

İHRACATTA KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI

Asuman OLGUNCA (*)

ÖZET

Günümüzde, kalkınmakta olan ülkeler kalkınmalarının finansmanında çeşitli politikalara başvurmaktadırlar. Uygulanan Dış Ticaret Politikası içinde yeralan ihracat hareketleri, özellikle son zamanlarda büyük bir önem kazanmıştır. İhracatta hedeflenen artışların sağlanabilmesi için, çeşitli teşvik politikaları uygulanmaktadır. Bu teşvik politikalarından biri olan vergi politikaları içinde KDV istisnası önemli bir yere sahiptir. Ülkemiz'de KDV'ye 1985 yılında 3065 sayılı Kanunla işlerlik kazandırılmıştır. Bu Kanunun 11. maddesi " mal ve hizmet ihracatı " istisnasına yöneliktir. KDV'de yeralan bu istisnaya uluslararası ticaret ile AET direktifleri ışık tutarlar.

I - GİRİŞ

Çağımızda, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde uygulanan ekonomi politikasının temel amacı, ekonomik kalkınmayı hızlandırmak ve sanayileşmeyi sağlamaktır. Ancak, gelişmekte olan ülkelerin kalkınma ve sanayileşme çabalarında önemli güçlükler yaratabilecek dış ticaret açığı ve ödemeler dengesi açıklarının kapatılması için, toplam ihracatın artırılması, bunun sağlanması içinde ihracatın teşviki yönünde tüm tedbirlerin alınması gerekmektedir. İhracatın teşviki uygulamalarının amacı, dış ödemelerde dengesizliğin başlıca kaynağı olan, ticaret dengesi

(*) Arş. Gör., D.E.Ü.İ.İ.B.F. Maliye Bölümü

nin ithalat ve ihracat işlemlerinde ihracat gelirleri aleyhindekî gelişimi engelleyerek, ekonomi politikasının başlıca hedeflerinden biri olan "dış ekonomik denge" yi sağlamaktır.

İhracatta meydana getirilecek artışlar milli geliri çoğaltarak, dolaysız olarak kalkınmayı olumlu yönde etkilemektedir. Döviz darboğazı ın giderilmesinde katkıda bulunmak suretiyle ekonomik kalkınmaya destek verdiği için, özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından " ihracatı teşvik politikasının " önemi büyüktür. Bu nedenle, ihracatın teşviki 1960'lı yıllardan başlayarak tüm ülkelerin üzerine önemle eğildikleri bir dış ticaret politikası olmuştur.

İhracatın artırılması için kısa ve uzun dönemde alınabilecek tedbirler vardır. Örneğin, kısa dönemde, gerçekçi kur politikaları uygulayarak ulusal paranın aşırı değerlemesinin önlenmesi, ihracatçının dış piyasalar konusunda eğitilmesi, ihracat için yapılacak üretime ucuz girdi ve kredi sağlanması, ihracat formalitelerinin basitleştirilmesi ve uluslararası standartlara uygun paketleme ve ambalajlama gibi tedbirler üzerinde durulabilir. (Seyidoğlu, 1986, s. 149).

İhracatı teşvik etmek için bugün dünyada kabul edilen dört temel teşvik tedbiri uygulanmaktadır. Bunlar ;

- i) İhracat Prim Sistemi
- ii) Vergi Politikaları
- iii) Girdi Teşvikleri
- iv) Devlet Pazarlama Yardımıdır.

Sözüedilen bu dört temel teşvik tedbirinden Türkiye'de en geniş uygulama alanı bulmuş olanı şüphesiz vergi politikaları (vergi muafiyet ve istisnaları, vergi indirimleri, vergi iadesi) yolu ile ihracatın teşvikidir.

İhracatı teşvik etmek amacıyla uygulanan vergi politikası, ihracatı çekici bir faaliyet alanı haline getirmeyi amaçlayan "yönlendirme" politikasıdır. Bu yönlendirme ile amaç, ya maliyeti düşürmek ya da vergiden sonraki gelirleri arttırmaktır (Uluatam, 1971, s. 41).

Türkiye'de ihracatın teşvikinde uygulanan vergi teşvik tedbirlerini,

- Türkiye'de ihracat edilen maddelerin maliyetine girmiş vergi, resim ve harçların ihracatçısına geri ödenmesini öngören " ihracatta vergi iadesi",

- İhraç edilen sanayi mamulü ve yatırım malı bünyesine giren hammadde ve ara malı ithalinde "sıfır gümrük vergisi nisbeti uygulamayı",

- İhraç ya da ihraç sayılan işlemlerden sağlanan kurum kazançlarının bir bölümü "kurumlar vergisinden istisna edilmesi",

- İhracat, teşvik kredileri ve ihracatla ilgili işlemler ile sigorta şirketleri ve diğer kuruluşların yapmış olduğu hizmetler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paraların banka ve sigorta muameleleri vergileri ile damga vergisi, harçlar ve hal rüsmundan istisna edilmesi,

- İhraç edilen mal ve hizmetlerin katma değer vergisinden istisna edilmesi, şeklinde özetleyebiliriz.

Yazımızda, yukarıda özetlediğimiz ihracatın teşviki ve bu konuda uygulanan vergi politikalarından ihracatta Katma Değer Vergisi İstisnası uygulaması incelenmeye çalışılacaktır.

II - İHRACAT İSTİSNASI HAKKINDA GENEL BİLGİ

1. Katma Değer Vergisi İçindeki Yeri

Avrupa Ekonomik Topluluğunun kuruluşunu sağlayan Roma Andlaşmasının 95-99. maddeleri vergilere ilişkin hükümleri kapsamaktadır. Bu hükümlerin incelenmesiyle aşağıdaki üç konu önemli olduğu görülmektedir.

- Vergi tatbikatında aynılık : 95. maddede diğer üye devletlerden ithal edilen mallara üye ülkelerin, dahilde milli mallara üye ülkelerin, dahilde milli mamüllere uyguladıkları vergilere kıyasla daha yüksek bir vergi oranı uygulamaları, başka bir deyişle ithal edilen mallar ile milli mamülleri farklı bir işleme tabi tutmamaları öngörülmektedir. Böylece milli mamüllerle, ithal malları arzında eşit rekabet şartları yaratılmak istenmektedir.

- İhracatta uygulanan vergi iadesinde aynılık ; 96. madde ise, "üye devletlerden birinin ülkesine ihraç edilen malları doğrudan ve dolayısıyla tabi oldukları vergilerden daha yüksek hiç bir dahili vergi iadesinden istifade edemez " hükmü yer almaktadır. Bu sayede farklı vergileme önlenerek, rekabet eşitliği sağlanırken, fazla vergi iadesi de engellenmektedir.

- Vergi sınırlarının kaldırılması : Roma Andlaşması vergi sınırlarının kaldırılmasından söz etmekte ise de, 99. maddede vergi mevzuatının üye devletler arasında ahenkleştirilmesi öngörülmektedir.

Görüldüğü gibi, Roma Andlaşmasının vergilerle ilgili prensiplere, esas itibarıyla dış ticarete ve dolayısıyla ihracata ilişkindir. Dış ticarete rekabet eşitliği ve verginin tarafsızlığı önemle gözönünde tutulmuştur. Andlaşmada yeralan prensipler, AET ülkelerinin vergi harmonizasyon çalışmalarına esas teşkil etmiş ve AET Bakanlar Konseyinin 11 Nisan 1967'de çıkarmış olduğu 1 ve 2 no. lu Direktiflerle üye ülkeler arasında KDV adı altında müşterek bir muamele vergisi sistemi uygulanması öngörülmüştür.

İhracatın KDV den istisna edilmesinin iki temel nedeni vardır. Birinci neden uluslararası ticaretin vergilendirilmesinde izlenen " Orijin " çıkış ilkesi ve "Destinasyon " varış ilkesi diye anılan iki ilkedен kaynaklanmaktadır. "Orijin " çıkış ilkesi uluslararası ticarete konu olan mal ve hizmetlerinin çıkış ülkesinde yani katma değerin meydana geldiği ülkede vergilendirilmesini öngörür. Buna göre ihracat vergiye tabi tutulacak, ithalat vergilendirilmeyecektir. "Destinasyon " varış ilkesi ise ihracatta KDV istisnasının prensibi ile ilgili olup, mal ve hizmetlerin çıkış ülkesinden vergilendirilmeyip varış ülkesinde vergilendirilmesini öngörür. Buna göre de ihracat vergilendirilmeyip, ithalat vergiye tabi tutulacaktır. Nitekim, bizde de mal dış alımları (ithalât) vergi konusuna alınmıştır.

Teorik açıdan çıkış ülkesinde vergileme ilkesi, uygun olmakla birlikte, ithalatın sınırlandırılması ve gelirlerin artırılması gibi nedenlerle uluslararası ticaretin vergilendirilmesinde ve AET Konseyi'nin 2 no.lu direktifinde yer alan prensipler dahilinde varış ülkesinde vergileme ilkesi (ihracatın vergiden arındırılarak ithalatın vergilendirilmesi) kabul edilmiştir.

Anılan istisnanın ikinci nedeni ise, dış satımı gerçekleştiren ülkenin ekonomisinde "ihracatın " taşıdığı önemden ileri gelmektedir. Başka bir deyişle ülkede uygulanan ekonomi politikasında ihracata, ekonomik kalkınmayı ve sanayileşmeyi sağlayıcı bir sektör olarak bakılıyorsa o zaman ihracat çeşitli yasal düzenlemelerle teşvik edilir. Konumuza esas teşkil eden KDV'nin ihracatta bir istisna olarak uygulanması, KDV'nin ihracat ürünlerimizin dünya piyasalarındaki rekabet gücünü olumsuz yönde etkilememesini sağlamak, ülke ihracatına rekabet gücü kazandırmak amacını gütmektedir.

Diğer yandan, ihracatın katma değer vergisinden istisna edilmesinde iki yanlı usul söz konusudur. Birincisi, "ihracat öncesi istisna"dır. Buna göre ihracata konu olan mal ve hizmetlerin ihracatçıya tesliminde vergi uygulanmaktadır. İhracatçı mal ve hizmeti vergisiz alır ve bunları ihraç ettiğinde vergi uygulanmaz. İkinci usulde ise, ihracatçı ihraca konu mal ve hizmetleri vergili alır ; ihracat gerçekleştiğinde fatura ve benzeri belgelerde gösterilmek kaydıyla daha önce yüklendiği katma değer vergisi ihraçatçıya vergi idaresince geri ödenir. (Uçar, 1985, s. 40).

İhracat öncesi istisna uygulamasında ihracatçı ihracatına konu olan mal ve hizmetleri satın alırken katma değer vergisi ödemeyeceği için, bu usulün ihracatçıya önemli finansman kolaylığı sağladığı anlaşılmaktadır. Bakanlar Kurulu tarafından TBMM'ne sunulan KDV tasarısında ihracat istisnası, "ihracat öncesi istisna " şeklinde düzenlenmiştir. Ancak, Yasama Organı tarafından bu usul değiştirilerek, ihracatçıların mal ve hizmet alımları nedeniyle yüklendikleri katma değer vergisinin indirim ya da iadesi yoluyla, ihracatın vergiden arındırılması usulü getirilmiştir.

Milli gelir ve vergi hasılatı aynı seviyede olan iki ülkeden birinin vergi hasılatının tamamı veya büyük bir kısmını KDV ile sağlarken, diğer ülkenin vasıtasız vergilere ağırlık vermesi halinde, KDV uygulayan ülkenin ihraç dereceği mamulleri vergiden istisna etmek ve ihraç maliyetini düşürmek suretiyle önemli bir teşvik imkânı yaratmış olduğunu söylebiliriz. Buna karşılık aynı vergi hasılatını, örneğin sadece Gelir ve Kurumlar Vergileri ile toplayan başka bir ülke ise maliyet-te, eşit ölçüde bir vergi yükü bulunmasına rağmen, ihracat nedeniyle vergi iade ve indirimi yapamayacak, dolayısıyla dış ticarete daha dezavantajlı olacaktır (Koruyan, 1974, s. 286).

Katma Değer Vergisinden en çok hiç şüphesiz ihracatçılar yararlanacaktır. Bunların yanısıra, dış satım teslimleriyle, yurt dışındaki müşteriler için gerekli hizmetleri yürütenler de KDV'den faydalanacaklardır. Bu mal ve hizmet teslimleri dolayısıyla KDV alınmayacağı gibi, bunların alışları sırasında veya maliyetleri dolayısıyla ödenmiş KDV de geri alınacaktır.

İşletmelerin dış satımları ve dışa yönelik hizmetleri yanında, yurt içinde yaptıkları mal ve hizmet teslimleri de varsa, alışlar ve maliyetler dolayısıyla ödenmiş vergilerin geri alınması, kendiliğinden artıci teslimler sırasında tahsil edilen vergilerden indirim yoluyla gerçekleşecektir. Ancak yalnızca yurt dışına mal ve hizmet teslimi olan işletmelere verginin geri verilmesi, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca saptanacak esaslara göre olacaktır. Bu işletmeler alacaklı oldukları vergiler, Vergi Dairesinden geri alma yoluna gideceklerdir (Uzun, 1984, s. 71).

Katma Değer Vergisi sisteminin en önemli tarafı, yurt dışına satılan mal ve hizmetlerin maliyetlerini etkileyen ve harcamalar üzerinden ödenmiş olan vergileri ihracatçıya geri ödeyerek vergi yükünden arındırma amacında olmasıdır. Böylece dış satıma konu olan mal ve hizmetler üzerindeki vergi yükünün tamamen kaldırılma halinde, bu mal ve hizmetler uluslararası piyasalarda rekabet gücüne sahip olabilir.

İhracat istisnasının iktisadi etkileri, her ülkenin mevcut vergileme ortamına göre değişmektedir. İktisadi etkiler bahsinde özellikle şu konular gözönünde bulundurulmalıdır :

1. Mevcut Vergi İade sistemi yetersiz ise ihracat istisnasının sübvansiyon etkisi olarak, maliyet ve ihraç fiyatı düşecek, ihracat artacaktır.

2. Mevcut vergi iade sistemi ihraç malının bünyesinde yer alan vergi yükünden fazla bir miktarın iadesine imkân tanımakta ise, ihracat indirimi, ihracatın dolaylı tarzda vergilendirilmesi sonucunu doğuracaktır.

3.İhracat İstisnası, sektörler ve mamül gruplar arasında prensip itibariyle eşit bir uygulama getirecektir. Bunun sonucu, ülke içinde çeşitli sektörler arasında ihracat yönünden eşit rekabet şartı yaratılacaktır.

4. Ülkenin vergi yapısının KDV lehine değiştirilmesi halinde ihracat istisnası, önemli bir ihracatı teşvik vasıtası olabilmektedir. Bu husus daha duyarlı olan sınai mamuller için özellikle önem taşımaktadır. Mamül üretiminin esas itibariyle sermaye şirketleri tarafından gerçekleştirildiği gözönüne alınırsa, Kurumlar Vergisi yükünün hafifletilerek KDV'ne dönüştürülmesi halinde ihracatta uygulanan vergi iadesi arttırılabilecektir (Koruyan, 1974, s. 289).

III- İHRACATTA KDV İSTİSNASININ UYGULAMA ESASLARI

1. İstisnanın Tanımı

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde verginin konusunu oluşturan işlemler sayılmıştır. Buna göre, genelde, Türkiye de yapılan tüm ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti niteliği gösteren işlemler çerçevesindeki teslim ve hizmetlerle, her çeşit mal ve hizmet dış alımları ve yine maddede sayılı diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusu içine alınmıştır.

Katma Değer Vergisinde yeralan istisnalar, Kanunun 11,12,13,14,15,16 ve 17. maddelerinde yer almaktadır. İhracat istisnası ise, 11 ve 12. maddelerde düzenlenmiştir. 11. madde de ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler vergiden istisna edilmiştir.

Kanunun 12 1 hükmünde bir teslimin ihracat sayılabilmesi için hangi şartların gerçekleştirilmesi gerektiği açıklanmıştır. Bu hükme göre ;

- Bir teslimin ihracat sayılabilmesi için

a) Teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması,

b) Teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattından geçerek bir dış ülkeye vasıl olması gerekir. Yurt dışındaki müşteri, ikametgahı, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile, yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerdir (m. 12, 2).

- Bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet (hizmet ihracı) sayılabilmesi için ise ;

" a) Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

b) Hizmetlerden yurt dışında faydalanılmalıdır." şartları aranacaktır.

Bu hükümleri ve Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın 11. maddenin 2. bendinin ve 32. maddenin son cümlesinin tanıdığı yetkiye dayalı olarak çıkarmış olduğu ve 8 Aralık 1984 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmış olan 4 sayılı tebliği gözönünde tutularak, ihracat istisnasının ayrıntılarını belirlemek mümkün bulunmaktadır.

2. İstisnadan Kimlerin Yararlanacağı

İstisnadan ihracatçılar yararlanacaktır (Tebliği madde 2). İhracatçının tanımı konusunda, Tebliğ 83 / 7540 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan ihracat Rejimi Kararı'na dayanılarak yürürlüğe "ihracat yönetmeliği" ne yollamada bulunmaktadır. Bu yönetmeliğin 5. maddesine göre ihracatçı "ihracat belgesi ve ruhsatnamesine haiz olan ve ilgili diğer kanunlarına göre ihracat yapmasına bir engel bulmayan gerçek veya tüzel kişi tacirdir" ihracatçı tanımının unsurlarında biri olan "ihracat belgesi ve ihracat ruhsatnamesi", aynı ihracat yönetmeliğinin 115 / 127. maddelerinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Yönetmeliğin 212. maddesinde, ihracat yapacak gerçek ve tüzel kişilerin "ihracat belgesi" veya ihraç ruhsatnameye bağlı mallar için "ihracat belgesi ve ruhsatnamesi" almak zorunda olduklarına işaret edilmektedir.

Yönetmeliğin 115. maddesi

-Yurt dışında inşaat, tesisat ve montaj işi alan müteahhitlerin ; bina, teçhizat, inşaat malzemeleri ve işçilerinin ihtiyacı olan tüketim maddelerinin kesin ihracında

- Sınır ticaretinde,
- Transit ticarete

İhracat belgesi veya ruhsatnamesinin aranmayacağı belirtilmektedir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı tebliğinin 2. maddesinde, yurt dışında inşaatı, tesisat ve montaj işi alan müteahhitler yurt dışına bir daha ülkeye geri gelmemek üzere götürdükleri makina, teçhizat, inşaat malzemeleri ve işçilerin ihtiyacı olan tüketim maddeleri nedeniyle ihracatçı olarak kabul edilecekleri belirtilmiştir. Bu nedenle bu kimselerin ihracatçı sayılarak, ihracat istisnasından yararlanabilmeleri için, ihracatçı belgesine veya ihracat belgesine ve ruhsatnamesine ihtiyaçları bulunmadığı kabul edilebilir. Ancak buna karşılık, sınır ticaretiyle veya transit ticaretle uğraşıp da, bu belgelere sahip olmadan ve yönetmelik uyarınca bu maliyetleri bu belgeler olmaksızın yürüten kimselerin Katma Değer Vergisi'nin uygulanmasında ihracatçı sayılıp sayılmayacaklardır. Tebliğin 2. maddesinin sözü geçen belgeleri, ilke olarak, ihracatçılığın koşulu olarak gören hükmü karşısında sorulabilir (Kaneti, 1984 / 1985, s. 57). Bir değerlendirmeye yaparsak, 3065 Sayılı Kanunun 21. maddesinde ihracat belgesi ve ruhsatnamesi şartı aranmamıştır. İhracat Yönetmeliği 77 vd. maddelerinde "transit ticaret ve reeksport", 100-vd. maddelerinde "sınır ticareti" ni ihracatın türleri olarak düzenlemiş olduğuna göre (bu işlemler için ihracatçı belgesi veya ihracat belgesi ve ruhsatnamesi aranmamaktadır), Yönetmeliğin hükümleri

çerçevesinde, bu işleri yapanlar da, diğer şartların da bulunması halinde Katma Değer Vergisi istisnasından yararlanırlar.

3. İstisnadan Yararlanma Şartları

Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi şartları Kanun ın 12. maddesinin 1 numaralı fıkrasında, belirtilmiştir. Buna göre ;

- " - Teslim yurt dışındaki müşteriye yapılmalıdır.
- Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti Gümrük hattından geçerek bir dış ülkeye vasıl olmalıdır. "

Bu iki şart, bir arada gerçekleşmelidir. Bunlardan biri gerçekleşmez ise, ihracat tesliminden söz edilemez.

a) Teslim Yurt Dışındaki Müşteriye Yapılmalıdır ;

Yurt dışındaki müşteri tabiri, 12. maddenin 2 numaralı fıkrasında açıklanmıştır.

Bu fıkra hükmüne göre, "yurt dışındaki müşteri tabiri, ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında, kendi adına, müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade eder. "

İkametgâh deyimi, vergi yasalarında tanımlanmadığından, bunu Medeni Kanun'un 19. vd. maddelerine göre değerlendirmek mümkündür. İşyeri deyimini, Vergi Usul Kanunu 156'da yeralan işyeri tanımı çerçevesinde değerlendirmek gerekmektedir. Kanuni merkez ve iş merkezi deyimlerini ise, Kurumlar Vergisi Kanunu 10'un tanımları çerçevesinde değerlendirmek uygundur. Buna göre, kanuni merkezden maksat alıcı kuruluşun " esas nizamname veya mukavelesinde veya teşkilat kararında gösterilen merkezdir. İş merkezinden maksat, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idame edildiği merkezdir. Müşterinin yurt dışındaki bir müşteri sayılması için, ikametgâh, işyeri, kanuni merkez ve iş merkezinin tümünün yurt dışında olması gerekmektedir. Yurt dışındaki müşteri, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette bulunan kişiler olabileceği gibi, ticari ve mesleki bir faaliyette bulunmayan kişiler de olabilir. İşçi, memur, emekli, diplomat gibi. Müşterinin tabiiyeti önemli değildir. Bu kişi Türk tabiiyetinde de olabilir. Yaşantısını geçici veya devamlı olarak yurt dışında sürdürmesi yeterlidir. Örneğin yurt dışında geçici olarak bulunan bir Türk vatandaşına, yurt dışındaki Türk işçilerine mal gönderilmesi, ihracat sayılacaktır.

Türkiye'de ikametgâhı, işyeri kanuni veya iş merkezi bulunan bir firmanın , yurt dışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şubeleri de, yurt dışındaki müşteri sayılmıştır. Bu şubeler, büro, temsilcilik, şube, acenta gibi adlar

çerçevesinde faaliyet gösterirler. Bunların yabancı firmalardan farkları yoktur.

b) Teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük kapısından Geçerek Bir Dış Ülkeye Vasıl Olması ;

Bir teslimin ihracat sayılabilmesinin ikinci şartı, teslim konusu malın, Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattından geçerek bir dış ülkeye vasıl olmasıdır.

Gümrük hattı, 1615 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 11. maddesinin 1. bendi uyarınca, "Türkiye'nin siyasi sınırlarıdır. "

Kanunda, " bir dış ülkeye vasıl olması " ifadesi yer almaktadır. Bu ifade gümrük hattından geçiş ifadesine kesinlik getirmek amacıyla kurulmuştur. Aynı kanunun 15. maddesine göre, " serbest liman, bölge ve mahaller " gümrük hattında dışında sayılmaktadır. 6209 Sayılı Serbest Bölge Kanunun 6. maddesi de serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılmasını öngörmüştür. Bu duruma göre, yurtdışındaki bir müşteri için, serbest bölgeye gönderilen malların ihracat istisnasından yararlandığını kabul etmek gerekmektedir. Bununla birlikte bu konunun Maliye ve Gümrük Bakanlığı tebliğinde açıklaması veya hiç olmazsa, serbest bölgeler eylemli olarak çalışmaya başlayınca (1), bu konunun çıkarılacak bir tebliğle yeniden açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Kanunun 12, 1, b hükmünde açıklandığı ve Tebliğin 6. maddesinde de belirtildiği üzere, malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattından geçmesi ve çıkış işlemlerinin hudut gümrüğü tarafından onaylanması zaruri bulunmaktadır. Bu durumda da, yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki ilgililere yapılan teslim Katma Değer Vergisi'ne tabi olacak, bu kimselerin yaptığı ihracat ise istisna kapsamına girecektir.

Mal, Türkiye Cumhuriyeti gümrüğünden çıktıktan sonra, bir yabancı ülkenin gümrük hattına vasıl olur. Bu ihracatın tabii ve normal bir sonucudur. Malın gönderilen yabancı ülkeye vasıl olmaması, yabancı müşteriye ulaşmaması halinde, bu sorunların Dış Ticaret Rejimi çerçevesinde düşünülmesi ve çözülmesi gerekir. Bunlar Katma Değer Vergisi uygulamasının dışındaki konulardır. Ancak, ihracat, gerçek değilse veya ihraç edilen malın cinsi, fiyatı üzerinde anlaşmazlık varsa, bunların souncuna göre, ihracata ilişkin verginin mahsup veya indirimin , vergi mevzuatı çerçevesinde cezai olarak geri alınması ve ilgililer hakkında gerekli idari ve cezai soruşturma açılması gerekir.

(1) Serbest Bölgeler Teşkilatı Hakkında KHK / 151. Serbest bölgelerin faaliyetlerini yürütmek, yönetimini ve işletilmesini sağlamak üzere Başbakanlığa bağlı olarak kurulan serbest bölgeler teşkilatının görev ve yetkilerini belirlemektir.

4. Katma Değer Vergisinin İndirimi ve İadesi

Katma Değer Vergisindeki ihracat istisnası, Kanunda yer alan şartlara uygun olarak, yurt dışına mal ve hizmet ihracatı yapan mükelleflere, yani ihracatçılara tanınan bir haktır. Yukarıda da belirttiğimiz gibi, buna göre istisnadan faydalanacak olanlar ihracatçılardır.

İhracat istisnasıyla, ihracatçılar için ikili bir vergi muafiyeti söz konusu olmaktadır.

Birincisi, ihracat teşviklerinde veya hizmet ihracında Katma Değer Vergisi uygulanmayacaktır. İhraç edcekleri malları Katma Değer Vergisi ödemeden teslim alan ihracatçıların bu şekilde satın aldıkları mallar için hesaplanan Katma Değer Vergisini indirim veya iade hakları bulunmamaktadır.

İkincisinde ise, ihraç edilen mal veya hizmetin meydana getirilmesiyle ilgili bütün ham ve yardımcı madde, hizmet ve enerji alımları, yani her çeşit imalat giderleri, alış masrafları, Katma Değer Vergisi'nin indirim konusu yapılmasıdır (Doğan, 1986, s. 142).

İndirim ihraç edilen mal ve hizmetlerin bünyesindeki vergi, mükellefin vergiye tabi diğer işlemlerin bünyesindeki vergi, mükellefin vergiye tabi diğer işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi'nden mahsup edilerek gerçekleştirilecektir. İndirilmeyen Katma Değer Vergisi, Kanunun 32. maddesi hükmü uyarınca Bakanlıkça belirlenen esaslara göre mükellefe iade edilecektir.

IV- SONUÇ

Gelişmiş Ülkelerin bazı ihtiyaçlarına cevap veren ; rekabet eşitliği ve vergi tarafsızlığını esas alan KDV karşısında Türkiye'nin kendi özel şartlarının önemle gözönünde tutulması gerekmektedir. Batı ülkelerinin son yıllarda, uluslararası rekabet koşullarını yıprattığı gerekçesiyle, 261 ve 933 Sayılı Kanun'lara göre yapılan vergi iadesinden yakınlıkla ihraç mallarımıza " ek vergi " ya da "kota " koydukları bilinen bir gerçektir. Özellikle 1985 yılı başlarında Türkiye'nin GATT sübvansiyon kodunu imzalamasından sonra, bu sınırlamalar artmıştır. Hatta o tarihten itibaren ihracatta vergi iade oranları gittikçe düşürülmekte ve 1989 yılında tamamen kaldırılmasıyla ilgili çalışmalar yapılmaktadır. Ancak ifade etmeliyiz ki, Katma Değer Vergisi uygulaması 1960'lı yıllara yansıyan "vergi iadesi " mekanizmasının yerine işlevsel olarak geçmemektedir. Hatta bu istisnanın yasadaki kuruluş şekli nedeniyle, ihracatçılar üzerinden KDV yükünü tam manasıyla arındıramadığını söylebiliriz.

In today's world, developing countries use different policies in their finance of development. Exportation movements that take place in the Foreign Trade Policy have a great importance lately. To reach the aimed increases in exports different kinds of encouraging policies are used. Value Added Tax (KDV) has an important place in the tax encouraging policy. In 1985, with the acceptance of the law (numbered 3065) Value Added Tax was started to be used in our country. The eleventh clause of started to be used in our country. The eleventh clause of this law is about the exportation of goods and employment. International trade and the guidance of European Economic Community is very helpful for the exportation of goods and employment that takes place in Value Added Tax.

KAYNAKÇA

SEYİDOĞLU, Halil ; Uluslararası İktisat , Turhan Kitabevi, Ankara 1986.

UÇAR, Şahin ; "KDV'de ihracat istisnası", Türkiye'de KDV Semineri , İktisadi Araştırmalar Vakfı, İstanbul 1974,

UZUN, İbrahim ; "KDV'nin Yaratacağı Etkiler ", Vergi Dünyası, Sayı 40, Aralık 1984,

ULUATAM, Özhan ; Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası, Sevinç Matbaası, Ankara 1971,

3065 Sayılı KDV Kanunu, (Resmi Gazete : 2 Kasım 1984, Sayı 18563).

4 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, (Resmi Gazete : 8 Aralık 1984, Sayı 18599).

9 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, (Resmi Gazete : 31 Aralık 1984, sayı 18622).

15 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, (Resmi Gazete : 21 Temmuz 1985, Sayı 18818).

17 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, (Resmi Gazete : 19 Aralık 1985, Sayı 18963).

7 / 10624 Sayılı İhracatta Vergi İadesi Kararı, (Resmi Gazete, 16 Eylül 1985).

Resmi Gazete, 29.12.1983.

409 (M) Seri No'lu Maliye ve Gümrük Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği.

DOĞAN, Aykan ; Açıklamalı KDV Kanunu ve Uygulama Mukteza-
ları, Feryal Matbaası, Ankara 1986.