

**KATMA DEĞER VERGİSİNDE
İHRACAT İSTİSNASI VE
İHRACATTA VERGİ İADESİ**

Prof. Dr. Selim KANETİ
İ.Ü. Hukuk Fakültesi
Maliye ve Ekonomi Bölümü Başkanı

I. GİRİŞ

İhracat teslimlerinin Katma Değer Vergisi'nden istisna edilmesi, bu verginin yalnızca yurt içinde tüketilen mal ve hizmetleri vergilendirme amacını gütmesinden kaynaklanmaktadır. Katma Değer Vergisi'nin ihracat ürünlerimizin dış pazarlardaki rekabet gücünü olumsuz olarak etkilememesini sağlamak, bu istisnanın temelinde yatan ana düşüncedir (1).

27.6.1963 tarihli ve 261 sayılı "İhracatı Geliştirmek Amacı ile Vergilerle İlgili Olarak Hükümetçe Alınacak Tedbirlere Dair Kanun"un 1, a hükmü, "Ürünlerimize dışsatım gücü kazandırmak ve dışsatımı özendirmek amacıyla, bunların belgelerle belirlenecek dışsatım fiyatlarına giren vergi, resim, harç ve benzeri etkiler yapan diğer yükümlülükleri, bağışıklık ve ayrıcalıklar tanımak ya da iade suretiyle ve gerektiğinde yürürlükte bulunan mali mevzuattaki dışsatıma ilişkin bağışıklık, geçici kabul ve iade hükümlerini de geri bırakarak tamamen ya da kısmen gidermeye ve bu amaçla gerekli usulleri saptamaya, bunların uygulanmasını sağlayacak koşulları hazırlamaya, bu usul ve koşullarda gerekli değişiklikleri yapmaya" Bakanlar Kurulu'nu yetkili kılmıştır. 28.7.1967 tarihli ve 933 sayılı "Kalkınma Planının Uygulanması Esaslarına Dair Kanun"un 13. maddesi, 261 sayılı Kanununun 1'nci maddesinde yazılı kararnamele çıkarılmasından

önce Yüksek Planlama Kurulu'nun mütâlaasının alınmasını gerekli kılmıştır. 933 sayılı Kanunun bir çok maddelerini iptal eden 23, 24 ve 25/10/1969 tarihli ve 41/57 sayılı Anayasa Mahkemesi kararı (2), anılan 13. maddeyi iptal etmeyi reddetmiştir. Red gerekçesinde, "Bakanlar Kurulu'nun yasaların uygulama biçimlerini sağlamak üzere çıkaracağı kararnamelerin çıkarılmasından önce, genel idare içinde bir kuruluş olan Devlet Planlama Teşkilâtı'nın düşüncesini almasının, kararnamelerde plan ve programlarla çatışan yönlerin ya da plan ve programlar açısından çelişmelerin bulunmasını önleme bakımından yararlı olduğu, bunda kamu yararı bulunduğu, Devlet Planlama Teşkilâtı'nın bildirdiği düşüncenin Bakanlar Kurulu için bağlayıcı olmadığı, Bakanlar Kurulu'na tanınmış bulunan yetkilerin bu yasa kuralıyla sınırlandırılmış bulunmadığı" belirtilmektedir (3).

261 sayılı Kanunun 1. ve 933 sayılı Kanununun 13. maddelerine göre, Yüksek Planlama Kurulu'nun olumlu görüşü alındıktan sonra çıkarılmış bulunan 9.9.1975 tarihli ve 7/10624 sayılı "İhracatta Vergi İadesi" kararı (4) sonradan birçok değişikliklere uğramış olmakla birlikte, halen yürürlüktedir. Bu kararnamenin 1. maddesi, "İhracatta Vergi İadesi"ni, Türkiye'den ihraç edilen ya da kararname uyarınca ihraç edilmiş sayılan maddelerin maliyetine girmiş bulunan ve kararnamenin ekindeki "Malî Yükler Listesinde" yer alan, vergi, resim ve harçlar ile benzeri etki yapan yüklerin ister doğrudan doğruya, ister dolaylı olarak ödenilmiş bulunsun, bu maddelerin ihracatçısına, ihracattan veya ihraç sayılan değerinden sonra ödenmesini olarak tanımlamıştır. Ne var ki bu kararname, vergi yükünün tümünün ihracatçıya iadesi sorumluluğunu kapsamamaktadır. Gerçekten kararnamenin 2. maddesinde, iadenin, malî yükün bütününe veya bir bölümünü karşılayacak ölçüde, maliyetteki vergi yükünün aşmamak üzere yapılacağı belirtilmiştir. Bu maddeye göre, ihraç gücü veya iç ve dış ticaret politikası gözönünde tutularak, vergi yükü taşıyan bir ürünün, vergi iadesi kapsamına alınmaması ya da iade oranının tesbiti mümkündür.

İhracatta Vergi İadesi Kararına bağlı "Liste A: Malî Yükler Listesi"nde, dahilde alınan gider vergilerinin, şeker istihlak vergisinin, taşıt alım vergisinin, emlak vergisinin, motorlu kara taşıtları vergisinin, işletme vergisinin, ithalde alınan gümrük vergisinin ve istihsal vergisinin ücretlerden alınan gelir vergisinin, resimlerin, damga vergisinin, harçların ve belediye paylarının, ihracata vergi iadesi oranlarının tesbitinde gözönünde tutulması-

nı öngörmüştür. 28.12.1983 tarihli ve 83/7542 sayılı İhracatta Vergi İadesine Dair 14 Numaralı Kararın (5) 2. maddesiyle 2010824 sayılı İhracatta Vergi İadesi Kararının 29. maddesine eklenen fıkıyla, vergi iadelerinin ihracatçıya 1.4.1984 tarihinden itibaren % 80 oranında, 1.9.1984 tarihinden itibaren de % 55 oranında ödeneceği kabul edilmiştir.

25.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 62. maddesine göre, bu Kanunun Bakanlar Kurulu ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na yetki veren hükümleri yayımı tarihinde, diğer hükümleri 2.1.1985 tarihinde yürürlüğe girmektedir. Aynı Yasanın 61. maddesiyle 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu (banka ve sigorta muameleleri vergilerine ilişkin hükümleri hariç), 2456 sayılı İşletme Vergisi Kanunu, 6747 sayılı Kanunun Şeker İstihlak Vergisine ilişkin hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır. 1.1.1985 tarihinde yürürlükten kalkacak olan bu vergiler, İhracatta Vergi İadesi Kararının ihracatta vergi iadesiyle dengelenmesi amaçlanan ve karara ekli "Mali Yükler Listesinde" yer alan vergilerin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Oysa, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11, 12 ve 36. maddeleri uyarınca, ihracat Katma Değer Vergisi'nden tamamen arındırılmaktadır. İhracatta vergi iadesi ile dengelenmesi öngörülen vergi yükünü oluşturan vergilerin en önemli bir bölümünün yerini alan Katma Değer Vergisi'nden ihracat tamamen arındırıldığına göre, ihracatta vergi iadesi konusunun yeniden ele alınması gereği ortaya çıkmaktadır.

Bu tebliğin amacı, ihracat teslimlerindeki Katma Değer Vergisi istisnasını ana çizgileriyle incelemek ve ihracatta vergi iadesinin bu istisna karşısında yeniden ele alınması zorunluluğu üzerinde durmaktır.

II. İhracat Teslimlerinde Katma Değer Vergisi İstisnası

1. İstisnanın Tanımı

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu madde 11, a uyarınca ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler vergiden müstesnadır. Aynı yasanın 12, 1 hükmünde bir teslimin ihracat sayılabilmesi için hangi şartları gerçekleştirmesi gerektiği açıklanmıştır. Bu hükme göre, bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için, a) Teslimin yurtdışındaki bir müşteriye yapılması,

ve b) Teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattından geçerek bir dış ülkeye vasıl olması gerekir. Yurtdışındaki müşteri, ikametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurtdışında olan alıcılar ile, yurt içinde bulunan bir firmanın yurtdışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubeleridir (m. 12, 2).

3065 sayılı Yasanın 32. maddesine göre, 11. maddede gösterilen ihracat istisnası uyarınca, vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, yükümlünün vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisi'nden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde, indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca tesbit edilecek esaslara göre, bu işlemleri yapanlara iade olunur.

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

2. İstisnadan Kimlerin Yararlanacağı

İstisnadan ihracatçılar yararlanacaktır (Tebliğ, madde 2). İhracatçının tanımı konusunda, Tebliğ 83/7540 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile yürürlüğe konulan İhracat Rejimi Kararı'na (5) dayanılarak yürürlüğe konulan İhracat Yönetmeliği'ne yollamada bulunmaktadır (6). Bu Yönetmeliğin 5. maddesine göre, İhracatçı, "ihracat belgesi ve ruhsatnamesini haiz olan ve ilgili diğer kanunlara göre, ihracat yapmasına bir engel bulunmayan gerçek veya tüzel kişi tacirdir." İhracatçı tanımının unsurlarından biri olan "ihracat belgesi" ve "ihracat belgesi ve ruhsatnamesi", aynı İhracat Yönetmeliğinin 115/127. maddelerinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Yönetmeliğin 212. maddesinde, ihracat yapacak gerçek ve tüzel kişilerin "ihracat belgesi" veya ihracı ruhsatnameye bağlı mallar için "İhracat belgesi ve ruhsatnamesi" almak zorunda olduklarına işaret edilmektedir. İhracat belgesi için yapılacak başvuru Yönetmeliğin 117. maddesinde, ihracat belgesi ruhsatnamesi almak için yapılacak başvuru, Yönetmeliğin 118. maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır.

Yönetmeliğin 115. maddesi,

- Yurtdışında inşaat, tesisat ve montaj işi alan müteahhitle-
rin; bina, teçhizat, inşaat malzemeleri ve işçilerinin ihtiyacı olan
tüketim maddelerinin kesin ihracında,

- Sınır ticaretinde,

- Transit ticarete .

ihracat belgesi veya ihracat belgesi ve ruhsatnamesinin aranma-
yacığını belirtmektedir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Tebliği'nin
2. maddesinde, yurtdışında inşaat, tesisat ve montaj işi alan mü-
teahhitle- rin yurtdışına bir daha ülkeye geri getirmemek üzere
götürdükleri makina, teçhizat, inşaat malzemeleri ve işçilerin ih-
tiyacı olan tüketim maddeleri nedeniyle ihracatçı olarak kabul
edilecekleri belirtilmiştir. Bu nedenle, bu kimselerin ihracatçı
sayılarak, ihracat istisnasından yararlanabilmeleri için, ihracatçı
belgesine veya ihracat belgesine ve ruhsatnamesine ihtiyaçları
bulunmadığı kabul edilebilir. Buna karşılık, sınır ticaretiyle veya
transit ticaretle uğraşp da, bu belgelere sahip olmayan ve Yö-
netmelik uyarınca bu maliyetleri bu belgeler olmaksızın yürüten
kimselerin Katma Değer Vergisi'nin uygulanmasında ihracatçı
sayılıp sayılmayacakları, Tebliğin 2. maddesinin sözü geçen bel-
geleri, ilke olarak, ihracatçılığın koşulu olarak gören hükmü kar-
şısında, sorulabilir. Kanımıza göre, 3065 sayılı Kanununun 21. mad-
desinde, ihracat belgesi veya ihracat belgesi ve ruhsatnamesi şar-
tı aranmamıştır. İhracat Yönetmeliği, 77 vd. maddelerinde "tran-
sit ticaret ve reeksport"u, 100. vd. maddelerinde "sınır ticareti"
ni ihracatın türleri olarak düzenlemiş olduğuna ve bu işlemler
için, ihracatçı belgesi veya ihracat belgesi ve ruhsatnamesi ara-
madığına göre, bu belgeler olmaksızın tam, Yönetmeliğin hüküm-
leri çerçevesinde, bu işlemleri yapanlar da, diğer şartların da bu-
lunması halinde, Katma Değer Vergisi istisnasından yararlanırlar.

3. İstisnadan Yararlanma Şartları

Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesinin şartları 2. mad-
dede gösterilmiştir. Bu maddenin 1. bendinde, iki şartın gerçek-
leşmesi aranmıştır.

a) Teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması.

b) Teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük kapı-
sından geçerek bir dış ülkeye vasıl olması.

a) Teslimin Yurtdışındaki Bir Müşteriye Yapılması

3065 sayılı Kanununun 2. maddesine göre, "teslim bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyen veya sürücüye de tevdi edilmesi de mal teslimidir" (m. 2, bent 1). Teslimin yurtdışındaki müşteriye yapılması şartı, bu maddedeki "teslim" tanımı açısından değerlendirilecektir. Genellikle, ihracat işlemlerinde, mallar ihracatçı tarafından alıcıya gönderildiğinden, malların yurtdışındaki alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmek üzere, nakliyenin başlatılması veya nakliyeciyen veya sürücüye teslim edilmesi, yurtdışı müşteriye yapılması şartını gerçekleştirecektir. Müşterinin yurtdışında sayılması için, 12. maddenin 2. bendi, ikâmetgâhının, işyerinin ve kanunî ve iş merkezinin yurtdışında olmasını aramıştır. İkâmetgâh deyimi, vergi yasalarında tanımlanmadığından, bunu Medenî Kanunu'nun 19. vd. maddelerine göre değerlendirmek mümkün görünmektedir. İşyeri deyimini, Vergi Usul Kanunu 156' da yer alan işyeri tanımı çerçevesinde değerlendirmek gerekmektedir. Kanunî merkez ve iş merkezi deyimlerini ise, Kurumlar Vergisi Kanunu 10'un tanımları çerçevesinde değerlendirmek uygundur. Buna göre, kanunî merkezden maksat alıcı kuruluşun "esas nizamname veya mukavelenamesinde veya teşkilât kanununda" gösterilen merkezdir. İş merkezinden maksat, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir. Müşterinin yurtdışındaki bir müşteri sayılması için, ikâmetgâh, işyeri, kanunî merkez ve iş merkezinin tümünün yurtdışında olması gerekmektedir. Yurtiçi firmaların yurtdışında bağımsız olarak çalışan şubeleri de, yurtdışı müşteri sayılmaktadır. Tebliğ, ayrıca fatura ve belgelerin yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmesini zorunlu görmektedir (m. 6).

b) Teslim Konusu Malın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Kapısından Geçerek Bir Dış Ülkeye Vasıl Olması

Tebliğin 6. maddesi bu şartı geniş bir biçimde yorumlamıştı. Buna göre, "bir dış ülkeye vasıl olma ifadesinden malın gümrük hattımızı geçmesi anlaşılacaktır. Gümrük hattımızı geçen bir mal başka bir ülkeye ulaşmış sayılacaktır." Gümrük hattı, 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun 14. maddesinin 1. bendi uyarınca, "Türkiye'

nin siyasi sınırlarıdır." Aynı Kanunun 15. maddesine göre, "serbest liman, bölge ve mahaller" gümrük hattı dışında sayılmaktadır. 6209 sayılı Serbest Bölge Kanunu'nun 6. maddesi de, serbest bölgelerin gümrük hattı dışında sayılmasını öngörmüştür. Bu duruma göre, yurtdışındaki bir müşteri için, serbest bölgeye gönderilen malların ihracat istisnasından yararlandığını kabul etmek gerekmektedir. Bununla birlikte bu yönün Maliye ve Gümrük Bakanlığı tebliğinde açıklanması veya hiç olmazsa, serbest bölgeler eylemi olarak çalışmaya başlayınca (7), bu yönün çıkarılacak bir tebliğle yeniden açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Kanunun 12, 1, b hükmünde açıklandığı ve Tebliğin 6. maddesinde de belirtildiği üzere, teslim konusu malın ihraç edilmeden önce, yurtdışındaki alıcı adına hareket eden yurtiçindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi halinde de ihracat istisnasından yararlanabilmek için, malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattından geçmesi şarttır. Bu durumda da, yurtdışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki ilgililere yapılan teslim Katma Değer Vergisi'ne tabi olacak, bu kimselerin yaptığı ihracat ise istisna kapsamına girecektir.

Yükümlülerin ihraç edilmek üzere, yurtiçinde ihracatçı-aracı firmalara yaptıkları teslimler, ihraç kaydıyla da olsa, Katma Değer Vergisi'ne tabidir. Ancak aracı-ihracatçı tarafından yapılan ve şartları gerçekleştiren fiili ihracat, istisnadan yararlanacaktır (Tebliğ, m. 7).

3.1.1984 tarihli ve 84/7557 sayılı İhracatı Teşvik Kararının (8), 16. maddesi, "ihracat sayılan satış ve teslimlerin" için de ihracatı teşvik belgesi verilebileceğini, bunların kapsamının Başbakanlık Teşvik Uygulama Başkanlığı tarafından tesbit edileceğini belirtmiştir. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilâtı Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Başkanlığı'nca yayımlanmış bulunan 84/1 sayılı İhracatı Teşvik Tebliği'nin 66. maddesi, ihracat sayılan ve dolayısıyla ihracat teşviklerinden yararlandırılabilir olan satış ve teslimleri saymaktadır. Kanımıza göre, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinin 1. bendi bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için gerekli şartları belirtmiş olduğundan, bu şartları kapsamayan ihracat sayılan satış ve teslimlerin Katma Değer Vergisi ihracat istisnasından yararlanması mümkün bulunmamaktadır. Kanımıza göre, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinin 1. bendindeki şartları kapsa-

mamakla birlikte, ihracat istisnasından yararlanması gerekebilecek ihracat sayılan satış ve teslimlerde belirli bir esneklik sağlamak üzere, bunların genel bir tanımının yasada verilmesi ve bu genel tanımın içinde hangi konuların somut olarak ihracat istisnasından yararlanacağıının belirlenmesi yetkisinin Bakanlar Kurulu'na bırakılması yerinde olurdu.

4. İhracat İstisnasının Uygulanma Biçimi

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 6. maddesinin hükmüne göre, istihsal vergisinde ihracat istisnasından yararlanmak için, imalât ve istihsalatını kısmen meraleket dışına çıkaranların, mal imal ve istihsal yerinden çıkmadan önce vergi dairesinden bir nakliye tezkeresi almaları ve nakliye tezkeresinin tarihinden itibaren altı ay içinde, malın ihraç edildiğini gösteren gümrük idaresinden alınan belgenin vergi dairesine ibrazı gerekmektedir. Oysa, Katma Değer Vergisi'nde, Tebliğin 3. maddesinde belirtildiği üzere, ihracat istisnasından yararlanabilmek için, ihracattan önce vergi dairesine başvurulmasına ve herhangi bir belge alınmasına ve verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Mal ve hizmet ihraç edilinceye kadar, bu mal ve hizmetin meydana getirilmesi ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımları Katma Değer Vergisi'ne tabi bulunmaktadır. İhracat öncesi istisnası söz konusu değildir. Bu yön Katma Değer Vergisi'ni, Devlet Planlama Teşkilâtı Teşvik ve Uygulama Dairesi'nin 84/1 sayılı İhracatı Teşvik Tebliği'nin 44 vd. maddelerinde düzenlenen, istihsal vergisi muafiyetinden ayırtetmektedir. Bu hükümler, ihraç edilecek ürünün yapımında veya ambalajlanmasında kullanılacak olan istihsal vergisine tabi madde ve malzemeleri, yurt içinde bu vergiden muaf olarak alabilmek için uyulması gereken işlemleri göstermektedir. Oysa, Katma Değer Vergisi'nde, ihracata yönelik bir üretim için yurtiçinde alınacak madde ve malzemelerin Katma Değer Vergisi'nden istisna edilmesi söz konusu değildir.

İhracat istisnası tam bir istisna olup, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11 ve 32. maddeleri birlikte incelendiğinde, ihraç edilen malın bünyesinin Katma Değer Vergisi'nden tamamen arındırılması öngörülmektedir. Şöyle ki, ihracata ilişkin mal tesliminde düzenlenen fatura ve belgelerin Katma Değer Vergisi tahakkuk ettirilmeyecek ve gösterilmeyecektir (Tebliğ madde 8).

İhracatın ilgili olduğu vergilendirme döneminde, ihracatın bedeli, vergilendirme dönemine ait beyannamede yer alan teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığını teşkil eden bedelden indirilecektir (Tebliğ madde 8). Yükümlünün vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili girdilerine ilişkin fatura ve benzeri belgelerdeki Katma Değer Vergisi, yükümlünün vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması durumlarında, indirilmeyen Katma Değer Vergisi yükümlüye geri verilecektir. Şöyle ki, ihraç edilen malın meydana getirilmesi ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımları dolayısıyla yüklenilen Katma Değer Vergisi, ihracat teslimlerinin yapıldığı vergilendirme döneminde yapılan vergiye tabi işlemler (yurtiçi mal teslimleri ve hizmet ifası gibi) üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisi'nden indirilecek, vergilendirme dönemi itibariyle indirilemeyen Katma Değer Vergisi iade konusu olacaktır (Tebliğ, madde 9).

III. Katma Değer Vergisi'nde İhracat İstisnası ve İhracatta Vergi İadesi

Yukarıda açıklandığı üzere, ihracat istisnasından yararlanan teslimlerin girdilerinin yüklü olduğu Katma Değer Vergisi, yükümlünün istisna dışı işlemlerinden ileri gelen Katma Değer Vergisi yükünden indirilmekte, bu indirim yoluyla, ihraç niteliğindeki teslimin girdilerindeki bütün Katma Değer Vergisi yükü arındırılmamışsa, bakiyesi eylemli olarak, vergi iadesi niteliğinde bir ödeme olarak, yükümlüye geri verilmektedir.

Yukarıda açıkladığımız üzere, ihracatta vergi iadesinin dengelemeyi amaçladığı en önemli kalemler olan istihsal vergisi ve işletme vergisi 3065 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmaktadır. Katma Değer Vergisi'nin yükü ise, mahsup veya iade yoluyla, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun işleyişiyle, dengelenmekte ve ihraç ürünü tamamen bu vergiden arındırılmaktadır. Bu nedenle, Katma Değer Vergisi ve bu vergideki ihracat istisnası, ihracatta vergi iadesi sisteminin yeniden gözden geçirilmesini zorunlu kılmaktadır. Gerçekten, İhracatta Vergi İadesi kararına bağlı listede yer alan malî yükler listesindeki diğer kalemlerin, yürürlükten kaldırılan vergiler karşısında, girdi maliyetine etkisi daha azdır. Bu duruma göre, ihracatta vergi iadesi oranlarının ilk ağızda azalan yüke göre, hesaplanıp yeniden belirlenmesi zorunlu hale gelmiş bulunmaktadır.

İhracat ile uğraşanlara, ihraç edilen malların maliyetlerini etkileyen ve harcamalar üzerinden ödenen, sadece Katma Değer Vergisi değil, tüm harcama vergi ve harçlarının geri verilmesini sağlamak gerekir (9). Ne var ki, Katma Değer Vergisi'nden farklı olarak, Katma Değer Vergisi dışındaki bu vergilerin, ihraç edilen ürünlerin girdilerindeki payını, özellikle ihracatçının başka yerlerden sağladığı mal ve hizmetlerde, kesin olarak saptamak mümkün olmayıp, özel bir hesaplamayı gerektirmektedir. Bu nedenle, Türk vergi sistemi, Katma Değer Vergisi niteliğinde, tek bir harcama vergisine dayalı olmadıkça, bugün yürürlükte olan ihracatta vergi iadesi mekanizmasını ana çizgileriyle ve oranlarını gözden geçirmek koşuluyla, muhafaza etmek zorunludur.

- 1) SARAL, Katma Değer Vergisi'nde Konu, Vergiyi Doğuran Olay, İstisnalar, Mükellef ve Sorumlu, Katma Değer Vergisi, Seminer Tebliğleri ve Panel Özetleri - Eskişehir 1976, s. 69.
- 2) Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, s. 18 vd.
- 3) Anayasa Mahkemesi'nin 23, 24, 25/10/1969 tarihli ve 41/57 sayılı kararı, II. Esasa İlişkin Gerekçeler, No. 25. Muhalefet şerhinde, 933 sayılı Kanununun 13. maddesinin, Anayasa'nın Bakanlar Kurulu'na tanıdığı yetkinin sınırlanması anlamına geldiği, Anayasa'nın devlet kuruluşlarına tanıdığı yetki ve görevlerin kamu yararı düşüncesi ileri sürülerek değiştirilemeyeceği, kaldırılmayacağı ve sınırlanamayacağı, savunulmak suretiyle, Anayasa'ya aykırı olduğu iddia edilmektedir (İhsan Ecemiş ve Fazlı Öztan'ın muhalefet şerhi; Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, s. 131/132).
- 4) Resmî Gazete, 16.9.1975.
- 5) Resmî Gazete, 29.12.1983.
(5a) Resmî Gazete, 29.12.1983.
- 6) Resmî Gazete, 29.12.1983.
- 7) Serbest Bölgeler Teşkilâtı Hakkında KHK/151. serbest bölgelerin faaliyetlerini yürütmek, yönetimini ve işletilmesini sağlamak üzere Başbakanlığa bağlı olarak kurulan Serbest Bölgeler Teşkilâtı'nın görev ve örgütünü belirlemektedir.
- 8) Resmî Gazete, 12.1.1984.
- 9) UZUN, Katma Değer Vergisi Kanun Tasarısına Eleştiriler, Vergi Dünyası, sayı 30, Kasım 1984, s. 55/56.