



**T. C.  
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİYE BİLİM DALI**

**İHRACATA YÖNELİK  
VERGİ TEŞVİKLERİ  
VE  
TÜRKİYE UYGULAMASI**

**(YÜKSEK LİSANS TEZİ)**

**Yeşim HOROZ**

**BURSA 2006**



**T. C.  
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİYE BİLİM DALI**

**İHRACATA YÖNELİK  
VERGİ TEŞVİKLERİ  
VE  
TÜRKİYE UYGULAMASI**

**(YÜKSEK LİSANS TEZİ)**

**Yeşim HOROZ**

**Danışman**

**Yrd. Doç. Dr. Reyhan LEBA**

**BURSA 2006**

TC  
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Maliye Anabilim Dalı, Maliye Bilim Dalı'nda U2004453 numaralı Yeşim HOROZ' un hazırladığı "İhracata Yönelik Vergi Teşvikleri ve Türkiye Uygulaması" konulu (Yüksek Lisans Çalışması) ile ilgili tez savunma sınavı,..../..../2006 günü ..... - .....saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin (başarısız/başarılı) olduğuna .....(oybirliği/oyçokluğu) ile karar verilmiştir.

Sınav Komisyon Başkanı  
Akademik Ünvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

Üye (Tez Danışmanı)  
Akademik Ünvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

Üye  
Akademik Ünvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

Ana Bilim Dalı Başkanı  
Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

...../...../20..

Enstitü Müdürü  
Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

## ÖZET

Yazar : Yeşim HOROZ  
Üniversite : Uludağ Üniversitesi  
Anabilim Dalı : Maliye Anabilim Dalı  
Bilim Dalı : Maliye Bilim Dalı  
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi  
Sayfa Sayısı : XIII+183  
Mezuniyet Tarihi : .... /.... / 2006  
Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Reyhan LEBA

## İHRACATA YÖNELİK VERGİ TEŞVİKLERİ ve TÜRKİYE UYGULAMASI

Teşvik, devlet tarafından çeşitli amaçlarla özel ve/veya kamu teşebbüslerine bir karşılık mukabilinde veya karşılıksız olarak yapılan aynî veya nakdî yardımlardır. Ülkeler teşvik politikalarına birçok nedenle başvurabilmektedir. Bunlardan biri de ihracatın artırılmasıdır. Teorik olarak ihracatın gelişmesi ekonomik kalkınma üzerinde olumlu etkiler yaratarak gelişmeyi uyarır ve milli gelir seviyesini yükseltir. Bu amaca ulaşabilmek için başvuru olan ihracat teşvik politikası araçlarından biri de vergi teşvikleridir. İhracata yönelik vergi teşvikleri muafiyet, istisna, indirim, düşük vergi oranı ve vergi ertelemeleri şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Türkiye’de 1980 sonrası ihracata dayalı sanayileşme modeline geçilmesi ile birlikte ihracat teşvikleri özellikle nakdi teşvikler şeklinde uygulanmıştır. Ancak DTÖ’ nün dış ticaret politikaları ve ihracat teşvik mekanizmalarında radikal değişiklikler yapması ile birlikte DTÖ üyesi olan Türkiye’nin ihracat teşvik politikalarının uluslararası taahhütlerimize uygun olarak düzenlenmesi gerekmiştir. Böylece Türkiye’de ihracata yönelik olarak, özellikle bölgesel teşvikler ve vergisel teşvikler önem kazanmıştır. Türk vergi mevzuatında yer alan ve güncel olarak uygulanmakta olan ihracata yönelik başlıca vergi teşvikleri; dahilde işleme rejimi, vergi, resim, harç istisnası, ihracatta götürü gider uygulaması, KDV istisnası ve tecil terkin uygulaması ve ÖTV istisnası’dır. Her müdahalede olduğu gibi teşvikler konusunda da, elde edilen faydalar ile katlanılan maliyet arasındaki fark, müdahalelerin haklılığını ya da haksızlığını oluşturmaktadır. Vergi teşvik uygulamalarının da sürdürülmesini savunabilmek için, amaçların gerçekleştiğinin toplum gözünde kabul edilmesi gerekir. Mevcut teşviklere yönelik en büyük eleştiriler de bu noktada yoğunlaşmakta ve teşviklerin amacından uzaklaştığı düşünülmektedir. Bu nedenle genel vergi reformuna paralel olarak, diğer teşviklerle birlikte ihracata yönelik vergi teşviklerinin tekrar ele alınması gerekmektedir.

### Anahtar Sözcükler

1. Teşvik
2. İhracat Teşvikleri
3. Vergi teşvikleri
4. Vergi İstisnası

## ABSTRACT

Yazar : Yeşim HOROZ  
Üniversite : Uludağ Üniversitesi  
Anabilim Dalı : Maliye Anabilim Dalı  
Bilim Dalı : Maliye Bilim Dalı  
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi  
Sayfa Sayısı : XIII+183  
Mezuniyet Tarihi : .... /.... / 2006  
Tez Danışmanı : Yrd. Doç Dr. Reyhan LEBA

## ABSTRACT

### EXPORT TAX INCENTIVES AND APPLICATION IN TURKEY

Incentive is a kind of aid in kind and aid in cash help that made in replay to any action or complimentary to public or privet foundations for various aims from the government. One of these aims is to increase exportation. In theoretical, the development of exportation warns the development and increase the national revenue level by creating positive effects on economic progress. One of the applications of exportation incentive policy means is tax incentive to reach this aim. Directed to exportation incentive can appear in form of exemption, exception, low tax rate and tax holiday. Passing along industrialization model of leaning against exportation after 1980, exportation incentive have applied in form of aid in cash help. But after WTO have made radical changing on exportation incentive and exportation policies, Turkey which is member of WTO, should have changed exportation incentive policy according to these international agreements. Thus in our country especially regional incentive and tax incentive have been important. The tax incentives that be in Turkish as tax regulations and be applied actual are; inward processing regime, exemption from tax, duties and charges, exemption from valued added tax, exemption from expense duty, tax exemptions on free zones.

As every interference also about incentive, the difference between getting advantages and bearing cost constitute rightfulness and unfairness of the interference. To defend to continue of tax incentive applications, the aims have been materialized and are accepted by community. Criticisms about existing incentive become dense in this point and it have been thought that incentive not been reach the aim. Because of that along general tax reform, the exportation tax incentive have to be take up again .

### Key Words

1. Incentive
2. Export Incentive
3. Tax Incentive
4. Exemption from tax

## ÖNSÖZ

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 ve özendirmeler olarak tanımlanabilir. Teşvikler, klasik devlet anlayışının değişmesi ve devletin görev alanının genişlemesi ile birlikte, devletin ekonomiye müdahale araçlarından biri haline gelmiştir.

Devletin teşvikleri ile neleri amaçladığı uygulandıkları ekonomik sisteme göre değişmekle birlikte genel amaç halkın refah seviyesinin yükseltilmesidir.

Bir ülkede uygulanan teşvik sistemi, o ülkenin gelişmişlik düzeyi, sosyal yapısı ve kalkınma stratejisi ile yakından ilişkilidir. Eğer bir ülke rekabete açık ve ihracata dönük bir sanayileşme politikası benimsemişse veya kalkınmışlık düzeyi bakımından bölgeler arasında önemli farklılıklar mevcutsa ya da çevresel faktörler ön plandaysa, ülkelerin teşvik sisteminin de bu hususlar dikkate alınarak oluşturulması gerekmektedir.

Ülkeler kısa vadede ihracatlarının artması, uzun vadede ise kaynakların ihracata yönelik sanayi dallarına aktarılması ve bu şekilde ihracat yapısının geliştirilmesi amacıyla kendi ekonomik şartlarına uygun olarak çeşitli ihracat teşvik tedbirlerine başvurmaktadırlar. Bu araçlardan biri de vergi teşvikleridir.

Türkiye’de 1980 sonrası ithal ikame politikasından dışa dönük sanayileşme politikasına geçilmesi ile birlikte ihracat teşvikleri önem kazanmıştır. 1990 sonrası Türkiye’nin uluslararası antlaşmalara taraf olması sonucunda yüklenen taahhütler ve Gümrük Birliği’ne girilmesi nedeniyle ihracata yönelik olarak bölgesel teşvikler ver vergi teşvikleri ön plana çıkmıştır.

Bu çalışmada konunun bütünlüğü açısından teşvikler ve ihracat teşvikleri konusuna genel olarak değinilmiş, sonrasında ise Türkiye’de uygulanmakta olan ihracata yönelik uygulanmakta vergi teşvikleri hukuki yönü ve istatistiki verilere dayalı uygulama sonuçları açısından ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

## İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI .....	II
ÖZET.....	III
ÖNSÖZ.....	V
İÇİNDEKİLER.....	VI
KISALTMALAR.....	XI
TABLolar.....	XIII
<b>GİRİŞ.....</b>	<b>1</b>

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### TEŞVİK ÖNLEMLERİ VE İHRACATA YÖNELİK TEŞVİKLER

<b>1. TEŞVİK ÖNLEMLERİNİN TEORİK ÇERÇEVESİ.....</b>	<b>3</b>
1.1. Devlet Teşviklerinin Teorik Temelleri .....	3
1.2. Teşvik Kavramı ve Nitelikleri .....	6
1.3. Teşviklerin Ekonomik Gerekçeleri.....	9
1.4. Teşviklerin Ekonomik Etkileri .....	11
1.5. Teşvik Sisteminin Sınıflandırılması .....	15
1.6. GATT ve DTÖ Mevzuatı Çerçevesinde Teşvikler.....	16
<b>2. İHRACATA YÖNELİK TEŞVİKLER .....</b>	<b>18</b>
2.1. İhracat Teşviklerinin Tanımı .....	18
2.2. İhracat Teşviklerinin Önemi ve Ekonomik Etkinliği.....	19
2.3. Ülkelerin Gelişmişlik Düzeylerine Göre İhracat Teşviklerinin Önemi.....	22
2.4. İhracat Teşvik Tedbirlerinin Türleri .....	24
2.4.1. Gümrük tarifeleri ve tarife dışı engeller .....	24
2.4.2. İhracatta prim sistemi .....	24
2.4.3. Mali teşvikler .....	25
2.4.3.1. Antrepo ve/veya serbest bölge uygulamaları .....	25
2.4.3.2. İhracatta vergi iadesi, vergi indirimi ve muafiyeti .....	26
2.4.3.3. Finansal teşvikler.....	29
2.4.3.4. Devlet pazarlama yardımları .....	29
2.5. Türkiye’de Uygulanan İhracat Teşviklerinin Tarihsel Gelişimi .....	29
2.5.1. Cumhuriyet öncesi .....	29
2.5.1.1. İlk dış borç.....	29
2.5.1.2. İlk ihracat teşvikleri .....	30
2.5.2. Cumhuriyet sonrası .....	30
2.5.2.1. İlk teşvik iptali ve ilk ihracat vergisi istisnası .....	30
2.5.2.2. Planlı dönem.....	31
2.5.2.2.1. I. Beş yıllık kalkınma planı dönemi (1963–1967) .....	32
2.5.2.2.2. II. Beş yıllık kalkınma planı dönemi (1968–1972). ....	33
2.5.2.2.3. III beş yıllık plan dönemi (1973–1977).....	33
2.5.2.2.4. IV. Beş yıllık kalkınma planı (1978–1982) .....	34
2.5.3. 1980 sonrası Türkiye’de uygulanan ihracat teşvik tedbirleri .....	34



2.5.3.1. Vergi iadesi .....	38
2.5.3.2. Kaynak kullanımı destekleme fonu .....	38
2.5.3.3. Vergi, resim, harç istisnası.....	38
2.5.3.4. Gümrük muafiyetli ithalat.....	39
2.5.3.5. İhracat sayılan satış ve teslimler.....	39
2.5.3.6. İhracat kredileri .....	39
2.5.3.7. Enerji teşviki .....	40
2.5.3.8. İhracata yönelik devlet yardımları.....	40
2.5.4. Gümrük Birliği sonrası uygulanan ihracat teşvikleri .....	41
2.5.5. Türkiye’de uygulanmakta olan ihracata yönelik vergi teşvikleri .....	44

## İKİNCİ BÖLÜM DAHİLDE İŞLEME REJİMİ

<b>1. DAHİLDE İŞLEME REJİMİNİN TANIMI, AMACI, FAYDALARI VE UYGULAMAYA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER .....</b>	<b>46</b>
1.1. Dahilde İşleme Rejiminin Tanımı .....	46
1.2. Dahilde İşleme Rejiminin Amacı ve Faydaları .....	47
1.3. Dahilde İşleme İzin Belgesi, Süresi ve Belgenin Kapatılması.....	49
1.4. Dahilde İşleme Tedbirlerine Uyulmaması Halinde Uygulanan Yaptırımlar .....	51
<b>2. DAHİLDE İŞLEME TEDBİRLERİ.....</b>	<b>52</b>
2.1. Şartlı Muafiyet Sistemi.....	52
2.1.1. Teminat ve indirimli teminat uygulaması.....	53
2.1.2. Eşdeğer eşya uygulaması.....	55
2.1.2.1. Eşdeğer eşya uygulamasına yönelik mevzuat .....	55
2.1.2.2. Eşdeğer eşya kullanımı .....	56
2.1.2.3. Eşdeğer eşya uygulamasında KDV sorunu .....	57
2.1.3. Yurt içi alım .....	58
2.1.4. Telafi edici vergi .....	59
2.2. Geri Ödeme Sistemi.....	60
<b>3. DAHİLDE İŞLEME REJİMİNDE KDV UYGULAMASI.....</b>	<b>61</b>
3.1. Şartlı Muafiyet Sisteminde KDV .....	61
3.2. Geri Ödeme Sisteminde KDV .....	62
3.3. Dahilde İşleme Rejiminde Tecil-Terkin Uygulaması.....	62
3.3.1. Dahilde işleme rejimi kapsamında tecil-terkin uygulanabilmesi için gerekli şartlar .....	63
3.3.2. Tecil-terkin uygulaması.....	65
3.3.3. Terkin-iade işlemleri .....	66
<b>4. DEVLET YARDIMI OLARAK DAHİLDE İŞLEME REJİMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....</b>	<b>66</b>
<b>5. TÜRKİYE VE AVRUPA BİRLİĞİ’NDE DAHİLDE İŞLEME REJİMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....</b>	<b>68</b>
5.1. Türkiye ve Avrupa Birliği’nde Dahilde İşleme Rejimi Uygulamaları .....	68
5.1.1. Türkiye-AB Gümrük Birliği öncesi dönem.....	68
5.1.2. Türkiye-AB Gümrük Birliği sonrası dönem.....	69
5.1.3. Avrupa Birliği’nde DİR uygulaması.....	70

5.1.4. Türkiye ve Avrupa Birliği'nde dahilde işleme uygulamalarının karşılaştırılması.....	72
<b>6. DAHİLDE İŞLEME REJİMİNİN TÜRKİYE EKONOMİSİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ.....</b>	<b>74</b>
6.1. Dahilde İşleme Rejiminin Uygulama Sonuçları.....	74
6.2. Tekstil Sektöründe Dahilde İşleme Rejiminin Etkisi.....	80
<b>7. TÜRKİYE'DE DAHİLDE İŞLEME REJİMİNDE YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ .....</b>	<b>83</b>

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM İHRACATTA KDV İSTİSNASI

<b>1. KATMA DEĞER VERGİSİ HAKKINDA GENEL BİLGİ .....</b>	<b>87</b>
<b>2. KDV'İNDE VARİŞ VE MENŞEİ ÜLKESİNDE VERGİLENDİRME.....</b>	<b>88</b>
2.1. Menşei Ülkesinde Vergilendirme .....	88
2.2. Varış Ülkesinde Vergilendirme .....	88
2.3. KDV'de Varış yada Menşe Ülkesinde Vergilendirmenin Karşılaştırılması .....	89
<b>3. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE İHRACAT İSTİSNASI.....</b>	<b>91</b>
3.1. Türkiye'de KDV Uygulamasının Temel Esasları.....	91
3.2. KDV Kanunu'nda İhracat İstisnası Kapsamı .....	92
3.2.1. Mal İhracatı.....	93
3.2.1.1. KDV İhracat İstisnasının Şartları .....	93
3.2.1.2. İhracat İstisnasının Beyanı .....	94
3.2.1.2.1. İhracat istisnasının uygulandığı dönem .....	94
3.2.1.2.2. İhracat faturası tarihi .....	95
3.2.1.3. İhracat İstisnasına İlişkin Özel Durumlar .....	96
3.2.1.3.1. Yurt Dışına Satılmak Üzere Mal Gönderilmesi.....	96
3.2.1.3.2. Yurt Dışındaki İnşaatlara Makine ve Ekipman Götürülmesi .....	96
3.2.1.3.3. Yurt Dışına Mal Kiralanması.....	96
3.2.1.3.4. Transit İhracat .....	96
3.2.1.3.5. Millileşmemiş Malların Satışı.....	97
3.2.1.3.6. İhracat Sayılan Yurtiçi Satışlar .....	97
3.2.1.3.7. Sınır ve Kıyı Ticareti.....	97
3.2.1.3.8. Serbest Bölgelere Mal Gönderilmesi .....	97
3.2.1.3.9. Ayni Sermaye İhracı.....	98
3.2.1.3.10. Özel Matrah Şekline Göre Vergilenen Malların İhracı.....	98
3.2.1.3.11. Gümrük Hattı Dışı Eşya Satış Mağazaları.....	98
3.2.1.3.12. Posta İle Yurt Dışına Mal Gönderilmesi .....	98
3.2.1.3.13. İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi .....	98
3.2.1.3.14. İhracatta Uygulanan Vade Farkları .....	99
3.2.1.3.15. Navlun ve Sigorta Bedellerinin Durumu .....	99
3.2.2. Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Yapılan Satışlarda KDV İstisnası.....	99
3.2.2.1. Bavul ticareti .....	99

3.2.2.1.1. Bavul ticaretinde KDV uygulaması.....	100
3.2.2.1.2. Bavul ticaretinde istisnadan yararlanma şartları .....	101
3.2.2.1.3. Bavul ticaretinde KDV iadesi .....	102
3.2.2.1.4. Bavul ticaretinde tecil-terkin .....	103
3.2.2.2. Yolcu Beraberindeki Eşya İstisnası.....	103
3.2.2.2.1. İstisna kapsamı ve uygulaması.....	104
3.2.3. İhraç Kayıtlı Satışlarda Tecil-Terkin Uygulaması .....	105
3.2.3.1. Tecil terkin uygulamasının kapsamı .....	106
3.2.3.2. İhraç Kayıtlı Satışlarda Tecil-Terkin Uygulaması .....	107
3.2.3.3. İhraç kayıtlı satışlarda sorumluluk .....	109
3.2.4. Hizmet İhracı .....	109
3.2.4.1. Hizmet ihracatının niteliği .....	110
3.2.4.2. Hizmet ihracatında istisna için aranan koşullar.....	111
3.2.4.3. Hizmet ihracatı açısından özellik taşıyan durumlar .....	112
3.3. İhracat İstisnasından Doğan KDV Alacağı'nın İadesi .....	114
3.3.1. KDV istisnasında mahsup yoluyla iade.....	115
3.3.1.1. Mahsup edilebilecek borçlar .....	116
3.3.1.1.1. KDV iadesinin ithalde alınanlar dışındaki vergi borçlarına mahsubu .....	116
3.3.1.1.2. KDV iadesinin SSK prim borçlarına mahsubu .....	117
3.3.1.1.3. KDV iadesinin ithalde alınan vergilere mahsubu .....	118
3.3.2. İhracat İstisnasında Nakden KDV İadesi .....	119
3.3.2.1. Maliye Bakanlığı'nca belirlenen sınırı aşmayan nakit iadeler..	120
3.3.2.2. İnceleme raporuna bağlı olarak yapılacak iadeler .....	120
3.3.2.3. Teminat karşılığı nakden KDV iadesi .....	121
3.3.2.3.1. İndirimli oranda teminat uygulaması .....	122
3.3.2.3.1.1. Teminat oranı %4 olarak uygulanacak mükellefler.....	123
3.3.2.3.1.2. Dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketlerinde KDV iadesi uygulaması.....	123
3.3.2.3.1.3. Teminat oranı %8 olarak uygulanacak mükellefler.....	125
3.3.2.3.2. Yükseltilmiş teminat uygulanan mükellefler.....	126
3.3.2.4. Nakden KDV iadesinde Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri	128
3.3.2.4.1. İhracatçıların nakden KDV iadesinde yaşadığı sorunlar .....	128
3.3.2.4.2. Haksız yere KDV iadesi alınmasının sebepleri .....	129
3.3.2.4.2.1. Yüksek Oranlı Kayıt Dışı Ekonomi.....	131
3.3.2.4.2.2. Nakit KDV İadesi ve Yüksek Vergi Oranları.....	131
3.3.2.4.2.3. İhracat Taahhütlerinin Kapatılması Uygulaması.....	133
3.3.2.5. Nakden KDV İadesine İlişkin Verilerin Analizi .....	134

**DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**  
**VERGİ, RESİM, HARÇ İSTİSNASI VE İHRACATA YÖNELİK DİĞER**  
**VERGİSEL TEŞVİKLER**

<b>1. VERGİ, RESİM VE HARÇ İSTİSNASI</b> .....	<b>137</b>
1.1. Vergi, Resim ve Harç İstisnasının Tanımı ve Amacı.....	137
1.2. İhracatta Vergi, Resim, ve Harç İstisnasını Düzenleyen Mevzuat .....	138
1.2.1. 261 Sayılı İhracatı Geliştirmek Amacı İle Vergilerle İlgili Olarak Hükümetçe Alınacak Tedbirlere Dair Kanun .....	138
1.2.2. 2976 Sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun.....	138
1.2.3. 3505 Sayılı Kanun'un Geçici 2. Maddesi.....	138
1.3. Vergi, Resim ve Harç İstisnasının Kapsamı.....	139
1.3.1. 5035 Sayılı Kanun ve 1 Seri No.lu Tebliğ Kapsamındaki Vergiler .....	139
1.3.1.1. Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi, Harç İstisnası.....	140
1.3.2. İhracatta Vergi, Resim ve Harç İstisnası İle İlgili Bakanlar Kurulu Kararı Kapsamındaki Vergiler .....	141
1.3.2.1. Belgesiz İşlemler .....	142
1.3.2.2. Belgeli İşlemler .....	143
1.3.2.2.1. İhracat İşlemleri .....	144
1.3.2.2.2. İhracat Sayılan Satış ve Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetler .....	144
1.4. Vergi, Resim ve Harç İstisnasında Belge Süresi ve İhracat Taahhüdünün Kapatılması.....	148
1.4.1. Belgeli ihracat kredilerinde vergi, resim ve harç istisnası.....	149
1.4.1.1. Vergi, resim, harç istisnasının süresi ve kapsamı.....	149
1.4.1.2. İhracat taahhüdünün kapatılması .....	150
1.4.2. Belgesiz ihracat kredilerinde vergi, resim ve harç istisnası .....	152
1.4.2.1. Vergi, Resim ve Harç İstisnasının Kapsamı ve Süresi .....	152
1.4.2.2. İhracat taahhüdünün kapatılması.....	153
1.4.3. Vergi, resim ve harç istisnası belgesinin iptali .....	153
1.4.4. Vergi, resim, harç istisnası kapsamında uygulanan yaptırımlar .....	154
<b>2. İHRACATA YÖNELİK DİĞER VERGİSEL TEŞVİKLER</b> .....	<b>156</b>
2.1. İhracat Sayılan Satış ve Teslimlerde Gümrük Muafiyeti .....	156
2.2. İhracatta ÖTV İstisnası.....	157
2.2.1. İhraç kayıtlı teslimlerde ÖTV uygulaması .....	158
2.2.2. DİR kapsamında ÖTV istisnası .....	159
2.3. Gelir ve Kurumlar Vergisinde İhracatçıya Sağlanan Avantajlar .....	160
2.4. Serbest Bölgelere Yönelik Vergisel Teşvikler .....	163
2.4.1. Serbest bölgenin tanımı ve Türkiye'de serbest bölgeler .....	163
2.4.2. Serbest bölgelerin dış ticaret içindeki payı.....	164
2.4.3. Serbest bölgelerde vergilendirme.....	165
<b>SONUÇ</b> .....	<b>168</b>
<b>KAYNAKLAR</b> .....	<b>173</b>
<b>EKLER</b> .....	<b>181</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ</b> .....	<b>183</b>

## KISALTMALAR

<b>Kısaltma</b>	<b>Bibliyografik Bilgi</b>
a.g.e	Adı Geçen Eser
AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AR-GE	Araştırma-Geliştirme
Bkz.	Bakınız
AB	Avrupa Birliği
BSMV	Banka Sigorta Muamele Vergisi
CIF	Cost, Insurance, Freight (Fiyat, Sigorta, Navlun)
çev.	Çeviren
DAB	Döviz Alım Belgesi
DIR	Dahilde İşleme Rejimi
DIİB	Dahilde İşleme İzin Belgesi
DKO	Döviz Kullanım Oranı
DVK	Damga Vergisi Kanunu
DTM	Dış Ticaret Müsteşarlığı
DTÖ	Dünya Ticaret Örgütü
DTŞŞ	Dış Ticaret Sermaye Şirketleri
FOB	Free On Board (Güvertede Teslim)
GATT	The General Agreement on Tariffs and Trade
GB	Gümrük Birliği
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
GT	Genel Tebliğ
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
İBGS	İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
KKDF	Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu
KOBİ	Küçük ve Orta Boy İşletmeler
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı)
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
SSK	Sosyal Sigortalar Kurumu

<b>Kısaltma</b>	<b>Bibliyografik Bilgi</b>
ss.	Sayfadan sayfaya
sy.	Sayı
STDS	Sektörel Dış Ticaret Sermaye Şirketleri
TCMB	Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TL	Türk Lirası
VEDOP	Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
VRH	Vergi, Resim, Harç İstisnası
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir
YTL	Yeni Türk Lirası

## TABLÖLAR

Tablo 1 Dış Ticaret Yardım Araçları.....	42
Tablo 2 Dahilde İşleme İzin Belgelerinin Ana Sektörlere Göre Dağılımı.....	75
Tablo 3 Toplam İhracat İçinde DİR'in Payı.....	77
Tablo 4 Türkiye'de Dahilde İşleme Rejimi Kapsamında Yapılan İthalat ve İhracat .....	78
Tablo 5 Dahilde İşleme Rejimi Çerçevesinde Sektörlere Göre Gerçekleşen İhracat ve Gerçekleşen İthalat .....	79
Tablo 6 DİR'in Tekstil Sektöründe Payı.....	81
Tablo 7 İhracatta KDV İadelerinin Gelişimi.....	134
Tablo 8 İhracatta KDV İadesinin Bütçe İçindeki .....	135
Tablo 9 İhracatta KDV İadesi İnceleme Sonuçları .....	136
Tablo 10 Serbest Bölgelerdeki Toplam Ticaret Hacmi .....	165
Tablo 11 Türkiye'de İhracatın Yıllar İtibariyle Gelişimi .....	181
Tablo 12 Vergi Resim ve Harç İstisnası Belgelerinin Yıllara Göre Dağılımı.....	183

## GİRİŞ

İhracat teşvikleri, genel olarak yurt dışına yapılan satışları kolaylaştırması ve daha karlı hale getirmesi için tasarlanan sübvansiyonlardır. İhracat teşviki araçlarından olan ihracata yönelik vergisel teşvikleri ile kısa vadede ülke içinde üretilen mallara ihraç imkanları sağlamak, dış piyasalarda aynı cins ve kalitedeki mallara karşı rekabet gücü kazandırmak, uzun vadede ise toplam ihracat miktarı içinde işlenmiş ürün payını arttırmak ve böylece ihracat yapısını değiştirmek amaçlanmaktadır.

1980 sonrası ithal ikamesine dayalı sanayileşme stratejisini terk ederek, ihracata dayalı sanayileşme stratejisini benimseyen Türkiye, ihracat teşviklerini dışa açık politikaların esas unsurlarından biri olarak benimsemiştir. Bu çalışmanın konusunu ihracata yönelik vergi teşvikleri ve Türkiye uygulaması oluşturmaktadır.

Dört ana bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde, genel olarak teşvik konusu ile ihracata yönelik teşvikler ele alınmaktadır. Bu kapsamda teşviklerin teorik temelleri, teşviklerin tanımı, teşviklere başvurma gerekçeleri, teşviklerin türleri ve etkileri açıklanmaktadır. Uluslararası platformda teşviklerin düzenlenmesi de bu bölüm kapsamındadır. Aynı bölümde ihracat teşviklerinin tanımı, önemi ve türlerine değinildikten sonra, planlı dönem ve 1980 sonrası dönem şeklinde sınıflandırmak suretiyle Türkiye’de ihracat teşvik tedbirlerinin tarihsel gelişimi ortaya konmaya çalışılmaktadır.

Araştırmanın sonraki bölümlerinde ise Türkiye’de ihracata yönelik uygulanmakta olan vergisel teşvikler mevzuat yönünden ayrıntılı olarak ele alınmaktadır. Bu kapsamda, ikinci bölümde ekonomik etkili bir gümrük rejimi olan ve küreselleşme sürecinde Türkiye ekonomisi için büyük önem arz eden dahilde işleme rejimi konusu incelenmektedir. Bu konu başlığı altında Türkiye’de Gümrük Birliği kapsamında söz konusu teşvikin gelişimi ve Türk mevzuatı kapsamında uygulama esasları ele alınmakta, Türkiye ile AB uygulamaları karşılaştırılmakta ve istatistiki verilere dayanılarak Türkiye ekonomisi üzerindeki etkisi ortaya konmaya çalışılmaktadır.



Uluslararası mal ve hizmetlerin vergilendirilmesinde tercih edilen, varış yerinde vergilendirme ilkesi sonucu ortaya çıkan ihracatta Katma Değer Vergisi istisnası, üçüncü bölüm kapsamında ele alınan diğer bir konu başlığını oluşturmaktadır. Bu başlık altında söz konusu istisnanın Türk Vergi Hukuku'ndaki yeri ayrıntılı olarak ele alınarak mal ve hizmet ihracatı, KDV istisnası kapsamında uygulanan diğer bir teşvik unsuru olarak tecil-terkin müessesesi, ihracattan doğan KDV'nin iadesi ve özellikle nakden KDV iadesinde yaşanan sorunlar rakamsal verilere dayanılarak ele alınmaktadır.

Çalışmanın dördüncü ve son bölümünde ise vergi, resim, harç istisnası konusu, söz konusu istisnanın hukuki dayanağı, kapsamı ve uygulamaya yönelik esaslar açıklanmaya çalışılmaktadır. Bu bölümün kapsamında, ihracata yönelik olarak uygulanmakta olan diğer vergisel teşvikler başlığı adı altında, ihracat sayılan satış ve teslimlerde gümrük muafiyeti, ihracatta ÖTV istisnası, gelir ve kurumlar vergisinde ihracatçıya sağlanan avantajlar ve serbest bölgelere yönelik vergisel teşvikler incelenmektedir.

Sonuç bölümünde, çalışmanın bu aşamasına kadar sağlanmış bulguların genel bir değerlendirilmesi yapılmakta, ulaşılan sonuçlara göre birtakım öneriler getirilmektedir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### TEŞVİK ÖNLEMLERİ VE İHRACATA YÖNELİK TEŞVİKLER

#### 1. TEŞVİK ÖNLEMLERİNİN TEORİK ÇERÇEVESİ

##### 1.1. Devlet Teşviklerinin Teorik Temelleri

Sosyal bir varlık olarak devletin ilk olarak ne zaman ve nasıl ortaya çıktığı kesin olarak bilinmemektedir. Ancak, araştırmacılar, ilk çağlardan günümüze, bütün insan toplumlarında bir örgütün ve otoritenin varlığını tespit etmişlerdir. Bu örgütün görevi, insanların toplu halde yaşamaları sebebiyle meydana gelen kolektif karakterdeki bazı ihtiyaçları karşılamaktır. Bunun için örgütün, iktisadi ve mali karakterde birtakım kaynaklara ihtiyacı olacaktır.

Başlangıçta son derece sınırlı olan toplumsal nitelikteki ihtiyaçlar, klasik devlet anlayışından gittikçe uzaklaşılması sonucunda, bilhassa sosyal refah devleti anlayışının ve refah ekonomisinin gelişmesine paralel olarak çoğalmış ve daha önceleri devletin görevleri arasında sayılmayan birçok faaliyet, devletin görevi sayılmaya başlanmıştır.

İktisat, bilimsel disiplin olarak 17. Yüzyılın birinci yarısında “Kamerilizm” ve “Merkantilizm” ile ortaya çıkmıştır. Merkantilist düşünce, ticaret, üretim, servet ve vergiler gibi ekonomik konuların birbirleriyle tutarlı ve ilişkili bir biçimde ele alınış ve para, faiz, dış ticaret, devletin ekonomik yaşantıya karışımları, koruyucu ekonomik politika ile ilgili yeni görüşler ortaya koymuştur.<sup>1</sup>

Merkantilist düşünce genel olarak, ticaret dengesinin lehte olmasını sağlamak için devletin müdahalesini gerekli görmüştür. Merkantilistler, ulusların zenginliğini, elde bulundurulmuş altın ve gümüş gibi değerli madenlerin çokluğuna bağlamış olduğundan, ihracatı özendirerek ve kolaylaştırarak arttırmak, buna karşın ithalata ağır gümrük vergileri koymak ve yasaklamak yoluyla kısıtlamalar getirmek, izlenen başlıca politikaları olmuştur.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Duran, Mustafa, *Türkiye’ de Uygulanan Yatırım Teşvik Politikaları*, Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Araştırma ve İnceleme Dizisi (19), Ankara, 1998, s. 5.

<sup>2</sup> Talas, Cahit, *Ekonomik Sistemler*, 5. basım, İmge Kitapevi, İstanbul, 1999, s. 62.

Devletin ekonomiye müdahalesine karşı çıkan ilk iktisatçılar fizyokratlardır. Bu düşüncede insanların doğal düzenin yasalarına uyması yeterlidir ve devletin ekonomik ve sosyal yaşantıya müdahalesi gereksizdir. İşte, “bırakınız yapsınlar, bırakınız geçsinler” ilkesi bu düşünceden ortaya çıkmıştır.

18. yüzyılda ortaya çıkan klasik görüşe göre devlet, iç ve dış güvenlik, adalet gibi temel fonksiyonları yerine getirmeli ve iktisadi ve sosyal hayata müdahale etmemelidir. Örneğin, Klasik İktisat Okulu'nun kurucularından olan Adam Smith' e göre iktisadi hayatta bir tabii düzen vardır. Herkes kendi çıkarını en yüksek düzeye getirmeye çalışırken, toplumsal yararın da en yüksek düzeye gelmesine yol açarlar. Bu tabii nizamın, iktisadi sistemde sağladığı ahengi bozmamak için devlet müdahalesi himayeci olmamalıdır. Çünkü müdahalecilik tabii nizamı bozar, himayecilik ise kaçakçılığı teşvik eder, bu da gümrük vergilerini azaltır.<sup>3</sup>

19. yüzyılın başlarında ortaya çıkan, dünyanın en büyük ekonomik bunalımı piyasanın kendi kurallarıyla en iyi şekilde işleyeceği düşüncesini sarsmaya başlamış, devletin ekonomik hayata karışması ve yön vermesi gerektiği yönünde düşüncelere yol açmıştır.

Keynes ekonomide yaşanan aksaklığı piyasanın kendi gücüyle gideremeyeceğini ileri sürmüştür. Eksik istihdam seviyesinde de toplam arz, toplam talep dengesinin sağlanabileceğini ve “her arzın kendi talebini yaratacağını” ifade eden Keynes, devletin efektif talebi etkilemek için iktisadi ve mali tedbirlerle ekonomiye müdahale etmesi gerektiğini ortaya koymuştur.

Çağımızda, piyasa ekonomisi kurallarına göre meydana gelen gelir ve servet dağılımının adil olmayan bir durumu yansıttığı bilinmektedir. Devletin ekonomiye müdahale etme fikri, Keynesyen iktisadi düşüncenin gelişmesinden sonra daha da önem kazanmıştır.

Günümüzde sistem dışında kalan birkaç ülke dışında dünya ekonomisinin piyasa ekonomisinin kurallarına dayalı bir yapıya doğru ilerlediği görülmektedir. Bu kapsamda, ekonomik refahın mümkün olan en üst seviyeye çıkarılabilmesi için mal ve

---

<sup>3</sup> Aksoy, Şerafettin, *Kamu Maliyesi*, 3. basım, Filiz Kitapevi, Bursa, 1998, s. 24.

hizmetlerin piyasa kuralları tarafından belirlenmesi gerektiği genel kabul görmüş bir olgu olarak görülmektedir. Ekonominin etkin çalışmasını sağlayacak temel mekanizma piyasa kuralları olsa da, piyasaların başarısız olduğu alanlarda devletin müdahale etmesi kaçınılmaz görülmektedir. Hatta daha ileri giderek denilebilir ki; devletin piyasaları doğru-dürüst işlemlerini sağlayacak yapıları sistem içinde oluşturması ve devletin buna göre yapılandırılması bugün bir zorunluluktur. Bugün piyasa sistemi içinde devletin ekonomi ile ilgili tercihleri, öncelikleri ve hedefleri vardır. Devlet piyasa mekanizmasının işlerliğini bozmadan bu amaçlara ulaşacak önlemleri almalıdır.<sup>4</sup>

Çağdaş devlet anlayışının ortaya çıkması ile birlikte devletin görevleri arasında öncelik ve önem kazanmış olan bu çeşitli faaliyetler şöyle sıralanabilir:

- a) Optimum kaynak dağılımının sağlanması,
- b) Adil gelir dağılımının sağlanması,
- c) Ekonomik istikrarın sağlanması,
- d) Ekonomik büyümenin ve gelişmenin sağlanması,
- e) Dış ticaret dengesinin sağlanması.

Devlet bu görevlerini yerine getirirken para ve maliye politikası araçları kullanmaktadır. Ekonomik amaçları gerçekleştirmek için belirli koşullarda, değişik kesimlere verilen devlet yardımları, diğer bir ifade ile teşvikler, uygulanış biçimine göre para veya maliye politikası aracı şeklinde kullanılabilir.

Devletin ekonomi politikası çerçevesinde bazı faaliyetleri desteklemesi konusunda geliştirdiği ve uyguladığı politikaların tarihi geçmişiyile ilgili detaylı ve güvenilir bilgiler yeterli olmamakla birlikte, teşviklerin tarihi sürecini verginin gelişimiyle birlikte değerlendirmek yanlış olmaz.

Devlet tarafından emeğin, sermayenin, malın veya bazı faaliyetlerin vergiden muaf tutulması vergi sisteminin önemli bir unsuru olarak gelişmiştir. İlk toplumlarda bile, ekonomik ve güvenlik saikleriyle üretilen bazı tarımsal ürünlerin ve sahip olunan

---

<sup>4</sup> Gündüz, Nahit, Vergi Teşvik Önlemleri (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2002, s. 9.

hayvanların miktarını arttırmak amacıyla vergi muafiyetlerinin tanındığına ilişkin bilgilere birçok eski kaynakta rastlanmaktadır.

Endüstriyel faaliyetlerin desteklenmesine ilişkin teşvik enstrümanlarının kullanılması ile ilgili ilk bulgular 12. yüzyıla kadar gitmektedir. Dünya Bankasının yürüttüğü bir araştırmaya göre; 1160 yılında Güney İtalya’da kumaş dokuma işiyle uğraşanların Brella Bölgesine yerleşmeleri için bir takım vergisel teşvikler sağlandığına ilişkin somut bilgiler bulunmaktadır.<sup>5</sup> Teşviklerin sistematik kullanımına ise, Sanayi Devriminden sonra başlanmıştır. Sanayileşmede bazı ülkelerin diğerlerine göre daha erken davranarak (özellikle imalat sanayinde) avantajlı konuma geçmesi, görece rekabet avantajı olmayan diğer ülkeleri yerli sanayileri destekleme yönünde politika geliştirmede etkili olmuştur.<sup>6</sup>

Buraya kadar devletin ekonomiye müdahale nedenleri ve müdahalenin evrimi üzerinde durulmuştur. Aşağıda devletin, ekonomiye müdahalede bir ekonomi politikası aracı olarak kullandığı teşvik kavramı ve teşviklere başvurma gerekçeleri üzerinde durulacaktır.

## **1.2. Teşvik Kavramı ve Nitelikleri**

Ekonomik literatürde “teşvik” kavramı, belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi veya gayri maddi destek, yardım ve özendirmeler olarak tanımlanır.<sup>7</sup>

Tanımdan anlaşılacağı üzere, ekonomik teşviklerin temelinde, kaynakların, ülke ekonomisi açısından daha yararlı olduğu kabul edilen alanlara yönlendirilmesi söz konusudur.

Burada en önemli husus, teşvikler ile ulaşılmak istenilen hedeflerin neler olduğu ve bunlara karşılık ne gibi ödünler verileceğidir. Devletlerin teşvikler ile neleri

<sup>5</sup> Wells, T. - Allen, Nancy J. et al., Using Tax Incentives to Compete for Foreign Investment, FIAS, 2001, s. 51.

<sup>6</sup> Duran, Mustafa, “Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları”, Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, [http://www.hazine.gov.tr/arastirma\\_inceleme/ar\\_inc\\_33.pdf](http://www.hazine.gov.tr/arastirma_inceleme/ar_inc_33.pdf), 17 Şubat 2006.

<sup>7</sup> Çiloğlu, İsmail, “Teşvik Sisteminin Değerlendirilmesi”, Ekim 1997, <http://www.hazine.gov.tr/makaleler/iciloglu>, 04 Mayıs 2005.

amaçladığı uyguladıkları ekonomik sisteme göre değişmekle birlikte temel hedef, genel anlamda halkın refah seviyesinin yükseltilmesidir.

Teşvik kavramının daha iyi anlaşılabilmesi için temel özelliklerini açmakta yarar vardır. Bu özellikleri altı ana başlıkta incelemek mümkündür;

- a) Teşvikler, devlet tarafından verilir.
- b) Teşvikler, genellikle özel kesime verilmekle birlikte kamu teşebbüslerine de verilebilmektedir.
- c) Teşvikler, devlete bir maliyet yükler. Bu,
  - Nakdi teşvikler ucuz kredi ve hibeler yoluyla yapılan transferler nedeniyle kamu fonlarının azalmasından kaynaklanacağı gibi,
  - Vergisel teşviklerde tahakkuk etmiş veya gelecekte tahakkuk edecek bir devlet gelirin bağışlanmasından kaynaklanan gelir azalması şeklinde de olabilir.
- d) Teşvikler, devlet açısından gelir kaybı veya fon azalmasına neden olurken, firmalar açısından bir “yararı” ifade eder.
- e) Teşvikler, yatırımın mahiyetini, bölgesini, sektörünü, büyüklüğünü ve zamanlamasını etkilemek amacıyla dönük olarak kullanılır.
- f) Teşvikler, dolaylı veya dolaysız verilebilir.
- g) Teşvikler, açık veya gizli olabilir.

Ekonomik ve sosyal problemlerin çözümü amacıyla kullanılan kamusal müdahale araçlarından biri olan teşvikler diğer adıyla devlet yardımları, özellikle sosyal devlet anlayışının gelişmesi ile birlikte çok önemli bir konuma gelmiştir. Bu anlamda teşvik uygulamaları, ekonomik istikrar ve büyüme gibi ekonomik amaçlar yanında bölgesel dengesizlikler, göç v.b. bazı sosyal amaçlar da gütmektedir. Temelde piyasa mekanizmasına müdahale niteliğinde olan ve kaynaklar belli kesime yönlendirildiğinden(belli sektör, yöre ve firma grubu) haksız rekabet yaratan bu kamu

politikasını haklı hale getiren neden ise yukarıda ifade edilen sosyal amaçlar ve sağlanan dışsal faydalardır.<sup>8</sup>

Teşviklerin diğer kamusal müdahale araçlarından farklı olarak daha fazla eleştiri almasının sebeplerinden biri, sistemin seçicilik üzerine kurulmuş olmasıdır. Bu seçim genel olarak yatırım yerine, konusuna veya işletme yapısına göre değişmektedir. Her ne kadar seçim kamusal önceliklere göre yapılsa da sonuçta bu sisteme dahil olmayanlar ve vergi mükelleflerinin tepkisini çekmektedir. Sistemin eleştiri alan diğer bir yönü de, sistemin etkinliği ve başarısı üzerinedir. Teşviklerin başarısı, sağladığı faydanın piyasada yaptığı tahrifattan fazla olmasını gerektirir. Çünkü kamu gücü kullanarak toplanan kaynakların, bazı amaçlar çerçevesinde öncelikli görülen alanlara transferi ile piyasa mekanizmasında sapma yaratmaktadır. Buna karşılık piyasa mekanizmasının öngörmediği dışsal faydalar teşviklerin olumlu yönünü oluşturmaktadır.

Teorik anlamda teşviklerin başarısı, kamusal maliyet ve faydalarının karşılaştırılması ile açıklanmakta ise de, uygulamada birbirleri ile kıyaslayabilecek veri ve bilgi sağlama imkanı olmadığından genellikle teşvik uygulamalarıyla ilgili eleştiriler ekonomik ve sosyal gelişmelere göre yapılmaktadır. Uygulama kolaylıkları ve hızlı müdahale imkanları nedeniyle kamu kesimi tarafından sıkça kullanılan ve geniş bir uygulama alanı olan teşvikler aynı zamanda en çok eleştiri alan kamusal politikalar.<sup>9</sup>

Teşvikler yada devlet yardımlarının diğer ekonomi politikalarına göre en önemli avantajı, vergi muafiyet ve istisnaları, düşük faizli kredi yada hibe yardımları, enerji indirimleri, arsa tahsisi, devletin sermayeye katılımı ve finansman kolaylıkları gibi kullanabileceği çok çeşitli enstrümanlara sahip olması ve ekonomiye doğrudan enjekte edilebilmesidir. Bu şekilde uygulamaların etkisinin daha kısa sürede ortaya çıkması ve hızlı tepki alma imkanı, uygulamaların oldukça geniş bir alanda kullanılmasını sağlamaktadır.

---

<sup>8</sup> Çiloğlu, İsmail, “Teşvik Politikalarının Yönlendirme Gücü”, *Hazine Dergisi*, sy. 13, ( Ocak 2000), s. 29, ss. 29-40.

<sup>9</sup> Çiloğlu, İsmail, “Teşvik Sisteminin Değerlendirilmesi”, Ekim 1997, <http://www.hazine.gov.tr/makaleler/iciloglu>, 21 Nisan 2006.

### 1.3. Teşviklerin Ekonomik Gerekçeleri

Teşvik uygulamalarının gerekçeleri konusunda çok geniş bir tartışma alanı bulunmaktadır. Teorik temelleri devletin ekonomideki fonksiyonuyla birlikte ele alınmaktadır. Liberal kapitalizmde teşvik benzeri hükümet müdahalelerinin alanının minimize edilmesi savunulurken, devlet kapitalizminde daha geniş bir alan tanınarak devletin gerektiğinde iktisadi alanı düzenleme işlevine olumlu yaklaşılabilir.

Teşvikler, teoriden çok pratikte kabul gören bir konudur. Yararlarının maliyetini karşılayıp karşılamadığı ve hangi koşullarda başvurulması gerektiği hem akademik alanda, hem de uygulamacılar arasında sürüp giden bir tartışma konusudur. Teorik tartışmalar devam ederken, pratikte gelişmiş kapitalist ülkelerde bile teşvik uygulamalarına rastlanmaktadır. Hatta gelişmiş ülkelerin bu tür amaçlar için ayırabilecekleri kaynakların nispeten geniş olması, bu ülkelere daha güçlü teşvik politikaları yürütme imkanı tanımaktadır. Uluslararası kıyaslamalarda, gelişmiş ülkelerin teşvik amaçlı kullandıkları fonlarının büyük miktarlara ulaştığı dikkat çekmektedir.

Teşvik uygulamaları için öne sürülen gerekçeler, ülkelerin benimsedikleri ekonomi politikasına ve gelişmişlik düzeylerine göre değişebilmektedir.

Uluslararası piyasa koşulları, küreselleşme hareketleri ve sosyal devlet anlayışının gelişmesi, özel kesime kaynak transferi yöntemi olarak görülen, rekabeti bozduğu ve ekonomide verimsizlik yarattığı dolayısıyla ciddi ölçüde kısıtlanan devlet yardımlarının görev alanını değiştirmiş ve yeni sorumluluklar getirmiştir.<sup>10</sup>

Teşvik sistemleri ülke sanayisinin tesis edilmesi, korunması ve rekabete hazır hale getirilmesi aşamalarında destekleyici ve koruyucu işlevler üstlenmektedir. Özellikle uluslararası gelişmelere ve değişimlere ülke ekonomisinin adapte edilmesi, kalkınma stratejilerine uygun gelişme sağlanmasının temini için değişen koşulları kapsayan ve değişimlere anında uyarlanabilen bir teşvik sistemi geliştirmekte olan ülkeler için kaçınılmazdır. Teşvik sistemlerinin katkıları ile ekonominin kalkınma stratejilerine

<sup>10</sup> Duran, Mustafa, “Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları”, Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, [http://www.hazine.gov.tr/arastirma\\_inceleme/ar\\_inc\\_33.pdf](http://www.hazine.gov.tr/arastirma_inceleme/ar_inc_33.pdf), 16 Şubat 2006.



uygun gelişimi sağlanabilmekte ve teşvikler istikrar sağlayıcı görev üstlenmiş olmaktadır.

Özellikle üretim kapasitesini ve ihracatı arttırmaya yönelik olarak uygulanan desteklerin, diğer kamu harcamalarından daha etkin kullanılabildiği ve ekonomiye doğrudan enjekte edildiği dikkate alındığında, önemli ve etkili bir müdahale ve yönlendirme aracı olduğu görülebilecektir.

Teşvik sistemlerinin bir diğer görev alanı ise, dış ticaretin ülke ekonomisinde önemli yer tutmaya başlamasından sonra öncelikli hale gelen, ülke ekonomisinin dış rekabete karşı yapısal uyumunun sağlanmasına yönelik uygulamalar ile yerli üretimin dış pazarlarda desteklenmesidir. Bu destekler, teknolojik gelişmelerin teşviki ve gerekli makine modernizasyonu faaliyetlerinin desteklenmesi yolu ile kaynakların etkin kullanımının sağlanması şeklindedir. Kaynakların etkin kullanımının fiyatta ve kalitede iyileşmeler yaratacağı, dolayısı ile dış piyasada yerli üretilere avantaj sağlayacağı düşünülmektedir. Bunun yanında teşvik sistemleri ile uluslararası piyasada oluşan dampingli ve sübvansiyonlu fiyatların ülke ekonomisine zarar vermesi de engellenebilecektir.<sup>11</sup>

Sektör politikaları aracı olarak, uluslararası rekabet gücü zayıflayan, dış ülkelerden kaynaklanan yoğun rekabet sonucu zor durumda kalan yada yeni kurulma aşamasında olan sektörlerle devlet tarafından destek sağlanabilmektedir. Böylece sanayilerin değişen şartlara uyum sağlayabilmesi ve üretimlerini devam ettirerek istihdam sağlaması veya iç ve dış pazarlarda rekabet gücünün artırılarak ödemeler dengesine olumlu katkıda bulunması amaçlanmaktadır.

Devletin yatırımlara sağladığı teşvikler yoluyla gerçekleştirmeye çalıştığı diğer bir hedef ise bölgelerarası gelişmişlik farklarının ve dengesizliklerin giderilmesidir. Devlet, geri kalmış ve normal piyasa koşullarında yatırım yapmanın kazançlı olmadığı bölgelerde yapılacak yatırımlar için çeşitli teşvik tedbirleri uygulayarak bu bölgelerdeki sanayi faaliyetlerinin özel kesim için cazip kılınarak gerçekleştirilmesine çalışmaktadır.

---

<sup>11</sup> DPT Özel İhtisas Komisyonu, “Devlet Yardımları Özel İhtisas Komisyonu Raporu Taslağı” [http://plan9.dpt.gov.tr/oik05\\_devletyardimlari/raportaslagi.doc](http://plan9.dpt.gov.tr/oik05_devletyardimlari/raportaslagi.doc), 26 Ağustos 2005.

Sektörel ve bölgesel politika aracı olarak kullanılan devlet yardımları, aynı zamanda ihracatı geliştirmek için de kullanılmaktadır. Bu, belli bir malın üreticilerinin ihracata yönelmelerini teşvik yada ihraç edilmekte olan bir malın üretimini teşvik yoluyla yapılabilir. Birinci durumda, sağlanacak devlet yardımları ihracat aşamasında, ikinci durumda ise yatırım veya üretim aşamasında verilmektedir.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere devlet yardımları, görev alanı olan büyüme, bölgesel farklılıkların giderilmesi, işsizlik gibi konularda izlenen ana politikaları destekleyen ve bu politikaların olumlu etkilerini artıran uygulamalardır. Dolayısıyla bu alanda yapılacak en önemli hata ekonomik ve sosyal istikrarın sağlanmasına yönelik politikaların tümüyle “devlet yardımları” üzerine kurulmasıdır. Devlet yardımları sadece konjonktürel dalgalanmaların ve istikrarsızlığın yaşandığı dönemlerde ortaya çıkan dalgalanmaların boyutunu ve süresini kısaltabilecek uygulamalardır. Kısaca teşviklerin, sadece ekonomik ve sosyal sorunların tahribatını azaltabileceği ama asla sorunları ortadan kaldıramayacağı düşünülmektedir.

#### **1.4. Teşviklerin Ekonomik Etkileri**

Devlet yardımlarının ekonomiye etkilerini, devletin bu programlara mali kaynak sağlama şekline ve desteğin verilmiş biçimine göre sınıflandırmak mümkündür. Finansman şekli yönünden incelendiğinde, genel olarak devlet yardımlarının, herhangi bir maliye politikası aracı ile benzer ekonomik etkilere sebep olduğu görülmektedir. Uygulamadaki etkileri ise işletme kararları ve kaynak dağılımı üzerinde olmaktadır.

Devlet yardımları, bütçe üzerinde ek harcama yaratmak yoluyla toplam giderleri arttırdığından yada gelirden vazgeçme yoluyla toplam gelirleri azalttığından, bütçe açığının artmasına(bütçe fazlası varsa fazlalığın azalmasına) yol açar. Bu olumsuz durum karşısında devlet vergi oranlarını artırabilir veya yeni vergiler koyabilir. Bir başka yol ise, bütçedeki diğer harcama kalemlerinde kısıntıya gitmektir. Her ikisinin de yapılmaması ve bütçe açığı olması durumunda borçlanmaya gidilmesi gerekecektir.<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü Sanayi Dairesi Başkanlığı, “Devlet Yardımlarının Uygulanmasının Maliyeti ve Ekonomik Göstergelerle Mukayesesi”, Aralık 2002, <http://ekutup.dpt.gov.tr/ekonomi/politika/leblebif/devletya.pdf>, 15 Temmuz 2005.

Ek vergiler konulması yada mevcut vergi oranlarının artırılması yoluyla finanse edilen devlet yardımları, harcanabilir gelirin azalması sonucu tüketim seviyesinin olumsuz yönde etkilenmesine ve tüketim yapısının değişmesine yol açabilir.

Ayrıca, vergilerdeki bu değişiklik ekonominin geneline yaygınlaştıramazsa görece fiyatların değişmesi sonucunu ortaya çıkaracaktır. Vergilerdeki artış sonucu harcanabilir geliri azalan tüketiciler, tüketim harcamalarını azaltmayıp tasarruf yada yatırımlarını azaltma yoluna giderlerse, bu makro düzeyde yatırım-tasarruf dengesini bozabilecek etkiye sahiptir.

Sağlanacak devlet yardımlarının iç borçlanma yoluyla karşılanması durumunda özel kesim tasarruflarının kamu kesimine kayması, faizlerin yükselmesi ve yatırımların azalması sonucunu ortaya çıkaracaktır.

Devlet yardımlarının uygulama sonucu ortaya çıkan etkileri, “kaynak dağılımına” ve “şirket kararlarına” etkiler olarak sınıflandırılabilir. Bu iki etkinin ortak sonucu olarak gelir dağılımı da değişebilmektedir. Devlet yardımları, bu özelliği sayesinde sosyal amaçlı yardımlar yoluyla gelir dağılımını düzenleme aracı olarak da kullanılmaktadır.

Rekabet ortamının tümüyle mevcut olduğu (kaynakların serbestçe hareketinin sınırlanmadığı, pazara giriş ve çıkışların serbest olduğu, dışsal ekonomilerin ve ölçüğe göre artan getirilerin bulunmadığı) durumlarda piyasalarda fiyat mekanizması sayesinde optimum kaynak dağılımı kendiliğinden oluşur. Eksik rekabetin olduğu piyasalarda kaynaklar yanlış ve eksik dağılmakta, tam olarak kullanılmayan bir kısım kaynak atıl kalmaktadır. Rekabet şartlarının sağlanmadığı durumlarda, devlet piyasalara müdahale ederek desteklemeler yoluyla etkin kaynak dağılımını sağlamayı amaçlayabilmektedir. Bunun tersine, tam rekabet ortamının sağlandığı piyasalarda uygulanan desteklemeler ise kaynak dağılımının bozulması, kaynakların verimsiz kullanılması sonucunu doğurabilir.<sup>13</sup>

Özetlemek gerekirse ekonomik teşvik politikası başlıca şu nedenlerden dolayı gereklidir:

---

<sup>13</sup> İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü Sanayi Dairesi Başkanlığı, a.g.e., <http://ekutup.dpt.gov.tr/ekonomi/politika/leblebif/devletya.pdf5>.

- Bölgesel dengesizlikler ve geri kalmış yörelerin kalkındırılması,
- Küreselleşme ve uluslararası rekabet gerçeği karşısında sanayinin rekabet gücünün korunması ve güçlendirilmesi,
- Üretime, yatırıma ve ihracata yapılacak destek ve yardımlarla ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanması.

Bu temel faktörler dışında başka amaçlar için de teşvik politikası uygulanabilir. Teşvikler, makro ve mikro ekonomik hedefleri gerçekleştirmede önemli bir iktisat politikası vazifesi görebilir. Ancak teşvik politikasından istenilen etkinliğin ve başarının elde edilmesi iyi bir teşvik politikası ve mevzuatı oluşturulmasına bağlıdır. Aksi takdirde teşvikler kamusal hırsızlığın kaynağı durumuna gelebilir.

İyi bir teşvik politikası oluşturulması konusunda dikkate alınması gerekli hususlar ve yapılması gerekli düzenlemeleri şu şekilde özetlenebilir:

- Teşvikler, piyasa ekonomisinin geliştirilmesi, güçlendirilmesi ve ona işlerlik kazandırılması amaçları doğrultusunda uygulanmalıdır.
- Teşvik türleri piyasa ekonomisinin gelişmesini sağlayacak şekilde belirlenmelidir. Teşviklerin türleri mümkün olduğu ölçüde az sayıda, fakat etkinliği yüksek olmalıdır. Aynî ve/veya karşılıksız nakdî teşvikler yerine vergisel garantiler, garanti teşvikleri vb. teşvik türlerine önem verilmelidir.
- Teşvik politikasının uygulanması, izlenmesi ve denetlenmesi ile ilgili bağımsız bir kurum oluşturulmalıdır. Teşviklerle ilgili yetki ve sorumluluklar bu bağımsız kurum bünyesinde toplanmalıdır.
- Teşviklerin tek bir mevzuat içerisinde toplanması önem taşımaktadır. Sektörlere sağlanacak teşviklerle ilgili esaslar bu mevzuatta toplanmalıdır. Teşviklerin uygulama süresi açık bir şekilde belirlenmeli ve bu suretle yatırımcı ve işletmecilere güvence verilmelidir. Kısaca teşvik politikası sık sık değiştirilmemeli ve kalıcı olmalıdır. “Kalıcı” derken, teşviklerin hiç sona ermeyecek şekilde sürekli olması kastedilmemektedir. Aksine teşvikler sektörlerin gelişmesiyle birlikte kaldırılmalıdır.
- Teşvikler ekonomik kalkınmada öncelikli sektörlerle verilmelidir. Bunun için sektör önceliklerinin tespiti gereklidir.

- Teşvikler piyasa ekonomisinde rekabeti geliştirici ve destekleyici olmalıdır. Üretim aşamasında verilen teşvikler maliyet düşürücü bir etki göstereceğinden özellikle dış rekabet gücünü artırır
- Teşvik mevzuatı açık, net ve anlaşılır olmalıdır. Teşvikleri uygulamakla görevli kurumun şeffaf olması, başvuru şartları ve başvuruları kabul etme kriterleri önceden tespit edilmeli ve açıklanmalıdır.
- Teşvikler öncelikle üretim, yatırım ve işletme aşamasında verilmelidir. Bu aşamada verilen teşvik eğer izlenirse ve denetlenirse ekonomik büyüme ve kalkınmada yararlı olur. İhracata verilen teşvik, yatırım ve işletme teşviklerinden farklı olarak nihai aşamada verilen bir teşviktir. İhracat teşviklerinin –özellikle nakdi halde verilenlerin- ekonomide tekrar yatırımlara yönelmesi kesin değildir. Bu açıdan teşvik politikasında, yatırım ve işletme teşvikleri ihracat teşviklerinden daha ağırlıklı ve kapsamlı olmalıdır.<sup>14</sup>
- Teşvikler ekonomide kaynakların daha etkin ve verimli olarak kullanılacağı sektörlere ve bölgelere öncelikle verilmelidir.
- Teşviklerin finansman kaynakları sağlam ve yeterli olmalıdır.
- Teşviklerin verilmesinde bürokrasi ve kırtasiyecilik en aza indirilmelidir.
- Dünyadaki gelişmeleri yakından izleyen ve küreselleşme olgusunu dikkate alan bir teşvik politikası oluşturulmalıdır.
- Teşvikler esasen bir transfer harcamasıdır. Teşvikler, vergi olarak ödenen paraların belirli sektörler ve bölgelere transferlerinden başka bir şey değildir. Teşviklerin amaçları doğrultusunda kullanılmaması vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerinde olumsuz etkilerde bulunabilir. Bu nedenle teşvikler sonuçta savurganlığa, israfa ve hırsızlığa dönüşmemelidir.<sup>15</sup>

---

<sup>14</sup> Aktan, Can, “Plütokrasi ve Teşvik Kollamacılık”, [http://www.canaktan.org/din\\_ahlak/ahlak/rant\\_kollama/plutokrasi.htm](http://www.canaktan.org/din_ahlak/ahlak/rant_kollama/plutokrasi.htm), 14 Ağustos 2005.

<sup>15</sup> Aktan, Can, a.g.e., [http://www.canaktan.org/din\\_ahlak/ahlak/rant\\_kollama/plutokrasi.htm](http://www.canaktan.org/din_ahlak/ahlak/rant_kollama/plutokrasi.htm).

- Teşviklerin toplam maliyeti makul ve kabul edilebilir sınırlar içinde olmalıdır. Teşviklerin bütçe maliyeti, toplam kamu harcamalarının ve GSMH' nin belirli ve makul bir oranı olmalıdır.
- Sektörler teşvikler ile belirlenen süre içerisinde uluslararası rekabete karşı korunmalıdır. Bunun ötesinde korumacılığın sürdürülmesi doğru değildir.
- Teşvikler bazı sanayilerde yenileme ve atılım yatırımlarını da desteklemelidir.

### **1.5. Teşvik Sisteminin Sınıflandırılması**

Teşvikler amaçlarına, kapsamına, araçlarına, kaynaklarına veya veriliş dönemine göre beş ayrı sınıflandırmaya tabi tutulabilir;

**1) Amaçlarına göre teşvikler;** Yatırım ve üretimi arttırmak, ihracatı desteklemek, rekabet gücü kazanmak, yabancı sermaye çekmek, ekonomik kalkınmayı hızlandırmak, bölgesel dengesizliği gidermek, girişimci riskini azaltmak, Ar-Ge ve teknolojik gelişmeyi sağlamak, nitelikli insan gücü yetiştirmek, kalite ve verimlilik artışı sağlamak, KOBİ' leri desteklemek, yarım kalmış yatırımların tamamlanması gibi amaçlarına göre sınıflandırılabilir.

**2) Kapsamına göre teşvikler;**

(a) Genel amaçlı teşvikler,

(b) Özel amaçlı teşvikler,

olarak sınıflandırılabilir.

Genel amaçlı teşvikler, ekonominin genelini kapsayan ve sektör ayrımı yapmaksızın her sektör için aynı oranlarda uygulanan teşviklerdir Bir ekonomide uygulanabilecek genel amaçlı teşvikleri; iktisadi kalkınma teşvikleri, bölgesel kalkınma teşvikleri, yabancı sermayeyi özendirme teşvikleri, ihracat teşvikleri şeklinde dört grupta toplamak mümkündür.

Belli sektörleri, bölgeleri veya firmaları diğerlerine göre avantajlı duruma getiren teşvikleri de özel amaçlı teşvikler olarak sınıflandırmak mümkündür (Ar-Ge yatırımlarına sağlanan uygun koşullu krediler vb.).

**3) Veriliş aşamalarına göre teşvikler;** Yatırım öncesi teşvikler, yatırım dönemi teşvikleri ve işletme dönemi teşvikleri olarak üç ayrı aşamaya ayrılabilir.

**4) Kullanılan araçlara göre teşvikler;** Ayni teşvikler, nakdi teşvikler, vergisel teşvikler, garanti ve kefaletler ve diğer teşvikler olarak sınıflandırılabilir.

**5) Kaynaklarına göre (vergisel) teşvikler;** Kâr/gelir bazlı, sermaye yatırımları bazlı, emek bazlı, satış bazlı, katma değer bazlı, diğer özel harcama bazlı, ithal bazlı, ihraç bazlı olarak sınıflandırılabilir.

### **1.6. GATT ve DTÖ Mevzuatı Çerçevesinde Teşvikler**

Devletler, uluslararası pazarlarda rekabet gücü kazanmak veya var olan rekabet güçlerini korumak amacıyla, yardım uygulamalarına yoğun biçimde başvurmaktadır. Ancak, firmaların maliyet yapılarını piyasa dengeleri aleyhine bozduğu ve dolayısıyla haksız rekabete neden oldukları gerekçesiyle, yardım uygulamalarına uluslararası platformda devamlı karşı çıkılmaktadır. Tüm karşı çıkışlara rağmen, yatırım, üretim, iç ve dış pazarlama aşamalarında verilen yardımlar ve ithalata uygulanan tarife dışı korunma önlemleriyle ülkelerin yardım uygulamalarından fazlaca ödün vermedikleri görülmektedir.

Yardım rekabetinin evrensel ilkeler temelinde yürütülmesini sağlamak amacıyla girişilen mücadeleler değişik platformlarda yoğun olarak devam etmektedir.

Dünya Ticaret Örgütü(DTÖ), üye ülkelerin piyasalarda sapmalara neden olan müdahalelerini sınırlamaya yönelik antlaşmalara taraf olduğu çok taraflı kuruluşlardan biridir. Üye ülkelerin sübvansiyonları nasıl uygulayacağı konusunda taahhütte bulunduğu antlaşmaların bir kısmı da ihracat sübvansiyonlarını sınırlayan antlaşmalardır. Bu antlaşmalardan önce sübvansiyon uygulamalarına, ihracat sübvansiyonlarına geniş ölçüde yer veren GATT(The General Agreement on Tariffs and Trade) antlaşmaları ile yön veriliyordu. 1980'li yıllarda ihracat sübvansiyonlarını azaltacak etkili antlaşmaların olmaması, uluslararası ticarete sapmaya ve bazı ülkelerde

büyük mali yüke neden olan, “komşuyu sefalete düşürme” olarak da ifade edilen sübvansiyon savaşlarına neden olmuştur.<sup>16</sup>

Rekabete dayalı yardım uygulamalarının olumsuz etkileri kamu kaynaklarının paylaşımında ve üretim faktörlerinin etkin kullanımı noktalarında ortaya çıkmaktadır. Özellikle kamu kaynaklarından finanse edilen yardım uygulamaları kaynak israfına neden olmakta ve ayrıca yardım edilen sektörlerdeki yatırımcıların girişimci karakterlerini zayıflatmaktadır. Yardım alan firma maliyetlerini piyasa koşullarına göre minimize etmeye veya yeni yatırım alanları ve teknolojileri arayıp uygulamaya fazla gayret göstermemektedir. DTÖ platformunda, yoğun yardım uygulamalarının bu türden olumsuzluklarını gidermek ve dünya genelinde serbest piyasa ekonomisi koşullarının güçlendirilmesine yönelik ortak hareket edilmesine karar verilmiştir.<sup>17</sup>

Bu kapsamda, uluslararası düzeyde teşvikler konusunda bir tanım ve kapsam birliğinin sağlanması amacıyla, 1995 yılında DTÖ bünyesinde Uruguay Nihai Senedi imzalanmıştır. Uruguay Round Nihai Senedi ile sübvansiyonlar; yasaklanmış, tedbir alınabilen ve tedbir alınmasını gerektirmeyenler olarak üç grupta toplanmaktadır.<sup>18</sup>

Bu sınıflandırmaya göre:

Yasaklanmış Sübvansiyonlar:

- a) İhracat performansına bağlı olarak verilen sübvansiyonlar,
  - b) İthal malları yerine yerli malların kullanılmasına yönelik sübvansiyonlar,
- şeklinde tanımlanırken,

Karşı Tedbir Alınabilir Sübvansiyonlar:

- a) Bir başka ülkenin yerli sanayine zarar vermesi,

---

<sup>16</sup> Annand, Mel - Buckingham Donald - Kerr, William, Export Subsidies and The World Trade Organization Executive Summary, Mart 2001, [http:// www.esteycentre.ca/export\\_subsidies.htm](http://www.esteycentre.ca/export_subsidies.htm) - 49k, 15 Ağustos 2006.

<sup>17</sup> Selen, Ufuk, “Dış Ticaret Yardım Unsuru Olarak Dahilde İşleme Rejimi: Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, sy. 10, 2005, s. 183, ss. 182-205.

<sup>18</sup> Devlet Yardımları Alt Komisyonu, “Devlet Planlama Teşkilatı Özel İhtisas Komisyonları Türkiye-AT Mevzuat Uyumu Sürekli Özel İhtisas Komisyonu Raporları”, c. I, Ankara, 1995 <http://ekutup.dpt.gov.tr/ab/uyum>, 17 Eylül 2005.



- b) Diğer imzacıların, Genel Anlaşmadan dolayı veya dolaysız olarak kaynaklanan çıkarlarının ve elde ettikleri tavizlerin yok olmasına veya azalmasına neden olması,
- c) Bir başka imzacının çıkarlarına ciddi zarar vermesi, şeklinde tanımlanmaktadır.

Karşı Tedbir Alınmasını Gerektirmeyen Sübvansiyonlar ise,

- a) Bir ülkenin sınırları dahilinde uygulanan ve herhangi bir sektöre ayrıcalık tanımayan (spesifik olmayan) genel nitelikli sübvansiyonlar,
- b) Spesifik olarak nitelendirilebilen, ancak aşağıda belirtilen hususlar doğrultusunda uygulanan sübvansiyonlar,

- Şirketlerce veya şirketlerle sözleşme yapmış yüksek öğrenim veya araştırma kuruluşlarınca yürütülen araştırma faaliyetlerine yapılan yardımlar,

- Genel bir bölgesel kalkınma çerçevesi içinde uygulanması ve seçilmiş bölge dahilinde spesifik olmaksızın dağıtılması şartıyla, geri kalmış bölgelere verilen sübvansiyonlar olarak sınıflandırılmaktadır.

## 2. İHRACATA YÖNELİK TEŞVİKLER

Ülkelerin birbirine üstünlük kurmak amacıyla başvurdukları teşvikler, karşımıza etkisini uzun dönemde gösteren yatırım teşvikleri ve etkisi daha kısa dönemde görülen ihracat teşvikleri şeklinde çıkmaktadır.

### 2.1. İhracat Teşviklerinin Tanımı

İhracat teşvikleri terimi, genel olarak yurtdışına yapılan satışları kolaylaştırması ve daha karlı hale getirmesi için tasarlanan sübvansiyonlar şeklinde kullanılmaktadır.<sup>19</sup>

Başka bir tanıma göre ihracat teşvikleri; “Kısa dönemde ihracatın ve böylelikle döviz gelirlerinin artırılmasını, uzun dönemde ise ülke kaynaklarının ihracat endüstrilerine kaymasını sağlamak amacıyla alınan önlemler bütünüdür.”<sup>20</sup>

<sup>19</sup> Şahbazov, Rövsen, İnci, Aybüke, “Küreselleşen Avrupa’da İhracat Teşvikleri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, sy. 140, (Mayıs 2000), s. 176, ss. 175-188.

<sup>20</sup> Kalkan, Göktürk, Türkiye’de İhracat Teşvik Tedbirleri (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2001, s. 3.

Bir ihracat teşvik politikasının sahip olması gereken özellikler aşağıdaki gibi belirtilebilmektedir:<sup>21</sup>

a) Tutarlı ihracatı teşvik politikası, ihracat artışını, kaynakların etkin dağılımını hedef almalı, sosyal karlılık ölçüsüne yer vermelidir.

b) İhracata yönelik sanayi mamullerinde kullanılan hammadde ve yarı mamulleri üreten alt-sanayi kolları üretim aşamasında teşvik edilmelidir. Ayrıca nitelikli işgücü yetiştirilmesi ve teknolojik gelişmeye katkısı yönünden imalat sanayi sektörü, ihracatı teşvik tedbirlerinden öncelikle yararlanmalıdır.

c) İhracatı teşvik tedbirlerinin ülke ekonomisine getireceği mali yükün karşılanabilmesi için dolaylı vergiler uygulanmalı, lüks tüketim vergilendirilmelidir.

d) Teşvikler istikrarlı olmalı, ihracatçıya güven vermelidir.

e) Teşviklerin devamlı uygulanacağı beklentisi yok edilmelidir. Çünkü uzun vadede, ihracatın sürekli teşviki ithal ikamesinde olduğu gibi simetrik olumsuz etkiler yaratmaktadır.

f) Teşvikler, mümkün olduğu kadar, diğer ülkelerin misilleme yapmalarına yol açmayacak nitelikte olmalıdır. Özellikle yerli sanayiye koruyucu amaçlı yüksek gümrük tarifeleri ve ihracata doğrudan verilen sübvansiyonlar diğer ülkelerin misillemelerine yol açabilmekte, bu tür teşvikleri uygulayan ülkelere dünya ticaretinin serbestleştirilmesini zorlaştırdığı için DTÖ tarafından baskı uygulanmaktadır.

## **2.2. İhracat Teşviklerinin Önemi ve Ekonomik Etkinliği**

İktisadi analiz içinde ticaretin yerini vurgulayan ilk ekonomistler A.Smith ve D.Ricardo'dur. Smith ticareti üretkenlik seviyesinin yükseltilebileceği ve artık değer oluşumu için bir kanal olarak yorumlamaktadır. 19. yüzyılda Smith tarafından ortaya atılan üretim fonksiyonu klasik serbest ticaret doktrinin ötesinde az gelişmiş koloni ülkeler için ihracatı teşvik eden bir görüş olarak ileri sürülmüştür. Bazı teorisyenler

---

<sup>21</sup> Belassa, Bela, "Export Incentive and Export Performance In Developing Countries: A Comparative Analysis Export Promotion Policies", *World Bank Staff Working Papers*, No:313, January 1979, s. 38.

tarafından sömürgeci bir anlayış olarak değerlendirilen bu görüş II. Dünya Savaşı'ndan sonra kalkınma ekonomistlerinin sıkça başvurdukları teorik bir temel olmuştur.<sup>22</sup>

1960'lı yılların ikinci yarısından itibaren yoğunluk kazanan ihracata dayalı kalkınma stratejileri için iki temel kategori mevcuttur. Birincisi, ihracattaki artışın iktisadi büyüme ile pozitif ve doğrusal bir ilişki içinde bulunduğu varsayımından hareketle, ihracatta belirli bir büyüme düzeyi tutturulduğunda, ülkenin dünya piyasalarında belirli mallar itibariyle üstünlüğü sağlanacak ve iktisadi kalkınma hedeflerine ulaşılmış olacaktır. İkinci kategoride yer alan modelde ise talepten kaynaklanan ödemeler dengesi kısıtlarının ihracattaki artış ile bir ölçüde rahatlayabileceği ve dolayısıyla ihracat performansının yüksek büyümeyi beraberinde getirebileceği vurgulanmaktadır.

Uzak Doğu Kaplanları olarak adlandırılan Japonya, G. Kore, Tayvan ve Singapur gibi ülkelerin dışa dönük büyümeyi kısa sürede gerçekleştirmeleri ihracat teşvik politikalarının doğruluğunun kanıtı olarak görülmüştür.

Bu ülkelerin kalkınma pratikleri incelendiğinde, GSMH'lerini 1960–1995 yılları arasında ortalama %8–10 arasında büyüdüğü görülmektedir. Son yarım yüzyılda Japonya'dan sonra en hızlı gelişen ve başlangıç noktasında Türkiye ile benzer durumda olan G. Kore'nin 1960 yılında mal ve hizmet ihracı GSMH'nin ancak yüzde 3'ü kadarken, 1995 yılına gelindiğinde bu oran yüzde 50 kadar yükselmiştir.<sup>23</sup>

İhracatı teşvik yoluyla dışarıya dönük bir kalkınma stratejisi uygulayan ülkelerin başarısı, diğer gelişmekte olan ülkelerin ithal ikame politikasından ihracata dayalı büyüme modellerine yönelmesine neden olmuştur. Gerçekten de istikrarsızlığın yoğun olduğu(düşük kapasite oranı ve işsizlik) durumlarda, atıl kapasite ve işgücünü kullanarak yapılan ihracatın maliyetinin sadece kullanılan işletme malzemeleri olduğu ve işgücü ve amortismanların, fiyata yansıtılmasa da reel anlamda bir kayıp olmadığı ortaya çıkmıştır. Bu miktara kadar verilen destek ve fiyat indirimlerinin makro açıdan

<sup>22</sup> Gübe, Yalçın, "İktisadi Büyüme ve İhracat Performansı", *Hazine Dergisi*, sy. 6, ( Nisan 1997), s. 17, ss. 15-30.

<sup>23</sup> Duran, Mustafa, "Kalkınma Stratejileri ve Teşvik Politikalarının Belirlenmesi", *Hazine Dergisi*, sy. 5, (Ocak 1997), s. 37.

reel bir kayıp olmadığı ve uluslararası piyasada sağladığı avantajlar nedeniyle özellikle gelişmekte olan ülkelerin uygulamalara ağırlık verdiği bilinmektedir.<sup>24</sup>

İhracat, genellikle, uluslararası piyasalarda rekabet şansının sağlanması, döviz girişinin artırılması ve istihdam olanaklarının genişletilmesi amaçlarıyla özendirilmektedir. Bu özendirmeler yoluyla, bir taraftan ihracatçıların üretim maliyetlerinin düşürülmesi, diğer taraftan da üretimin artması gerçekleştirilebilmektedir. Bu nedenle, ihracatı özendirme önlemleri, maliyetleri düşürerek veya gelirleri artırarak ihracatı karlı kılan tüm önlemleri içermektedir. Bunlar, ülkelere göre farklılıklar göstermekle birlikte, ihracatta prim sistemi, ihracatta vergi iadesi ile vergi indirim ve muafiyeti, girdi teşvikleri ve devlet pazarlama yardımları olmak üzere dört başlık altında toplanabilir. Bu önlemlerin işlevleri dikkate alındığında, tümüne ihracat sübvansiyonları adını vermek mümkündür.

İhracatı teşvik tedbirlerinin ülke ekonomisi üzerinde başlıca iki etkisi vardır:

- a) Dış ticareti hadleri etkisi
- b) Döviz kazandırıcı etkisi

İhracat sübvansiyonları bir tür negatif ihracat vergisidir ve burada başlıca amaç, yabancı harcamaları yerli ürünlere yönlterek ihracatın artırılmasıdır. Bu nedenle, fiyatların ülke ihracatçılarına oranla büyük ölçüde düşürülmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, sübvansiyonlar dış ticaret hadlerini olumsuz etkilemektedir.<sup>25</sup>

Ancak ihraç mallarının dış talep esnekliğinin yeterince yüksek olması durumunda dış ticaret hadlerindeki düşüşe rağmen ülkenin toplam döviz gelirleri artar. Çünkü bu durumda fiziksel ihracat hacminin artış oranı ihraç mallarının fiyatlarındaki düşüşten daha yüksek olmaktadır, yani olumlu etki olumsuz etkiden daha fazladır.

İhracat teşviklerinin ihracat hacmini arttırması halinde, sanayileşme için gerekli döviz gelirlerini arttırmakta ve ödemeler bilânçosu açıklarının kapanmasına yardımcı olmaktadır.

---

<sup>24</sup> Çiloğlu, İsmail, “Teşvik Sisteminin Değerlendirilmesi”, *Hazine Dergisi*, (Ekim 1997), <http://www.hazine.gov.tr/makaleler/iciloğlu>, 05 Eylül 2005.

<sup>25</sup> “İktisat Politikalarının Bölüşüm İlişkileri Üzerine Etkileri Yönünden Değerlendirilmesi”, <http://www.sbe.deu.edu.tr/Yayinlar/dergi/dergi02/bolum2.htm>, 14 Kasım 2005.

Artan rekabet gücünün sağladığı istihdam olanakları bir avantaj olurken, sübvansiyon ödemelerinin bütçe üzerinde yaratacağı enflasyonist baskı da göz önüne alınmak durumundadır. Dolayısıyla, sübvansiyon verilecek sektörlerin seçiminde çok dikkatli olunması gerekmektedir.

İhracat teşviklerinin gelir dağılımı üzerinde de etkisi vardır. Teşvikler ihracat yapan kesimler lehine diğer kesimler aleyhine gelir dağılımını bozabilir. Çünkü ihracatçı kesimler lehine verilen girdi sübvansiyonları, direkt parasal ödemeler, vergisel teşvikler, ucuz krediler, pazarlama yardımları büyük oranda maliyet düşürücü ve karı maksimize edici nitelikte uygulamalardır.

İhracat sübvansiyonları bazı değişkenlerde sapmalara neden olmaktadır. İhracatın sübvansiyonla desteklenmesi üretimi arttırırken dünya piyasa fiyatlarını düşürmektedir. Bu durum sübvansiyon uygulamayan ülkeler açısından bazı sonuçlar doğurmaktadır. Genelde gelişmekte olan ülkelerin ihracat sübvansiyonlarını karşılayacak mali gücü bulunmamaktadır. Bu nedenle, gelişmekte olan ülkelerin bütçe imkanları iyi olan gelişmiş ülkeler karşısında rekabet gücü azalmaktadır. Tüketiciler ise, ihracat yardımı uygulayan ülkede vergi mükellefi olmadığı sürece ihracat teşvik politikalarından kazançlı çıkmaktadır.<sup>26</sup>

### **2.3. Ülkelerin Gelişmişlik Düzeylerine Göre İhracat Teşviklerinin Önemi**

Devletin bir dış ticaret politikası aracı olarak kullandığı ihracat teşvikleri ile ulaşılmak istenen amaç gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde farklı olmaktadır.

Gelişmiş ülkelerin AR-GE yatırımları, patent ve lisans hakları, stratejik pazarlama teknikleri, nakliye olanakları gibi birçok alanda buldukları nokta bu ülkelerin dünya ticaretinde büyük paya sahip olmalarına ve uluslararası rekabet gücünü ellerinde buldurmalarına neden olmaktadır. Bu nedenle gelişmiş ülkelerde uygulanan ihracat teşviklerinin amacı, gelişmekte olan ülkelere karşı rekabet gücünü korumaktan ziyade, gelişmiş ülkelerin birbirlerine karşı rekabet üstünlüğünü ele geçirmek ve bunu korumaktır.

---

<sup>26</sup> Peter, Ralf, Roadblock To Reform: The Persistence Of Agricultural Export Subsidy, 2006, <http://www.unctad.org/Templates/Download.asp?docid=7048&lang=1&intItemID=2068>, 15 Ağustos 2006.

Gelişmekte olan ülkelerin üretim maliyetleri, arz yetersizliği, endüstriyel, mali ve ticari yapıdan kaynaklanan olumsuzluklardan dolayı, gelişmiş ülkelere nazaran daha yüksektir. Bu durumda uluslararası pazarlama ve dağıtım sistemini kurmuş, tecrübe kazanmış ülkelere karşı eşit koşullarda rekabet edememektedirler. Bu nedenle, ihracata dayalı kalkınma politikası uygulayan ülkeler rekabet gücünü ihracat teşvikleri ile arttırmaya çalışmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerin ihracat yapısı daha çok işlenmemiş tarım ürünleri, tarıma dayalı imalat sanayi ürünleri, madencilik ürünleri gibi katma değeri ve fiyatı nispeten düşük ürünlere dayanmaktadır. Bu durumda, gelişmekte olan ülkelerin uyguladığı ihracat teşvik politikalarının diğer bir amacı da, kısa vadede ihracatı arttırıp ödemeler bilançosu açıklarını kapatmak, uzun vadede ise ihracat potansiyeli taşıyan sanayi dallarının rekabet gücünü arttırıp dünya ticaret hacminden daha fazla pay almaya çalışmaktır.

Gelişmekte olan ülkelerin gerçekleştirdiği ihracat, yukarıda belirtildiği gibi, ilgili ülkelerde yurt içi üretim maliyetlerinin gelişmiş ülkelere göre çok yüksek olması ve ihracatın yapıldığı karşı ülkelerde tarifeler ve tarife dışı araçların uygulanması sebebiyle başlangıçta büyük bir dezavantajla karşı karşıyadır. Böyle bir durumda ilgili gelişmekte olan ülkeler ihracat yapmak istedikleri ülkelerin piyasalarına giremedikleri gibi kendi piyasalarını da o ülkelere kaptırma tehlikesi ile karşı karşıyadırlar. Bütün bunlar, gelişmekte olan ülkelerde sanayileşmenin başlangıç döneminde ihracat teşvikinden ziyade ithal-ikame politikasına ağırlık vermesine neden olmuştur. Buna rağmen II. Dünya Savaşı'ndan sonra Güney Kore, Hong-Kong, Singapur gibi gelişmekte olan Asya ülkeleri, ithal ikame politikasının yanı sıra ihracatı geliştirme ve teşvik politikalarına da ağırlık vermiştir.<sup>27</sup>

Örnek vermek gerekirse; Singapur başlangıçta iç piyasaya yönelik emek yoğun sanayileri teşvik etme yolunu seçerek ithal ikame politikasına ağırlık vermiştir. 1980'li yıllardan sonra ise sermaye yoğun ve ileri teknoloji kullanılan, katma değeri yüksek ürünlerin üretimini ve ihracatını teşvik etmiştir.

---

<sup>27</sup> Karluk, Rıdvan, *Türkiye'de İhracata Yönelik Dış Ticaret Politikası ve İhracatın Yapısal Analizi*, İ.T.İ.A. Yayınları, Eskişehir, No:237/158, 1981, s. 103.

## **2.4. İhracat Teşvik Tedbirlerinin Türleri**

Ülkeler kısa vadede ihracatlarının artırılması, uzun vadede ise kaynaklarının ihracata yönelik sanayi dallarına aktarılması ve böylece ihracatlarının yapısal yönden gelişmesi amacıyla, kendi ekonomik şartlarına uygun olarak ihracat teşviklerini uygulamaktadır. Bu teşvikleri niteliklerine göre değişik başlıklar altında sınıflandırmak mümkündür. Bunlar:

- 1) Gümrük tarifeleri ve tarife dışı engeller,
- 2) İhracatta prim sistemi,
- 3) Mali teşvikler,
- 4) Finansal teşvikler,
- 5) Devlet pazarlama yardımları'dır.

### **2.4.1. Gümrük tarifeleri ve tarife dışı engeller**

Gümrük tarifeleri ; ithal edilen mallar üzerinden alınan vergilerdir.

Gümrük tarifeleri ve tarife dışı engeller, korumacılığın en yaygın araçlarıdır. Tarife dışı engeller, ihracat yasaklarından ithalat kotalarına ve ithal mallarının teknik standartlarına uzanan geniş bir alanı kapsamaktadır.

Gümrük tarifeleri ve tarife dışı engeller kullanılarak, iç pazar cazip hale getirilmeye çalışılır. Uzun dönemde, yerli sanayi korunarak ölçek ekonomilerinden yararlanır hale getirilir. Böylece, ihracata yönelik bir alt yapı hazırlanmış olur. Dolayısıyla, ihracatta başarılı olabilmek için, yerli sanayi bir süre gümrük tarifeleri ve tarife dışı engellerle korunur.

### **2.4.2. İhracatta prim sistemi**

Bu sistemin esası, ihracatçılara genel anlamda para olarak devlet tarafından yapılan yardımlardır. Sistem bu şekliyle kısmi bir devalüasyon niteliğinde olup, ithalatın miktar kısıtlamaları ve gümrük vergileri ile sınırlandırıldığı ekonomilerde uygulanmaktadır.

İhracatta prim ödemesi çeşitli şekillerde olabilmektedir. Bunlar:

- 1) İhracatçıya döviz tutma yetkisi verilmesi,
- 2) Döviz tahsisi,

- 3) Çoklu kur uygulaması,
- 4) İhracat bonoları ve sertifikaları' dır.

### **2.4.3. Mali teşvikler**

#### **2.4.3.1. Antrepo ve/veya serbest bölge uygulamaları**

Serbest bölgeler, coğrafi alan olarak bir ülkenin siyasi sınırları içinde bulunmakla birlikte, gümrük sınırları dışında tutulan ve dolayısıyla dış ticaret, gümrük, v.b., mali mevzuatın uygulanmadığı bölgelere denir.<sup>28</sup>

Serbest bölgelerin ihracat teşvikleri içinde değerlendirildiğinde, söz konusu olan durum serbest bölgelere yapılan ihracatın teşvik edilmesi değildir. Çünkü serbest bölgelerin zaten kendisi bir teşvik unsurudur.

Serbest bölgeler, özellikle içinde buldukları ülke ekonomisine ve bu bölgelerde ticaret yapan yabancılara büyük avantajlar sağlar. Serbest bölgelerin bir ihracat teşviki olduğunun anlaşılabilmesi için, sağladığı avantajların bir arada görülmesi gerekmektedir. Çünkü bir ihracatçı, ithal girdiler söz konusu ise aynı zamanda ithalatçıdır.

##### **a) İthalatçılar İçin Avantajlar**

İthalatçılar serbest bölgelerde, ithal edecekleri malı bu bölgelerdeki depolarda kısa zamanda ve kolayca görebilir, ihtiyaçları kadar alabilirler. Bu durumda büyük stoklar yapmak ve yüksek miktardaki gümrük vergilerini bir defada ödemek yükünden kurtulmuş olmaktadır. Bu da ithalatçılara finansman açısından avantaj sağlamaktadır.

##### **b) İhracatçılar İçin Avantajlar**

Serbest bölgelerde yerleşmek ve büro açmak ihracatçılar için büyük esneklik ve manevra kabiliyeti sağlar. İhracatçılar, dış piyasaları inceleyerek en uygun zamanda uygun bir ülkeye ihracatını yapabilir. Böylece gümrük sınırları içindeki firmalar gibi bürokratik işlemlerle zaman kaybetmemiş olurlar.

##### **c) Diğer Avantajlar**

---

<sup>28</sup> Karluk, a.g.e., s. 112.



Serbest bölgelerin, sınai üretim de yapabilen yerler olması, bu bölgelerin, içinde buldukları ülkeye sağladıkları avantajları daha da artırır. Çünkü imalatta girdi olarak kullanılan hammadde ve yarı mamuller için gümrük vergisi ödenmeyeceğinden üretim maliyetleri nispeten düşük olacak ve bu sayede rekabet gücünü artırarak daha çok ihracat yapılabilecektir.. Daha çok ihracat da, daha çok üretimi beraberinde getirecektir.

#### **2.4.3.2. İhracatta vergi iadesi, vergi indirimi ve muafiyeti**

Vergisel teşvikler, belirli makro ekonomik hedeflere ulaşabilmek için, vergi kanunlarında değişiklik yapmak suretiyle, bazı ekonomik unsurlara yada faaliyetlere vergisel kolaylıklar ve ayrıcalıklar sağlamak şeklinde tanımlanabilir.<sup>29</sup>

Vergi ve diğer mevzuat içinde yer alan istisna, muafiyet, indirim, düşük vergi oranı veya vergi ertelemeleri şeklinde ortaya çıkan vergi teşvikleri, vergi mükelleflerinden teşvikten yararlananlara net bir gelir transferi sağlayan uygulamalardır. Vergi teşviklerinden yararlananlar, devletten doğrudan yardım almak yerine, normal şartlarda ödemek durumunda oldukları vergileri ödemeyerek aynı faydayı dolaylı olarak elde ederler. Bu özelliği itibariyle vergi teşvikleri, bir kamu harcaması niteliği taşıdığından bu tür teşvikler literatürde “vergi harcaması” olarak adlandırılır.<sup>30</sup>

Verginin yasayla konulup, yasa ile kaldırılacağı ilkesi çerçevesinde vergi teşvikleri de temel olarak yasa ile düzenlenmektedir.

Görünüşte vergi teşvikleri yoluyla belli bir amaca ulaşmak için belli bir vergi gelirinden vazgeçilmektedir. Gerçekte ise, amaca uygun, rasyonel ve selektif bir plan dahilinde uygulanan teşvikler, milli tasarrufun artan bir kısmının verimli yatırımlara, özellikle sınai yatırımlara kanalize edilmesini, üretim ve verimliliğin artışı sağlar. Bu da vergi gelir kaybını telafi ettiği gibi gelir artışı da sağlayabilmektedir.

Söz konusu teşviklerin kullanım amaçları ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. İhracat performansının artırılması bunlardan biridir.

<sup>29</sup> Benk, Serkan, “Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları ve Vergisel Teşvikler”, [http://www.isguc.org/arc\\_view.php](http://www.isguc.org/arc_view.php), 03 Nisan 2006.

<sup>30</sup> Hamzaçelebi, M.Akif, “14 Yıllık Serbest Bölge Maceramız Bekleneni Vermedi”, *Dış Ticaret Dergisi*, sy. 1, (Ocak-Şubat 2002), s. 7, ss. 27-29.

İhracata yönelik vergisel teşviklerden amaçlanan, kısa vadede ülke içinde üretilen mallara ihraç imkanları sağlamak, dış piyasalarda aynı cins ve kalitedeki mallara karşı rekabet gücü kazandırmak, uzun vadede ise toplam ihracat miktarı içinde işlenmiş ürün payının artırılması ve böylece ihracat yapısının değiştirilmesidir.

İhracata yönelik vergi teşvikleri, ülkeye doğrudan yabancı sermaye çekme amacıyla da uygulanabilmektedir. Teşvikler ile ilgili literatürde yer alan ilk bulgulardan birisi, vergi teşviklerinin ihracata dayalı pazar arayan firmalar üzerindeki etkinliğinin daha yüksek olduğu yönündedir. İhracata dayalı firmalar (tekstil-konfeksiyon, imalat gibi) yüksek rekabet koşullarında çalışmakta ve düşük kar marjları ile işletilmektedir. Üstelik bu firmaların mekana bağlılığı göreceli olarak düşük olduğu için farklı ülkelerdeki vergi avantajlarını kollayarak avantajlı duruma geçebilecekleri ülkelere taşınmaları kolaydır.<sup>31</sup>

Sistem bu amaçlara, ihraç potansiyeli taşıyan malların bünyesine giren çeşitli vergi, resim, harç v.b. gibi maliyet unsurlarının ortadan kaldırılmasıyla varmaya çalışmaktadır.

İhracata yönelik vergi teşvik sistemi temel olarak vergi iadesi ile vergi muafiyet ve indirimli sistem olarak iki şekilde çalışmaktadır. Vergi iadesi, bir malın üretiminden satışına kadar yüklenen vergilerin ihracatçıya kısmen veya tamamen geri ödenmesidir. Vergi muafiyet ve indirim sisteminde ise, yapılan ihracat tamamıyla vergiye tabi değildir yada işlem vergiye tabi olmakla birlikte taahhüt karşılığında vergi yükümlülükleri ortadan kalkmaktadır.

Birçok ülkede üretim veya satış aşamalarında istihsal vergisi, muamele vergisi, katma değer vergisi gibi dolaylı vergiler tahsil edilmektedir. Bu çeşit vergilerin bazı ülkelerde farklı oranlarda tahsil edilmesi, bazı ülkelerde ise hiç alınmaması ihracatçıların uluslararası piyasalarda rekabet güçlerini de birbirinden oldukça farklılaştırmış ve hatta bazı ülke ihracatçıları rekabet edemez hale gelmiştir. Bu nedenle

---

<sup>31</sup> Morisset, Jacques - Pirnia, Neda, "How Tax Policy and Incentives Affect Foreign Direct Investment." The World Bank and FIAS, 2001, s. 76.

ülkelerin hemen hemen tümü ihracatçıları bu tip vergi ödemelerinden muaf tutmayı benimsemişlerdir.<sup>32</sup>

Sistemin başarılı bir sonuca ulaşmasının temel koşulu, ihracatı teşvik edilen malın önce arzının sonra da dış talebinin yeterli derecede esnek olmasıdır.

Tüm vergisel teşviklerde olduğu gibi, ihracata yönelik teşviklerin uluslararası açıdan oluşturduğu ilk ve en önemli maliyet unsuru zararlı vergi rekabetidir. Zararlı vergi rekabeti, birtakım vergisel avantajlarla, uluslararası yatırım kararlarının çarpıtılmasıyla yaratılan etkinlik kaybı sonucu ülkelerin vergi gelirlerindeki azalmayı ifade etmektedir. Wallace Oates, zararlı vergi rekabetini; bir vergi idaresinin vergi matrahını belirlerken, diğer vergi idarelerinin olası etkilerini dikkate almadığı bir “*mali dışsallık*” türü olarak tanımlamaktadır.<sup>33</sup>

Vergisel teşviklerin yoğun ve uluslararası normlardan uzak bir biçimde kullanılması sonucu ortaya çıkan vergi rekabeti diğer ülkelerin vergi matrahlarını olumsuz yönde etkileyeceği için söz konusu ülkelerde refah kaybına neden olmaktadır.

Ulusal bazda incelendiğinde vergisel teşvikler temel olarak dört maliyet unsurunu beraberinde getirmektedirler. Bunları şu şekilde sıralamak mümkündür:<sup>34</sup>

- Vergisel teşvikler, teşvik sağlanan yatırımlar ile teşvik sağlanmayan yatırımlar arasında önemli çarpıklıklar meydana getirirler. Bu durum sonucunda teşvik uygulanmayan yatırımlar ya kayıt dışına kaymakta ya da vergi kaçırma yoluna gitmektedirler,
- Vergisel teşvikler uygulanarak belli bir düzey vergi gelirinden vazgeçilmiş olunur,
- Teşviklerin uygulanması idareye bir takım yükler getirir,
- Vergisel teşvikler kullanımları ile ilgili olarak suistimallere açık olduklarından yolsuzluk ve rant kollama gibi sosyal maliyetleri bünyelerinde taşırlar,

---

<sup>32</sup> Kemer, a.g.e., s. 45.

<sup>33</sup> Giray, Filiz, “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”, <http://www.akdeniz.edu.tr/iibf/yeni/genel/dergi/say109/10Giray.pdf>, 15 Mart 2006.

<sup>34</sup> Benk, a.g.e., [http://www.isguc.org/arc\\_view.php](http://www.isguc.org/arc_view.php).

Vergisel teşviklerin taşıdıkları bu maliyetler oldukça önemli olmasına rağmen, ekonomiye sağladıkları katkıları tespit etmek oldukça zordur. Bu da vergisel teşviklerin uygulanmasında önemli risklerin olduğunu göstermektedir.

#### **2.4.3.3. Finansal teşvikler**

Finansal teşviklerden amaç, ihracat işlemlerinin ucuz ve kolay gerçekleşebilmesini sağlamaktır.

Bu tür finansman kolaylıkları iki başlık altında incelenebilir:

- a) İhracat kredileri: İhracatın finansmanı için, ihracatçılara düşük faizli ihracat kredileri verilmektedir.
- b) İhracat kredi sigortası ve garantisi: Bu uygulama ihracatçıya hem kredi sağlamakta, hem de kredinin garantisi ve sigortasını temin etmektedir.

#### **2.4.3.4. Devlet pazarlama yardımları**

İhracatçı kuruluşlara ürünlerini pazarlamada karşılaşmış oldukları sorunları çözümlenebilmek için özellikle gelişmekte olan ülkelerde devlet pazarlama yardımları bir zorunluluktur. Bu yardımlar, dış pazarlar hakkında bilgi toplama, dış ülkelerde sergi açma, ihracat elemanı yetiştirme ile ilgili hizmetlerin kamu kuruluşlarınca düşük ücret veya karşılıksız olarak yerine getirilmesi faaliyetlerini kapsar.

### **2.5. Türkiye’de Uygulanan İhracat Teşviklerinin Tarihsel Gelişimi**

İhracatı teşvik tedbirleri sürekli gelişen ve değişen şartlara bağlı olarak dinamik bir çizgi takip etmiştir. Bu nedenle kullanılan araçların nitelik ve niceliği zaman içinde oldukça büyük değişim ve gelişim göstermiştir.

#### **2.5.1. Cumhuriyet öncesi**

##### **2.5.1.1. İlk dış borç**

Osmanlı Devleti’nin dış ticaret rejimi ile ilgili ilk değişiklikleri, 1838’de İngiltere ve Fransa’nın girişimleri ile ithalatta gümrük resimlerinin yüzde 12’den, yüzde 3’e düşürülmesi ve ihracatta alınan gümrük resimlerinin tamamen kaldırılması veya yüzde 1’e düşürülmesi şeklinde olmuştur. Bunun sonucu ise, o dönemin bazı idarecileri tarafından başarı olarak sunulan, gümrük resimleri hasılatının iki katına çıkması

olmuştur. Diğer bir ifade ile ithalat sekiz kat artmıştır. Ancak asıl ilginç gelişme, ilk bir kaç yıl, ihracatın da neredeyse ithalatı karşılayacak miktarlarda artış göstermesi olmuştur. Sonrasında ise 1844 yılında Osmanlı'nın bütün altın ve gümüş rezervi tükenmiş, Galata bankerleri üzerinden bir nevi iç borçlanmaya gidilmiş ve 1854 yılında Osmanlı Devleti ilk resmi dış borcunu almıştır.

### **2.5.1.2. İlk ihracat teşvikleri**

Osmanlı Devleti'nin, gittikçe büyüyen dış borçlarını nasıl ödeyeceği sorunu, alacaklı devletler için sorun olmaya başlayınca, Osmanlı Devletinin idarecilerinin yanı sıra, söz konusu devletler bu devletin ihracatının neden gelişemediği ve nasıl geliştirilebileceği sorusuna yanıt aramaya başladılar. Her dönemde olduğu gibi bu sorunun yanıtı, ulaşım altyapısının yetersizliği yada olmayışı ile ihraç ürünlerinin (tütün, yün, tiftik) işlenmemiş ürünler olmasıydı. Böylece, alacaklı devletler ve Osmanlı Devleti'nin girişimleri sonucunda, Osmanlı Devleti ve onun devamı olan Türkiye Cumhuriyeti tarihindeki yatırım ve ihracata yönelik ilk teşvik kararları alındı. Bu kapsamda ilk ihracat teşviki olarak, pamuğu işleyerek, pamuk ipliği olarak ihraç edecek olanlardan ihraç gümrük resminin alınmayacağına ilan edilmesi sayılabilir. Yani ilk ihracat teşvikleri, sınai katma değer ihtiva eden ürün ihracatının sağlanması amacıyla dönük olmuştur. Bugün de Türkiye ihracat teşviklerinin temelini bu düşünce oluşturmaktadır.<sup>35</sup>

### **2.5.2. Cumhuriyet sonrası**

#### **2.5.2.1. İlk teşvik iptali ve ilk ihracat vergisi istisnası**

Cumhuriyetin kuruluşundan sonra öncelikle sanayinin teşvik ve korunmasına önem verilerek 1923 yılında 1. İzmir İktisat Kongresi toplanmıştır. 1923–1939 döneminde devletçi-karma ekonomi fikri iktisadi politikada hakim olmuştur. Devletin kendi kurduğu endüstri yanında, teşvik ettiği endüstriyi yönlendirmesi hedef alınmıştır. 1930 ve 1936 tarih, 1705 ve 3018 sayılı Ticarete Tağşişin Men'i ve İhracatın Murakabesi Hakkındaki Kanunlarda bu düşüncenin hukuki bir sonucudur. 1927 tarih ve 1039 sayılı Muamele Vergisi Kanunu değişik tarihlerde düzenlenerek 1940 yılında 3843

<sup>35</sup> Mollasalihoğlu, Yavuz, "İhracat Teşvikleri", [http:// www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/nisan99/ihrtes.htm](http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/nisan99/ihrtes.htm), 25 Ağustos 2005.

sayılı Kanun haline getirilmiş, imal, alım, satım veya ihracı devlet tekelinde bulunan mamül maddelerin tesliminde Muamele Vergisi istisnası getirilmiştir. 1956 yılına kadar yürürlükte kalan bu kanunla Türkiye'de ilk defa ihracatla ilgili bir vergi istisnası uygulanmıştır.<sup>36</sup>

### **2.5.2.2. Planlı dönem**

1963 yılından itibaren “Planlı Kalkınma Dönemi” ne girilmiş ve dış ticaret stratejisi olarak uygulanan ithal ikameci politika, sanayileşmeyi gerçekleştirmede başlıca araç olarak kullanılmıştır. Bu dönemde ihracat politikası, tarım maddelerine dayalı ihraç mallarımızın çeşitlendirilmesi ve mamül madde ihracatına yönelik yatırımlara öncelik verilmesi şeklinde belirlenmiştir.

1963 yılında başlayan beş yıllık kalkınma planlarının hepsinde ihracatın artırılması gereği üzerinde durulmuş ve bu amaçla söz konusu planlarda birbirine çok yakın önlemlere yer verilmiştir. Aşağıda bu planlarda yer alan, ihracatın geliştirilmesi amacıyla yönelik önemli noktalar kısaca belirtilmiştir:

- İhraç mallarının uluslararası standartlara uygunluğunu sağlanacaktır. Kalite kontrolü geliştirilecektir.
- Dış pazarlarla ilgili piyasa araştırmaları ve tanıtım faaliyetleri desteklenecektir.
- Mamul ihraç ürünlerinden alınan bütün dolaylı vergiler iade edilecektir.
- İhracatçıların ve ihracatçı birliklerinin dış ülkelerde temsilcilikler açması ve fuarlara katılması teşvik edilecektir. Potansiyel ihraç ürünlerinin yurt dışında etkin tanıtımı sağlanacaktır. Bu amaçla fuar ve sergilere katılım özendirilerek, yurt dışında pazarlamaya yönelik şirketleşmeler teşvik edilecektir.
- İhracatçı birliklerinin kuruluşu teşvik edilecektir.
- İşlenmiş tarım ürünlerinin ihracatı teşvik edilecektir.
- İhracat kredi sistemi daha etkin hale getirilecektir.
- İhracat sigorta sistemi geliştirilecektir.

<sup>36</sup> İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü Sanayi Dairesi Başkanlığı, a.g.e., <http://ekutup.dpt.gov.tr/ekonomi/politika/leblebif/devletya.pdf>.

- İhracatçının ihtiyaç duyduğu bilgiye (ticari ve pazarlama) ulaşmasını sağlamak amacıyla İhracatı Geliştirme Etüt Merkezi yeniden düzenlenecektir.
- Bütün kamu kuruluşları, gösterilecek ihracat hedeflerine uygun şekilde düzenlemeler yapacaktır.
- İkame politikaları ve ithalat rejimi, ihracata dönük sanayilerin geliştirilmesine dönük olarak organize edilecektir.
- İhracı yasak mallar dışındaki tüm malların ihracı serbest bırakılacaktır. İhracat esnasında miktar, fiyat ve kalite denetimi dışında denetim yapılmayacaktır.
- İhracatla ilgili bürokratik işlemler kolaylaştırılıp, merkezileştirilecektir.
- Döviz tahsisleri, ihracat taahhüt değerleri ile ilişkilendirilecektir.
- İhracatta vergi iadesi sistemi, dış pazarlarda rekabet şartları zorlaşan, özellikle sanayi ürünlerine yöneltilecektir.

Görüldüğü üzere, bugün hâlâ söylenmekte olanlar ile, plan dönemlerinde ihracatın artırılması için alınması gerektiği ifade edilen önlemler arasında büyük farklılıklar yoktur. Hatta bugün uygulanmakta olan “İhracata Yönelik Devlet Yardımları” kapsamındaki teşvik araçları ile I. Beş Yıllık Plan Döneminde alınması ön görülen önlemler arasında şaşırtıcı benzerlikler bulunmaktadır. Planların incelemesi sonucunda ortaya çıkan diğer önemli bir nokta, ihracatın artırılması için alınması gereken önlemlerin, ülkedeki yatırımların artırılmasına yönelik önlemler ile aynı paralelde olmasına gösterilen özendir.

#### **2.5.2.2.1. I. Beş yıllık kalkınma planı dönemi (1963–1967)**

Birinci planda ihracatta uygulanan en önemli teşvik tedbiri vergi iadesidir. Bunda temel amaç sınai ürün ihracatını arttırarak ihracatta yapısal değişme sağlamak ve rekabet gücü kazanmaktır. Üretim maliyetine giren çeşitli vergi, resim ve harçların ihracatın gerçekleştiği anda ihracatçıya gümrükte geri ödenmesi şeklindeki vergi iadesi

rejimi 1963 tarih ve 261 sayılı Kanunla uygulamaya girmiş ve Ticaret Bakanlığı vergi iadesi komisyonunca yürütülmüştür.<sup>37</sup>

#### **2.5.2.2.2. II. Beş yıllık kalkınma planı dönemi (1968–1972)**

İkinci planda da ihracat sigortası, ihracatta vergi iadesinin basitleştirilmesi, ithal edilen ham ve yardımcı maddeler için döviz tahsisi ve düşük faizli kredi gibi önlemler yer almıştır. Bu dönemde Kalkınma Planlarının Uygulanması Esaslarına Dair 933 sayılı Kanun çıkartılmış ve teşvikler bu kanuna istinaden düzenlenmiştir.

İlk defa bu dönemde ihracatçıya proje bazında döviz tahsisi uygulaması imkanı doğmuştur.

#### **2.5.2.2.3. III beş yıllık kalkınma planı dönemi (1973–1977)**

Üçüncü Plan döneminde ihracatın hızla artırılması ve ihracat yapısının sanayi ürünleri lehine geliştirilmesi için ihracatta vergi iadesinde, dış pazar geliştirme yardımı yapılmasını mümkün kılacak bir politika izlenmesi öngörülmüştür. Türkiye'nin çok yönlü uluslararası bir ekonomik işbirliği içinde dışa bağımlılığı azaltıcı sanayileşme ve dış ticaret politikalarının uyumlu bir bütün olarak, özellikle döviz tahsisleri aracılığı ile yönlendirilmesi Dördüncü Planın önemli hedeflerindedir.

İhracat yapısının sanayi lehine geliştirilmesi amacıyla uygulanan teşviklerden biri, sanayide kullanılan temel hammadde ve girdilerin yurt içinde üretilmemesi halinde gümrük kolaylığı sağlanarak kısıtlama olmaksızın ithalatın gerçekleştirilmesidir. İhracatçılar taahhüt ettikleri ihracat için gerekli girdileri ihracat teşvik belgesi çerçevesinde gümrük vergisi ile ithalde alınan diğer vergi ve resimlere, teminata bağlamak suretiyle muafiyet uygulanmaktadır. Bu teşvik günümüzde Dahilde İşleme Rejimi adı altında uygulanmaktadır.

Yine bu dönemde 1956 yılında 6002 sayılı Kanunla kurumların imal ettiği malların ihracatı ile ilgili olarak vergi muafiyeti öngören maddesine istinaden ilk istihsal vergisi iadesi yapılmıştır. 1.1.1985 tarihinde katma değer vergisinin uygulamaya girmesi ile birlikte istihsal vergisi muafiyeti kalkmış, ancak vergi iadesi uygulaması

<sup>37</sup> Narlı, Ayşegül, İhracatı Teşvik Tedbirlerinin Tarihsel Gelişimi, TC Başbakanlık Hazine-DTM Ekonomik Araştırmalar ve Değerlendirmeler Genel Müd., 1986, s. 44.



devam etmiştir.

İhracatta vergi iadesi GATT kuralları çerçevesinde, ihraç malının üretiminin ilk ve ara safhalarında bünyesine girmiş olan dolaylı vergilerin, üretimin yapıldığı ülkede bırakılması ilkesine göre uygulanmaktadır. Bütün ülkeler dikkate alındığında uluslararası piyasada rekabet eşitliği sağlamaktadır.

#### **2.5.2.2.4. IV. Beş yıllık kalkınma planı (1978-1982)**

Bu dönemde Türkiye'nin dış ödeme gücünü artırma ve bu güce erişmeyi kolaylaştırma başlıca hedefler arasındadır.

#### **2.5.3. 1980 sonrası Türkiye'de uygulanan ihracat teşvik tedbirleri**

Dünyada gelişmekte olan pek çok ülkede olduğu gibi 1960'lar ve 1970'lerde Türkiye'nin de temel ekonomik kalkınma stratejisi ithal-ikameci politikalara dayalıydı. Bu döneme, ağır sanayi ve sermaye mallarında yurtiçi üretim kapasitesini artırmayı hedefleyen büyük kamu yatırımları damgasını vurmuştur. Dış ticaret, miktar kısıtlamaları ile ve Türk lirasının satın alma paritesine göre aşırı değerli olmasına yol açan bir sabit kur rejimiyle sıkı sıkıya korunuyordu.

1977'den sonra, ithalatın gereken zamanda ve oranda gerçekleşmemesi üzerine işgücü piyasasında ve arz yönünde önemli sorunlar ortaya çıkmıştır. Talep yönünden bakıldığında ise genişlemeci maliye politikası korunmuştur. Toplam talep ve arz arasındaki dengesizlikler zaten artmakta olan enflasyonu olumsuz yönde etkilemiştir. Krizi aşmak için alınan tedbirlerin yetersizliği ve 1979'daki ikinci petrol krizi mevcut krizin boyutlarını daha da artırmıştır. Düşük yurtiçi tasarruf ve ağır aksak ilerleyen yatırım ortamında çözümlenememiş olan 1977-1979 ödemeler dengesi krizine çare olması amacıyla Türkiye'de ticarete liberalleşme süreci başlatılmıştır.

24 Ocak 1980 kararları enflasyonu kontrol altına almak, yabancı finansman açığını kapatmak, daha dışa dönük ve piyasa odaklı bir ekonomik sisteme ulaşmak amacıyla ilan edilmiştir. 24 Ocak Kararları ile sanayileşme stratejisinin değiştirilerek ithal ikamesine dayalı sanayileşme stratejisinin terk edilip, bunun yerine yerli hammadde kaynaklarına öncelik veren dışa açık bir sanayileşme stratejisinin benimsenmesi ve ihracatın teşvik tedbirlerine konu olması gündeme gelmiştir. Bu

kararlar çerçevesinde, ihracata dayalı büyümenin teşvik edilmesi için Türkiye'nin ihracatta rekabet gücünü artırabilmek amacıyla ihracat sübvansiyonları sağlanmış ve Türk lirasının reel olarak değer yitirmesine izin verilmiştir. Bu strateji değişikliğinin altında yatan neden, ithal ikameci sanayileşme politikasının yarattığı yüksek gümrük duvarları ile korunma sonucu rasyonel kaynak dağılımının gerçekleştirilememesi ve iç pazara dönük, dünya pazarlarında rekabet şansına sahip olamayan bir sanayinin, dış rekabete açık bir üretim yapısına kavuşturulmak istenmesidir.<sup>38</sup>

Türkiye ekonomisinin dışa açılma gayretlerinin son derece önemli bir parçası olan ihracat; yatırımların gerçekleşmesi, kurulu kapasiteden maksimum düzeyde yararlanılması, istihdam ve döviz kaynaklarının artırılması, ihraç mamullerinin fiyat ve kalite yönünden dış pazarlarda rekabet şansının artırılması amacıyla ihracata konu ürünlerin girdilerinde diğer ülkelerle arasındaki fiyat dengesizliğini ortadan kaldırarak ihracat hacminin artırılması vb. durumlar göz önüne alınarak çeşitli teşvik tedbirleri ile günümüze kadar desteklenmiştir.

1980 sonrası ihracatı teşvik programları aşağıdaki beş ana kategoride sınıflandırılabilir:

1. Türk lirasının döviz kuru karşısında değer kaybetmesine izin verilmiştir. İhracatçıyı desteklemek amacıyla geliştirilen hükümet politikası Türk lirasının değerinde reel bir düşüş trendi yakalamak olmuş, bu da 1988'e kadar satın alma gücü paritesinin üzerinde belirlenen bir döviz kuruna yol açmıştır. 1988'den sonra Merkez Bankası Türk lirasının değer kaybındaki hızı yavaşlatmıştır.

2. İhracatçılara doğrudan ödeme yapılmıştır. İhracatçıların başlangıçtaki masrafları hükümet bütçesinden ve bütçe dışı fonlardan karşılanmıştır. Diğer bir deyişle, doğrudan ödemeler, vergi iadesi ve bütçe dışı fonlardan nakit ödemeler şeklinde yapılmıştır. 1980-1984 yılları arasında, doğrudan ödemelerin büyük kısmını vergi iadeleri teşkil etmiştir. Sübvansiyon şeklindeki doğrudan ödemelerin 1984'te gerçekleştirilen toplam imalat sanayi ihracatının yüzde 17'sini oluşturduğu tahmin

---

<sup>38</sup> Ayhan, E. Haluk, "Geçmişten Günümüze İhracat Teşvikleri", *İgeme'den Bakış*, (Temmuz-Eylül), 2000, s. 21, ss. 19-31.

edilmektedir. Ne var ki, hükümet bütçesi üzerindeki baskı, verilen önceliğin ihracat teşviklerinden daha etkin bir döviz kuru politikasına yönelmesine neden olmuştur.

Bununla birlikte, 1985'te imzalanan GATT anlaşması, vergi iadelerinin kademeli olarak kaldırılmasına neden olmuş, böylece 1984 yılından sonra bütçe dışı fonlardan yapılan ödemeler daha da önem kazanmıştır. Buna ek olarak ithalatta liberalleşme sürecinin hızlanması da ihracatı teşvik eden diğer bir faktör olmuştur. Sonuç olarak, ihracata yönelik doğrudan sübvansiyonlar aşamalı olarak azaltılmış, 1990 yılında yüzde 4,4 seviyesine indirilmiş ve daha sonra da tamamen kaldırılmıştır.<sup>39</sup>

### 3. Tercihli ve sübvansiyonlu ihracat kredileri verilmiştir.

İhracatı Teşvik Fonu, Merkez Bankası, Türkiye Kalkınma Bankası ve Türk Eximbank sübvansiyonlu ihracat kredileri vermişlerdir. İhracatçılara uygulanan reeskont oranları ticari faiz oranlarının altında tutulmuştur. 1980'lerin başlarında ihracatı desteklemek için TCMB kaynakları etkin bir şekilde kullanılırken 1984'ten sonra TCMB kredileri çok düşük seviyelere gerilemiştir. Bu gelişmeye paralel olarak, ticari banka kredilerinin ihracat kredileri içindeki payı artmış ve ticari bankalar ihracat kredisi piyasasının en önemli kreditorleri haline gelmiştir.

4. İthal girdilere vergi muafiyeti getirilmiştir. İhraç mallarının üretiminde kullanılmak üzere ithal edilen mallar ithalat vergilerinden muaf tutulmuştur. Böylece, vergi muafiyetleri kademeli olarak artarken, ihracat sektörü de büyümeye devam etmiştir.

5. Kurumlar vergisi indirimleri getirilmiştir. Toplam ihracat sübvansiyonlarının toplam imalat sanayi ihracatına oranı 1980-1984 yılları arasında artış göstermiş, zamanla ihracat sektörünün daha fazla kendi kendine yeterli hale gelmesiyle birlikte kademeli olarak azalmıştır. Ayrıca, sübvansiyonlar sektörlere göre farklılık göstermekteydi. En yüksek vergi iadesi oranları özellikle kalifiye işgücü gerektiren yatırım malları için geçerli olurken, bu oranlar emek ve hammadde yoğun imalat sanayi tüketim malları için ortalamanın altında seyrediyordu. Ancak, doğrudan ödemelerde en

<sup>39</sup> TC Merkez Bankası, "Küreselleşmenin Türkiye Ekonomisine Etkileri", Mayıs 2002, <http://www.tcmb.gov.tr/yeni/evds/yayin/kitaplar/kuresel.pdf>, 15 Şubat 2006.

yüksek payı tüketim malları almaktaydı; çünkü, tekstil ve gıda sektörü mallarını da içeren emek ve hammadde yoğun mallar toplam imalat sanayi ihracatının en büyük bölümünü oluşturmaktaydı.

1980 sonrası ihracat alanında sağlanan gelişmelerde; vergi iadesi, vergi muafiyeti, döviz kullanımı, ihracat kredisi ve diğer parasal ve mali desteklere dayanan bir teşvik sisteminin geliştirilerek uygulanmasının rolü olmuştur. Daha sonra bu sistem sürekli gözden geçirilerek, imalat sanayinde belirli alt sektörlerle artan oranda destek sağlanmasına, dışa açılmada dış ticaret sermaye şirketlerinin etkin bir araç olarak kullanılmasına ve ihracat pazarlarının çeşitlendirilmesine çalışılmıştır.

Aynı dönemde en popüler ihracat teşvik aracı “*vergi iadesi*”dir. İlgili dönemde en fazla ilgi gören ve en çok istismar edilen araç olarak ilk yürürlükten kaldırılan teşvik tedbiri olmuştur. Yukarıda da ifade edildiği üzere, ihraç ürünlerinin üretimi aşamasında alınan dolaylı veya doğrudan vergilerin iade edilmesi esasına dayanan bu önlem, 1980 sonrası dönemde bazı ürünlerde, ödenmesi gereken oranların üzerinde bir iade anlayışına bürünmüştür.

Önemle belirtelim ki, ihracatta teşvik tedbirlerinin toplam ihracat gelirleri üzerinde artış doğurması, 1980 sonrası dönemde olumlu bir gelişme olarak görülmüştür. Örneğin 1980 yılında 2.91 milyar dolar olan ihracat rakamı, 1985 yılında 7.958 milyar dolara, 1990 yılında ise 12.959 milyar dolara yükselmiştir (Bkz. Ek 1).

Bununla birlikte, teşviklerin çok sayıda ve türde olması, teşvik mevzuatının dağınıklığı ve hukuksal normların açık ve anlaşılır olmaması, denetim mekanizmasının işletilmemesi vb. nedenlerden ötürü teşvik uygulamaları zaman içerisinde amacından sapmış ve çeşitli suistimallere konu olmuştur. Hayali İhracat adı verilen skandallar zinciri ihracatta teşvik tedbirlerinin amacından ne ölçüde saptığının açık bir göstergesi olmuştur. IMF yaptığı bir çalışmada, Türkiye'nin 1984-1987 yılları arasında sadece OECD ülkelerine yapmış olduğu ihracatın %26' sının hayali olduğunu hesaplamıştır.<sup>40</sup>

---

<sup>40</sup> Aktan, Can, “Türkiye' de Rant Kollama Faaliyetleri”,  
<http://www.canaktan.org/din-ahlak/ahlak/rant-kollama/turkiyede-rant-kollama.htm>, 08 Nisan 2006.

Özellikle 1980 sonrasında uygulanan başlıca ihracat teşvikleri ve kısa tanımları, dayandıkları Kanunlar itibariyle aşağıda belirtilmiştir.

#### **2.5.3.1. Vergi iadesi**

İhraç ürünlerinin üretimi aşamasında alınan dolaylı veya doğrudan vergilerin iade edilmesi esasına dayanan bu önlem, 261 sayılı Kanunla 1963 yılında ilk kez uygulanmıştır. Uygulama ile ilgili ilk Kararname 5.12.1963 tarih ve 6/2453 sayılı kararnamedir. 1984-1986 döneminde vergi iadesi oranları azaltılmıştır. En uzun süreli ve etkin teşvik aracı olarak, özellikle 1980'li yılların ilk yarısına damgasını vuran “vergi iadesi” teşviki, 1986 yılından sonra kamuoyunda yoğunlaşan “hayali ihracat” iddiaları ile olan yakın ilişkisi nedeniyle 1.1.1989'dan itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.<sup>41</sup>

#### **2.5.3.2. Kaynak kullanımı destekleme fonu**

Bu fondan, gerçekleştirilen ihracat tutarları üzerinden prim ödemeleri yapılarak, ihracatın finansmanında kullanılan kredi faizlerinin yükünün azaltılması hedeflenmiştir. 5.1.1984 tarih ve 84/8860 sayılı Kararname ile oluşturulmuş bir fondur.

#### **2.5.3.3. Vergi, resim, harç istisnası**

İhracat ile ilgili her türlü işlemlerde vergi, resim ve harç bağışıklığı sağlamaya yönelik olarak, 13.4.1985 tarih ve 18724 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 85/9353 sayılı Kararla ilk kez uygulama alanı bulmuştur.

İhracatın ve döviz kazandırıcı diğer faaliyetlerin finansmanında kullanılmak kaydıyla Merkez Bankası ve bankaların kullandıracağı krediler, bankaların (Merkez Bankası dahil), sigorta şirketlerinin ve diğer kuruluşların ihracatla ve döviz kazandırıcı diğer faaliyetlerle ilgili olarak yapmış oldukları bütün hizmet ve muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar, İhracatı Teşvik Belgesi'ne istinaden yapılacak ithalat, ihracat karşılığı ödenecek vergi iadeleri ve diğer ödemeler ile ihracatla ilgili diğer işlemler ve bu işlemler sebebiyle düzenlenen kağıtlar; Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi'nden, 488 sayılı Kanun'la ihdas edilen Damga Vergisinden, 492 sayılı Kanun gereğince alınan harçlar ve diğer

---

<sup>41</sup> Mollasalihoğlu, a.g.e., <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/nisan99/ihrtes.htm>.

Kanunlarda yer alan Vergi, Resim ve Harçlar ile 80 sayılı Kanun'a göre alınan Hal Rüsümü'nden istisna edilmektedir.<sup>42</sup>

#### **2.5.3.4. Gümrük muafiyetli ithalat**

İhraç ürünlerinin bünyesinde kullanılan ham maddelerin, belli oranda ihracat taahhüdü karşılığında, gümrüksüz ithaline izin verilmesi şeklinde uygulanan bir araç olup, 31.12.1984 tarih ve 18622 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 85/2 sayılı İhracatı Teşvik Tebliği ile uygulanmaya başlanmıştır.

İhracatçılar ile imalatçı-ihracatçılar, ihracını taahhüt ettikleri ürünler için gerekli girdileri teminat karşılığında gümrük vergisinde muaf olarak ithal edebilmektedirler. Halen uygulanan Dahilde İşleme Rejimi, esas itibarıyla bu sisteme dayanmaktadır.

#### **2.5.3.5. İhracat sayılan satış ve teslimler**

Hazine ve DTM'ce belirlenmiş ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlere de gümrük muafiyetli döviz tahsisi ve vergi, resim, harç istisnası tanınmıştır.

Vergi iadesi esasına dayanan teşvik mantığının, döviz kazandırıcı nitelikteki yurt içi satış ve teslimlere uyarlanması olup, vergi iadesi ile aynı kararlara dayandırılarak uygulanmıştır. Ancak 1984 yılından sonra bu teşvik için kullanılan kaynak değiştirilmiş, ödeme, “vergi iadesi” olarak değil “prim ödemesi” şeklinde yapılmıştır.

#### **2.5.3.6. İhracat kredileri**

Dış ticaretin, özellikle de ihracatın öneminin kavrandığı 1980'li yıllarda, kamunun yönlendirici bir yaklaşımla oluşturduğu önemli kuruluşlardan birisi olan Türkiye İhracat Kredi Bankası A.Ş.'nin (Türk Eximbank) kuruluşu 21 Ağustos 1987 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 87/11914 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile gerçekleşmiştir.

1980'li yılların başından itibaren EXİMBANK bünyesinde uygulanan ihracat kredileri “ihracatı teşvik belgesine dayanan ve dayanmayan krediler” şeklinde ayrılmaktadır.

---

<sup>42</sup> Devlet Yardımları Alt Komisyonu, a.g.e., <http://www.ekutup.dpt.gov.tr/ab/uyum>.

Kredi programlarında ihracatın öncelikle imalat aşamasından başlayarak desteklenmesi, kredi kullanımlarında ihracata yönelik üretim yapan küçük ve orta ölçekli işletmelerin finansman sorunlarının giderilmesi durumları üzerinde durulan konulardır.

#### **2.5.3.7. Enerji teşviki**

İhracatı teşvik belgesine sahip olsun veya olmasın, ihraç edilen nihai mamulü üreten firmalar, söz konusu mamulün üretimi için harcanan elektriği Türkiye Elektrik Kurumu'ndan ve /veya görevlendirilen diğer şirketlerden, doğalgazı ve sıvılaştırılmış petrol gazını (LPG) ilgili kurumdan, Avrupa Birliği üye ülkelerindeki enerji fiyatları da dikkate alınarak Para ve Kredi Kurulu'nca belirlenecek oranlarda indirimli olarak ve fuel-oil'i ise Türkiye'deki rafinerilerden veya Petrol Ofisi A.Ş.'den gümrük vergisi ile ithal edilerek alınan her türlü fondan (akaryakıt tüketim vergisi ve KDV hariç) muaf olarak alabilmektedir.<sup>43</sup>

#### **2.5.3.8. İhracata yönelik devlet yardımları**

1994 yılı sonunda imzalanan ve 1995 yılında yürürlüğe giren DTÖ anlaşmasına taraf olmamız ve ayrıca AB ile Gümrük Birliği sürecine girilmesi nedeniyle, ihracatın gerçekleştirilmesinden sonra yapılan direkt parasal ödemeler şeklindeki “nakit teşvikler” ya da diğer bir ifadeyle “ihracat performansına bağlı ve yasaklanmış sübvansiyonlar” olarak kabul edilen teşvikler 1994 yılı sonunda kaldırılmıştır.

İhracatta nakit teşvikler yerine, Dış Ticaret Müsteşarlığınca, Bakanlar Kurulu'nun 27.12.1994 tarih ve 94/6401 sayılı Kararının 4'üncü maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak, tamamen AB ve GATT normlarına uygun olarak hazırlanan ihracata yönelik devlet yardımlarına ilişkin Tebliğler, Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu'ndan istihsal edilmiş ve ilk kez 01.06.1995 tarih ve 22300 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.<sup>44</sup>

Bu çerçevede hem geçmiş yıllarda uygulanan teşvikler revize edilmiş hem de yeni programlar uygulamaya konulmuştur. Bunlar aşağıda sıralanmıştır:

<sup>43</sup> Kalkan, a.g.e., s. 56.

<sup>44</sup> Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Rekabet Hukuku ve Politikaları Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2000, <http://ekutup.dpt.gov.tr/hukuk/oik522.pdf>, 02 Şubat 2006.

- a) Uluslararası Nitelikteki Yurtiçi İhtisas Fuarları Yardımı (Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu'nun 95/7 Sayılı Tebliği)
- b) Yurt Dışı Fuar ve Sergilere Katılım Yardımı (Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu'nun 95/6 Sayılı Tebliği ve 97/3 sayılı Değişiklik Tebliği)
- c) Eğitim Yardımı ( Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu'nun 97/7 sayılı Tebliği)
- d) İstihdam “Yol Açma” Yardımı (Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu 97/8 Sayılı Tebliği)
- e) Patent, Faydalı Model Belgesi ve Endüstriyel Tasarım Tescili Yardımı (Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu'nun 98/3 Sayılı Tebliği)
- f) Araştırma-Geliştirme (AR-GE) Yardımı (Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu'nun 98/10 Sayılı Tebliği)

#### **2.5.4. Gümrük Birliği sonrası uygulanan ihracat teşvikleri**

1990'lı yılların ikinci yarısından itibaren, dünyada meydana gelen hızlı ve baş döndürücü gelişmelere paralel olarak, dış ticaret politikaları ve ihracat teşvik mekanizmalarında da radikal değişimler yaşanmıştır. 1995 yılında imzalanan Uruguay Nihai Senedi ve kurulan DTÖ, ulus devletlerin dış ticaret konusundaki bağımsız politika belirleme alanlarında ciddi daralmalar yaşanmasına neden olmuştur. Uluslararası antlaşmalarla düzenlenen alanların başında da ihracat destekleme politikaları gelmektedir. Söz konusu antlaşma ile ihracat performansına bağlı olan sübvansiyonlar ile ithal yerine yerli malı kullanımına bağlı olan sübvansiyonlar tamamen yasaklanmıştır.

Küresel alanda meydana gelen bu gelişmenin yanı sıra, sadece ve doğrudan Türkiye'yi etkileyen ve dış ticaret başta olmak üzere pek çok alanda etkisi hissedilen başka bir gelişme ise, 1996 yılında Avrupa Birliği ile Türkiye arasında kurulan Gümrük Birliği olmuştur. AB ile Türkiye arasındaki gümrük vergilerinin ortadan kaldırılması ve üçüncü ülkelere ortak gümrük tarifesi uygulanması dışında, pek çok konuda mevzuat uyumu gerektiren bu gelişme, ihracat teşvik politikalarını da etkilemiştir.

Avrupa Birliği ile Gümrük Birliği Anlaşması çerçevesinde teşvik sisteminin Avrupa Birliği ile uyumlaştırılması zorunluluğu ve teşvik edilecek yatırımların uzun



dönemde uluslararası pazarlarda rekabet edebilecek yapıda olmaları dikkate alınarak nakit teşvikler önemli ölçüde kaldırılmış ve bölgesel teşvikler ve vergisel teşvikler verilmeye başlanılmıştır.

Dış ticaretin desteklenmesi amacıyla kurulan yardım sisteminde kullanılan araçlar Tablo 1’de verilmiştir.

**TABLO 1**  
**Dış Ticaret Yardım Araçları**

- a) **Nakdi Yardımlar**
- Çevre Yardımı
  - Yurt Dışı - Yurt İçi Fuar ve Sergilere
  - Marka Tanıtım Desteği
  - Katılım Desteği
  - İstihdam Yardımı
  - Belgesi ve Endüstriyel Tasarım Tescil Yardımı
  - İhracat Pazar Araştırması Desteği
  - Eğitim Yardımı
  - Yurt Dışı Ofis-Mağaza Açma Yardımı
  - Patent, Faydalı Model
- b) **Vergi Yardımları**
- 1. Gelir Ve Kurumlar Vergisi Yardımları**
    - Serbest Bölge İşlemleri Kapsamında Muafiyet ve İstisnalar
    - Gelir ve Kurumlar Vergisinde Götürü Gider Uygulaması
  - 2. Harcama Vergilerine Ve Fonlara İlişkin Yardımlar**
    - Bazı İthalatlarda KDV İstisnası ve ÖTV Tecil - Terkini
    - İhracatlarda KDV ve ÖTV İadesi
  - 3. Gümrük Vergisi Yardımları**
    - Ekonomik Etkili Gümrük Rejimlerinde Gümrük Vergisi Muafiyeti
    - Gümrük Vergisi İadesi
  - 4. Vergi, Resim, Harç İstisnası**
    - Döviz Kazandırıcı Faaliyetler Kapsamında
    - Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesi Almadan
    - Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
    - 492 Sayılı Harçlar Kanunu Kapsamı Alınan Harçlar
    - Hal Rüsumları
    - Diğer Kanunlarda Sayılan Vergi Resim ve Harçlar
    - Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesi
    - Dahilde İşleme İzin Belgesi ve/veya
    - Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesi (DTM’den alınır)
- c) **Krediler Eximbank Uygulamaları**
- Kredi Garantileri
  - Sevk Öncesi İhracat Kredileri
  - İhracat Alacaklarının Sigortalanması
- d) **Regülasyonlar**
- Dış Ticaretten Sorumlu Kuruluşların Sağladığı Bürokratik Kolaylıklar,
  - Ticaret Politikası Önlemlerinden Bağımsız İthalat Ve İhracat İmkani
  - Ekonomik Etkili Gümrük Rejimi Uygulamaları

Kaynak: Ufuk selen, a.g.m., s. 189.

Tablo 1’de görüldüğü üzere, dış ticaret yardım sistemi, kullanılan araçlar açısından dörde ayrılmaktadır.

Mevcut sistemin ilk ayağını devlet tarafından verilen nakdi yardımlar oluşturmaktadır. Bu yardım türlerinde devlet, ihracatçı firmaların harcamalarının belirli bir yüzdesini karşılamaktadır. Nakdi devlet yardımlarında onay makamı Dış Ticaret Müsteşarlığıdır. Ancak, uygulama prosedürlerinin takibi ve koordinasyonu farklı kuruluşlara bırakılmıştır.

Sistemin ikinci ayağını ise dış ticaretle ilgili işlemlere yönelik olarak tanınan vergisel muafiyet ve istisnalar oluşturmaktadır. Bu çerçevede, ihracatta ÖTV ve KDV iadesi, vergi, resim ve harç istisnası, bazı ithalatlarda KDV istisnası, ihraç kaydıyla yapılan yurt içi satışlarda verginin tecil ve terkin uygulaması, geçici ve şartlı ithalatlara tanınan gümrük vergisi muafiyeti uygulanmaktadır.

Sistemin üçüncü ayağını ise kredi mekanizması ve kambiyo mevzuatı kapsamında sağlanan yardım unsurları oluşturmaktadır. Bu çerçevede Eximbank bünyesinde ihracatçılara kredi garantileri ve sevk öncesi ihracat kredileri verilmektedir.

Dış ticaret yardım sisteminin dördüncü ayağını ise diğer yardımlar olarak ifade edilebilen “regülasyonlar” oluşturmaktadır. Piyasa ekonomisi koşullarına geçişin ve adaptasyonun sağlanması amacıyla dış ticaretle bağlantılı bir dizi “yasal düzenleme” gerçekleştirilmiştir. Örneğin, dış ticaretle ilgili işlemlerde bürokratik engellerin azaltılması amacıyla “ithalatçı ve ihracatçı belgeleri” alma zorunluluğu kaldırılmıştır (6/1/1996 tarih ve 22515 sayılı “İhracat Yönetmeliği”). Dış ticaretin serbestleştirilmesi çalışmaları çerçevesinde gümrük vergilerini ve eş etkili vergileri düzenleyen listelerin yeniden belirlenmesi ve armonize sistem mal tanımlamasıyla prosedürlerin azaltılması yolunda önemli atılımlar gerçekleştirilmiştir. Yine, Avrupa Birliği ile gerçekleştirilen Gümrük Birliği uyarınca gümrük mevzuatı kapsamında köklü değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Bu çerçevede Gümrük Kanunu Ve Yönetmeliği yeniden düzenlenerek, Türkiye Gümrük Bölgesine mal giriş çıkış prosedürlerini düzenleyen rejimler yeniden ele alınmıştır. Bu kapsamda, doğrudan istihdamı artırmayı ve ihracatı desteklemeyi amaçlayan Dahilde İşleme Rejimi de yeniden düzenlenmiştir<sup>45</sup>.

---

<sup>45</sup> Selen, a.g.m., s. 190.

Aşağıda Türkiye’de güncel olarak uygulanmakta olan ihracata yönelik vergi teşvikleri konusuna kısaca değinilmektedir.

#### **2.5.5. Türkiye’de uygulanmakta olan ihracata yönelik vergi teşvikleri**

İhracatın yatırım ve üretim ile olan sıkı bağı yüzünden teşviklerin üretime yönelik ve ihracata yönelik olarak ayrılması pek mümkün değildir. Üretim olmadan ihracat olamayacağı gerçeği göz önüne alındığında, yatırım ve üretime yönelik vergisel teşvikler dolaylı olarak ihracata da sağlanmış olmaktadır.

Doğrudan ihracata yönelik vergi teşvikleri konusundaki uygulama Dış Ticaret Müsteşarlığının yetkisi dahilinde bulunmaktadır. İhracatçılar için vergi teşvikleri genel olarak gümrük vergisi muafiyeti, vergi, resim, harç istisnası, KDV ve ÖTV istisnasından oluşmaktadır.

Özellikle, Yatırımlarda Devlet Yardımları ve Yatırımları Teşvik Fonu Hakkında Karar ile Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Yatırımlarında Devlet Yardımları Hakkında Karar hükümleri uyarınca sağlanan vergi resim ve harç istisnası belli değerde ihracat taahhüdü gerektirdiğinden fiiliyatta sadece ihracatçı firmalara yönelik olarak uygulanmaktadır.

İhracatı arttırmak, ihraç ürünlerine uluslararası piyasalarda rekabet gücü kazandırmak ve ihraç pazarlarını geliştirmek amacıyla, İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Karar hükümleri uyarınca ihracatla ilgili bazı teslim ve işlemlerde vergi, resim, harç istisnası uygulanmaktadır.

İhracatçıların dünya fiyatlarından girdi temin edebilmelerini ve böylece uluslararası piyasalarda rekabet güçlüğü çekmemelerini sağlamak üzere, Dahilde İşleme Rejimi (DİR) Kararı çerçevesinde bazı malların ithalinde gümrük vergisi kolaylığı getirilmiştir. Bu şekilde ithal edilen mallar, gözetim ve korunma önlemleri ile ithalatta haksız rekabetin önlenmesi gibi ticaret politikası araçlarına da tabi tutulmamaktadır.

İhracata yönelik olarak uygulanmakta olan diğer bir vergisel teşvik de, mal ve hizmet ihracatının KDV’den ve ÖTV’den istisna edilmesidir.

Son olarak Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca, ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan ihracatçılar bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla, yurt dışındaki bu işlerle ilgili belgelendiremedikleri giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilmektedirler.

Yukarıda, günümüzde Türkiye’de uygulanmakta olan ihracata yönelik vergisel teşviklere kısaca yer verilmiştir. İzleyen ikinci bölümde ise, söz konusu vergisel teşviklerin her biri hem mevzuat yönünden hem de mevcut uygulama yönünden kapsamlı biçimde ele alınmaya çalışılacaktır.

## İKİNCİ BÖLÜM DAHİLDE İŞLEME REJİMİ

### 1. DAHİLDE İŞLEME REJİMİNİN TANIMI, AMACI, FAYDALARI VE UYGULAMAYA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

#### 1.1. Dahilde İşleme Rejiminin Tanımı

Küreselleşme sürecinde ülkeler arasında mal, hizmet ve sermayenin serbest dolaşımının sağlanarak gümrük duvarlarının önemini giderek kaybetmesi ile ülke ekonomileri birbirine daha fazla bağımlı hale gelmiştir. Bu gelişmeler bir yandan uluslararası piyasalarda firmalar arası rekabeti arttırırken, öte yandan firmalara uluslararası piyasalardan ucuz hammadde, işçilik temin etme imkanı getirmiştir.

Uluslararası ticarete yaşanan bu gelişmelerin üzerine, rekabetin korunması amacıyla nakdi ödemeler şeklindeki devlet desteklerinin kaldırılmasını öngören anlaşmalar gündeme gelmiştir. Sözü edilen gelişmeler ve uluslararası anlaşmalar ülke ekonomilerine sorumluluk yüklerken aynı zamanda bu gelişmelerin sunmuş olduğu fırsatlardan yararlanma yolları araştırılarak yeni enstrümanlar geliştirmeye zorlamıştır.

Türkiye'nin ihracat yapısı incelendiğinde; birçok alanda yerli üretimin yeterli düzeyde olmadığı ve yerli firmaların ihracatçının ihtiyaç duyduğu nitelik, fiyat ve kalitede girdi temin edemediği anlaşılmaktadır. Üretim yapısının bu özelliği ihracatın büyük ölçüde ithalata bağımlı olması sonucunu doğurmaktadır. Uluslararası antlaşmalar nedeniyle yüklenen taahhütler ihracatçıya doğrudan teşvik verilmesini engellemiş ve ihracatçı firmalara rekabet gücü kazandıracak, girdi maliyetlerini düşürecek başka yöntemlerin uygulanması gündeme gelmiştir.<sup>1</sup>

Bu bağlamda, Dahilde İşleme Rejimi ihracatçı firmalara dünya piyasalarında rekabet imkanı yaratması ve ihracatın geliştirilmesi amacıyla birçok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de geniş çapta uygulama alanı bulan teşvik araçlarından biri olmuştur.

Dahilde İşleme Rejimi kavramını tanımlamak gerekirse; dahilde işleme rejimi firmaların, belirlenen süreler içerisinde işlenmesi ve ihraç edilmesi şartıyla, ürünlerin

<sup>1</sup> Altunyaldız, Ziya, "Türkiye- AB'de Dahilde İşleme Rejimi Uygulamaları", <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGi/nisan2004/abdevlet.HTM>, 05 Nisan 2005.

üretiminde kullanılacak girdilerin ithalat sırasında alınması gereken her türlü vergiden muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmadan ithaline imkan sağlayan bir teşvik sistemidir.

## **1.2. Dahilde İşleme Rejiminin Amacı ve Faydaları**

Dahilde işleme rejimi ile ihracatçı firmalara, dünya piyasa fiyatlarından hammadde, yardımcı madde, ambalaj malzemesi temin etmek suretiyle, ihracatı arttırmak, uluslararası piyasalarda ihraç ürünlerine rekabet gücü kazandırmak, ihracat pazarını geliştirmek ve ihraç ürünlerinin çeşidini arttırmak amaçlanmıştır.

Dahilde İşleme Rejimi çerçevesinde tanınan hakların ihracatçılara sağladığı birçok avantaj bulunmaktadır.

İlk olarak, yurt içinde üretilen girdilerin alıcı firmalar tarafından istenilen kalite ve özelliklere sahip olmadığı veya vaktinde teslimat yapılamayan durumlarda düşük maliyetle girdi temin etme imkanı sağlamakta ve özellikle bu nedenle Türkiye ile AB ülkelerine göre daha fazla tercih edilmektedir.

Bu rejimin AB ülkelerinden daha fazla kullanılmasının diğer bir nedeni de bu sistemin firmalara önemli bir likidite yaratmasıdır. Türkiye'deki konjonktürel sorunlar ve özellikle enflasyon, faiz oranları gibi firmaların finansman ihtiyaçlarını etkileyen unsurlar önemli bir dezavantaj yarattığından, özellikle üçüncü ülkelere ithal edilip üçüncü ülkelere ihraç edilen satışlarda %35'lere varan bir nakit döngü sağlamaktadır.<sup>2</sup> Rejim, firmaları gümrük vergisi gibi mali yükümlülüklerden kurtararak sermaye yapılarını güçlendirmektedir.

Firmalara sağlanan bir diğer önemli avantaj da çeşitli vergi yükümlülüklerinden muafiyet sağlamasıdır. DİR kapsamında sağlanan vergisel teşvikler aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Üçüncü ülkelere yapılan ithalatta gümrük vergisi, kaynak kullanımı destekleme fonu(KKDF), KDV ve diğer vergilerden muafiyet,

---

<sup>2</sup> Oğuz, Binhan, *Tekstil Sektöründe Dahilde İşleme Rejimi*, İTO, İstanbul, 2000, s. 47.

- AB ülkelerinden ithalatta KDV ve diğer vergilerden muafiyet (AB üyesi ülkelerle yapılan ticarete ATR belgesi kapsamında gümrük vergisi uygulanmamaktadır),
- Vergi, resim, harç istisnası,
- Serbest bölgeler üzerinden ithalat yolu ile tedarik etmek suretiyle Türk menşeli girdilerde KDV muafiyeti,
- İhracat sayılan satış ve teslimlerle ilgili olarak gümrük vergisi muafiyetli ithalat,
- Varsa anti-damping vergisi muafiyeti.

Yukarıda sıralanan mali yükümlülükler normalde malın satış fiyatı içerisinde yer alarak fiyatı yükseltmektedir. Sistem ile sağlanan vergi muafiyeti sayesinde ihrac ürünlerine dış piyasalarda fiyat avantajı sağlanmaktadır.

Dahilde İşleme Rejiminin yukarıda ifade edilen faydalarının yanı sıra eleştiri alan bazı yönleri de mevcuttur. Kamu gelirlerinin bir kısmından vazgeçiliyor olması, yerli hammadde ve ara malı üreten firmaların, bu ürünlere yönelik talebin daralması nedeniyle olumsuz şekilde etkilenmeleri sisteme yönelik eleştirilerin başında gelmektedir.

Kamu gelirleri üzerindeki etkisinden söz edecek olursak, rejim kapsamında firmalara dünya piyasa fiyatlarından hammadde temini imkanı sağladığından ve ithal edilen ürünlerin ihrac edilme koşulu bulunduğundan bu rejim kapsamında sağlanan vergi muafiyetinin kamuya ek bir yük getirmediği söylenebilir. Eğer ihracat koşulu yerine getirilmezse ve bir şekilde ithal edilen girdiler yurtiçi piyasaya sunulursa devletin gelir kaybına uğrayacağı muhakkaktır.

Dahilde İşleme Rejiminin yerli girdi üreten imalatçılar için haksız rekabet unsuru teşkil ettiği şeklindeki eleştiriler de çeşitli düzenlemelerle giderilmeye çalışılmıştır. Bu eşitsizliği gidermek amacıyla 4369 sayılı kanunun 62. maddesi ile 3065 sayılı KDV Kanunu'na eklenen geçici 17. maddesi ile ihrac edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerin tesliminde bölgeler, sektörler ve mal grupları

itibariyle KDV Kanununun 11/1-c' ye göre işlem yaptırma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

### **1.3. Dahilde İşleme İzin Belgesi, Süresi ve Belgenin Kapatılması**

Gerek şartlı muafiyet yöntemi, gerekse geri ödeme yöntemi<sup>3</sup> kullanılmış olsun DİR'in çalıştırılabilmesi için hukuki dayanağının oluşması gerekmektedir. Rejimi çalıştıranın hukuki dayanağını DTM'den veya duruma göre gümrük idarelerinden alınan Dahilde İşleme İzin Belgesi (DİİB) oluşturmaktadır. DİR'i yürütme yetkisi 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile Gümrük Müsteşarlığına bırakılmıştır. Ancak, gümrük idareleri bu yetkiyi DTM'nin düzenlediği DİİB kapsamında gerçekleştirilen ithalatlarda kullanabilmektedir. Burada şunu belirtmek gerekir ki, DİİB'nin alınması ve DİR'in çalıştırılması için gerekli iznin alınması karıştırılmamalıdır. DİR'in çalıştırılmasının ön koşulu DİİB'nin alınmış olmasıdır. Dahilde işleme izni ise aşağıda belirtildiği gibi DTM'den veya gümrük idarelerinden alınmaktadır. DİR hükümlerinin çalıştırılması için gerekli izin, dahilde işleme amaçlı olarak ithal edilen eşyaların gümrük bölgesine girebilmesi için gereken onayı ifade etmektedir. Rejime giriş izni ise ithalatın gerçekleştirildiği gümrük idarelerinden alınır.<sup>4</sup>

Dahilde İşleme Rejiminin avantajlarından faydalanmak isteyen firmaların ihracatçı birlikleri aracılığıyla DTM'ye başvurarak Dahilde İşleme İzin Belgesi alması gerekmektedir. Firmaların müsteşarlığa başvuruları belirli kriterler çerçevesinde değerlendirilir.

Rejimden yararlanma koşulları 2005/1 sayılı Dahilde İşleme Tebliğinin 16. maddesinde belirlenmiştir.

İlk olarak, muafiyetli ithalat nedeniyle Türkiye Gümrük Bölgesindeki üreticilerin temel ekonomik çıkarlarının ve Türk malı imajının olumsuz etkilenmemesi gerekmektedir. Ayrıca, işletme faaliyetinin katma değer yaratan ve kapasite kullanımını arttıran bir faaliyet olması ve işlem görmüş ürünün rekabet gücünü ve ihraç potansiyelini arttıran koşullar yaratması şartı aranmaktadır. Aranan üçüncü şart ise

<sup>3</sup> Bu yöntemler dahilde işleme tedbirleri başlığı altında ayrıntılı olarak anlatılmaktadır.

<sup>4</sup> Selen, a.g.m, s. 194.



firmanın Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik olması ve ithal eşyasının işlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanıldığıının tespitinin mümkün olmasıdır.

2005/1 sayılı DİR tebliği ile getirilen bir düzenleme ile yapılan başvurular neticesinde eşyanın fiyat, bulunabilirlik ve kalite yönünden yurt içinden temin edilmesinin mümkün olup olmaması durumu dikkate alınarak, rejim kapsamında eşyanın kısmen veya tamamen ithaline kısıtlama getirilebilmektedir.

Dahilde işleme izin belgesi kapsamında gerçekleştirilen ithalatın ihracata oranı, diğer bir ifadeyle döviz kullanım oranının %80 ini aşmaması gerekmektedir. Bu durumda, örneğin 100 TL mal ihracı için en fazla 80 TL ithalat hakkı tanınmıştır. Bu sınırlama ile daha fazla katma değer in ülkede kalması amaçlanmıştır.

Firmalar DİİB kapsamındaki ithalat ve ihracat işlemlerini belgede belirtilen süre ve koşullar çerçevesinde yapabilmektedir.

Belge süreleri sektörüne göre en fazla 12 aya kadar belirlenebilmektedir. Ancak, gemi inşaa ve komple tesis vb. gibi üretim süreci 12 ayı aşan ürünler ve savunma sanayi alanına giren ürünlerin ihracına ilişkin düzenlenen belgelerin süresi, proje süresi kadar tespit edilebilir. Firmaların talep etmesi halinde orijinal sürenin ¼ ü kadar ek süre ilgili İBGS tarafından verilebilmektedir. Ayrıca, mücbir sebebin varlığı durumunda DTM'ce ek süre verilebilmektedir.

DİİB alan firmalar, belgede ithali öngörülen maddeleri her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olarak belgede kayıtlı süre zarfında ithal ederek işlemek ve ihraç etmek durumundadırlar. Belge kapsamında her ithalat yapılışında, belgeler ithalat yapılan Gümrük İdarelerine ibraz edilerek gerekli vergisel muafiyetlerden yararlanılabilmektedir.

DİİB' de belirtilen süre içerisinde, belgede kayıtlı ürünlerin ithali ve ihracı gerçekleştirildikten sonra, belge süresi bitiminden itibaren 3 ay içerisinde İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği' ne (İBGS) müracaat edilerek ihracat taahhüdünün kapatılması gerekmektedir. DİİB kapsamında gümrük muafiyetli olarak ithal edilen malzemelerin işlem görmüş ürünlerin bünyesinde tespit edilmesi halinde taahhüt hesapları kapatılır.

DİİB kapatılırken aşağıdaki hususlara dikkat edilir.

- İthalat ve ihracat işlemlerinin yapılışında sürelerle uyulup uyulmadığı,
- İthalat ve ihracatta dahilde işleme izin belgesinde belirtilen niteliklere ve niceliklere uyulup uyulmadığı,
- İthal edilen malların tamamının üretilmiş mal bünyesinde ihraç edilip edilmediği,
- Telafi edici vergi ödenmesini gerektirir bir durumun olup olmadığı,
- İthal lisanslarından düşüm yapılmış olmasını gerektirir durumların olup, olmadığı,
- Dahilde işleme izin belgesi üzerinde belirtilen özel koşullara uyulup uyulmadığı.

Belirlenen süre içerisinde müracaatta bulunmayan firmalara ait DİİB'ler İBGS'ce ceza uygulanarak re'sen kapatılmaktadır.

#### **1.4. Dahilde İşleme Tedbirlerine Uyulmaması Halinde Uygulanan Yaptırımlar**

Dahilde İşleme Rejimi kapsamında tanınan muafiyetlerden yararlanma belli şartlara bağlanmış, bu şartlara uyulmaması halinde ise bazı müeyyideler getirilmiştir. Bu müeyyideler aşağıda sıralanmıştır:

- a) DİİB kapsamında ithal edilen ve Türkiye Gümrük Bölgesi dışına veya serbest bölgelere fiilen ihracı gerçekleştirilmeyen eşyanın ithali esnasında alınmayan vergi,
- b) Belgede kayıtlı miktarın üzerinde ithalat yapıldığının tespit edilmesi halinde, bu kısma tekabül eden ithalattan doğan vergi,
- c) Belge kapsamında ithal edilen eşyanın tümü işlem görmüş eşyada kullanılmış olsa dahi döviz kullanım oranının aşılması halinde, oranı aşan kısma tekabül eden ithalatla ilgili alınmayan vergi,
- d) DİİB'nin iptal edilmesi halinde, belge kapsamında alınmayan vergi,

6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre ithal tarihi itibariyle tahsil edilir. Ayrıca belge kapsamında ithal edildiği halde ihraç edilen ürünün bünyesinde kullanılmadığı tespit edilen maddelerin ithalatta alınmayan vergi için, bu verginin 2 katı para cezası alınır.

Dahilde İşleme Rejimi tebliği ile bu tebliğe istinaden yayımlanan genelgelere uymayan, yanlış işlem yapan, yanıltıcı bilgi veren ve bu nedenlerden dolayı vergi kaybına veya verginin tahsilinde gecikmelere neden olan gerçek ve tüzel kişiler, asıl borçludan alınamayan alacağın ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumludur. Bu çerçevede amme alacağı, gecikme süresi de dikkate alınarak yukarıda açıklanan hükümlere göre tahsil edilir.<sup>5</sup>

## **2. DAHİLDE İŞLEME TEDBİRLERİ**

Dahilde İşleme Rejimi kapsamında sağlanan avantajlardan iki sistem yoluyla yararlanmak mümkündür. Bunlardan ilki şartlı muafiyet sistemi, ikincisi ise geri ödeme sistemidir.

Şartlı muafiyet sistemi ihracat pazarının belirlenmesi durumunda faydalı olmaktadır, geri ödeme sistemi ihracat potansiyelinin olması durumunda faydalı olmaktadır.<sup>6</sup>

### **2.1. Şartlı Muafiyet Sistemi**

Dahilde İşleme Rejiminin en yaygın uygulama alanını şartlı muafiyet, diğer bir adıyla askıya alma sistemi oluşturmaktadır. Bu sistemde, ihracatçı firmalar ihracat taahhüdü karşılığında, yardımcı madde, yarı mamul, mamul ile ambalaj ve işletme malzemelerini ithal ederken ödemeleri gereken gümrük vergisi, KDV, diğer vergilerden muaf tutulmakta ve ticaret politikası önlemlerine tabi olmamaktadır.

Bu yöntemin düzenlenmesinin temel amacı normal ithalat prosedüründen kaynaklanan işlem maliyetlerinin asgariye indirilmek istenmesidir.

---

<sup>5</sup> Erim, Muharrem, "Dahilde İşleme Rejiminde KDV ve Dahilde İşleme Rejiminin Şartlarının İhlali Durumunda Uygulanana Müeyyideler", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, sy. 197, (Eylül 2004), s. 146, ss. 144 -154.

<sup>6</sup> Inward Processing Regime, [http://www.revenue.ie/leaflets/ip\\_guide03.pdf](http://www.revenue.ie/leaflets/ip_guide03.pdf), 06 Ekim 2005.

Firmaların şartlı muafiyetten yararlanabilmeleri için, ithalatın yapıldığı Gümrük İdaresi Saymanlıklarına muaf tutuldukları vergi kadar teminat yatırmaları gerekmektedir. İhracat taahhüdünün gerçekleştirildiği tespit edildikten sonra taahhüt kapatılmakta ve kapatma yazısına istinaden alınan teminatlar çözülmektedir.

### **2.1.1. Teminat ve indirimli teminat uygulaması**

Şartlı muafiyet sisteminde teminat uygulamasının nedeni, taahhüt edilen ihracatın gerçekleşmeme ihtimaline karşılık, ithalat sırasında alınmayan vergilerin emniyet altına alınarak devletin muhtemel vergi kayıplarını önlemektir.

Dahilde İşleme Rejimi kapsamında yapılacak ithalattan doğan vergi AATUHK belirtilen teminat hükümlerine tabidir. Bu çerçevede; nakit, banka teminat mektubu, hazine tahvil ve bonoları teminat olarak kabul edilmektedir. Ayrıca, firmaların kamudan olana alacakları da teminat hükmündedir. Genel olarak firmalar banka teminat mektuplarını tercih etmektedir.

DİR kapsamında ithal edilen eşyanın işlem gördükten sonra partiler halinde ihraç edilmesi durumunda, ilgili firmanın belge geçerlilik süresi içerisinde talebi üzerine, ithalat sırasında alınan teminatlar gerçekleşen ihracata tekabül eden oranda iade edilir. Ancak, kısım kısım iade edilen teminat tutarı, belge kapsamında alınan teminatın %90'nını geçemez.<sup>7</sup> Kalan bakiye ise ihracatın tamamının gerçekleştirilmesi ve belge taahhüdünün kapatılması ile geri alınabilir.

DİR kapsamında gerçekleşen ithalat sırasında alınmayan vergiler için gösterilen teminatların da firmalara bir maliyeti söz konusudur. Örneğin; firmalar teminat mektupları için bankalara çeşitli oranlarda komisyon ödemek durumundadır.

Teminat sisteminin bu tür maliyetlerinin nihai ürünün fiyatını yükselterek rekabet dezavantajı yaratması nedeniyle bir teşvik unsuru olarak indirimli teminat sistemi uygulamaya konulmuştur. 2005/1 sayılı tebliğin 9. maddesinde indirimli teminat uygulamasından faydalananlara yönelik şartlar şu şekilde belirlenmiştir:

- Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ile Sektörel Dış Ticaret Şirketlerinin müracaat tarihinden önceki takvim yılı içerisinde gerçekleştirdikleri ihracat kadar,
- İmalatçı-ihracatçı firmalar ile son üç takvim yılı itibariyle ihracatları her bir yıl için 5 (beş) milyon ABD Dolarını geçen veya son beş takvim yılı itibariyle ihracatları her bir yıl için 1 milyon ABD Dolarını geçen ihracatçı firmaların, müracaat tarihinden önce dört yıl içerisinde düzenlenmiş ve ihracat taahhüdü kapatılmış belgeler kapsamında sanayi ürünleri için toplam 1 Milyon ABD Dolarından, tarım ürünleri için toplam 500 Bin ABD dolarından az olmamak kaydıyla,
- İmalatçı- ihracatçıların, belge müracaat tarihinden önceki 4 yıl içerisinde düzenlenmiş ve kapatılmış belgeler kapsamında sanayi ürünleri için toplam 1 Milyon ABD Dolarından, tarım ürünleri için toplam 500 Bin ABD Dolarından az olmamak kaydıyla,

gerçekleştirdikleri ihracat kadar Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında yapacakları ithalatlara, bu ithalattan doğacak verginin % 10'unun teminat olarak yatırılması kaydıyla müsaade edilmektedir.

Devlet bu uygulama ile, DİR çerçevesinde gerçekleşen ithalatın ihracata yönelmesini temin etmek amacıyla, gerçekten ihracat projesi olan ve süreklilik arz eden durumlarda %100 teminattan vazgeçerek, %90'lık bir teşvik getirmiş ve sürekli ve gerçek ihracatı özendirmeyi amaçlamıştır.<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> Apak, Talha, "İmalatçı İhracatçılar, Üretimde Gerekli Olan Girdileri DİR Kapsamında Düşük Maliyetle Temin Edebilmektedir", [http://www.alomaliye.com/talha\\_apak\\_imalatci\\_ihracatci.htm](http://www.alomaliye.com/talha_apak_imalatci_ihracatci.htm), 17 Ekim 2005.

<sup>8</sup> Oğuz, a.g.e., s. 31.

İndirimli teminat uygulamasından doğan kamu zararı, ilgili firmalardan 6183 sayılı AATUHK hükümleri çerçevesinde tahsil edilmektedir.

### **2.1.2. Eşdeğer eşya uygulaması**

DİR uygulamasında şartlı muafiyet çerçevesinde uygulanan ve ihracata hız kazandırmayı amaçlayan diğer bir teşvik de eşdeğer eşya uygulamasıdır.

İhraç edilecek mamul için gerekli girdi DİR kapsamında yurt dışından temin edilebileceği gibi, eşdeğer eşya kullanımı adı altında, ithal eşya ile aynı ticari kalite ve teknik özellikleri taşıyan, serbest dolaşıma girmiş eşya yurt içinden KDV ödeyerek de temin edilebilmektedir. Böylece, ihracatçı ithal malın gelmesini beklemeden ihracatını gerçekleştirme olanağına sahip olmaktadır. Kullanılan eşdeğer eşyaya karşılık gelen ithalatın ise, DİİB süresi sonuna kadar yapılması gerekmektedir.

Genel olarak bu uygulamaya, ihracatçıların ithal girdilerin temininde problem yaşaması durumunda başvurulmaktadır.<sup>9</sup>

DİİB kapsamında ihraç edilmek üzere yurt içinden temin edilen eşya, bu rejimin uygulanması bakımından (3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu hükümleri saklı kalmak kaydıyla) ithal eşyası gibi değerlendirilmektedir.

Bu uygulamaya yönelik yapılan son düzenlemeler çerçevesinde, önceden ihracat karşılığı yapılan ithalat teminat gösterilmesi şartıyla, KDV ve gümrük vergisinden muaf tutulmuştur. Bu yöntem daha çok ihtiyaç duyulan ithal girdinin zamanında teslim edilemediği durumlarda, ihracatın bir an önce gerçekleştirilmesi istendiğinde başvurulmaktadır.

#### **2.1.2.1. Eşdeğer eşya uygulamasına yönelik mevzuat**

İhracata hız kazandırmayı ve girdi üreten firmaların ithalat lehine doğan haksız rekabetten korunmasını amaçlayan eşdeğer eşya kullanımında farklı görüşler ortaya çıkmış ve bu konudaki mevzuat birçok kez değiştirilmiştir.

95/7615 sayılı DİR kararı ve 96/1 sayılı tebliğde, işlenmiş ürünlerin üretimi için ithal eşyasının yerine eşdeğer eşya olarak serbest dolaşımdaki eşyanın kullanılabilceği

---

<sup>9</sup> Inward Processing Regime, a.g.e., [http://www.revenue.ie/leaflets/ip\\_guide03.pdf](http://www.revenue.ie/leaflets/ip_guide03.pdf).

ve karşılık ithalatın KDV hariç her türlü vergiden muaf olarak ve teminat aranmaksızın DİR kapsamında gerçekleştirilebileceği öngörülmüştür. 97/10 sayılı ek tebliğ çerçevesinde yapılan bir değişiklik ile ihracatın yapılacağı ülkeler, AB ve ticaret anlaşması yaptığımız ülkeler dışında kalan -üçüncü ülkeler -olarak sınırlandırılmıştır.

99/13819 sayılı DİR kararı ve buna istinaden çıkarılan 2000/4 sayılı tebliğ ile önceden ihracat karşılığı ithalatta KDV tahsiline ve ihracatın sadece üçüncü ülkelere yapılacağı şeklindeki sınırlamaya son verilmiştir.

17/01/2005 tarihli ve 2005/8391 sayılı DİR kararı ve buna bağlı yayımlanan 2005/1 sayılı DİR tebliği ile yapılan son düzenlemeler çerçevesinde, eşdeğer eşya kullanılarak gerçekleştirilen ihracat karşılığı ithalat, KDV dahil tüm vergilerden muaf olarak ancak bu vergiler kadar teminat göstermek şartıyla yapılabilmektedir.

#### **2.1.2.2. Eşdeğer eşya kullanımı**

İthalattan önce eşdeğer eşya kullanımı yoluyla ihracat şu şekilde yapılmaktadır:

DİİB'ye sahip imalatçı-ihracatçı firma şartlı muafiyet kapsamında ithal edeceği eşya yerine eşdeğer eşya olarak serbest dolaşım rejimine tabi tutularak gümrük vergisi ve KDV'si ödenmiş eşyayı yurtiçinden temin eder ve ihracatını gerçekleştirir. Bu durumda, eşdeğer eşya için malın satış fiyatına yansıtılacak KDV ve Gümrük Vergisi de dolaylı olarak yüklenilmektedir. KDV'yi tecil-terkin uygulanmaksızın nakit olarak ödemek durumunda kalır.

İşlem görmüş ürünün ihracı ile birlikte ürünün bünyesinde kullanılan eşdeğer eşyanın da ihracı gerçekleştiğinden, ihracatta KDV iadesi uygulamasının sonucu olarak ödemiş olduğu KDV'yi vergi idaresinden geri almaktadır.

Eşdeğer eşya kullanılarak gerçekleştirilen ihracat karşılığı ithalat ise teminat gösterilmesi şartıyla, DİİB kapsamında belge süresi içinde gümrük vergisi ve KDV ödmeden gerçekleştirilmekte ve bu şekilde yüklenilen gümrük vergisinden de dolaylı olarak kurtulmak mümkün olmaktadır. Karşılık ithalat sonucu edinilen mal, ihraç edilecek malların üretiminde kullanılabileceği gibi yurt içi piyasaya da sunulabilmektedir. Zira DİİB kapsamında taahhüt edilen ihracat eşdeğer eşya kullanılarak önceden gerçekleştirilmiştir.

KDV ödemededen ithal edilen mal doğrudan ya da imal edilen ürünün bünyesinde ihraç edilirse yüklenilen KDV olmadığından iade alınacak bir vergide olmayacaktır. Bu durumda verilen teminat çözülecektir. Eğer mallar yurt içine satılırsa, KDV yurt içi alıcıdan tahsil edilerek vergi dairesine yatırılacaktır. Bu durumda, KDV’ni nihai tüketici ödeyecek ancak mal tüketiciye ulaşıncaya kadar geçici olarak üretim-satış zincirindeki mükellefler üzerinde kalmaktadır.<sup>10</sup>

### 2.1.2.3. Eşdeğer eşya uygulamasında KDV sorunu

99/13819 sayılı DİR kararı ve buna istinaden çıkarılan 2000/4 sayılı tebliğinde yapılan değişikliğe kadar, önceden ihracat karşılığı ithalat *KDV hariç* her türlü vergiden muaf olarak ve teminat aranmaksızın gerçekleştirilebiliyordu. Ancak, sözü edilen tebliğ çerçevesinde karşılık ithalat sırasında KDV tahsilinden vazgeçilmiştir. Mevzuattaki bu değişiklik sonrasında, Gümrük Müsteşarlığı ithalat sırasında KDV tahsil edilmemesinin vergi kaybına neden olduğunu ve DİR kararı ve tebliğlerine eşdeğer eşya karşılığı ithalata KDV tahsil edilmek şartıyla izin verileceği yönünde bir hüküm eklenmesi gerektiği şeklinde görüş bildirmiştir.

Gümrük Müsteşarlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı tarafından hazırlanan 08.02.2001 günlü 2113 sayılı Basit Raporda, ihraç edilen ürünlerde kullanılan eşdeğer eşya karşılığı ithalatta KDV tahsil edilmemesinin KDV ziyana neden olduğu öne sürülmüştür. Bu nedenle, DİR kararı ve tebliğlerine eşdeğer eşya karşılığı ithalata KDV tahsil edilmek şartıyla izin verileceği yönünde bir hüküm eklenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Aslında, karşılık ithalat sırasında KDV’nin nakden tahsil edilmesiyle, ithalatta tahsil yerine KDV’nin iç piyasaya satışı sırasında tahsil edilmesi arasında hazineye intikal edecek vergi miktarı arasında fark bulunmamaktadır; ancak, hazineye giriş zamanları farklıdır. Bu özellik, karşılık ithalatta KDV tahsil edilmemesinin vergi kaybına neden olduğu yönündeki görüşün temelini oluşturmaktadır.

İthalat sırasında KDV tahsil edildiğinde, hem ithalat hem iç satış aşamasında iki ayrı ödeme şeklinde hazineye intikal etmekte iken, yalnızca iç piyasaya satışta alınması halinde piyasa koşullarının ve de satıcının inisiyatifinde oluşan daha sonraki muhtemel

<sup>10</sup> Takaz, Hilmi, “Dahilde İşleme Rejimi, Eşdeğer Eşya Kullanım ve Katma Değer Vergisi”, *Yaklaşım*, sy. 100, (Nisan 2001), s. 229, ss. 224-229.



bir zamanda hazineye intikal etmektedir.<sup>11</sup> Bu uygulamanın diğerk bir sakıncası da ithalat sırasında KDV'nin nakit olarak alınmamasının, bu malın faturasız satışını cazip hale getirmesidir.

Önceden ihracat karşılığı ithalat sırasında, KDV'nin nakit olarak tahsil edilmesi de birçok sakıncayı beraberinde getirmektedir. Daha önce belirtildiği gibi, DİR ile amaçlanan firmalara dünya piyasa fiyatlarından girdi temin etmesine imkan vermek ve rekabet gücü kazandırmaktır. DİR kapsamında eşdeğer eşya uygulamasında ise, ihracata hız kazandırmak amaçlanmaktadır. İthalatta KDV ödenmesi halinde mükellefin taşıyacağı KDV yükü artacağından eşdeğer eşya kullanımının teşvik edici bir yönü kalmayacaktır. Bu durumda, ihraç edilen malın bünyesine giren KDV iade edilinceye, ithalat sırasında ödenen KDV ise ithal mal, yurt içine satılincaya(eğer ihraç edilirse iade edilinceye) kadar ihracatçı/imalatçı üzerinde yük olarak kalacaktır.<sup>12</sup>

Eşdeğer eşya kullanımında KDV tahsiline ilişkin tartışmalar sonucunda, 2005/8391 DİR kararı ve buna istinaden çıkarılan 2005/1 sayılı tebliğ ile, önceden ihracat karşılığı ithalat sırasında *KDV dahil* tüm vergileri için *teminat gösterilmesi* gerektiği hükme bağlanmıştır. Bu düzenleme ile malın yurtiçi piyasaya faturasız sunulması ihtimaline karşılık, vergi güvence altına alınmak istenmiştir.

### 2.1.3. Yurt içi alım

Dahilde işleme izin belgesi kapsamında ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanılan girdiler ithal edilebileceği gibi, yurt içinden de temin edilebilmektedir. Yurt içi alımlar, uygulamalarda Toprak Mahsulleri Ofisi'nden elde edilen buğday ve Türkiye Şeker Fabrikaları'ndan temin edilen şeker gibi Türk menşeli girdiler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Belge kapsamında yurt içi alım belge süresi içinde yapılmalıdır. Ancak, ürün ihracının gerçekleştiğinin belgelenmesi şartıyla, belge süresi sona erse de yapılan

<sup>11</sup> Demir, Abdurrahman, "KDV Teorisinin İhracat İstisnası ve İhracat Teşviki Uygulamasında Göz Ardı Edilenler ve Zaman Boyutu", *Gümrük Dergisi*, sy. 36, (Mart 2001), s. 48, ss. 32-49.

<sup>12</sup> Takaz, a.g.m., s. 229.

ihracat karşılığı TC Şeker Kurumu'nca tespit edilen şeker fabrikalarından ve TMO'dan yurt içi alım yapılabilmektedir.<sup>13</sup>

Bu düzenleme yerli kaynakların ihracata yönlendirilmesini amaçlamaktadır.

#### **2.1.4. Telafi edici vergi**

Gümrük Birliği, sanayi ürünleri ticareti ve sanayi ürünlerinin ortak gümrük alanında dolaşımı ile ilgili olarak, özetle, üçüncü ülkelerden sanayi ürünleri ithalatının Ortak Gümrük Tarifesi(OGT) düzeyinde vergiye tabi olduğu, gümrük vergisi ve varsa diğer vergiler ödenmeden, üçüncü ülke menşeli malların Türkiye ve AB ortak gümrük alanında serbest dolaşamayacağı hükmünü içermektedir.

Bu nedenle, Dahilde İşleme Rejimi çerçevesinde üçüncü ülkelerden ithal edilen sanayi ürünleri, Türkiye'de işlendikten sonra, işlem görmüş ürünler olarak üçüncü ülkelere ihraç edilmelidir. Ancak bu şekilde Dahilde İşleme Rejimi ile Gümrük Birliği prensipleri bağdaştırılabilmektedir.<sup>14</sup>

Şayet, üçüncü ülkelerden ithal edilen girdilerle üretilen işlem görmüş ürünler, üçüncü ülkeler yerine AB ülkelerine ihraç edilmek istenirse, girdiler için ödenmesi gereken, ancak Dahilde İşleme İzin Belgeleri ile askıya alınan vergilerin, ihracat esnasında ödenmesi gerekmektedir. Bu şekilde sonradan ödenen vergilere, telafi edici vergi denilmektedir.

İşlenmiş tarım ürünlerinin, serbest dolaşım belgeleri eşliğinde AB'ne ihracında, bu ürünlerin üretiminde kullanılan üçüncü ülke menşeli girdi için telafi edici vergi ödenmemektedir.

Telafi edici vergi uygulamasındaki amaç, DİR kapsamında üçüncü ülkelerden gümrük vergisi ödemediği ithal edilen malların AB üyesi ülkelere ihracının haksız rekabete yol açmasını önlemektir.

İhracat sırasında tahsil edilen vergi bir taraftan bütçe gelirlerini arttırmakta iken, diğer yandan da ihracatçıların maliyetlerini arttırarak rekabet gücünü azaltmaktadır.

<sup>13</sup> 22.09.2001 tarih ve 24531 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2001/2971 sayılı kararla değişen şeklidir.

<sup>14</sup> İhracat Teşvikleri ve Yardımları, <http://www.itkip.prg.tr/res800/disticaretbilgileri/tesvikveyardim>, 26 Ağustos 2005.

Eşdeğer eşya uygulaması konusunda ele alındığı gibi, 99/13819 sayılı DİR karar ve buna dayanan 200/4 dayılı DİR Tebliği'ne kadar eşdeğer eşya kullanılarak yapılan ihracatın yapılacağı ülkeler üçüncü ülkeler olarak belirlenmişti. Ancak, sözü edilen mevzuat düzenlemeleri sonrasında bu koşul kaldırılmış ve tüm ülkelere ihracat yapabilme olanağı getirilmiştir.

Önceden ihracat karşılığı yapılan karşılık ithalatta gümrük vergisi muafiyeti tanınmaktadır. Bu muafiyet bir anlamda üçüncü ülke kaynaklı girdilerden alınan telafi edici verginin iade edilmesi demektir. Bu durumda, önceden ihracat karşılığı ithal edilen girdiler AB ülkelerine yapılan ihracatta, ihraç ürünleri içinde gümrük vergisiz olarak sokulmuş olmakta ve topluluk üreticileri haksız rekabete maruz kalmaktadır. Konunun ticaret sapması etkisi yanında vergi gelirlerinde oluşturduğu negatif etki daha da büyük önem taşımaktadır. Burada aslında, uygulanmaması gereken bir gümrük muafiyeti uygulanarak gümrük vergi gelirlerinden mahrum kalınmaktadır.<sup>15</sup>

2005/8391 DİR kararı ve buna istinaden çıkarılan 2005/1 sayılı tebliğ ile önceden ihracat karşılığı ithalat yapılması durumunda, ihracatın AB veya Serbest Ticaret Antlaşması imzalanmış ülkelere yapılması durumunda, ithalat sırasında gümrük vergisinin ödeneceği yönünde değişiklik yapılmış ve mevzuattaki bu eksiklik böylece düzeltilmiştir.

## **2.2. Geri Ödeme Sistemi**

Geri ödeme sisteminde (drawback), ihraç edilecek ürünün bünyesinde kullanılacak girdilerin ithalatı sırasında gümrükte ödenmesi gereken vergiler ödenmektedir. İthal eşyası kullanılarak elde edilen mamullerin ihracı halinde ise ithalat sırasında alınan vergiler iade edilir.

Bu sistemden yararlanılabilmesi için, DİİB alınması ve eşyanın geri ödeme sistemi kapsamında olduğu hususunun gümrük giriş beyannamesinde belirtilmiş olması gerekmektedir.

---

<sup>15</sup> Demir, Abdurrahman, "Telafi Edici Vergi ve Eşdeğer Eşya Uygulaması", *Yaklaşım*, sy. 100, (Nisan 2001), s. 123, ss. 115-124.

Burada dikkat edilmesi gereken nokta, geri ödeme yönteminin her eşya için kullanılmayacağıdır. 4458 Sayılı Gümrük Kanunu;

a) İthalatı ticaret politikası önlemlerine tabi eşyalar,

b) İhracatta vergi iadesi alınan mallar,

c) AB üyesi ülkeler menşeli tarım ürünleri ithalatı hariç olmak üzere, tarım politikaları gereği ek mali yüklerle tabi işlenmiş tarım ürünleri ve ihracat iadelerinden yararlanan eşyalar için, geri ödeme yönteminden yararlanma hakkı vermemektedir.

DIİB sahibi firma, belgenin ve ihracat taahhüdünün kapatıldığı tarihten itibaren 3 ay içerisinde, ithalat sırasında alınan vergilerin iadesi için ilgili gümrük idaresine başvurmalıdır. Müracaat üzerine geri verme kararının alındığı tarihten itibaren 3 ay içerisinde bu vergilerin geri verilmemesi halinde ise, bu süre bitiminden itibaren 6183 Sayılı Kanun kapsamında tecil faizi uygulanır.

İthalatta geri ödeme sisteminin uygulama alanı şartlı muafiyet sistemine göre daha kısıtlı kalmaktadır. Türkiye’de ithalat sırasında vergilerin ödenerek, ihracattan sonra ödenen bu vergilerin geri alınması hem ekonomik gerçekler hem de zaman alan bürokratik işlemler nedeniyle pratik görülmemektedir.

### **3. DAHİLDE İŞLEME REJİMİNDE KDV UYGULAMASI**

#### **3.1. Şartlı Muafiyet Sisteminde KDV**

Dahilde işleme rejim kararı ve tebliğlerinde, ihracatın teşvik edilmesi amacı ile, teminat karşılığında ithalde vergi alınmamaktadır.

Konuya KDV teorisi açısından bakacak olursak, 3065 sayılı KDV Kanununun 11. maddesi uyarınca ihracat teslimleri KDV’den istisna tutulmuştur. Bu istisna kapsamında, ihraç edilen mal için yüklenilen KDV ihracatçıya iade edilmektedir. Bu durumda, mal ihraç edilmek şartıyla ithal ediliyorsa, ithalatta KDV tahsiline gerek yoktur. Eğer tahsil edilirse, ihracatçının KDV iadesini alabilmesi için teminat mektubu masrafı, YMM ücreti gibi birçok masrafa ve bürokratik işleme katlanması gerekmektedir. Tüm bunlar, ihracatçı KDV iadesini alıncaya kadar üzerinde maliyet olarak kalmaktadır. Bu durum, ihracatçı malın fiyatını, bu maliyetleri de göz önünde

tutarak belirleyeceğinden ihraç ürünlerinin dış piyasalarda rekabet gücünün azalmasına neden olmaktadır.

İhraç amaçlı ithalatta KDV tahsilinin bu olumsuz etkileri nedeniyle, KDV Kanunu'nun 49. maddesi ile "Gümrük Kanunu ile diğer kanunlar gereğince gümrük vergisi teminata bağlanarak işlem gören her türlü madde ve kıymetlere ait KDV de aynı usule tabi tutulur" hükmü getirilmiştir. Bu durumda ithalat sırasında alınan katma değer vergisi açısından da gümrük vergisi için uygulanan esaslar geçerli olacaktır. Ancak, 2005/1 sayılı DİR Tebliği'nin 5. maddesinde, KDV Kanunu'nun 49. maddesi hükmü ile çelişen; şartlı muafiyet kapsamında yapılacak işletme malzemeleri ithalatında KDV tahsil edileceği belirlenmesi yapılmıştır.<sup>16</sup>

### **3.2. Geri Ödeme Sisteminde KDV**

Geri ödeme sisteminde ithalat sırasında alınan vergiler, ihracat gerçekleşikten sonra iade edilmektedir. Ancak, ithalat sırasında alınan vergiler kapsamına KDV girmediği için, ödenen katma değer vergisi KDV Kanunu'nun 29. maddesi gereğince indirim konusu yapılabilmekte, vergiye tabi işlem olmaması halinde ise 32. maddesi gereğince iade konusu yapılabilmektedir. Geri ödeme sistemi kapsamında yapılan ithalatta ödenen KDV'nin iade edilmemesinin nedeni, KDV Kanunu'nda bu konuyla ilgili herhangi bir hükmün yer almamasıdır.

### **3.3. Dahilde İşleme Rejiminde Tecil-Terkin Uygulaması**

Dahilde İşleme Rejimi ile ilgili KDV konusunda yapılan diğer bir düzenleme de tecil-terkin uygulamasıdır.

Dahilde İşleme Rejimi kapsamında ithalatta sağlanan muafiyetler, yerli hammadde ve ara malı üreten firmaların zor durumda kalmasına ve yerli hammadde ve yardımcı madde kullanan firmalar ile ithal girdi kullanan firmalar arasında rekabet eşitsizliğine neden olmaktadır. Rejim bu etkileri nedeniyle, ülke ekonomisine zarar verdiği şeklinde eleştirilere yol açmıştır.

Bu eşitsizliği gidermek amacıyla, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun Geçici 17. Maddesi ile, Dahilde İşleme Rejimi ve geçici kabul rejimi kapsamında ihraç edilecek

---

<sup>16</sup> Erim, a.g.m., s. 147.

malların üretiminde kullanılacak maddelerin 31.12.2008 tarihine kadar tesliminde, KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesi hükümlerine göre bölgeler, sektörler veya mal grupları itibariyle Bakanlar Kurulu'na işlem yaptırma yetkisi verilmiştir.<sup>17</sup>

Bakanlar Kurulu bu yetkiyi ilk olarak tekstil ve hazır giyim sektörü için kullanmıştır. 98/11766 sayılı kararname ile bu sektörlerde faaliyet gösteren ve dahilde işleme ve geçici kabul belgesi bulunan imalatçı-ihracatçıların hammadde, yardımcı madde alımlarında tecil-terkin uygulaması olanaklı hale gelmiştir. Bu uygulama ile DİİB sahibi firmalara yapılan mal teslimlerinde KDV tahsil edilmeyerek tecil edilmekte, ihracatın gerçekleşmesi üzerine de tecil edilen vergi terkin edilmektedir.

2000/1162 sayılı Kararname ile tecil-terkin kapsamına demir-çelik, otomotiv ile otomotiv yan sanayi sektörleri de dahil edilmiştir.

2001/2325 sayılı ve 16.04.2001 tarihli BKK ile sektör ayırımına son verilerek tüm sektörlerde DİİB ve Geçici Kabul Belgesi kapsamındaki ham ve yardımcı maddelerin yurtiçi alımında tecil-terkin sistemine göre işlem yapılması kararlaştırılmıştır.<sup>18</sup>

Konuya ilişkin açıklamaların yer aldığı 83 Seri no.lu KDV Genel Tebliği ile daha önce yayımlanmış olan 71 ve 75 seri no.lu KDV genel tebliğlerinin ilgili bölümleri yürürlükten kaldırılmıştır. Bu tebliğ ile tecil-terkin kapsamında satın alınan mallardan üretilen malların doğrudan ihraç edilmesi şartı da kaldırılmıştır.

### **3.3.1. Dahilde işleme rejimi kapsamında tecil-terkin uygulanabilmesi için gerekli şartlar**

83 Seri no.lu KDV genel tebliği uyarınca, Dahilde İşleme Rejimi kapsamında tecil-terkin sistemine göre işlem yapılabilmesi için aşağıda sıralanan şartların yerine getirilmesi gerekmektedir.

- a) Alıcıların KDV mükellefi olmaları ve DTM'den alınan Dahilde İşleme İzin Belgesi veya Geçici Kabul Belgesine sahip olmaları şarttır. Ürettiği malları

<sup>17</sup> Polat, Sinan, "DİİB Sahibi Mükelleflerde KDV Uygulaması", *Vergi Raporu*, sy. 68, 2004, s. 52, ss. 51-58.

<sup>18</sup> Erdem, A.Oğuz - Cengiz, Nurşen, "Dahilde İşleme Rejiminde KDV Kanununun Geçici 17. Maddesinin Önemi", *Vergi Denetmenleri Derneği*, sy. 63, (Şubat Mart 2003), s. 10, ss. 9-14.

aracı ihracatçı vasıtasıyla ihraç eden belge sahibi firmalar da ham ve yardımcı madde alışlarında bu uygulamadan yararlanabilecektir.

- b) Belge sahibi alıcılar imalatçı niteliğine haiz olmalıdır. Ancak, ihracatçı Dış Ticaret Sermaye Şirketi veya Sektörel Dış Ticaret Şirketi statüsüne sahipse, belge sahibi mükellefin imalatçı şartlarını taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın tecil- terkin uygulanabilmektedir.<sup>19</sup>
- c) Teslimde bulunanın KDV Genel Tebliğlerinde tanımlanan “imalatçı” vasfına haiz olması şarttır. Dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesi kapsamında yapılacak teslimlere ilişkin olarak yayımlanan 71 ve 75 seri no.lu KDV Genel Tebliğlerinde, satıcının açıkça imalatçı vasfına haiz olması gerektiği ifade edilmesine karşın, bu tebliğleri yürürlükten kaldıran 83 seri no.lu tebliğde bu konuda herhangi bir açıklama yapılmamıştır.<sup>20</sup> Bu konuda yaşanan tereddütler 95 seri no.lu KDV genel tebliği ile giderilmiş ve satıcıların imalatçı niteliğine sahip olması gerektiği belirtilmiştir. Ancak, 95 seri no.lu tebliğin yayımlanmasından önce imalatçı olmayan satıcıların bu kapsamdaki başvuruları geçerlidir.
- d) Düzenlenecek faturalarda her bir mal çeşidi itibariyle KDV hariç bedelin; tekstil ve hazır giyim sektöründe kullanılan pamuk, yün, iplik ve kumaş dışındaki ham ve yardımcı maddelerde 500.000.000 TL; diğer mallarda ise 2.500.000.000 TL’yi aşması gerekmektedir.
- e) Teslime konu olan mal;

<sup>19</sup> 27 seri no.lu KDV genel tebliğine göre imalatçı olma şartları aşağıdaki gibidir:

1. Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesine haiz olması,
2. Sanayi Odası, Ticaret Odası ve Esnaf ve Sanatkar Derneklerine kayıtlı bulunması,
3. İmalat işinde en az 5 işçi çalıştırması(99 sayılı KDV genel tebliği ile bu şart kaldırılmıştır.),
4. Sanayi sicil belgesinde yer alan üretim konusunda gerekli araç parkına sahip olması,
5. Bu şartları topluca taşıyan imalatçıların kendi üretimine ilave olarak aynı zamanda fason imalat da yaptırılmaları halinde;
  - a) Fason imalatı sadece, sanayi sicil belgesinde yazılı üretim dallarında yaptırılmaları,
  - b) Fason olarak yaptırılan imalatta işin riskini ve organizasyonu üstlenmeleri,
  - c) Fason olarak imal ettirilen mallarla ilgili ham madde ve yardımcı maddeleri temin etmeleri,

<sup>20</sup> Çakan, Yılmaz, “Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimi Çerçevesinde Yapılan Teslimlerde Tecil-Terkin, İade Uygulaması ve Uygulamaya İlişkin Bazı Sorunlar”, *Vergi Dünyası*, sy. 274, (Haziran 2004), s. 114, ss. 114-118.

- İhraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacağı sözü edilen belgelerde yazılı olan ham madde ve yardımcı madde olmalı,

- İmalatçılar tarafından bizzat üretilmiş veya 27 Seri no.lu KDV Genel Tebliğindeki açıklamalar çerçevesinde fason olarak imal ettirilmiş olmalıdır.

Bu kapsamda satın alınan ham ve yardımcı maddelerden üretilen malların, Dahilde İşleme veya Geçici Kabul İzin Belgesinde yazılı olan sürede ihracatının gerçekleştirilmesi gerekir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesinde belirlenmiş olan 3 aylık ihracat süresi bu uygulamada geçerli değildir. Bu uygulamada Katma Değer Vergisi'nin terkinin belgede ihracat için öngörülen süredir. Alınan ek süreler de bu uygulamaya dahildir.

### **3.3.2. Tecil-terkin uygulaması**

Tecil-terkin kapsamında işlem yaptırmak isteyen ihracatçı-imalatçılar, belgelerini satıcılara ibraz ederek hesaplanan verginin kendilerinden tahsil edilmemesini talep etmelidirler. Bu kapsamda işlem yapacak satıcıların kendilerinden talep edilen malın, belgedeki cins ve miktarına uygun olup olmadığını, daha önce satın alınan miktarları da göz önünde bulundurarak belirlemesi gerekmektedir.

Düzenlenecek faturada toplam bedel üzerinden hesaplanan KDV alıcıdan tahsil edilmeyecektir. Faturaya; "KDV Kanunu'nun geçici 17. maddesi hükmü gereğince katma değer vergisi tahsil edilmemiştir" ibaresi yazılacaktır.

Dahilde işleme veya geçici kabul rejimi kapsamında yapılan teslimler için KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesi uygulamasına ilişkin genel tebliğlerde yapılan açıklamalara göre işlem yapılacaktır. Ham ve yardımcı madde satıcıları tarafından bu dönemde verilecek beyannameye, alıcılar tarafından onaylanarak verilen geçici kabul veya Dahilde İşleme İzin Belgesinin bir fotokopisi eklenecektir. İhracatçıya bu kapsamda teslim yapan imalatçılar ise beyannameye, ihracatçı tarafından şerh düşülen geçici kabul veya Dahilde İşleme İzin Belgesinin fotokopisini ekleyecektir.<sup>21</sup>



### 3.3.3. Terkin-iade işlemleri

Tecil-terkin kapsamında satın alınan maddelerle imal edilen malların süresi içinde ihraç edildiği YMM tarafından düzenlenecek bir raporla tespit edilecektir. Düzenlenecek rapor, tecil-terkin kapsamında ihracatın yapıldığı her dönem için ayrı ayrı düzenlenecek ve ikişer örneği ihracatın yapıldığı tarihten itibaren 3 ay içinde satıcıya verilecektir. Ancak, bu süre içinde makul mazeret bildirenlere VUK' un 17.maddesine göre vergi dairesince bu sürenin en çok bir katı kadar ek süre verilebilmektedir.<sup>22</sup>

Satıcıların sözü edilen raporu bağlı olduğu vergi dairesine ibraz etmesi üzerine, tecil edilen vergi terkin edilir. Bu kapsamda satın alınan ham ve yardımcı maddelerle imal edilen malların ihracatçıya tesliminde tecil-terkin uygulanması durumunda, aynı rapor ile hem satıcının, hem de imalatçının tecil edilen vergileri terkin edilir.

Tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alınan mallardan üretilen malların izin belgesinde öngörülen süre ve şartlara uygun olarak ihraç edilmemesi halinde zamanında alınmayan vergi, tecil tarihinden itibaren vergi ziyası cezası da uygulanmak suretiyle gecikme faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilir.<sup>23</sup>

## 4. DEVLET YARDIMI OLARAK DAHİLDE İŞLEME REJİMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Gümrük rejimi olarak DİR'i, bir dış ticaret yardım unsuru olarak değerlendirmek mümkündür.

Bu değerlendirme üç gerekçeye dayandırılabilir. Bunlardan ilki, rejimin, yararlanan firmalara "işletme sermayesini güçlendirme olanağı" sağlamasıdır. Firmalar, yaptıkları ithalat karşılığında gümrük vergisi olarak devlete aktaracakları fonları işletme sermayesi olarak kullanabilmektedirler. İkinci gerekçe ise; rejimin firmaya "fiyat

---

<sup>21</sup> Şenalp, Şükrü, "Dahilde İşleme İzin Belgesi ve Tecil-Terkin Uygulamaları", [http://www.alomaliye.com/sukru\\_senalp\\_diib.htm](http://www.alomaliye.com/sukru_senalp_diib.htm), 14 Ocak 2006.

<sup>22</sup> Aygün, Fethi, "Dahilde İşleme İzin Belgesi Kapsamında Katma Değer Vergisi İade İşlemleri", *Yaklaşım*, sy. 151, (Temmuz 2005), s. 89, ss. 87-90.

<sup>23</sup> İhracatın belgede öngörülen süre ve şartlara uygun olarak yapılmasına rağmen YMM raporunun süre bittikten sonra ibraz edilmesi halinde, Gelirler Genel Müdürlüğü 01.04.2003 tarihli, 013909 sayılı muktezasında, "mükellef hakkında herhangi bir tarhiyat yapılmadığının tespit edilmesi halinde, YMM raporu ile ilgili olarak 83 no.lu KDV Genel Tebliğinin 1.4. bölümündeki açıklamalara göre gecikme zammı uygulanmaksızın işleme tabi tutulması ve alıcı adına VUK' un 352/II-7.maddesi

rekabeti üstünlüğü” sağlaması olarak ifade edilebilir. Ödenmeyen vergilerin işletme sermayesini güçlendirmesi yanında, vergilerin alınmayarak maliyet unsuru olmaktan çıkarılması dış piyasalarda firmaya fiyat rekabeti üstünlüğü kazandırmaktadır. Yine bu çerçevede, ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın ithalat imkanı sunmasına bağlı olarak, yurt dışından ucuz aramalı ve hammadde ithalat olanağı sağlaması da maliyetlerin düşmesine ve rekabet avantajının yakalanmasına imkan tanımaktadır. Üçüncü gerekçe ise, rejimden yararlanan firmaların işlem hacimlerinin artırılmasına imkan sağlaması olarak gösterilebilir.<sup>24</sup>

Dahilde işleme rejimi ile ticaret politikası önlemlerine başvurulmadan hammadde ve yarı mamul ithal edilebildiğinden, özellikle ticaret politikası önlemlerine tabi eşya ithal eden firmaların daha fazla ithalat yapmalarına imkan sağlamakta ve firmaların atıl kapasite kullanımını engellenmektedir.

Yukarıda sayılan bu gerekçeler Dahilde İşleme Rejiminin bir devlet yardımı olduğunu göstermektedir. Ancak, DİR regülasyon grubu yardım araçları içinde yer aldığı için, diğer yardım araçlarından ayrılmaktadır. Çünkü DİR diğer araçlar gibi devlet tarafından sunulan maddi kaynaklı bir imkan olmayıp, gerekli koşulları sağlayan tüm firmalara açık, genel gümrük prosedüründen istisna düzenlemeler içeren bir mekanizmadır.

Yardım unsuru olarak DİR’i, DTÖ yardım kriterleri ve haksız rekabeti önlemeyi amaçlayan ticaret politikası araçları açısından değerlendirecek olursak; DTÖ’ nün yardım kriterleri açısından DİR’i yasaklanmamış yardım unsurları arasında göstermek mümkündür. Bunun nedeni ise, rejimin her türlü ayrımcılıktan uzak uygulama prosedürüne sahip olduğu için, DTÖ’ nün yardım tanımlamasında esas aldığı “özellik”<sup>25</sup> kriterine uygun olmasıdır. Rejim bu yönüyle DTÖ platformunda soruşturma ve incelemeye konu edilemeyecek bir yardım niteliğine sahiptir denilebilir.

---

*uyarınca usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir” şeklinde görüş bildirmiştir. Çakan, Yılmaz, “a.g.m., s. 81.*

<sup>24</sup> Selen, a.g.m., s. 191.

<sup>25</sup> Uruguay Antlaşması’nda tanımlanan özgül yardım kavramı sektörler, yerli ve yabancı firmalar, coğrafi bölgeler bazında ayrımcı nitelikli teşvik uygulamalarını ifade etmektedir.

## **5. TÜRKİYE VE AVRUPA BİRLİĞİ'NDE DAHİLDE İŞLEME REJİMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

### **5.1. Türkiye ve Avrupa Birliği'nde Dahilde İşleme Rejimi Uygulamaları**

#### **5.1.1. Türkiye-AB Gümrük Birliği öncesi dönem**

Dahilde işleme rejimi uygulamasına Gümrük Birliği'ne giriş ile geçilmekle birlikte Gümrük Birliği(GB) öncesi dönemde rejim gümrük muafiyetli ithalat adı altında İhracat Teşvik Belgesi ile uygulanmakta idi.

Bu dönemde ticaret politikası araçlarından dampinge karşı vergiler uygulanmakta ve düzenlenen İhracatı Teşvik Belgesi kapsamındaki ithalat bu vergilerden muaf tutulmamaktaydı. Aslında söz konusu dönemle Gümrük Birliği sonrası dönem arasındaki temel farklılıklardan biri de bu durumdur.

GB öncesi dönemde Türkiye'nin karşılaşmış olduğu dış ödemeler dengesindeki bozulmalar nedeniyle döviz ihtiyacı had safhaya ulaşmış ve bu ihtiyacın karşılanabilmesi için ihracatın özendirilmesi ön plana çıkmıştır. Bu çerçevede, ihracatın artırılması için firmalara birçok devlet yardımı sağlanmıştır.

İhracat teşvik belgesi kapsamında uygulanan gümrük muafiyetli mal ithalatı sisteminde, belge kapsamında ithali öngörülen ürünlerin yerli üretiminin olup olmadığı çok fazla dikkate alınmamış ve bu itibarla ithalatı da bir ölçüde özendirdiği ve kalıcı hale getirdiği görülmüştür.

Bu bağlamda, söz konusu teşvik sisteminin değişmesi gerektiği düşüncesi ortaya çıkmıştır. Bu gerekliliğin başlıca nedenleri şu şekildedir:

- Gümrük muafiyetli mal ithalatı devlet müdahalesi ile içeride oluşan talebi yurt dışına kaydırmakta ve bu şekilde kapasite artışı sağlayacak gelişmeleri engellenmektedir.

- Bu uygulama ile sektörler arası bağımlılık koparılmakta ve zayıflatılmaktadır.

- Bu şekilde uygulamaların uzun dönemde aynı kriterlere uyarak sürdürülmesi halinde ülkenin fason üretim yapan bir konuma gelmesi söz konusu olabilir.

GB öncesi dahilde işleme rejimi benzeri olarak uygulanan gümrük muafiyetli mal ithalatının söz konusu sakıncaları nedeniyle değişikliğe gidilmesi kaçınılmaz olmuştur.

### **5.1.2. Türkiye-AB Gümrük Birliği sonrası dönem**

Türkiye'nin 1.1.1996 tarihinden itibaren Gümrük Birliği sürecine girmesi ile birlikte Gümrük mevzuatı ve uygulamalarında yeni bir döneme girilmiş ve Türkiye 6 Mart 1995 tarihli 1/1995 sayılı Ortaklık Konseyi Kararıyla gümrük uygulamalarını AB uygulamalarına yakınlaştırmayı taahhüt etmiştir.

Ortaklık konseyi kararı, Türkiye'nin topluluk gümrük kodunu oluşturan EEC 291/92 sayılı ve 12 Ekim 1992 tarihli konsey yönetmeliği ile uygulama hükümlerini belirleyen EEC 2454/93 sayılı, 2 Temmuz 1993 tarihli komisyon yönetmeliğini temel alan konulara ait hükümleri benimsemesini hüküm altına almıştır. Bu bağlamda, "askıya alma düzenlemeleri ve ekonomik etkili gümrük rejimleri" çerçevesinde DİR'in A.B.'ye uygun olarak uygulanabilirliği gündeme gelmiştir.<sup>26</sup>

Türkiye'nin AB mevzuatına uyum sürecinde, ihracatı teşvik mevzuatının da topluluk Gümrük Kodu'na uyumlu hale getirilmesi gerekiyordu. DTM'ce AB gümrük kodu detaylı bir incelemeye tabi tutulmuş, Gümrük Birliği'nin temel prensiplerine ters düşmemek suretiyle, Türkiye'nin dış ticaret yapısı ve ihracat potansiyeli dikkate alınarak hazırlanan 95/17615 sayılı ve 31.12.1995 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanan Dahilde İşleme Rejimi Kararı ve bu karara istinaden hazırlanan DİR tebliği 1.1.1996 tarihi itibarıyla İhracatı Teşvik Mevzuatı yerine ikame edilmiştir.<sup>27</sup>

<sup>26</sup> Oğuz, Binhan, *Tekstil Sektöründe Dahilde İşleme Rejimi*, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul, 2000, s. 26

<sup>27</sup> "Dahilde İşleme Rejimi", *Dış Ticaret Dergisi*, sy. 4, (Temmuz-Ağustos 2002), s. 43, ss. 42-50.

AB gümrük mevzuatına uyumun en önemli adımını teşkil eden 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun<sup>28</sup> 5.12.2000 tarihinde yürürlüğe girmesi ile birlikte 99/13819 sayılı DİR kararı ve 2000/4 sayılı DİR tebliği yeniden yayımlanmıştır.

Yukarıda ifade edilen mevzuat uyumunun getirdiği en anlamlı değişiklik rejim kapsamında yapılacak ithalatın dampinge karşı vergi, telafi edici vergi ve kotalardan muaf tutulmaya başlanmasıdır. Ayrıca DİR kapsamında, Türkiye üreticilerinin ekonomik çıkarlarına ciddi bir zarar vermemesi kaydıyla ithalata izin verileceği şeklinde düzenlemelere gidilmiştir.

### **5.1.3. Avrupa Birliği'nde DİR uygulaması**

Uluslararası ticarete gümrük politikaları iktisadi gelişmeyi atıracı bir araç olarak kullanılmaktadır. Avrupa Birliği mevzuatında ekonomik etkili gümrük rejimleri ile ilgili hükümler, uluslararası pazarda topluluk firmalarının rekabet gücünü artıracak ve ihracat kapasitesini geliştirecek şekilde tasarlanmıştır. Özellikle topluluk içerisinde üretimi yetersiz olan hammaddelerin ithalatında, özel sektörün kısmi ya da tam vergi muafiyetinden yararlandırılması suretiyle üretim maliyetini düşüren, dolayısıyla ihracatı teşvik eden yönleri nedeniyle ekonomik etkili gümrük rejimleri dikkat çekmektedir.

Dahilde işleme ifadesi 291319 no.lu Konsey Yönetmeliğinde vergi muafiyet prosedürü olarak tarif edilmiştir. Bu prosedür, üretim ve ardından ihracat amacıyla, girdilerin AB'ye vergi ödemediği ithal edilmesine izin vermektedir.<sup>29</sup>

19.10.1992 gün ve L302 sayılı AT Resmi Gazetesi'nde yayımlanan EEC 2913/92 işaretli Konsey Yönetmeliği ile işlerlik kazanan ve uygulama esasları da 11.11.1993 gün ve L253 sayılı AT Resmi Gazetesinde yayımlanan 2454/93 sayılı Komisyon Yönetmeliği ile belirlenen AB Gümrük Kodu ile düzenleme getirilen alanlar arasında yer alan Dahilde İşleme Rejimi(inward processing regime) üye ülkelerin üçüncü ülkelere yönelik ihracatın teşviki amacıyla yararlandıkları önemli araçlar arasında yer almaktadır.<sup>30</sup>

<sup>28</sup> 4.11.1999 tarihli 23866 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>29</sup> Inward Processing Regime, a.g.e., [http://www.revenue.ie/leaflets/ip\\_guide03.pdf](http://www.revenue.ie/leaflets/ip_guide03.pdf).

<sup>30</sup> Devlet Planlama Teşkilatı, a.g.e., <http://ekutup.dpt.gov.tr/ab/uyum>.

AB’nde Dahilde İşleme Rejimi Uygulamaları Türkiye uygulamaları ile büyük ölçüde paralellik arz ettiğinden uygulama ayrıntılarına tekrar girilmeyecektir.

AB şartlı muafiyet sistemi uygulamasında, eşyanın serbest dolaşımında olmamasından dolayı geçici olarak ithal edilen ürünün işleme faaliyetlerinde kullanılıp kullanılmadığının, işlem görmüş ürünün ihraç edilip edilmediğinin-aksi halde bir gümrük borcu doğacağından- gümrük idaresi tarafından tespit edilmesi gerekmektedir. Birkaç ülkenin dahil olduğu trafiğin denetim altında tutulabilmesi için, gümrük idareleri arasından bilgi alışverişinin sağlanması gerektiğinden ürünlerin statüsünü gösteren bilgi formlarının gümrük idarelerine ibraz edilmesi gerekmektedir. Bu belgelerden amaçlanan, eşyanın serbest dolaşıma sokulmak istenmesi halinde bir üye ülke tarafından vergilerin tahsilinin yapılabilmesidir.<sup>31</sup>

AB’nde Dahilde İşleme Rejiminin uygulanabilmesinin en önemli şartı, rejim kapsamında üretilen nihai ürünlerin ihracat için avantajlı koşullar yaratması ve topluluk üreticilerinin temel ekonomik çıkarlarının olumsuz yönde etkilenmemesidir.

Rejimin yerli üretim üzerinde zarar etkisi ortaya çıkması halinde ise, bu kapsamda yapılan ithalat ticaret politikası araçlarına tabi tutulabilmektedir. Rejimin olumsuz etkisinin önlenmesi için mevcut politikanın değiştirileceği hususu yazılı metinlere yansıtılmaktadır.<sup>32</sup>

Firmalar DİİB için yapacakları müracaatlarda, yapılacak işlemin topluluk üreticilerinin temel çıkarlarına ters düşmeyeceğini ispat eden bilgi ve belgeleri sunmak durumundadır. İlgili mercilerin bu başvuruları değerlendirirken ekonomik şartları test etme zorunluluğu vardır. Örneğin; işleme tabi tutulacak eşya ile aynı cinsten hiçbir eşyanın yurt içinde üretilmemesi veya yeterli miktarda ve uygun bir sürede üretilmemesi, yerli üreticilerin önerdikleri fiyatların söz konusu ticari işlemi gayri ekonomik kılmaması gibi ekonomik şartlar aranmaktadır. Ekonomik şartlar 11.1.1993

<sup>31</sup> Dirlık, Didem, “Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı AT ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü Topluluk Hariçte İşleme Rejiminin Mevzuat, Uygulama ve Sorunlar Açısından İncelenmesi ve Türkiye’nin Uyum Çalışmaları”, Eylül 1998, Ankara, [http://www.gumruk.gov.tr/gumruk/dosyaupload/ab/top\\_haric\\_isleme.pdf](http://www.gumruk.gov.tr/gumruk/dosyaupload/ab/top_haric_isleme.pdf), 21 Ekim 2005.

<sup>32</sup> Öztürk, Hüseyin, “Ticaret Politikası Araçları İle Dahilde İşleme Rejimi Arasındaki Hassas Denge Ülkemizde Kurulabilir mi?”, <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/ekim97/ticaret.htm>, 01 Şubat 2006.

tarihli Avrupa Birliği Resmi Gazetesi 552. maddesinde detaylı olarak kodlarla ifade edilmiştir.

Topluluk dzenlemelerinde yer alan, ekonomik teste ilişkin bu şartların uygulamada zorluklara yol açması ve bryk miktarda zaman kaybına neden olmasının sonucu olarak, AB Komisyonu standart bir uygulama sağlamak amacıyla 30.09.1998 tarihinde Bordeaux Kriterlerini uygulamaya koymuştur. Bu kriterler çerçevesinde, ekonomik fiyat, bulunabilirlik ve kalite gibi üç temel kıstas belirlenmiştir. Ancak, üye lkelere, iş çevrelerinin ve komisyon temsilcilerinin farklı yaklaşımları nedeniyle bu ölçütlerin sadece AB için hassas ürünler olarak kabul edilen tarım ürünlerinde uygulanması önerilmiştir.

#### **5.1.4. Türkiye ve Avrupa Birliği'nde dahilde işleme uygulamalarının karşılaştırılması**

Türkiye'de Dahilde İşleme Rejimine ilişkin mevzuat, AB ile imzalanan 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı çerçevesinde, Türkiye'nin ekonomik ve dış ticaret yapısı da göz önünde bulundurularak oluşturulmuştur. Bu nedenle, Türkiye DİR uygulaması AB dzenlemelerine bryk ölçüde paralellik arz etmekle birlikte, AB ile Türkiye'nin ekonomik ve ticari yapısı ile gelişmişlik düzeylerindeki farklılıklardan dolayı, anılan rejimin Türkiye uygulamaları ile AB uygulamaları arasında bazı temel farklılıklar bulunmaktadır.

İlk olarak, AB' de bu uygulama giderek azalan bir teşvik sistemiyken, Türkiye'de özellikle tekstil-hazır giyim sektöründe bryk talep görmektedir. Bunun başlıca nedeni, AB'nin sanayi alanında üretimin yeterli olduğu bir iç pazara sahip olması ve ticaretin de önemli ölçüde iç pazar içerisinde gerçekteşmesi ve buna yönelik teşvik sistemlerinin uygulanmasıdır. Türkiye'de ise yerli üretimin birçok hammadde ve aramalı üretiminde yetersiz olması nedeniyle, rejimin Türkiye uygulamalarında sektörler itibariyle bir kısıtlama getirilmemiştir. Bu nedenle, AB ile Türkiye dzenlenen DİİB açısından karşılaştırıldığında, doğal olarak AB'de çok daha az sayıda Dahilde İşleme İzin Belgesi dzenlenmektedir. Ayrıca, finansman maliyetlerinin göreceli olarak yüksek oluşu da, ihracatçı firmaları bu rejime yöneltmiştir.

Türkiye ile AB arasında Gümrük Birliği tesis edilmesine rağmen, AB'nden ithal edilerek işlenen ve elde edilen ürünlerin tekrar AB ülkelerine DİR kapsamında ihraç edildiği görülmektedir. Örneğin, %3 lük KKDF kesintisi ile KDV'nin getirdiği mali yüklerden kurtulmak amacıyla firmalar, AB ülkelerinden ithal edilip işlendikten sonra yine AB'ye ihraç edilen ürünlerde de DİİB kullanmaktadır.<sup>33</sup>

DİR uygulamasında AB ile aramızda görülen diğer bir farklılık da, muafiyet kapsamında ithaline izin verilen malların, topluluk üreticilerinin temel çıkarlarını olumsuz etkilemesi yönündeki şartın hassasiyetle uygulanmasıdır. Özellikle tarım sektöründe faaliyet gösterenlerin önemli bir politik güce sahip olmaları nedeniyle, tarım ürünleri stratejik ürün olarak korumacılığın en yoğun uygulandığı sektördür. Türkiye'de ise, DİR'e ilişkin kararda yer almasına karşın, uygulamaya yön veren tebliğlerde bu şartın nasıl uygulanacağı konusunda kıstasların belirtilmemesi nedeniyle, belge verilirken bu rejim kapsamında yapılan ithalatın yerli üreticileri olumsuz etkileyip etkilemediği konusu sağlıklı olarak değerlendirilememektedir.

DİR uygulamasında görülen bir farklılık da kurumsal yapıdır. AB mevzuatında izni veren, uygulayan ve denetleyen merci tekdir ve bu mercilerin yerel olması tercih edilmiştir. AB mevzuatına göre rejimin tüm uygulama etapları gümrük idarelerindedir.

AB'de söz konusu rejimin üye ülkelerde uygulanmasında İngiltere ve İspanya DİR'ini en başarılı uygulayan ülke konumundadır. Bu sonucun elde edilmesinde, DİR ile ilgili mevcut kurumsal yapı önemli bir etkidir. Her iki ülkede de “ileri derecede işleme yönelik ve genel ekonomiyi önemli ölçüde etkilediği düşünülen işlemler” bir uygulama birimi olan gümrük idareleri yerine, ekonomiye ilişkin makro ve mikro politikaların üretildiği ve yönlendirildiği dış ticaret kurumları tarafından incelenmekte ve karara bağlanmaktadır.

Türkiye'de ise DİR ile ilgili uygulamalar farklı birimler tarafından gerçekleştirilmektedir. Uygulamaya bakıldığında, DİİB Dış Ticaret Müsteşarlığı'na verilirken, belge kapsamında yapılan ithalat-ihracat işlemleri gümrük idaresinde gerçekleştirilmekte, daha sonra şartlı muafiyet işleminin bir aşaması olan taahhüt kapatılması işlemleri ise, İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterlikleri'nce yapılmaktadır.

<sup>33</sup> Altunyaldız, a,g,m, <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGi/nisan2004/abdevlet.HTM>.



Yapılan soruşturma sonuçlarına göre, farklı birim ve süreçlerde yapılan bu işlemlere bağlı olarak, ihracat yapılmış gibi sahte gümrük beyannameleri düzenlenmesi, gerçek değerlerinin çok üstünde fiktif ihracatlar ve sahte teyitlerle taahhüt kapatılması suretiyle milyonlarca dolarlık hazine kaybına sebebiyet verildiği anlaşılmaktadır.<sup>34</sup>

## **6. DAHİLDE İŞLEME REJİMİNİN TÜRKİYE EKONOMİSİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ**

### **6.1. Dahilde İşleme Rejiminin Uygulama Sonuçları**

1996 yılında Türkiye'nin Gümrük Birliği'ne girmesi ile birlikte uygulanmaya başlanan ve genel ihracat içindeki payı %40'lara ulaşan Dahilde İşleme Rejimi bazıları tarafından ihracat sektöründe vazgeçilmez bir ihracat teşvik aracı olarak gösterilirken, bazı kesimler tarafından da, ülke ekonomisini gün geçtikçe tüketen bir sistem olarak gösterilmektedir. Şüphesiz bu görüşlerin doğruluğunun ortaya konması için istatistiki verilere dayanarak analizinin yapılması gerekmektedir.

Türkiye'de 1996–2004 yılları arasında düzenlenen DİİB dağılımı aşağıdaki Tablo 2'te gösterilmiştir.

---

<sup>34</sup> TBMM Başkanlığı Yolsuzlukların Sebeplerinin Sosyal ve Ekonomik Araştırılarak Alınması Gereken Önlemlerin Belirlenmesi Amacıyla Kurulan Meclis Araştırma Komisyonu, "Para, Bankacılık, Hazine Dış Ticaret, Gümrük Konuları Genel Raporu", [http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/yolsuzluk\\_arastirma](http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/yolsuzluk_arastirma), 25 Şubat 2006.

**TABLO 2**  
**Dahilde İşleme İzin Belgelerinin Ana Sektörlere Göre Dağılımı**  
**(1000 USD)**

Daire	Yıl	TÜM BELGELER			KAPALI BELGELER			ORANLAR		
		Belge Adedi	Öngörülen İhracat (\$)	Öngörülen İthalat (\$)	Gerçek İhracat (\$)	Gerçek İthalat (\$)	Net İhracat (\$)	Belge Kapatma	Gerçek İhracat Oran	Gerçek İthalat Oran
Sanayi	1996	786	4.459,79	2.701,19	3.563,23	1.771,70	1.791,54	89,69%	84,51%	69,13%
	1997	1.207	6.579,76	3.902,75	5.349,79	2.720,30	2.629,49	90,64%	86,92%	74,09%
	1998	1.209	6.727,01	4.132,79	5.290,65	2.543,44	2.747,20	91,40%	81,44%	63,42%
	1999	1.123	6.373,61	3.843,07	5.252,51	2.419,57	2.832,95	88,78%	89,98%	67,45%
	2000	1.312	7.807,41	4.907,52	6.397,16	3.272,86	3.124,30	89,02%	90,74%	73,23%
	2001	1.676	9.665,06	6.230,87	7.981,61	4.054,16	3.927,45	89,80%	94,15%	74,33%
	2002	1.691	12.430,47	8.205,50	11.024,18	5.382,47	5.641,70	86,10%	104,10%	77,52%
	2003	1.951	18.569,28	12.597,88	11.052,21	5.837,32	5.214,89	62,28%	103,83%	79,85%
	2004	2.025	24.943,49	17.277,96	2.924,44	1.716,19	1.208,25	14,86%	101,99%	80,04%
<b>Toplam Sanayi</b>	<b>12.980</b>	<b>97.555,87</b>	<b>63.799,53</b>	<b>58.835,77</b>	<b>29.718,00</b>	<b>29.117,77</b>	<b>73,54%</b>	<b>94,39%</b>	<b>74,01%</b>	
Tarım	1996	478	1.648,22	902,09	1.227,45	498,75	728,71	84,31%	86,02%	64,15%
	1997	833	2.500,97	1.463,70	1.605,26	749,22	856,04	77,91%	75,38%	61,69%
	1998	848	1.677,88	981,43	987,89	468,73	519,15	73,00%	69,45%	58,08%
	1999	706	1.338,75	649,68	904,56	354,06	550,49	79,04%	75,14%	62,10%
	2000	691	1.253,18	624,96	870,34	361,59	508,75	76,12%	77,50%	64,90%
	2001	489	1.092,75	512,3	869,09	347,83	521,26	80,16%	85,11%	72,35%
	2002	559	1.360,43	681,13	989,27	396,33	592,94	77,28%	95,74%	73,69%
	2003	692	1.838,49	996,22	752,21	434,84	317,38	62,72%	84,07%	77,13%
	2004	949	2.085,58	1.132,72	211,05	163,13	47,92	23,50%	83,35%	86,07%
<b>Toplam Tarım</b>	<b>6.245</b>	<b>14.796,26</b>	<b>7.944,25</b>	<b>8.417,12</b>	<b>3.774,47</b>	<b>4.642,64</b>	<b>67,83%</b>	<b>80,10%</b>	<b>66,24%</b>	
Tekstil	1996	1.118	2.814,47	1.446,55	2.220,45	809,34	1.411,11	88,73%	86,16%	60,89%
	1997	2.068	5.588,29	2.923,70	4.221,97	1.583,28	2.638,69	90,04%	83,81%	60,53%
	1998	2.062	5.410,75	2.814,69	3.989,01	1.348,07	2.640,94	88,55%	83,66%	54,36%
	1999	1.871	4.483,66	2.331,27	3.369,79	1.829,61	1.540,17	88,94%	81,13%	84,49%
	2000	1.976	4.963,18	2.592,83	4.017,47	1.609,68	2.407,80	90,94%	86,53%	66,02%
	2001	2.077	4.806,48	2.490,27	4.176,42	1.621,71	2.554,71	91,72%	91,47%	68,2
	2002	1.924	5.211,64	2.904,58	4.853,68	1.753,63	3.100,05	89,66%	101,31%	65,62%
	2003	2.126	6.281,17	3.591,37	4.554,91	1.756,89	2.798,02	75,54%	102,32%	68,22%
	2004	1.994	6.411,88	3.804,36	649,64	272,47	377,16	20,01%	100,61%	70,29%
<b>Toplam Tekstil</b>	<b>17.216</b>	<b>45.971,53</b>	<b>24.899,61</b>	<b>32.053,34</b>	<b>12.584,68</b>	<b>19.468,66</b>	<b>80,02%</b>	<b>89,95%</b>	<b>66,10%</b>	
<b>Toplam</b>	<b>36.441</b>	<b>158.323,66</b>	<b>96.643,39</b>	<b>99.306,22</b>	<b>46.077,15</b>	<b>53.229,07</b>	<b>75,62%</b>	<b>91,55%</b>	<b>71,01%</b>	

Kaynak: DTM Dahilde İşleme Rejimi İstatistikleri, [http:// www.dtm.gov.tr/İHR/rejim/genel/D1\\_A\\_xls..](http://www.dtm.gov.tr/İHR/rejim/genel/D1_A_xls..), 02 Ekim 2005.

Tablo 2’de 2002 yılı hariç 1999 yılından itibaren alınan DİİB sayısının arttığı görülmektedir. Dokuz yıllık dönemde verilen 36.441 adet DİİB’nin yaklaşık %76’sı kapatılmıştır.

Dahilde İşleme Rejiminden en fazla yararlanan sektörün 17.216 belge sayısı ile tekstil sektörü olduğu görülmektedir. Sanayi sektörü ikinci sırada yer alırken, tarım sektöründe yerli üretimin katkı oranının yüksek olması nedeniyle bu rejimden sınırlı oranda yararlanılmaktadır.

DİR'inin sağladığı net ihracat katkısının en yüksek olduğu sektör 29.177 milyon dolar ile sanayi sektörüdür. Aslında bu rejimin düzenleniş mantığı içinde normal bir sonuçtur. Çünkü rejim yerli üretimi artırma amacıyla tasarlanmıştır. Burada dikkat çekici olan nokta, DİR'in, Türkiye'nin tarımsal potansiyeli yüksek bir ülke olmasına rağmen, tarımsal imalat sanayinde katma değeri artıracak yönde kullanılmıyor olmasıdır. 1980 sonrası dönemde sanayi ve ticaret ağırlıklı bir üretim yapısıyla dışa açılan bir kalkınma modeli benimsenmiştir. Dolayısıyla mevcut sonucun, bu politikanın bir ürünü olarak karşımıza çıktığını söylemek yanlış olmayacaktır.

1996–2004 yılları arasında DİİB kapsamında öngörülen ihracatın %91,55'i, ithalatın ise %71,01'i gerçekleşmiştir. Rejimin ülke ekonomisine net ihracat katkısı ise 53.229 milyon dolar olmuştur.

Dahilde İşleme Rejiminin Türkiye ihracatı içindeki yeri ve öneminin daha iyi anlaşılabilmesi için, DİİB kapsamında taahhüt edilen ve gerçekleşen ihracatın genel ihracat içindeki payı, yine DİİB kapsamında taahhüt edilen ve gerçekleşen ithalatın genel ithalat içindeki payı ve döviz kullanım oranının(gerçekleşen ithalat/gerçekleşen ihracat) değerlendirilmesi gerekmektedir.

**TABLO 3**  
**Toplam İhracat İçinde DİR'in Payı**  
**(Milyon \$)**

Yıl	DİR KAPSAMINDA İHRACAT					
	Toplam İhracat	Gerçekleşen İhracat	DİR'in Oranı	Toplam İthalat	Gerçekleşen İthalat	DİR'in İthalatta Payı
1996	23.224	7.011,1	%30	43.627	3.080	%7
1997	26.261	11.177,0	%42	48.559	5.053	%10
1998	26.974	10.267,5	%47	45.921	4.360	%9
1999	26.587	9.526,9	%44	40.671	4.603	%11
2000	27.775	11.284,9	%40	54.503	5.244	%11
2001	31.334	13.027,1	%41	41.399	6.023	%15
2002	36.059	16.867,1	%47	41.554	7.532	%15
2003	47.253	16.359,3	%55	69.340	8.029	%12
2004	63.121	2.151,8	%3,5	95.540	2.151	2,25
<b>Toplam</b>	<b>308.588</b>	<b>99.306,2</b>	<b>%32,2</b>	<b>493.040</b>	<b>46.077</b>	<b>%9,3</b>

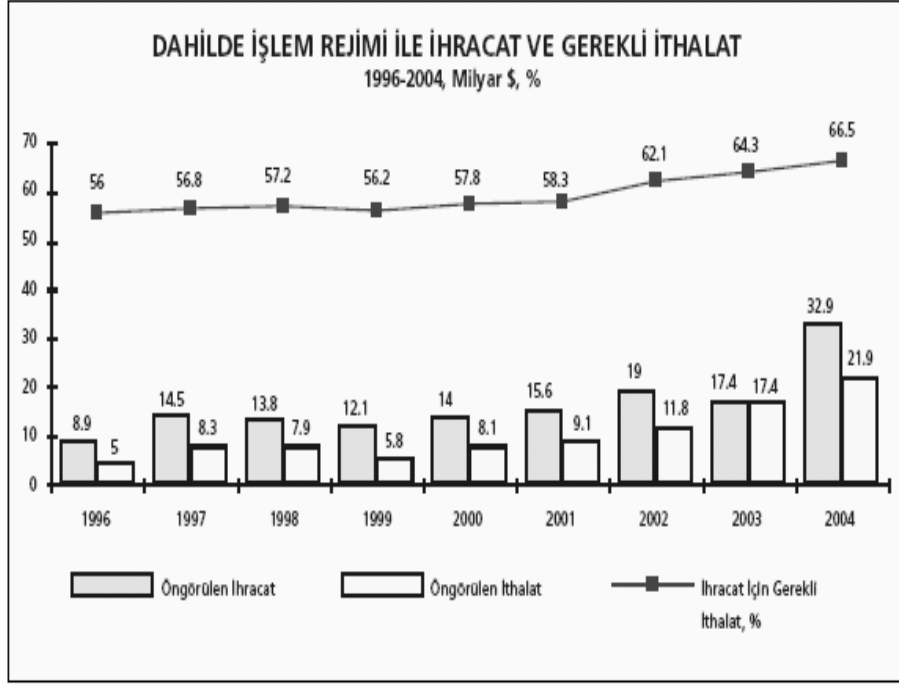
Kaynak: Kaynak:DTM Dahilde İşleme Rejimi İstatistikleri,  
http:// www.dtm.gov.tr/İHR/rejim/genel/D1\_A\_xls., 02 Ekim 2005.

Tablo 3'te görüldüğü gibi, 1994–2004 yılları arasında genel ihracat tutarı 308.588 milyon dolar iken bunun %32'si Dahilde İşleme Rejimi kapsamında gerçekleşmiştir. DİR kapsamında yapılan ihracat için ise 46.077 milyon dolar ithal girdi kullanılmıştır.

İthalat gerçekleşme oranında ise önemli sayılmayacak artışlar gözlenmektedir. 2000 yılı sonrası gözlenen farklılık, 2001 yılında yaşanan ekonomik krize bağlanabilir. Ekonominin daralması ve yaşanan yüksek devalüasyon ithalatın daralmasına neden olurken, üreticilerin ihraç pazarlarına yönelmelerine neden olmuştur. Bu yönelişin sonucunda belge kapatma oranları düşerken, ihracat gerçekleştirme oranı % 100'lere yaklaşmıştır. DİR kapsamında yapılan ihracatın genel ihracata oranı % 40'lara ulaşırken, belge kapsamında yapılan ithalatın genel ithalata oranı %10'larda kalmaktadır. Rejim bu anlamda, ihraç ürünlerinin bünyesine giren ucuz hammadde ve aramalı ithaline imkan tanırken, ihracatın artmasına destek sağlamaktadır.

Tablo 4'te DİİB kapsamında öngörülen ihracatın ithalata oranı, diğer bir ifadeyle belge kapsamında taahhüt edilen ihracat için yapılması gereken ithalata ilişkin veriler bulunmaktadır.

**TABLO 4**  
**Türkiye’de Dahilde İşleme Rejimi Kapsamında Yapılan İthalat ve İhracat.**



Kaynak: Sönmez, Mustafa, Türkiye İhracatının İthalata Bağımlılığı (2000–2004), <http://www.bagimsizsosyalbilimciler.org/yazilar.uye>, 18 Şubat 2006.

Tablo 4’ten görüleceği üzere 1996 yılında taahhüt edilen 100 dolarlık ihracat için yapılan ithalat tutarı 56 dolar iken, 2003 yılında %64,3’e, 2004 yılında ise 66,5 dolara ulaşmaktadır. Diğer bir ifadeyle, her geçen yıl DİR kapsamında yapılan ürün ihracı için yapılması gereken ithalat artmaktadır. İthalat oranındaki bu artış Türkiye’nin giderek daha düşük katma değerli mal ihraç ettiğini göstermektedir.

Özellikle son 3 yılda ithalatın artmasının arkasında yatan sebep TL’nin aşırı değerlenmesidir. Bilindiği gibi TL değer kazandıkça ithal malların TL cinsinden değeri düşmektedir. Aşırı değerli TL’nin baskısı ile ihracata dönük sanayi, karını korumak ve ihracatı sürdürebilmek için yerli girdiyi düşürüp ithal girdi kullanma yolunu seçmektedir. Özellikle kayıtlı istihdama sahip büyük işyerleri üretimde, yerli işgücü

yerine ithal makine, yerli ara malı yerine ithal ara malı kullanarak, maliyetlerini rekabetçi bir seviyeye çıkarmaya gayret etmektedir.<sup>35</sup>

İhracata yönelik sektörlerde rekabet gücünü bu şekilde korumaya zorlayan ortam ekonomide hızla artan ithalat, artmayan reel ücretler ve istihdam gibi maliyetlere neden olmaktadır.

Aşağıdaki tabloda, DİR çerçevesinde sektörler göre gerçekleşen ihracat ve gerçekleşen ithalat ile ilgili bilgilere yer verilmiştir.

**TABLO 5**  
**Dahilde İşleme Rejimi Çerçevesinde Sektörlere Göre Gerçekleşen İhracat ve Gerçekleşen İthalat**  
**(2001-2003)**

	2003			2002			2001		
	Gerç. İhr.(1)	Gerç. İth.(2)	D.K.O. (%)	Gerç. İhr.(1)	Ger. İth.(2)	2/1(%)	Gerç. İhr.(1)	Ger. İth.(2)	2/1(%)
Taşıt	4.788	2.292	<b>47,87</b>	3.551	1.533	<b>43,17</b>	2.114	866	<b>40,96</b>
Demir-Çelik	3.275	2.042	<b>62,35</b>	2.890	1.707	<b>59,07</b>	2.037	1.210	<b>59,40</b>
Dokuma-Giyim	4.196	1.546	<b>36,84</b>	4.376	1.477	<b>33,75</b>	3.796	1.395	<b>36,75</b>
Elektronik	642	464	<b>72,27</b>	982	721	<b>73,42</b>	838	636	<b>75,89</b>
Gıda-İçki	752	435	<b>57,85</b>	989	396	<b>40,04</b>	867	347	<b>40,02</b>
Madeni Eşya	565	204	<b>36,11</b>	1.009	279	<b>27,65</b>	606	169	<b>27,89</b>
Elektrikli Mak.	350	167	<b>47,71</b>	613	298	<b>48,61</b>	595	321	<b>53,95</b>
Kimya	257	175	<b>68,09</b>	575	305	<b>53,04</b>	305	150	<b>49,18</b>
Demir Dışı Metal	209	121	<b>57,89</b>	352	212	<b>60,23</b>	245	176	<b>71,84</b>
Mak. İmalat	131	50	<b>38,17</b>	162	54	<b>33,33</b>	148	55	<b>37,16</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>15.165,00</b>	<b>7.496,00</b>	<b>49,43</b>	<b>15.499</b>	<b>6.982</b>	<b>45,05</b>	<b>11.551,00</b>	<b>5.325,00</b>	<b>46,10</b>

Kaynak:Dahilde İşleme Rejimi İstatistikleri, www.dtm.gov.tr/İHR/rejim/genel/D1\_A\_xls, 25 Şubat 2006.

Tablo 5’ de Türkiye ihracatının lokomotifi konumundaki birçok sektörün, ithalata bağımlı olduğu görülmektedir. Dahilde İşleme Rejimi kapsamında en çok ihracat yapan sektörler sırasıyla taşıt, dokuma-giyim ve demir-çelik sektörüdür. Yine en çok ithalat yapan sektörlerin bu üç sektör olduğu anlaşılmaktadır. 2003 yılında DİR kapsamında ihracatın ithalatı karşılama oranının en düşük olduğu sektör %72,27’lik oranla, elektronik sektörüdür. Elektronik sektörünü %68,09 oranla kimya, %62,35 oranla demir çelik sektörü takip etmektedir. Net ihracat katkısı en yüksek olan sektör ise, dokuma-giyim sektörüdür.

<sup>35</sup> Sönmez, Mustafa, “Türkiye İhracatının İthalata Bağımlılığı ( 2000–2004)”, <http://www.bagimsizsosyalbilimciler.org/yazilar.uye>, 14 Kasım 2005.

## 6.2. Tekstil Sektöründe Dahilde İşleme Rejiminin Etkisi

Türkiye’de tekstil ve hazır giyim sektörünün, ihracat, istihdam, sanayi, üretim gibi faktörler dikkate alındığında çok önemli bir ekonomik güç olduğu bilinmektedir. Özellikle 1980 sonrası başlayan dışa açılma sürecinden sonra, sektör giderek güçlenmiş ve dünyanın en önde gelen tekstil ve hazır giyim tedarikçileri arasında yer almıştır. Ancak, 2005 yılında tüm dünyada kota ve benzeri miktar kısıtlamalarının kaldırılması sektörü güç durumda bırakmıştır.<sup>36</sup>

Son yıllarda hız kazanan ekonomik gelişmeler, bir yandan ülkeler arası ilişkileri arttırırken, öte yandan firmalar arası rekabeti yoğunlaştırmaktadır. Firmalar rekabet gücünü etkin üretim, düşük maliyet ve kaliteli mamül üretmekle kazanabilmektedir. İhracat sektöründe çalışan firmalar da ihtiyaç duydukları girdileri daha avantajlı ve daha az maliyetli olduğundan DİR kapsamında ithal etmeyi tercih etmektedirler.

Türkiye’de DİR’den en çok faydalanan sektörün tekstil-hazır giyim sektörü olması nedeniyle rejimin bu sektöre etkisinin incelenmesinde yarar vardır.

Türkiye’nin toplam ihracatının %32 ini oluşturan lokomotif sektör konumundaki tekstil-hazır giyim sektörü, dünya tekstil piyasalarında güçlenen Uzakdoğu ülkelerinin şiddeti artan rekabetinden iç ve dış piyasalarda olumsuz yönde etkilenmiştir. Bu nedenle, DİR ile ihracata teşviki sektörde artan bir hassasiyet yaratmaktadır.

Aşağıda yer alan Tablo 6’ da, 1999–2003 yılları arasında DİR ‘in tekstil sektöründeki payına yer verilmiştir.

---

<sup>36</sup> Demiray, Mehmet Ali, “Dahilde İşleme Rejiminde Yeni Dönem”, [http://www.itkip.org.tr/hedef/200312\\_aralik/RSMIGZT.htm](http://www.itkip.org.tr/hedef/200312_aralik/RSMIGZT.htm), 18 Ekim 2005.

**TABLO 6**  
**DİR'in Tekstil Sektöründe Payı (1999-2003)**  
**(Milyon Dolar)**

YIL	İHRACAT			İTHALAT		
	DİİB Kapsamı İhracat1	Toplam İhracat	1/2 %	DİİB Kapsamı İthalat 3	Toplam İthalat 4	3/4 %
1999	3.369	9.994	33,71%	1.830	2.115	86,52%
2000	4.017	10.292	39,03%	1.610	2.375	67,79%
2001	4.176	10.604	39,38%	1.622	2.160	75,09%
2002	4.853	12.362	39,26%	1.754	3.127	56,09%
2003	4.554	15.224	29,91%	1.757	3.863	45,48%
<b>TOPLAM</b>	<b>20.969</b>	<b>58.476</b>	<b>35,86%</b>	<b>8.573</b>	<b>13.640</b>	<b>62,85%</b>

Kaynak: DTM web sayfası verilerinden derlenmiştir, [http://www.dtm.gov.tr/IHR/rejim/genel/D1\\_A\\_xls](http://www.dtm.gov.tr/IHR/rejim/genel/D1_A_xls), 25 Şubat 2006.

Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi, tekstil sektöründe yapılan ihracatın yaklaşık %36'sı DİR kapsamında yapılmıştır. Yine aynı yıllar arasında sektörün net ihracat katkısı (tekstil sektöründe DİİB kapsamında yapılan ihracat ile yapılan ithalat arasındaki fark) 12.396 milyon dolar olmuştur.

Tüm sektörler genelinde DİİB'li ithalatın sektörün toplam ithalatına oranı %10'larda kalmasına karşın, tekstil- hazır giyim sektöründe DİİB'li ithalatın payı 1999-2003 yılları arasında %63'e ulaşmıştır. Tekstil- Hazır Giyim sektöründe toplam ithalatın %90 kadarı ise tekstil sektöründe gerçekleşmektedir.<sup>37</sup>

Bu noktada tekstil-hazır giyim ihracatının büyük kısmını gerçekleştiren hazır giyim sektörü için DİR önemli bir teşvik unsuru iken, hazır giyim girdi tedarikçisi konumundaki tekstil sektörü için rekabette büyük avantaj kaybına neden olmaktadır.

Devletin yoğun teşvikler uyguladığı Çin, Hindistan, Pakistan gibi Asya ülkelerinden çok ucuza tekstil ürünü ithal edilerek Türkiye adeta ithalat cenneti haline getirilmiştir. Zaten yüksek girdi maliyetleri altında ezilen yerli üreticiler, düşük maliyetle üretilen bu mallarla rekabet edemediğinden tekstil sektöründe büyük sıkıntı yaşanmaktadır. Türk lirasının son yıllarda aşırı değerlenmesi ithalat üzerindeki baskıyı daha da arttırmaktadır.

<sup>37</sup> Oğuz, a.g.e., s. 35.



Dahilde İşleme Rejimi'nin amacı dışında kullanımının engellenmesi, bu nedenle de ülke üretici ve ihracatçısı firmaların zarar görmemesi için sektör kuruluşlarından gelen talepler doğrultusunda Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından birtakım önlemler alınmaya çalışılmıştır.

Bunlardan bazıları; ilk belge taleplerinde, yıllık üretim kapasitesinin belli bir oranında belge düzenlenmesi yoluna gidilmesi, taahhüt hesabı açık birden fazla belge bulunması durumunda, açık belgeler ve düzenlenecek belge taahhütleri toplamının, firmanın yıllık üretim kapasitesini aşmamasına dikkat edilmesi, taahhüt hesabı açık bulunan belgelerden süresi sona erenlerin, kapatma müracaatı yapılmadan yeni belge düzenlenmemesi, mevzuatta azami 12 ay olarak belirlenen belge sürelerinin, ithal ve ihraç konusu malların iç piyasadaki durumuna göre uygulamada 4, 6 ya da 9 ay olarak uygulanmasıdır.

Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ve Sektörel Dış Ticaret Şirketleri hariç imalatçı olmayan ihracatçılar( yan sanayiciye ithal eşyasından işlem görmüş ürün ürettiren ve bu ürünün ihracatını kendisi ve /veya aracı ihracatçı vasıtasıyla gerçekleştiren, imalatçı olmayan DİİB sahibi firma) adına DİİB düzenlenmemektedir.

Yerli üreticiyi koruma adına yapılan diğer bir düzenleme de, NE:30/1 'in altındaki pamuk ipliği ithalatına, en az %50'nin yurtiçi piyasadan sağlanması şartıyla izin verilmesidir. Yapılan bu düzenlemeye tekstil sektörü destek verirken, hazır giyim sektöründen maliyetlerini arttırdığı ve rekabet gücünü azalttığı gerekçesiyle büyük tepki gelmiştir.

Sektörde DİR konusunda yaşanan ortak bir sorun da belgelerin gerçek ihracatçılara verilmemesi ve belge alan firmaların suistimalleridir. DİR kapsamında ithal edilen mallar sahte gümrük çıkış beyannameleri ile iç piyasaya kayıtsız olarak satılmaktadır. Bu durum piyasada haksız rekabete yol açarak yerli üreticiyi mağdur etmekte, devleti de vergi kaybına uğratmaktadır.

Aslında yerli firmalar da, yurtdışındaki rakipleriyle hem üretim manasında, hem de yönetim manasında rekabet edebilecek düzeyde firmalardır. Ancak, üretim için gerekli olan girdi maliyetinin (elektrik, işgücü, sosyal güvenlik vs.) rakiplerine göre

yüksek olması birim fiyatları da yükseltmektedir. Onun içindir ki, Türkiye’de ihracat sektöründe faaliyet gösteren Türk firmaları, korumacılık yerine, rakipleriyle eşit rekabet şartları, düzgün ve doğru işleyen teşvik sistemi istemektedirler. Üretim için gerekli olan girdiler, dünya fiyatlarına düşürüldüğünde ve istikrar içinde işleyen bir kur sistemi de yerleştiği zaman, ne yukarıda sayılan önlemlerin alınmasına ihtiyaç kalacaktır ne de bir taraf hoşnut edilirken diğer taraf mağdur edilecektir. Çünkü böyle bir korumacılık politikası, hammadde üretimi kurtaralım derken, öte yandan bu hammaddeyi kullanan firmaları mağdur etmektedir. Ayrıca, eşit şartlarda yaratılan bir rekabet ortamı, fiyatları da piyasa ortamlarına göre belirleyecektir. Piyasa şartlarına göre belirlenen fiyatlar da hem üretici hem de tüketici için optimum fiyat olacaktır.

## **7. TÜRKİYE’DE DAHİLDE İŞLEME REJİMİNDE YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

DİR, “işletme sermayesini genişletici etkisi”, “fiyat rekabeti üstünlüğü sağlayıcı etkisi” ve “atıl kapasite kullanımını azaltıcı etkisi”yle aslında önemli bir yardım unsuru olarak değerlendirilebilir. Ulusal ve uluslararası ayrımcılıktan uzak bir uygulama prosedürüne sahip olan DİR, yasaklanmamış yardımlar arasında yer almaktadır. Diğer bir ifadeyle, DTÖ’ nün yardım tanımlamasında ve sınıflandırmasında esas aldığı “özgüllük” kriterine uyan bir yardım olması sebebiyle *Devlet Yardımları Anlaşması* kapsamında davaya konu edilememektedir. Ancak, piyasa ekonomisi koşullarının hakim kılınması amacıyla kullanılan, ticaret politikası önlemlerini düzenleyen DTÖ ek anlaşmaları kapsamında dava konusu edilebilmektedir. Bu nedenle ticaret politikası önlemlerine tabi olmadan ithalat imkanı sağlayan bu rejimin ticaret politikası önlemlerinin uluslar arası yansımaları dikkate alınarak işletilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, hem yerli sanayinin korunması, hem de uluslararası baskıları en aza indirmek adına DİR kapsamında ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmadan yapılan ithalatın, makro ekonomik dengeler açısından fayda maliyet analizinin yapılarak gerçekleştirilmesi kaçınılmazdır.<sup>38</sup>

Türkiye uygulamalarının değerlendirilmesi noktasında dahilde işleme rejimi hakkında söylenebilecekler aşağıda sıralanmıştır.

---

<sup>38</sup> Selen, a,g,m.,s. 191.

Ekonomik etkili g m ruk rejimlerinden olan Dahilde  şleme Rejiminin ihracatımız içindeki payının %32'ye ulaşması rejimin ülke ekonomisi için önemini ortaya koymaktadır.

DİR yerinde ve kurallarına göre uygulandığında ihracatçılar için önemli bir teşvik aracıdır. Ancak, Türkiye'de birçok sistemde olduğu gibi DİR uygulaması da suistimale uğramış, uygulama ve kontrol mekanizmalarındaki zafiyet ve koordinasyonsuzluk, uygulamanın yoğun biçimde devletin zarara uğratıldığı bir sisteme dönüşmesine neden olmuştur.

Yapılan inceleme ve araştırmalardan elde edilen sonuçlara göre, DİR yoluyla vergi ödemededen ithal edilen veya yurt içinden piyasa fiyatlarının çok altında kamu kuruluşlarından sağlanan girdilerin, iç piyasada satılıp daha sonra ihraç edilmiş gibi gösterilmesi durumunda; ithal vergilerin ödenmemesi, fiyat avantajı, KDV iadesi ve düşük faizli kredi kullanımı gibi haksız kazançlar söz konusu olmaktadır.

DİR uygulamasında karşılaşılan en büyük sorun, firmalar hakkında gerekli inceleme ve araştırma yapılmadan DİİB'nin verilmesidir. Sistemin sağladığı avantajlardan faydalanmak isteyen firmalar, kapasiteleriyle orantısız tutarlarda ihracat taahhüdünde bulunmakta, taahhüdü gerekleştirmediklerinde de gerçeğe aykırı işlemlerle bu taahhütleri kapatma yoluna gidebilmektedirler.

Bu konuda, kapasiteyle bağdaşmayacak şekilde taahhütte bulunan ve buna bağlı olarak vergi ve fiyat avantajlarıyla girdi temin edip şartlı muafiyet haklarını kötüye kullanma ihtimali olan firmalara belge verilmesi hususunda gerekli risk analizlerinin yapılması, belge verilirken dikkate alınacak kriterlerin iyi belirlenmesi ve AB kriterlerinin uygulanması, hak etmeyen firmalara belge verilmesini engelleyecektir. Çünkü belge verilirken aranan ekonomik kriterlerin AB mevzuatında olduğu gibi detaylı bir şekilde belirtilmemiş olması, hakiki ihracatçılar dışındaki firmaların başvuru potansiyellerini arttırmaktadır. Mevzuatta özellikle, ülke içerisindeki üreticilerin temel ekonomik çıkarlarının etkilenmemesi ve mamulün rekabet edebilirliği ile ihraç

potansiyelini arttıran koşullar yaratıyor olması diye yer alan şartların daha iyi açıklanması izinlerin verilmesinde seçiciliği arttıracaktır.<sup>39</sup>

Ayrıca, DİR karar ve tebliğlerinin çok sık değiştirilerek DİİB'ne ek süre verilmesi, firmaların taahhütlerini yerine getirmeden yeni hak beklentileri içine girmelerine neden olmaktadır. İşlemlerin yıllar sürmesi ile kamu alacağı işlem tarihinden çok sonra doğmakta ve zamanla kamu alacağının takibi zorlaşmaktadır. Örneğin; 2003/5548 sayılı BKK ile 1996 yılında alınmış ve gerçekleştirilen ithalat değerinin %25'i oranında ihracatı gerçekleştiren DİİB'ye ek süre olanağı getirilmiştir.

Kısa vadede mücbir sebep dışında toptan uzatmalara kesin izin verilmemesi veya uzatmanın gerekli olduğu halde gerekli vergilerin tahsil edilmesi, hem ihracatçıyı daha planlı üretime zorlayacak hem de kötüye kullanımı engelleyerek ülke üreticisini haksız rekabetten, devleti ise gelir kaybından kurtaracaktır.

Mevzuatta yapılan düzenlemelerin istikrar kazanması halinde, gerçekten ihraç amaçlı girdi temin etmek isteyen, hak ve yükümlülüklerini bilen firmalar sistemden yararlanabilecektir. Sorumluluklarını yerine getirmeyenler ise yaptırım uygulanarak sistem dışında tutulabilecek, böylece yolsuzluklar ve usulsüzlükler azaltılabilecektir.

Sistemde yaşanan diğer bir sorun da, belge verilmesinden başlayarak, ithal edilen veya yurt içinden sağlanan girdilerin ne kadarının ihraç eşyasının bünyesinde kullanıldığının, ya da kullanılıp kullanılmadığının sağlıklı olarak saptanamamasıdır.

Dahilde İşleme Rejimi uygulamasında yaşanan diğer bir sıkıntı ise, uygulamaya ilişkin istatistiklerin geç temin edilmesi, farklı birimler tarafından gerçekleştirilen işlemlerin takip edilememesi ve uygulayıcı birimler arasında yeterli işbirliği ve koordinasyonun sağlanamamasıdır.

DİR işlemlerinin daha süratli ve güvenli gerçekleştirilmesi amacıyla, DTM tarafından Dahilde İşleme Rejiminin elektronik ortama aktarılması projesi hazırlanmış

---

<sup>39</sup> TBMM Başkanlığı Yolsuzlukların Sebeplerinin Sosyal ve Ekonomik Araştırılarak Alınması Gereken Önlemlerin Belirlenmesi Amacıyla Kurulan Meclis Araştırma Komisyonu, a.g.e., [http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/yolsuzluk\\_arastirma](http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/yolsuzluk_arastirma), 12 Şubat 2006.

ve konuyla ilgili olarak ihracat 2005/9 sayılı Dahilde İşleme Rejimine İlişkin İşlemlerin Bilgisayar Veri İşleme Tekniği Yoluyla Yapılmasına Dair Tebliğ<sup>40</sup> düzenlenmiştir.

Bu proje ile DİİB'nin düzenlenmesi aşamasından, taahhüt hesaplarının kapatılması aşamasına kadar geçen sürenin elektronik ortama aktarılması ve rejim kapsamında işlem yapan çeşitli kurum ve kuruluşlarla entegrasyon hedeflenmektedir. Söz konusu projenin etkin şekilde işlemesi halinde, DİR işlemleri daha sağlıklı takip edilebilecek ve iç piyasaya etkisi daha etkin şekilde belirlenebilecektir.

Daha önce belirtildiği gibi, Dahilde İşleme Rejimi ekonomik etkili bir gümrük rejimidir ve ihracatı teşvik etmeyi amaçlamaktadır. Ancak, özellikle son yıllarda rejimin amacından saparak adeta ithalatı teşvik eder hale geldiği gözlenmektedir. Aşırı değerlendirilen TL bu sonucun alınmasında baş etken olarak sayılabilir. Asya ülkelerinden sağlanan düşük maliyetli girdi etkili diğer bir faktördür. Bu şartlarda yapılan ihracat ekonomiyi büyütmemektedir. Çünkü artan ithalat yerli girdi üreten firmaların kapanmasına neden olurken, dış ticaret açığını da hızla arttırmaktadır. Daha önce defalarca belirtildiği gibi, söz konusu rejimin yerli üreticiyi olumsuz etkilememesi gerekmektedir. Ancak Türkiye'de mevcut uygulamaların üreticileri nasıl zor bir duruma getirdiği aşıkardır. Bu nedenle, üretim yapısı ve istihdamda sorunlara neden olan ve ekonomik dengeleri sarsan bu sistemin süratle revizyondan geçirilmesi gerekmektedir.

---

<sup>40</sup> 3/8/2005 tarihli ve 25895 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### İHRACATTA KDV İSTİSNASI

#### 1. KATMA DEĞER VERGİSİ HAKKINDA GENEL BİLGİ

Katma değer üretim değerinin bir bölümüdür ve üretim sonucunda yaratılmaktadır. Üretim sonucunda yaratılan iktisadi değer ile üretimde kullanılan girdilerin maliyeti arasındaki fark ise katma değeri vermektedir. Katma değer birey veya işletme açısından incelenebileceği gibi, makro açıdan da değerlendirilebilir. Mikro açıdan katma değer incelendiğinde, bir firmanın yaptığı ürün değeri ile bu ürünü yapmak için başka firmalardan satın aldığı girdilerin (maliyet unsurlarının) değerinin farkıdır denilebilir. Makro ekonomik açıdan katma değer ise; ekonomik süreçte bir mal veya hizmet üretimi faaliyetlerine katılan ekonomik faktörlerin yarattıkları ek değerlerdir.

Katma değer vergisi uygulamasında, mal ve hizmetlerin üretiminden tüketimine kadar tüm aşamalarda yaratılan katma değer vergilendirilmekte ve her aşamada hesaplanan vergiden, katma değer yaratılması ile ilgili alım, ithalat ve giderler için ödenen KDV indirilmektedir. Hesaplanan vergilerin, ödenen vergiden fazla olması halinde, aradaki fark vergi dairesine ödenmekte, eksik olması halinde ise ya bir sonraki döneme indirilmek üzere devredilmekte ya da mükellefe iade edilmektedir.

Katma değer vergisi, ödeme güçlerinden harcamaları esas alan bir vergidir. Bu vergi, kanuni mükelleflerin çeşitli iktisadi aşamalardan geçerek ödedikleri vergiyi kendisinden sonra gelen ve son olarak nihai mükellef diye nitelendirilen kişiye aktarması nedeniyle dolaylı vergiler içinde değerlendirilmektedir.<sup>1</sup>

Harcamalar üzerinden alınan bir vergi olan KDV, vergi ve kar piramitleşmesine yol açmaması, maliyet unsuru olmaması ve üretim- tüketim zincirinde satıcılar ile alıcılar arasında hazine yararına çıkar çatışması yaratmaması gibi birçok olumlu nitelik taşımaktadır.

---

<sup>1</sup> Şenyüz, Doğan, *Türk Vergi Sistemi*, Ezgi Kitapevi, Bursa, 1999, s. 413.

KDV, bugün dünyanın birçok ülkesinde uygulanan bir vergi sistemi olmakla birlikte, ilk kez 1955 yılında Fransa'da uygulanmaya başlamış ve verginin uygulamadaki başarısı nedeniyle daha sonra, Avrupa Topluluğu'na üyelik için ön şart olarak öngörülmüştür.

Bu bölümde öncelikle varış ülkesinde ya da menşe ülkesinde vergilendirme esaslarına kısaca değinilecek, daha sonra ise ihracatta KDV istisnası ve Türkiye uygulaması ele alınacaktır.

## **2. KDV'İNDE VARIŞ VE MENŞEİ ÜLKESİNDE VERGİLENDİRME**

Katma değer vergisi sisteminde, uluslararası ticarete konu olan mal ve hizmet teslimleri iki şekilde vergilendirilmektedir. Bunlardan ilki menşei ülke esasına dayalı vergilendirme, diğeri ise varış yeri esasına göre vergilendirme.

### **2.1. Menşei Ülkesinde Vergilendirme**

Menşei ülke esasına dayalı vergilendirmede mal ve hizmetlerin nerede tüketildiğine bakılmaksızın, üretildiği yerde verilirilmesini, dolayısıyla ihracatın vergilendirilerek ithalatın vergi dışı bırakılmasını ifade etmektedir.

Sınır kontrolleri olmadan uygulanabilmesi ve ihracatın vergiden muaf olmaması sebebiyle hayali ihracat, haksız vergi iadesi ihtimalleri varış yeri esasına dayalı vergilendirmeye göre azalmaktadır.<sup>2</sup>

Menşei ilkesinin önemli bir sonucu, uluslararası ticarete konu olan mallar ile tek bir ülkede üretilen rakip mallardan farklı oranda KDV içermesine neden olmasıdır. Nadiren ihracatçı ve ithalatçı ülkeler ticareti yapılan mallarla yerli mallara aynı oranda vergi uygulamaktadır.<sup>3</sup>

### **2.2. Varış Ülkesinde Vergilendirme**

KDV uygulamasından uluslararası mal alışverişine mümkün olduğu kadar tarafsız etkiler bekleniyorsa, verginin bir yandan ihraç mallarının fiyat yapısına etkide bulunmaması, diğeri yandan da ithal edilen malların benzeri yerli mallar gibi

<sup>2</sup> AB Ülkelerinde Vergi Sistemleri, "Organisation For Economic Cooperation and Development, Saballe Joumed", çev. Hakan Karabacak, <http://www.maliye.gov.tr/apk./makaleler>, 21 Eylül 2005.

<sup>3</sup> Hines, Jr., James., VAD and International Trades: The Evidence, <http://www.people.hbs.edu/undesalvats.pdf>, 22 Eylül 2005.

vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, prensipte KDV iki esasa göre uygulanabilmesine rağmen, genelde tüm ülkelerde varış ülkesi esasına dayalı KDV sistemi uygulanmaktadır.

Bu sistemde ithalat vergilendirilirken ihraç edilen malın bünyesine giren KDV ihracatçıya iade edilmekte ve mal KDV yükünden arındırılmaktadır. Böylece ithal ürünler ile yerli ürünler eşit vergi koşulları altında rekabet edebilmektedir. Sistem bu yönüyle ithalatı vergilendirirken ihracatı vergiden istisna tutması nedeniyle ihracatı teşvik etmektedir.

Uluslararası ticaret teorisi ise bu konuda farklı bir görüş sunmaktadır. Buna göre, varış yeri ilkesine göre vergilendirmenin ithalat veya ihracat üzerinde herhangi bir etkisi olmamaktadır. Çünkü döviz kurları ihracata yönelik teşviklerin ve ithalat üzerindeki KDV'nin etkisini yok edecek şekilde ayarlamaktadır. Bir ülke ithalatta mal ve hizmetler üzerine yüzde sekiz KDV koyarsa döviz kuru da aynı oranda değer kazanacaktır; böylece, ithalatçı ve ihracatçı açısından değişen bir durum olmayacaktır.<sup>4</sup>

Varış ülkesinde vergilendirme esasının olumlu yanlarının yanı sıra bazı sakıncaları da mevcuttur. İlk olarak KDV istisnası uygulaması, kötüye kullanılarak hayali ihracat ve haksız veya fazla vergi iadesi şeklinde ortaya çıkan vergi kaybına neden olabilmektedir. Vergi sisteminin etkin işlemediği ülkelerde, bürokratik yapı nedeniyle çoğu zaman vergi iadelerinde gecikmeler olmaktadır. Bu durumda, ihracatçının ödediği KDV bir maliyet unsuru olarak ihracatçı üzerinde kalmaktadır. İhraç kaydıyla alınan malların yurtiçine kayıt dışı satılması sistemin diğer bir olumsuz yanındır.

### **2.3. KDV'de Varış yada Menşe Ülkesinde Vergilendirmenin Karşılaştırılması**

Çıkış ülkesi veya varış ülkesinde vergilendirme çifte vergilendirmeyi önlemektedir. Öte yandan, ülkelerin ulusal düzenlemelerini etkileyerek devletin vergilendirme yetkisini sınırlandırmaktadır. Varış ülkesi esasına dayalı vergilendirmenin vergilendirme yetkisi üzerindeki etkisi daha sınırlı olmaktadır. Çünkü

---

<sup>4</sup> Hines, Jr.,a.g.e.



menşei ülke esasına dayalı vergilendirmenin eşit vergi rekabetini sağlayabilmesi için ülkeler arası vergi uyumunun sağlanması gerekmektedir. Varış esaslı vergilendirme de ise vergi oranlarının uyumu zorunlu olmadığı için vergilendirme yetkisi daha az sınırlanmaktadır.

Bu iki sistemi vergi rekabeti açısından karşılaştırmak gerekirse; menşei ülkesinde vergilendirmenin vergi rekabetini bozduğu sonucuna ulaşılabilir. Ülkeler arasında vergi uyumunun sağlanmadığı durumlarda yerli ve ithal mallar farklı vergi oranlarına tabi tutulabilmektedir. Menşei ülkesinde vergilendirme, vergilerin yabancılara yüklenmesine ya da başka ülkelerde uygulanan oranlardan daha düşük oranlar uygulanarak, vergi konusu olan mal ve üretimin bir anlamda o ülkelere uzaklaşmasına neden olabilecek ve bu durumda uluslararası vergi rekabeti eşitsizliği meydana getirebilecektir.<sup>5</sup>

Varış ülkesi esaslı vergilendirmede ise, yerli ve ithal ürünler aynı oranda KDV'ye tabi tutulmakta, dolayısıyla üstlendikleri vergi yükü eşit olmaktadır.

Varış ya da menşei ülkesinde vergilendirme ihracat üzerindeki etkisi açısından da değerlendirilebilir. Varış ülkesinde vergilendirmede, mal ve hizmetlerin sadece tüketildiği ülkede vergilendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla sistem ihracat istisnası esasına dayanmaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde dış ticaret ve ödemeler dengesindeki açıkları kapatmada ihracat önemli bir fonksiyona sahiptir. Bu nedenle, ihracatın arttırılması için gerekli teşviklerin uygulanmasına ağırlık verilmesi gerekmektedir. Nitekim ihracatın arttırılması döviz girdilerinde artış sağlayarak milli gelirin artmasına ve döviz açığının giderilmesine yardımcı olacaktır. KDV uygulamasında ihracat istisnası, söz konusu ülkenin diğer ülkeler karşısında rekabet gücüne sahip olması ve ihracatı arttırması amacını taşır. İhracat istisnasını uygulayan bir ülke, aynı ekonomiye sahip ancak KDV istisnası uygulamayan bir ülkeye göre fiyat avantajı elde etmiş olmaktadır.

Menşei ülkesinde vergilendirme de ise mal ve hizmetler üretildiği yerde vergiye tabi olduklarından ihracat vergiye tabi olmaktadır.

---

<sup>5</sup> Saraçoğlu, F. - Ejder, H., "Katma Değer Vergisinde Varış Ülkesinde Vergilendirme ve İhracat İstisnası", <http://www.ceterisparibus.net/maliye/vergi.htm>, 18 Kasım 2005.

### 3. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE İHRACAT İSTİSNASI

#### 3.1. Türkiye’de KDV Uygulamasının Temel Esasları

Uluslararası ticari ilişkilerin artması, vergileme konusunda büyük önem taşıyan KDV’nin ülkeler arası uyumunu zorunlu kılmıştır. Bu noktada mal ve hizmetlerin üretildiği ülkede mi yoksa tüketildiği ülkede mi vergilendirilmesi gerektiği konusunda varış ülkesinde vergilendirme(destination ) esası kabul görmüştür. Bu ilkenin doğal sonucu olarak da mal ve hizmetlerin ihracatı KDV’ne tabi tutulmamakta diğer bir ifadeyle vergiden istisna edilmektedir.

İhracata yönelik firmaların ihraç ettikleri mal veya hizmetin üretimi veya iktisabı nedeniyle yüklendikleri vergileri indirim konusu yapabilme imkanları ortadan kalkmaktadır. Bu aşamada, belirtilen sistemi uygulayan ülkelerde ortaya söz konusu ihracat işlemine konu mal veya hizmetin KDV’den arındırılması sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu sorun da tüm ülkelerde ihracatçı firmalara, söz konusu ihracat işlemi nedeniyle yüklendikleri vergiyi iade etmekle çözümlenmektedir.<sup>6</sup>

AB adayı olan Türkiye’nin vergi mevzuatının AB mevzuatıyla uyumu gereği, KDV sisteminde varış ülkesinde vergilendirme esasını kabul etmesi ve ihracat istisnası uygulaması kaçınılmaz olmuştur.

Katma değer vergisinin diğer satış veya muamele vergilerine olan üstünlükleri bu verginin kısa zamanda benimsenmesine ve yürürlüğe girmesinde etkili olmuştur. Matrah ve ad-valorem tarife yapısı gelir sağlama açısından diğer dolaylı vergilerden daha üstün olan KDV Türkiye’de 3065 sayılı KDV Kanunu ile 1985 yılından itibaren yürürlüğe girmiştir.

KDV Kanunu’nun 1. maddesi uyarınca Katma değer vergisinin konusunu Türkiye’de yapılan işlemler oluşturmaktadır.

KDV’de vergiyi doğuran olay ise mal teslimi ve hizmet ifasıdır.

Diğer vergilerde olduğu gibi, KDV uygulamasında da çeşitli istisnalara yer verilmiştir. Bunları; ihracat istisnası, araçlar ve petrol aramaları ve teşvik belgeli

<sup>6</sup> Uzunoğlu, Nihat, "KDV İadesi Uygulaması İle Ödenen KDV’ne İlişkin Veriler ve KDV İade Sistemi Hakkında Bir Öneri", *Vergi Dünyası*, sy. 257, (Ocak 2003), s. 24, ss. 24-32.

yatırımlarda istisna, taşımacılık istisnası, diplomatik nitelikteki istisnalar, sosyal amaçlı istisnalar, askeri amaçlı istisnalar ve diğer istisnalar olarak sıralamak mümkündür.

Kanunun 19. maddesinde muafiyet ve istisnalar için bir sınır öngörülmüştür. O da, katma değer vergisine ilişkin muaflık ve istisnaların ancak Katma Değer Vergisi Kanunu'nda değişiklik yapılmak ya da hüküm eklenmek suretiyle yapılacağıdır. Yani, katma değer vergisi kanunu dışındaki kanunlarla katma değer vergisine muaflık ve istisna getirmek mümkün olmamaktadır. Bunun nedeni, başka kanunlarla getirilen muaflık ve istisnaların katma değer vergisi mantığını ve hassas dengesini bozabileceği endişesidir.<sup>7</sup>

### **3.2. KDV Kanunu'nda İhracat İstisnası Kapsamı**

İhracatta KDV istisnası, ihracatçıların dünya pazarlarında rekabet gücünün artırılması amacıyla 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 11. ve 12. maddesi ile yapılan düzenlemelerle Türk Vergi Sisteminde yerini almıştır.

1.maddenin a bendinde;

*“İhracat teslimleri ile bu teslimlere ilişkin hizmetler ve yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler KDV ‘inden istisna tutulmuştur”* hükmü yer almaktadır..

Aynı maddenin b bendinde ise;

*“ Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların Türkiye’den satın alıp yurt dışına götürdükleri mallara ait ödenen KDV’nin iade edileceği ve yolcu beraberinde yurt dışına çıkarılan eşyaların da normal ihracat şeklinde vergiden istisna tutulacağı”* hükmü düzenlenmiştir

KDV Kanunu 11.maddesine 3297 sayılı kanunla eklenen c bendinde ise, ihraç kaydıyla yapılan satışlarda ihracatçı tarafından KDV'nin ödenmeyerek bir tür ön ihracat uygulaması öngörülmüştür.

KDV Kanunu'nun 11. maddesi ile ihracatın ülke ekonomisi için taşıdığı önem göz önüne alınarak istisna kapsamı çok geniş tutulmuştur.

---

<sup>7</sup> Şenyüz, a.g.e., s. 440.

KDV Kanunu'nun 12. maddesinde, bir teslimin ihracat sayılabilmesi için gerekli şartlar belirlenmiştir.

Son olarak, Kanunun 32. maddesinde, mükelleflerin istisna kapsamında gerçekleştirdikleri işlemleri dolayısıyla yükledikleri vergileri, istisna kapsamında olmayan işlemleri üzerinden hesapladıkları vergiden indirebilecekleri, indirim dolayısıyla giderilemeyen verginin de iade edileceği hükme bağlanmıştır. Bu madde ile ülke ekonomisi açısından önem ve özellik taşıması nedeniyle, ihracat ve bir kısım ulaştırma sektörünün ve bunlara bağlı bir kısım hizmetlerin vergi yükünü tamamen kaldırmak ve bu suretle uluslararası ticarete rekabet eşitliği sağlayabilmek amaçlanmıştır.<sup>8</sup>

### **3.2.1. Mal İhracatı**

#### **3.2.1.1. KDV İhracat İstisnasının Şartları**

KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesi ile ihracat teslimlerinin KDV'den istisna tutulacağı belirtilmiştir.

KDV Kanunu'nun 12. maddesinde belirtildiği gibi, bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar gerçekleşmelidir.

- a) Teslim, yurtdışındaki bir müşteriye yapılmalıdır.
- b) Teslim konusu mal, TC Gümrük Bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır.

Teslim konusu malın, ihraç edilmeden önce yurtdışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi istisnayı etkilememektedir.

Yukarıda ifade edilen bir dış ülkeye vasıl olma deyimi, malın gümrük bölgesinden ayrılmış olmasını ifade etmektedir. Buna göre, TC Gümrük Bölgesinden çıkan bir mal, fiilen ihraç edilerek dış ülkeye ulaşmış sayılmakta ve istisnadan yararlanabilmektedir. Fiili ihraç tarihinin tespiti ise, gümrük beyannamesi ile

---

<sup>8</sup> Ünal, Ö. - Gücük O. - Özgür, M., *3065 Sayılı Kanunda İhracat, İthalat ve Taşımacılık İstisnası*, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi, Ankara, 2003, s. 61.

yapılmaktadır. Bu tarihin tespiti istisna uygulaması ile KDV iadesi ve mahsup işlemlerinde büyük önem taşımaktadır.

Kanunun 12/2.maddesinde yer alan yurtdışındaki müşteri tabiri, ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurtiçinde bulunan bir firmanın yurtdışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubesi şeklinde tanımlanmıştır. Bu kapsamda Türkiye’de faaliyet gösteren firmaların yurt dışı şubesine mal göndermesi de ihracat sayılmaktadır.

KDV Kanunu’nda bu tanımların dışında ihracatla ilgili özel tanımlara yer verilmemiştir. Bu nedenle, dış ticaret rejimine ilişkin esaslara göre belirlenen kurallar, KDV uygulamasında da geçerlidir.

### **3.2.1.2. İhracat İstisnasının Beyanı**

#### **3.2.1.2.1. İhracat istisnasının uygulandığı dönem**

İhracat istisnasında vergiyi doğuran olay, teslim konusu malın TC Gümrük Bölgesi’nden fiilen çıktığı tarihte gerçekleşmektedir. Dış ticaret rejimine göre iç gümrükten yapılan ihracatta, malların muayenesinin yapıp taşıta yüklenmesi, yüklemenin tamamlanması veya henüz mallar yurtdışına çıkmış olmamasına rağmen ihraç edilmiş sayılsa da, KDV uygulamasında ihracat istisnası, malların yurt dışına çıktığı tarihteki (TC Gümrük Bölgesi’nden ayrıldığı) KDV beyannamesinde gösterilecektir. Bu olayın, gümrük beyannamesindeki yurtdışına çıkışı gösteren kaşedeki tarihte tevsiki tabidir.<sup>9</sup>

İç gümrüklerden yapılan ihracatlarda KDV istisnası, malın iç gümrükten çıktığı tarihte değil, dış gümrüklerden fiilen yurt dışı edildiği tarihte uygulanacaktır.

Konsinye ihracatta<sup>10</sup> malların yurtdışındaki komisyoncu veya şube tarafından alıcıya satıldığı tarih itibariyle ihracat istisnası beyan edilecektir.

---

<sup>9</sup> Oktar, Kemal, “İhracatta KDV İstisnası Uygulaması”, *Dış Ticaret Dergisi*, sy. 9, (Mayıs-Haziran 2003), s. 31, ss. 30-36.

### 3.2.1.2.2. İhracat faturası tarihi

Gümrük beyanı açılması için yurtdışındaki müşteri adına fatura düzenlenmesi gerekmektedir. İhracat istisnasının uygulandığı dönem, istisnaya konu malın gümrük bölgesinden çıktığı tarihe göre belirlendiğinden, ihracat faturasının da gümrük çıkış beyannamesindeki tarihle aynı ay içinde olması en idealidir. Ancak, genelde ihracat faturasının tarihi fiili ihracatın gerçekleştiği dönemden önceki bir döneme tekabül etmektedir. Bu durumda, sadece ihracat teslimlerinde geçerli olmak üzere KDV'yi doğuran olay, faturanın düzenlendiği tarih değil, malların yurtdışı edildiği tarih olarak kabul edilmektedir.

Örneğin; 30 Aralık 2005'te düzenlenen bir ihracat faturasına dayanılarak 5 Ocak 2006 da gümrük beyannamesi düzenlenmesi, 20 Ocak 2006 olarak intaç tarihinin ( gümrük idaresinde belgelerin işlem gördüğü ve ihracatın gerçekleştiği varsayılan tarih) belirtilmesi, 2 Şubat 2006 tarihinde malların yurt dışına çıkışının gerçekleşmesi halinde, ihracat 2 Şubat 2006 dönemine ait KDV beyannamesinde beyan edilecektir.

İhracat faturasının gümrük bölgesinden çıktığı tarihten önce düzenlenmesi ve ihracatın fatura tarihine ait KDV beyannamesinde beyan edilmesi halinde nasıl bir durum ortaya çıkacaktır?

Bu durumda, ihracat istisnası mal gümrük bölgesinden çıkmadan beyan edilmiş olacaktır. Ancak, ihracat işlemi KDV'den istisna olduğu için istisnanın bir dönem önce beyan edilmesi herhangi bir vergi zıyanına neden olmayacaktır. İhracat istisnasının fiilen ihracatın gerçekleştiği tarihten önce beyan edilmesi halinde, beyan edildiği tarih itibarıyla KDV iadesi talep edilirse, olması gereken dönemden önce iade alınmış olacaktır. Fakat, her halükarda iade talebinin yapılabilmesi için fiili ihracat tarihini gösteren gümrük çıkış beyannamesinin düzenlenmiş ve vergi dairesine ibraz edilmesi gerektiği için, bu şekilde erken iade mümkün değildir.<sup>11</sup>

İhracat istisnasının ilgili KDV beyannamesinde gösterilecek tutar açısından da fiili ihracat tarihi önem taşımaktadır. Malların fiilen gümrük bölgesinden çıktığı

<sup>10</sup> Konsinye ihracat, kesin satışı daha sonra yapılmak üzere dış alıcılara, komisyonculara, şube ve temsilciliklere mal gönderilmesi şeklinde yapılan ihracat biçimidir.

<sup>11</sup> Ateşli, Erkan, "KDV Açısından İhracat İstisnasının Uygulanacağı Dönem", *Gümrük Dergisi*, sy. 43, (Ocak 2003), s. 89, ss. 85-114.

tarihteki TC Merkez Bankası döviz alış kuru dikkate alınarak, ihracat faturasındaki döviz tutarı YTL' ye çevrilmeli ve bu tutar beyannameye ihracat istisnası olarak yansıtılmalıdır. İhraç edilen mallar için beyan tutarı olarak FOB bedeli dikkate alınmaktadır.

### **3.2.1.3. İhracat İstisnasına İlişkin Özel Durumlar**

#### **3.2.1.3.1. Yurt Dışına Satılmak Üzere Mal Gönderilmesi**

Yurt dışındaki komisyonculara veya şubelere, bunlar tarafından satılmak üzere konsinye anlaşma çerçevesinde mal gönderilmesi halinde ihracat istisnasının, bu malların yurt dışına çıktığı tarihte uygulanması mümkün değildir. Konsinye ihracatta malların yurt dışındaki komisyoncu veya şube tarafından alıcıya satıldığı tarih itibariyle ihracat istisnası beyan edilecektir. Yurt dışındaki fuar ve sergilere katılan ihracatçıların buralarda yaptığı satışlar için de aynı kural geçerlidir. Yani satış yapılmadığı süre, fuar ve sergilere götürülen numune mallar için ihracat istisnası uygulanmayacaktır.

#### **3.2.1.3.2. Yurt Dışındaki İnşaatlara Makine ve Ekipman Götürülmesi**

Yurt dışında müteahhitlik yapan Türk firmalarının bu işlerinde kullanmak üzere kesin olarak yurt dışına götürdükleri makine, ekipman ve malzemeler için de ihracat istisnası kapsamında işlem yapılması mümkündür. Geçici olarak yurt dışına götürülen makine ve ekipmanlar için ihracat istisnası uygulanmayacaktır.

#### **3.2.1.3.3. Yurt Dışına Mal Kiralanması**

Ticari kiralama yoluyla yapılan ihracatta malların yurt dışına teslimi değil, kiralanması söz konusudur. Bu nedenle ticari kiralama yoluyla yapılan ihracatta mal ihracı değil, hizmet ihracı istisnasına göre işlem yapılacaktır. Kiralanan malların daha sonra yurt dışında satışı halinde, satışın gerçekleştiği dönem itibariyle mal ihracı kapsamında işlem yapılabilecektir.

#### **3.2.1.3.4. Transit İhracat**

Transit (doğrudan) ihracatta, yurt dışındaki malların Türkiye'ye getirilmeksizin yine yurt dışına satışı söz konusudur. Bu durumda KDV Kanununun 6/a maddesine göre verginin konusu oluşmamaktadır. Verginin konusuna giren bir işlem olmadıkça, bu işlemin KDV'den istisna edilmesi de söz konusu olmayacağından, transit ihracat

bedelleri KDV beyannamesine dahil edilmeyecektir. Bu şekilde yapılan bir ihracat için Türkiye’de KDV ödenmiş olması halinde, Kanunun 30/a maddesi gereği, verginin konusuna girmeyen bir işleme ait yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

#### **3.2.1.3.5. Millileşmemiş Malların Satışı**

Teslim anında Türkiye’de bulunmayan malların satışı KDV’nin konusuna girmemektedir. Ancak teslim anında Türkiye’de bulunmakla birlikte, millileşmemiş malların, millileşmeden yurt dışına götürülmek üzere satışında da KDV uygulanmayacaktır.

Örneğin Türkiye’de kaza yapan, batıktan çıkarılan veya haciz uygulanan bir geminin icra daireleri, mahkemeler veya tasfiye memurluklarınca yabancı uyruklu kişi veya kuruluşlara satışında, bu malların millileştirilmeden yurt dışına çıkarılması şartıyla satış bedeli üzerinden KDV hesaplanmayacak ve tahsil edilmeyecektir.

#### **3.2.1.3.6. İhracat Sayılan Yurtiçi Satışlar**

İhracat Teşvik Mevzuatı hükümlerine göre, bazı yurt içi satışlar ihracat olarak değerlendirilebilmektedir. Daha önce de belirtildiği gibi, mallar yurt dışına satılıp TC gümrük bölgesini geçmediği sürece, KDV yönünden ihracat istisnası uygulanması mümkün değildir. Bu nedenle, prensip olarak, ihracat sayılan yurt içi satışların KDV’ye tabi tutulması gerekmektedir.

#### **3.2.1.3.7. Sınır ve Kıyı Ticareti**

Sınır ve kıyı ticaretinde veya açık pazarlarda yapılan ticarete bazen malların takası söz konusu olmakta, bazen de bedel karşılığı satış yapılabilmektedir. Bu şekilde satılan mallar için ihracat istisnası uygulanması mümkündür. Sınır ve kıyı ticareti yoluyla ihracatta, gümrük beyannamelerinin yanı sıra sınır veya kıyı ticareti yetki belgesi de aranılacaktır. Bu bölgelerde gümrük beyannamesi yerine düzenlenen “tahakkuk varakaları”nın istisna uygulamasında geçerli belge olarak kabul edilmesi de mümkündür.

#### **3.2.1.3.8. Serbest Bölgelere Mal Gönderilmesi**

Türkiye’deki serbest bölgelere gönderilen mallar için de gümrük beyannamesi düzenlenmek suretiyle ihracat istisnası uygulanacaktır.



### **3.2.1.3.9. Aynı Sermaye İhracı**

Yurt dışında kurulan şubelere veya iştirak edilen şirketlere aynı sermaye olarak mallar götürülmesi halinde, bu mallar için gümrük beyannamesi düzenlemek şartıyla ihracat istisnası kapsamında işlem yapılması mümkündür.

### **3.2.1.3.10. Özel Matrah Şekline Göre Vergilenen Malların İhracı**

Özel matrah şekline göre vergilenen mallardan altın ve gümüşten mamül eşyaların ihracında istisna, külçe altın veya külçe gümüş tutarı dışındaki kısma uygulanacaktır. Yani külçe altına isabet eden tutar ihracat istisnası satırına dahil edilmeyecektir. Aynı şekilde, damga pulu, hisse senedi... vb. özel matrah şekline tabi bulunan malların ihracında, bunların bedelleri ihracat istisnası satırına yazılamayacaktır.

### **3.2.1.3.11. Gümrük Hattı Dışı Eşya Satış Mağazaları**

Yurt içi, gümrük hattı dışı eşya satış mağazalarına gönderilen mallar da ihracat istisnasına tabi tutulabilecektir. Bu durumun gümrük beyannamesi ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

### **3.2.1.3.12. Posta İle Yurt Dışına Mal Gönderilmesi**

Gümrük beyannamesi düzenlenmek suretiyle posta ile yurt dışına ticari mahiyette mal göndermeleri de ihracat istisnasına girmektedir.

### **3.2.1.3.13. İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi**

Mal ihracında istisna uygulanabilmesi için, malların yurt dışına çıktığının gümrük beyannamesi ile tevsik edilmesi koşuldur. Yurt dışına çıkışı yapılan malların ihraç edildikleri ülkeye vasıl olmadan herhangi bir nedenle zayı olmaları halinde, ihracat istisnası uygulaması yönünden yapılacak bir işlem yoktur. Yani mallar yurt dışına çıkmış olduğundan, ihracat istisnası uygulanabilecektir. Ancak yurt dışına çıkan malların herhangi bir nedenle geri gelmesi halinde, o zaman ihracat istisnası uygulanmayacak, önceki dönemlerde istisna beyan edilmişse, KDV yönünden yararlanılan kısım düzeltilecektir. Düzeltme, ihraç edilen mallar için nakden veya mahsuben alınan KDV iadesinin gümrük idaresine ödenmesi şeklinde gerçekleşecektir. Eğer ihracatçı, malları KDV Kanununun 11/1-c maddesini uygulayarak tecil-terkin sistemi kapsamında satın almış ve KDV ödemişse, imalatçıya ödenmeyen KDV'nin

gümrük idaresine ödenmesi suretiyle geri gelen malların ithali yapılacaktır. Bu ödemenin yapıldığını tevsik eden gümrük makbuzu veya vezne alındısını bağlı olduğu vergi dairesine ibraz eden imalatçının tecil edilen vergisi terkin edilecektir.<sup>12</sup>

#### **3.2.1.3.14. İhracatta Uygulanan Vade Farkları**

İhracat istisnası uygulanarak yurt dışına satılan mallar için, ihracatçının sonradan vade farkı uygulaması halinde, yurt dışına kesilecek faturada gösterilen vade farkına ilişkin bedelin istisnaya tabi tutulması ve bu bedel için KDV gösterilmemesi doğal bir sonuçtur.

#### **3.2.1.3.15. Navlun ve Sigorta Bedellerinin Durumu**

İhracat faturasının FOB (Free On Board) bedel üzerinden düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak ihracatın CIF (Cost Insurance Freight) veya CF(Cost and Freight)<sup>13</sup> olarak yapılması durumunda navlun ve sigorta için de ihracatçının yurt dışındaki müşterisinden aldığı bedele KDV istisnası uygulaması gerekmektedir. Bu durumda ihracat faturasındaki FOB. bedel ile birlikte navlun ve sigorta bedellerinin de KDV Beyannamesinde “İhracat İstisnası” satırına yazılarak matrahtan düşülmesi gerekir. Faaliyeti taşımacılık yapmak veya bunu organize etmek olmayan ihracatçı firmanın, ihraç edilen malların taşınması için ödediği ve yurt dışındaki alıcıya yansıttığı navlun bedelini “uluslararası taşımacılık istisnası” satırına yazması söz konusu değildir. Taşıma için KDV istisnası uygulanmış olsa dahi, ihracatçı ödediği bu bedeli, ihracat bedeli ile birlikte “ihracat istisnası” satırına yazmak suretiyle işlem yapacaktır.

### **3.2.2. Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Yapılan Satışlarda KDV İstisnası**

#### **3.2.2.1. Bavul ticareti**

Son yıllarda komşu ülkelerde, özellikle dağılan Sovyetler Birliğinin yerine kurulan cumhuriyetlerde meydana gelen ekonomik gelişmeler, Türkiye’den bu ülkelere önemli ölçüde mal ihraç edilmesi sonucunu doğurmuştur. Sözü edilen ülkelere

<sup>12</sup> İhracat İstisnası, <http://www.atonet.org.tr/turkce/distic/dtep/kdv.htm> - 188k, 21 Şubat 2006.

<sup>13</sup> FOB; ihracatçının sadece mal bedelini ödediği, CIF; ihracatçının mal bedeli, sigorta ve navlunu ödediği, CF ise mal bedeli ve navlunu ödediği uluslararası ödeme şekillerindedir.

yurdumuza gelen yabancı uyruklu alıcılar, satın aldıkları malları gemi, uçak, TIR gibi araçlarla ülkelerine götürüp satmaktadırlar. Literatüre “*bavul ticareti*” olarak giren bu ihracatın boyutları o hale gelmiştir ki, resmi ihracat rakamları içinde yer almaması büyük bir eksiklik olarak ortaya çıkmıştır. Bu şekildeki mal ihracatının ihracat rejiminde yerinin olmayışı, geçici kabul ile ithal edilen mallara ait vergilerin tecil edilememesine neden olmaktadır. Bu da satıcıların ihracatla ilgili teşviklerden yararlanamaması anlamına geliyordu.

Bu olumsuzlukların aşılması ve bavul ticaretinin kayıt dışı kalmasının önlenmesi, 61 Seri No.lu KDV Genel Tebliğiyle yapılan düzenlemeler sayesinde mümkün olmuştur. Bu tebliğ ile, bavul ticareti yoluyla ihracatta KDV iadesinin usul ve esasları belirlenmiş olup, bu tebliğe dayanılarak Dış Ticaret Müsteşarlığının getirdiği bir dizi düzenleme ile satıcıların ihracat teşviklerinden yararlandırılması sağlanmıştır.

Bavul ticareti resmi olarak “bedelsiz ihracat” kapsamında değerlendirilmektedir. Bedelsiz İhracata İlişkin 96/10 Sayılı Tebliğde “*Yurt dışında yerleşik tüzel kişiler, yabancı turistler ve yurt dışında ikamet eden Türk vatandaşlarının beraberlerinde götürecekleri, gönderecekleri veya adlarına gönderilecek eşya ve taşıtlar*” bedelsiz olarak ihraç edilebilecek mallar arasında sayılmıştır.

Ödemeler dengesi rakamları göz önünde bulundurulduğunda, Türkiye ekonomisi açısından Bavul Ticaretinde çeşitli faktörlerin etkisi ile bir gerilemenin yaşandığı görülmektedir. 1996 yılında 8.842 Milyon Dolar olan bavul ticareti kapsamındaki ihracat rakamı, 2003 yılında 3.953 Milyon Dolar seviyesine düşmüş olup, 2004 yılının ilk 11 ayında 3.704 Milyon Dolarlık bir ticaret hacmine ulaşılmıştır.<sup>14</sup>

#### **3.2.2.1.1. Bavul ticaretinde KDV uygulaması**

Katma Değer Vergisi Kanununun vergiden istisna olan mal ve hizmetlerin sıralandığı 11'inci maddesinin 1-b paragrafında; “*Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında Katma Değer Vergisinin tahsil edileceği, gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin*

<sup>14</sup> Gençyürek, Levent, “Bavul Ticaretinde Katma Değer Vergisi Uygulaması”, [http://www.alomaliye.com/levent\\_gencyurek\\_bavul.htm](http://www.alomaliye.com/levent_gencyurek_bavul.htm), 20 Nisan 2005.

*ibrazında ise tahsil edilen Katma Değer Vergisinin iade olunacağı” hüküm altına alınmıştır.*

Katma Değer Vergisi Kanunu’nda yer alan ve Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara yapılan teslimlerin istisna sayılmasına ilişkin sistem, 43 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile düzenlenmiş olup Katma Değer Vergisinin satış sırasında tahsil edilip malın yurt dışına çıkarılışını müteakip alıcıya iade edilmesi şeklinde uygulanmaktadır.

Uygulamada ortaya çıkan sıkıntı ve talepleri değerlendiren Maliye Bakanlığı, alıcıların önce KDV ödemesi ve daha sonra bu vergiyi geri almaları şeklindeki düzenlemeye ek olarak bu tür satışların KDV tahsil edilmeksizin yapılması suretiyle istisnanın satış aşamasında uygulanabilmesi imkanını sağlamıştır. Uygulamaya konulan yeni sistem ile ilgili olarak 61, 64, 71 ve 84 Numaralı KDV Genel Tebliğlerinde gerekli açıklamalar yapılmıştır. Türkiye’de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yapılan satışlarda Katma Değer Vergisi ihracat istisnası ile ilgili olarak, mükellefler getirilen bu uygulamayı seçebilecekleri gibi, 43 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğindeki açıklamalara göre vergi tahsil ederek istisna kapsamında satış da yapabileceklerdir.

#### **3.2.2.1.2. Bavul ticaretinde istisnadan yararlanma şartları**

Satıcıların bavul ticareti kapsamında istisnadan yararlanabilmesi için aşağıda sıralanan şartların yerine getirilmesi gerekmektedir.

- a) Satıcıların, bağlı bulunduğu vergi dairesine başvurarak “Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlarda KDV İhracat İstisnası İzin Belgesi” almaları gerekmektedir. Bu belgenin alınması için, gerçek usulde vergilendirilmek ve hakkında gerçek dışı belge düzenleme veya bilerek kullanma konusunda rapor yazılmamış olmak yeterlidir. İstisna belgesi, sadece bavul ticareti kapsamındaki işlemleri yapacak mükelleflere verilecektir.
- b) Satışı yapılan mal bedelleri toplamının, KDV hariç 600 YTL (93 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile arttırılan tutar) üzerinde olması gerekmektedir. Bir faturada gösterilen bedelin bu miktardan fazla olması halinde vergisiz satış

yapılabilecektir. Birden fazla malın bedeli, aynı faturada gösterilmek şartıyla bu toplama dahil edilebilecektir.

- c) İstisna kapsamındaki satışlarda 61 seri no.lu KDV Genel Tebliği ekinde yer alan “Özel Fatura” 5 nüsha olarak düzenlenecektir. İlk dört nüsha alıcıya verilecek, 5. nüsha satıcıda kalacaktır.
- d) Satış bedellerine ait döviz, bankalara veya özel finans kurumlarına bozdurulacak ve bununla ilgili döviz alım belgeleri (veya noter onaylı örnekleri) KDV beyannamesine eklenecektir.
- e) Satın alınan mallar, fatura tarihinden itibaren 3 ay içinde, Maliye Bakanlığı ile Gümrük Müsteşarlığının müştereken belirlediği gümrük kapılarından yurt dışı edilecek, özel faturanın 2., 3. ve 4., nüshaları bu kapılarda görevli gümrük memuru tarafından onaylanacaktır. Onay işleminin satıcılar, alıcılar veya taşıyıcı firmalar tarafından da yaptırılması mümkündür. Onay işlemi sırasında özel faturanın 2. ve 3. nüshaları gümrük görevlileri tarafından alıkonacaktır.
- f) Özel faturanın onaylı 4. nüshası, çıkışı izleyen 1 ay içinde satıcıya intikal etmiş olacaktır. Ancak, döviz alım belgesi ibraz edilemediği sürece bu satışlara ilişkin beyan edilmiş olan KDV'nin indirimi (ve iadesi) talep edilemeyeceğinden, onaylı faturanın 1 ay içinde satıcıya gönderilmesi şartının bir anlamı kalmamaktadır. Çünkü döviz alım belgesi ibraz edilmediği sürece, onaylı fatura 1 ay içinde satıcıya ulaşsa da istisna kapsamında bir işlem yapılamayacak, döviz alım belgesinin ibrazı beklenecektir.

#### **3.2.2.1.3. Bavul ticaretinde KDV iadesi**

Bavul ticaretinden doğan Katma Değer Vergisi iade alacağı, hak sahibi mükellefin kendisinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı kişilerin vergi borçlarına, ithalat sırasında uygulanan vergilere, Sosyal Sigortalar Kurumu (SSK) prim borçlarına mahsubu, miktarına bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Mahsup edilecek vergi borcu olmaması veya iade alacağıının tamamını karşılamaması halinde ise nakden iade yapılabilecektir.

#### **3.2.2.1.4. Bavul ticaretinde tecil-terkin**

Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı satışlarda, İstisna Belgesi alan mükelleflere imalatçılar tarafından yapılacak ihraç kaydıyla teslimlerde, 3065 Sayılı Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında işlem yapılabilmektedir. İstisna Belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslimde bulunanların tecil edilen vergilerinin terkin işlemleri için, gümrükte tasdik edilen özel Fatura nüshasının aslı veya noter ya da yeminli mali müşavir tarafından onaylanmış örneği ibraz edilecektir.

İstisna Belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslimde bulunanların tecil edilen vergilerinin terkin işlemleri için, gümrükte tasdik edilen özel fatura nüshasının aslı veya noter ya da yeminli mali müşavir tarafından onaylanmış örneği ibraz edilecektir.

İhraç Kayıtlı teslimde imalatçıların tahsil etmedikleri halde beyan ettiği ve indirimle gideremedikleri KDV'yi nakden istemeleri mümkün değildir. Bu tutar, imalatçının kendi vergi borçlarına mahsup edilmektedir.

#### **3.2.2.2. Yolcu Beraberindeki Eşya İstisnası**

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 11/1-b maddesinde, Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın aldığı mallar için KDV tahsil edileceği, ancak malın gümrükten çıkışı halinde faturanın ibrazı ile ödenen verginin alıcıya iade edileceği belirtilmiştir.

Bu uygulamanın usul ve esasları ise 43 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

Bu istisnadan Türkiye'de ikamet etmeyen yabancılar ve TC tabiiyetinde bulunmakla birlikte, yurtdışında bulunan ve yabancı bir ülkede ikamet ettiğine dair yetkili makamlardan belge alan Türk vatandaşları yararlanabilmektedir.

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara 43 seri no.lu tebliğ çerçevesinde satış yapanların ise, gerçek usulde KDV mükellefi olması ve ilgili vergi dairesinden izin belgesi alması gerekmektedir.

### **3.2.2.2.1. İstisna kapsamı ve uygulaması**

Turistlere yapılan ve bu turistlerce yurtdışı edilecek kişisel tüketime konu olabilecek miktardaki mal teslimleri istisna kapsamına girmektedir. Alıcının izin belgesine sahip satıcıdan aldığı malların vergisiz toplamının 100.000.000 TL'yi (87 seri no.lu KDV G.T. ile değişen hali) aşması gerekmektedir.

Satıcılar, malların satışı sırasında tahsil ettikleri KDV'sini aşağıda açıklanan şekilde iade edebilmektedir:

1) Satıcıların iade için çek vermeleri halinde, çekin muhatabı bankanın gümrükteki şubesine başvurmaları gerekmektedir. Ancak, öncesinde bu çekin çıkış sırasında gümrük memurlarınca onaylanması şarttır.

2) İadeye ilişkin ödemenin gümrük çıkışında mümkün olmaması veya istenmemesi halinde, alıcı malın çıkış tarihinden itibaren 3 ay içerisinde(91 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile değişen şekli) onaylı fatura ve çek düzenlenmişse çeki satıcıya gönderecektir. Belgeleri alan satıcı iade bedelini alıcının banka hesabına veya adresine havale edecektir. 10 gün içinde bu işlemleri yapmayan satıcıların Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna kapsamında, satış yapmalarına izin verilmemektedir.

#### **3) Verginin elden iadesi**

Onaylı fatura nüshasının, çıkış tarihinden itibaren 1 ay içinde satıcıya elden getirilmesi halinde, ödenen KDV faturayı getiren kişiye YTL olarak iade edilmektedir.

#### **4) Verginin avans olarak iade edilmesi**

Satıcılar dilerse, bu kapsamda yaptıkları satışlardan doğan KDV'yi tahsil etmeyebilirler. Ancak, faturanın süresinde onaylanıp kendilerine ulaşmaması halinde, avans olarak iade edilen KDV'sini indirme hakları olmayacak, iadeyi kendileri karşılamış olacaktır.

Bu şekilde hareket eden satıcılar, faturaya iadenin avans olarak yapıldığını belirten bir şerh düşeceklerdir. Satış tarihini takip eden 3 ay içerisinde faturanın

onaylanarak satıcıya ulaşmaması halinde, avans olarak ödenen ve vergi dairesine beyan edilerek yatırılan KDV tutarı, satıcı tarafından indirim konusu yapılabilecektir.<sup>15</sup>

#### 5) İadenin yetki belgesine sahip aracı firmalardan alınması

Bu uygulamanın kapsamı 51 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile belirlenmiştir. Bu tebliğ kapsamında, Maliye Bakanlığı'na yazılı olarak başvurulması ve yetki belgesi alınması durumunda, yolcu beraberinde eşya ihracına ilişkin tahsil edilen KDV aracı firma tarafından iade edilebilmektedir.

İzin belgesine sahip olan satıcılar, satış yaptıkları yabancı uyrukluların pasaportunu, Türk uyrukluların pasaport ve yabancı ülkelerde ikamet ettiklerini gösterir belgeyi gördükten sonra, 4 nüsha olarak düzenledikleri faturaya, alıcının pasaport numarasını, banka şubesi ve hesap numarasını da kaydetmek suretiyle mal bedeli ve KDV'ni ayrı ayrı gösterecekler.

Satıcılar düzenledikleri faturanın 3 nüshasını alıcıya vereceklerdir. İadenin gümrükteki banka şubesinden veya aracı firmalardan yapılacak olması halinde fatura ile birlikte KDV tutarını gösteren çek verilecektir.

Yolcu beraberindeki eşya istisnası uygulamasında vergi önceden tahsil edilmekte, malın yurt dışı edilmesinden sonra ise iade edilmektedir. Satış bedeli üzerinden hesaplanan KDV faturada gösterilerek alıcıdan tahsil edilmektedir. Hesaplanan KDV ilgili dönem beyannamesinde beyan edilip genel esaslar çerçevesinde ödenecektir.

### **3.2.3. İhraç Kayıtlı Satışlarda Tecil-Terkin Uygulaması**

KDV uygulamasında ön ihracat istisnası olmamasına karşın, KDV Kanun'unun 11/1 maddesine 3297 sayılı kanunla eklenen ( c ) bendi ile 20.06.1986 tarihinden itibaren ihraç kaydıyla yapılan teslimler ihracat istisnası kapsamına alınmıştır.

Tecil terkin sisteminde alıcı konumundaki ihracatçı, aldığı malı belli şartlar altında ihraç etmek şartıyla satıcıya KDV ödeme, ihracatı gerçekleştirdikten sonra vergi iadesi formaliteleri ile uğraşmamaktadır. Böylece hem zaman ve emek tasarrufu yapmış

---

<sup>15</sup> Oktar, Kemal, *KDV İstisna ve İadeler*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2001, s. 35.



olmakta hem de vergi iadesinde yaşanan gecikmeler nedeniyle uğranılan finansman kaybı engellenmiş olmaktadır.<sup>16</sup>

Sistem ihracatçılar için sağladığı avantajların yanı sıra, vergi idaresi yönünden bazı sıkıntılar yaratmaktadır. Çünkü vergi daireleri bu uygulama nedeniyle çok sayıda imalatçı ile muhatap olmak zorunda kalmakta ve bunun sonucunda da büyük bir iş yükü ile karşı karşıya kalmaktadır.

Bu sistemde ihracatçılar, belli şartlara haiz olan imalatçıların kendilerine ihraç edilmek üzere teslim edilen mallara ilişkin KDV'sini ödememektedir. İmalatçılar, ihracatçılardan tahsil etmedikleri KDV'sini ilgili dönem beyannamesinde beyan ederek tarh ve tahakkuk ettirmekte, tahakkuk eden vergi varsa tecil ettirmektedir.

İhraç kaydıyla teslim edilen malların 3 ay içerisinde ihraç edilmesi durumunda tecil edilen vergi terkin edilmektedir.

### **3.2.3.1. Tecil terkin uygulamasının kapsamı**

3065 sayılı KDV kanunu ile tecil-terkin sisteminden imalatçı niteliğine haiz ihracatçıların faydalanacağı öngörülmüşse de konuyla ilgili çıkarılan çeşitli tebliğlerle uygulama kapsamı genişletilmiştir. Buna göre aşağıda sıralanan teslimler uygulama kapsamına girmektedir.

1. 27 seri no.lu KDV Genel tebliğinde tanımlanan imalatçıların ihraç kayıtlı yapacakları teslimler ile sadece kendi ürettikleri mallar ile risk ve organizasyonu kendilerine ait olmak üzere fason olarak imal ettikleri ürünler.
2. İmalatçı olan veya olmayan mükelleflerin dış ticaret sermaye şirketlerine mal teslimleri (GT 27/b).
3. İmalatçı olan veya olmayan mükelleflerin Sektörel Dış Ticaret Şirketlerine mal teslimleri(GT 62).
4. Özel finans kurumlarının ihracatçılara mal teslimleri (GT 62).

---

<sup>16</sup> Kartal, Zihni, "Vergisel Yönden DTSS VE SDTŞ", *Vergi Dünyası*, sy. 239, (Temmuz 2001), s. 95, ss. 92-100.

5. DİİB veya geçici kabul izin belgesi kapsamında ithal edilen ham ve yardımcı maddeler kullanılarak üretilen malların ihracatçılara teslimi (GT 71).
6. Türkiye’de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı satışlarda KDV ihracat istisnası izin belgesi sahibi ihracatçılara yapılan mal teslimleri (GT 61).

### **3.2.3.2. İhraç Kayıtlı Satışlarda Tecil-Terkin Uygulaması**

İhraç edilmek kaydıyla mal teslim eden imalatçılara KDV tahsil etmeden mal satma imkanı tanınmaktadır. İhracat yapan firmalar için finansman desteği ve imalatçılar için de mallarını ucuza satabilme imkanı tanıyan tecil terkin uygulamasına, kanuni düzenlemenin yanı sıra genel tebliğlerle yön verilmiştir. KDV kanununda sadece imalatçılar için getirilen bu düzenlemenin kapsamı tebliğlerle genişletilmiş ve imalatçı tanımına girmeksizin, belli şartları taşıyanlar da sisteme alınmıştır.

Tecil terkin uygulaması tamamen satıcıların isteğine bağlıdır. Ancak SDTŞ’nin ortakları dışındaki firmalardan veya imalatçı vasfını taşımayan ortaklarından ihraç edilmek üzere mal alımlarında tecil terkin uygulaması zorunludur.

Tecil-terkin uygulaması için gerekli şartları taşıyanlar tarafından ihracatçılara yapılan teslimlerde normal fatura düzenlenir, ancak faturaya “3065 sayılı KDV Kanunu hükümlerine göre tahsil edilmemiştir” şeklinde bir şerh düşülmelidir. Bu şekilde, ihracatçı KDV ödemediği halde ihraç edeceği malı teslim alabilmektedir.

Müşteriden tahsil edilmediği halde ihraç kayıtlı teslimde ait KDV, beyannamede normal teslim KDV’si gibi gösterilmektedir. Bunun nedeni, ihracat gerçekleşinceye kadar KDV’yi ihraç kayıtlı teslimde bulunanın sorumluluğu altında tutmak ve izlemektir. Ancak bu KDV tecil yoluyla mükellefe ödettirilmemekte, tecil edilen vergi ihracat gerçekleştiğinde silinmekte, tecil edilecek KDV çıkmamışsa veya tecil tutarı ihraç kayıtlı teslim KDV’sinin altında ise, aradaki fark yine ihracat gerçekleştiğinde, indirim, mahsup veya nakit iade yoluyla mükellefin sırtından kaldırılmaktadır.

İmalatçıların ihracatçılara teslim ettikleri malın, tecil terkin uygulamasına konu olabilmesi için malı kendisinin üretmesi ve nihai ürün olması gerekmektedir. Ancak 87 seri no.lu KDV Tebliği ile getirilen hüküm çerçevesinde, ihraç malının ayrılmaz parçası niteliğinde olan malların ihraç kayıtlı teslimi ve bunların tek bir mal olarak ihraç

edilmesi halinde, malın ayrılmaz parçası niteliğindeki mallar da tecil-terkin kapsamına alınmıştır.

İmalatçı olmakla birlikte satın alınıp aynen ihracatçıya teslim edilen mallar bu uygulamadan yararlanamaz. Bu sınırlamanın istisnası ise fason imalattır.

İhraç kayıtlı teslimlerde tecil-terkin sisteminin uygulanması belli bir süreye bağlanmıştır. Bu süre, ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı tarihi takip eden aybaşından itibaren üç aydır.

İhracatın bu süre içinde gerçekleşmemesi halinde, tecil edilen vergi AATUHK'nın 51. maddesine göre ilgili dönemler için geçerli olan gecikme zammının %50 fazlası ile birlikte ödenmekte idi.

4842 sayılı Kanunla<sup>17</sup> KDV Kanunu'nun 11. maddesine eklenen hüküm çerçevesinde, gecikme zammının %50 fazlası ile tahsiline ilişkin hüküm değiştirilerek ÖTV Kanunu'nda olduğu gibi sadece gecikme zammı ile birlikte tahsil edilmesine yönelik düzenleme yapılmıştır. Böylece hem ÖTV Kanunu ile uyum sağlanmış, hem de tecil terkin kaydıyla satışta bulunmak isteyenler için caydırıcı nitelikteki bir unsur ortadan kaldırılmıştır.<sup>18</sup>

İhraç kaydıyla teslim edilen malların 213 sayılı VUK' da belirtilen mücbir sebeplerden dolayı 3 aylık süre içerisinde gerçekleştirilememesi halinde, tecil edilen vergi için AATUHK'nın 48.maddesine göre ilgili dönemler için tecil faizi uygulanacaktır. Yine 4842 sayılı Kanunla bu konuda yeni bir düzenleme getirilmiş ve ihracatın üç ay içerisinde gerçekleşmemesi halinde, mükelleflerin bu sürenin bitiminden itibaren 15 gün içerisinde başvurması şartıyla 3 ay kadar ek süre verilmesi ve bu dönemde tecil faizi uygulanmaması öngörülmüştür.

İhracatın usulüne uygun gerçekleşmesi halinde, ihraç kaydıyla mal teslim edenler ihracatçıya ait gümrük beyannamesinin aslı veya noter tasdikli örneği ile bağlı bulunduğu vergi dairesine müracaat edeceklerdir. İlgili vergi dairesi ise tecil edilen

<sup>17</sup> 24.04.2003 25088 sayılı Resmi Gazete yayımlanmıştır

<sup>18</sup> Ufuk, M. Tahir, "KDV Kanunu'nun İhracat İstisnasına İlişkin Hükümlerinde 4842 ve 5035 Sayılı Kanunlarla Yapılan Değişiklikler", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, sy. 194, (Haziran 2004), s. 16, ss. 15-18.

vergiyi terkin edecek, mükellefin alacaklı olması halinde ise tebliğlerde belirlenen usullere göre iade edecektir.

### **3.2.3.3. İhraç kayıtlı satışlarda sorumluluk**

İhracatın gerçekleşmemesi halinde iade alınan ya da terkin edilen vergilerden kimlerin sorumlu olacağı konusunda farklı düzenlemeler yapılmıştır.

Tecil terkin uygulamasında genel olarak usul, satıcıların sorumlu tutulmasıdır. Bunun yanında, müteselsil sorumluluk ve alıcıların sorumluluğu olmak üzere iki tür sorumluluk daha getirilmiştir.

Alıcıların sorumluluğu; DİİB veya geçici kabul belgesi sahiplerine bu belgelerde yazılı malların teslimi halinde ve ihracatın gerçekleşmemesi halinde, ziya uğratılan vergiden alıcıların sorumlu tutulması halidir. Ancak satıcıların bu şekilde sorumluluktan kurtulabilmesi için konuyla ilgili tüm yükümlülüklerini yerine getirmiş olmalıdır.<sup>19</sup>

Müteselsil sorumluluk ise; DTSS ile STDS'ye imalatçı olmayan mükellefler tarafından yapılan ihraç kayıtlı teslimlerde öngörülmüştür. Sözü edilen şirketler teslimden önce vergi dairesine verdikleri taahhütname ile ileride yapılacak bir vergi incelemesi sonucu KDV ziyasının tespiti halinde, ziyayı uğratılan vergiden, buna tekabül eden cezalardan ve gecikme zammından VUK' un 11. maddesi uyarınca müteselsilen sorumlu olduklarını bildirmektedirler.

### **3.2.4. Hizmet İhracı**

KDV'nin yürürlüğe girdiği 1985 yılına kadar, malların üretiminde ve ithalinde uygulanan "istihsal vergisi" ile tüketimde kullanılan "işletme vergisi", mal hareketlerini kavrayacak bir mali yapıyı oluşturmuş bulunmaktaydı. Hizmetler için ise aynı durumdan söz etmek mümkün değildi. 24 Ocak Kararlarından sonra hizmet sektöründe uluslararası ilişkilerin canlanması 1985 yılında ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim veya hizmetlerin her safhasında uygulanan KDV'nin yürürlüğe girmesi izlemiştir. Bunun sonucunda hizmet ifalarında KDV uygulanmasından kaynaklanan sorunlarda da artış görülmüştür.<sup>20</sup>

<sup>19</sup> Demir, Hüseyin, "Katma Değer Vergisinde Tecil-Terkin Uygulaması", *Vergici Ve Muhasebeciyle Diyalog*, sy. 201, (Ocak 2005), s. 76, ss. 66-77.

<sup>20</sup> Oktar, a.g.e., s. 56.

Aşağıda hizmet ihracına ilişkin düzenlemelerle belirlenen hukuki durum ele alınmıştır.

#### **3.2.4.1. Hizmet ihracatının niteliği**

KDV Kanunu'nun 1. maddesi gereği, Türkiye'de yapılmayan hizmetler verginin konusuna girmemektedir. Burada hizmetin yapıldığı yerin tespiti önem kazanmaktadır. Aynı kanunun 6.maddesinde: “ Türkiye’de yapılan, değerlendirilen veya faydalanılan” hizmetlerin verginin konusuna girdiği belirtilmiştir. Ancak 4503 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle bu hüküm hizmetin Türkiye’de yapılması veya hizmetten Türkiye’de faydalanılması şeklinde değiştirilmiştir.

Türkiye’de yapılmakla birlikte yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ise kanunun 11/1-a maddesi uyarınca vergiden istisna edilmiştir.

Bu durumda hizmetin, yurt dışında yapılmış hizmet mi olduğu, yoksa Türkiye’de yapılmış ve ihraç edilmiş bir hizmet mi olduğu konusu önem kazanmaktadır.

Bir hizmetin Türkiye dışı hizmet sayılmasındaki tek ölçü, o hizmetin maliyetlerinin ve hasılatının Türkiye’de kayda alınmasının gerekmemesidir

Örneğin, yurt dışında bir taahhüt işi üstlenen ve bu iş için ilgili ülkede şantiye (işyeri – şube) kuran bir Türk firmasının, ilgili ülke mevzuatına göre bu işin hasılatını ve maliyetlerini tuttuğu defterde izlemesi durumunda, işin kazancı üzerinden ilgili ülkede vergi öderse, yapılan hizmet yurt dışı hizmettir.

Şayet bir hizmetin faturası TC mevzuatına göre kesilip Türkiye’de hasılat kaydediliyorsa veya böyle yapılması gerekiyorsa, dolayısıyla o hizmetin maliyetlerinin de Türkiye’de tutulan defterlerde yer alması gerekmekte ise o hizmeti, Türkiye’de yapılmış bir hizmet yani KDV kapsamına giren bir hizmet saymak gerekir.

Şayet bu hizmet, hizmet ihracına ilişkin şartları taşıyorsa, bu hizmet ile ilgili KDV indirim ve iade hakkı da var demektir.

### 3.2.4.2. Hizmet ihracatında istisna için aranan koşullar

Hizmet ihracı kavramı, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler olarak tanımlanmıştır. KDV Kanunu'nun 12. maddesi uyarınca hizmet ihracının vergiden istisna tutulması için iki koşul belirlenmiş olup; birincisi, hizmetlerin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması ikincisi, hizmetten yurt dışında faydalanılması olarak belirtilmiştir.

İhracat istisnasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olan Maliye Bakanlığı 26 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile bu şartları aşağıdaki gibi belirlemiştir:

- 1) Hizmet Türkiye'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmalıdır.
- 2) Fatura veya benzeri belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.
- 3) Hizmetin bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir.
- 4) Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır.

Bu şartlardan “yurtdışında yararlanılması” ilkesi sübjektif bir nitelik taşıdığından, anlamı yoruma ve olayına göre değişmektedir. KDV Kanunu'nun 2.maddesinde istisnaya konu olacak hizmette aranan şartlardan biri olarak belirtilmesine karşın bu kavramın ne anlama geldiği açıklanmamıştır.

Hizmet ihracı istisnası uygulamasında bu soyut kavram bazı tereddütlere neden olduğundan, 26 ve 36 seri no.lu KDV G.T. ile konu örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır. Bu tebliğlere göre hizmetten yararlanma anlayışı aşağıdaki şekildedir.<sup>21</sup>

- Yurtdışındaki müşteriler için verilen hizmetlerin, bu müşterilerin Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi olması gerekmektedir.
- Türkiye'den ihraç edilen mallar nedeniyle yurt dışındaki müşterilere verilen aracılık hizmetleri, ihraç edilen mal ve hizmetler yurt dışında tüketildiğinden istisna kapsamına girecektir.
- Verilen hizmet, yurt dışındaki müşterinin bizzat Türkiye'ye gelerek, fiilen burada faydalandığı bir hizmetse faydalanma Türkiye'dedir ve bu nedenle istisna uygulanamamaktadır.

---

<sup>21</sup> Tuncer, a.g.e., s. 105.

Hizmetten yararlanan yerin net olarak ortaya konulmadığı durumlarda KDV'nin hizmeti yapanın bulunduğu ülke tarafından mı, yoksa müşterinin bulunduğu ülke tarafından mı alınacağı konusunda çözümsüzlük devam etmesine karşılık konuya henüz bir açıklık getirilebilmiş değildir.

AB ülkelerinde benimsenen anlayışa göz atıldığında uygulamanın oldukça esnek olduğu anlaşılmaktadır. AB ülkelerinde; hizmeti yapan hangi ülkede mukimse, şube faaliyetleri bakımından şube hangi ülkede ise, hizmet o ülkede yapılmış ve hizmetten o ülkede yararlanmış sayılmaktadır. Dolayısıyla vergilendirmenin de o ülke tarafından yapılması gerekir. Hizmetin fiziken başka bir ülkede yapıldığı açıkça belli ise varış yerinde vergilendirme (destination) ilkesi gereği o hizmetin gerçekleştirildiği ülke tarafından vergileneceği varsayılır ve KDV'den istisna edilir.<sup>22</sup>

Maliye Bakanlığı bir hizmet ihracatında faydalanmanın ne olduğu, hangi durumlarda faydalanmanın yabancı ülkelerde gerçekleşmiş olacağı konusunu net bir şekilde ortaya koyabilmiş değildir. Konuya ilişkin örneklere yer verilen tebliğler ve muktezalar ve hatta yargı kararları ile ortaya çıkan net bir uygulama tarzı da bulunmamaktadır.

Aşağıda çeşitli tebliğler, özalgeler ve yargı kararları dikkate alınarak hizmet ihracına ilişkin özellik arz eden durumlar ele alınmıştır.

### **3.2.4.3. Hizmet ihracatı açısından özellik taşıyan durumlar**

#### **1. İthalat komisyonculuğu**

İthal edilmiş veya edilecek mallara müşteri bulma hizmeti karşılığında malı satan yurt dışındaki firmadan alınan komisyonlar 26 seri no.lu KDV Genel Tebliği'ne göre malların Türkiye'de tüketilecek olmasından hareketle hizmetten Türkiye'de yararlanılacağı varsayımı ile KDV'den istisna edilmemektedir.

<sup>22</sup> Damar, Emrullah, "İnternet ve Data Hizmetleri İhracatında KDV İadesi İşlemleri", *Yaklaşım*, Yıl 12, sy. 14, (Eylül 2004), s. 154, ss. 152-159.

Danıştay bu konu ile ilgili bir kararında vergi idaresinden farklı bir yaklaşım sergilemiş ve yurtdışındaki firmanın Türkiye’de satacağı mallara ilişkin aracılık yapan Türk firmasının bu hizmetinin ihracat istisnasına girdiği yönünde karar vermiştir.<sup>23</sup>

## 2. Turizm hizmetleri

Yabancı turizm firmalarının Türkiye’ye göndereceği turistlere verilen yeme-içme, konaklama, ulaştırma vb. hizmetler Türkiye’de verildiğinden ve turistler bu hizmetlerden Türkiye’de yararlandığından KDV ‘ye tabi olmaktadır.

Danıştay’ın konu ile ilgili bir kararında vergi idaresi uygulaması paralelinde görüş bildirilerek; “Turizm organizasyonu çerçevesinde turistlere konaklama, yeme-içme ve tur hizmetleri sağlayan davacı şirketin, yaptığı hizmetten yurt içinde yararlanılması sebebiyle, bu hizmetlere ihracat istisnası uygulanması mümkün değildir”, şeklinde karar verilmiştir.<sup>24</sup>

Turistlerle ilgilenme hizmeti karşılığında yabancı firmadan alınacak ücret, ihraç edilmiş hizmet bedeli olarak sayıldığından istisnaya konu olabilmektedir.

## 3. Mümessillik hizmetleri

Yabancı firmalara verilen mümessillik ve müşavere hizmetleri, yabancı firmaların Türkiye’deki işleri ile ilgili ise, hizmetten Türkiye’de yararlandığı varsayılacak ve KDV’ye tabi olacak, aksi halde aranan şartların gerçekleşmesi halinde ihracat istisnası uygulanabilecektir.

Maliye Bakanlığı’nca verilen bir özalgede<sup>25</sup>;

“ Türkiye’deki kuruluşların ihalelerine katılan yurt dışındaki firmalar için yaptığınız mümessillik hizmetinden, yurt dışındaki firmalar Türkiye’de yararlanacağından, bu hizmetinize ilişkin olarak, ihracat istisnası uygulaması kapsamında işlem yapılması mümkün değildir ” şeklinde idari görüş bildirilmiştir. <sup>26</sup>

<sup>23</sup> Danıştay 7. Dairesinin 02.10.1998 tarih, 1987/1610 esas ve 1988/2367 sayılı kararı, Oktar, Kemal, KDV İstisna ve İadeler, s. 62.

<sup>24</sup> Danıştay 7. Dairesinin 22.03.1988 tarih 1987/4610 esas ve 1988/796 sayılı kararı.

<sup>25</sup> 01.07.1988 tarih ve 41771 sayılı Maliye Bakanlığı Özalgesi.

<sup>26</sup> “Harici müşavirlik ve mümessillik faaliyetinde bulunan davacının, yurt dışındaki müşterilerine yapmış bulunduğu aracılık hizmetinden yurt içinde faydalanılması sebebiyle, hizmet ihracatı hükümlerinin



### 3.3. İhracat İstisnasından Doğan KDV Alacağının İadesi

3065 sayılı KDV Kanunu ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetleri verginin konusu içine almış ancak ekonomik ve sosyal bazı gerekçelerle işlemlerin bazılarını vergiden istisna etmiştir. Tam istisna olarak adlandırılan bazı işlemlerde ise teslimi yapılan veya ifa edilen hizmetlerin bünyesine giren vergilerin diğer muamelelere ilişkin hesaplanan vergiden mahsup edilememesi halinde yüklenicilere iade imkanı getirilmiştir.<sup>27</sup> KDV Kanunu'nun 32. maddesi uyarınca ihracat ve ihraç kayıtlı satış nedeniyle yüklenilip indirilemeyen vergiler Maliye Bakanlığı ve Gümrük Müsteşarlığı'nca belirlenen esaslara göre iade edilmektedir.

İhracatta KDV iadesi konusunda ortaya çıkan ve “hayali ihracat” olarak adlandırılan haksız KDV iadeleri Maliye Bakanlığı'nı tedbir almaya yöneltmiş ve bu hususta değişik düzenlemeler yapılmıştır. Ancak haksız KDV iadesini engellemeye yönelik yapılan düzenlemeler, çoğu kez gerçek ihracatçıların iadelerini zamanında almalarını engeller niteliğe bürünmüştür.

KDV iadesi ve mahsubu ile ilgili usul ve esaslar 29 ayrı KDV genel tebliği ve bunun yanında birçok genel yazı ve iç genelgelerle düzenlemiştir. Uygulamada ihracatçılara büyük sıkıntı yaşatan bu karmaşık durum 84 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile sona ermiştir. 84 no.lu tebliği öncekilerden ayıran en önemli farklılık, bu tebliğ ile gerçek ihracatçılara ya da iade konusu malı teslim eden mükelleflere ilişkin KDV iade alacaklarının devlet tarafından teminat altına alınması, adeta sigortalanmış olmasıdır.

Mükelleflerin, ihracat istisnası kapsamında yapılan teslimleri için yükledikleri KDV'ni mahsup ve nakit olarak iade almaları mümkündür.

Mükelleflerin iade işlemlerinin yapılabilmesi için vergi dairesine yazılı bir talepte bulunulması ve 84 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nde belirtilen belgelerin ibrazı gerekmektedir.

---

uygulanması mümkün değildir.” Danıştay 7. dairesinin 15.10.1990 gün ve 1989/3398 esas ve 1990/3196 sayılı kararı, [http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp\\_07](http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp_07) Haziran 2005.

<sup>27</sup> Aslan, İsmail, “İhracattan ve İhraç Kaydıyla Teslimlerden Doğan KDV İade Alacaklarının SSK Prim Borçlarına Mahsubunda Bazı Sorunlar”, *Vergi Sorunları*, sy. 152, (Mayıs 2001), s. 131, ss. 130-147.

### 3.3.1. KDV istisnasında mahsup yoluyla iade

Katma Değer Vergisi iade alacağıın hak sahibi mükellefin kendisinin, ortaklarının veya mal ve hizmet satın aldığı kişilerin vergi borçlarına, ithalat sırasında uygulanan vergilere, SSK prim borçlarına mahsup talepleri, miktarlarına bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilmektedir.

İade alacağı, öncelikle mükellefin ithalde alınan vergiler dışındaki vergi borçlarına mahsup edilmekte, artan miktar olursa mükellefin yazılı talebi üzerine kendisinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı mükelleflerden ithalde alınanlar dahil vergi borçlarına ve SSK prim borçlarına mahsup edilmektedir.

İade alacağı ile sınırlı olmak üzere, mükelleflerin belgelerini ibraz ettiği tarih itibariyle vadesi gelmiş vergi borçlarına bu tarihten sonra gecikme zammı uygulanmamaktadır. İade alacağı henüz vadesi gelmemiş vergi borçlarına mahsup edilebilmektedir.

Tekstil ve hazır giyim sektöründe yaptıkları fason işler dolayısıyla vergi tevkifatı uygulayan mükelleflerin(95 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile değişen şekliyle);

- İşletmelerinde çalışanların ücretlerine ait gelir vergisi stopajı ve SSK prim borçlarına yönelik mahsuben iade taleplerinin miktarına bakılmaksızın,
- Kendilerine ait diğer vergi borçlarına yönelik mahsuben iade taleplerinin ise 2000 YTL' yi aşmaması halinde,

mahsuben iade talepleri teminat veya inceleme raporu aranmaksızın yerine getirilmektedir.

Mahsup talebinin yerine getirilmesi için gümrük beyannamesinin gümrük idaresince teyidinin beklenmesine gerek yoktur. Ancak teyidin olumsuz gelmesi halinde mahsup tarihi itibariyle verginin tarh işlemi yapılmaktadır.

Bu noktada “gümrük beyannamesinin teyidi” kavramının açıklanması gerekmektedir.

İhracat teslimlerinde malın TC Gümrük Bölgesi'nden çıkarak bir dış ülkeye vasıl olduğunu tevsik eden en önemli belge gümrük beyannamesidir. Bu nedenle, KDV iade taleplerinde beyannamenin aslı veya noter, gümrük idaresi ya da YMM onaylı örneği aranmaktadır. Ancak KDV iade taleplerinde bu belgelerin ibrazı tek başına yeterli olmamakta, belgelerin muhteviyatının doğruluğunun gümrük idareleri tarafından teyit edilmesi gerekmektedir.<sup>28</sup>

İhracatta KDV iade alacağının mahsup yoluyla iadesinde getirilen bu kolaylıklardan amaçlanan nakit iade taleplerinin en aza indirilerek haksız KDV iadelerinin önüne geçilmesidir.

### **3.3.1.1. Mahsup edilebilecek borçlar**

#### **3.3.1.1.1. KDV iadesinin ithalde alınanlar dışındaki vergi borçlarına mahsubu**

Daha önce belirtildiği gibi, ihracat istisnasından doğan KDV alacağı mükellefin kendisinin, ortaklarının veya mal ve hizmet satın aldığı kişilerin vergi borçlarına mahsup edilebilmektedir.

Mükellefin talep etmesi halinde, mahsup işlemleri 15 gün içerisinde tamamlanmaktadır. Getirilen bu süre sınırlaması ile hem tebliğin uygulanabilirliği yaygınlaştırılmakta hem de işlemler hızlandırılmaktadır.

Vergi borçları ile yapılan mahsup taleplerine ilişkin belgelerin eksik ibrazı mükellef ve vergi daireleri bakımından bazı sorunlara yol açtığından, 95 seri no.lu KDV Genel Tebliği çerçevesinde yeni bir düzenleme getirilmiştir. Bu çerçevede, vergi daireleri ibraz edilen belgelerdeki eksiklikleri tespit ederek durumu mükelleflere yazı ile bildirecektir. Mükelleflerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde bu eksiklikleri tamamlamaları halinde vade tarihi ile belgelerin ibraz tarihi arasında gecikme zammı uygulanmamaktadır.<sup>29</sup>

Mahsup talebinin, ihracatçının ihraç ettiği malların alımında ödenen KDV ile ilgili olması şart değildir. İhracatçılar KDV alacağı için henüz ihraç etmediği mal ve

<sup>28</sup> Gürboğa, Erkan, "İhracattan Doğan KDV İadelerinde Gümrük Beyannamesi Teyidi", *Yaklaşım*, Yıl 12, sy. 141, Eylül 2004, s. 78, ss. 78-82.

<sup>29</sup> Apak, Talha, "KDV 95 Seri No.lu Tebliğ İle, Özellikle Mahsuben KDV İadelerinde Usul ve Esaslar Yeniden Belirlendi", [http://www.alomaliye.com/talha\\_apak\\_kdv\\_95.htm](http://www.alomaliye.com/talha_apak_kdv_95.htm), 15 Eylül 2005.

hizmetleri satın aldığı satıcıların vergi borçlarına mahsup edilmesi için talepte bulunabilirler. İhracatçılar ihraç etmeyeceği, yurt içinde satacağı, işletme envanterine dahil etmediği malları satın aldığı satıcıların vergi veya prim borçlarına mahsubunu da talep edebilir. Satın alınan malların KDV'ye tabi olmaması bile bu şekilde mahsup talebine engel teşkil etmemektedir.

Mükelleflerin KDV alacaklarının kendilerine mal veya hizmet satanların vergi borçlarına mahsubunu talep edebilecekleri miktar, 28 seri no.lu KDV G.T. ile bu kişilerden satın alınan mal ve hizmetler için ödenmesi gereken KDV ile sınırlandırılmışken, 82 seri no.lu tebliğ ile bu sınırlama kaldırılmıştır.<sup>30</sup>

### **3.3.1.1.2. KDV iadesinin SSK prim borçlarına mahsubu**

KDV uygulamasında nakden KDV iadesinin sakıncalarını önlemek ve nakit iadelerinin gerektirdiği vergi incelemelerine gerek kalmadan vergi dairesinin iş yükünü hafifletmek amacıyla, Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nde bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler çerçevesinde 81 seri no.lu KDV genel tebliği yayımlanarak ihracat ve ihraç kayıtlı teslimlerden doğan KDV iade alacaklarının mükelleflerin, ortaklarının, mal ve hizmet satın aldığı kimselerin SSK prim borçlarına mahsup edilebilmesi imkanı getirilmiştir.

KDV iade alacağına mahsup edilebilecek SSK borcu çeşitleri 2001/3 seri no.lu Uygulama İç Genelgesi'nde şu şekilde sıralanmıştır: Sigorta primi, işsizlik sigortası primi, eğitime katkı payı, özel işlem vergisi, idari para cezası, tasarruf teşvik kesintisi ve katkı payı, konut edindirme yardımı, v.b.<sup>31</sup>

KDV iade alacağı öncelikle, mükellefin ithalde alınanlar dışındaki vergi borçlarına mahsup edilmektedir. SSK prim borcunun mahsup sırası ise sonra gelmektedir. Burada bahsedilen vergi borcu kapsamına trafik para cezaları, askerlik yoklama cezaları gibi para cezaları dahil değildir. Bu durumda SSK prim borcu kapsamına alınan idari para cezasının tahsil önceliği, vergi dairesince tahsil edilen idari para cezalarının önüne geçmektedir.

<sup>30</sup> Bıyık, Recep, Aydın Kıratlı, *Vergi Teşvikleri ve Korumaları*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2001, s. 803.

<sup>31</sup> Aslan, a.g.m., s. 135.

SSK prim borçlarının tahsilinde 6183 sayılı AATUHK hükümleri uygulanmaktadır. Bu nedenle, vergi dairesince mahsup işleminin yapıldığı tarihte prim borcunun vade tarihi geçmiş ise, borcun vade tarihi ile SSK'na ödemenin yapıldığı tarihler arasına gecikme zammı uygulanmaktadır. Bu durumda mükellef mahsup talebini zamanında yapsa bile, vergi dairesi SSK'ya ödemesini geç yaparsa gecikme zammı yine mükelleften istenecektir.

Mükellefler tarafından ilgili dönem beyannamesine ilişkin iade alacağının cari dönemin SSK prim borçlarına mahsubunda yaşanan sıkıntıların giderilmesi amacıyla, SSK Alacaklarının KDV İadesinden Mahsup Edilmesine İlişkin Tebliğ<sup>32</sup> ile mahsup yoluyla ödenecek SSK prim borçlarının her ayın son günü olan vade tarihi 15 gün uzatılmıştır.

Bu düzenleme ile amaçlanan, vergi dairelerinin SSK prim borçlarının KDV iade alacaklarına mahsubunda yaşanan işlem yoğunluğu ve zaman yetersizliğine bağlı olarak karşılaştıkları sorunları telafi etmektir.

#### **3.3.1.1.3. KDV iadesinin ithalde alınan vergilere mahsubu**

KDV iade alacağının mahsup yoluyla iade edilmesindeki amaç, devletin KDV iadesini ödemek yerine henüz tahsil edilmemiş diğer alacaklarından düşüm yapılarak hazineden nakit çıkışını engellemektir. Bu amaçla yapılan düzenlemelerden biri de “KDV iadelerinin ithalde alınan vergilerden mahsubu” uygulamasıdır.

Gümrük mevzuatı çerçevesinde ithalde alınan vergiler kapsamına şunlar girmektedir: Gümrük vergisi, ithalde alınan KDV, tek ve maktu vergi, anti-damping vergisi, stopaj vergisi, ithalde alınan ek vergi, ÖTV. Dolayısıyla KDV iade alacakları ancak bu vergi borçlarına mahsup edilebilmektedir.

İthalatçılar, ithalata konu olan eşyanın gümrük işlemlerini eşya deniz yoluyla geldiğinde beyan sonrası 45 gün, başka bir yolla geldiğinde ise beyan tarihinden sonra 20 gün içinde tamamlamalıdır. Dolayısıyla ithalde alınan vergilerin KDV alacaklarına mahsubunda ciddi bir zaman darlığı ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle sürecin çok hızlı

---

<sup>32</sup> 16.09.2003 tarihli 225231 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

işletilerek gerekli işlemlerin Maliye Bakanlığı ile Gümrük Müsteşarlığı arasında en kısa sürede tamamlanması gerekmektedir.

Gümrük vergileri tebliğ tarihinden itibaren 10 günlük süre içinde ödenmek durumundadır. Bu süre idareden kaynaklanan gecikmeler hariç, Gümrük Kanunu'nda özel bir hüküm olmadıkça uzatılamaz veya ertelenemez. Ayrıca gümrük vergilerinde taksitlendirme usulü yoktur.

Nakden iadeyi engellemek amacıyla getirilen bu uygulanma çeşitli nedenlerden dolayı amacına hizmet etmekten uzaktır.

Öncelikle ithalde alınan vergiler kaynağında peşin olarak alınmaktadır. Dolayısıyla tahsili çok hızlı bir süreçte gerçekleşen bir vergi gelirinden vazgeçmek mantıklı değildir. Kaldı ki, ithalde alınan vergilerde tarh, tahakkuk ve tahsil açısından VUK' un dışında usuller geçerli olmaktadır. Yetkili birim de Maliye Bakanlığı yerine Gümrük Müsteşarlığıdır. Bir mahsup sistemi geliştirilirken, aynı nitelikteki vergi alacak-borçları arasında uygulamanın yürütülmesi daha kolay, işlevsel ve hazine haklarını koruyucu nitelikte olacaktır.<sup>33</sup> KDV iadesi alacağının gümrük vergilerinden mahsubu, gümrük vergileri peşin olarak ve kısa sürede tahsil edildiğinden mükellefler için diğer mahsup uygulamalarına göre daha avantajlı olup ciddi bir finansman rahatlığı getirmektedir.

Uygulamanın bu sakıncası 83 seri no.lu KDV GT ile mahsup işleminin öncelikle diğer vergi borçları için yapılacağı şeklindeki düzenleme ile giderilmeye çalışılmıştır.

### **3.3.2. İhracat İstisnasında Nakden KDV İadesi**

İhracatçıların, ihracat, ihraç kayıtlı satışlardan doğan KDV iade alacağının nakden iade yoluyla alınması da mümkündür. Nakden KDV iadesinde aranan şartlar mahsup yoluyla iade yöntemine göre daha da ağırlaştırılarak hem uygulamanın suistimal edilmesi engellenmeye çalışılmakta hem de mükellefler mahsuben iade yöntemine yönlendirilerek hazineden nakit çıkışı azaltılmaya çalışılmaktadır.

<sup>33</sup> Korkmaz, Mehmet, "KDV İadelerinin İthalde Alınan Vergilerden Mahsubu Uygulaması", *Yaklaşım*, Yıl 9, sy. 105, (Eylül 2001), s. 176, ss. 170-176.

İhracatta nakden KDV iadesi üç farklı şekilde olabilmektedir. Şimdi sırayla bu yöntemler ele alınacaktır.

### **3.3.2.1. Maliye Bakanlığı'nca belirlenen sınırı aşmayan nakit iadeler**

Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nin 52. maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak, ihracat ve ihraç kayıtlı satışlarda teminat ve inceleme raporu aranmadan iade yapılmasına imkan verilmiştir. 84 seri no.lu KDV GT ile bu tutar 4.000.000.000 TL olarak belirlenmiştir.

İndirimli teminat uygulamasından faydalanan DTSS'nin bu tutarı aşmayan nakden iade talepleri gümrük beyannamesinin teyidi beklenmeden yerine getirilmektedir.

Yine indirimli teminat uygulamasından faydalanan SDTŞ ise, bir önceki döneme ait iade talebine ilişkin gümrük beyannamelerinin teyidinin alınması durumunda, cari döneme ait gümrük beyannamelerinin teyidi beklenmeksizin sınırı aşmayan nakden iade talepleri gerçekleştirilmektedir.

İndirimli teminat uygulamasından faydalanan DTSS ve SDTŞ dışında kalan mükelleflerin nakden iade talepleri gümrük beyanname teyidi gerçekleşmeden yerine getirilmemektedir. Mükelleflerin teyidi beklemeden iade alabilmeleri için, indirimli teminattan yararlananların iade talep ettikleri tutarın %100'ü diğer mükelleflerin ise %200'ü oranında teminat göstermesi gerekmektedir.

### **3.3.2.2. İnceleme raporuna bağlı olarak yapılacak iadeler**

DHBY'nin "geri verilecek paralar" başlıklı 52. maddesine göre ihracat istisnası ile ihraç kayıtlı satışlardan doğan ve 4.000.000.000 TL'yi aşan iade talepleri olarak vergi inceleme raporuna dayanılarak gerçekleştirilir. Ancak 28 seri no.lu KDV G.T. ile getirilen düzenleme ile bu tutarı aşan kısım için teminat gösterilmesi halinde, inceleme raporu beklenmeksizin iade edilmektedir. Yine bu tutarı aşan kısım için Yeminli Mali Müşavir(YMM) tasdik raporu ibraz edilmesi halinde de, teminat ve inceleme raporu beklenmeksizin iade işlemi yapılabilmektedir.

İhracat işlemlerinden doğan KDV iade taleplerinde vergi inceleme raporu veya tasdik raporu aranmasının amacı, ihracat konusu edilmiş malların oluşumunda yaratılan KDV'nin hazineye intikal edip etmediğinin tespit edilmesidir.

KDV iade işlemlerinin incelenmesinde gerek bakanlık inceleme elemanlarınca gerekse yeminli mali müşavirler tarafından yapılan inceleme, iade talep eden ihracatçı nezdinde başlamakta ve ihracatçının ihracata konu ettiği malların oluşumunda yaratılan KDV'lerin hazineye intikal edip etmediğinin tespitine kadar devam ederek tümden gelim metodu uygulanmaktadır.<sup>34</sup> İnceleme neticesinde, hazineye intikal etmemiş bir kısım KDV tutarı tespit edilmiş ise ihracatçı bu kısımlar için iadenin reddi veya iade alınmış ise geri alınmasının müteselsil sorumluluğu ile karşı karşıya kalmaktadır.

İhracatçılar mal ve hizmet satın aldığı kişilerin ve alt mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmemesi ve vergi ziyasına neden olması halinde müteselsil sorumlu tutularak hukuki yaptırımlara maruz kalmamak, olabilecek hatalar karşısında önceden uyarılmak gibi nedenlerle KDV iade işlemlerinde YMM incelemesini tercih etmektedirler.

YMM'ler, KDV iadelerine ilişkin işlemlerin tasdikinde, ihracatçının ihracata konu ettiği mal ve hizmetin imalatçısı durumundaki alt mükellefin bir alt kademesine kadar alt-karşıit inceleme yapmakta ve vergi inceleme raporu yerine geçen tasdik raporunu hazırlamaktadırlar.

Tasdik raporunu düzenleyen YMM'ler, VUK Kanunu'nun 227. maddesi uyarınca düzenledikleri raporda yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve kayıtların dayanağı durumundaki belgelere uygun olmaması halinde, ortaya çıkan vergi ziyayı ve bunun ferilerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur.

### **3.3.2.3. Teminat karşılığı nakden KDV iadesi**

İhracatçıların devletten olan KDV iadesi alacağını teminat karşılığı nakden almaları mümkündür.

<sup>34</sup> Veske, Eren, "İhracatta KDV İstisnası ve Buna Bağlı İade İşlemlerinde YMM Uygulamalarına Tabi Olan Alıcı veya İhracatçıların Müteselsil Sorumlulukları", *Vergi Sorunları*, sy. 146, 2001, s. 50, ss. 48-54.



Kamuya ait kuruluşların dışında kalan mükelleflerin 4000.000.000 TL' yi aşan ve YMM tasdik raporu ibraz edilmeyen nakit iade talepleri, karşılığında teminat gösterilmesi halinde yerine getirilmektedir.

Mükellefler KDV iadesi için 6183 sayılı AATUHK'nın 10. maddesinde belirtilen iktisadi kıymetleri teminat olarak gösterebilmektedirler. Verilen teminatlar vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporunun vergi dairesine ibrazı ile çözülür.

Bu kapsamdaki nakden iade talepleri, KDV iadesi için gerekli (mahsup dilekçe - si yerine nakit iade talebine ilişkin dilekçe) belgelerin ibrazı, gümrük beyannameleri ve usulüne uygun olarak gösterilmiş teminat mektupları ile varsa onaylı fatura ya da özel faturaların, gümrük beyannamesinin teyidinin beklenmesi gereken durumlarda da teyidin alınmasından sonra karşılanır.

İade edilecek KDV karşılığında istenecek teminat tutarı mükellefin hukuki statüsüne, yaptıkları ihracat tutarı, haklarında olumsuz rapor veya tespit bulunup bulunmadığına göre değişmektedir. Teminat uygulamasında mükellefler üç gruba ayrılabilir:

- İndirimli oranda teminat karşılığı iade alabilecek mükellefler,
- Yükseltilmiş oranda teminat karşılığı iade alabilecek mükellefler,
- Genel oranda teminat karşılığı iade alabilecek mükellefler.

#### **3.3.2.3.1. İndirimli oranda teminat uygulaması**

İndirimli teminat uygulaması ilk olarak 28 seri no.lu KDV G.T. ile uygulamaya konulmuştur. Söz konusu genel tebliğde indirimli teminat oranı, bazı şartları taşıyan imalatçı-ihracatçılar ile ihraç kaydıyla mal teslim eden imalatçılar için %30 olarak tespit edilmiştir.<sup>35</sup>

Sonrasında 29, 35, 73 seri no.lu KDV genel tebliğleri ile bu oranlar değiştirilmiş ve nihayet son olarak yayımlanan 84 seri no.lu KDV G.T. ile bu oran %4-%8 olarak belirlenmiştir.

<sup>35</sup> Çekçeoğlu, Çiğdem - Volkan Yüksel "Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ve Sektörel Dış Ticaret Şirketlerinin Özellikleri ve KDV İadeleri Karşısındaki Durumu", *Vergi Dünyası*, sy. 251, (Temmuz 2002), s. 121, ss. 120-129.

### **3.3.2.3.1.1. Teminat oranı %4 olarak uygulanacak mükellefler**

84 seri no.lu G.T. ile belirlenen ve aşağıda sıralanan şartları birlikte taşıyan SDTŞ ve DTSS'nin nakden iade taleplerinin 4.000.000.000 TL'yi aşan kısmı için %4 oranında teminat göstermesi halinde iade talepleri yerine getirilir.

- Haklarında SMİYB düzenlediği veya kullandığı konusunda rapor bulunmayan,- Son 5 yıl içinde adlarına tahakkuk eden gelir, kurumlar ve katma değer vergilerini ödeyen (vergilerin tecil edilmesi bu şartların ihlali sayılmaz. Faaliyetleri 5 yıldan az olan mükelleflerde, faaliyette bulunulan süre içinde tahakkuk etmiş söz konusu vergi borçlarının ödenmiş olması halinde bu şart yerine getirilmiş sayılır),

- İade hakkı doğuran işlemlerin bulunduğu, birbirini izleyen son 5 vergilendirme döneminde hakkında olumlu rapor yazılmış bulunan, dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri nakit olarak talep ettikleri iade miktarlarının 4.000.000.000 TL'yi aşan kısmının % 4'ü kadar teminat verirler.

Yukarıda bahsi geçen olumlu rapordan kast edilen; teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin en az % 90'nın onaylanmış olması ve sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeler nedeniyle reddedilen bir kısım varsa bu kısmın, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerin % 5'ini aşmamasıdır.<sup>36</sup>

### **3.3.2.3.1.2. Dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketlerinde KDV iadesi uygulaması**

1980'li yıllarda uygulamaya konulan ihracata dayalı büyüme stratejisi ile ekonomik büyüme amaçlanmış ve bu amaca ulaşabilmek için bir takım ihracat modelleri oluşturulmuştur.

1980-1989 döneminde, pazar bulma, dış ticaret işlemlerini yürütme, tanıtım gibi hizmetleri yapmak ve büyük ölçekli firmaların getireceği avantajlardan yararlanmak amacıyla 18.07.1980 tarih 8/1173 sayılı İhracatçı Sermaye Şirketlerini Teşvik Kararı ile dış ticaret sermaye şirketi modeli oluşturulmuştur.

<sup>36</sup> Kartal, Zihni, "Vergisel Yönden Sektörel Dış Ticaret Şirketleri ve Dış Ticaret Sermaye Şirketleri", *Vergi Dünyası*, sy. 239, (Temmuz 2001), s. 96, ss. 92-100.

1995 yılında ise ülke ekonomisinde büyük önem taşıyan KOBİ'ler ihracat sektörü içinde bir organizasyon altında toplanarak, Sektörel Dış Ticaret Şirketleri adı altında uygulamaya konulmuştur.

DTSS ve SDTŞ yapısı gereği çok ortaklı şirketlerdir. Bu şirketler sadece kendi nam ve hesaplarına yaptıkları ihracattan sorumlu olup, aracılık sözleşmesine dayanarak ihracatına aracılık ettikleri işlemlerden ise imalatçı ve tedarikçiler sorumlu tutulmaktadır. Bu noktada, ihraç edilecek malın imalatı, sigortalanması, taşınması ve pazarlanmasından, ihraç malının kalitesinden tamamen imalatçı veya tedarikçiler sorumludur. İhracat, bütünüyle imalatçı ve tedarikçi firma tarafından DTSS veya SDTŞ tarafından verilen vekaletnameye istinaden hazırlanıp sonuçlandırılmaktadır. Ayrıca, malın yurt içinde tedariki ve imalatı sırasında yapılan işlemlerin doğruluğundan, yüklenilen KDV tutarlarının hazineye intikalinden, tüm aşamalarda kullanılan bilgi ve belgelerin doğruluğundan yine imalatçı veya tedarikçiler sorumludur.<sup>37</sup>

DTSS ve SDTŞ aracılık ettikleri firmalar adına sadece %4 oranında teminat göstermek suretiyle KDV iadesi almakta ve bir miktar komisyon karşılığında aracılık ettikleri firmalara dağıtmaktadırlar.

Katma Değer Vergisi mevzuatında indirimli teminat uygulaması dışında DTSS ve SDTŞ' ne tanınan diğer bir kolaylık da, nakden iade taleplerinin yerine getirilmesi için gümrük beyannamelerinin teyidinin gerçekleştirilmesinin şart koşulmamasıdır.

Mükellefin nakden iade talebi için YMM tasdik raporu ibraz edeceğini beyan etmesi halinde, rapor düzenleninceye kadar, teminat göstermesi halinde iade talepleri incelemeye sevk edilmemektedir. Ancak, iade tarihinden itibaren 6 ay içerisinde rapor ibraz edilmezse teminatın %100'e tamamlanması gerekmekte, aksi halde gösterilen teminat paraya çevrilmektedir. Ancak, DTSS bu uygulamanın da dışında tutulmuştur.

Görüldüğü gibi tamamen ihracat organizasyonu amacıyla kurulan, herhangi bir üretim ve katma değer yaratmayan, adeta bir komisyoncu, aracı, kasa görüntüsünde olan DTSS ve SDTŞ'lere KDV iadesi sırasında sağlanan kolaylıklar, yüzlerce hatta binlerce

---

<sup>37</sup> Akyol, İhsan, "DTSS ve SDTŞ'de İhracatta KDV İadesi ve Denetim Sorunu" ,*Vergi Dünyası*, sy. 240, (Ağustos 2001), s. 50, ss. 48-53.

işçisi, trilyonlarca sermayesi, makinesi, teçhizatı ve aktif yapısı olan, gerçek anlamda katma değer yaratan imalatçı firmalara tanınmamaktadır.

Sözü edilen şirketlere KDV iadesinde sağlanan kolaylıklar nedeniyle, imalatçılar ihracatlarını bu şirketler vasıtasıyla gerçekleştirmeyi tercih etmektedir. Bu tür işlemlerde, imalatçı firmalar aracılı ihracat sözleşmesi kapsamında düzenledikleri faturaların KDV'yi 1,5–2 aylık süre içinde sözü edilen şirketlerden tahsil ederek finansal güçlüklerini aşmaktadır.<sup>38</sup>

Bu uygulamada genellikle firmalar üzerindeki KDV yükü minimum düzeyde gerçekleşmektedir.

### **3.3.2.3.1.3. Teminat oranı %8 olarak uygulanacak mükellefler**

84 no.lu KDV GT' inin (1/2.1.2.2.) bölümünde %8 teminat oranı uygulanacak mükellefler belirtilmiştir. Bu kapsamda %4 teminat oranı uygulanan mükelleflerde aranılan şartları taşıyan;

- Sanayi siciline kayıtlı olan,

- Ödenmiş sermayelerinin veya son bilançolarında kayıtlı amortisman tabi iktisadi kıymetlerinin (gayrimenkuller hariç) amortisman düşülmeden önceki toplam tutarı 80 milyar lirayı aşan (bu amortismanların özel bir amortisman defteri veya envanter defterinde açıkça gösterilmesi şartıyla),

- İşletmenin sahip olduğu amortisman tabi iktisadi kıymetler ve bu kıymetlerin kayıtlı olduğu defterlerin noter onayları ve numaraları ile kaç yıldır amortisman tabi tutuldukları kapasite raporlarında açıkça belirtilen (87 no.lu KDV GT ile getirilen düzenleme ile raporda bu hususların yer almaması halinde, mükellefin üretim kapasitesi ile bu kapasitenin gerektirdiği iktisadi kıymetlere sahip olup olmadığı ve amortisman ile ilgili hususların vergi inceleme elemanlarınca düzenlenecek bir yoklama tutanağıyla tespit edilmesi halinde indirimli teminat uygulamasından faydalanılabilir),

- İmalat işinde 20 veya daha fazla işçi çalıştıran imalatçı-ihracatçılar ile ihracatçılara ihraç kaydıyla teslimde bulunan imalatçılar,

<sup>38</sup> Şenalp, Şükrü, "İhracatçı Ne Yapmalı? KDV'nde Vergi Planlaması Nasıl Olmalı?", [http://www.alomaliye.com/mart\\_06/sukru\\_senalp\\_ihracatci\\_ne\\_yapöali.htm](http://www.alomaliye.com/mart_06/sukru_senalp_ihracatci_ne_yapöali.htm), 15 Mart 2006.

- Özel finans kurumları,

- Son 3 takvim yılı itibariyle ihracatları her bir yıl için 5 milyon ABD Dolarını veya son 5 takvim yılı itibariyle ihracatları her bir yıl için 1 milyon ABD Dolarını geçen ihracatçılar bu yılları takip eden takvim yılı başından itibaren,

Nakit olarak talep ettikleri iade miktarının 4000YTL yi aşan kısmı için %8 oranında teminat göstermek suretiyle nakden KDV iade talebinde bulunabilirler.

### **3.3.2.3.2. Yükseltilmiş teminat uygulanan mükellefler**

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı konusunda hakkında olumsuz rapor<sup>39</sup> düzenlenen veya henüz rapora bağlanmamış olumsuz tespit bulunan mükellefler ile bu fiillerle ilgili dolaylı olarak ilgisi bulunanların(mükelleflerin ortakları ve kanuni temsilcileri ile bunlardan mal alanlar) nakden iade talepleri özel esaslara göre, %400'e kadar ulaşan oranda yükseltilmiş teminat oranı uygulanmak suretiyle yerine getirilmektedir.

Burada amme alacağının güvence altına alınması amacı ile, genel orandan daha yüksek oranda teminat karşılığında iade yapılması söz konusudur.

Daha önce belirtildiği gibi, ihracatta KDV iadesine ilişkin usul ve esasları belirleyen 84 seri no.lu tebliğ kendinden önceki tebliğlerden oldukça farklıdır.

84 seri no.lu tebliğ öncesi tebliğler ile ihracatçı firmaya iade yapılması için alt firmalara ilişkin tereddütlerin ve ihtilafların kaldırılması şartı öngörülmüştür. Önceki safhalarda hazine kasasına ödendiği ya da ödenene mahsup edildiği hususu tereddütlü olan KDV iade alacakları vergi daireleri ve YMM tarafından askıya alınmıştır veya KDV iade kapsamında çıkarılmıştır. Bu nedenle şüpheli durumundaki KDV tutarlarının teminata bağlanması ya da alt firmalara ödeme yapması konusunda baskı yapılması şeklinde uygulamalar görülmüştür.

<sup>39</sup> Mükellefler hakkında SMİYB düzenledikleri ve kullandıkları konusunda belirlemelerin yer aldığı inceleme raporları olumsuz rapor sayılır. Olumsuz raporlarda, raporun ait olduğu her bir vergilendirme döneminde SMİYB kullanılması nedeniyle reddedilen katma değer vergisi iade alacağını, iade hakkı doğuran işlem dolayısıyla yüklenilen verginin (ihraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin, iade hakkı doğuran işlemi bulunmayan mükelleflerde ilgili dönemdeki toplam vergi indiriminin) %5'ini aşması halinde bu rapor olumsuz rapor sayılır.

Bu tür uygulamaların nedeni, son yıllarda ortaya çıkartılıp çökertilen pek çok hayali ihracat örgütünün, daha önceki safhalarda hazine kasasına intikal etmeyen KDV tutarlarını haksız ve yersiz olarak devletten almak suretiyle vergi kaybına neden olmalarıdır.

İlk defa 84 no.lu tebliğ ile, alt firmadan itibaren önceki safhalarda, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı mahiyetteki belgelerden kaynaklanabilecek vergi ziyalarına rağmen, gerçek ihracatçının KDV iade alacakları “ihracata konu ticari muamelenin fiili ve gerçek duruma uygun olması, defter ve belgelerin fiili ve gerçek duruma uygun olarak düzenlenmesi ve ayrıca ödemelerin çek ya da banka kanalı ile yapılması çek ya da banka ödeme belgesi üzerinde alıcı firmanın vergi hesap numarasının yazılmış olması şartları ile” teminat altına alınmış ve bir bakıma sigortalanmış bulunmaktadır.<sup>40</sup>

İhracatta nakden KDV iadesine ilişkin özel esaslar yine 84 no.lu KDV GT’ inin II. Bölümünde ele alınmıştır.

SMİYB düzenlediği veya kullandığı konusunda haklarında olumsuz rapor düzenlenen mükellefler, raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış nakden veya mahsuben iade talepleri 4 kat teminat karşılığında yerine getirilir. Teminat gösterilmemesi halinde ise vergi inceleme raporugöre iade edilir.

Mükelleflerin SMİYB düzenleme raporları üzerine yapılan tarhiyatları (kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizi dahil) ödemeleri ya da tamamı için teminat göstermeleri halinde raporun vergi dairesine intikalinden sonraki nakden ve mahsuben iade talepleri, indirimli teminat uygulamasından yararlananlarda % 100, diğerlerinde % 200 teminat karşılığında yerine getirilir.

Haklarında SMİYB düzenlediği konusunda olumsuz rapor bulunan mükellefler

---

<sup>40</sup> Gezer, Asım, Ahmet Şahin, “İhracatın Vergisel Avantajları ve İhracat Muhasebesi”, *Vergi Sorunları*, sy. 172, (Ocak 2003), s. 25, ss. 21-36.

için yapılan düzenlemeler, bu mükelleflerin ortakları veya mükelleflerin kurdukları veya ortak oldukları şirketlerin iade talepleri için de geçerlidir. Ancak, hakkında SMİYB kullandığı konusunda olumsuz rapor bulunanların ortakları veya bu mükelleflerin kurdukları veya ortak oldukları şirketlerin iade talepleri, kendileri hakkında bu konuda düzenlenmiş bir olumsuz rapor bulunmaması halinde genel esaslara göre yerine getirilir.

Kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayanların mal veya hizmet satın aldığı mükellefler ve bunlara mal veya hizmet temin eden mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunması halinde, bu mükelleflerden yapılan (haklarında olumsuz tespit bulunanlardan sadece olumsuz tespit yapıldığı dönemlerdeki) alışlara isabet eden kısma dört kat teminat gösterilmesi veya bu alışlara isabet eden kısmın iade talebinden çıkarılması halinde, kalan kısma ve diğer dönemlere ilişkin iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

### **3.3.2.4. Nakden KDV iadesinde Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri**

#### **3.3.2.4.1. İhracatçıların nakden KDV iadesinde yaşadığı sorunlar**

İhracatta KDV iadesi, sistemde yer almaya başladığı 1985 yılından beri sürekli sorun kaynağı olarak gündemdeki yerini korumuştur. Yapılan tüm düzenlemelere ve alınan tüm önlemlere rağmen, ihracatçılar iadelerini geç almaktan ve bürokratik işlemlerin uzun zaman almasından, devlet ise bütçe dengesini bozacak boyuta gelen iadelerin çokluğundan ve haksız KDV iadesinden kurtulamamıştır.

Bu sistem, ihracatçıların önceki üretim-tedarik aşamalarında ödediği ancak, indirim yoluyla gideremediği vergilerin kendilerine iade edilmesini sağlamaktadır. Bu yönüyle, iade edilen vergi karşılıksız bir teşvik değil, ihracatçıların daha önce ödedikleri ve üzerlerinde yük olarak kalan tutarın kendilerine iade edilmesini sağlayan işlemidir.

Son yıllarda ihracatçıların sistemi kötüye kullandığı ve hayali ihracat yoluyla devletten haksız KDV iadesi aldığı yönündeki iddialar, bu hakkın bir teşvik olarak algılanmasına neden olmaktadır. Sistemin suistimal edildiği yönündeki iddialarda gerçeklik payı bulunmasına karşın, gerçek ve dürüst ihracatçıları da şüphe altında bırakmaktadır.

KDV uygulamasına taraf olanlar için sorunun belki de en önemli kaynağı nakit iade ödemeleridir. Söz konusu nakit iade olunca, ister istemez bazı sorunları da beraberinde getirmektedir. Yapılan çeşitli düzenlemelere rağmen nakit iadenin azaltılıp, mahsup yoluyla iadenin arttırılması istenen ölçüde gerçekleştirilememiştir.

Talep edilen nakit KDV meblağının bütçe imkanlarını zorlaması, mevzuatın karmaşık yapısı ve sürekli değişmesi, kamu görevlilerinin sorumluluk almaktan kaçınarak KDV iadelerini yapmak istememeleri ve mevcut bürokratik yapının ağırlığı gibi nedenlerle Türkiye’de KDV iadesinde büyük gecikmeler ortaya çıkmaktadır.

Sürekli olarak ihracata yönelik çalışan firmaların devletten devamlı KDV alacağına olması, KDV iadelerinde yaşanan gecikmeler, ihracatçı firmaların finansman kaybına uğramasına ve KDV iade taleplerinin gecikmeden yerine getirildiği ülkelerin ihracatçıları karşısında rekabet şanslarının azalmasına neden olmaktadır. Nakit akışını çoğu zaman bu iadelere göre belirleyen firmalar yaşanan gecikmeler nedeniyle banka kredilerine yönelmektedir.<sup>41</sup>

Vergi dairelerine KDV iadesi için verilen teminat mektuplarının iade edilmesi veya çözülmesindeki gecikmeler de ihracatçıların önemli sorunları arasında yer almaktadır. Teminat mektuplarının geç çözülüyor olması, ihracatçıların bankalardaki kredi limitlerini de zorlamaktadır.<sup>42</sup>

Yüksek girdi(enerji, işgücü) maliyetleri, düşük döviz kuru gibi nedenlerle rakipleriyle rekabet etmekte zorlanan ihracatçılar, bir hak niteliğinde olan KDV iadelerini geç almaları nedeniyle büyük zorluklar yaşamaktadır.

#### **3.3.2.4.2. Haksız yere KDV iadesi alınmasının sebepleri**

KDV iade sistemi özellikle ihracatta KDV iadesinin uygulamaya konulduğundan beri sürekli sorun kaynağı olduğu, ihracatçıları ve devleti memnun edecek bir çözüm yolunun henüz bulunamadığı belirtilmiştir.

Bunun temel nedeni, KDV iadesinin bir teşvik değil, KDV sisteminin özelliği gereği, yapılan ihracatın vergiden arındırılması olduğu gerçeğinin anlaşılabilmesidir.

<sup>41</sup> KDV iadeleri, [http://www.itkib.org.tr/hedef/2001\\_02\\_subat/Doysa.kdv](http://www.itkib.org.tr/hedef/2001_02_subat/Doysa.kdv), 18 Kasım 2005.

<sup>42</sup> Dölek, Ali, KDV’nin Dolaylı Etkileri, <http://www.ntv.com.tr/news/203077.asp> - 28k, 06 Mart 2006.



İhracatı arttırmaya yönelik tedbirler ile özellikle ihracatta KDV iadesinin esaslarının belirlenmesine ilişkin uygulamalar arasında var olan çatışmanın giderilemeyişi de önemli bir nedendir. Çünkü ihracatı teşvik tedbirleri “sürekli işlem görme” esasına dayanırken, ihracatta KDV iadesi müessesesi “sıhhatli işlem görme” ilkesine göre düzenlenmiştir. Dolayısıyla, özellikle kriz dönemlerinde ihracatı arttırmaya yönelik olarak atılan her adım, aynı zamanda ihracatta KDV iadesinin kolaylaştırılmasını gerektirmektedir.<sup>43</sup> Sistem bütün olarak çalışmadığı zaman ise ihracatçıya tanınan teşvikleri suistimal etmek isteyen kişilere fırsat doğmaktadır.

Haksız yere alınan KDV iadesi farklı yöntemlerle gerçekleştirilmektedir. Ancak, genelde hayali ihracat işlemi karşılığında iade alınması ve sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması suretiyle gerçekleşmektedir.

a) Hayali İhracat Yöntemiyle KDV İadesi

Özellikle KDV iadesinin uygulanmaya başlandığı ilk yıllarda başvuru bu yöntemde, ihracat yapılmadığı halde sahte belgeler ile ihracat gerçekleştirilmiş gibi gösterilmekte veya ihraç edilen mal yerine belgelerde cins, miktar, tutar veya nitelik yönünden farklı mallar yazılmaktadır.

b) Naylon Fatura Kullanma Yöntemiyle KDV İadesi

Günümüzde haksız yere KDV iadesi daha çok bu yöntemle gerçekleştirilmektedir.

Devletten haksız yere KDV iadesi alınmasına yönelik naylon fatura kullanımının pratikte çok çeşitli nedenleri vardır. Belli başlıları aşağıda sıralanmıştır.

- Satın alıp ihraç edilen malın faturasının temin edilememesi nedeniyle satın alınan malı sahte faturalarla belgelendirmek,
- Haksız yere KDV iadesi almak,
- Belli tutarı aşan ihracat rakamının sağladığı avantajlardan faydalanmak

<sup>43</sup> Koyuncu, Muzaffer , “Haksız KDV İadesinin Sebep ve Sonuçları”, *Vergi Sorunları*, sy. 178, (Temmuz 2003), s. 261, ss. 259-264.

isteyen veya ihracatını fazla göstermek isteyen DTSS ve SDTŞ'nin rakamlarını yükseltmek,

- Diğer vergisel işlemlerde avantaj sağlamak, ödenmesi gereken vergiyi azaltmak veya maliyet arttırmak.

Devletten haksız yere KDV iadesi alınmasına yönelik naylon fatura kullanımının birçok nedeni olmasına karşın, bu uygulamanın esas nedeni, ekonomik ve mali sistemdeki eksiklikler ve yapısal bozukluklardır. Dolayısıyla, sistemden kaynaklanan ve mücadeleyi zorlaştıran etkenleri göz ardı ederek KDV iadesi sorununu çözmek mümkün değildir.

Konu itibarıyla söz konusu etkenlere kısaca değinmekte fayda vardır.

#### **3.3.2.4.2.1. Yüksek Oranlı Kayıt Dışı Ekonomi**

Türkiye ekonomisinin en büyük sıkıntılarından olan ve tahmini olarak %50'lere varan kayıt dışı ve hamiline ekonomi sahte veya yanıltıcı belge kullanılmasına yol açan ve bununla mücadeleyi zorlaştıran en önemli nedenlerden bir tanesidir.

İşlemleri kayıtlı ve belgeli olmak zorunda olan ihracatçı, ihraç edilen mal ile ilgili girdileri de belgelendirmek durumunda olduğundan, kendinden önce belgesiz dolaşan mallar, ihracatçıya bir şekilde tedarik edilen belgeyle ulaşmaktadır. Bu belge de genelde sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olmaktadır.<sup>44</sup>

Kayıt dışı ekonominin önlenmesi için, mutlaka ekonomide para hareketlerinin kontrol edilebilmesini sağlayan bir sistem gereklidir. Bu sistem, belli miktarın üzerindeki ödemelerin banka hesabına yapılması ve hamiline çek, senet v.b. uygulamasını kaldırarak bu belgelerin isme yazılı düzenlenmesi ilkelerine dayanmaktadır.

#### **3.3.2.4.2.2. Nakit KDV İadesi ve Yüksek Vergi Oranları**

Haksız KDV iadesine neden olan unsurlardan bir tanesi de nakit KDV iadesi ve nakit KDV iade tutarını arttıran yüksek vergi oranlarıdır.

<sup>44</sup> Uzunoğlu, Nihat, "İhracatta KDV Uygulamasında Son Dönemde Yaşanan Gelişmeler ve Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası*, sy. 234, (Şubat 2001), s. 20, ss. 11-20.

Bu sakıncanın ortadan kaldırılması için, öncelikle mahsup yoluyla iadenin yaygınlaştırılması gerekmektedir. Mevcut sistemde mükellef KDV alacağını kendisinin, ortaklarının ve kendisine mal satanların SSK primi ve vergi borçlarına mahsup edebilmektedir.

Yüksek KDV oranlarının haksız KDV iadesini cazip hale getiren bir unsur olduğu daha önce ifade edilmişti. Özellikle ihracat yoğun sektörlerde vergi oranlarının düşürülmesi haksız KDV iadesi alma girişimlerini aza indirecektir.

İhracata yönelik faaliyetleri yoğun olmayan sektörler, ihracat nedeni ile yüklendikleri KDV'yi ödeyecekleri KDV'den indirme imkanına sahipken, ihracata yönelik çalışılan sektörler bu imkandan çok fazla yararlanamamaktadır.

Konuya açıklayıcı bir örnek vermek gerekirse; 2001 yılında yapılan KDV iadelerinden, ihracat işlemlerinden kaynaklananların yaklaşık %70'i tekstil ve hazır giyim sektöründe faaliyet gösteren firmalara yapılmıştır. Sektörün ödenen KDV içindeki payı ise sadece %7,5'dir. Benzer bir özellik, bir ölçüde demir ve demir dışı metaller sektöründe de görülmektedir.<sup>45</sup> Bu sektörün ödenen KDV içindeki payının çok düşük olması, ihracat potansiyellerinin ve ihracat içindeki paylarının yüksek olmasından kaynaklanmaktadır. İhracata yönelik sektörler nazarın KDV iadesi içindeki payının yüksek olmasının nedeni ise, bu sektörlerde finansman ve işçilik gibi vergisiz girdi oranının yüksek olması ve ana girdileri vergisiz olarak temin etmelerini sağlayacak teşviklerden faydalanmalarındır. Farklılığın önemli bir nedeni de, tekstil ve konfeksiyon sektöründe DTSS ve SDTS gibi firmaların ağırlığının bulunmasıdır.

Sonuç olarak, iade edilen KDV içindeki payı yüksek, ancak, ödenen KDV içindeki payı düşük olan, ihracata yönelik sektörlerde nihai tüketim aşamasından önceki KDV oranlarının düşürülmesi haksız KDV iadesini önemli ölçüde engelleyecek ve nakden KDV iade taleplerini azaltacaktır. Bu uygulama aynı zamanda KDV iadelerinde yaşanan bürokratik işlemleri ve gecikmeleri de azaltacağından, gerçek ihracatçılara da finansman kolaylığı sağlayacaktır.

---

<sup>45</sup> Uzunoğlu, Nihat, "KDV İadesi Uygulaması İle Ödenen KDV'ne İlişkin Veriler ve KDV Sistemi Hakkında Bir Öneri", *Vergi Dünyası*, sy. 257, (Ocak 2003), s. 26, ss. 24-32.

Konuyla ilgili olarak 2006 yılında önemli bir adım atılmış ve Bakanlar Kurulu, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28'inci maddesinde yer alan yetkisini kullanarak, 2006/10138 sayılı kararı ile bazı tekstil ürünlerinin KDV oranını yüzde 18'den yüzde 8'e düşürmüştür. Yapılan değişiklik 9.3.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

### **3.3.2.4.2.3. İhracat Taahhütlerinin Kapatılması Uygulaması**

İhracat taahhüdünde bulunan mükellefler, cezaya muhatap olmamak amacıyla, gerçek dışı belgelerle bu taahhütleri kapatma yoluna gidebilmektedirler.

İhracat taahhütleri genel olarak, düşük faizli ihracat kredisi kullanmaktan kaynaklanan taahhütler, DİR kapsamında verilen taahhütler, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki bazı teşviklerden faydalanabilmek amacıyla verilen taahhütler şeklinde görülmektedir.

Esasen ihracat amaçlı üretim işletmelerine, üretim konularıyla ilgili olarak verilmesi gereken kredi ve teşvikler, amacından saptırılarak ucuz kredi imkanından faydalanmak isteyen firmalara, gerekli incelemeler yapılmadan verilebilmektedir.

Bu nedenle, ihracat teşvik ve kredileri verilirken ilgili firmaların çok iyi incelenmesi ve ihracat engellenmeden ilgili birimler tarafından kontrollerin ciddi bir şekilde yapılması gerekmektedir.

Gümrük beyannamesinde belirtilen malların, aynı niteliklerle gerçekten ihraç edilip edilmediği gümrük idaresi tarafından tespit edilebilmektedir. Bu noktada, gümrük idaresinin bu fonksiyonunu yerine getirebilmesi halinde hayali ihracattan kaynaklanan olumsuzluklar başka bir işleme gerek kalmadan giderilebilecektir.

Gümrük beyannamelerinin teyidi konusunda, vergi idaresi ve gümrük idaresi arasında işbirliği mutlaka sağlanmalıdır. VEDOP (Vergi Daireleri Otomasyon Projesi) ile gümrük ve vergi idaresi arasında kurulan bilgisayar bağlantısı teyitlerin gecikmemesi için önemli bir uygulamadır.

KDV iadesi sisteminde ödemeyi yapan kurum olarak en önemli işlev vergi idaresine, özellikle vergi dairelerine düşmektedir. Vergi dairesi bir taraftan mükellefe hak ettiği iadeyi gecikmeden yapmak durumunda iken, diğer taraftan yaptığı iadenin doğruluğunu da araştırmak durumundadır. Bunun için de vergi dairesinin yapacağı

işlemlerin çok iyi tanımlaması, yetki ve sorumluluklarının belirlenmesi ve bu işlemleri yapabilecek şekilde donatılması gerekmektedir.<sup>46</sup>

Vergi idaresi bu fonksiyonlarını hem fiziki imkânsızlıklar ve eleman yetersizliği, hem de uygulayacağı kriterlerin belirsizliği nedeniyle yerine getirememektedir. Bu nedenle, KDV iadesi ile ilgili mevzuatın basitleştirilmesi ve istikrar kazanması, fiziki imkanların geliştirilmesi ve diğer kuruluşlarla koordinasyonun sağlanması gerekmektedir.

### 3.3.2.5. Nakden KDV İadesine İlişkin Verilerin Analizi

Tablo 7’de 1998-2005 yılları arasında yapılan nakden KDV iadelerinin bütçe içindeki payına ilişkin veriler düzenlenmiştir.

**TABLO 7**  
**İhracatta KDV İadelerinin Gelişimi**  
**(1998-2005)**

1000 YTL	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004(*)	2005(**)
<b>Vergi İadeleri</b>	<b>447</b>	<b>1.013</b>	<b>1.410</b>	<b>2.621</b>	<b>5.106</b>	<b>7.632</b>	<b>10.542</b>	<b>12.515</b>
İhracatta KDV İadesi	305	457	771	1.692	3.476	5.061	6.898	8.275
Reddiyat	142	556	639	928	1.630	2.572	3.554	4.240
<b>Yatırımlar</b>	<b>1.040</b>	<b>1.605</b>	<b>2.592</b>	<b>4.256</b>	<b>7.161</b>	<b>7.446</b>	<b>6.409</b>	<b>10.144</b>
	<b>GSMH'ye Oranları</b>							
<b>Vergi İadeleri</b>	<b>0,84</b>	<b>1,29</b>	<b>1,12</b>	<b>1,48</b>	<b>1,86</b>	<b>2,14</b>	<b>2,46</b>	<b>2,60</b>
İhracatta KDV İadesi	0,57	0,58	0,61	0,96	1,26	1,42	1,63	1,72
Reddiyat	0,27	0,71	0,51	0,53	0,59	0,72	0,84	0,88
<b>Yatırımlar</b>	<b>1,94</b>	<b>2,05</b>	<b>2,06</b>	<b>2,41</b>	<b>2,60</b>	<b>2,09</b>	<b>1,51</b>	<b>2,11</b>
<b>Vergi İadeleri/Yatırımlar</b>	<b>43</b>	<b>63</b>	<b>54</b>	<b>62</b>	<b>71</b>	<b>100,2</b>	<b>100,63</b>	<b>100,23</b>

(\*) : Tahmini değerlerdir.

(\*\*) : Öngörülen değerlerdir.

Kaynak: Sivil Toplum Bütçeyi İzliyor, <http://www.tesev.org.tr/etkinlik/saydamlik>, 14.01.2006.

Tablo 7’de görüldüğü üzere, son yıllarda ihracatta yaşanan reel artışlar ile beraber ihracatta KDV iadesi tutarları da önemli ölçüde yükselmiştir. 1998 yılında GSMH’ye oranı olarak yüzde 0,57 düzeyinde bulunan oran, 2004 yılında iki kat artışla yüzde 1,63’e yükselmiştir. 2005 yılında bu oranın yüzde 1,72’ye ulaşması öngörülmektedir. Benzer şekilde vergi iadeleri de dönem boyunca yükselmiş ve 2004 yılında yüzde 0,8’in üzerine çıkmıştır. İhracatta KDV iadesi toplam ihracat tutarının yüzde 8’ine yaklaşmıştır. Gelineen noktada yalnızca ihracatta KDV iadesi toplamı, 2004

<sup>46</sup> Uzunoğlu, a.g.m., s. 2.

yılı sonu tahmini itibariyle, toplam destekli bütçe yatırımları toplamını geçmiştir. 1998 yılında yatırımların yüzde 43 büyüklüğünde olan vergi iadeleri 2004 sonu itibarıyla yatırımların yüzde 163 daha üstüne çıkmıştır.<sup>47</sup>

Özellikle 2001 yılı sonrasında ihracata bağlı iade oranlarının artmasında, o dönemde ihracata yönelik firmalarla ilgili soruşturmalar nedeniyle iadelerin bir süre durdurulmasının etkisi büyüktür. İhracat yapısının değişmesi ve tarıma dayalı ihracattan başta otomotiv gibi sanayi alanlarına dayalı ihracata yönelmesi ise diğer etkindir.

İade taleplerindeki bu artış bütçe ödeneklerini zorlamakta ve haksız KDV iadesinin arttığı düşüncesinin doğmasına neden olmaktadır.

**TABLO 8**  
**İhracatta KDV İadesinin Bütçe İçindeki Payı (2000-2003)**  
**(Milyar TL)**

<u>YIL</u>	<u>ÖDENEK</u>	<u>GERÇEKLEŞEN</u>
2000	66.,97	770.983
2001	1000	1.692.166
2002	2000	3.476.781
2003	3.900	5.060.762

Kaynak: TC Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü web sayfasından derlenmiştir(<http://www.muhasibat.gov.tr/mbulten/T3-1-7.htm>).

Tablo 8’de görüldüğü üzere, son yıllarda ihracatçılara ödenen KDV iadeleri, bütçeye konulan ödeneklerin çok üzerinde gerçekleşmektedir. Örneğin, 2003 yılında bütçeye 3,9 katrilyon ödenek konulmasına rağmen, ihracatta KDV iadesi vergi barışı projesinin etkisi ve kurdaki düşmeye rağmen ihracatın iyi gitmesi nedeniyle 2002 yılının aynı dönemine göre yüzde 66 oranında artmıştır.<sup>48</sup> İhracatçılara yapılan iade 5 katrilyon lira dolayında olmuştur.

Nakden KDV iade talebindeki artış nedeniyle Gelirler Genel Müdürlüğü firmalara yönelik incelemelerini artırmıştır.

Mevcut sistemde KDV iadesi genel olarak iki nedenden dolayı incelenmektedir. Bunlardan birincisi, teminat karşılığı yapılan iadelerde teminatın çözülmesi amacına yönelik incelemelerdir. İkinci neden ise, iade işleminden önce veya sonra iadenin sıhhati hakkında tereddüde düşmeleri yani iadeye mesnet teşkil eden işlemlerin gerçek

<sup>47</sup> Sivil Toplum Bütçeyi İzliyor, <http://www.tesev.org.tr/etkinlik/saydamlik>, 14 Ocak 2006.

<sup>48</sup> Devlet Planlama Teşkilatı, Ekonomik Gelişmeler, Eylül 2003, <http://ekutup.dpt.gov.tr/eg/2003/09.pdf>, 06 Mart 2006.

durumu yansıtmadığı konusunda belirtiler bulunması nedeniyle gerekçeli olarak, inceleme talebi üzerine yapılan incelemelerdir.

Tablo 9’da 1996-2000 yılları arasında ihracatta KDV iadesi inceleme sonuçlarına yer verilmiştir.

**TABLO 9**  
**İhracatta KDV İadesi İnceleme Sonuçları (1996-2000)**  
**(Milyar TL)**

<u>Yıllar</u>	<u>İnceleme Sayısı</u>	<u>İncelenen İade Tutarı</u>	<u>Reddedilen İade Tutarı</u>	<u>Reddedilen İadenin İncelenen İadeye Oranı</u>
<b>1996</b>	307,00	4.406,00	23,00	0,52
<b>1997</b>	1.471,00	21.554,00	293,00	1,36
<b>1998</b>	1.920,00	7.616,00	9.112,00	11,96
<b>1999</b>	1.325,00	21.303,00	8.011,00	37,6
<b>2000</b>	799,00	370.592,00	6.142,00	1,65
<b>TOPLAM</b>	<b>5.822</b>	<b>425.472.636</b>	<b>15.380.492</b>	<b>3,61</b>

Kaynak: Uzunoğlu, Nihat, “İhracatta KDV İadesi İşlemlerine İlişkin Veriler Ve Bu Verilerin Analizi”, *Vergi Dünyası*, sy. 236, (Nisan 2001), s. 27, ss. 24-32.

Tablo 9’da yer alan verilere göre, 1996–2000 yılları arasında yapılan vergi incelemelerinde, talep edilen iade miktarının %3,61 ‘inin haksız iade talebi olduğu tespit edilmiştir.

Şunu da ifade etmek gerekir ki; belli bir yılda reddedilen tutarın incelenen iade tutarına oranını temel alarak, yapılan KDV iadelerinin şu kadarı haksız yapılmıştır şeklinde bir yorum yapmak mümkün değildir. Çünkü incelemeler zaten vergi dairelerinin şüphelenmesi ve belli verilere ulaşması sonucu yapılmaktadır.

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **VERGİ, RESİM, HARÇ İSTİSNASI VE İHRACATA YÖNELİK DİĞER VERGİSEL TEŞVİKLER**

#### **1. VERGİ, RESİM VE HARÇ İSTİSNASI**

##### **1.1. Vergi, Resim ve Harç İstisnasının Tanımı ve Amacı**

Türkiye’de, özellikle 1980’li yılların başından itibaren, ihracatı teşvik tedbirleri uygulamaya konulmuştur. Bu uygulama sayesinde de Türkiye’de ihracat her geçen yıl artan bir seviye yakalamıştır. Bu teşvik tedbirlerinin en önemlilerinden biri de vergi, resim ve harç istisnasıdır.

Türk vergi sisteminde ve vergi literatüründe vergi, resim, harç istisnası tabiri, gelir vergisi, kurumlar vergisi veya KDV gibi gelir ve harcama üzerinden alınan vergileri kapsamamaktadır. Vergi, resim ve harç istisnası ifadesi, genel bütçeye dahil gelirlerden, muamele ve servet üzerinden alınan vergiler ve harcamalar ile mahalli idarelerce tahsil edilen vergi ve harçları ifade etmektedir.<sup>1</sup>

İhracatta vergi, resim ve harç istisnası; ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı faaliyetler neticesinde doğan vergi, resim ve harçların istisna edilmesi olarak tanımlanabilir.

Söz konusu istisna, ihracatçı firmaların maliyetlerinin düşürülmesi suretiyle; ihracatı arttırmayı, ihraç pazarlarını geliştirmeyi ve ihraç ürünlerine uluslararası piyasalarda rekabet gücü kazandırmayı amaçlamaktadır. Vergi, resim, harç istisnasında, vergi mevzuatına göre damga vergisi, banka ve sigorta muamele vergisi(BSMV), harç gibi mali yükümlülükleri doğuran olay meydana gelmektedir; ancak, ihracat taahhüdünün yerine getirilmesi şartıyla bu yükümlülükler ertelenmekte, gerçekleşmesi durumunda terkin edilmektedir.

---

<sup>1</sup> Gündüz, a.g.e., s. 26.



## **1.2. İhracatta Vergi, Resim, ve Harç İstisnasını Düzenleyen Mevzuat**

### **1.2.1. 261 Sayılı İhracatı Geliştirmek Amacı İle Vergilerle İlgili Olarak Hükümetçe Alınacak Tedbirlere Dair Kanun**

Dış ticarete ihracat ve yurt dışı müteahhitlik işlerinde Bakanlar Kurulu'nun gerekli düzenlemeleri yapmasına imkan tanıyan mevcut en eski kanun, 261 sayılı İhracatı Geliştirmek Amacı ile Vergilerle İlgili Olarak Hükümetçe Alınacak Tedbirlere Dair Kanun'dur.<sup>2</sup>

Bu kanun ile ihraç ürünlerine dış rekabet gücü kazandırmak amacıyla, satış fiyatına giren vergi, resim ve harç gibi yükümlülükler çeşitli yöntemlerle telafi edilmek istenmiştir.

### **1.2.2. 2976 Sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun**

Söz konusu kanun, ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerinde vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek yükümlülükler konulması veya var olanların kaldırılması konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki vermektedir.

Bu kanunun verdiği yetkiye istinaden çıkartılan ve doğrudan ihracat ile ilgili olan en önemli düzenleme "İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı" ile "Hariçte İşleme Rejimi Kararı"dır.<sup>3</sup>

### **1.2.3. 3505 Sayılı Kanun'un Geçici 2. Maddesi**

3505 sayılı kanunun geçici 2. Maddesi ise döviz kazandırıcı işlemlerin ve yatırımların damga vergisi ve harç istisnası konularını düzenlemektedir.

10.12.1998 Tarihli ve 20015 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 3505 sayılı Kanunun 01.01.1989 tarihinden itibaren yürürlüğe giren geçici 2. maddesi ile:

- İhracat, ihracat teşvik belgesine<sup>4</sup> bağlanan döviz kazandırıcı faaliyetlerle bu belge kapsamındaki ithalat,
- İhracata yönelik yatırımlar,

<sup>2</sup> 05.07.1963 tarih 11446 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> Tuncer, Ertuğrul, *Mali Teşvikler ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1999, s. 36.

<sup>4</sup> 4 seri no.lu döviz kazandırıcı faaliyetlerde damga vergisi ve harç istisnası uygulaması hakkında tebliğ ile vergi resim harç istisnası belgesi ve DİİB uygulamasına başlanmıştır.

ile ilgili işlemler sebebiyle düzenlenen kağıtlara 31.12.2003 tarihine kadar damga vergisi ve harç istisnası getirilmiştir.<sup>5</sup>

Ancak, döviz kazandırıcı faaliyetlerde damga vergisi ve harç istisnasını öngören 3505 sayılı Kanunun geçici 2'nci maddesinin 31.12.2003 tarihinde süresinin sona ermesi üzerine, 5035 sayılı Kanunla<sup>6</sup> Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Vergisi Kanununa eklenen maddelerle söz konusu istisnalar kalıcı hale getirilmiştir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununa eklenen Ek 2'nci maddede, döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtların damga vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmaktadır. 492 sayılı Harçlar Kanununa eklenen Ek 1'inci maddeye göre ise, döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemler harçtan müstesnadır.<sup>7</sup>

Mevzuattaki mevcut değişiklikler konunun yeni bir tebliğ ile düzenlenmesini zorunlu kılmış ve 1 seri no.lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ<sup>8</sup> yürürlüğe girmiştir.

### **1.3. Vergi, Resim ve Harç İstisnasının Kapsamı**

#### **1.3.1. 5035 Sayılı Kanun ve 1 Seri No.lu Tebliğ Kapsamındaki Vergiler**

5035 sayılı kanunun 28. ve 33. maddelerinde döviz kazandırıcı faaliyetler ile ilgili işlem ve kağıtlara damga vergisi ve harç istisnası uygulanacağı hükmü yer almaktadır. Bu kanuna dayanılarak yayımlanan 1 seri no.lu tebliğde de damga vergisi ve harç istisnası düzenlenmiştir.

Bu çerçevede 5035 sayılı kanun ve bu kanuna istinaden çıkarılan 1 seri no.lu tebliğ sadece damga vergisi ve harç istisnasını düzenlemektedir.

<sup>5</sup> Karaman, Aydın, , “Noterliklerde Yapılan Bazı İşlemlerde Damga Vergisi ve Harç Muafiyeti ve İstisnası Uygulaması”, [http://enoter\\_hukuk.tripod.com](http://enoter_hukuk.tripod.com), 25 Haziran 2005.

<sup>6</sup> 02.01.2004 tarihli ve 25334 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>7</sup> Damga vergisinin konusu, Damga vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı listede yer alan kâğıtların düzenlenerek ibraz edilebilir(hüküm ifade edebilir) hale gelmesidir. Harç ise devletçe verilen bir hizmetin karşılığını ifade etmektedir.

<sup>8</sup> 02.01.2004 tarihli ve 25334 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

### **1.3.1.1. Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi, Harç İstisnası**

Döviz kazandırıcı faaliyetler, ürün ihracının dışında kalan ve ülkeye döviz girişini veya dövizin yurt içinde kalmasını sağlayan faaliyetleri ifade etmektedir.

01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 1 seri no.lu “Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ” ile damga vergisi kanunu ile harç kanununa eklenen maddelerin verdiği yetkiye dayanılarak, döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerde damga vergisi ve harç istisnasının uygulama esasları belirlenmiştir.

Anılan tebliğ çerçevesinde istisnanın kapsamı, ihracat işlemleri(bkz. belgesiz işlemler) ve diğer döviz kazandırıcı faaliyetler(bkz. ihracat sayılan satış ve teslimler) olarak belirlenmiştir.

Diğer döviz kazandırıcı faaliyetler olarak ifade edilen işlemler için uygulanacak damga vergisi ve harç istisnası, daha önce belirtildiği gibi, bu konuda düzenlenmiş bulunan Vergi Resim Harç İstisnası Belgesi (VRHİB) veya Dahilde İşleme İzni Belgesinin ibrazı üzerine, ilgili kuruluşlarca, re’sen uygulanır. Ancak, damga vergisi ve harç istisnasının uygulanabilmesi için istisnaya konu işlemin belgenin geçerlilik süresi içerisinde yapılması şarttır.

İstisnaya konu işlemin teşvik belgesinin süresi içinde yapılmasından kasıt, vergiyi veya harcı doğuran işlemin belgede yazılı sürenin bitiminden önce ortaya çıkmasıdır.<sup>9</sup>

Döviz kazandırıcı faaliyetlerde damga vergisi ve harç istisnasını uygulayarak işlem yapan kuruluşlar ile iş yaptıran kamu kurum ve kuruluşları, istisnaya konu işlemin mahiyeti ile istisna uygulaması sebebi ile alınmayan damga vergisi ve harç tutarını, işlemin yapıldığı veya vergiye konu kağıdın düzenlendiği tarihi takip eden 30 gün içinde, adına işlem yapılan ihracatçı veya yüklenici kuruluşların gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

---

<sup>9</sup> Tuncer, a.g.e., s. 118

### **1.3.2. İhracatta Vergi, Resim ve Harç İstisnası İle İlgili Bakanlar Kurulu Kararı Kapsamındaki Vergiler**

261, 933, 1567, 474 ve 2976 sayılı kanunların verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 99/13812 sayılı İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Kararda, damga vergisi ve harçlar yanında banka ve sigorta muameleleri vergisi ve 60 Sayılı Kanuna göre alınan hal rüsumu istisnası da öngörülmüştür.<sup>10</sup>

Bu karar ve karara istinaden yayımlanan İhracat 2000/1 sayılı tebliğ çerçevesinde aşağıda sıralanan işlemler vergi, resim ve harç istisnasından yararlanmaktadır;<sup>11</sup>

- İhracat, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler ile transit ticaretin finansmanında kullanılmak kaydıyla kredi kuruluşlarınca kullanılan her türlü sevk öncesi ve sevk sonrası krediler (Türk Eximbank'ın fon temini işlemleri, bu banka tarafından aracı bankalar vasıtasıyla kullanılan krediler ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nca Türk Eximbank'a açılan kısa vadeli senet reeskont kredileri ile Türk Parası Kıymetini Koruma hakkındaki mevzuat uyarınca ihracat taahhüdüne bağlı olarak kullanılan altın kredileri dahil) ve firmaların sağladıkları prefinansmanlar ile bunların geri ödenmesi,

- İhracatla ilgili işlem yapan bankaların (Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası dahil), özel finans kurumlarının, faktoring şirketlerinin, sigorta şirketlerinin, noterlerin ve diğer kuruluşların ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerle ilgili olarak yapmış oldukları bütün hizmet ve muameleler (Türk Eximbank'ın ihracat kredi sigortası/garantisi ile ilgili işlemleri dahil) dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar ve kambiyo işlemleri,

- Dahilde İşleme Rejimi kapsamında yapılan ithalat ve/veya yurt içi alımlar ile ilgili işlemler ve bunların finansmanı amacıyla kullanılan krediler,

<sup>10</sup> Bıyık, Recep, Kıratlı, Aydın Kıratlı, *Vergi Teşvikleri ve Korumaları*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2001, s. 823.

<sup>11</sup> Bilgin, Mualla - Haskınacı, Şebnem, *İhracat El Kitabı*, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, 2002, s. 44.

- İhracat karşılığı yapılacak her türlü ödemeler, ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler ile transit ticaretle ilgili işlemler ve bu işlemler sebebiyle düzenlenen kağıtlar,

Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden, 1.7.1964 tarihli ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ile ihdas edilen Damga Vergisinden, 2.7.1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanunu gereğince alınan harçlar ve diğer kanunlarda yer alan vergi, resim ve harçlar ile 12.9.1960 tarihli ve 80 sayılı Kanuna göre alınan hal rüsumundan müstesnadır.

Dahilde İşleme Rejimi kapsamında yapılan ithalat ve/veya yurt içi alımlar, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerin vergi, resim ve harç istisnasından yararlandırılabilmesi için DTM'den belge alınması gerekmektedir. Bu kapsamda kullanılan krediler ve uygulanan istisnalar belgeye kaydedilir. Bunun dışındaki hususlarda vergi, resim ve harç istisnası, herhangi bir belge aranmaksızın ilgili kurum veya kuruluş tarafından uygulanır.

Vergi, resim ve harç istisnası kapsamına giren işlemler ve düzenlenen kağıtlar iki grupta incelenebilir. Bunlar:

- 1) Dahilde işleme izin belgesi ve /veya vergi, resim, harç istisnası belgesi olmaksızın yapılan(belgesiz) işlemler,
- 2) Dahilde işleme izin belgesi ve /veya vergi, resim,harç istisnası belgesinin zorunlu olduğu(belgeli) işlemlerdir.

#### **1.3.2.1. Belgesiz İşlemler**

Yukarıda belirtildiği gibi bazı işlem ve kağıtlarda, ihracata ilişkin olduğunun belgelenmesi halinde DİİB ve VRHİB aranmaksızın, işlem yapan kuruluşlarca re'sen vergi, resim ve harç istisnası uygulanmaktadır.

Bu işlemler ve kağıtlar;

- a) İhracat karşılığı yapılacak ödemeler ( Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonundan yapılacak parasal teşvik ödemeleri için verilecek teminatlar ve temlik nameler, KDV iadesine ilişkin düzenlenecek kağıtlar, KDV iadesi ile bu iadenin mükellefin veya

mükellefe ihraç edilen malı teslim edenlerin vergi ve Sosyal Sigortalar Kurumu prim borçları ile genel ve katma bütçeli idarelere olan borçlarına mahsubu dahil ),

b) İhracattan doğan alacağın ihracatçı tarafından temliki,

c) İhracat bağlantıları için düzenlenecek anlaşmalar,

d)Transit ticarete konu malın satın alınması ve satılması,

e) Tedarik edildikleri şekliyle ihraç edilmek üzere mal alımı,

f) 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 131 inci maddesine istinaden ithalat vergilerinden tam muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi ambalaj maddeleri ithali,

g) Dahilde işleme izni kapsamında yapılan ithalat,

h) Dahilde İşleme İzin Belgesi ve Vergi Resim Harç İstisnası Belgesi olmak amacıyla proje formu ekinde verilecek taahhütnameler,

i) Yurt dışı ve uluslar arası yurt içi ihaleler ile yap-işlet modeli çerçevesinde yapılacak yatırım projeleri ile ilgili işlemler ve bu konuda düzenlenen kağıtlar ve sözleşme safhasından önceki diğer işlem ve kağıtlardır( Bu işlem ve kâğıtlara ihale kararlarının tevsiki kaydıyla re'sen istisna uygulanır),

### **1.3.2.2. Belgeli İşlemler**

İhracat, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlere vergi, resim ve harç istisnasının uygulanabilmesi için, firmaların Dış Ticaret Müsteşarlığı'na müracaat ederek Dahilde İşleme İzin Belgesi ve/veya Vergi Resim Harç İstisnası Belgesi alması gerekmektedir.

Belge müracaat tarihi ile belge tarihi arasında yapılan işlemlere istisna uygulanmamaktadır. Ancak, bu süre içerisinde gerçekleştirilen hizmet ve faaliyetler ihracat taahhüdüne sayılır.

Vergi, resim ve harç istisnasının uygulanabilmesi için belge aranan işlemler aşağıda sıralanmıştır.

#### **1.3.2.2.1. İhracat İşlemleri**

Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında ve bu belge süresi içerisinde, ihracat amaçlı yapılan ithalat ile yurt içinde hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul ve ambalaj malzemesi alımları ve bunlarla ilgili verilecek her türlü teminat mektupları ile diğer işlemler ihracat işlemleri olarak adlandırılmaktadır.

#### **1.3.2.2.2. İhracat Sayılan Satış ve Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetler**

Mevzuatta ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı işlemler genellikle aynı platformda ele alınmakta ve bir arada değerlendirilmektedir. Bunun nedeni ise ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı işlemlerin 1989 yılından beri, damga vergisi ve harç istisnası tebliğlerinde bir arada değerlendirilmesidir.

95/7 Sayılı İhracatı Teşvik Tebliğinde ihracatı teşvik tedbirleri sıralanırken bu tedbirler “ ihracat sayılan satış ve teslimler ile hizmet ve faaliyetlerde tanınan gümrük muafiyetli ithalat ve vergi, resim ve harç istisnası” şeklinde belirlenmiş ve döviz kazandırıcı faaliyetin tanımı yapılmıştır. Buna göre, döviz kazandırıcı faaliyetlerin, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetleri kapsadığı belirtilmiştir.

99/13812 sayılı<sup>12</sup>, İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Karar ve bu Karar 'a istinaden yayımlanan ihracat 2000/1 sayılı<sup>13</sup> tebliğ ile konuya ilişkin usul ve esaslar yeniden belirlenmiş ve 95/ 7 sayılı tebliğ ihracatı teşvik tebliği yürürlükten kalkmıştır.

İhracat sayılan satış ve teslimlere ilişkin bir düzenleme de ihracat 2000/5 sayılı ihracat sayılan satış ve teslimler hakkında tebliğ ile yapılmıştır. Bu tebliğ ile de söz konusu satış ve teslimlerle ilgili ithalatta gümrük muafiyetinin usul ve esasları belirlenmiştir.

<sup>12</sup> 31.12.1999 tarihli ve 23923 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

<sup>13</sup> 14.01.2000 tarihli ve 23933 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

İhracat 2000/1 sayılı tebliğin 6.maddesinde ihracat 2004/1 sayılı tebliğ ile yapılan bir değişiklik ile ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler belirtilmiştir.

Anılan tebliğde yer alan ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler aşağıdaki gibidir:

“a) Yatırım programında yer alan kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye çıkarılanların (Yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olmak üzere) ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen firmaların,

1- Yerli firma olması halinde, uluslararası ihalelerde tamamı üzerinden, yabancı para ile finanse edilenlerde ise yabancı paraya isabet eden oranda imalatçı firmalar tarafından üretilerek bu firmalara yapılan satış ve teslimleri,

2- Yabancı firma olması halinde, yabancı firmanın bu işte kullanacağı malları üreten imalatçı firmaların yapacakları satış ve teslimleri,

3- Yerli ve yabancı firmaların ortaklığı şeklinde olması halinde, yerli firmaya kendi faaliyeti oranında, yabancı firmaya ise bu bendin (2) numaralı alt bendi çerçevesinde imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

4- Yukarıda belirtilen bentler çerçevesinde proje sahibi kamu kurumları ile bu projeleri üstlenen firmalara yapılacak teknik müşavirlik, mühendislik vb. hizmet satışları,

b) 1- Savunma Sanayi Müsteşarlığınca onaylanan savunma sanayi projelerini üstlenmiş imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

2- Savunma Sanayi Müsteşarlığınca savunma sanayi açısından önem arz ettiği belirtilen savunma araç ve gereçlerini üreten imalatçı firmaların, ülkenin savunması ile ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

3- Bu bendin (1) ve (2) numaralı alt bentlerinde belirtilen firmalara, imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,



c) 1-Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yer alan yatırım mallarını üreterek Yatırım Teşvik Belgesi sahibi yatırımcılara teslim eden imalatçı firmaların yapacakları satış ve teslimleri,

2- İmalatçı firmaların, Müsteşarlıkça yayımlanan Tebliğ eki yatırım malları listesinde belirtilen malları üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

3- İmalatçı firmaların, Yatırımlarda Devlet Yardımları Mevzuatı çerçevesinde CKD ithal edebilecek firmalara ithal edebilecekleri bu aksam ve parçaları üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

d) Yap-İşlet Modeli çerçevesinde yapılacak yatırım projelerini üstlenen yerli firmaların yapacakları hizmet ve faaliyetleri,

e) Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye çıkarılan yatırım malı ve sınai mamullerin ihalesini kazanan imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

f) Kamu kurum ve kuruluşlarınca yaptırılan uluslararası taşımalar ve bu kurum ve kuruluşlar tarafından uluslararası ihaleye çıkarılmış yurt içi taşımaları yüklenen yerli firmaların bu faaliyetler,

g) Uluslararası taşımacılıktan kazanılan navlun bedellerinin yurda getirildiğinin Döviz Alım Belgesi ile tevsiki kaydıyla kara, deniz veya hava ulaştırma hizmet ve faaliyetleri,

h) Yurt dışı müteahhitlik müşavirlik, yazılım ve mühendislik hizmetleri gibi döviz kazandırıcı hizmet projeleri,

i) Uluslararası ikili veya çok taraflı anlaşma hükümlerine göre yurt içinde bulunan yabancı kuruluşların yurt dışından getirme imkanına sahip buldukları sınai mamulleri teslim eden imalatçı firmalar ile uluslararası kuruluşlar, yabancı ülke temsilcilikleri ve kuruluşlarına ait tesislerin yapımını ve onarımını üstlenen müteahhit firmaların faaliyet ve teslimleri,

j) Uluslararası ikili veya çok taraflı anlaşma hükümleri çerçevesindeki tesislerin yapımını ve onarımını üstlenen müteahhit firmaların faaliyet ve teslimleri (25/01/1988

tarihli ve 19705 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2 sayılı T.C. ile A.B.D. Hükümetleri Arasındaki İkili Anlaşmalar Kapsamına Giren İnşaat Faaliyetlerine Ait Esas ve Usuller Tebliği kapsamında belirtilenlerin dışında kalan tesisler),

k) İmalatçı firmalar tarafından üretilerek gümrük hattı dışı eşya satış mağazalarına yapılacak satış ve teslimler (bu mağazalarda yapılan satışlar hariç),

l) İmalatçı firmaların, yabancı uyruklulara (diplomatik temsilcilikler ve mensupları dahil), turistlere veya yurt dışında çalışan Türk vatandaşlarına yapacakları ve yıllık 100.000 ABD Dolarını aşan satış ve teslimler (gümrük hattı dışı eşya satış mağazalarında yapılan satışlar dahil),

m) Yabancı uyruklulara (diplomatik temsilcilikler ve mensupları dahil), turistlere veya yurt dışında çalışan Türk vatandaşlarına Türkiye'de buldukları sürede, bedelleri yurt dışındaki sağlık ve sigorta kuruluşlarından tahsil edilmek kaydıyla döviz karşılığı verilecek sağlık hizmetleri,

n) Ambalaj malzemesi imalatçısı firmaların, belge süresi içinde teslim edilmek ve teslim tarihinden itibaren 6 ay içerisinde ihracatçının ihraç ürünü ile birlikte ambalaj olarak ihraç edilmek şartıyla, üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

o) İmalatçı firmaların, Dahilde İşleme İzin Belgesi sahibi firmalara üreterek yapacakları kütük ve blum satış ve teslimleri,

p) Turizm müesseseleri ile seyahat acentelerinin yurt içinde ve yurt dışındaki turizm faaliyetleri sırasında yaptıkları döviz karşılığı hizmet satışları,

r) Bedelleri döviz olarak alınmak kaydıyla yurt dışında yerleşik firmalar adına garanti kapsamında gerçekleştirilen bakım ve onarım hizmetiyle, yabancı bandıralı gemi, uçak veya tırların bakımı ve onarımı ile bunlara yapılan mal (yakıt ve madeni yağlar hariç) ve hizmet satışları,

s) Yalnız petrol türevi üreticilerinin uluslararası ikili veya çok taraflı anlaşma hükümleri çerçevesinde yurt içinde faaliyet gösteren yabancı veya uluslararası kuruluşlara konvertibl döviz karşılığı akaryakıt satış ve teslimleri,

t) Yerli firmalarca, ihraç ürünlerinin pazarlanması amacıyla yurt dışında mağaza açılması veya işletilmesi,

u) Yerli firmalarca, yabancı ülkelerde ekonomik ve sosyal araştırmalar yapmak suretiyle bilgi bankası oluşturulması ile bu bilgilerin yurt içinde ve dışında pazarlanması amacıyla bilgi iletişim ağı kurulması ve işletilmesi,

v) Profesyonel spor kulüpleri ile bunların % 51'den fazla iştiraki olan şirketlerin uluslararası spor müsabakalarına iştirak etmeleri nedeniyle sağladıkları hasılat ile yurt dışına sporcu transferlerinden elde ettikleri gelirlerdir.

Yukarıda belirtilen maddede sıralanan ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlere damga vergisi ve harç istisnası uygulanabilmesi için, 1 seri no.lu Döviz Kazandıran Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulanması Hakkında Tebliğde yer alması şarttır.

#### **1.4. Vergi, Resim ve Harç İstisnasında Belge Süresi ve İhracat Taahhüdünün Kapatılması**

İhracat taahhüdü, belgeli ve belgesiz ihracat kredileri ile bunlarla ilgili işlemlerde, vergi, resim ve harç istisnasından yararlanmak amacıyla belirli tutarda döviz kazandırma veya ihracat gerçekleştirme yükümlülüğünü ifade etmektedir.

Vergi Resim Harç İstisnası Belgelerine ilişkin ihracat taahhütlerinin kapatılabilmesi için, belge süresi bitiminden itibaren 3 (üç) ay içerisinde gerekli bilgi ve belgelerle birlikte, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankasına başvurulmalıdır. Bu başvuru neticesinde belgeye ilişkin ihracat taahhüdü, Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın uygun görüşüne istinaden TC Merkez Bankasınca belirlenen usuller çerçevesinde, merkez bankasının ilgili şubesi tarafından kapatılır. Kapatma işlemi Müsteşarlığa, firmaya ve ilgili vergi dairesine bildirilir.

Vergi Resim Harç İstisnası Belgelerine ilişkin süreler ihracat 2001/1sayılı tebliğin 8. Maddesinde düzenlemiştir. Bu madde kapsamında Vergi Resim Harç İstisnası Belgelerinin süreleri en fazla 18 (on sekiz) aydır. Ancak, yurtdışı veya yurt içi müteahhitlik hizmetleri, savunma sanayi projeleri yurt dışında mağaza açılması ve işletilmesine ilişkin belgelerin süresi, proje süresi kadar tespit edilebilmektedir. Bunun

yanı sıra, yap- işlet modeli çerçevesinde düzenlenen belgelerin süresi yatırım projesi süresi kadardır.

Belge süresinin başlangıcı, Vergi Resim Harç İstisnası Belgesinin tarihidir. Ancak, belge kapsamında ilk istisnanın uygulandığı tarihe kadar en fazla 3 ay olmak üzere Vergi Resim Harç İstisnası Belgesi süresi uzatılabilmektedir.

Belge konusu işin tasfiye edilmesi halinde firmalar, gerekli bilgi ve belgelerle DTM' ye müracaat ederek tasfiyeye yönelik hukuki ve mali işlemler sonuçlanıncaya kadar belge süresinin uzatılmasını talep edebilir. Süre sonuna kadar istisna uygulamasına devam edilir. Ancak, bu durum kredi vadesinin uzatılması anlamına gelmemektedir. Nakdi kredilerde kredi süresi, bu süre ile paralel olarak uzatılmaz ve kredi tasfiye edilememiş ise süreyi aşan zaman diliminde istisna uygulanmaz.

2004/1 sayılı tebliğde belirtilen mücbir sebep ve fevkalade hal durumlarının VRHİ belgesi geçerlilik süresi içerisinde meydana gelmesi halinde, ek süre dahil olmak üzere, ihracat süresi bitim tarihinden itibaren ek süre verilebilmektedir.

Firmaların mücbir sebep dolayısıyla süre uzatımından yararlanabilmesi için, belge süresi sonundan itibaren 3 ay içerisinde DTM' ye müracaat etmeleri gerekmektedir. Belgesiz ihracatta ise en geç kredinin istisnadan yararlanma süresinin bitimini takip eden 1 aya kadar krediyi kullandıran bankaya başvurulması gerekmektedir.

#### **1.4.1. Belgeli ihracat kredilerinde vergi, resim ve harç istisnası**

İhracat sayılan satış ve teslimler ile, döviz kazandırıcı faaliyet ve hizmetlerin finansmanında kullanılan krediler ile bunlarla ilgili işlemler DTM tarafından düzenlenecek Dahilde İşleme İzin Belgesi ve/veya Vergi Resim Harç İstisnası Belgesine istinaden vergi, resim ve harçlardan istisna edilmektedir.

Belgeli kredilerde VRHİ süresi, kapsamı ve belgelerin kapatılması aşağıda ele alınmıştır.

##### **1.4.1.1. Vergi, resim, harç istisnasının süresi ve kapsamı**

Belgeli ihracat kredilerinde, istisnadan yararlanma süresi DİİB ve/veya VRHİB(ek süreler dahil) süresi kadardır.

Dahilde İşleme İzin Belgesi ve/veya Vergi Resim Harç İstisnası Belgesinin düzenlenmesinden önce veya belge süresi sona erdikten sonra, belgeyle ilgili yapılan işlemlere istisna uygulanmamaktadır.

Belge süresi içinde verilen kredinin vadesinin belge süresini aşması durumunda, süreyi aşan zaman dilimindeki işlemler istisnadan yararlandırılmamaktadır. Örneğin; vergi resim harç istisnası belgesinin süre bitimine 3 ay kala yurtdışı müteahhitlik hizmetleri için alınan kredi süresi, 18 ay ise ilk 3 ay vergi, resim, harç istisnasından yararlanılabilir; ancak, sonraki işlemlere istisna uygulanmaz.

Belge kapsamında aynı anda kullanılacak kredilerin toplamının, belgede kayıtlı ihracat taahhüdünü, kredilerin adet (günxkredi tutarı) toplamının ise belgede kayıtlı taahhüt tutarı ile belge süresinin çarpımı sonucu bulunacak adet toplamını aşması mümkün değildir. Döviz kredisinin döviz olarak kullanılması halinde ise, kullanılan kredi miktarı taahhüdün %75'ini geçemez. Bu durumda, ihracat taahhüdünün tamamı gerçekleştirilmiş olmalıdır.

Belge konusu faaliyetle ilgili olarak düzenlenen garanti ve teminat mektupları, Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamındaki ithalata ilişkin gümrük idarelerine hitaben düzenlenen teminat mektupları, ithalat akreditifinin açılması sırasında düzenlenen genel kredi sözleşmeleri ile yurt içinden mal alımına ilişkin teminat ve garantiler, belge kapsamında kullanılan kredilerin teminatı için düzenlenen garanti ve teminat mektupları ile Kambiyo Mevzuatı hükümleri saklı kalmak kaydıyla ihracat alacağıının ihracatçı tarafından kredi veren veya ihracat kredi sigortası/garantisi yapan kuruluşa temlikine ilişkin temlik nameler teminat hükmündedir ve herhangi bir limite bağlı olmaksızın vergi, resim ve harç istisnasından yararlandırılmaktadır.<sup>14</sup>

#### **1.4.1.2. İhracat taahhüdünün kapatılması**

Vergi resim ve harç istisnasından yararlanan belgeli ihracat kredilerinde, kredi ile ilgili ihracat taahhüdünün kapatılması, DİİB veya VRHİB'nin kapatılması ile mümkündür. Diğer bir ifadeyle, kredi ile ilgili ihracat taahhüdü belge taahhüdünden ayrı

---

<sup>14</sup> Kemer, a.g.e. 57.

değerlendirilemez. Kredi vadesi belge süresinden kısa ise kredi riski kapatılmış olsa bile kredi ile ilgili ihracat taahhüdü, belge akıbetine bağlı olarak kapatılır.

DİİB çerçevesinde düzenlenen ve belgeye ilişkin ihracat taahhütleri İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliklerince kapatılırken ithal edilen malın ihraç edilen mamulün bünyesinde kullanılıp kullanılmadığına bakılmakta, ihracatın yapılmış olması halinde bedelin gelip gelmediğine bakılmaksızın(döviz alım belgesi aranmaksızın) ihracat taahhüdü belge yönünden kapatılmaktadır. Bankalarca belge kapsamında ithalatın finansmanında döviz olarak kullanılan kredinin ihracat taahhüdü, İBGS'nin belge taahhüdünün kapatıldığını gösteren yazısına istinaden başka bir belge aranmaksızın kapatılır. İhraç sayılan satış ve teslimlere ilişkin düzenlenip ithal hakkı içeren DİİB ihracat taahhütleri de İBGS'ce kapatılmakla birlikte mal ihracından farklı olarak kapatma safhasında DAB aranmakta, bankalarca bu belge kapsamında kullanılan TL ve döviz kredilerinde ihracat taahhüdünün kapatılması için ayrıca DAB aranmamaktadır.<sup>15</sup> VRHİB' ye ilişkin kredi taahhüdünün kapatılması içinse, belge süresi bitiminden itibaren 3 ay içerisinde TC Merkez Bankası ilgili şubesine başvurulmalıdır. Kapatma işlemi Döviz Alım Belgesi (DAB) ibrazı üzerine TC Merkez Bankası tarafından hazırlanan taahhüt kapatma bildirim yazısına istinaden, krediyi kullandıran kuruluş tarafından sonuçlandırılmaktadır.

VRHİ kapsamında kullanılan kredilerde ihracat taahhütleri belge süresi içinde belge konusu faaliyetlerden sağlanan döviz gelirleri ile kapatılır. Taahhüt kısmen veya tamamen gerçekleştirilmemişse bu kısma tekabül eden istisnaların tahsili sağlanır. Belge için DTM başvuru tarihi ile belge tarihi arasındaki işlemlere istisna uygulanmaz; ancak, bu sürede yapılan ihracat taahhüde sayılır.

VRHİB kapsamında kullanılan kredinin belgede kayıtlı ihracat taahhüdünden az olması durumunda, kullanılan krediye isabet eden ihracat tutarının gerçekleştirilmesinin yanı sıra, kredi işlemleri dışında vergi, resim ve harç istisnasından yararlanılmış ise, belgede kayıtlı ihracat taahhüdü ile kullanılan kredi tutarı arasındaki farkın asgari %10'u tutarında taahhüdün gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu tutar, kredi dışındaki işlemler için yararlandırılan vergi, resim ve harç istisnaları toplamından az olmamalıdır.

---

<sup>15</sup> 26/06/2000 tarihli, Merkez Bankası Genelgesi, Genelge No:2000/YB-25.

Kredi kullanılmaması durumunda ise, yararlandırılan vergi, resim ve harç istisnası toplamının altında kalmamak kaydıyla belgede kayıtlı ihracat taahhüdünün %10'unun gerçekleştirilmesi ve belge konusu faaliyetlerden döviz geliri elde edildiğinin Döviz Alım Belgesi ile belgelenmesi gerekmektedir. Belge kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen döviz geliri, taahhüdün %10 'undan az ise uygulanan istisnalar eksik kalan döviz geliri oranında tahsil edilir.

#### **1.4.2. Belgesiz ihracat kredilerinde vergi, resim ve harç istisnası**

Belgesiz ihracat kredileri, krediyi kullandıran kuruluş tarafından herhangi bir belge aranmaksızın, ihracatın finansmanı amacıyla kullanılan krediler olarak tanımlanabilir.

##### **1.4.2.1. Vergi, Resim ve Harç İstisnasının Kapsamı ve Süresi**

Belgesiz ihracat kredilerinde vergi, resim ve harç istisnasından yararlanma süresi en fazla 18 aydır. Ancak, gemi inşa ve ihracatın finansmanı amacıyla kullanılan kredilerde (hazır gemi hariç) bu süre 24 (yirmi dört) ay olarak belirlenmiştir. Ayrıca kredi kullanan firma tarafından, taahhüt edilen ihracatın %50'sinin gerçekleştirdiğini belgelemesi durumunda, krediye ilişkin taahhüt süresi krediyi kullandıran kuruluş tarafından 6 (altı) ay uzatılabilmektedir.

Belgesiz kredilerde, kredinin istisnadan yararlanabileceği azami süre içinde kredi riski kapatılmamışsa ihracat taahhüdü kapatılmış olsa bile kredinin istisnadan yararlanabileceği süreyi aşan zaman dilimleri için istisna uygulanmamaktadır.

Belgesiz ihracat kredilerinin istisnadan yararlanabileceği azami süre içerisinde kredi riski kapatılmamışsa ihracat taahhüdü, kredi vadesinin yukarıda belirtilen süreler ve mücbir sebep nedeniyle verilen ek süreler içerisinde kalması kaydıyla, vergi, resim ve harç istisnasından yararlandırılır. Bu sürelerin aşılması durumunda, aşılan süre içerisinde tahakkuk eden vergi, resim ve harçlara istisna uygulanmamaktadır.

Belgeli kredilerde olduğu gibi, taahhüt edilen ihracat gerçekleştirilmeden kredi riskinin kapatılması, ihracat taahhüdünü ortadan kaldırmamaktadır.

#### **1.4.2.2. İhracat taahhüdünün kapatılması**

Belgesiz krediler ihracattan sağlanan dövizlerle kapatılır. Kredi taahhütlerinin kapatma işlemleri, kapatmaya ilişkin Merkez Bankası'nca belirlenen usul ve esaslara istinaden Bankalar tarafından yapılmaktadır.

Belgesiz ihracat kredilerine ilişkin ihracat taahhütleri; DTM'nin uygun görüşüne istinaden TC Merkez Bankası tarafından belirlenen usuller çerçevesinde, ihracatın gerçekleştiğini belgeleyen gümrük beyannamesine istinaden krediyi kullandıran kuruluş tarafından kapatılmaktadır.

İmalatçı ihracatçı firmalar, taahhüt ettikleri ihracatı bizzat ya da Müsteşarlıktan izin almadan başka bir ihracatçı aracılığıyla yapabilirler. Bu firmaların üretim tesislerinin başka bir firmaya kiralanmış veya devredilmiş olması halinde ise, imalatçı ihracatçı firmaların kullandıkları kredilerin taahhütleri üretim tesisini devralmış veya kiralanmış olan firma tarafından gerçekleştirilen ihracat ile kapatılabilir.

İmalatçı olmayan ihracatçı firmaların kullandıkları kredinin taahhütlerinin, (Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ile Sektörel Dış Ticaret Şirketleri tarafından gerçekleştirilen ihracat hariç) aracı ihracatçı firmalar tarafından gerçekleştirilen ihracat ile kapatılması mümkün değildir. Sektörel Dış Ticaret Şirketleri tarafından kullanılan kredilerin taahhütleri ise şirket ortağı olan imalatçı ihracatçı firmalar tarafından gerçekleştirilen ihracat ile kapatılabilmektedir.

Dahilde işletme izin belgesi kapsamında ithalatın finansmanı amacıyla döviz kredisi kullanılmış olması halinde; üzerinde Dahilde İşleme İzin Belgesi sayısı kayıtlı olan gümrük beyannamesi konusu ihracatın, ithalat bedelinin transferinde kullanılan kredinin 1/3 fazlasına faiz ve komisyonlar ile varsa diğer masrafların ilavesiyle bulunacak tutarına tekabül eden kısmı, belgesiz ihracat kredisinin ihracat taahhüdüne sayılmaz.

#### **1.4.3. Vergi, resim ve harç istisnası belgesinin iptali**

Vergi, resim ve harç istisnası belgesi DTM tarafından;

- İlgili firmanın talebi üzerine,



- İlgili tebliğ ve TC Merkez Bankası'nın ilgili genelgeleri hükümlerine uyulmadığının, Vergi, resim ve harç istisnası belgesinin düzenlenmesi ve revizesi için ibraz edilen bilgi ve belgeler ile belge kapsamında yapılan işlemlerin gerçek dışı olduğunun ve ilgili belge üzerinde tahrifat yapıldığının tespit edilmesi halinde, ilgililer hakkında kanuni işlem yapılmak üzere,

- Vergi resim ve harç istisnası belgesi ihracat taahhüdünün kapatılması için, belge süresi sonundan itibaren 3 ay içinde ilgili TC Merkez Bankası şubesine müracaat edilmemesi halinde, bu durum TC Merkez Bankası tarafından DTM'ye bildirilmek suretiyle,

iptal edilir.

İptal işlemi, DTM tarafından ilgili TC Merkez Bankası şubesi ile vergi dairesine bildirilir. İptal edilen belge kapsamında uygulanan istisnalar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun çerçevesinde ceza ve gecikme faizi ile birlikte geri alınır. Gecikme faizi, kağıdın düzenlendiği veya işlemin yapıldığı tarihten başlayarak hesaplanır.

#### **1.4.4. Vergi, resim, harç istisnası kapsamında uygulanan yaptırımlar**

Vergi, resim harç istisnasında ilgili mevzuat hükümlerine uymayanlar hakkında yapılacak işlemler ihracat 2001/1 sayılı tebliğin 19. md.sinde açıklanmıştır. Bu tebliğ çerçevesinde;

- İhracat taahhüdünün kısmen ya da tamamen gerçekleştirilememesi durumunda, uygulanan istisnaların gerçekleştirilmeyen ihracat taahhüdüne tekabül eden kısımları,
- Vergi resim ve harç istisnası belgesinin iptal edilmesi halinde, belge kapsamında uygulanan istisnalar,
- Kapatma esnasında ibraz edilen bilgi ve belgelerin gerçek dışı olduğunun tespit edilmesi halinde, ilgililer hakkında kanuni işlem yapılmaktadır. İnceleme veya soruşturma sonucunda sahtecilik veya tahrifat fiili sabit olan belge sahibi firma adına 1 (bir) yıl süreyle Vergi, resim ve harç istisnası

belgesi düzenlenmemekte ve bu belge kapsamı ihracat, ihracat sayılan satış ve teslim veya döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyete tekabül eden istisnalar,

- İlgili tebliğ ve TC Merkez Bankası'nın ilgili genelgelerine uymayan, yanlış işlem yapan, belgelerin ilgiliye ait orijinal nüshasına gerekli açıklamaları kaydetmeden işlem yapan, yanıltıcı bilgi veren ve bu nedenlerden dolayı vergi kaybına veya verginin tahsilinde gecikmelere sebep olan kişiler, asıl borçludan alınamayan alacağın ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumludur. Bu çerçevede doğan kamu alacağı,

gecikme süresi de dikkate alınarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil edilmektedir.

Vergi, resim, harç istisnasını uygulayan kuruluşlar, durumu(BSMV hariç) istisnanın uygulandığı tarihi takiben 30 gün içerisinde ihracatçının bulunduğu vergi dairesine bildirmelidir. Bu süre içerisinde bildirimde bulunulmaması halinde sorumlular hakkında ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmektedir.<sup>16</sup>

BSMV istisnası için vergi dairesine herhangi bir bildirim yapılmamaktadır. Ancak, taahhüdün gerçekleşmediğinin tespiti halinde, bu tarihi takip eden ayın on beşine kadar BSMV beyannamesi bankanın bağlı olduğu vergi dairesine verilmelidir. Ayrıca, süresi içerisinde verilmeyen bir vergi dolayısıyla vergi ziyayı söz konusu olduğundan, verginin istisna edildiği tarih dikkate alınarak, 213 sayılı VUK' a göre ödenmeyen vergi, ceza ve gecikme faizi ile birlikte, bu sürede ilgili firmadan tahsil edilmemiş olsa dahi aynı vergi dairesine yatırılmalıdır. Aksi halde BSMV mükellef bankadan 6183 sayılı kanuna göre gecikme zammı ile birlikte tahsil edilir.<sup>17</sup>

Vergi, resim, harç istisnasında uygulanan yaptırımlarda, 4.12.2005 tarih ve 2005/9808 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Belgesiz İhracat Kredileri ile Vergi Resim ve Harç İstisnası Belgeleri Hakkında Karar<sup>18</sup> uyarınca bazı değişiklikler yapılmıştır.

<sup>16</sup> 1 seri no.lu "Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ.

<sup>17</sup> Merkez Bankası Genelge, genelge tarihi 26/06/2000, Genelge No:2000/YB-25.

<sup>18</sup> 23.12.2005 tarih ve 26032 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Söz konusu karar ile, müeyyide uygulanmış olmakla birlikte vergileri tahsil edilmeyenler de dahil olmak üzere 29.7.2004 tarihinden önce alınan tüm Kredi ve Belgelerle ilgili olarak 31/12/2006 tarihine kadar seyyanen uzatma yapılması ve bu suretle ihracatımızın artırılması amaçlanmıştır. Diğer taraftan mezkur karar ile, müeyyide uygulanmış olmakla birlikte vergileri tahsil edilmeyenler de dahil olmak üzere 29/7/2004 tarihinden önce alınan Belgesiz İhracat Kredileri ile Vergi Resim ve Harç İstisnası Belgelerinin ihracat taahhütlerinin, 30/6/2006 tarihine kadar toplam taahhüdün %50'sinin gerçekleştirildiğinin tespiti kaydıyla müeyyide uygulanmaksızın kapatılması uygulamasına devam edilmesi kararlaştırılmıştır.<sup>19</sup>

İhracat 2000/1 sayılı Tebliğ'de değişiklik yapılmasına ilişkin İhracat 2005/8 sayılı Tebliğ<sup>20</sup> ile iptal edilen ancak müeyyideleri tahsil edilmeyen Vergi Resim Harç İstisnası Belgesi sahibi firmaların, ihracatını gerçekleştirmelerine rağmen zamanında müracaat edememeleri nedeniyle müeyyide ödemelerinin önlenmesini teminen belgeye ilişkin iptal işleminin geri alınabilmesi mümkün kılınmıştır.

## **2. İHRACATA YÖNELİK DİĞER VERGİSEL TEŞVİKLER**

### **2.1. İhracat Sayılan Satış ve Teslimlerde Gümrük Muafiyeti**

Bazı üretim ve satışların ekonomi için döviz tasarrufu sağlayıcı etkisi bulunmaktadır. Örneğin, normal koşullarda ithal edilebilecek olan bir makine veya ekipman, yerli olarak üretilip iç piyasaya sunulursa, bunun ithalatı azaltıcı ve döviz kullanımından tasarruf sağlayıcı etkisi bulunmaktadır. Ayrıca bu tür makine ve ekipmanların iç piyasada üretilmesinin ulusal üretim kapasitesini ve verimliliği artırıcı etkileri vardır. Bu nedenle, belirli özellikleri taşıyan iç üretimin teşvik edilmesi gerekmektedir.<sup>21</sup>

<sup>19</sup> Dahilde, Hariçte İşleme Rejimi İle Vergi, Resim, Harç İstisnası Uygulaması(Mevzuat Değişiklikleri 2005), <http://ihracat.dtm.gov.tr/dtm/files/files-web/File/mevzuat%20degisiklikleri.onyuz.doc.>, 08 Mart 2006.

<sup>20</sup> 17.6.2005 tarih ve 25848 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>21</sup> Dahilde İşleme Rejimi, [http://www.itkip.org.tr/res800/disticaretbilgileri/tesvikveyardim\\_copy.htm](http://www.itkip.org.tr/res800/disticaretbilgileri/tesvikveyardim_copy.htm), 06 Ağustos 2005.

Türkiye’de bu tür bir teşvik, “ihracat sayılan satış ve teslimlerde gümrük muafiyeti” uygulaması olarak İhracat 96/30 sayılı tebliğ çerçevesinde yürütülmektedir.

İhracat sayılan satış ve teslimlere vergi, resim ve harç istisnası başlığı altında yer verildiğinden burada tekrarlanmayacaktır.

İhracat sayılan satış ve teslimler çerçevesinde firmalar, vergi, resim ve harç istisnasından ve ithalatta gümrük muafiyetinden yararlanabilmektedir.

Bu kapsamda muafiyetten yararlanmak isteyen firmaların, DTM’ye başvurarak belge almaları gerekmektedir. Bu belgeler eşliğinde, iç piyasada satışı ihracat sayılan makine, teçhizat ve ara malının üretimi için gerekli hammadde, yardımcı madde ve ambalaj malzemelerinin gümrük vergilerinden muaf olarak (KDV hariç) ithalatı mümkündür.<sup>22</sup>

## 2.2. İhracatta ÖTV İstisnası

Genel olarak uluslararası ticarete dolaylı vergilerde uygulanmakta olan “varış ülkesinde vergilendirme ilkesi” (destination ilkesi) Türkiye’de özel tüketim vergisi uygulamasında da benimsenmiştir. Bu kapsamda, 4760 sayılı ÖTV Kanunu’nun<sup>23</sup> 1. maddesinde yurt dışından mal ithali, (1) sayılı listedeki malların ithalatçıları tarafından teslimi verginin konusuna alınırken, Türkiye’den yurt dışına mal çıkışları kanununun 5. maddesi ile vergiden istisna edilmiştir.<sup>24</sup>

İhracatta ÖTV istisnası iki şekilde uygulanabilmektedir.

1. ÖTV mükelleflerinin vergiye tabi mallarını doğrudan ihraç etmesi halinde ÖTV uygulanmaması

4060 sayılı kanunun 5.maddesinde yer alan düzenlemelere göre, doğrudan ihracat yapılması halinde ÖTV hesaplanmaması için iki şartın gerçekleşmiş olması gerekmektedir

a) ÖTV kapsamına giren mal yurtdışındaki müşteriye teslim edilmelidir,

<sup>22</sup> Oktar, Kemal, “Dahilde İşleme Rejimi”, *Dış Ticaret Dergisi*, sy. 4, (Temmuz-Ağustos 2002), s. 47.

<sup>23</sup> 12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>24</sup> Bulut, M. Kemal, “Dahilde İşleme Rejimi Kapsamında İhraç Edilecek Malların Üretiminde Kullanılan Malların Yurt İçinde Tesliminde Özel Tüketim Vergisi Uygulaması Üzerine Değerlendirme”, *Vergi Sorunları*, sy. 179, (Ağustos 2003), s. 223.

b) İhraç konusu mal TC Gümrük Bölgesi'ni terk etmelidir.

## 2. ÖTV mükelleflerinden alınan malların ihracında ÖTV'nin geri alınması

ÖTV mükelleflerinden vergi ödenerek satın alınan veya doğrudan ithal edilen malların ihraç edilmesi durumunda, bu alımlar ile ilgili olarak ödenen ÖTV fatura veya benzeri belgelerde ya da gümrük makbuzu ile kanıtlanması halinde, ihracatçı ödediği vergiyi vergi dairesinden geri alabilmektedir.

Burada üzerinde durulması gereken bir husus bulunmaktadır. ÖTV imalat veya ithalat safhasında sadece bir kez uygulanmakta, bu safhadan sonraki safhalarda satın alınan mallar için ÖTV iadesi yapılmamaktadır. Dolayısıyla, sadece ÖTV mükelleflerinden alınan veya ÖTV ödeyerek ithal ettiği malı ihraç edenlere vergi iadesi yapılmaktadır.

İhracatçının, ihraç ettiği malları ÖTV mükellefinden değil, herhangi bir tedarikçiden temin etmesi halinde ise, malın maliyetine girmiş olan ÖTV hiçbir şekilde iade edilmemektedir.

### 2.2.1. İhraç kayıtlı teslimlerde ÖTV uygulaması

ÖTV Kanunu'nun verginin tecili başlıklı 8.maddesinin 2 numaralı bendi çerçevesinde, ihraç edilmek şartı ile ihracatçılara teslim edilen mallar için ÖTV tahsil edilmeyerek tecil edilmektedir. İhraç edilecek malın satışından itibaren 3 ay içinde ihracatın gerçekleşmesi halinde ertelenen vergi terkin edilecektir.

1 seri no.lu ÖTV tebliği<sup>25</sup> uyarınca tecil terkin uygulaması, ihracatçının doğrudan ÖTV mükelleflerinden satın aldıkları mallar için söz konusudur.İhracatta KDV istisnasından farklı olarak, ÖTV mükellefinin imalatçı olması şartı aranmamaktadır.

İhracatın teslimini takip eden 3 ay içinde gerçekleşmemesi halinde, tecil edilen ÖTV, gecikme zammı ile birlikte satıcı ÖTV mükellefinden tahsil edilecektir. Mücbir sebebin varlığı halinde ise tecil faizi uygulanmaktadır.

---

<sup>25</sup> 30.07.2002 24831 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

### 2.2.2. DİR kapsamında ÖTV istisnası

DİR kapsamında ÖTV istisnası iki şekilde uygulanmaktadır.

İlk olarak, şartlı muafiyet sisteminde ithalatı ÖTV kapsamına giren ürün ihracatçı tarafından DİİB kapsamında ithal edildiğinde, ÖTV dahil tüm vergiler teminat karşılığı ertelenmektedir.

Diğer şekilde ise geri ödeme sistemi ile ithalat sırasında ödenen ÖTV öteki vergiler ile birlikte geri ödenmektedir.

DİİB'ye sahip firmalar ÖTV'ye tabi malları ithal etmeleri halinde ÖTV ödememelerine rağmen, aynı malları yurt içindeki ÖTV mükelleflerinden satın almaları halinde ürünlere tekabül eden vergiyi ödemek durumunda kalmaktadırlar.

ÖTV'nin tahsil edilmeyip tecil-terkin uygulamasından yararlanabilmesi için teslim edilen malların, ihraç kaydıyla direkt olarak ihracatçılara teslim edilmesi gerekir. Aynı zamanda teslim edilen mal ihraç edilecek nihai maldır. Dolayısıyla DİİB'ye sahip imalatçılara üretimlerinde girdi olarak kullanmak üzere teslim edilen mallar için bu uygulamadan yararlanmak olanaksızdır.<sup>26</sup>

Aslında bu uygulama ihracatçı firmaları girdi olarak kullanacakları girdileri yurt dışından temin etmeye teşvik etmektedir. Bu suretle, aynı girdiyi yurt içinden ÖTV ödeyerek temin eden ihracatçı karşısında rekabet avantajı elde edilmektedir. İthalatı artırarak yurt dışına döviz çıkışına neden olması ve dış ticaret açığını arttırması ise konunun diğer bir boyutudur.

DİİB kapsamında gerçekleşen yurt içi alımlarda, ÖTV yönünden tecil-terkin uygulanamamasının nedeni ÖTV mevzuatında bu yönde bir düzenleme bulunmamasıdır.

Aynı problem 1998 tarihinden önce KDV Kanunu açısından da mevcuttu. Ancak 4369 sayılı kanunla KDV Kanunu'na eklenen geçici 17. madde ile DİİB kapsamında yurt içi teslimlerde tecil-terkin uygulaması imkanı getirilmiştir. Söz konusu kanunun

<sup>26</sup> Özdemir, H. İbrahim, "DİİB Sahibi İmalatçılarda ÖTV Tahsil Edilmeksizin Mal Teslim Edebilme İmkânı Sağlanmalıdır", *Muhasebeciyle Diyalog*, sy. 205, (Mayıs 2005), s. 168, ss. 167-172.

gerekçesinde, DİR kapsamında yurt içinden temin edilen girdiler için KDV uygulanmasının yerli mallar için rekabet eşitsizliğine neden olduğu belirtilmiştir.

4369 sayılı kanunun gerekçesi ÖTV açısından da geçerlidir. Böyle bir örnek sorun ve çözümü mevcutken, ÖTV Kanunu'nda yer alan aynı sorunun çözümü ise sağlanamamıştır. Dolayısıyla KDV Kanunu'nda yurt içi teslimler nedeniyle getirilen düzenlemenin bir benzerinin ÖTV Kanunu açısından da yapılması gerekmektedir.

### **2.3. Gelir ve Kurumlar Vergisinde İhracatçıya Sağlanan Avantajlar**

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununda ihracata sağlanan avantaj %0,5 götürü gider uygulamasından ibarettir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun "indirilecek giderler" başlığı altında yer alan 40. maddesinin 1 numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi için yapılan genel giderler düzenlenmiştir. Bu giderlerin, Vergi Usul Kanunu'nun 227 ve müteakip maddeleri hükümlerinde belirtilen şekilde belgelendirilmesi zorunludur. Bu hükümler çerçevesinde belgelendirilemeyen giderlerin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.<sup>27</sup>

Ancak, 4108 sayılı kanun<sup>28</sup> ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40.maddesinin 1 numaralı bendine eklenen bir hüküm ile, bazı giderlerin Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre tevsik edilemediği hallerde de ticari kazancın tespitinde indirime müsaade edilmiştir. Söz konusu hüküm aşağıdaki gibidir:

*"İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler."*

4108 sayılı kanunla getirilen götürü gider uygulamasına ilişkin açıklamalar 194 sıra no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği<sup>29</sup> ile yapılmıştır. Anılan tebliğin 5. bölümünde konu ile ilgili şu açıklamalar yapılmıştır:

<sup>27</sup> Şenalp, Şükrü, "Zorunlu İhracat Giderleri Belgelendirilebilir mi?", [http://www.alomaliye.com/sukru\\_senalp\\_zorunlu.htm](http://www.alomaliye.com/sukru_senalp_zorunlu.htm), 15 Ağustos .2005

<sup>28</sup> 02.06.1995 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

<sup>29</sup> 07.03.1996 tarih ve 22573 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Götürü gider uygulaması, mükelleflerin yurtdışındaki işleri ile ilgili olarak yapmış oldukları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin anılan faaliyetlerden sağlanan hasılatın belli bir oranını aşmamak şartıyla ticari kazançtan indirilmesini öngören bir müessesedir. Dolayısıyla götürü gider hesaplanabilmesi için harcamanın yapılmış ve işletmenin mal varlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerekir.

Buna göre, işletmenin yurtdışı faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan belgesiz giderlerin de tekdüzen muhasebe sisteminde ilgili gider hesaplarında izlenmesi gerekir. Belgesi temin edilemeyen giderlerin, bu tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde hesaplanacak götürü gider tutarını aşan kısmı, kanunen kabul edilmeyen gider olarak tekdüzen muhasebe sistemine göre belirlenen ticari kâra ilave edilecektir. Dolayısıyla, belgesiz giderlere karşılık olmak üzere götürü olarak hesaplanan giderler, ticari kâra eklenmemiş olduğundan vergi matrahına da dahil edilmemiş olacaktır.

Maliye Bakanlığı bu açıklaması ile ihracat ve yasal düzenleme sayılan diğer faaliyetlerde götürü gider uygulaması yapılabilmesini; bir harcamanın yapılması, harcamanın yapıldığının kanıtlanması, ancak bu harcamaya ilişkin belgenin temin edilememiş olması koşullarına bağlamıştır.<sup>30</sup>

193 sayılı kanunda belirtilen şartlarda, hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü giderin kazançtan indirilmesi herhangi bir ispat şartına bağlanmamıştır. Bu durumda, 194 sayılı tebliğ ile uygulamada yasada yer almayan koşullar ihdas edilmektedir. Bu tebliğ ile götürü gider uygulamasında, belgesi temin edilmeyen bir harcamanın olduğunun ve bu harcamanın muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiğinin ispatı istenmektedir.

Danıştay, bu konu ile ilgili bir davada, tebliğde yapılan açıklamalardan farklı bir yaklaşım sergilemiş ve hasılatın binde beşini aşmamak üzere hesaplanan götürü giderin herhangi bir ispat koşuluna bağlı olmaksızın gider olarak nazara alınabileceğine hükmetmiştir.<sup>31</sup>

<sup>30</sup> Doğrusöz , Bumin, "İhracatta Götürü Gider Uygulamasında İspat" , [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/17-11-2005\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/17-11-2005(1).htm), 25 Mart 2006.

<sup>31</sup> "... davacı, ihracat hasılatının binde beşi oranındaki tutarın götürü gider olarak indirim konusu yapılması gerektiğini ileri sürerek fazladan tahakkuk eden gelir (stopaj) vergisinin kaldırılması ve ödenen taksitlerin iadesi istemiyle dava açmıştır.vergi mahkemesi... kararıyla, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde, safi kazancın tespitinde indirilecek giderlerin sayıldığı, maddenin birinci bendinde, ihracat, yurtdışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin bu bentte yazılı giderlere ilaveten, bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurtdışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirilebileceklerinin belirtildiği, 194 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 5. bölümünde, götürü gider uygulamasının, mükelleflerin yurtdışındaki işleri ile ilgili olarak yapmış oldukları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin anılan faaliyetlerden



194 sayılı tebliğ ile yapılan bu düzenleme götürü gider mantığı ve yasaca aranan koşullardan başka koşul aranmayacağı ilkelerini de içeren "verginin yasallığı" ilkesi ile bağdaşmamakta ve ülkenin döviz kaybına yol açmaya varacak derecede peçelemeli işlemlerin yapılmasına yol açabilmektedir.

194 sayılı tebliğ ile getirilen diğer bir düzenleme de hem direkt ihracatçı hem de ihracat kaydıyla mal teslim eden ihracatçıların, ihracata katkıları oranında bu uygulamadan yararlanmasıdır.

Danıştay 4. Dairesi'nin (17.03.1991 tarih ve 1998/1594 esas 1999/1552 sayılı) kararı uyarınca, 23 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 2. bölüm hükmü ile götürü gider uygulamasından sadece direkt ihracatçının yararlanabilmesi öngörülmüş ve Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 1 /4-b bölümünün iptaline karar verilmiştir.

Türkiye'nin kalkınması ve halkın refah düzeyinin yükselmesinde ihracatın önemi gün geçtikçe artmaktadır. Ülkeler arasında ticari ilişkileri düzenleyen belgeler çeşitlenmekte, iletişimdeki gelişme belge düzeninde farklılaşmalara neden olmaktadır. Taraflar arasındaki basit yazışmalar çoğu ülkede tevsik edici belge niteliği kazanmışken Vergi Usul Kanunu'nda bu hususta düzenleme yapılması artık bir gereklilik olmaktan çıkıp zorunluluk haline gelmiştir.

Bununla birlikte, tevsik edici belge niteliğine haiz olmadıkları gerekçesi ile ihracatçıların defter kayıtlarında yurt dışından gelmemiş gibi görünen mal bedelleri bulunmaktadır. Aslında bunlar artık hiç gelmeyecek olan bedeller olup, ihracatçı

---

sağlanan hasılatın belli bir oranını aşmamak şartıyla ticari kazançtan indirilmesini öngören bir müessese olduğu, dolayısıyla götürü gider hesaplanabilmesi için harcamanın yapılmış ve işletmenin mal varlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerekeceği, işletmenin faaliyetleri sonucu doğan tüm giderlerin, vergi yasalarınca ticari kazançtan indirilmesi kabul edilmiş olsun veya olmasın doğrudan ilgili oldukları gider hesaplarında muhasebeleştirilmesi gerektiği, belgesi temin edilemeyen giderlerin götürü gider tutarını aşan kısmının kanunen kabul edilmeyen gider olarak kara ilave edileceğinin ifade edildiği, 193 sayılı kanunda belirtilen koşullarda hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü giderin kazançtan indirilebileceği herhangi bir ispat şartına bağlı kalmaksızın kabul edildiğinden tebliğde belirtildiği şekilde götürü gider indirimi için belgesi temin edilmeyen bir harcamanın olduğunun ve bu harcamanın muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiğinin ispatına gerek duyulmadığından ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tahakkuk edilen gelir (stopaj) vergisinde isabet görülmediği gerekçesiyle gelir (stopaj) vergisinin kaldırılmasına, ödenen kısmının iadesine karar vermiştir." Danıştay 4. Dairesi, bu karara karşı davalı idarece yapılan temyiz başvurusunu, reddederek yerel mahkeme kararını, aynı gerekçe ile onamıştır.

Danıştay 4. Dairesi E. 2004/1293 K.2005/529 Sayı ve 31.3.2005 Tarihli İçtihadı, [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/17-11-2005\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/17-11-2005(1).htm), 17 Mart 2006.

tarafından kapatılmış hesaplardır. Ancak, muhasebe defter kayıtlarında çığ gibi büyüyerek kapatılması mümkün olmayan tutarlara ulaştıkları gözlenmektedir. Bu alacakların Değersiz Alacak, Vazgeçilen Alacak gibi değerlendirilmeleri de yasal düzenlemelere göre mümkün görülmemektedirler.

## **2.4. Serbest Bölgelere Yönelik Vergisel Teşvikler**

### **2.4.1. Serbest gölgenin tanımı ve Türkiye’de serbest bölgeler**

Serbest bölgeler, bir ülkenin siyasi hudutları içinde olmakla birlikte, gümrük hudutları dışında sayılan seçilmiş sınai ve ticari faaliyetlerin ülkenin diğer kesimlerine göre daha çok teşvik edildiği, bürokrasinin en aza indirilmeye çalışıldığı yerlerdir.

Bir başka tanıma göre ise bir ülkenin egemenlik sınırları içinde kalan, ancak gümrük sınırlarının kapsamında olmayan ve devlet müdahalesinin asgari düzeyde olduğu ticari ve sınai işlevlerin yerine getirildiği özel amaçlı bir uygulama alanıdır.<sup>32</sup>

Serbest bölgeler, 20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren hızla artış göstermişlerdir. Etkin olarak uygulandıkları dönemlerde, gerek gelişmiş gerekse gelişmekte olan ülkelerin dış ticaret hacmi, ödemeler dengesi, sanayileşme, teknoloji transferi, istihdam, ithalat ve ihracatı kolaylaştırma gibi konularda kuruldukları ülkelere önemli yararlar sağlamışlardır.

Serbest bölgeler özellikle gelişmekte olan ülkelerin kalkınma çabalarını destekleyici role sahiptirler. Halen ihracata yönelik kalkınma stratejisi benimsemiş bulunan bazı gelişmekte olan ülkeler, serbest bölge uygulamasından önemli ekonomik yararlar sağlamaktadır.

Türkiye’de 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu( 15.06.1985), 1980 sonrası dış ticarete serbestleşmeye gidilmesi ve ihracata dayalı sanayileşme politikası uygulamaya konulması ile birlikte, ihracat için yatırım ve üretimi artırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etmek gibi amaçlarla yürürlüğe konulmuştur.

<sup>32</sup> Orhan, Ayhan, ” Serbest Bölgelerin Sağladığı Avantajlar: KOSBAŞ Örneği”, <http://sbe.kou.edu.tr/kosbed/dergi%2005/orhan.pdf>, 15 Mart 2006.

Bu amaçlara ulaşılabilmesi için 3218 sayılı kanunla serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalara birçok teşvik ve avantaj sağlanmıştır. Bunların belli başlıları aşağıda sıralanmıştır:

- Serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalar, bölgedeki faaliyetleri nedeni ile elde ettikleri gelirlerle ilgili olarak; gelir, kurumlar ve KDV dahil tüm vergilerden muaf tutulmaktadır. Ayrıca işçi ücretleri üzerinden gelir vergisi ödenmesi söz konusu değildir.
- Serbest bölgelerde elde edilen kazanç ve gelirler vergiye tabi olmaksızın yurt dışına veya Türkiye'ye transfer edilebilmektedir.
- Serbest bölgede faaliyette bulunan firmalar yatırım ve üretim safhasında Bakanlar Kurulu'nca belirlenen yatırım teşviklerinden yararlanabilir.
- Başvuru ve faaliyet süresince her türlü bürokrasi en aza indirilmiştir.

#### **2.4.2. Serbest bölgelerin dış ticaret içindeki payı**

Serbest bölgelerin kuruluş amaçlarına ulaşip ulaşmadığının tespit edilebilmesi için dış ticarete etkisinin incelenmesi gerekmektedir. Tablo 12'de, Türkiye' de serbest bölgelerin dış ticaret içindeki payına ilişkin verilere yer verilmiştir.

Tablo 12'de yer alan verilere göre, 1988–2001 arasındaki dönemde Türkiye'den serbest bölgelere yapılan ihracatın yıllık ortalaması 480 milyon dolar olarak gerçekleşmiştir. Bu tutar, Türkiye'nin aynı döneme ilişkin toplam ihracatının sadece %3,3'ü düzeyindedir. Bu süre içerisinde serbest bölgelere giren toplam 24,7 milyar dolarlık malın yaklaşık %81'ini oluşturan 20 milyar dolarlık kısmı yurt içine satılmıştır.<sup>33</sup>

---

<sup>33</sup> Hamzaçelebi, M.Akif, a.g.m., s. 28.

**TABLO 10**  
**Serbest Bölgelerdeki Toplam Ticaret Hacmi**  
**(Milyon Dolar)**

	1988-1997	1998	1999	2000	2001	TOPLAM
<b>Yurtiçinden Bölgelere</b>	2.897	876	855	983	1.086	6.697
<b>Bölgelerden Yurt İçine</b>	5.939	3.005	3.194	4.748	3.060	19.946
<b>Yurtdışından Bölgelere</b>	5.345	2.816	2.774	4.396	2.713	18.044
<b>Bölgelerden Yurt Dışına</b>	2.607	1.022	1.064	1.174	1.472	7.339
<b>Toplam</b>	<b>16.788</b>	<b>7.719</b>	<b>7.887</b>	<b>11.301</b>	<b>8.331</b>	<b>52.026</b>

Kaynak: Hamzaçelebi, M.Akif, "14 Yıllık Serbest Bölge Maceramız Bekleneni Vermedi", *Dış Ticaret Dergisi*, sy. 1, (Ocak-Şubat), 2002, s. 27, ss. 27-29.

### 2.4.3. Serbest bölgelerde vergilendirme

Serbest bölgelerin faaliyette bulunduğu döneme ilişkin uygulama sonuçları, bu bölgelerin kurulmasında birincil sırada yer alan ihracatın artırılması amacına ulaşılmadığını göstermektedir. Bugüne kadar serbest bölgelerde gerçekleştirilen özel yatırımların toplam tutarı dikkate alındığında, 3218 sayılı kanunla öngörülen yatırım ve üretimi artırma, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırma amaçlarının da beklenildiği ölçüde gerçekleşmediği görülmektedir.

Serbest bölgelere sağlanan vergi teşvikleri, öteden beri yurt içinde faaliyet gösteren ve bu teşvikler olmasaydı dahi yine bu faaliyetlerine devam edecek olan bazı firmaları salt vergiden kaçınmak amacıyla bu bölgelerde şube açmaya veya tamamen bu bölgelere taşınmaya özendirmiştir. Bunun sonucunda ortaya çıkan vergi kayıplarının yanı sıra, bu firmaların transfer fiyatlandırması ve peçeleme- perdeleme sözleşmeleri yoluyla vergi planlaması yapması, yurt içinde vergi tabanının erozyona uğramasına, vergi yükünün diğer mükellefler üzerine yığılmasına ve haksız rekabet ortamının doğmasına yol açmıştır.<sup>34</sup>

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) tarafından 2000 yılında "Küresel Vergi İşbirliği ve Gelişmeler" başlıklı hazırlanan raporda, vergi cennetleri ve zararlı tercihli vergi rejimlerinin listesi belirtilmektedir. Türkiye'de serbest bölgelerin amacından uzaklaştığı çeşitli çevrelerce yapılan gözlemler sonucu tespit edilmiş ve

<sup>34</sup> Hamzaçelebi, a.g.m.,s. 29.

geçmiş yıllarda "Serbest bölgelerdeki faaliyetlere tanınan vergi ve diğer mali avantajların serbest rekabeti bozacağı endişesi ile Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) vergi cennetleri ile mücadele kapsamında, Türkiye'deki off-shore bankacılık ve serbest bölge rejimlerini potansiyel zarar verici tercihli rejim listesine almıştır.<sup>35</sup>

Ayrıca AB çerçevesinde ortaya çıkan görüş ve uygulamalar ile ABD'de konuya ilişkin olarak yapılan düzenlemeler serbest bölgeler üzerindeki kaygıları daha da artırmıştır.

Bu gelişmeler üzerine, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinde, 5084 sayılı kanunun<sup>36</sup> 8. maddesi ile yapılan bir değişiklikle, serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılmış olup bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilerek bu bölgelerde vergi mevzuatının geçerli olması sağlanmıştır. Böylece, tam ve dar mükelleflerin serbest bölgelerdeki gelir ve kurumlar vergisi muafiyetine son verilmiştir. Kısacası getirilen yeni düzenleme ile serbest bölgelerde "muafiyet" uygulamasından "istisna" uygulamasına geçilmiştir.<sup>37</sup>

Yapılan düzenleme ile 06.02.2004 tarihinden sonra, serbest bölgelerde faaliyet göstermek amacıyla ruhsat alarak serbest bölgelerde kurulan şirketler veya Türkiye'nin diğer yerlerinde kurulup da serbest bölgede şube açan mükellefler, serbest bölgelerde elde ettikleri kazançlar için vergi ödeme mükellefiyeti altına girmişlerdir. Gelir ve Kurumlar Vergisi açısından bu bölgede bulunan mükelleflerin Türkiye'nin diğer yerlerinde faaliyet gösteren mükelleflerden herhangi bir farkı kalmamıştır.

Serbest bölgelerde imalat işiyle uğraşanlar için ise farklı bir uygulama söz konusudur. (5084 sayılı kanun ile 3218 sayılı kanuna eklenen geçici 3 üncü madde uyarınca) 06.02.2004 tarihinden sonra serbest bölgede faaliyet göstermek için ruhsat almış olan mükelleflerden imalat işi ile uğraşanların elde etmiş oldukları kazançlar,

---

<sup>35</sup> Seviğ, Veysi, "Serbest Bölgelerde Vergileme Rejimi", <http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/22-03-2004.htm>, 24 Nisan 2006.

<sup>36</sup> 06.02.2004 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>37</sup> Gençyürek, Levent, "Serbest Bölgeler Gerçeği ve Vergilendirme", [http://www.alomaliye.com.tr/levent\\_gençyürek/ana\\_sayfa.htm](http://www.alomaliye.com.tr/levent_gençyürek/ana_sayfa.htm), 15 Mart 2006.

Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Serbest bölgelerde üretim faaliyetiyle uğraşanlara yönelik yapılan bu düzenleme, bu bölgelerdeki firma profilinin alım-satım, kiralama ve hizmet sektöründen üretim yönüne doğru kaymasına yol açacaktır. Öte yandan, bu yöndeki gelişme Serbest Bölgelerin ülke ekonomisinin gelişmesi ve ihracatın hedeflenen rakamlara ulaşması yönündeki katkılarının daha büyük olması sonucunu doğuracaktır.

5084 sayılı yasa ile serbest bölgelerde Türk vergi yasaları geçerli hale getirilerek, bu bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflere ilişkin sınırsız ve süresiz vergisel teşviklere son verilmiştir. Bu değişikliği sağlayan yasanın gerekçesinde ise mevcut durumun, serbest bölgelerin haksız rekabete yol açmaları ve vergisel anlamda da transfer fiyatlandırması yolu ile vergiye tabi olabilecek kazançların serbest bölgelere aktarılması sonucunda vergiden kaçınmanın kolaylaştığı görüşüne yer verilmiştir. Bu görüşe ve gerekçeye göre, "serbest bölgede dolaysız vergi yükümlülüğünün olmaması transfer fiyatlandırması yolu ile vergiye tabi olacak kazançların bölgeye kaydırılmasına neden olmuştur".

Serbest bölgelerde uygulanan vergi rejimine karşı yürütülen eleştirilere yeterli duyarlılığın gösterilmemesi sonucunda ortaya çıkan sorunların çözümü için, Türkiye'nin ekonomik ve siyasi işbirliği yapabilme çalışmalarını sürdürdüğü ekonomik blokların talebi ve dayatmaları ile birlikte, yukarıda sunulan değişikliklerin yapılması kaçınılmaz hale gelmiştir. Bir başka deyişle serbest bölgeler ile ilgili olarak yapılan vergisel değişiklikler, Türkiye'nin içinde bulunduğu OECD, AB gibi iktisadi ve siyasi işbirliği gerektiren organizasyonların öngörüsü ile gerçekleşmiş bulunmaktadır.

## SONUÇ

Tüm vergi teşviklerinde olduğu gibi ihracata yönelik vergisel teşvikler ekonomiye büyük katkılar sağlamakla birlikte, eleştirilere de açık bir konudur. Ekonominin her kesimini aynı oranda desteklemek mümkün olmadığı için, teşvikler, rekabet eşitsizliğine yol açmaktadır. Koruma ve desteklerle ayakta durmaya alışan sanayilerin kendilerini geliştirmek ve yenilemek konusunda zorlayıcı bir güç hissetmedikleri bir gerçektir. Ayrıca, teşvikler belli kesimlere kaynak transferi sağladığından sosyal açıdan da eleştiriye açık bir konudur. Liberal düşünür Benjamin Constant'ın ifade ettiği gibi; “teşvikler kötü ve yararsız değildir, ama tehlikelidir”.

Şüphesiz ki, getirilen her bir vergi teşvikinin ülke için katlanılması gereken bir maliyeti vardır. Uygulanan teşvikler yoluyla, ülkenin üretim ve istihdam kapasitelerine yapılacak olumlu katkının orta ve uzun vadede bu maliyetleri fazlasıyla telafi etmesi beklenir. Gerçekten de amacına uygun olarak kullanılan, rasyonel ve selektif bir genel plana dayanan ve hedefleri iyi tespit edilmiş olan vergi teşvikleri, ulusal tasarrufları verimli alanlara yönlendirerek üretim kapasitesini arttırdığı, istihdam olanaklarının artmasına yol açtığı gibi, vergi hasılatında da önemli artışlar sağlayabilir. Ancak bu amaçların gerçekleşebilmesi için, teşvik politikalarının rasyonel ve selektif bir temele dayalı olması, teşviklerin fayda-maliyet analizinin yapılabilmesi, istihdamı ve ülkenin rekabet gücünü artırıcı etki sağlaması, yapılan teşvik düzenlemelerinin sonuçlarının sürekli izlenerek beklenen sonuçları yaratmayanların kaldırılması veya yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

Vergi teşvik uygulamalarının sürdürülmesini savunabilmek için, amaçların gerçekleştiğinin toplum gözünde kabul edilmesi gerekir. Genel olarak mevcut teşviklere yönelik en büyük eleştiriler de bu noktada yoğunlaşmaktadır. Öncelikle, ihracata yönelik vergisel teşvikleri de kapsayan teşvik sisteminde eleştiriye açık yönlerin belirlenmesi gerekmektedir. Bunların bazılarını şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Yürürlükteki vergi teşvik politikaları Türk vergi sistemine paralel bir şekilde oldukça karmaşık ve dağınık bir görünüm sergilemektedir. Bu durum

teşvik mekanizmasının anlaşılabilirliğinin azalmasına ve etkinliğinin kaybolmasına neden olmaktadır.

- Teşvik politikaları uzun vadeli öngörülerden yoksundur. Bu durum bazı alanlarda aşırı yatırımlara neden olarak, kaynak israfına yol açmaktadır.

- Vergi teşvikleri merkezîyetçi bir yapıda belirlenmekte ve dağıtılmakta, yerel potansiyeli daha iyi değerlendirme gücüne sahip olan yerel yönetimlere bu konuda yeterince inisiyatif verilmemektedir.

Vergi teşvik politikalarını belirlerken, her şeyden önce bu teşviklerin tek başına işe yaramadığı, istenen sonuçların alınması için bazı önkoşulların sağlanmış olması gerektiği hususları gözden uzak tutulmamalıdır. Gerek yerli, gerekse yabancı yatırımcı için altyapı yatırımlarının tamamlanmış olması, ekonomik ve siyasi istikrar, öngörülebilir bir gelecek hakkındaki iyimser beklentiler, yetişmiş işgücü ve mevzuat istikrarı gibi yatırım ve üretim ortamını oluşturan koşullar vergi teşviklerinden daha büyük önem taşımaktadır.

Genel olarak vergi teşvik politikalarında bulunması gereken özellikleri ise şu şekilde sıralamak mümkündür.

- Vergi teşviklerinin gücü abartılmamalı, ekonomik kalkınma için başka düzenlemelere de ihtiyaç duyulduğu unutulmamalıdır.

- Teşvik politikaları istikrarlı olmalıdır. Bunun için, bütün teşvik hükümlerinin ana esaslarını belirleyen bir çerçeve yasa çıkarılmalı, uygulama açısından esneklik sağlamak amacıyla da yasanın verdiği sınırlar dahilinde Bakanlar Kurulu'na yetki verilmelidir.

- Hangi alanlara ne tür teşviklerin verileceği orta ve uzun vadeli bir strateji kapsamında belirlenmelidir. Kaynak dağılımını tahrip edici, aşırı kapasiteye yol açıcı teşviklerden kaçınılmalıdır.

- Vergi teşvikleri vergilerin eşitliği, basitliği, etkililiği, açıklığı, etkinliği ve kesinliği ilkelerine mümkün olduğunca zarar vermemeye çalışılarak hazırlanmalıdır. Suistimallere açık teşvik araçları kesinlikle tercih edilmemelidir.



- Serbest piyasa mekanizmasına en az zarar veren teşvik araçları seçilmelidir.

- Teşvik sistemi uluslararası yükümlülüklerle uygun olmalıdır.

- Doğrudan ihracata yönelik vergi teşvikler uluslararası rekabet avantajı sağlamakla birlikte ihracat artışında süreklilik sağlamayabilir. Bu nedenle pazar araştırması, tanıtım ve markalaşma gibi ihracat yapısını iyileştirmeye yönelik ihracat teşviklerine önem verilmelidir.

Türkiye’de ihracata yönelik vergi teşviklerini değerlendirecek olursak;

DİR kapsamında sağlanan gümrük vergisi muafiyetinin yaygın bir şekilde kullanılması üretim yapısını bozmakta ve ara malı bakımından dışarıya bağımlılığı sürekli hale getirmektedir. Ayrıca ilgili bölümde belirtildiği gibi, DİR uygulaması suistimale uğramakta ve uygulama ve kontrol mekanizmalarındaki zaafiyet ve koordinasyonsuzluk, uygulamanın yoğun biçimde devletin zarara uğratıldığı bir sisteme dönüşmesine neden olmaktadır. Bu nedenle, üretim yapısı ve istihdamda sorunlara neden olan ve ekonomik dengeleri sarsan bu sistemin gözden geçirilmesi gerekmektedir.

Birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de uluslararası işlemlerde mal ve hizmetlerin varış ülkesinde vergilendirilmesini ön gören varış ülkesinde vergilendirme ilkesi benimsenmiş ve bu ilkenin sonucu olarak mal ve hizmet ihracatı KDV’den istisna edilmiştir. Konu ile ilgili yapılan tüm düzenlemelere rağmen sistem, mevzuatta yer almaya başladığı andan itibaren sürekli sorun kaynağı olmuştur.

KDV istisnası uygulamasında ortaya çıkan sorunlardan biri, hizmet ihracında, hizmetten yurt dışında faydalanma kriterinin belirlenmesinde ortaya çıkmaktadır. KDV kanununun 2.maddesinde istisnaya konu olacak hizmette aranan şartlardan biri olarak belirtilmesine karşın bu kavramın ne anlama geldiği açıklanmamıştır. Hizmet ihracı istisnası uygulamasında ortaya çıkan bu belirsizlik, 26 ve 36 seri no.lu KDV genel tebliğlerinde örneklerle giderilmeye çalışılmıştır. Vergi idaresi ve yargı kararlarında konu ile ilgili farklı yaklaşımlarda bulunulduğundan net bir uygulama tarzı da

bulunmamaktadır. Bu nedenle 3065 sayılı KDV Kanunu'nda, hizmet ihracında yurt dışında faydalanma ifadesine kesin çizgilerle açıklık getirilmesi gerekmektedir.

Bu çalışmada belirtildiği gibi, KDV istisnasında tecil-terkin müessesinden amaçlanan KDV iadelerinde yaşanan gecikmeler nedeni ile ihracatçıların yaşadığı finansman sorunlarını gidermektir. Öte yandan, söz konusu sistem vergi idaresinin çok sayıda imalatçı ile muhatap olmasına ve iş yükünün atmasına neden olmaktadır. İhracatçılara KDV iadesinin makul sürelerde yapılabilmesi halinde bu müesseseye de gerek kalmayacaktır.

İhracatta KDV istisnasında en büyük sorun nakden KDV iadelerinde yaşanmaktadır. Öncelikle ihracatta KDV iadesi ihracatçılara tanınan bir teşvik değil, vergiden istisna edilmiş ihracat işlemlerinin vergiden arındırılmasına yönelik bir düzenlemedir. Durum böyle olmakla birlikte ihracatta KDV iadesinin bir teşvik gibi değerlendirildiği, ihracatçıların bu sistemi kötüye kullanarak devletten haksız yere KDV iadesi aldığı yönünde görüşler ortaya çıkmakta ve dürüst ihracatçılar mağdur edilmektedir.

Özellikle nakit iade uygulamasının olduğu sistemlerde suistimallerin de olması kaçınılmazdır. Önemli olan, bu suistimalleri en aza indirmeyi ve buna neden olan nedenleri tespit edip etkin şekilde cezalandırmayı sağlayacak bir sistemi oluşturmaktır.

Türkiye'de haksız KDV iadesi tek başına çözüm bekleyen bir sorun değil, ülkenin ekonomik ve mali sisteminden kaynaklanan sorunların sonucudur. Bu sorunları sıralamak gerekirse; yüksek oranlı kayıt dışı ekonomi, ekonominin nam değil de hamiline yazılı olması, gümrük idaresinin yapısı, ihracat taahhüdünün kapatılmasında yanlış uygulamalar, nakden KDV iadesinin yaygınlığı, vergi oranlarının yüksekliği, v.b.'dir. Bu sorunlar giderilmeden haksız KDV iadesi sorununu çözmek mümkün gözükmemektedir..

İhracata yönelik vergi teşvik uygulamalarında ortaya çıkan bir sorun da ÖTV istisnası ile ilgilidir. DİİB'ye sahip firmalar ÖTV'ye tabi malları ithal etmesi halinde ÖTV ödememesine rağmen, aynı malları yurt içindeki ÖTV mükelleflerinden satın almaları halinde ürünlere tekabül eden vergiyi ödemek durumunda kalmaktadırlar. DİİB

kapsamında gerekleŖen yurt içi alımlarda, TV yönünden tecil-terkin uygulanamamasının nedeni TV mevzuatında bu yönde bir düzenleme bulunmamasıdır. Bu nedenle, KDV Kanunu'na geçici 17. madde ile getirilen düzenleme gibi ÖTV Kanunu'nda da DİR kapsamında yurt içi teslimlerde TV istisnası uygulaması getirilmelidir.

Tüm bu anlatılanlardan sonra belirtmek gerekir ki, genel vergi reformuna paralel olarak, ihracata yönelik vergi teŖvikleri yeniden ele alınmalıdır. Bu konuda yapılması gereken, uygulamadaki aksaklıkları görmezden gelen teŖvik uygulamalarına son verilerek, yabancı sermaye ve ihracat yönlerini de kapsayan rasyonel ve selektif bir teŖvik politikası belirlenmelidir. Vergi teŖvikleri genel teŖviklerin bir unsuru olarak ve amaca göre farklılaŖtırılarak hazırlanmalıdır. Bu politikaların, mevzuat ve idari yapının bir bütün olduğu fikrinden hareketle hazırlanması ise zaruridir.

## KAYNAKLAR

- Aksoy, Şerafettin, *Kamu Maliyesi*, 3. basım, Filiz Kitabevi,1998.
- Aktan, Can, “Plütokrasi ve Teşvik Kollamacılık”, [http://www.canaktan.org/ din\\_ahlak/ahlak/rant\\_kollama/plutokrasi.htm](http://www.canaktan.org/din_ahlak/ahlak/rant_kollama/plutokrasi.htm), 14 Ağustos 2005.
- Aktan, Can, “Türkiye' de Rant Kollama Faaliyetleri”,[http://www.canaktan.org/ din\\_ahlak/ahlak/rant-kollama/turkiyede-rant-kollama.htm](http://www.canaktan.org/din_ahlak/ahlak/rant-kollama/turkiyede-rant-kollama.htm), 08 Nisan 2006.
- Akyol, İhsan, “DTSS ve SDTS’de İhracatta KDV İadesi ve Denetim Sorunu”,*Vergi Dünyası*, sy. 240, (Ağustos 2001), ss. 48-53.
- Altunyaldız, Ziya, “Türkiye- AB’de Dahilde İşleme Rejimi Uygulamaları”, <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGi/nisan2004/abdevlet.HTM>, 05 Nisan 2005.
- Annand, Mel, Buckingham, Donald, Kerr, William, Export Subsidies and The World Trade Organization Executive Summary, Mart 2001, [http:// www.esteycentre.ca/export\\_subsidies.htm](http://www.esteycentre.ca/export_subsidies.htm) - 49k, 15 Ağustos 2006
- Apak, Talha, “İmalatçı İhracatçılar, Üretimde Gerekli Olan Girdileri DİR Kapsamında Düşük Maliyetle Temin Edebilmektedir”, [http://www.alomaliye.com/ talha\\_apak\\_imalatci\\_ihracatci.htm](http://www.alomaliye.com/talha_apak_imalatci_ihracatci.htm), 17 Ekim 2005.
- Apak, Talha, “KDV 95 Seri No.lu Tebliğ İle Özellikle Mahsuben KDV İadelerinde Usul ve Esaslar Yeniden Belirlendi”, [http://www.alomaliye.com/ talha\\_apak\\_kdv\\_95.htm](http://www.alomaliye.com/talha_apak_kdv_95.htm), 15 Eylül 2005.
- Aslan İsmail, “İhracattan ve İhraç Kaydıyla Teslimlerden Doğan KDV İade Alacaklarının SSK Prim Borçlarına Mahsubunda Bazı Sorunlar”, *Vergi Sorunları*, sy. 152, (Mayıs 2001), ss. 130-147.
- Ateşli, Erkan, “KDV Açısından İhracat İstisnasının Uygulanacağı Dönem”, *Gümrük Dergisi*, sy. 43, (Ocak 2003), ss. 85-114.
- Aygün, Fethi, “Dahilde İşleme İzin Belgesi Kapsamında Katma Değer Vergisi İade İşlemleri”, *Yaklaşım*, sy. 151, (Temmuz 2005), ss. 87-90.
- Ayhan, E.Haluk, “Geçmişten Günümüze İhracat Teşvikleri”, *İGEME’den Bakış*, (Temmuz-Eylül 2000), ss. 19-31.
- Bela Balassa, “Export Incentive And Export Performance In Devolving Countries: A Comparative Analaysis Export Promotion Policies”, *Worl Bank Staff Working Papers*, No:313, January 1979.

- Benk, Serkan, “Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları ve Vergisel Teşvikler”, [http://www.isguc.org/arc\\_view.php](http://www.isguc.org/arc_view.php), 03 Nisan 2006.
- Bilgin Mualla, Haskınacı, Şebnem, *İhracat El Kitabı*, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul, 2002.
- Bulut, M. Kemal, “Dahilde İşleme Rejimi Kapsamında İhraç Edilecek Malların Üretiminde Kullanılan Malların Yurt İçinde Tesliminde Özel Tüketim Vergisi Uygulaması Üzerine Değerlendirme”, *Vergi Sorunları*, sy. 179, (Ağustos 2003), ss. 223-227.
- Çakan, Yılmaz, “Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimi Çerçevesinde Yapılan Teslimlerde Tecil-Terkin, İade Uygulaması ve Uygulamaya İlişkin Bazı Sorunlar”, *Vergi Dünyası*, sy. 274, (Haziran 2004), ss. 114-118.
- Çekçeoğlu Çiğdem - Yüksel, Volkan, “Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ve Sektörel Dış Ticaret Şirketlerinin Özellikleri ve KDV İadeleri Karşısındaki Durumu”, *Vergi Dünyası*, sy. 251, (Temmuz 2002), ss. 120-129.
- Çiloğlu, İsmail, “Teşvik Politikalarının Yönlendirme Gücü”, *Hazine Dergisi*, sy. 13, (Ocak 2000), ss. 29-40.
- Çiloğlu, İsmail, “Teşvik Sisteminin Değerlendirilmesi”, Ekim 1997, <http://www.hazine.gov.tr/makaleler/iciloglu>, 21 Nisan 2006.
- Dahilde İşleme Rejimi, [http://www.itkip.org.tr/res800/disticaretbilgileri/tesvikveyardim\\_copy.htm](http://www.itkip.org.tr/res800/disticaretbilgileri/tesvikveyardim_copy.htm), 06 Ağustos 2005.
- “Dahilde İşleme Rejimi”, *Dış Ticaret Dergisi*, sy. 4, (Temmuz-Ağustos 2002), ss. 42-50.
- Dahilde, Hariçte İşleme Rejimi İle Vergi, Resim, Harç İstisnası Uygulaması (Mevzuat Değişiklikleri 2005), [http://ihracat.dtm.gov.tr/dtm/files/files-web/File/mevzuat %20degisiklikleri.onyuz.doc.](http://ihracat.dtm.gov.tr/dtm/files/files-web/File/mevzuat%20degisiklikleri.onyuz.doc.), 08 Mart 2006.
- Damar, Emrullah, “İnternet ve Data Hizmetleri İhracatında KDV İadesi İşlemleri”, *Yaklaşım*, sy. 14, Yıl 12, , (Eylül 2004), ss. 152-159.
- Demir, Abdurrahman, “KDV Teorisinin İhracat İstisnası ve İhracat Teşviki Uygulamasında Göz Ardı Edilenler ve Zaman Boyutu”, *Gümrük Dergisi*, sy. 36, (Mart 2001), ss. 32-49.
- Demir, Abdurrahman, “Telafi Edici Vergi ve Eşdeğer Eşya Uygulaması”, *Yaklaşım*, sy. 100, (Nisan 2001), ss. 115-124.

- Demir, Hüseyin, “Katma Değer Vergisinde Tecil-Terkin Uygulaması”, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, sy. 201, (Ocak 2005), ss. 66-77.
- Demiray, M. Ali, “Dahilde İşleme Rejimi’nde Yeni Dönem”, [http://www.itkip.org.tr/hedef/200312\\_aralik/RSMIGZT.htm](http://www.itkip.org.tr/hedef/200312_aralik/RSMIGZT.htm), 18 Ekim 2005.
- Devlet Planlama Teşkilatı, “Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Rekabet Hukuku ve Politikaları Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, Ankara 2000, <http://ekutup.dpt.gov.tr/hukuk/oik522.pdf>.
- Devlet Yardımları Alt Komisyonu, “Devlet Planlama Teşkilatı Özel İhtisas Komisyonları Türkiye - AT Mevzuat Uyumu Sürekli Özel İhtisas Komisyonu Raporları”, c.1 Ankara, Kasım 1995, <http://www.ekutup.dpt.gov.tr/ab/uyum>, 14 Mayıs 2005.
- Devlet Yardımları Özel İhtisas Komisyonu Raporu Taslağı, [http://plan9.dpt.gov.tr/oik05\\_devletyardimlari/raportaslagi.doc.](http://plan9.dpt.gov.tr/oik05_devletyardimlari/raportaslagi.doc.), 26 Ağustos 2005.
- Dış Ticaret Müsteşarlığı, Dahilde İşleme Rejimi İstatistikleri, [http://www.dtm.gov.tr/IHR/rejim/genel/D1\\_A\\_xls](http://www.dtm.gov.tr/IHR/rejim/genel/D1_A_xls), 25 Şubat 2006.
- Dış Ticaret Müsteşarlığı, Vergi, Resim, Harç İstisnası İstatistikleri, <http://dtm.gov.tr/IHR/rejim>, 15 Ocak 2006.
- Dirlik, Didem, “Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı AT ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü Topluluk Hariçte İşleme Rejiminin Mevzuat, Uygulama ve Sorunlar Açısından İncelenmesi ve Türkiye’nin Uyum Çalışmaları”, Eylül 1998, Ankara, [http://www.gumruk.gov.tr/gumruk/dosyaupload/ab/top\\_haric\\_isleme.pdf](http://www.gumruk.gov.tr/gumruk/dosyaupload/ab/top_haric_isleme.pdf), 21 Ekim 2005.
- Doğrusöz, Bumin, “İhracatta Götürü Gider Uygulamasında İspat”, [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/17-11-2005\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/17-11-2005(1).htm), 25 Mart 2006.
- Dölek, Ali, KDV’nin Dolaylı Etkileri, <http://www.ntv.com.tr/news/203077.asp> - 28k, 06 Mart 2006.
- Duran, Mustafa, “Kalkınma Stratejileri ve Teşvik Politikalarının Belirlenmesi”, *Hazine Dergisi*, sy. 5, (Ocak 1997), ss. 27-33.
- Duran, Mustafa, “Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları”, Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, [http://www.hazine.gov.tr/arastirma\\_inceleme/ar\\_inc\\_33.pdf](http://www.hazine.gov.tr/arastirma_inceleme/ar_inc_33.pdf), 16 Şubat 2006.
- Duran, Mustafa, *Türkiye’de Uygulanan Yatırım Teşvik Politikaları*, Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Araştırma ve İnceleme Dizisi(19), Ankara, 1998

- Erdem, A.Oğuz, Cengiz, Nurşen, “Dahilde İşleme Rejiminde KDV Kanununun Geçici 17. Maddesinin Önemi” , Vergi Denetmenleri Derneği, sy. 63, (Şubat Mart 2003), ss. 9-14.
- Erim, Muharrem , “Dahilde İşleme Rejiminde KDV ve Dahilde İşleme Rejiminin Şartlarının İhlali Durumunda Uygulanana Müeyyideler”, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, sy. 197, (Eylül 2004), ss. 144-154.
- Gençyürek, Levent, “Bavul Ticaretinde Katma Değer Vergisi Uygulaması”, [http://www.alomaliye.com/levent\\_gencyurek\\_bavul.htm](http://www.alomaliye.com/levent_gencyurek_bavul.htm), 20 Nisan 2005.
- Gençyürek, Levent, “Serbest Bölgeler Gerçeği ve Vergilendirme”, [http://www.alomaliye.com.tr/levent\\_gencyurek/ana\\_sayfa.htm](http://www.alomaliye.com.tr/levent_gencyurek/ana_sayfa.htm), 15 Mart 2006.
- Gezer, Asım, Ahmet Şahin, “İhracatın Vergisel Avantajları ve İhracat Muhasebesi”, *Vergi Sorunları*, sy. 172, (Ocak 2003), ss. 21-36.
- Giray, Filiz, Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları, <http://www.akdeniz.edu.tr/iibf/yeni/genel/dergi/sayı09/10Giray.pdf>, 15 Mart 2006.
- Gübe, Yalçın,” İktisadi Büyüme ve İhracat Performansı”, *Hazine Dergisi*, sy. 6, (Nisan 1997), ss. 17-26.
- Gündüz, Nahit, Vergi Teşvik Önlemleri, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2002.
- Gürboğa, Erkan, “İhracattan Doğan KDV İadelerinde Gümrük Beyannamesi Teyidi”, *Yaklaşım*, Yıl 12, Sayı 141, (Eylül 2004), ss. 78-82.
- Hamzaçelebi, M.Akif, “14 Yıllık Serbest Bölge Maceramız Bekleneni Vermedi”, *Dış Ticaret Dergisi*, sy. 1, (Ocak-Şubat 2002), ss. 27-29.
- Hines, James, VAD And International Trades:The Evidence, <http://www.people.hbs.edu/undesalvats.pdf>, 22 Eylül 2005.
- İhracat Teşvikleri ve Yardımları, <http://www.itkip.prg.tr/res800/disticaretbilgileri/tesvikveyardim>, 26 Ağustos 2005.
- “İhracatta KDV İadelerine Gözaltı”, <http://ntvmsnbc.com/news/236365.asp>, 28 Mart 2005.
- İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü Sanayi Dairesi Başkanlığı, “Devlet Yardımlarının Uygulanmasının Maliyeti ve Ekonomik

- Göstergelerle Mukayesesi”, Aralık 2002, <http://ekutup.dpt.gov.tr/ekonomi/politika/leblebif/devletya.pdf>, 15 Temmuz 2005.
- “İktisat Politikalarının Bölüşüm İlişkileri Üzerine Etkileri Yönünden Değerlendirilmesi”, <http://www.sbe.deu.edu.tr/Yayinlar/dergi/dergi02/bolum2.htm>, 14 Kasım 2005.
- İsmail Çiloğlu, “Teşvik Sisteminin Değerlendirilmesi”, *Hazine Dergisi*, Ekim 1997, <http://www.hazine.gov.tr/makaleler/iculoğlu>, 05 Eylül 2005.
- İstanbul Tekstil Konfeksiyon İhracatçı Birliği, “KDV İadeleri”, [http://www.itkib.org.tr/hedef/2001\\_02\\_subat/Doysa.kdv](http://www.itkib.org.tr/hedef/2001_02_subat/Doysa.kdv), 18 Kasım 2005.
- Joumed, Saballe, “AB Ülkelerinde Vergi Sistemleri, Organasion For Economic Cooperation And DeVelopment,” çev. Hakan Karabacak, <http://www.maliye.gov.tr/apk./makaleler>, 21 Eylül 2005.
- Kalkan, Göktürk, Türkiye’de İhracat Teşvik Tedbirleri, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2001.
- Karaman, Aydın, Noterliklerde Yapılan Bazı İşlemlerde Damga Vergisi ve Harç Muafiyeti ve İstisnası Uygulaması, [http://enoter\\_hukuk.tripod.com](http://enoter_hukuk.tripod.com), 25 Haziran 2005.
- Karluk, Rıdvan, *Türkiye’de İhracata Yönelik Dış Ticaret Politikası ve İhracatın Yapısal Analizi*, Eskişehir İ.T.İ.A. Yayınları, No:237/158, Eskişehir, 1981.
- Kartal, Zihni, “Vergisel Yönden Sektörel Dış Ticaret Şirketleri ve Dış Ticaret Sermaye Şirketleri”, *Vergi Dünyası*, sy. 239, (Temmuz 2001), ss. 92-100.
- Kemer, O. Barbaros, *Bir Dış Ticaret Politikası Olarak İhracat Teşvikleri: Teori-Uygulama*, 1.Basım, Alfa Yayınları, Bursa, 2003.
- Korkmaz, Mehmet, “KDV İadelerinin İthalde Alınan Vergilerden Mahsubu Uygulaması”, *Yaklaşım*, Sayı 105, Yıl 9, (Eylül 2001), ss.170-176.
- Koyuncu, Muzaffer, , “Haksız KDV İadesinin Sebep ve Sonuçları”, *Vergi Sorunları*, Sayı 178, (Temmuz 2003), ss. 259-264.
- Mollasalihoğlu, Yavuz, “İhracat Teşvikleri”, <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/nisan99/ihrtes.htm>, 25 Ağustos 2005.
- Morisset, Jacques - Pirnia, Neda, “How Tax Policy and Incentives Affect Foreign Direct Investment.” The World Bank and FIAS, 2001, s. 76.



- Nadaroğlu, Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, 11. basım, İstanbul, 2000.
- Narlı, Ayşegül, *İhracatı Teşvik Tedbirlerinin Tarihsel Gelişimi*, TC Başbakanlık Hazine-DTM Ekonomik Araştırmalar ve Değerlendirmeler Genel Müd., 1986.
- Oğuz, Binhan, *Tekstil Sektöründe Dahilde İşleme Rejimi*, İTO, İstanbul, 2000.
- Oktar, Kemal, “Dahilde İşleme Rejimi”, *Dış Ticaret Dergisi*, sy. 4, (Temmuz-Ağustos 2002), ss. 3-25.
- Oktar, Kemal, “İhracatta KDV İstisnası Uygulaması”, *Dış Ticaret Dergisi*, sy. 9, (Mayıs-Haziran 2003), ss. 30-36.
- Oktar, Kemal, “İhracatta ÖTV İstisnası ve İadesi”, *Vergi Dünyası*, sy. 261, (Mayıs 2003), ss. 131-134.
- Oktar, Kemal, *KDV İstisna ve İadeler*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2001.
- Peter, Ralf, Roadblock To Reform: The Persistence Of Agricultural Export Subsidy, 2006, <http://www.unctad.org/Templates/Download.asp?docid=7048&lang=1&intItemID=2068>, 15 Ağustos 2006.
- Orhan, Ayhan,” Serbest Bölgelerin Sağladığı Avantajlar: KOSBAŞ Örneği”, <http://sbe.kou.edu.tr/kosbed/dergi%2005/orhan.pdf>, 15 Mart 2006.
- Özdemir, H. İbrahim, “DİİB Sahibi İmalatçılarda ÖTV Tahsil Edilmeksizin Mal Teslim Edebilme İmkânı Sağlanmalıdır”, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, sy. 205, (Mayıs 2005), ss. 167-172.
- Öztürk, Hüseyin, “Ticaret Politikası Araçları İle Dahilde İşleme Rejimi Arasındaki Hassas Denge Ülkemizde Kurulabilir mi?”, <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/ekim97/ticaret.htm>, 01 Şubat 2006.
- Polat, Sinan, “DİİB Sahibi Mükelleflerde KDV Uygulaması”, *Vergi Raporu*, sy. 68, 2004, ss. 51-58.
- Şahbazov, Rövsen, İnci, Aybüke,” Küreselleşen Avrupa’da İhracat Teşvikleri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, sy. 140, (Mayıs 2000), ss. 175-188.
- Saraçoğlu F. - Ejder H., “Katma Değer Vergisinde Varış Ülkesinde Vergilendirme ve İhracat İstisnası”, <http://www.ceterisparibus.net/maliye/vergi.htm>, 18 Kasım 2005.

- Selen, Ufuk, "Dış Ticaret Yardım Unsuru Olarak Dahilde İşleme Rejimi: Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, sy. 10, 2005, ss.182-205.
- Seviğ, Veysi, "Serbest Bölgelerde Vergileme Rejimi", <http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/22-03-2004.htm>, 24 Nisan 2006.
- "Sivil Toplum Bütçeyi İzliyor", <http://www.tesev.org.tr/etkinlik/saydamlik>, 14 Ocak 2006.
- Sönmez, Mustafa, Türkiye İhracatının İthalata Bağımlılığı (2000–2004), <http://www.bagimsizsosyalbilimciler.org/yazilar.uye>, 18 Şubat 2006.
- Şenalp, Şükrü, "Dahilde İşleme İzin Belgesi ve Tecil-Terkin Uygulamaları", [http://www.alomaliye.com/sukru\\_senalp\\_diib.htm](http://www.alomaliye.com/sukru_senalp_diib.htm), 14 Ocak 2006.
- Şenalp, Şükrü, "İhracatçı Ne Yapmalı?KDV'nde Vergi Planlaması Nasıl Olmalı?", [http://www.alomaliye.com/mart\\_06/sukru\\_senalp\\_ihracatci\\_ne\\_yapmali.htm](http://www.alomaliye.com/mart_06/sukru_senalp_ihracatci_ne_yapmali.htm), 15 Mart 2006.
- Şenalp, Şükrü, "Zorunlu İhracat Giderleri Belgelendirilebilir mi?", [http://www.alomaliye.com/sukru\\_senalp\\_zorunlu.htm](http://www.alomaliye.com/sukru_senalp_zorunlu.htm), 15, Ağustos 2005
- Şenyüz, Doğan, *Türk Vergi Sistemi*, Ezgi Kitapevi, Bursa, 1999.
- Takaz, Hilmi, "Dahilde İşleme Rejimi, Eşdeğer Eşya Kullanım ve Katma Değer Vergisi", *Yaklaşım*, sy. 100, (Nisan 2001), ss. 224-229.
- Talas, Cahit, *Ekonomik Sistemler*, 5. basım, İmge Kitabevi, İstanbul, 1999.
- TBMM Başkanlığı Yolsuzlukların Sebeplerinin Sosyal ve Ekonomik Araştırılarak Alınması Gereken Önlemlerin Belirlenmesi Amacıyla Kurulan Meclis Araştırma Komisyonu, "Para, Bankacılık, Hazine Dış Ticaret, Gümrük Konuları Genel Raporu", [http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/yolsuzluk\\_arastirma](http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/yolsuzluk_arastirma), 25 Şubat 2006.
- Tuncer, Ertuğrul, *Mali Teşvikler ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1999.
- TC Merkez Bankası, "Küreselleşmenin Türkiye Ekonomisine Etkileri", Mayıs 2002, <http://www.tcmb.gov.tr/yeni/evds/yayin/kitaplar/kuresel.pdf>, 5 Şubat 2006.
- Türkiye İstatistik Kurumu, [http://www.tuikgovtr/PreIstatistikTablodo?istab\\_id=508](http://www.tuikgovtr/PreIstatistikTablodo?istab_id=508), 12 Temmuz 2006.

- Ufuk, M. Tahir, "KDV Kanunu'nun İhracat İstisnasına İlişkin Hükümlerinde 4842 ve 5035 Sayılı Kanunlarla Yapılan Değişiklikler", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, sy. 194, (Haziran 2004), ss. 15-18.
- Uzunoğlu, Nihat, "KDV İadesi Uygulaması İle Ödenen KDV'ne İlişkin Veriler ve KDV Sistemi Hakkında Bir Öneri", *Vergi Dünyası*, sy. 257, (Ocak 2003), ss. 20-32.
- Uzunoğlu, Nihat, "İhracatta KDV Uygulamasında Son Dönemde Yaşanan Gelişmeler ve Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası*, sy. 234, (Şubat 2001), ss 11-20.
- Uzunoğlu, Nihat, "İhracatta KDV İadesi İşlemlerine İlişkin Veriler ve Bu Verilerin Analizi", *Vergi Dünyası*, sy. 236, (Nisan 2001), ss. 24-32.
- Ünal Ö., Gücük O., Özgür M., *3065 Sayılı Kanunda İhracat, İthalat ve Taşımacılık İstisnası*, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi, Ankara, 2003.
- Wells, Louis T. - Allen, Nancy J. ve diğerleri, *Using Tax Incentives to Compete for Foreign Investment*, FIAS, 2001, s. 51.
- Veske, Eren, "İhracatta KDV İstisnası ve Buna Bağlı İade İşlemlerinde YMM Uygulamalarına Tabi Olan Alıcı veya İhracatçıların Müteselsil Sorumlulukları", *Vergi Sorunları*, sy. 146, 2001, ss. 48-54.

## EKLER

### Ek 1. 1980 Sonrası Türkiye'de İhracatın Gelişimi

TABLO 11  
Türkiye'de İhracatın Gelişimi  
(1000 dolar)

Yıl	İhracat	Değişim(%)
1980	2 910 122	28,7
1981	4 702 934	61,6
1982	5 745 973	22,2
1983	5 727 834	-0,3
1984	7 133 604	24,5
1985	7 958 010	11,6
1986	7 456 726	-6,3
1987	10 190 049	36,7
1988	11 662 024	14,4
1989	11 624 692	-0,3
1990	12 959 288	11,5
1991	13 593 462	4,9
1992	14 714 629	8,2
1993	15 345 067	4,3
1994	18 105 872	18,0
1995	21 637 041	19,5
1996	23 224 465	7,3
1997	26 261 072	13,1
1998	26 973 952	2,7
1999	26 587 225	-1,4
2000	27 774 906	4,5
2001	31 334 216	12,8
2002	36 059 089	15,1
2003	47 252 836	31,0
2004	63.167.153,00	33,7
2005	73.476.408,00	16,3

\*\*2005 yılı geçicidir

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu web sayfasından derlenmiştir,  
[http://www.tuikgovtr/PreIstatistikTablodo?istab\\_id=508](http://www.tuikgovtr/PreIstatistikTablodo?istab_id=508), 12 Temmuz 2006.

Ek. 2 Vergi, Resim ve Harç İstisnası Belgesine İlişkin İstatistikler

Tablo 12  
Vergi Resim ve Harç İstisnası Belgelerinin  
Yıllara Göre Dağılımı  
(1996- 2004)

YIL	TÜM BELGELER		KAPALI BELGELER			ORANLAR	
	Belge Sayısı	Öngörülen Hizmet Geliri (\$)	Belge Sayısı	Öngörülen Hizmet Geliri (\$)	Gerçekleşen Hizmet Geliri (\$)	Belge Kapatma	Gerçekleşen Hizmet Geliri
	A	B	C	D	E	C/A	E/D
1996	775	3.445.609.310	629	2.323.338.719	1.512.415.815	%81,16	%65,10
1997	1.104	6.542.487.955	836	3.180.303.494	1.768.344.855	%75,72	%55,60
1998	1.268	39.174.785.924	874	4.307.475.436	1.748.781.594	%68,93	%40,60
1999	900	9.755.610.966	603	1.964.313.043	1.058.672.101	%67,00	%53,90
2000	839	5.523.163.353	531	1.962.738.503	1.137.688.126	%63,29	%57,96
2001	533	3.904.775.303	355	1.305.637.691	752.937.617	%66,60	%57,67
2002	725	3.892.178.965	410	998.237.670	636.256.636	%56,55	%63,74
2003	882	4.300.268.697	272	650.518.366	499.435.114	%30,84	%76,77
2004	798	4.460.301.695	21	32.932.010	18.642.391	%2,63	%56,61
Toplam	7.824	80.999.182.168	4.531	16.725.494.932	9.133.174.249	%57,91	%54,61

Kaynak: DTM Vergi, Resim, Harç İstisnası İstatistikleri, <http://dtm.gov.tr/IHR/rejim>, 15 Ocak 2006.

## ÖZGEÇMİŞ

<b>Doğum Yeri ve Yılı</b>	Yalova	01.04.1980	
<b>Öğr. Gördüğü Kurumlar</b>	<b>Başlama Yılı</b>	<b>Bitirme Yılı</b>	<b>Kurum Adı</b>
<b>Lise</b>	1996	1999	B.A.İ.H.L.
<b>Lisans</b>	1999	2003	Uludağ Üniversitesi
<b>Yüksek Lisans</b>	2003	2006	Uludağ Üniversitesi
<b>Medeni Durum</b>	Bekar		
<b>Bildiği Yabancı Diller ve Düzeyi</b>	İngilizce		İyi
<b>Çalıştığı Kurumlar</b>	<b>Başlama ve Ayrılma Tarihleri</b>	<b>Çalışılan Kurumun Adı</b>	
	1. 07.02.2005	18.03.2005	Sır Gümrük Müşavirliği
	2. 21.03.2005	-	Güvener Kauçuk Plastik San.Tic.A.Ş.
<b>Adı Soyadı</b>	Yeşim HOROZ		
<b>Tarih</b>	26.09.2006		
<b>İmza</b>			

