

**KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE VARİŞ ÜLKESİNDE VEYA
MENŞE ÜLKESİNDE VERGİLENDİRME VE İHRACAT İSTİSNASI**

Fatih SARAÇOĞLU^(*)

Haydar EJDER^()**

ÖZET

Harcamalar üzerinden alınan bir vergi olan ve uluslararası ticarete vergileme açısından büyük önem taşıyan KDV'de uyumlaştırma yönünden varış ya da menşe ülkesinde vergilendirme önemle üzerinde durulan konuların başında gelmektedir.

Avrupa Birliği, 1 Ocak 1997 tarihinden itibaren menşe ülkesinde vergilendirme esasına geçilmesine karar vermekle birlikte, halen varış ülkesinde vergilendirme prensibi geçerliliğini korumaktadır. Varış ülkesinde vergilendirmeye işlerlik kazandırabilmek için de mal ve hizmetlerin sadece tüketildiği ülkede vergilendirilmesi gerekmekte olup, bu nedenle ihracat istisnasına yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Uyumlaştırması, Varış İlkesi, Menşe İlkesi, İhracat İstisnası.

1.Giriş

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 sonuçlanan çıkar çatışması yaratması nedeniyle olumlu nitelik taşımaktadır. KDV uygulamasında, üretim - dağıtım sürecinin her aşamasında ürüne eklenen değer üzerinden vergi alınmaktadır. Diğer taraftan, işletme girdileri için ödenen vergiler, ödenecek vergiden indirilmekte ve çifte vergilendirme önlenmiş olmaktadır.

Uluslararası ticarete vergileme bakımından da KDV önem taşımaktadır. Bu açıdan dış ticaretin gelişmesiyle birlikte, özellikle harcamalar üzerinden alınan bir vergi olması nedeniyle KDV'de uyumlaştırma gereği ortaya çıkmıştır. KDV'de uyumlaştırma bakımından önemle üzerinde durulan konuların başında oranlar ve istisnalar gelmekle birlikte, dış ticaretin gelişmesiyle varış ya da menşe ülkesinde vergilendirme konusu da Avrupa Birliği'nin gündemine girmiş bulunmaktadır. Bu durum Avrupa Birliği'ne aday ülke olan Türkiye'yi de yakından ilgilendirmektedir.

Ülkemizde de, Avrupa Birliği'nde olduğu gibi varış ülkesinde vergilendirme benimsenmiştir. Ancak varış ülkesinde vergilendirmenin çeşitli açılardan uluslararası rekabete zarar verdiğini düşünen Avrupa Birliği, birlik içinde,

^(*) Arş. Gör., Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Beşevler/ANKARA

^(**) Arş. Gör., Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Beşevler/ANKARA

1 Ocak 1997 tarihinden itibaren menşee ülkesinde (çıkış ülkesi) vergilendirme uygulamasına geçilmesine karar vermiştir. Buna rağmen gerekli çalışmalar tamamlanarak, menşee ülkesinde vergilendirme sistemine geçilememiştir.

Üretim - tüketim zincirinde satıcılar ile alıcılar arasında hazine yararına sonuçlanan çıkar çatışması yaratan KDV’de, varış ülkesinde vergilendirme ya da menşee ülkesinde vergilendirme söz konusu olduğunda önemli unsurlardan birisi de ihracat istisnası olmaktadır.

Bu çalışmada öncelikle Türkiye’de ve Avrupa Birliği’nde KDV uygulamasının temel esasları açıklanacak, daha sonra varış ya da menşee ülkesinde vergilendirmenin esasları ortaya konulacak ve son olarak ülkemiz KDV uygulamasında ihracat istisnası incelenecektir.

2. Türkiye’de ve Avrupa Birliği’nde KDV Uygulamasının Temel Esasları

2.1. Türkiye’de KDV Uygulamasının Temel Esasları

Gerek matrahı ve gerekse ad-valorem tarife yapısı ile gelir sağlama bakımından diğer dolaylı vergilerden daha üstün olan KDV (Önder, 1986: 28), ülkemizde 1985 yılının başından itibaren yürürlüğe konulmuştur.

KDV, gelir tipi KDV, gayrisafi hasıla tipi KDV ve tüketim tipi KDV olmak üzere üç değişik biçimde uygulanabilmektedir¹. Ülkemizde, yatırımlar için, yatırımın yapıldığı yılda, yüklenilen KDV’nin indirilmesine olanak tanındığı için tüketim tipi KDV uygulandığı belirtilebilir. Verginin konusunu ise, Türkiye’de ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetler çerçevesinde yapılan mal teslimleri, hizmet ifaları² ve her çeşit mal ve hizmet ithalatıdır.

KDV’de vergiyi doğuran olay, gerçekleştirilen işlemin türüne göre ayrı ayrı esaslara bağlanmış olmakla birlikte; genel olarak, mal teslimi ya da hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olay malın teslimi ya da hizmetin ifasıdır.

KDV’nin mükellefi ise, mal teslimi ya da hizmet ifası hallerinde söz konusu işlemleri yapanlar, ithalat yapılması durumunda mal ve hizmet ithal

¹ Gelir tipi KDV uygulamasında, yatırım malları alımı nedeniyle yüklenilen KDV, yatırım malının alındığı yılda değil, amortisman süresi içinde parça parça indirilmekte; gayrisafi hasıla tipi KDV uygulamasında, yatırım malları alımı nedeniyle yüklenilen KDV hiçbir şekilde indirilememekte; tüketim tipi KDV uygulamasında ise, yatırımlar için ödenen verginin, ödenecek vergiden bir defada indirilmesi yoluna gidilmektedir.

² Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik ya da onun adına hareket edenler tarafından, alıcıya ya da onun adına hareket edenlere ya da onların gösterdiği yer ve kişilere devredilmesini ifade etmektedir. Hizmet ise, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir.

Katma Değer Vergisi

edenler, transit taşımacılıkta gümrük ya da geçiş işlemine muhatap olanlar vb. olarak sıralanabilir. Ayrıca, vergiye uygulama kolaylığı sağlanabilmesi bakımından vergi sorumluluğu müessesesine yer verilmektedir.

Diğer vergilerde olduğu gibi, KDV uygulamasında da çeşitli istisnalara yer verilmiştir. Bunlar; ihracat istisnası, araçlar ve petrol aramaları ve teşvik belgeli yatırımlarda istisna, taşımacılık istisnası, diplomatik nitelikteki istisnalar, ithalat istisnası, kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar, sosyal amaçlı istisnalar, askeri amaçlı istisnalar ve diğer istisnalar olarak sıralanabilir.

Ülkemiz KDV uygulamasında vergilendirme usulü, gerçek usul olup, bu usulde yaratılan katma değerın ortaya çıkarılarak vergilendirilmesi imkanı tanımakta; sistem belirli bir dönem içinde hesaplanan vergiden, ödenmiş olan verginin indirilmesi ve kalan tutarın vergi dairesine yatırılması biçiminde yürütülmektedir. Bu yolla, herhangi bir aşamada hesaplanan KDV'den daha önceki aşamalarda ödenmiş olan KDV indirilmekte, mükellef bazında yaratılmış olan KDV kavranmış olmakta ve kalan kısmın vergi olarak ödenmesi yoluna gidilmektedir. Dolayısıyla mal ve hizmetler üzerinde çifte vergilemenin oluşması engellenmiş olmaktadır.

İndirim hakkının, alıcıların, alımlarını belgelendirmeleri koşuluna bağlanmış olması ve verginin indirim hakkı dolayısıyla çıkar çatışması yaratıyor olması; bir yandan KDV açısından, diğer yandan vergi sistemimizin bütünü açısından otokontrol sağlamakta ve belge-kayıt düzenine dayandığından toplam vergi hasılatını artırmaktadır.

Ülkemizde KDV'nin genel oranı Kanun'da % 10 olarak belirlenmiş, Bakanlar Kurulu'na bu oranı mal ve hizmet grupları veya perakende ve toptan safhası itibariyle ayrı ayrı dört katına kadar artırma, %1'e kadar indirim yetkisi verilmiştir. Bu yetki çerçevesinde KDV'de genel oran, indirimli oran ve artırımlı oran olmak üzere üç tip orandan söz edilebilir. Ayrıca, bu oranlarında kendi içinde derecelendirildiği görülmektedir.

Şöyle ki; genel oran %18, indirimli oranlar %1 ve %8, artırımlı oranlar %26 ve %40 olarak uygulanmaktadır.

2.2. Avrupa Birliği'nin KDV İle İlgili Direktifleri ve Avrupa Birliği'nde KDV Uygulamasının Temel Esasları

Avrupa Birliği KDV rejiminin temel esasları Avrupa Birliği Konseyi tarafından çeşitli tarihlerde çıkarılan direktiflerle belirlenmiştir.

2.2.1. Avrupa Birliği'nin KDV İle İlgili Direktifleri

Avrupa Birliği'nin KDV ile ilgili çıkardığı direktifler 1, 2 ve 6 No'lu direktifler olmakla birlikte, Avrupa Birliği KDV rejiminin temel özellikleri ve ortak KDV rejiminin esasını oluşturan direktifler 2 ve 6 No'lu direktiflerdir.

a) 2 No'lu Direktif

İkinci direktif, 11 Nisan 1967 tarihinde, ortak KDV sisteminin yapısı ve uygulama prosedürüne ilişkin AET konseyince ortaya konmuş bir direktiftir. Bu direktifin çıkarılmasındaki temel amaç, kısa dönemde uluslar veya topluluk düzeyinde rekabet koşullarına uygun olmayan vergilendirmenin ortadan kaldırılması ve uzun dönemde de ihracat üzerinde vergi indiriminin sağlanması ve ithalat üzerindeki vergilerin kaldırılmasıdır (Eğilmez, 1983: 58).

2 No'lu direktifin temel esasları;

- Üye devletler, ortak sistem uyarınca hasılat bazında hesaplanan bir vergiyi uygulamaya geçeceklerdir. Bu vergi KDV olacaktır.

- Katma değer vergisine, ülke sınırları içerisinde vergi mükellefi tarafından yapılan mal ve hizmet arzları ile mal ithalatları tabi olacaktır.

- Vergi mükellefi, kar amacı olsun veya olmasın, üretici, tüccar veya hizmet veren kişilerin faaliyetlerine ait muamelelerle bağımsız ve daimi olarak iştigal eden bir kişidir.

- Vergi matrahı, mal ve hizmet arzı durumunda, mal veya hizmet arzının bedeli, mal ithalatı durumunda ise gümrük değeri artı tüm ithalattan kaynaklanan resimler, vergiler, harçlar ve ücretlerdir.

- Her vergi mükellefi, katma değer vergisinin uygulanmasına ve vergi makamlarınca inceleme yapılmasına olanak tanıyacak şekilde ayrıntılı muhasebe kaydı tutacaktır.

- Her vergi mükellefi, kendisi tarafından başka bir vergi mükellefine verilen mal ve hizmetlerle ilgili olarak bir fatura tanzim edecektir.

- KDV mükellefleri, kendisine satılan mallarla veya verilen hizmetlerle ve ithal edilen mallarla ilgili olarak ödediği katma değer vergisini ödemekle yükümlü bulunduğu vergiden indirebilecektir.

- Dış ticaret açısından varış ülkesinde vergilendirme sistemi uygulanmaktadır.

- Üye devletler, yukarıda belirtilen çerçeve içinde kalmakla birlikte, uygulayacakları standart oran ve mal ve hizmetlere göre yapacakları oran farklılaştırmaları konusunda serbest bırakılmışlardır (Kirazcı, 1988a: 285).

b) 6 No'lu Direktif

Altıncı direktifte, üye devletlerin genel satış vergileri mevzuatının uyumlaştırılması amacıyla, ortak KDV sisteminde matrahların uyumlaştırılması gereği ortaya konularak, üye devletlerin direktifte öngörülen hükümlere göre düzenleme yapmalarını ve söz konusu düzenlemelerin en geç 1 Ocak 1978'de yürürlüğe konacağı belirtilmektedir (Kirazcı, 1988b: 11).

Altıncı direktif esas olarak ikinci direktifte öngörülen ortak KDV sistemini şekillendirerek onun yerine geçen bir direktif olmakla birlikte, KDV'nin uyumlaştırılmasında matrahın tek tip hale getirilmesi bu direktifin temel düzenlemesi olmuştur (Eğilmez, 1983: 59). Altıncı direktifle üye ülkeler, tüketim tipi KDV ve dış ticarete varış ülkesinde vergilendirme sistemine geçmişlerdir.

Altıncı direktifte yapılan düzenlemeler sonucunda gerçekleştirilen matraha, verginin konusuna ve mükellefine ilişkin uyumlaştırma konusunda üye ülkeler arasında sorunlar yaşanmamasına rağmen, vergi oranlarının uyumlaştırılması konusunda bazı tereddütler ortaya çıkmıştır. Direktifle, standart, yükseltilmiş ve indirilmiş oran olmak üzere üç oran uygulanabilme olanağı getirilmiştir. Daha sonraları 1992 yılında çıkarılan 98/88 sayılı direktifle ve 1 Ocak 1993'den itibaren Toplulukta geçici KDV rejiminin yürürlüğe girmesiyle birlikte, üye ülkeler %15'in altında olmamak üzere bir normal oran ve %5'in altında olmamak üzere bir veya iki indirilmiş oran uygulayabileceklerdir (TOBB, 2001: 116).

2.2.2. Avrupa Birliği'nde KDV Uygulamasının Temel Esasları ve Türkiye Uygulamasıyla Karşılaştırılması

Katma değer vergisi, dünyanın bir çok ülkesinde uygulanan bir vergi olmakla birlikte, ilk olarak Avrupa Birliği'nin kurucu ülkeleri olan Fransa, Almanya, İtalya ve Benelux ülkelerinde uygulanmaya başlanmış ve daha sonra bu vergi, birliğe üyelik için ön şart olarak öngörülmüştür (Cnossen, 1999: 56).

Ülkemizde uygulanan katma değer vergisi sistemiyle, Avrupa Birliği'nde uygulanan katma değer vergisi sistemi arasında önemli farklılıklar bulunmamakla birlikte, bazı ayrılıklar mevcuttur.

Vergi konusu açısından bazı farklılıklar mevcuttur. Buna göre, ülkemizde taşıt alım vergisi ve banka ve sigorta muameleleri vergisi KDV'nin dışında kalmakta iken, Avrupa Birliği'nde, taşıt alımı ve banka ve sigorta muameleleri KDV kapsamına girmektedir (Günaydın, 1996: 95).

KDV tipi açısından bakıldığında, AB’de katma değer vergisi matrahından mal alışlarının yanında, yatırım malları iktisabına ilişkin giderlerin bir defada ve tümüyle indirilebildiğinden tüketim tipi KDV uygulandığı görülmektedir. Ülkemizde uygulanan KDV tipi, gelir tipi KDV ile tüketim tipi arasında bir KDV tipi olarak düşünülebileceği gibi; yatırımlar için, yatırımın yapıldığı yılda, yüklenilen KDV’nin indirilmesine olanak tanındığı göz önünde bulundurulduğunda tüketim tipi KDV uygulandığı belirtilebilir. Dolayısıyla KDV tipi açısından bir farklılık görülmemektedir.

İstisnalar konusunda da bazı ayrılıklar mevcuttur. Örneğin, askeri amaç taşıyan teslim ve hizmetleri, petrol arama faaliyetleri ve deniz ve hava taşıma araçları teslimi, Türk KDV sistemi içinde yer alan istisnalar olmakta iken, AB KDV sistemi içinde yer almayan istisnalardır. Bunun yanı sıra, resmi posta idarelerinin hizmetleri, kamu kuruluşu niteliğinde çalışan radyo ve televizyon kuruluşlarının teslim ve hizmetleri (ticari nitelik taşımamak kaydıyla), bahis ve piyango tertiplenmesi, doktor ve benzeri sağlık görevlileri tarafından hastalara uygulanacak tedaviler ile diş hekimlerinin teslim ve hizmetleri ve diş protez teslimleri, AB KDV sistemi içinde vergiden istisna edilmiş iken, Türk KDV sisteminde yer almayan istisnalardır (Bilici, 1994: 104).

Oranlar açısından da ülkemizde uygulanan KDV oranlarıyla, AB’de kabul edilen oranlar arasında farklılıklar vardır. Örneğin; AB direktifi ile gıda maddeleri için öngörülen KDV oranı %5 iken, ülkemizde gıda maddelerine uygulanan KDV oranı %8’dir. Ayrıca, AB’de yükseltilmiş oranın kaldırılması olmasına rağmen, Türkiye’de geniş bir mal grubu için yükseltilmiş oran uygulanmaktadır (Aydın, 1997: 89).

Dış ticarete uygulanan KDV konusunda herhangi bir farklılık yoktur. Hem Türkiye’nin hem de AB ülkelerinin uyguladığı vergilendirme sistemi, şu an için halen uygulamada olan varış ülkesinde vergilendirme sistemidir. Her ne kadar 1 Ocak 1997’den itibaren KDV’de menşe ülkesine göre vergilendirme sistemine geçileceği kararlaştırılmış olsa da, bugün itibarıyla uygulanan sistem varış ülkesinde vergilendirmez.

3. Katma Değer Vergisi’nde Varış Ya Da Menşe Ülkesinde Vergilendirmenin Değerlendirilmesi

Üye ülkeler arasında ekonomik ilişkilerin geliştiği, serbest rekabet kuralları içinde rekabet eşitliğine dayanan, ekonomik ve sosyal açıdan devamlı gelişen ve güçlenen bir birlik yaratmak isteyen Avrupa Birliği, bu amaçlarına ulaşmak için özellikle vergi uyumlaştırmasını çok önemsemektedir (TOBB, 2001: 117). Bu noktadan hareketle, üye ülkeler arasındaki rekabetin engellenmemesi, ekonomik ilişkilerin genişletilmesi ve güçlendirilmesinde

önemli bir husus olan dış ticaretin vergilendirilmesinde, hangi ülkede vergilendirmenin yapılacağı birlik içinde devamlı araştırılan ve tartışılan bir konu olmuştur. Bu nedenle, KDV’de varış ya da menşe ülkesinde vergilendirme, vergiyle ilgili hususlar konusunda birliğin öncelikleri arasında yer almıştır.

3.1. Varış Ya Da Menşe Ülkesinde Vergilendirme ve Amaçları Açısından Değerlendirilmesi

3.1.1. Varış Ülkesinde Vergilendirme ve Amaçları Açısından Değerlendirilmesi

Avrupa Birliği uygulamaları çerçevesinde, 1 Ocak 1993 tarihi itibariyle yürürlüğe konulan geçici KDV rejiminde, 1996 yılı sonuna kadar KDV’de varış ülkesinde vergilendirme sisteminin uygulanacağı, 1 Ocak 1997 tarihinden sonra da menşe ülkesinde vergilendirmeye geçileceği belirtilmektedir. Ancak birlik içinde bir takım sorunların yaşanması ve bazı üye ülkelerin karşı çıkmaları sonucu, menşe ülkesinde vergilendirmeye geçilememiştir.

Varış ülkesinde vergilendirme esas itibariyle, ithalatın vergilendirildiği, ihracatta vergi iadesi sisteminin bulunduğu, başka bir deyişle, ihracatın istisna tutulduğu bir vergilendirme şeklidir. Bu sistemde, ihracatçının ihraç ettiği mal için ödemediği katma değer vergileri kendisine iade edilmekte ve bu suretle ihraç edilen mal tamamen KDV yükünden arındırılmaktadır. Varış ülkesinde vergilendirmeye, ihracatta vergi iadesinin yapılması, mal ihraç eden ülkeye rekabet avantajı sağlamak ve mal ithal eden ülke için de rekabet eşitliği yaratmaktadır.

KDV’de özellikle oran uyumlaştırmasının birliğe üye ülkelerde dahi tam olarak yapılamadığı dikkate alındığında, varış ülkesinde vergilendirmenin bu zamana kadar uygulanmasındaki ısrar ortaya çıkmaktadır. Çıkış ülkesinde vergilendirme esasına dayalı KDV sisteminde, vergi oranlarında var olan farklılıklar, faaliyetlerde vergi faktörüne göre karar verilmesine sebep olmakta ve bu durum rekabet bozucu etki yaratarak ortak pazarın işleyişinde olumsuzluklar meydana getirebilmektedir (Soydan, 2001a: 71). Dolayısıyla mevcut vergi oranlarındaki farklılık da dikkate alındığında, varış ülkesinde vergilendirme esasları, ortak Pazar işleyişi içerisinde rekabeti bozucu etkileri ortadan kaldırmaktadır.

Varış ülkesinde vergilendirme, uluslararası rekabetin etkinleştirilmesi amacıyla uygulanan bir sistem olmakla birlikte, vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasını önlediği için de üzerinde durulan bir vergilendirme esaslarıdır. KDV’de varış ülkesinde vergilendirme esasları vergilendirme yetkisi, hem ithalatçı ülke hem de ihracatçı ülke açısından sınırlandırılmamış olmaktadır.

Başka bir ifadeyle, ihracatçı ülke, ihraç ettiği mal için ödemiş olduğu KDV'yi iade almakta ve mal ülkeyi vergisiz olarak terk etmekte, dolayısıyla, ithalatçı ülke kendi vergi oranlarına göre ithal ettiği malı vergilendirebilmektedir. Birden fazla devletle bağı olan mal teslimlerinde, varış veya çıkış ülkesinde vergilendirme, çifte vergilendirmeyi önlemektedir (Soydan, 2001b: 469). Ancak, bu ilkelerin ulusal düzenlemelere yansımaları sonucunda, devletin vergilendirme yetkisi sınırlandırılmış olmaktadır (Soydan, 2001b: 469).

3.1.2. Menşe (Çıkış) Ülkesinde Vergilendirme ve Amaçları Açısından Değerlendirilmesi

Menşe ülkesinde vergilendirmenin esasları ihracatın vergilendirilerek, ithalatın vergi dışı bırakılmasıdır. KDV'de, özellikle vergi oranlarında tam uyumlaştırmanın sağlanmasıyla etkinlik kazanabilecek ve sorunsuz uygulanabilecek olan menşe ülkesinde vergilendirme esasları, temelinde vergilendirme konusunda tam bir uyumlaştırma istemi içinde bulunan Avrupa Birliği'nin, bu istemine daha hızlı ulaşma çabasının bir göstergesini barındırmaktadır. Çünkü mal ve hizmetin, tüketildiği ülkede değil de, üretildiği ülkede vergilendirilmeye tabi tutulması, üye ülkeler arasında tam bir uyumlaştırmanın olmaması durumunda çeşitli sorunları beraberinde getirebilecektir. Bu düşünceden hareketle, Avrupa Birliği'nde bu sistemin uygulanması istenmesinin esas amacının, KDV'de, birliğe üye ülkeler arasında tam uyumlaştırmanın sağlanması olduğunu belirtmek mümkündür.

Menşe ülkesinde vergilendirme esaslarında, üye ülkeler arası mal hareketleri, ülke içi mal hareketleri gibi değerlendirilmekte olup, ihracatçı ülkede başlayan vergileme ithalatçı ülkede, bir başka ifadeyle, zincirin ilerleyen halkalarında devam etmektedir (Bilici, 1995: 100). Vergi, ihracatın yapıldığı ülke tarafından alınacak ve daha sonra da malın tüketildiği ülke hazinesine iade edilecektir (Bilici, 1995: 100).

Menşe ülkesinde vergilendirme sisteminin esasını oluşturan verginin ihracatın yapıldığı ülke tarafından alınması ve daha sonra da malın tüketildiği ülke hazinesine iade edilmesi, vergi uyum simetrisini bozmadığı için varış ülkesinde vergilendirmenin menşe ülkesinde vergilendirmeye göre daha avantajlı olduğu belirtilebilir. Ayrıca, menşe ülkesinde, üye ülkeler arası mal hareketleri, üye ülke içindeki mal hareketleri gibi değerlendirildiğinden, Avrupa Birliği'nin önemli bir hedefi olan "Tek Pazar" anlayışını pekiştirmektedir.

Menşe ülkesinde vergilendirme esaslarının kilit unsurları olan, iki oranlı uyumlaştırılmış bir KDV yapısı (normal ve indirilmiş oran) içinde oranların uyumlaştırılması ve KDV gelirlerinin ülkeler arasında yeniden dağılımı için takas sisteminin kurulması, verimli ve iyi işleyen bir ortak Pazar kurma

anlayışının ürünü olmaktadır (Soydan, 2001a: 72). Bu yapı içinde amaç, Avrupa Birliği içinde ortak olarak uygulanacak olan KDV sisteminin, tek bir ülke içinde uygulanan KDV sistemi gibi işlemini sağlamaktır (Soydan, 2001a: 72).

3.2. Varış Ya da Menşe Ülkesinde Vergilendirmenin Ortaya Çıkabilecek Sorunlar Açısından Değerlendirilmesi

Varış ülkesinde vergilendirmenin esası, yukarıda da belirtildiği gibi, ihracatta KDV'nin istisna tutularak, ithalatın vergilendirildiği bir sistemdir. Bu sistemin de çeşitli sorunlara yol açtığı belirtilmekte ve birlik (Avrupa Birliği) içinde tartışılmaktadır. Buna göre, yurt dışı satışlara farklı işlem uygulandığı, bu durumun vergi uyum simetrisini etkileyerek KDV zincirini kırdığı ve dürüst, namuslu ihracatçılara düzenli ve kolay iadenin yapıldığı bir sistemin sağlamadığı gibi sorunlar, varış ülkesinde vergilendirme esasıyla ilgili olarak belirtilmektedir (TOBB, 2001: 48).

Dolaylı vergilerde, özellikle KDV'de varış ülkesinde vergilendirme geçerliken, bir çok ülkede dolaysız vergilerde menşe ülkesinde vergilendirmenin geçerli olması, vergi yapısı içinde tamamen ve kolaylıkla indirilebilen KDV'ye ağırlık veren bir ülkenin, dolaysız vergilere ağırlık veren ülkeler karşısında rekabet avantajı elde etmesi ve bu durumun da rekabet eşitsizliği yaratıyor olması ayrı bir sorun olarak ileri sürülebilir (Oyan, 1989: 101).

Avrupa Birliği'nde yukarıda belirtilen sorunlar nedeniyle, KDV'de menşe ülkesinde vergilendirme esası benimsenmiş, ancak menşe ülkesinde vergilendirme uygulamasına geçilmesiyle, varış ülkesinde vergilendirme uygulamasında ortaya çıkan sorunların önlenip önlenemeyeceği tartışmalıdır.

Avrupa Birliği komisyonunca, önemli avantajları bulunan ve birliğin siyasi, sosyal ve ekonomik geleceği açısından gerekli olan menşe ülkesinde vergilendirmenin uzun vadede gerçekleşecek bir amaç olarak sunulması sistemin bazı sakıncaları olduğunu göstermektedir. Özellikle birliğe üye ülkeler arasında tam bir uzlaşmanın sağlanmadığı da bu görüşün içinde belirmektedir.

Menşe ülkesinde vergilendirme benimsendiğinde, vergilendirme işlemi, ülkeler arasındaki mal hareketlerinin vergilendirilmesi gibi değil de, bir ülke içindeki mal hareketinin vergilendirilmesi gibi olacağından, üye ülkeler arasında tam bir vergi uyumlaştırmasının yapılması gerekmektedir. Aksi halde, uluslararası vergi rekabeti eşitsizliğinin doğması ve uluslararası ticarete haksız rekabetin ortaya çıkması kaçınılmaz olabilecektir.

Menşe ülkesinde vergilendirme sisteminde, üye ülkeler arası mal hareketleri de, ülke içi mal hareketleri gibi değerlendirileceği için, ihracatçı

ülke, mal üzerinden aldığı ve ithalatçı ülkede indirimi yapılan KDV'yi, merkezi hesap vasıtasıyla ithalatçı ülkeye iade etmek zorundadır (Bilici, 1995: 100). Üye ülkeler arasında oluşacak alacak ve borç ilişkisinin takibi, açılacak merkezi hesaba verilecek beyannamelerle olacaktır. Sorun burada ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki, ihracatçı ülkedeki KDV'nin merkezi hesaba gönderilmesi, buradan da tüketimin yapıldığı ülke hazinesine aktarılması, hayli zaman alacaktır ve bazı usulsüzlükler yaşanabilecektir (Bilici, 1995: 100). Ayrıca ithalatı, ihracatına nazaran daha fazla olan ülkeler bu sistemden zarar görebileceklerdir.

3.3. Varış Ya da Menşe Ülkesinde Vergilendirmenin Sonuçları Açısından Değerlendirilmesi

Varış ya da menşe ülkesinde vergilendirme esası, vergilendirme yetkisi, uluslararası vergi rekabetine etkileri, fiyatlara olan etkileri ve ihracat ya da ithalat istisnası açısından değerlendirilmelidir.

3.3.1. Vergilendirme Yetkisi Açısından

Devletin egemenlik gücüne dayalı olarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili güç (Çağan, 1982: 3) olarak tanımlanan vergilendirme yetkisi, uluslararası ilişkilerde zaman zaman sınırlanabilmektedir. Varış ülkesinde vergilendirme ya da çıkış ülkesinde vergilendirme esaslarının ikisi de ülkelerin vergilendirme yetkisini sınırlandırmaktadır. Birden fazla devleti ilgilendiren mal teslimlerinde, ithalatçı ülke ithalatı, ihracatçı ülke ise ihracatı vergilendirmek isteyebilir (Soydan, 2001b: 468). Bu durum çifte vergilendirmeye yol açacağı için, çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla varış veya çıkış ilkesinin uygulanması, mevcut ulusal düzenlemenin değiştirilmesini gerektirecektir. Ulusal düzenlemelerin değiştirilmesi de, devletin ülkesellik ilkesinden kaynaklanan vergilendirme yetkisini sınırlandırmış olmaktadır (Soydan, 2001b: 468-469).

Her iki vergilendirme şeklinde, vergilendirme yetkisi sınırlandırılmakla birlikte, menşe ülkesinde vergilendirme yönteminde bu yetkinin daha fazla sınırlanacağını belirtmek mümkün olabilmektedir. Özellikle vergi oranlarında, menşe ülkesinde vergilendirmeye geçişle birlikte, uyumlaştırmanın birliğe üye ülkelerin ortak menfaatleri açısından zorunlu olması ve birliğin de oranların uyumlaştırılmasını zorunlu tutması, vergilendirme yetkisini sınırlandırmaktadır. Varış ilkesi uygulamasında, malın tüketildiği ülkede vergilendirilmesi nedeniyle zorunlu olarak bir vergi oranları uyumlaştırmasına gidilmesi gerekmeyeceği için, vergilendirme yetkisi menşe ülkesinde vergilendirmeye nazaran daha az sınırlanmış olmaktadır.

3.3.2. Uluslararası Vergi Rekabeti Açısından

Variş ya da menşe ülkesinde vergilendirme sistemlerinin çeşitli açılardan uluslararası vergi rekabeti eşitsizliğine yol açtığı ve özellikle bu durumun, menşe ülkesinde vergilendirme esasında kendini daha çok göstereceğini öngörmek mümkündür. Menşe ülkesinde vergilendirme, vergilerin yabancılara yüklenmesine ya da başka ülkelerde uygulanan oranlardan daha düşük oranlar uygulayarak, vergi konusu olan mal ve üretimin o ülkelerden bir anlamda uzaklaşmasına sebep olabilecek ve bu durum da uluslararası vergi rekabeti eşitsizliğini meydana getirebilecektir (TOBB, 2001: 47). Dolayısıyla, oran uyumlaştırılmasının sağlamadığı bir durumda, bu uygulama, yüksek vergili ülkelerin zararına olacaktır.

Variş ülkesinde vergilendirmede ise, vergi yapısı içinde dolaylı vergilerin, özellikle KDV'nin ağırlıklı olduğu bir ülkenin ihracat yapması durumunda, ihraç edilen mal için ödenen KDV, ihraca konu olan maldan rahatlıkla arındırılmaktadır. Ancak, vergi yapısı içinde dolaysız vergilerin ağırlıklı olduğu bir ülke, vergi yapısı içinde KDV'nin ağırlıklı olduğu bir ülkeye nazaran dezavantajlı duruma düşecek ve bu durum da uluslararası vergi rekabeti eşitsizliğini ortaya çıkacaktır. Uluslararası vergi rekabeti eşitsizliğinin ortaya çıkması ise, ticarete saptırıcı etki yaratarak uluslararası ticareti de engelleyebilecektir.

3.3.3. Fiyatlara Etkileri Açısından

Variş ya da menşe ülkesinde vergilendirme, malların fiyatlarına etkileri bakımından da değerlendirilebilir. Variş ülkesinde vergilendirme esasında fiyatlar, uluslararası rekabeti bozucu bir düzeyde etkilenmemektedir. Çünkü, mal KDV'den arındırılmış olarak ülkeyi terk ettiği ve tüketildiği ülkenin vergi oranlarına göre vergilendirildiği için, özellikle uluslararası rekabeti bozucu bir fiyatlama etkisi olmayacaktır.

Menşe ülkesinde vergilendirmede ise, variş ülkesinde vergilendirmenin tersi bir durum ortaya çıkmaktadır. Menşe ülkesinde vergilendirmede, birden çok üye devlette üretim yapan firmalar, düşük vergili bölge ya da devletlere katma değeri transfer etme eğiliminde olabilecekleri için, bu yerlerden yüksek vergili bölgelere yaptıkları firma – içi satışlarına yüksek iç fiyat uygulaması yoluna gidebileceklerdir (TOBB, 2001: 47). Variş ülkesinde böyle bir durum ortaya çıkamayacağı için, menşe ülkesinde vergilendirmeye göre daha avantajlı olabilmektedir.

3.3.4. İhracat veya İthalat İstisnası Açısından

İhracatın istisna tutulduğu varış ülkesinde vergilendirme esası, ihraca konu olan mallar için ödenen KDV'nin, mal ülkeyi terk ederken ihraç edilen maldan arındırılmasına ve malın tüketildiği ülkede vergiye tabi olmasına imkan vermesi nedeniyle, tam bir vergi uyumlaştırmasına ihtiyaç duyulmayacağı için daha cazip bir vergilendirme esası olarak görülmektedir. Ancak bu sistemin daha etkin ve verimli işleyebilmesi, sınır kontrollerinin varlığıyla mümkün olabilecek ve böylece hayali ihracat da engellenebilecektir. 1 Ocak 1993 tarihinden sonra yürürlüğe giren KDV rejimiyle birlikte, sınırların kalkması ve kontrollerin sınırlarda yapılamaması, ihracat istisnası açısından bu sistemin etkinliğini azaltmaktadır. Uygulamaya konan KDV rejimiyle birlikte, dürüst ve namuslu kişilerin işleri kolaylaşmış olsa da, bu durumun kötüye kullanılması mümkündür. Varış ülkesinde vergilendirme uygulamasının sürdüğü günümüzde, menşe ülkesinde vergilendirme sisteminin uygulamaya konulacağı zamana kadar, Avrupa Birliği'nin bu konuda ek önlemler alma gereği ortaya çıkmaktadır.

Varış ülkesinde vergilendirme durumunda söz konusu olan ihracat istisnası ve bunun sonucunda ortaya çıkan hayali ihracat, haksız ya da fazla KDV iadeleri sorunu oluşturmakta olup; bu açıdan menşe ülkesinde vergilendirme esasına geçilmesiyle birlikte etkin biçimde uygulanabilecek olan kliring sistem çözüm yöntemi olarak görülmektedir.

İthalatın vergi dışı bırakıldığı menşe ülkesinde vergilendirme sisteminde, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek bakımından yer verilen kliring sistemin etkin biçimde uygulanabilmesi ise, birliğe üye olan ülkeler arasında vergi uyumlaştırmasının sağlanmasına bağlıdır. Özellikle vergi oranlarındaki farklılıkların sistemin etkinliği bakımından giderilmesi gerekmektedir.

Kliring sistemin etkinliği bakımından birliğin önerileri doğrultusunda, üye ülkeler başka ülkelere yaptıkları ithalat üzerinden ödeyecekleri vergi için o ülkeden faturaya dayalı olarak geri ödeme isteyebilecek ve üye ülke bütün ithalat faturalarındaki KDV'yi toplayarak karşı ülkeden isteyecektir (TOBB, 2001: 49).

Vergi sınırlarının ülke sınırlarından alınarak kayıtlara taşınması yoluyla ülke sınırlarının kalkmasına dayanan kliring sistemin işleyişi, merkezi hesap aracılığıyla sağlanmaktadır. Üye ülkelerin bu hesaba borçlanıp alacaklanmaları yoluyla sistem işlemektedir. Dolayısıyla üye ülkelerin gerekli bilgileri merkeze iletmesi zorunludur. Merkezde ihracatta tahsil edilen KDV ile ithalatta ödenen KDV karşılaştırılacaktır. Bunun sonucunda; üye ülkenin merkezi hesaba ödeme

Katma Değer Vergisi

yapması ya da merkezi hesaptan üye ülkeye ödeme yapılması söz konusu olacaktır.

Görüldüğü gibi, kliring sistemin işleyişi karmaşık olup, ödemelerin yapılması zaman alacak, bu işlemler sırasında usulsüzlüklerle karşılaşılabilir. Dolayısıyla sistemin işleyişinin kontrol edilmesi ve ortaya çıkabilecek aksaklıkların giderilmesi gerekmektedir.

İthalatın vergi dışı bırakıldığı menşe ülkesinde vergilendirme sisteminde de, sistemin iyi işlemesi için üye ülkeler arasında vergi uyumlaştırmasının sağlanması gerekmektedir. Özellikle vergi oranlarında farklılıkların varlığı bu sistemi etkin olmayan bir duruma sürüklemektedir.

Sonuç olarak, yukarıda belirtilen düzenlemeler gerçekleştirildiğinde, menşe ülkesinde vergilemenin uzantısında, ihracatın vergilendirilmesi, sınır kontrollerinin kalktığı bir yapı içinde, haksız vergi iadesi talebine imkan vermeyerek hayali ihracatı önleyeceği için avantajlı bir konum sergilemektedir.

Görüldüğü gibi, KDV'de varış ülkesinde vergilendirme ya da menşe ülkesinde vergilendirme; ihracat ya da ithalat istisnası açısından da önemli sonuçlar yaratmaktadır. Dolayısıyla, halen uygulanmakta olan varış ülkesinde vergilendirmede ihracat istisnası söz konusu olduğundan, ülkemizde ihracat istisnası uygulamasıyla ilgili bilgilere yer verilecektir.

4. İhracat İstisnası

KDV'de varış ülkesinde vergilendirmeye işlerlik kazandırabilmek için mal ve hizmetlerin sadece tüketildiği ülkede vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda mal ve hizmetler çıkış ülkesinde vergilendirilmeyecek, çifte vergilendirme de söz konusu olmayacaktır. Dolayısıyla KDV uygulamasında ihracat istisnasına yer verilmiştir.

Yalnızca yurt içinde tüketilen mal ve hizmetlerin vergilendirilmesi amacıyla ihracat teslimleri KDV'den istisna edilirken, bu uygulamayla ihraç ürünlerimizin dış pazarlardaki rekabet gücünün olumsuz etkilenmemesi de sağlanmaya çalışılmaktadır (Kaneti, 1986: 53).

KDVK'da tam istisna olarak düzenlenmiş olan ihracat istisnasında, malın yurt dışındaki müşterilere vergisiz teslimi ve ihracatçının ihraç edilen mallarla ilgili olarak yüklendiği, ancak indirim yoluyla gideremediği KDV'nin iade edilmesi söz konusudur (Şenyüz, 2001: 414).

4.1. Mal ve Hizmet Teslimlerinde İhracat İstisnası

4.11. İstisna Uygulaması Koşulları

İhracat istisnası hem mal hem de hizmet ihracatına yöneliktir. Ancak, gerek mal ihracatında istisna uygulaması, gerekse hizmet ihracatında istisna uygulaması bakımından bazı koşullar aranmaktadır.

Mal teslimlerinde istisna uygulaması bakımından aranan koşullar aşağıdaki gibidir:

- Teslim yurt dışındaki bir müşteriye yapılmış olmalıdır. Yurt dışındaki müşterinin Türk veya yabancı olması önemli değildir.

- Teslim konusu malın T.C. devleti gümrük hattından geçerek vasil olması gerekmektedir. Malın gümrük hattından geçtiği, o mal için düzenlenen gümrük çıkış beyannamesinden anlaşılmalı; ve malın gümrük hattından geçmesi yurt dışına vasil olma olarak değerlendirilmektedir.

Hizmet teslimlerinde istisna uygulaması bakımından da bazı koşullara yer verilmiştir. Bu koşullar aşağıdaki gibidir: (Bkz. Şimşek, 2000: 93-96).

- Hizmet Türkiye’de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır. Yani hizmet Türkiye’de yapılmalı, alıcısı yurt dışında olmalıdır.

- Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır.

- Fatura vb. nitelikteki belge, yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.

- Hizmet bedeli döviz olarak Türkiye’ye getirilmelidir.

Mal ve hizmet teslimlerinde, ihracat yetki belgesine sahip olan ihracatçılar istisnadan yararlanabilmektedirler. İhraç tarihi ise, gümrük beyannamesinin gümrük idareleri tarafından tescil edildiği tarihtir.

4.2. İstisna Uygulaması

a) Mal İhracında

İmalatçılar için istisna uygulamasında, imalatçı mallarını ihraç koşuluyla bir ihracatçıya satmakta, ancak ondan KDV tahsil etmemektedir. Girdiler için yüklendiği, ancak ihracatçıdan tahsil etmediği KDV’yi ise, tecil-terkin ve iade müessesesine göre yok etmektedir (Şenyüz, 2001: 417).

İhracatçıya istisna uygulamasında ise, ihracatçı ihraç etmek üzere yurt içinden satın aldığı veya imalatta kullandığı mallar için önce KDV’yi ödemektedir. Ancak yurt dışındaki müşteriden KDV tahsil etmez.

Katma Değer Vergisi

İhraç malının iç piyasadan alınması sırasında ödenen KDV ise, ihracatçının iç piyasada yaptığı satışları üzerinden hesaplanan KDV'den indirmekte, indirilemeyen kısım ihracatçıya iade edilmektedir. Dolayısıyla ihraç edilen mallar KDV'den tamamen arındırılmış olmaktadır.

b) Hizmet İhracında

Hizmet ihracında, ihracatçı, hizmetin bedelini yurt dışındaki müşterisinden tahsil ederken, KDV tahsil etmemekte; hizmet bünyesindeki KDV ise, ihracatçı tarafından indirilerek veya kendisine iade edilerek yok edilmektedir.

4.2. Türkiye’de İkamet Etmeyen Yolculara Yapılan Satışlarda İhracat İstisnası

Döviz Karşılığı Satışlarda KDV İhracat İstisnası İzin Belgesi olan satıcıların Türkiye’de ikamet etmeyenlere yaptıkları satışlar ihracat olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla Maliye Bakanlığı KDVK’nun 11. maddesinin kendisine verdiği yetkiye dayanarak, Türkiye’de İkamet Etmeyenlere “Döviz Karşılığı Satışlarda KDV İhracat İstisnası İzin Belgesi”ne sahip olan mükelleflerin, Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara yaptıkları satışlarda KDV tahsil etmemelerine yönelik düzenleme yapmıştır.

4.2.1. İstisna Uygulaması Koşulları

Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlarda istisna uygulaması bakımından bazı koşullara yer verilmiştir:

- İstisnadan Türk veya yabancı uyruklu olsun, Türkiye’de ikamet etmeyenler yararlanabilir. Yani Türkiye’de ikamet eden Türk veya yabancılar istisnadan yararlanmamaktadır.

- Satışı yapan mükelleflerin ihracat istisnası izin belgesine sahip olmaları gerekmektedir.

- Satışı yapanların gerçek usulde KDV mükellefi olması gerekmektedir. Kanunda aksi belirtilmediği sürece mükellefler gerçek usulde vergilendirilmektedir.

- Satışın konusu mal olmalıdır.

- Satış, beş nüshalı özel fatura ile belgelendirilmelidir.

- Mal çeşidine bakılmaksızın, fatura başına satış tutarı, KDV hariç, en az 250 milyon TL. karşılığı döviz olmalıdır. Bu tutara aynı faturada gösterilen birden fazla mal çeşidine ait bedeller dahildir.

- Satış bedelleri TL. karşılığı döviz olarak tahsil edilmelidir.
- Satılan mal satış tarihinden itibaren üç ay içinde Maliye Bakanlığı'nın görüşüyle Gümrük Müsteşarlığı tarafından belirlenen gümrük kapılarından yurt dışına çıkarılmalıdır.

4.2.2. İstisna Uygulaması

İhracat istisnası izin belgesine sahip olanlardan, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara mal satanlar, yolculara teslim ettikleri mallar için imalatçılara ödedikleri KDV'yi mevcut KDV borçlarından mahsup etmektedirler. Ancak satıcı, malı Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara satmak yoluyla ihraç edeceğini taahhüt ederse KDV ödemeyebilir. Bu durumda imalatçılar, kendilerinin müşterisi olan, Türkiye'de ikamet etmeyenlere mal satanlardan KDV tahsil etmiş gibi beyanda bulunacak, hesaplanan vergi, vergi dairesi tarafından tecil olunacaktır.

Bir tüketim vergisi türü olan KDV'de nihai vergi yükü tüketici üzerinde kalmaktadır. İhracatta mal veya hizmetin nihai tüketicisi yurt dışında olduğundan, vergilendirmenin varış ülkesinde yapılması gerekmekte olup, bu durumda ithalat KDV'ne tabi tutulurken ihracat KDV'den istisnadır (Dağüstü, 2000: 24-25).

Türk KDV sisteminde de varış ülkesinde vergilendirmenin uzantısı olarak yer verilen ve yukarıda belirtildiği gibi uygulanmakta olan ihracat istisnasının çeşitli etkileri bulunmaktadır. Şöyle ki; ihracatı teşvik etmesi, döviz girişi sağlaması, rekabet eşitliği sağlaması ve çifte vergilemeyi önlemesi bakımından olumlu etkileri bulunan ihracat istisnasının; hayali ihracata yol açması ve ihraç kaydıyla alınan malların yurt içinde kayıt dışı satılması gibi olumsuz etkileri de bulunmaktadır.

5. Sonuç

Uluslararası ilişkilerin giderek yaygınlaştığı ve geliştiği çağımızda, dış ticaretin de bu ilişkilere paralel olarak geliştiği dikkate alındığında, vergilendirmenin önemi bir kez daha ortaya çıkmaktadır. KDV ise, uluslararası ticarete vergileme bakımından büyük önem taşımaktadır. Dolayısıyla dış ticaretin gelişmesiyle birlikte, özellikle harcamalar üzerinden alınan bir vergi olması nedeniyle KDV'de uyumlaştırma gereği ortaya çıkmıştır. Uyumlaştırma bakımından önemle üzerinde durulan konuların başında ise varış ya da menşe ülkesinde vergilendirme gelmektedir. Bu durum Avrupa Birliği'ne aday ülke olan Ülkemizi de yakından ilgilendirmektedir. Avrupa Birliği, birlik içinde, 1 Ocak 1997 tarihinden itibaren menşe ülkesinde vergilendirme esasına geçilmesine karar vermiştir. Buna rağmen gerekli çalışmalar tamamlanarak,

Katma Değer Vergisi

menşe ülkesinde vergilendirme sistemine geçilememiş olup; varış ülkesinde vergilendirme prensibi geçerliliğini korumaktadır.

KDV’de varış ülkesinde vergilendirmeye işlerlik kazandırabilmek için de mal ve hizmetlerin sadece tüketildiği ülkede vergilendirilmesi gerekmekte olup, bu nedenle ihracat istisnasına yer verilmiştir. Bu uygulamayla ihraç ürünlerimizin dış pazarlardaki rekabet gücünün olumsuz etkilenmemesi de sağlanmaya çalışılmaktadır.

Vergi sistemimizde varış ülkesinde vergilendirmenin uzantısı olarak yer alan ihracat istisnasının ise, ihracatı teşvik etmek, döviz girişi sağlamak, rekabet eşitliği sağlamak ve çifte vergilemeyi önlemek gibi olumlu etkilerinin yanısıra; hayali ihracata yol açması ve ihraç kaydıyla alınan malların yurt içinde kayıt dışı satılması gibi olumsuz etkileri de bulunmaktadır.

Avrupa Birliği içinde, menşe ülkesinde vergilendirme esasına geçilmesi yönünde çalışmalar yapılırken, bu esas benimsendiğinde yer verilecek istisnaların vergi kayıp ve kaçaklarına yol açmayacak biçimde düzenlenmesi gerekmektedir.

Menşe ülkesinde vergilendirme esasına geçildiğinde ithalat istisnasına yer verilmesi söz konusu olacaktır. Bu açıdan, vergi gelirlerinin ülkeler arasında adil dağılımını sağlayacak olan kliring mekanizmasının etkin bir biçimde uygulanması gerekmektedir. Bunun için de ülkeler arasında, oran ve istisnalar bağlamında vergi uyumlaştırmasına gidilmelidir. Vergi uyumlaştırması bakımından yapılması gereken düzenlemeler yapılmadığı takdirde ise ekonomik, mali ve sosyal açıdan bazı olumsuz sonuçlarla karşılaşılabilir. Örneğin; ticaret saptırıcı etkiler meydana gelebilecek ve bu durum uluslararası rekabeti olumsuz etkileyecektir. Diğer taraftan vergi oranları yüksek olan ülkelerin aleyhine sonuçlar yaratacaktır. Çünkü bir ülkenin, üretiminde uzmanlaşmış olduğu bir ürüne yüksek vergi oranları uygulaması durumunda bu ürünü uluslararası piyasalarda satamaması söz konusu olacaktır. Dolayısıyla, o ülkenin üretiminde uzmanlaştığı alandan çekilmesi ve başka bir ülkenin onun yerini alması durumuyla karşılaşılacaktır. Ayrıca ülkenin uzmanlaştığı alandan çekilmesi, o ülkenin vergi gelirlerinin azalması sonucunu yaratacaktır.

Ekonomik ve mali açıdan ortaya çıkan bu olumsuz sonuçlar, sosyal açıdan da bazı olumsuzlukları beraberinde getirecektir. Örneğin; ülkeler arasında gelir dağılımını bozucu etkiler yaratacaktır. Ayrıca üretiminde uzmanlaşılacak bir sektördeki gerileme, istihdam sorunlarına da yol açacaktır.

Avrupa Birliği’nin KDV’de menşe ülkesinde vergilendirmeyi hedeflemesi nedeniyle ülkeler arasında vergi oran ve istisnaları açısından

uyumlaştırma yapıldığında, kliring sistem etkin biçimde işleyebilecek; ticaret saptırıcı etkiler sona erecek ve uluslararası rekabette etkinlik sağlanabilecektir. Ayrıca kliring sistemin etkin biçimde işlemesi vergi kayıp ve kaçaklarını önleyecek, ülkeler arasında vergi gelirlerinin adil dağılımını sağlayacaktır.

Ancak Avrupa Birliği'ne üye olan ve üyelik hedefi içinde olan ülkelerin, birliğin benimsemiş olduğu sistemi uygulaması çeşitli ülkeler açısından farklı sonuçlar yaratacaktır. Özellikle gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkeler arasındaki makro ekonomik yapıdaki farklılıklar, uygulanan sistemin doğuracağı ekonomik, mali ve sosyal sonuçların aynı olmayacağını göstermektedir.

Ülkemiz de dış ticarete vergilendirme açısından Avrupa Birliği sistemiyle uyumludur. Birliğe üye olunmadan, vergi sistemimize birlik içinde yer alıyormuş gibi yön verilmesi, birliğe üye olmayı hedef alan ülkemiz açısından gerekli bir uygulama olarak düşünülmelidir. Çünkü birliğe üye olma hedefi dolayısıyla tarihsel gelişim süreci içinde Türkiye ile Avrupa Birliği arasında yapılan çeşitli protokoller çerçevesinde vergi sistemimizde uyumlaştırma gereği ortaya çıkmaktadır. Ancak, Avrupa Birliği'ne üyelik çerçevesinde sadece vergi sistemimizin uyumlaştırılması yeterli değildir. Çünkü, ekonomik açıdan benimsenmiş olan çeşitli makro ekonomik kriterlerin de dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin; bütçe açıklarının azaltılması, istikrarlı bir büyüme düzeyine ulaşılması ve enflasyonun düşürülmesi gibi temel ekonomik göstergeler de dikkate alınmalıdır.

ABSTRACT

Value added tax is a tax that is based on consumptions. It is also very important in international trade for taxation and harmonization. It comes first in destination principle and origin principle.

European Union decided to pass the system of taxation in origin principle since January 1st, 1997. Still taxation is valid in destination principle. In order to activate taxation in destination principle, goods and services must be based on tax only in the country where it is used. Thus, in this study we examine exportation exemption too.

KAYNAKÇA

- AYDIN, H. (1997), "Türk KDV Mevzuatının AB KDV Mevzuatından Farklılıkları", *Vergi Sorunları Dergisi*, (100), 85-89.
- BİLİCİ, N. (1994), "Avrupa Birliği ve Türkiye Katma Değer Vergisi Uygulamasında İstisnalar", *Hacettepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, (12), 97-104.

Katma Değer Vergisi

- BİLİCİ, N. (1995), “Avrupa Birliği’nde Ülkeler Arası Mal Hareketleri ve KDV”, *Vergi Dünyası Dergisi*, (169), 97-101.
- CNOSEN, S.: “Global Trends and Issues in Value Added Taxation, *International Tax and Finance*, July, Vol. 5, No. 3. (Çev. Ömer Faruk BATIREL, Katma Değer Vergisinde Global Eğilim ve Sorunlar, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 1999), 55-88.
- ÇAĞAN, N. (1982), *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, Kazancı Matbaacılık Sanayi, İstanbul.
- DAĞÜSTÜ, M. (2000), “İhracatta KDV İadesi ve Hayali İhracat”, *Vergi Dünyası Dergisi*, (229), 24-27.
- EĞİLMEZ, M. (1983), *Katma Değer Vergisi (Teori – Uygulama)*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No. 1982/248, Gazi Üniversitesi Basın – Yayın Yüksekokulu Basımevi, Ankara.
- GÜNAYDIN, İ. (1996), “AB ve Türkiye’de KDV Uygulamasına Karşılaştırmalı Bir Bakış”, *Vergi Sorunları Dergisi*, (89), 94-99.
- KANETİ, S. (1986), “Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası ve İhracatta vergi İadesi”, *İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (30), 53-62.
- KİRAZCI, D. M. (1988a), *AT’ da Dolaylı Vergilerin Uyumu: Gelişmeler ve Beklentiler*, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Avrupa Ekonomik Topluluğu İle İlişkiler Başkanlığı, Yayın ve Temsil Dairesi Matbaa Birimi, Ankara.
- KİRAZCI, D. M. (1988b), “Avrupa Topluluğunda İndirekt Vergilerde Uyumlaştırma ve Katma Değer Vergisi”, *Avrupa Toplulukları Konusunda Araştırmalar*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No. 1988/303, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 265-306.
- OYAN, O. (1989), *Dışa Açılma ve Mali Politikalar, Türkiye: 1980 – 1989*, 2. B., Verso Yayınları, Feryal Matbaacılık Sanayii, Ankara.
- ÖNDER, İ. (1986), “Katma Değer Vergisinin Ekonomik Etkileri”, *İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (30), 21-29.
- SOYDAN, B. Y. (2001a), “Avrupa Birliği Üyeliğine Doğru Katma Değer Vergisinde Uyum: Katılım Ortaklığı Belgesi, Ulusal Program ve Mevzuat”, *Vergi Sorunları Dergisi*, (154), 67-106.

- SOYDAN, B. Y. (2001b), “Avrupa Topluluğu Hukuku Bakımından Katma Değer Vergisinde İfa Yeri”, *Prof. Dr. Adnan Tezel’e Armađan*, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No. 600/13, Marmara Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi, Teknik Eğitim Fakóltesi Matbaa Birimi, İstanbul, 465-500.
- ŞENYÜZ, D. (2001), *Türk Vergi Sistemi*, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- ŞİMŞEK, A. (2000), “Hizmet İhracatında KDV İstisnası”, *Yaklaşım Dergisi*, (91), 93-96.
- TOBB (2001), *Vergilemede Global Eğilimler, AB ve Türk Vergi Sistemi*, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Aydođdu Ofset, Ankara, 2001.