

İHRACAT TESLİMLERİNDE KDV İSTİSNASI ZORUNLULUĞU ve UYGULANMA YÖNTEMLERİ

VAT EXEMPTION OBLIGATION IN EXPORT DELIVERIES AND APPLICATION METHODS



Eyyüp Levent KARA*

ÖZ

Katma Değer Vergisi üretim ve dağıtımın her aşamasında mal ve hizmetlerin satış fiyatı üzerinden hesaplanan, ürünlere katılan değerleri vergilendirmeyi amaçlayan modern bir harcama vergisidir. Türkiye’de 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe giren 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda ülke ekonomisi için çok önemli olan ihracatı ve ihracata bağlı sektörleri geliştirmeyi amaçlayan birtakım muafiyet ve istisnalar bulunmaktadır. Bu muafiyet ve istisnaların uygulanması ve bazı durumlarda vergi iadelerinin gerçekleştirilmesi güçlü bir mali altyapı gerektirmekte, mükellefleri ve mali idareyi vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi için çok titiz davranmaya itmektedir. Bu hassas durumun sonucu olarak, ihracat teslimlerinde KDV istisnası uygulaması ve vergi iade sistemi içerisinde çok zorlu süreçleri barındırmaktadır. Bütün bu zorlu süreçlerin

ABSTRACT

Value added tax is a modern expenditure tax that is calculated at the sale price of goods and services at every stage of production and distribution and aims to tax the values added to the products at each phase. There are some exemptions in the Value Added Tax Law, no. 3065, which came into force on 1 January 1985 in Turkey, which has aimed to improve exports and export-dependent sectors which have always been very important for the country’s economy. The implementation of these exemptions and, in some cases, the realisation of tax returns require a strong financial infrastructure, pushing taxpayers and the financial administration to be very rigorous in preventing tax losses and evasion. As a result of this sensitive situation, the application of VAT exemption in export deliveries and the tax return system contain very

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, eyyup.levent.kara@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-4265-5761.

Kara, E. L. (Ağustos 2020). İhracat Teslimlerinde Kdv İstisnası Zorunluluğu ve Uygulanma Yöntemleri, *Vergi Raporu*, 251, (158-173).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 12.06.2020 / M.K.T.: 21.07.2020

mükelleflerin ve mali idarenin çok fazla mesai harcamasına sebep olmasına rağmen, birtakım uygulamalarla ihracatta KDV'nin sıfırlanmaya devam edeceği görünmektedir. Bu çalışmada KDV'ye farklı açılardan bakarak, Türkiye'nin ihracat teslimlerinde KDV'yi zorunlu olarak istisna kapsamına almasının sebeplerine ve uygulanma yöntemlerine değinilecektir.

Anahtar Kelimeler: Katma Değer Vergisi, İhracat istisnası, KDV iadesi.

Jel Sınıflandırma Kodları: E62, H26

GİRİŞ

İlk defa Avrupa'da ortaya çıkan Katma Değer Vergisi (KDV) harcamalar üzerinden alınan bir çeşit vasıtalı vergidir. Mal ve hizmet tesliminin her aşamasında uygulanan bu vergi ile üretim ve dağıtımın her kademesinde ürünlere katılan değerler vergilendirilmeye çalışılmaktadır. Bunun yanında, Türkiye'de ve KDV'nin uygulandığı diğer ülkelerde İhracat teslimleri üzerindeki KDV istisna kapsamındadır. Bu istisna sonucunda, KDV'nin yapısında bulunan vergi indirim sistemi uygulanmakta ve mükellefler hesapladıkları KDV'ler den kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanan, yüklendikleri KDV'leri indirmektedirler. İndirim yoluyla telafi edilemeyen tutarlar bulunduğu ise vergi iadeleri söz konusu olmaktadır. Bir vergi kanununda istisna, indirim ve bunun sonucunda iade uygulamalarının yapılması, hem mali yönetim tarafında hem de mükellefler tarafında birçok teknik bilgi ve altyapı gerektirmekte, uygulama noktasında sayısız zorlukları beraberinde getirmektedir. Türkiye'de ise, özellikle mali altyapının tam olarak sağlam temellere oturmadığı ve kayıt dışılığın sorun olmaya devam ettiği düşünüldüğünde istisna ve iade uygulamalarının çok prensipli bir şekilde yapılması gerekmektedir. Yapılan zorlu vergi incelemelerinin bir kısmını oluşturduğu, mali idareyi ve mükellefleri birçok prosedürle uğraşmak zorunda bıraktığı ve

difficult processes. Although all these challenging processes have caused taxpayers and financial administration to spend a lot overtime, it seems that VAT will continue to be zeroed in exports with some practices. In this study, the reasons for Turkey's compulsory exclusion of VAT in export deliveries and application methods will be discussed by looking at VAT from different angles.

Keywords: Value added tax, export exemption, VAT refund

Jel Classification Codes: E62, H26

altyapısının oluşturulmasında güçlüklerle karşılaşıldığı düşünüldüğünde, ülkemizde ihracat teslimlerinde KDV istisnası uygulamasının zorunlu olup olmadığı sorusu akla gelmektedir.

Sayırsız zorluklarına rağmen, ihracat teslimlerinde KDV istisnasını uygulamanın birçok nedeni vardır. Çalışmada bu nedenleri anlayabilmek için öncelikle KDV'nin Avrupa'da ortaya çıkış süreci tarihsel çerçevede değerlendirilecek, KDV'nin temel özelliklerine ve istisna mekanizmasına değinilecektir. Ardından Türkiye'nin KDV'de ihracat istisnasını uygulama noktasındaki zorunluluğu irdelenecek ve son olarak 3065 sayılı Türk KDV kanununda yer alan ihracat teslimlerine ilişkin istisnalardan bazıları anlatılacaktır.

1- KDV'NİN AVRUPA'DA ORTAYA ÇIKIŞI, TEMEL ÖZELLİKLERİ ve İSTISNA MEKANİZMASI

1.1- Avrupa Birliğinin Tarihçesi

Avrupa kıtasındaki ülkeler iktisadi, siyasi ve kültürel alanlarda ileri seviyelere ulaşmak için bir araya gelmeyi, ortak paydada buluşup uzlaşma sağlamayı gerekli görüyorlardı. Avrupa kıtasında bir çatı altında birleşme ve bir güç oluşturma fikri çok eski tarihlerden itibaren dillendirilmeye başlanmış ancak kıta üzerindeki devletlerin birbiriyile olan savaşları ve çıkar çatışmaları uzun bir dönem buna engel olmuştur. Avrupa kıtası 1870 ile

1945 dönemlerinde özellikle Almanya ve Fransa merkezli yoğun bir şekilde devam eden çatışmalara sahne olmuş, ilk dünya savaşı ve ardından kısa sürede gelen ikinci dünya savaşında hem Avrupa hem de Dünyada milyonlarca insanın ölümüyle sonuçlanan trajediler ortaya çıkmıştır. İlginçtir ki 19. yüzyılda yaşanan bu savaşlar ve olumsuz olaylar bir taraftan da eski tarihlerden beri düşünülen birlik olma ve barış içinde yaşama fikrinin uygulanmasına vesile olmuştur.

İkinci Dünya Savaşı sonrasındaki barışçıl dönemlerden ilki Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğunun kurulmasıdır. Bu topluluk uzun yıllar ulus devletlerin paylaşmakta zorlandığı ve savaşlara yol açan önemli hammaddelerin barışçıl bir şekilde paylaşılması amacıyla kurulmuştur. Fransa Dışişleri Bakanı Robert Schuman tarafından, 9 Mayıs 1950 tarihinde, savaşlara yol açan bu hammaddelerden bazılarının üretiminde alınacak kararların herhangi bir ülkeyle bağlantısı olmayan bir üst kuruluşa verilmesi fikri ortaya atılmıştır.¹ Schuman planının sonucunda 1951 yılında içinde Belçika, Federal Almanya, Lüksemburg, Fransa, İtalya ve Hollanda'nın bulunduğu 6 ülkeden oluşan Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu (AKÇT) kurulmuştur. Avrupa Birliğinin kurulmasının ilk adımı olan bu sürecin ardından bütünleşmeyi daha da ileri taşımayı hedefleyen Avrupa Devletleri "Avrupa Atılımı" adında bir fikir doğrultusunda taşıma, nükleer enerji ve geleneksel enerji faaliyetlerini de kapsayan daha geniş bir topluluk arayışına girmişlerdir.² Avrupa'da güvenliğin sağlanması, tek pazarın oluşturulması, gümrük birliğinin kurulması ve refah düzeyinin artırılması amaçlarıyla 1957 yılında Roma Antlaşması imzalanmış ve Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) ile Avrupa

Atom Enerjisi Topluluğu (AAET) kurulmuştur. 1957 yılında düzenlenen, Avrupa Birliğinin oluşmasındaki en büyük antlaşma senedi olan Roma Antlaşmasının 2. maddesi şu şekildedir; *"Topluluğun görevi, ortak bir pazarın kurulması ve üye devletlerin ekonomik politikalarının giderek yaklaştırılması yoluyla Topluluğun bütününde ekonomik faaliyetlerin uyumlu bir şekilde geliştirilmesini, sürekli ve dengeli bir büyümeyi, daha fazla istikrarı, yaşam standardının hızla yükselmesini ve Topluluğun bir araya getirdiği Devletlerarasında daha sıkı ilişkilerin kurulmasını sağlamaktır."*³ Bu maddeden ve diğer maddelerden anlaşılacağı üzere Antlaşmanın amacı ilgili ülkeler arasında mal ve hizmetler ile paranın serbest dolaştığı bir ortak pazarın kurulmasıdır.

Avrupa Birliğinin şekillenmesindeki en önemli kilometre taşı olan Roma Antlaşmasından sonra topluluk uzun yıllar süren derinleşme ve genişleme sürecine girmiştir. Öncelikle 1965 yılında imzalanan Füzyon Antlaşmasıyla yukarıda saydığımız topluluklar Avrupa Toplulukları adıyla anılmaya başlanmış, 1960'ların sonlarında Gümrük Birliğinin sağlanması için adımlar atılmış, 1986 yılında tek pazarın oluşturulması amacıyla Avrupa Tek Senedi imzalanmış, 1993 yılında yürürlüğe giren Maastricht Antlaşmasıyla parasal birlik sağlanmış, Avrupa vatandaşlığı gibi kavramlar ile Avrupa Birliğinin ana hatları oluşturulmuş ve sonuçta 2009 yılında uygulamaya geçen Lizbon Antlaşmasıyla birliğin daha demokratik bir görünüme sahip olması amaçlanmıştır.⁴

1.2- Avrupa'da KDV'nin Ortaya Çıkışı

Avrupa Birliğinin kısa tarihçesinden bahsederken birliğin ana amacının tek pazarı kurmak,

¹ T.C. Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, "Avrupa Birliğinin Tarihçesi". (https://www.ab.gov.tr/avrupa-birliginin-tarihcesi_105.html). Erişim tarihi: 10 Mart 2020.

² Çağrı ERHAN ve diğerleri, "Avrupa Birliği: Temel Konular", Ankara: İmaj Yayınevi. 2009. s.12.

³ 25 Mart 1957 Tarihli Roma Antlaşması. (<https://www.ikv.org.tr/images/files/A2-tr.pdf>). Erişim tarihi: 08 Mart 2020.

⁴ T.C. Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, "Avrupa Birliğinin Tarihçesi". (https://www.ab.gov.tr/avrupa-birliginin-tarihcesi_105.html). Erişim tarihi: 10 Mart 2020.

Avrupa Kitasında malların ve sermayenin serbest dolaşımını sağlamak olduğu ifade edilmişti. Birçok ülkeyi ilgilendiren ortak bir pazarın kurulmasını engelleyen çok fazla faktör bulunmakta olup, bunlardan en önemlisi hiç şüphesiz vergilerdir. Vergi ülkelerin egemenlik güçlerine dayanarak, karşılıksız ve cebren aldıkları değerler olduğu için vergi ile ilgili kararlar birliğe bağlı ülkelerin egemenlik güçlerine doğrudan müdahale karakteri taşımaktadır. Bu nedenle Avrupa Birliği üye ülkelerin iç işlerine karışmaktan kaçınmak istemekte ancak bir taraftan da tek pazarı oluşturmaya çalışmaktadır. Tek Pazarın oluşmasını en çok etkileme potansiyeline sahip vergi türü hiç kuşkusuz gider vergileridir. Çünkü bu vergiler doğrudan mal veya hizmetin üzerine konulmakta, üye ülkeler ve üçüncü dünya ülkeleriyle yapılan ticarete mal veya hizmetin maliyetini etkileyerek vergi oranları yüksek olan üyelere dezavantaj sağlamaktadır. Buda Avrupa Birliğinde serbest rekabeti bozmakta, ortak pazarda malların serbest dolaşımını engellemektedir.

Avrupa birliği özellikle dolaylı vergilerin tek pazarı engelleyici etkilerinden kurtulabilmek için vergi uyumlaştırması çalışmaları yapmıştır. Vergi uyumlaştırması Avrupa Birliğine üye ülkeler arasında ekonomik bağların güçlendirilmesi, serbest rekabeti önleyici vergi eşitliksizliklerinin azaltılması amacıyla vergi mevzuatlarının birbirine yakınlaştırılmasıdır.⁵ Avrupa Birliği ekonomik faaliyetlerin uyumlu bir şekilde devam ettirilebilmesi amacıyla vergi kanunlarında ayarlamalar yapmış, vergileri uyumlaştırma yoluna gitmiştir. Roma Antlaşmasının 99. maddesinde de belirtildiği üzere topluluk “... *dolaylı vergilere ilişkin mevzuatın uyumlaştırılmasına yönelik hükümleri... iç pazarın kurulmasını ve işleyişini sağlaması için gerekli olduğu ölçüde kabul eder*”. Bu nedenle Avrupa Topluluğu Roma Antlaşmasının dolaylı

vergiler ile ilgili hükümleri doğrultusunda mevcut mevzuat farklılıklarının ortadan kaldırılması ve uyumlaştırılması amacıyla çerçeve yasa niteliğinde direktifler yayımlamıştır. 11 Nisan 1967 tarih ve 67/227/AET sayılı Avrupa Konseyi birinci direktifi ile ilk defa 1918 yılında Alman girişimci Von Siemens ile ortaya atılmış ancak 1954 yılında Fransa’da kullanılmaya başlanmış olan KDV topluluğun ortak muamele vergisi olarak kabul edilmiştir. Daha sonraki yıllarda yayımlanan birçok direktifle de KDV’nin esasları düzenlenmiş ve zamanla Avrupa topluluğunun tamamında uygulanmaya başlanmıştır.

1.3- KDV’nin Türk Vergi Sistemine Girişi

Türk Vergi Sistemimizde KDV 1 Ocak 1985 tarihinde uygulamaya giren 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile yerini almıştır. Bu kanunun düzenlenmesinde Avrupa topluluğuna üye ülkelerin KDV sisteminin esaslarını teşkil eden 17.05.1977 tarihli 77/388/AET sayılı 6. Direktiften yararlanılmıştır. 3065 sayılı kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte daha önce bulunan banka ve sigorta muameleleri vergisi dışında sekiz adet gider vergisi yürürlükten kalkmıştır. Esasen Türkiye Avrupa Topluluğuna üye olmamasına rağmen kendiliğinden Avrupa ortak pazarına uyum sağlamaya çalışmıştır. Katma Değer Vergisini kendi isteğimizle uygulamaya koymamızdaki amaç; Türkiye’nin uluslararası piyasalarda rekabet gücünün artırılması, ihracatın geliştirilmesi, KDV’nin diğer ülkelerin vergi sistemleri ile uyumlaştırılmasının kolay olması, ileriki süreçte Avrupa Birliğine üyelikte kolaylık sağlayacağı düşünceleridir.

1.4- KDV’nin Temel Özellikleri

Katma Değer Vergisi ürünlerin yapım ve dağıtım aşamaları ile tesliminde oransal olarak uy-

⁵ Fatih SARAÇOĞLU. “Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci Ve Türkiye”. Ankara. Maliye ve Hukuk Yayınları. 2006. s. 10.

gulanan yayılı bir muamele vergisidir.⁶ Dünyada birçok gelişmiş ülkenin kullanmakta olduğu KDV diğer muamele vergilerinden farklı olarak üretim ve dağıtımın her aşamasında ürünlere katılan değerlere uygulanır. KDV’de indirim mekanizması geçerlidir ve bu sayede vergi piramitleşmesinin önüne geçilmektedir. İndirim mekanizmasına göre KDV mal veya hizmeti sağlayan mükellefin satış fiyatının belli bir oranı olarak hesaplanır, mükellef satış fiyatı üzerinden hesapladığı bu vergiden alışları için ödediği KDV’yi indirir ve aradaki farkı vergi dairesine öder. Bu sistem üretim ve dağıtımın her kademesinde uygulanır ve her mükellef satış yaptığı mal ve hizmete kattığı değer vergisini alıcılardan tahsil eder ve öder. Ancak sonuç olarak her aşamada ödenen bu vergilerin toplamı nihai tüketicinin ödediği vergiye eşit olur. KDV’nin en çok eleştiri alan yönü hiç şüphesiz nihai tüketicilere yüklediği bu yüküdür ve diğer dolaylı vergilerde de olduğu gibi vergi adaleti açısından olumsuz yanları vardır.⁷

Örneğin Türkiye’de uygulanmakta olan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun 29. maddesine göre; “Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak... kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini” indirebilirler. Türkiye’de uygulanan KDV kanununun bu maddesinden de anlaşılacağı üzere indirim mekanizmasının işleyebilmesi için belge düzeni gereklidir. Kanunda “fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV” nin indirilebileceği belirtildiğinden KDV’nin aynı zamanda kayıt dışılığa yönelmeyi azalttığı ve dev-

letlerin vergi gelirlerini arttırıcı etkisi olduğu da anlaşılmaktadır.

1.5- KDV’de İstisna Mekanizması

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun 29. maddesinin 2. fıkrasına göre: “Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez...”. Türk KDV sisteminin ve Avrupa topluluğuna üye ülkelerin KDV sisteminin esaslarını teşkil eden 17.05.1977 tarihli 77/388/AET sayılı 6. Direktifin 18. maddesinin 4. fıkrasında; “Belirli bir dönem içerisinde izin verilen indirim miktarının hesaplanan vergi miktarını geçtiği durumlarda, Üye Devletler belirleyecekleri koşullara uygun olarak fazla miktarı iade edebilir ya da bir sonraki döneme taşıyabilirler” denilmektedir. Türkiye’nin uyguladığı KDV sisteminde bazı istisnalar dışında indirilemeyen verginin iadesi söz konusu değildir. Avrupa topluluğunda ise genellikle iade yöntemi tercih edilmiştir. Bu doğrultuda Avrupa topluluğuna üye devletlerde hesaplanarak tahsil edilen vergi ödenmiş olan indirilebilir vergiden düşük ise aradaki fark ilgilinin talebine göre ya geri verilmekte ya da sonraki döneme devredilmektedir.⁸

KDV kanununda istisna kavramı yine bu kanunun uygulanma şeklini ortaya koyan direktiflerde ve özellikle 17.05.1977 tarihli 6. Direktifte geçmektedir. 6. Direktifin madde 13 ile başlayan istisnalar bölümünde; “Diğer Topluluk hükümlerine aykırı düşmemek kaydıyla Üye Devletler aşağıdakileri, söz konusu istisnaların kesin ve doğru olarak uygulanmasını sağlayacak ve muhtemel

⁶ Abdurrahman AKDOĞAN. “Kamu Maliyesi”. Ankara. Gazi Kitabevi. 2006. s. 278.

⁷ Abdurrahman AKDOĞAN. a.g.e., s. 281.

⁸ İhsan GÜNAYDIN. “AB ve Türkiye’de KDV Uygulamasına Karşılaştırmalı Bir Bakış”. (<http://www.vergisorumlari.com.tr/makale/ab-ve-turkyede-kdv-uygulamasina-karsilastirmali-bir-bakis/3504>). Erişim tarihi: 15 Mart 2020.

herhangi bir kaçakçılığı, vergiden kaçınmayı ve kötüye kullanmayı önleyecek şekilde belirleyecekleri şartlar altında vergiden müstesna tutacaklardır..." ifadesi yer almaktadır. KDV'nin en önemli kaynaklarından olan bu direktif Avrupa Topluluğuna üye ülkelere bazı teslim ve hizmetlerin belirli şartlar halinde KDV'den istisna tutulabileceğini söylemektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda ise istisnalar ikinci kısımda ve geçici maddelerde yer almaktadır. Kanunun ikinci kısmında "İhracat İstisnası", "Araçlar, kıymetli maden ve petrol ara- maları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna", "Taşımacılık İstisnası", "Diplomatik İstisnalar", "İthalat İstisnası", "Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar" şeklinde başlıklar halinde ayrıntılarıyla sayılmıştır. Bu istisnalar kapsamına giren işlemlerde KDV tahsil edilmez. Ayrıca KDV kanunun bazı hallerde indirimin yapılamayacağını açıklayan 30. maddesinin a bendinde vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili satın alınan mal ve hizmetlere ödenen KDV'nin mükellef tarafından indirim konusu yapılamayacağı düzenlenmiştir. Ancak aynı kanunun 32. maddesi şu şekildedir:

"Bu Kanunun 11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri ile 17 nci maddenin (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, işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığınca, tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur."

İstisnaların indirimine ilişkin olarak getirilen bu uygulama farklılığı, KDV'de tam istisna ve

kısmi istisna kavramlarını ortaya çıkarmıştır. Buna göre tam istisna kapsamında olan teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilir ve indirilemeyen KDV mükellefe iade edilebilir. Kısmi istisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerde ise yüklenilen KDV indirim konusu yapılamaz, gider veya maliyet olarak dikkate alınır.

2- TÜRKİYE'NİN KDV'DE İHRACAT İSTİSNASINI UYGULAMA NOKTASINDAKİ ZORUNLULUĞU

Türkiye'de ve dünya üzerinde birçok devlette bir harcama vergisi olarak KDV kullanılmaktadır. KDV'nin ortaya çıkışını açıklarken bahsedildiği üzere Avrupa topluluğundaki ülkeleri ve Türkiye'yi bu vergiyi kullanmaya iten birçok faktör vardır. Aynı zamanda ülkelerin uyguladığı KDV sistemlerinde ihracat ve ihracat teslimlerine ilişkin işlemler istisna kapsamına alınmaktadır. Bu çerçevede Türkiye' de de ilk çıktığı günden itibaren KDV kanunumuzda ihracat teslimlerinde istisnalar ile ilgili ayrı bir başlık bulunmakta, ihracat teslimleri tam istisna kapsamında değerlendirilmekte ve vergi iadeleri söz konusu olmaktadır. Esasen ihracat istisnasının uygulanması bir zorunluluk olarak algılanmamaktadır. Ancak KDV'de bu istisnayı uygulamanın teknik açıdan birçok zorluğu bulunmasına rağmen, KDV iadesi sistemi ile hem iade alan mükellefleri hem de iadeyi veren mali idareyi birçok prosedürle uğraşmaya iten süreçler olmasına rağmen vazgeçilmez olması dikkat çekicidir. KDV'de bir anlamda zorunluluk olan ihracat istisnasını uygulamanın bazı nedenleri başlıklar halinde aşağıdaki gibidir.

2.1- KDV'nin Rekabeti Bozucu Etkilerinin Önlenmesi

Türkiye ve Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde, ekonominin geliştirilebilmesi için ihracat yoluyla ülke dışına gerçekleştirilen ürün teslim-

leri ile bu teslimler sonucu ülkeye döviz girişi önem arz etmektedir. Türkiye’de ihracatı ve döviz girişini arttırabilmenin yolu ise dünya devletleri arasında rekabet gücünü elde etmeye bağlıdır. Bilindiği üzere uluslararası piyasalarda serbest rekabet koşullarında aynı mal veya hizmetin bazı ülkelerde üzerindeki dolaylı vergi yükünün az olması, bazı ülkelerde de çok olması fiyat farklılıklarına yol açmakta, alıcılar dolaylı vergilerin az olduğu, daha hesaplı olan ülkeden ticareti tercih etmektedirler. Buda uluslararası rekabeti olumsuz etkilemektedir. İhracat istisnasının temelinde yatan ve ülkemizde de uygulanma zorunluluğu hissedilmesine neden olan sebeplerden biri bahsettiğimiz rekabeti bozucu etkilerin giderilmesi amacıdır. En çok ticaret yaptığımız ve üyesi olmaya çabaladığımız Avrupa Birliği’ne dâhil ülkeler daha önce bahsedildiği üzere Katma Değer Vergisini kullanmakta ve bu vergiyi uygularken ihracat teslimlerini istisna kapsamına alarak ülkeler arası farklı vergi oranlarının rekabeti bozucu etkilerinden kurtulmaya çalışmaktadır.

Bu kapsamda 11.04.1967 tarih ve 67/228/AET sayılı Avrupa Topluluğu Ortak Katma Değer Vergisi Sisteminin yapısı ve uygulama prosedürleri başlıklı ikinci direktifinin 10. Maddesi aşağıdaki gibidir:

“1. Aşağıdaki durumlar, her üye devlet tarafından belirlenen koşullarda katma değer vergisinden muaf tutulacaktır.

(a) İlgili devletin katma değer vergisi uyguladığı bölgenin sınırlarının dışındaki yerlere gönderilen veya taşınan mal arzı;

(b) (a) nın kapsamına giren veya transit nitelikli mallara ait hizmetler,...”

Görüldüğü üzere Avrupa Birliği, direktifler yoluyla bütün üyelerine ihracat teslimlerinde KDV’yi istisna kapsamına almalarını söylemiştir.

Esasen Türkiye’nin Avrupa üyeliği tam olarak kabul edilmediği için Gümrük Birliği Antlaşmasında geçen birtakım sorumluluklar dışında yukarıdaki direktifte geçen ihracat teslimlerine ilişkin istisnayı uygulama zorunluluğu ve sorumluluğu bulunmamaktadır. Ancak Türkiye uluslararası rekabet gücüne sahip olmak amacıyla kendi isteğiyle KDV’yi uygulamaya koyduğu gibi ihracat teslimlerinde istisnayı da kendi isteğiyle uygulamaktadır.

2.2- KDV’de Varış Ülkesinde Vergileme (Destinasyon) Prensibi

Dolaylı vergilerin özellikle de KDV’nin uluslararası rekabeti ve ticareti bozucu etkilerinin giderilmesi için uygulanan en önemli ilkelerden biri varış ülkesinde vergileme (destinasyon) prensibidir. Avrupa Birliği’nde uygulanan ve Türkiye’nin de uyguladığı KDV kanununun yapısında bu kural bulunmaktadır. Varış ülkesinde vergileme prensibinde ithal edilen ürünler vergiye tabi tutulurken ihraç edilen ürünler KDV’den istisna tutulup iade sistemi uygulanmakta ve ihraç malları vergiden arındırılmaktadır.⁹ Türkiye’nin varış ülkesinde vergilendirme prensibine göre ihraç edilen ürünler üzerinden vergi almaması ve iade yöntemini uygulaması uluslararası ticarete rekabet avantajı sağlamaktadır. Ayrıca Türkiye bu prensip sayesinde, herhangi bir vergi uygulanmayacağı için ülkeler arası farklı olabilen vergi oranlarının uyumlaştırılmasındaki zorluklardan da kurtulmuş olmaktadır.

Avrupa Birliği’nin KDV’yi uygulama şekline bakıldığında 1993 yılı ile 1997 yılı önem taşımaktadır. 1 Ocak 1993 tarihine kadar vergilendirme işlemleri ülkelerin gümrüklerinde yapılmaktaydı. Bu tarihte uygulamaya başlanan kısa süreli KDV sisteminde 1996 yılı sonuna kadar varış ülkesin-

⁹ Aykut TAVŞANCI. “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Sistemi İle Uyumlaştırılmasının Dolaylı Vergiler Açısından Değerlendirilmesi”. (<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/5784>). Erişim tarihi: 10 Nisan 2020.

de vergileme prensibinin uygulanacağı, 1 Ocak 1997 tarihinden itibaren ise kaynak ülkesinde vergileme prensibinin uygulanacağı kararlaştırılmış ancak birlik içinde tam olarak uygulamaya konulamadığından, varış ülkesi prensibi geçerliliğini korumuştur.¹⁰ Özetle Avrupa birliğinde ve ülkemizde uygulanan KDV sisteminde ülke dışına yapılan ticarete temel kural vergileme yetkisini ihraç eden ülkeden ziyade mal ve hizmetin tüketiminin yapıldığı ülkeye veren varış ülkesinde vergileme kuralıdır. Bu nedenle KDV’de mal ve hizmet ihracatının istisna tutulması kaçınılmaz olmaktadır.

2.3- Türkiye’nin Gümrük Birliğinden Kaynaklanan Sorumlulukları

Türkiye Avrupa Birliğine ilk kurulduğu 1957’li yıllardan itibaren büyük ilgi göstermiştir. Bu ilgi sonucunda önceki adı Avrupa Ekonomik Topluluğu olan birliğe 1959 yılında, kuruluşundan kısa bir süre sonra üye olmak için başvuru gerçekleştirmiştir. Dört yıllık görüşme sürecinden sonra 12 Eylül 1963 tarihinde Ankara Antlaşması kabul edilmiştir. Bu antlaşmayla Türkiye’nin tam olarak üyeliği kabul edilmemiş, üye olmak için belli şartları yerine getirebileceğini göstermesi istenmiştir. Ankara antlaşmasıyla Türkiye’nin tam olarak üye olabilmesi için geçmesi gereken evreler; “hazırlık dönemi”, “geçiş dönemi” ve “son dönem” olarak üçe ayrılmıştır. Beş yıl olması planlanan ancak sekiz yıl süren hazırlık döneminde Türkiye, ekonomisini sağlam temellere oturtmaya ve güçlendirmeye çalışmıştır. Ardından 1970 yılında imzalanan “Katma Protokol” ile 1973 yılından itibaren ikinci dönem başlamış ve 22 yıl sürmüştür.

22 yıllık geçiş dönemi sonunda Türkiye ile AB Ortaklık Konseyi’nin 6 Mart 1995 tarihinde kabul ettiği karar uyarınca 1 Ocak 1996 tarihinden itibaren son dönem olarak adlandırabileceğimiz “Gümrük Birliği” dönemine geçilmiştir. Türkiye Avrupa Birliğine tam üyeliği gerçekleştirilmemesine rağmen Gümrük Birliğinden kaynaklanan sorumluluklarını yerine getirmeyi taahhüt etmiştir. Avrupa Birliğine tam üye olmadan Gümrük Birliğini gerçekleştiren ve ticari bütünleşmeyi sağlamaya çalışan ilk ülke Türkiye’dir.¹¹

Gümrük Birliği; “*taraf ülkelerin mallarının tek bir gümrük alanı içinde, her nev’i tarife ve eşdeğer vergiden muaf biçimde, serbestçe dolaşabilmele-ri ve tarafların, üçüncü ülkelere gelen ithalata yönelik olarak da aynı tarife oranlarını ve aynı ticaret politikasını uygulamaları*” anlamındadır.¹² Gümrük birliği ile antlaşmaya taraf olan ülkeler aralarında gümrük vergileri veya diğer vergileri ve kısıtlamaları kaldırmayı taahhüt etmekte aynı zamanda diğer ülkelere karşıda ortak bir gümrük tarifesi uygulamayı kararlaştırmaktadırlar. Esasen bu antlaşmalar gümrük vergilerini ve buna benzer tarife ve kotaları kapsamaktadır. Ancak taraf olan ülkeler bunların yanında üçüncü ülkelerle aynı şartlar altında serbest ticaret antlaşmaları yapmayı veya bazı vergileri karşılıklı olarak düzenlemeyi gerektiren sorumluluklar altına da girebilir. Türkiye Gümrük Birliğine girmekle Avrupa Birliği ile birlikte birçok serbest ticaret antlaşmaları imzalamış, vergisel yönden birçok düzenleme yaparak uyumluluğu sağlamaya çalışmıştır. İhracat teslimlerinde KDV’nin istisna olması gümrük birliğinden kaynaklı olmamasına rağmen, Türkiye’nin böyle bir antlaşmaya taraf

¹⁰ Fatih SARAÇOĞLU ve Haydar EJDER. “Katma Değer Vergisinde Varış Ülkesinde veya Menşe Ülkesinde Vergilendirme Ve İhracat İstisnası”. (https://iibfdergi.deu.edu.tr/index.php/cilt1-sayi1/article/view/124/pdf_110), Erişim tarihi: 10 Nisan 2020.

¹¹ Seyhun DOĞAN ve Semanur KAYA. “Gümrük Birliği Sonrasında (1996-2009) Türkiye’nin Avrupa Birliği ile Dış Ticaretinin Ülke ve Fasil Bazlı Yoğunlaşma Analizi”. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Ekonometri ve İstatistik Dergisi. Sayı: 14. 2011. s.2.

¹² T.C. Dışişleri Bakanlığı. “Türkiye-AB Gümrük Birliği”. (<http://www.mfa.gov.tr/turkiye-ab-gumruk-birligi.tr.mfa>). Erişim tarihi: 10 Nisan 2020.

olduğu ve Avrupa Birliği ortak pazarında rekabet gücü elde etmeye çalıştığı ortamda, böyle bir istisnayı uygulamama gibi bir seçeneğinin olamayacağı da açıktır.

2.4- Türkiye'nin Avrupa Birliğine Tam Üyelik Yolunda Vergi Uyumlaştırma Çabaları

Daha önce bahsedildiği üzere Türkiye Avrupa Birliğinin ilk kurulduğu yıllardan itibaren bu birliğe tam olarak üye olabilmek için çok çaba sarf etmiştir. 12 Eylül 1963 günü kabul edilen ve 1964 yılından itibaren yürürlüğe giren Ankara Antlaşması ile uzun yıllar sürecek olan ekonomik, siyasi, mali alanda birçok düzenlemenin ve yükümlülüğün kabul edildiği kendini kanıtlama sürecine girilmiştir. Esasen Türkiye'nin tam üyeliği kabul edilmediği için yapılan düzenlemeler ve altına girilen yükümlülüklerin birçoğu kendiliğinden yapılmıştır. Bu bir bakıma Türkiye'nin iktisadi, siyasi, mali ve başka alanlarda kendini geliştirme ve modernleşme çabalarının bir sonucudur. Bu kapsamda atılan adımlardan biride vergisel alanda uyumlaştırma çalışmalarıdır.

Vergi uyumlaştırması uluslararası ticarette mal ve hizmetlerin serbestçe dolaşmasına engel olan, serbest piyasa koşullarının sağlanmasını önleyen ve ortak bir pazarın kurulmasını zorlaştıran mali hükümlerin düzenlenmesi veya ortadan kaldırılmasıdır.¹³ Bilindiği üzere ilk kurulduğu günlerden itibaren Avrupa Birliğinin amacı ortak bir pazarın kurulmasını, malların, sermayenin ve insanların özgürce bu pazarda dolaşabilmesini sağlamaktır. Ortak pazarın oluşturulmasının karşısındaki en büyük setlerden biri hiç şüphesiz vergilerdir ve vergiler içinde de özellikle harcamalar üzerinden alınan vergilerdir. Bu nedenle Avrupa Birliği üye ülkeler arasında vergilerin

birbirine yaklaştırılmasını ve uyumlaştırılmasını sağlamaya çalışmıştır. Avrupa Birliğini kuran Roma Antlaşmasının 3/f maddesi “*ortak pazar dâhilinde rekabetin bozulmamasını sağlayacak bir sistemin kurulmasını*”, 3/h maddesi “*Üye Devletler ulusal mevzuatının, ortak pazarın işleyişinin gerektirdiği ölçüde birbirine yaklaştırılmasını*” sağlayacak bir rejim planlamıştır. Ayrıca Roma Antlaşmasının 99. maddesine göre; “*Konsey, Komisyonun önerisi üzerine ve Avrupa Parlamentosunun görüşünü aldıktan sonra oybirliğiyle, muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer türden dolaylı vergilere ilişkin mevzuatın uyumlaştırılmasına yönelik hükümleri, bu uyumlaştırmanın 8a. maddesinde öngörülen sürede iç pazarın kurulmasını ve işleyişini sağlaması için gerekli olduğu ölçüde kabul eder*”.

Avrupa Birliğinde Katma Değer vergisinin ilk çıkışı daha öncede bahsedildiği üzere bu uyumlaştırma ve yakınlaştırma çalışmalarının sonucunda gerçekleşmiştir. Ortak pazarın ve serbest rekabetin önünde engel olan ihracat malları üzerindeki KDV'nin daha önce bahsedildiği üzere, direktifler ve alınan kararlar ile muaf tutulması da bu uyumlaştırma çalışmalarının bir sonucudur. Avrupa birliği ülkeleri arasında ihracat üzerinden alınan KDV sıfır oranlıdır ve ithal edilen mallara uygulanan KDV'de ortak pazarın sağlanması için ülke içinde aynı türden mallara uygulanan KDV oranına eşitlenmeye çalışılmaktadır. Türkiye'nin tam üyeliği kabul edilmediği için vergi uyumlaştırması yapmasını gerektirecek herhangi bir karara veya antlaşmaya imza atmış değildir. Ya da Avrupa Birliği kaynaklı vergilendirme gücünü azaltıcı herhangi bir yaptırım bulunmamaktadır. Türkiye kendi isteğiyle vergi uyumlaştırmasını gerçekleştirmeye ve uluslararası alanda rekabet etmesine olanak sağlayacak modern bir vergi

¹³ Ertan GÜVENDİ. “Avrupa Birliği İle Katma Değer Vergisi Uyumlaştırılmasında Geline Son Durum”. (http://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2008-102-Avrupa_Birligi_%C4%B0le_Katma_Deger_Vergisi_Uyumlastirmasinda_Geline_Son_Durum-Ertan_Guvendi_%20.pdf). Erişim tarihi: 15 Nisan 2020.

167

den ve tebliğde geçen ifadelerden anlaşılacağı üzere ihracat teslimlerinde vergiyi doğuran olay; ilgili malın fiilen gümrük hattından geçtiği tarihte, gümrüksüz satış mağazalarına veya depolarına konulduğu tarihte, yetkili gümrük antreposuna konulduğu tarihte veya serbest bölgeye geçtiği tarihte meydana gelmiş olmaktadır.

Mal ihracından kaynaklanan KDV istisnası vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu dönemde yani ihracatın gerçekleştiği dönemde ihracatçı tarafından beyan edilir. İhracat teslimleri KDV uygulamasında tam istisna kapsamında olup, kanunun 32. maddesinde açıklandığı üzere vergiden istisna edilmiş bu işlem ile ilgili olarak yüklenilen ve fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV hesaplanacak KDV'den indirilir. İndirilemeyen KDV ise kanunda ve Tebliğde geçen hüküm ve şartlarla mükellefe iade edilir. İadeye konu edilecek olan KDV "Yüklenilen KDV" olup, nasıl hesaplanacağı ve şartları ile ilgili hükümlere tebliğde ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

3.2- Bavul Ticareti Kapsamındaki Teslimlerde İstisna

Bavul ticareti, diğer adıyla Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlar 3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesine göre istisnadır. Bavul ticaretinde yabancı alıcılar tarafından ticari amaçla alınan mal ve hizmetlerin diğer ülkelerde satmak amacıyla götürülmesi söz konusudur.¹⁶ İhracatın teşvik edilmesi için istisna kapsamına alınan bu yöntemde ihracatçıları bağlı oldukları vergi dairelerinden tebliğde geçen gerekli şartları taşımaları halinde "İstisna İzin Belgesi" alırlar ve tıpkı mal ihracında olduğu gibi satışlarında KDV hesaplamazlar. Tebliğde bu istisnanın şartları şöyle sıralanmıştır:

- a) Teslim, Türkiye'de ikamet etmeyen yabancı uyruklu alıcılara veya yurtdışında ikamet eden ve buna dair ilgili ülke resmi makamlarından alınmış ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belgeye sahip olan Türk uyruklu alıcılara yapılmalıdır.
- b) Satılan malların bedelleri toplamının 2.000 TL'nin üzerinde olması gerekir. Bu toplama, aynı faturada gösterilen birden fazla mal çeşidine ait bedeller dahildir.
- c) 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listede yer alan mallar için bu kapsamda işlem yapılamaz.

Bu kapsamdaki satışlarda, şekil ve muhtevası Gelir İdaresi Başkanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından belirlenen "Özel Fatura" kullanılır...

Satın alınan malların, özel fatura tarihini izleyen aybaşından itibaren üç ay içinde Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın uygun görüşü alınarak Maliye Bakanlığı'nca belirlenen gümrük kapılarından yurtdışına çıkarılması ve bu malların gümrük bölgesinden çıktığını gösteren bu gümrük kapılarında onaylatılmış özel faturanın bir nüshasının çıkış tarihinden itibaren en geç bir ay içinde satıcıya intikal etmiş olması gerekir".

Bu istisna ile kanun koyucu özellikle 1980'lerde ortaya çıkan ve yurt dışından gelip aldığı ürünleri kendi ülkesine götürerek ticaretini yapan yabancı uyruklu vatandaşlara yapılan teslimleri de ihracat teslimleri kapsamına almayı ve istisna uygulamayı amaçlamıştır. Bu yöntemde de tıpkı ihracat teslimlerinde olduğu gibi iadeye konu edilecek olan KDV "Yüklenilen KDV" dir. Bu iadenin nasıl hesaplanacağı ve gerçekleştirileceği ile ilgili hükümlere tebliğde ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

¹⁶ Nihan YILDIRIM. "Bavul Ticareti Ve Yolcu Beraberi Eşya İhracatı Karşılaştırması". ([http://vergiraporu.com.tr/uplimage/org/makale%2010%20\(nihan%20yildirim\).pdf](http://vergiraporu.com.tr/uplimage/org/makale%2010%20(nihan%20yildirim).pdf)), Erişim tarihi: 18 Nisan 2020.

3.3- Hizmet İhracı

3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesine göre, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler KDV'den istisnadır. Aynı Kanunun 12/2. maddesi uyarınca:

"...Bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.

- a) Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.*
 - b) Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır."*
- Tebliğe göre;

"Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığı, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edilir. Hizmetten yurtdışında faydalanılmasından kasıt, Türkiye'de yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamasıdır."

Bir hizmetin hizmet ihracı kapsamında istisnaya konu olabilmesi için yurtdışındaki bir müşteri için yapılması, yurtdışında faydalanılması ve hizmetin Türkiye'de gerçekleştirilmesi gereklidir. Tebliğde, 3065 sayılı Kanunun 12. maddesi ve Tebliğin ilgili bölümlerinde belirlenen şartları taşımayan işlemlerin hizmet ihracı kapsamında istisnaya konu olamayacağı açık bir şekilde ifade edilmiştir. Ayrıca hizmet ihracı KDV uygulamasında tam istisna kapsamında olup, tıpkı ihracat teslimlerinde olduğu gibi iadeye konu edilecek olan KDV "Yüklenilen KDV" dir.

3.4- Serbest Bölgelerdeki Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmetler

3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesinde serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler KDV'den istisnadır denilmektedir. Fason hizmetlerin ne olduğu Tebliğde açıklanmıştır. Tebliğe göre; "fason hizmet, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığı belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden

geçirilerek tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesini ifade eder." Fason hizmette belirli işlemlere tabi tutularak geri verilecek olan hammadde işi yaptıranlarca temin edilir ve gerekli işlemlere tabi tutulduktan sonra işi yaptıranı iade edilir.

Kanunun 12/3. maddesi şu şekildedir:

"Fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılması için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.

- a) Fason hizmet serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olmalıdır.*
- b) Fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılmalıdır."*

Ayrıca tebliğe göre; "söz konusu şartlara ilaveten, ana madde ve malzemelerin serbest bölgeden gönderilmesi ve fason hizmete konu malın yeniden serbest bölgeye gönderilmiş olması gerekir." Bunun yanında 3065 sayılı KDV kanunu ve ilgili tebliğe göre, Türkiye'den bu bölgelerde faaliyet gösterenlere yapılan sadece fason hizmetler KDV'den istisna olup, bunun dışındaki hizmet şekilleri KDV'ye tabidir. Serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler KDV kanunun 32. maddesine göre tam istisna kapsamında değerlendirilmekte ve yüklenilen ve indirilemeyen KDV iadeye konu olmaktadır.

3.5- Yolcu Beraberi Eşya

Yolcu beraberliği eşya ya da Türkiye'de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlar 3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesine göre istisnadır. Kanunun (11/1-b) maddesine göre; "Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında Katma Değer Vergisi tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen Katma Değer Vergisi iade olunur." Yolcu Beraberi Eşya uygulamasında yurt dışından gelen ve Türkiye'de ikametgâhi olmayan yolcuların ülke içinde aldıkları özel tüketim malzemelerinin, yanlarında götürdükleri hediyelerin

ve kişisel ihtiyaçlarına yönelik ticari amaçlar dışında aldıkları mal ve hizmetlerin KDV'den arındırılması amaçlanmaktadır.

İhracatı teşvik ve kayıt dışılığı azaltma amaçları taşıyan bu istisnanın uygulanabilmesi için satıcılarda bazı şartlar aranmaktadır. Tebliğe göre bu satışları yapmak isteyen mükellefler vergi dairesinden "İzin Belgesi" almalı ve gerçek usulde KDV mükellefi olmalıdır. Ayrıca Bavul Ticareti kapsamında özel fatura ile satış yapan mükelleflerin sahip olduğu "İstisna İzin Belgesi" yolcu beraberliği eşya kapsamında satış yapabilmelerine de imkân tanımakta, ayrıca "İzin Belgesi" almalarına gerek bulunmamaktadır. Tebliğe göre istisnadan yararlanabilecek alıcılar; *"Türkiye'de ikamet etmeyen ve satın aldığı malı yurtdışına götüren yabancı uyruklu veya yurtdışında ikamet eden ve buna dair o ülke resmi makamlarından alınmış ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belgeye sahip olan Türk uyruklu alıcılardır."* Yine tebliğe göre istisnadan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I sayılı listede yer alan mallar hariç, yolcu beraberinde götürülebilecek her türlü mal faydalanabilir ve izin belgeli satıcılardan alınan malların faturada gösterilen bedelleri toplamının KDV hariç 100 TL'nin üstünde olması gerekmektedir. Hizmet ifalarında bu istisnanın uygulanması mümkün değildir.

Bavul ticaretinden farklı olarak yolcu beraberliği eşya uygulamasında vergi alıcıdan önce tahsil edilir, malın alıcı tarafından yurt dışına çıkarılmasından sonra iade edilir. Bu nedenle satıcı tarafından düzenlenen faturada toplam mal bedeli üzerinden KDV hesaplanıp ayrıca gösterilecek ve alıcıdan tahsil edilecektir. Tebliğe göre tahsil edilen vergi ilgili dönem beyannamesinde genel esaslar çerçevesinde beyan edilecek, beyan edilen bu tutar nedeniyle beyannamede "Ödenmesi Gereken KDV" çıkmış olması halinde ödenecektir. Alıcının istisnadan faydalanabilmesi ve ödemiş olduğu KDV'yi geri alabilmesi için satın almış olduğu malları fatura veya benzeri belgenin

düzenlendiği tarihten itibaren 3 ay içerisinde yurt dışına çıkarmış olması gerekmektedir.

Tebliğde açıklandığı üzere Yolcu Beraberliği Eşya uygulamasında alıcılar ödemiş oldukları KDV'yi belli şartlarla satıcıdan geri almaktadır. Satıcılar ise alıcıya iade ettikleri bu tutarı iade ettikleri dönemde, 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İndirimler" kulakçığında "İndirimler" tablosunda indirim konusu yapılabilecektir. Tam istisna kapsamında olan Yolcu Beraberliği Eşya uygulamasında satıcılar indirim yoluyla telafi edemedikleri tutarları iade olarak alabileceklerdir. İade alabilecekleri tutar alıcılara iade edilen vergi tutarıdır. Bavul ticaretinden farklı olarak *"Yüklenilen KDV"* nin iade hesaplarına konu edilmesi durumu söz konusu değildir.

Türkiye'de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan bu satışlarda istisna, verginin önce alıcıdan tahsil edilip, malın yurtdışına çıkarılmasından sonra iade edilmesi şeklinde uygulanır. Alıcıya ödemiş olduğu verginin satıcı tarafından iade edilmesinin birden fazla yöntemi vardır. Tebliğe ayrıntılı olarak açıklanmış olan bu yöntemler; "İadenin Gümrükten Çıkarken Banka Şubesinden Alınması", "İadenin Gümrük Çıkışından Sonra Alınması", "Verginin Elden İadesi", "İadenin Avans Olarak Ödenmesi" ve "Yetki Belgesine Sahip Aracılar Tarafından İade" olmak üzere başlıklar halinde sayılmıştır.

3.6- İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması

İhracatın geliştirilmesi amacıyla çıkarılmış bir diğer uygulama olan, genellikle *"tecil- terkin"* sistemi olarak adlandırılan İhraç kaydıyla yapılan mal teslimlerinde istisna uygulaması KDV kanunun 11/1-c maddesinde düzenlenmiştir. Bu sistemde ihracatçıların ihraç etmek amacıyla aldıkları mallara KDV ödememesi sağlanmaktadır. 3065 sayılı KDV kanunun 11/1-c maddesine göre:

"İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma

değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur.”

Bu uygulamada ihracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade söz konusudur. KDV kanununun 11/1-c maddesine göre; “İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek Katma Değer Vergisi, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamaz.” Ayrıca tebliğe göre ihraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulaması ihtiyari bir uygulama olup, bu kapsamdaki malların imalatçıları tarafından ihracatçılara KDV tahsil edilerek teslimi de mümkündür.

Tebliğe göre “Tecil-terkin uygulamasından “imalatçı” vasfını haiz satıcılar yararlanabilir. İmalatçılar, ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların bir kısmını piyasadan hazır olarak satın alabilirler. Bu durumda, imalatçıların bizzat ürettikleri mallar için tecil-terkin uygulaması yapılır. Piyasadan hazır olarak alıp sattıkları mallar için tecil-terkin işlemi uygulanmaz.” Bunun yanında imalatçı tarafından fason olarak imal ettirilen mallar için tecil-terkin uygulamasından yararlanılabilir. Ayrıca tebliğe; “Satıcının ihraç kaydıyla satışını yaptığı malın, ihraç edilen nihai mamul olması gerekir. Bu şartı taşımayan teslimlerde tecil-terkin işlemi uygulanmaz.” ifadesi yer almaktadır.

Bunun yanında ihraç kayıtlı olarak yapılan teslimlerde fatura KDV’li olarak kesilmekte ve tebliğe göre faturanın altına; “3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, katma değer vergisi tahsil edilmemiştir.” ibaresi yazılmaktadır.

Bu faturada gösterilen ve imalatçı tarafından ihracatçıdan tahsil edilmeyen KDV imalatçı tarafından ilgili dönem beyannamesine yansıtılır, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilir. Fatura içeriği mal tebliğinde belirlenen şartlarla ihraç edildiği takdirde tecil edilen bu vergi terkin edilir. Tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından 3065 sayılı Kanunun 32. maddesi hükmü uygulanmaz. Yani ihracatçılar açısından istisna kapsamında değerlendirilerek iade uygulamasına konu edilmezler. Bu uygulamada ihracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade söz konusudur. Tebliğe göre; “Tecil edilecek vergi miktarı, mükellefin ihraç kaydıyla teslimleri nedeniyle hesaplanan vergi tutarından fazla olamaz. Ancak mükellefin ödenmesi gereken vergi tutarı, ihraç kaydıyla teslimleri nedeniyle hesaplanan vergi tutarından az ise bu tutar esas alınır. İhraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarından tecil edilemeyen bir kısım varsa, bu kısım imalatçı mükellefe iade edilir.”

Yine 3065 sayılı KDV kanunu ve Tebliğe göre; “İhracatçıların ihraç kaydıyla aldıkları malları hiç ihraç edememeleri ya da süresinden sonra ihraç etmeleri durumunda, ihraç kaydıyla yapılan teslim mahiyet itibarıyla yurtiçi mal teslimine dönüşür. Bu durumda, ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan ve tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte imalatçıdan tahsil olunur. Ancak, ihraç kaydıyla teslim edilen malların 213 sayılı Kanunda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilememesi halinde tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil olunur.”

Bu açıklamalardan da ilgili malın ihracatçı tarafından ihraç edilmemesi veya süresi geçtikten sonra ihraç edilmesi durumunda karşılaşılabilecek müeyyideler anlaşılmaktadır.

SONUÇ

Ülke ekonomileri için ihracat ve ihracata bağlı sektörler büyük önem arz etmektedir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde, ekonomik kalkınma yolunda kaynak sıkıntısı çok fazla görülmektedir ve bu sıkıntıyı aşmanın en bilinen yolu ise uluslararası alanda ticaret yapabilmek ve bu yolla ülkeye sermaye girişini sağlayabilmektir.

Gelişmeye devam eden ülkelerden biri olan Türkiye, uluslararası alanda rekabet gücüne sahip olmak ve ekonomik kalkınmayı sağlayabilmek için bugüne kadar birçok yapısal reform yapmış ve yapmaya devam etmektedir. Türkiye her dönemde ekonomik, siyasi ve mali alanda kendini geliştirmenin ve güçlü devletlerle rekabet edebilecek seviyeye gelmenin yollarını aramıştır. Bu sebeplerle Avrupa Topluluğuna ilk kurulduğu yıllardan itibaren üyelik başvurusunda bulunmuş, bu topluluğa girebilmek için ekonomik, siyasi ve mali alanda kendini geliştirme çabası içine girmiştir. Türkiye’de mali alanda yapılan reformlardan biri uluslararası ticarette mal ve hizmetlerin fiyatını doğrudan etkileyen dolaylı vergilerin modernleştirilmesidir. Bu çerçevede Türkiye, 1985 yılından itibaren Avrupa Birliği’ne üye ülkelerin ortak vergisi olan KDV’yi bir harcama vergisi olarak kullanmaya başlamıştır. KDV’nin ortaya çıkış sürecinde ise, ortak pazarı kurup malların ve sermayenin serbestçe dolaşmasını hedefleyen Avrupa Birliği, ortak pazarı engellediği düşüncesiyle ihracat teslimleri üzerindeki KDV’yi her zaman istisna kapsamına almıştır.

Esasen Türkiye’nin Avrupa Birliği’ne üyeliği kabul edilmediği için Gümrük Birliğinde geçen birtakım sorumluluklar dışında, KDV’yi ve ihracat teslimlerinde KDV istisnasını uygulamak gibi bir taahhüdü ve zorunluluğu bulunmamaktadır. Uluslararası ticarette mal ve hizmetlerin fiyatını doğrudan etkileyen KDV’nin rekabeti bozucu etkilerinin giderilmesi çabaları ve KDV’nin yapısında bulunan mal ve hizmetin tüketiminin ya-

pıldığı ülkede, varış ülkesinde vergileme kuralı Türkiye’yi kendiliğinden bu istisnayı uygulamaya itmektedir. Ayrıca Türkiye’nin Gümrük Birliği gibi bir antlaşmayla Avrupa Birliği ile ticarette birçok tarife ve vergiyi kaldırmışken böyle bir istisnayı uygulamaması tutarsız olacaktır. Ekonomik, siyasi, mali ve daha birçok alanda kendini geliştirme ve modernleşme çabasında olan Türkiye’nin, mal ve hizmetlerin vergi yükünün en hafif olduğu ülkede toplandığı uluslararası rekabet ortamında, ihraç edilen mallar üzerindeki vergiyi geliştirmiş ülkelere paralel olarak sıfırlamaması düşünülemez.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, A. *Kamu Maliyesi*, Ankara, Gazi Kitabevi, 2006
- DOĞAN, S. ve KAYA, S. “*Gümrük Birliği Sonrasında (1996-2009) Türkiye’nin Avrupa Birliği ile Dış Ticaretinin Ülke ve Fasil Bazlı Yoğunlaşma Analizi*”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Ekonometri ve İstatistik Dergisi, Sayı 14
- ERHAN, Ç. KIZILIRMAK, A.B., OLCAY, C.A. *Avrupa Birliği: Temel Konular*, Ankara, İmaj Yayınevi, 2009
- GÜNAYDIN, İ. “*AB ve Türkiye’ de KDV Uygulamasına Karşılaştırmalı Bir Bakış*”. (<http://www.vergisorumlari.com.tr/makale/ab-ve-turkyede-kdv-uygulamasina-karsilastirmali-bir-bakis/3504>). Erişim tarihi: 15 Mart 2020.
- GÜVENDİ, E. “*Avrupa Birliği İle Katma Değer Vergisi Uyumlaştırılmasında Geline Son Durum*”. (http://vergiraporu.com.tr/uplimage/org/2008-102-Avrupa_Birligi_%C4%B0le_Katma_Deger_Vergisi_Uyumlastirmasinda_Geline_Son_Durum-Ertan_Guvendi_%20.pdf). Erişim tarihi: 15 Nisan 2020.
- ÖCAL, M. “*KDV’de İhracat İstisnası ve İade Müessesine Yönelik Genel Bir Değerlendir-*

- me”, (<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/7780>). Erişim tarihi: 17 Nisan 2020.
- SARAÇOĞLU, F. “Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci Ve Türkiye”. Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları. 2006.
 - SARAÇOĞLU, F., EJDER, H. “Katma Değer Vergisinde Varış Ülkesinde veya Menşe Ülkesinde Vergilendirme Ve İhracat İstisnası” (https://iibfdergi.deu.edu.tr/index.php/cilt1-sayi1/article/view/124/pdf_110). Erişim tarihi: 10 Nisan 2020.
 - TAVŞANCI, A. “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Sistemi İle Uyumlaştırılmasının Dolaylı Vergiler Açısından Değerlendirilmesi”. (<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/5784>). Erişim tarihi: 10 Nisan 2020.
 - YILDIRIM, N. “Bavul Ticareti Ve Yolcu Beraberi Eşya İhracatı Karşılaştırması”, ([http://vergiraporu.com.tr/uplImage/org/makale%2010%20\(nihan%20yildirim\).pdf](http://vergiraporu.com.tr/uplImage/org/makale%2010%20(nihan%20yildirim).pdf)). Erişim tarihi: 18 Nisan 2020.
 - 1957 tarihli Roma Antlaşması
 - 12 Eylül 1963 tarihli Ankara Antlaşması
 - 11 Nisan 1967 tarih ve 67/227/AET sayılı Avrupa Konseyi Birinci Direktifi.
 - 11.04.1967 Tarih Ve 67/228/AET Sayılı Avrupa Birliği Ortak Katma Değer Vergisi Sisteminin Yapısı Ve Uygulama Prosedürleri Başlıklı İkinci Direktif.
 - 17.05.1977 tarihli 77/388/AET sayılı 6. Direktif.
 - 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
 - 26.04.2014 tarihli Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
 - T.C. Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı. “Avrupa Birliğinin Tarihçesi”. (https://www.ab.gov.tr/avrupa-birliginin-tarihcesi_105.html). Erişim tarihi: 10 Mart 2020.
 - T.C. Dışişleri Bakanlığı, “Türkiye-AB Gümrük Birliği”. (<http://www.mfa.gov.tr/turkiye-ab-gumruk-birligi.tr.mfa>). Erişim tarihi: 10 Mart 2020.