak amaçlanırken devletler uluslararası ticaretin iki ayağından biri olan ihracatı geliştirmeyi amaçlamışlardır.

Günümüzde ihracatçı için en önemli desteklerden biri de vergi iadesi müessesesidir. Özellikle KDV iadesi ihracatçı için vazgeçilmez bir destektir. İhracatta vergi iadesi müessesesi uluslararası ticarete konu olan eşyalar *destinasyon* (varış ülkesinde vergilendirme) ilkesine göre vergilendirilmesinden doğmuştur. KDV Kanununda bu ilkenin doğal sonucu olarak ihracatta KDV istisnası uygulanmaktadır. Yani, ihracatta KDV hesaplanmamaktadır. İhracatçıların ihracata kadar olan aşamalarda ödediği KDV ise ihracattan sonra kendilerine iade edilmektedir. İhracatta KDV iadesi uygulaması, diğer ülkelerde eşyayı varış ülkesinde vergilendirilmesinden kaynaklanan teknik bir zorunluluktur. Dolayısıyla Türkiye'den çıkan bir eşya, varış ülkesinde vergilendirileceğinden, ihracattan KDV alınması, ihracatını geliştirmek isteyen bir ülkenin yapacağı bir seçim değildir.

KDV iadesi sisteminin işleyişine ilişkin usul ve esaslar 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve KDV Genel Tebliği ile belirlenmiştir. İadesi istenebilecek KDV usulüne uygun olarak hesaplandıktan sonra, ihracatın ispatına yarayan belgelerle birlikte vergi idaresine başvurularak, koşullara göre nakden veya mahsuben iade talep edilebilmektedir. İhracat istisnasıyla KDV yükünden arındırılan ihracat işleminde, KDV'nin ihracatçıya iadesiyle ihracatçı üzerindeki tüm KDV kaldırılmaktadır.

İhracatta vergi iadesi esasen bir teşvik unsuru olmamakla birlikte ihracatta KDV iadesi zaman zaman bir teşvik unsuru gibi algılanarak bazı kişiler tarafından

kötüye kullanılmaktadır. Haksız yere KDV iadesi alınmasında kullanılan iki yöntem bulunmaktadır. Bunlar *hayali ihracat ve sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (naylon fatura)* kullanılmasıdır. Hayali ihracat olaylarında, gerçekte hiç bulunmayan bir eşyanın ihracı, eşyanın fiyatının veya miktarının olduğundan yüksek gösterilmesi, ticari değeri olmayan bir eşyanın ihracı veya malın farklı gösterilmesi gibi uygulamalar olduğu görülmüştür. Burada amaç, haksız KDV iadesi alınması olabileceği gibi kara para aklanması, ihracat taahhütlerinin kapatılması, dahilde işleme rejimi kapsamında getirilen eşyanın yurt içinde satılması nedeniyle ihracat şartının bu yolla yerine getirilmek istenmesi olabilmektedir. Naylon fatura kullanımında ise amaç genelde yasal olmayan yollardan elde edilen malların kayda geçirilmesidir. Buna ilaveten, gerçekte hiç olmayan işlemlere istinaden iade alınmak istenilmesi, ihraç edilen bir mal için fatura temin edilememesi gibi durumlarda da bu yönteme başvurulmaktadır.

Maliye Bakanlığının 2006 yılında yaptığı bir araştırma ile ihracatta vergi iadesi müessesesinin ciddi bir oranda istismar edildiği ortaya çıkmıştır. Araştırmada ihracatın gerçekten yapılıp yapılmadığına, belgelerin sahte olup olmadığına, eşyaların gerçekten gümrükten geçip geçmediğine ve eşyaların kıymetinin gerçek olup olmadığına bakılmıştır. Görülmüştür ki ihracatta vergi iadesi için yapılan başvuruların % 55'ine yakını usulsüzdür.³⁵¹ İhracatta vergi iadesi müessesesinin kötüye kullanılmasını kolaylaştıran veya teşvik eden bazı unsurlar bulunmaktadır. Bunlara örnek olarak, KDV oranlarının yüksek oluşu, iadelerin nakit olarak yapılması, ekonominin yüksek oranda kayıt dışında bulunması, ihracat taahhüt hesaplarının kapatılmasındaki yanlış uygulamalar sayılabilir.

İhracatta vergi iadesi müessesesinin istismarının önlenmesi için, mahsuben iade sisteminin yaygınlaştırılması, vergi ve gümrük idarelerinde iyileştirmeler yapılması, KDV oranlarının makul bir düzeye çekilmesi, dahilde işleme rejiminin suistimal edilen noktalarında düzenlemeler yapılması, YMM sisteminde bazı

³⁵¹ <http://www.radikal.com.tr/haber.php?haberno=223258>, (05.06.2007).

düzenlemelere gidilmesi, ilgili kurumlar arasında iş birliği sağlanması ve belge basımının kontrol altına alınması gibi hususlar öne çıkmaktadır.

KAYNAKÇA

- ACAR, Mustafa; *Küreselleşen Dünyada Türkiye Ekonomisi*, Ankara 2000.
- ARDIÇ, Mehtap; “Gümrük Vergilerinin Tahsili ve Geri Verilmesi/ Kaldırılması Sisteminin Türk Vergi Hukuku ve AB Mevzuatı Çerçevesinde Karşılaştırılmalı İncelenmesi, Sorunların Tespiti ve Çözüm Önerileri”, (Danışman: Gümrük Uzmanı Işıl Emine Avcı), *Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Uzmanlık Tezi*, Ankara 2011.
- BAĞRIAÇIK, Atilla; “Avrupa Birliği Gümrük Rejimleri ve Türkiye’de Gümrüklerde Tek İdari Belge, (Tek Tip Gümrük Beyannamesi) Kullanma Kılavuzu”, *Bilim Teknik Yayınevi*, Ankara 1999.
- BAĞRIAÇIK, Atilla; “İhracatta Katma Değer Vergisi İade Sistemi Nasıl Düzelir”, *Yaklaşım Dergisi*, Aralık 2000, s.33-52.
- ÇAĞAN, Nami; *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul 1982.
- ÇELİK, Kenan; *Uluslararası İktisat*, Trabzon 2008.
- ÇELİK, Mehmet; *İhracatı Teşvik Tedbirleri ve İhracatta KDV İstisnası Uygulamaları*, (Danışman: Prof. Dr. Ayşegül Mutlu), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2006.
- DAĞÜSTÜ, Mustafa; “İhracatta KDV İadesi ve Hayali İhracat”, *Vergi Dünyası*, Eylül 2000, s. 55-69.
- DEMİR, Abdurrahman; “KDV Teorisinin İhracat İstisnası ve İhracat Teşviki Uygulamasında Göz Ardı Edilenler ve Zaman Boyutu”, *Yaklaşım Dergisi*, Mayıs 2001, s. 48-62.
- ERCAN, Erdem; “Gümrük Birliğinin Türk Vergi Sistemine Etkileri”, (Danışman: Prof. Dr. Süheyl DONAY), *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul 2006.
- ERDOĞAN, Osman, EVİNTAN Orhan, *Gümrük Mevzuatı*, İstanbul 2009.

- ERTAŞ, Avni; “Hayali mi Yoksa Gerçek mi?”, *Gümrük Dünyası Dergisi*, Ocak 2001, s. 21-39.
- HEYWOOD, Andrew; *Siyaset*, Ankara 2007.
- GÖKBEL, Doğan; “Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Alanda Sınırlandırılması, Avrupa Birliği ve Gümrük Birliği Sürecinde Türkiye’nin Vergilendirme Yetkisi”, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, 1996.
- KALAYCI, Cemalettin; “Ticareti Kolaylaştırma Çalışmaları ve Etkileri”, *Dış Ticaret Dergisi*, Sayı 34, İstanbul 2005, s. 21-45.
- KARLUK, Rıdvan; *Uluslararası Ekonomi Teori ve Politika*, İstanbul 2003.
- KARSLI, Ayşe Tuğba; “İhracatta KDV İadesi Müessesesinin Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Uygulamasının İrdelenmesi Suistimallerin Önüne Geçilebilmesi İçin Alınması Gereken Tedbirler ve Yapılması Gereken Düzenlemeler Konusunda Görüş ve Öneriler”, (Danışman: Cahit Yerci, Mete Uslu), *Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Uzmanlık Tezi*, Ankara 2001.
- KAYNAK, Muhteşem; *Kalkınma İktisadı*, Ankara 2009.
- KIRIKTAŞ, İlhan, TOLU, Abdullah; *İhracatta KDV Uygulaması*, Ankara 1996.
- KIZILOT, Şükrü, ŞENYÜZ, Doğan, TAŞ, Metin, DÖNMEZ, Recai; *Vergi Hukuku*, Ankara 2008.
- KORKMAZ, Mehmet, “Hayali İhracatta Yeni Bir Yöntem Olarak Özel Fatura Yolu ile Yapılan İhracat-II”, *Yaklaşım Dergisi* Mayıs 2001, s. 42-56.
- MAÇ, Mehmet; *KDV Uygulaması*, İstanbul 1995.
- OĞUZ, Burak; “Serbet Bölgelerde Mali Yapı Sorunları: Ege Serbest Bölge Örneği”, (Danışman: Prof. Dr. Mehmet Tosuner), *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, 2010.
- ORAN, Baskın; *Türk Dış Politikası C.I*, İstanbul 2005.
- ÖZDEN, Murat; “İhracat İstisnası Uygulamasında Katma Değer Vergisi Ertelemesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Mayıs 1999, s. 44-65.

- ÖZMAN, Aydoğan; “Egemenlik Kavramı ve Doktrin”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Ankara 1964,C. XXI, s. 58-76.
- SELEN, Ufuk; *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, Bursa 2012.
- SEYİDOĞLU, Halil; *Uluslararası İktisat Teori, Politika ve Uygulamaları*, İstanbul 1988.
- ŞENYÜZ, Doğan; YÜCE, Mehmet; GERÇEK, Adnan; *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, Bursa 2009.
- TEZİÇ,Erdoğan; *Anayasa Hukuku*, İstanbul 1991.
- TOLUNER, Sevin; *Milletlerarası Hukuk Dersleri*, İstanbul 1989.
- UYSAL, Ramazan; *Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Hizmet İhracatı İstisnası Vergi Sorunları*, Ankara 1998.
- UZUNOĞLU, Nihat, “Amaç Üzüm Yemek mi Yoksa Bağcıyı Dövmek mi?”, *Vergi Dünyası*, Şubat 2001, s. 27-41.
- ÜNSAL, Erdal; *Uluslararası İktisat*, Ankara 2005.
- VURAL, Mahmut, “ KDV İade ve Mahsup İşlemlerinde Döviz Alım Belgesi Uygulaması”, *Vergi Dünyası*, Aralık 1997, s. 33-52.
- YETİŞEN, Özlem; “Küreselleşme Süreci İçerisinde Özellikle Telekomünikasyon Yönüyle ele Alındığında E-Ticaret...”, *Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü, Uzmanlık Tezi*, Ankara 2008.
- YİĞİTOĞLU, Ali İhsan; “Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılmasında Bilgisayarlaşmanın Rolü...” (Danışman: Harun Uslu), *Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü, Uzmanlık Tezi*, Ankara 2008.

İnternet Erişim Kaynakları

- <http://eski.gumruk.gov.tr/tr-TR/ticareterbabi/Sayfalar/Kiyemet.aspx>, (29.03.2013).
- <http://www.aktifhaber.com/400-milyon-dolarlik-vurgun-irana-uzandi-715770h.htm>,
(12.01.2013).
- <http://www.atina.be.mfa.gov.tr/AboutTurkey>, (02.08.2011).
- <http://www.basbakanlik.gov.tr>.
- <http://www.basbakanlik.gov.tr/History>, (02.08.2011).
- <http://www.bilgitoplumu.gov.tr>.
- http://www.ekonomi.gov.tr/upload/F72F2D25-CE27-9E3A-10371CC90C3F5026/20120613_31_1.pdf, (29.01.2013)
- <http://www.gib.gov.tr>
- <http://www.gumrukticaret.gov.tr/altsayfa/icerik/62/168/tarife.html>, (30.01.2013)
- <http://www.gumrukticaret.gov.tr/assets/file/documents/.../Antrepolar.xls>,
(30.01.2013)
- <http://www.gumrukticaret.gov.tr/icerik/30/2426/gumruk-musavirleri-ile-bolu-da-ortak-akil-toplantisi-yapildi.html>, (10.12.2012).
- <http://www.gumruk.gov.tr/tanitim/tarihce>, (04.08.2011).
- <http://www.gumruk.gov.tr/tr-TR/sss/Sayfalar/Mense.aspx>, (11.12.2010).
- <http://www.gumruk.net/Doküman/Kyoto/Sözleşmesi.doc>, (23.07.2011).
- <http://www.haberturk.com>, (01.05.2012).
- <http://www.hitasyymm.com.tr/NewsDetails.aspx?NewsId=232&&NewsName=ihrac-edilen-mallar-icin-yuklenilen-otv%92nin-iadesi>, (11.05.2013).
- http://www.igeme.org.tr/ETKK_Finans_Çalışma_Grubu_Raporu_2001.
- <http://www.ihracatkontrol.org>.
- <http://www.ihracatkontrol.org>, (22.07.2011).

<http://www.oaib.org.tr/tr/dis-ticarette-gumruk-uygulamalari>, (10.01.2013)

<http://www.resmigazete.gov.tr>.

<http://www.tdkterim.gov.tr>.

<http://www.tim.org.tr/tr/>.

<http://www.tim.org.tr/files/downloads/2023/tim%202023%20ihracat%20stratejisi%20Oraporu.pdf>, (25.06.2011).

<http://www.trthaber.com/haber/gundem/merakla-beklenen-yeni-tesvik-paketi-aciklandi-35511.html>, (05.04.2012).

<http://www.turkcebilgi.com/gumruk/ansiklopedi>, (30.07.2011).

<https://www.turkiye.gov.tr>, (20.07.2011).

<http://ymm.net/blogs/e-ticaret/archive/>.

<http://www.wcoomd.org>, (23.07.2011).