

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE’DE İHRACATA İLİŞKİN VERGİ
TEŞVİKLERİNİN OTOMOTİV SEKTÖRÜNDEKİ
FİRMALARIN MALİ TABLOLARINA ETKİLERİ

Zafer ARIHAN

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME PROGRAMI

DANIŞMAN
Dr. Öğretim Üyesi Ayşenur TOPÇUOĞLU

İSTANBUL, Temmuz 2019

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**İHRACATA İLİŞKİN VERGİ TEŞVİKLERİNİN
FİRMA MALİ TABLOLARINA ETKİLERİ**

Zafer ARIHAN
(072002008)

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME PROGRAMI**

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih: **23.08.2019**

Tezin Savunulduğu Tarih : 25/07/2019

Tez Danışmanı: Dr. Öğretim Üyesi Ayşenur TOPÇUOĞLU

İstanbul Okan Üniversitesi

Diğer Jüri Üyeleri: Dr. Öğretim Üyesi Mustafa TURHAN

İstanbul Okan Üniversitesi

Dr. Öğretim Üyesi Hüseyin MERT

İstanbul Okan Üniversitesi

İSTANBUL, Temmuz 2019

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE’DE İHRACATA İLİŞKİN VERGİ
TEŞVİKLERİNİN OTOMOTİV SEKTÖRÜNDEKİ
FİRMALARIN MALİ TABLOLARINA ETKİLERİ

Zafer ARIHAN
(072002008)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME PROGRAMI

DANIŞMAN
Dr. Öğretim Üyesi Ayşenur TOPÇUOĞLU

İSTANBUL, Temmuz 2019

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İHRACATA İLİŞKİN VERGİ TEŞVİKLERİNİN
FİRMA MALİ TABLOLARINA ETKİLERİ

Zafer ARIHAN
(072002008)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih:

Tezin Savunulduğu Tarih : 25/07/2019

Tez Danışmanı: Dr. Öğretim Üyesi Ayşenur TOPÇUOĞLU _____

İstanbul Okan Üniversitesi

Diğer Jüri Üyeleri: Dr. Öğretim Üyesi Mustafa TURHAN _____

İstanbul Okan Üniversitesi

Dr. Öğretim Üyesi Hüseyin MERT _____

İstanbul Okan Üniversitesi

İSTANBUL, Temmuz 2019

ÖNSÖZ

Modern devletler, ekonomik hedefleri, stratejileri ve ekonomi politikalarına uygun olarak oluşturdıkları dış ticaret politikaları çerçevesinde, çeşitli dış ticaret politikası araçları kullanarak eskiden beri dış ticarete müdahale etmektedirler.

Bu müdahaleler, bir yönüyle ülkeye yapılan ithalatı düzenlemek; diğer bir yönüyle de ülkenin ihracatını arttırmak için yapılmaktadır. Bu müdahaleler, ülkenin uyguladığı ekonomi politikası, büyüme ve/veya kalkınma hedefleri ve stratejileri ile uyumlu olması ve gerçekçi dış ticaret politikalarına dayanması halinde başarıya ulaşabilir.

Ülkenin ihracatını artırmak için başvurulan araçlar temelde “İhracatı Teşvik Tedbirleridir”. İhracatı teşvik tedbirleri; hedefler, strateji, küresel pazar, içinde bulunulan imkân ve kabiliyetler, çevre koşulları, teknoloji, yenilikçi bakış açısı, nitelikli iş gücü, nitelikli iş insanı, yatırım olanakları, Ar-Ge çalışmaları, pazarlama teknikleri, rekabet güçleri gibi pek çok değişkene göre de farklılaşmaktadır.

Türkiye Cumhuriyeti “Planlı Kalkınma Döneminde” ithal ikamesine yönelik ekonomi sanayileşme modeli uygulanmıştır. Bu modelin uygulamasından 1980 yılında tamamen vazgeçilerek, 24 Ocak kararlarıyla, ihracata yönelik sanayileşme yoluyla kalkınma modeli benimsenmiştir. Bu nedenle, ihracatı teşvik tedbirlerinde de 1980 öncesi döneme nazaran önemli değişiklikler yapılmıştır. Avrupa Birliğine Üyelik çabaları ve imzalanmış olan uluslararası sözleşmeler nedeniyle esas itibariyle ihracatta vergi teşvikleri ön plana çıkmıştır.

Tezimizde ihracatı teşvik etmek için 1980 yılından sonra uygulanan vergi teşvikleri ele alınarak, özellikle otomotiv sektöründe ve sektördeki mikro düzeyde şirket mali tablolarını nasıl etkilediği gösterilmeye çalışılacaktır.

Çalışmamın hazırlanması sırasında, Eşim Sayın Hesna Arıhan ve kızım Sayın Ece Arıhan’ın gösterdikleri anlayışları, çalışabilmem için sağladıkları huzur, teşvik ve destekleri için şükranlarımı sunarım.

Çalışmalarım için bana büyük destek olan, piyasada bulunmayan kitapların çoğunu sağlayan ve kütüphane çalışmalarımı değerlendiren, manevi desteğini her zaman

yanımda hissettiğim, Dr. Öğretim Üyesi Sayın Ayşenur Topçuoğlu'na çok müteşekkir olduğumu belirtmek isterim.



İÇİNDEKİLER

	<u>SAYFA NO</u>
ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER.....	iii
ÖZET	vi
ABSTRACT	viii
KISALTMALAR.....	x
ŞEKİL LİSTESİ.....	xiii
TABLO LİSTESİ	xiv
1. GİRİŞ VE AMAÇ.....	1
2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE	5
2.1. TEŞVİK UYGULAMALARI İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER	5
2.1.1. Teşvik Kavramı ve Türleri.....	5
2.1.2. İhracata Yönelik Sanayileşme	6
2.1.3. İhracat İstisnası.....	7
2.1.4. Özel Tüketim Vergisi.....	9
2.1.5. Serbest Bölgeler.....	10
3. İHRACATTA VERGİ TEŞVİKLERİ	19
3.1. DAHİLDE İŞLEME REJİMİ	19
3.1.1. Dâhilde İşleme Rejiminin Uygulaması.....	22
3.1.2. Dâhilde İşleme İzin Belgesi/ Dâhilde İşleme İzni	22
3.1.3. Dâhilde İşleme İzin Belgesinin Süresi	23
3.1.5. Dâhilde İşleme İzin Belgesi, Kapatılması	24

3.1.6. Dâhilde İşleme Rejimi Kapsamındaki Vergi Teşvikleri	24
3.2. SERBEST BÖLGELERDE KDV İSTİSNASI	27
3.2.1. Türkiye’den Serbest Bölgeye İhracat	28
3.2.2. Türkiye’den Serbest Bölgeye Verilen Hizmetler	28
3.2.4. Serbest Bölgedeki Müşteriler için Yapılan Fason Hizmetler.....	29
3.2.5. Serbest Bölgeden Türkiye’ye Hizmet ihracı.....	29
3.2.6. Serbest Bölgeden Yurt Dışına veya Yurt Dışından Serbest Bölgeye Yönelik Olarak Mal Teslimleri.....	29
3.2.7. Yurt Dışına veya Yurt Dışından Serbest Bölgeye Yönelik Olarak Yapılan Hizmetler	30
3.2.8. Serbest Bölge İçinde Yapılan İşlemler	31
3.2.9. Serbest Bölgeler Arası İşlemler	31
3.2.10. Serbest Bölgelere İlişkin Taşımacılık	32
3.3. SERBEST BÖLGELERDE İHRACATA YÖNELİK VERGİ İSTİSNALARI	33
3.3.1. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi İstisnası.....	33
3.3.2. Gelir Vergisi Stopajı İstisnası	36
3.4. ÖTV İSTİSNASI	37
3.4.1. ÖTV’si Ödenmiş Malların İhracı.....	38
3.4.3. DİR Kapsamında ÖTV.....	39
3.5. İHRACATA YÖNELİK DİĞER VERGİ TEŞVİKLERİ	40
3.5.1. İhracat Sayılan Satış ve Teslimlerde Gümrük Muafiyeti	40
4. İHRACATA İLİŞKİN TEŞVİKLERİNİN OTOMOTİV SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERİN MALİ TABLOLARINA ETKİLERİNE İLİŞKİN BİR UYGULAMA	43
4.1. GELİR GİDER TABLOSU ÜZERİNDEKİ ETKİLER.....	43
4.1.1. Bilanço Üzerindeki Etkiler.....	45
4.1.2. Satışların Maliyeti Tablosundaki Etkiler	45
4.1.3. Nakit Akım Tablosu Üzerindeki Etkiler.....	45
4.1.4. Öz Kaynak Değişim Tablosundaki Etkiler.....	45
4.1.5. Kar Dağıtım Tablosu Üzerindeki Etkiler	45
4.2. ÖRNEK OLAY.....	45
5. SONUÇ	49
KAYNAKLAR.....	52

ÖZGEÇMİŞ (CURRICULUM VITAE).....	76
---	-----------



ÖZET

TÜRKİYE’DE İHRACATA İLİŞKİN VERGİ TEŞVİKLERİNİN OTOMOTİV SEKTÖRÜNDEKİ FİRMALARIN MALİ TABLOLARINA ETKİLERİ

Bu tez çalışmasında ihracattaki vergi teşviklerinin mali tablolar üzerindeki etkileri incelenmiştir. Türkiye’de önce ithal ikamesine yönelik sanayileşme politikası uygulanmış, 1980 sonrası ihracata dayalı sanayileşme modeline geçilmiş ve bu değişiklik ile ihracat teşvikleri ağırlıklı olarak nakdi teşvikler şeklinde uygulanmıştır. Ancak küreselleşme ve uluslararası taahhütlerimiz nedeniyle, Türkiye’nin ihracat teşvik politikaları uluslararası taahhütlerimize uygun olarak düzenlenmiştir.

Türkiye’de ihracata yönelik başlıca vergi teşvikleri esas itibariyle, Dâhilde İşleme Rejimi, Serbest Bölge uygulaması, İhracatta Katma Değer Vergisi istisnası, İhracatta Özel Tüketim Vergisi istisnası, İhracatta ve diğer döviz kazandırıcı işlemlerde Vergi, Resim, Harç istisnası, hal rüsumu istisnasıdır.

İhracattaki vergi teşviklerinin firmaların mali tablosuna etkisi araştırılırken, tümden gelim ve tüme varım yöntemleri birlikte kullanılmıştır. Tümden gelim yöntemiyle ulaşılan sonuçlar, tüme varım yöntemiyle doğrulanarak temellendirilmiştir.

İhracata yönelik vergi teşvikleri, vergilerin niteliğine göre firma mal maliyetlerini, giderlerini azaltmakla, bu azalış başka vergilerin artmasına neden olmaktadır. Katma Değer Vergisi gibi vergiler ise firma maliyet ve giderlerini etkilememekte (çok özel durumlar hariç) sadece ödeme zamanı ile iade/indirim zamanı farklılığı nedeniyle finansman avantajı yaratmaktadır. Serbest bölgelerdeki imalatçı firmalar ise hem maliyet ve giderlerinin azalması hem de serbest bölge kazançlarının gelir/ kurumlar vergilerine tabi olmamaları nedeniyle kar avantajı yakalamaktadır. İhracattaki işlemlerde Damga Vergisi ve Harç istisnası da hem gider azaltıcı hem de gelir veya kurumlar vergisini artırıcı etkisi bulunmaktadır. Keza Hal Rüsumunun etkisi de aynı yöndedir. Bu nedenlerle, ihracattaki vergi teşviklerinin şirketlerin düzenlediği ana

finansal tablolarla ek finansal tablolarını etkilediği, mali analiz oranlarını değiştirdiği, hatta firma değerlerini etkilediği anlaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İhracat, İhracatta Vergi Teşvikleri, Dâhilde İşleme Rejimi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Serbest Bölgeler, Hal Rüsumu

Tarih: ..25/07/2019



ABSTRACT

THE EFFECTS OF THE FINANCIAL STATEMENTS OF TAX INCENTIVES FOR AUTOMOTIVE SECTOR FIRMS in the EXPORTS IN TURKEY

In this thesis, the effects of tax incitements in exportations on financial reports have been explored and analysed. From the establishment of the Republic of Turkey till 1980, in import substitution, industrialization policy has been in effect. Afterwards, the industrialization model for exportation started to be used and with this change, exportation incitements began to be applied as cash incitements. However, because of globalization and international commitments, Turkey's exportation incitement policies were organized according to international commitments. In Turkey, regarding exportation, main tax incitements are Inward Processing Regime, Free Zone application, Value Added Tax exemptions in exportation, Private Consumption Tax exemptions in exportation, and in exportation and other processes that earn foreign currency these incitements are reflected as exemptions of stamp duty tax, fee charge and bazaar fee.

When exploring the effects of the tax incitements in exportation on financial tables, the methods of deduction and induction have been used together. The conclusions that are reached by deduction have been grounded by the method of induction. In this thesis it is concluded that, the tax incitements in exportation have decreased the merchandise cost, depended on the kind of tax, and expenses and this decrease has resulted in the increase of other taxes. Taxes such as the Value Added Tax do not affect the companies' expenditure and expenses (except for rare cases), and only create advantages in financing. Because of the decrease in the expenses, and also because the free zone earnings are not subject to income and corporation taxes, the manufacturers in the free zone benefit and make a profit. For these reasons, the tax incitements in exportation have affected the companies' main and additional financial tables, changed the financial analysis ratios and even affected the company value.

Keywords: Export, Tax Incentives in Exports, Inward Processing Regime, Value Added Tax, Special Consumption Tax, Free Zones, State Tax

Date: July 25, 2019



KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
A.TR Belgesi	: Admission Temporaries Roulette (Avrupa Birliği Türkiye arasındaki Serbest Ticaret Anlaşmasına istinaden, serbest dolaşımda bulunan eşya için ihracatçı tarafından düzenlenen belge)
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
AR-GE	: Araştırma-Geliştirme
BDK	: Beyanname Düzenleme Kılavuzu
BSMV	: Banka Sigorta Muamele Vergisi
CF	: Cost and Freight (Fiyat ve Navlun)
CIF	: Cost, Insurance, Freight (Fiyat, Sigorta, Navlun)
DAB	: Döviz Alım Belgesi
DHBY	: Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği
DİB	: Dâhilde İşleme Belgesi
DİİB	: Dâhilde İşleme İzin Belgesi
DİR	: Dâhilde İşleme Rejimi
DTM	: Dış Ticaret Müsteşarlığı
DTÖ	: Dünya Ticaret Örgütü
DTŞŞ	: Dış Ticaret Sermaye Şirketleri
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
EEC	: European Economic Community (Avrupa Ekonomik Topluluğu)
EFTA	: European Free Trade Association (Avrupa Serbest Ticaret Birliği)

FOB	: Free On Board (Güvertede Teslim)
G.T.İ.P	: Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
GATT	: General Agreement on Tariffs and Trade (Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması)
GB	: Gümrük Birliği
GEKS	: Geniş Ekonomik Grupların Sınıflaması
GSMH	: Gayri Safi Milli Hâsıla
GSYH	: Gayri Safi Yurt İçi Hâsıla
GT	: Genel Tebliğ
HİS	: Hızlandırılmış İade Sistemi
HK	: Harçlar Kanunu
IMF	: International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
İBGS	: İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVİRA	: KDV İadesi Risk Analizi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KDVUGT	: Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KKDF	: Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu
KOBİ	: Küçük Orta Boy İşletme
md.	: Madde
NATO	: The North Atlantic Treaty Organisation (Kuzey Atlantik Anlaşması Örgütü)
OEEC	: Organisation for Economic Cooperation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı)
OHAL	: Olağanüstü Hal
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
RG	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa

SBK	: Serbest Bölgeler Kanunu
SDTŞ	: Sektörel Dış Ticaret Sermaye Şirketleri
SMİBY	: Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge
SMMYMMK	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu
s.s.	: Sayfa Sayısı
SSK	: Sosyal Sigortalar Kurumu
sy.	: Sayı
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TMO	: Toprak Mahsulleri Ofisi
US	: United States
vb.	: Ve Benzeri
VEDOP	: Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
VRHİ	: Vergi, Resim, Harç İstisnası
VRHİB	: Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
WTO	: World Trade Organisation (Dünya Ticaret Örgütü)
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

ŞEKİL LİSTESİ

SAYFA NO

Şekil 3.1. Dâhilde İşleme Rejiminin Çalışma Sistemi..... 26



TABLO LİSTESİ

	<u>SAYFA NO</u>
Tablo 2.1. Otomotiv Sanayi Firmaları Hakkında Genel Bilgi	14
Tablo 2.2. Otomotiv Sanayi Yatırımları	15
Tablo 2.3. Otomotiv Sanayi Firmalarının Üretim adetleri	16
Tablo 2.4. Otomotiv Sanayi Firmalarının İhracatlar	17
Tablo 2.5. Ülkelere Göre Toplam Dış Ticaret Dengesi	18
Tablo 3.1. Vergi Resim ve Harç İstisnası Belgeleri Sektörel	41
Tablo 4.1. A Fren Ve Debriyaj Balataları Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinin Ayrıntılı Gelir Tablosu	47
Tablo 4.2. A Fren Ve Debriyaj Balataları Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi Sağlanan Avantaj Tablosu	48

1. GİRİŞ VE AMAÇ

Bu çalışmanın konusunu, ihracata yönelik vergi teşviklerinin Türkiye uygulaması ve mikro düzeyde otomotiv sektöründe faaliyet gösteren firmaların mali tablolarına etkileri oluşturmaktadır.

Türk ekonomisi bakımından önemli bir dönüm noktası olan 1980 yılından sonra, o zamana kadar uygulanmış olan ithal ikamesine dayalı sanayileşme stratejisi yerine ihracata dayalı sanayileşme stratejisi uygulanmaya konulmuştur. Bu çerçevede Türkiye’de ihracat teşvikleri, dışa açık dış ticaret politikalarının esas unsurlarından biri olarak benimsenmiştir. Şüphesiz, küreselleşme olgusunun da bu seçimde etkisi çok yüksektir.

Günümüzün modern ekonomilerinde vergiler sadece mali gerekçelerle alınmamaktadır. Vergilerin ekonomide zincirleme etki ve yansımalarla yarattığı sonuçlar dikkate alınarak, bu etkilerden kurtulmak ya da bu etkileri ekonomik, sosyal ve siyasal amaçlara uygun olarak yönlendirmek amacı ile de vergi düzenlemeleri yapılmaktadır. 12.06.2002 gün ve 24783 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmış olan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun Genel Gerekçesi bu konuda çok güzel bir örnek oluşturmaktadır. Kanun gerekçesinin “Genel Gerekçe” başlıklı bölümü aynen aşağıdaki gibidir;

Tüketim vergileri, bütün mal ve hizmetlerden alınan katma değer vergisi ile yalnızca bazı mallar üzerinden alınan özel tüketim vergisi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Dünya geneli uygulamalar incelendiğinde genel tüketim vergisi ile Özel Tüketim Vergisi’nin bir taraftan gelir elde etme diğer taraftan da tüketici harcama kalıplarının değerlendirilmesinde gittikçe önemli vergiler olduğu görülmektedir. Bunun yanında bu vergilerin toplam vergi tahsilatı içerisindeki payının gittikçe arttığı da görülmektedir. İyi şekilde tasarlanan bir özel tüketim vergisi ile mali hedeflere ulaşmak ile birlikte enerji tasarrufu, taşımacılık ve çevre gibi birçok alanda tüketicilerin tercihleri yönlendirilmektedir (WEB_1, 2018).

Özel tüketim vergisiyle (16 adet vergi, harç, fon ve pay yürürlükten kaldırılmıştır); belirli mal grubunun vergilendirilmesine ilişkin karmaşık olan yapının basitleştirilmesi

böylece yükümlülerin vergiye gönüllü uyumlarına katkı sağlanması hedeflenmiştir. Ayrıca, dolaylı vergiler alanında Avrupa Birliği (AB) müktesebatına uyum sağlanması tasarının bir diğer önemli hedefidir.

Özel Tüketim Vergisi, imalat, iktisap ya da ithalat süreci nde tahsil edilen tek aşamalı bir vergidir. Bu vergilerde hangi malların bu kapsamda olacağı sınırlıdır. Bu vergide ilave bir mali amaç yoktur. Hatta ilave bir mali yük getirilmemesi öngörülmüştür. Öte yandan, AB müktesebatı ile uyumlaştırma, tüketicilerin tüketim tercihlerini etkileme, sistemi basitleştirme gibi siyasi, ekonomik ve vergi tekniği ile ilgili hedefler gözetilmiştir. Demek ki tam anlamıyla vergilerin ekonomik etkilerinden yararlanılmıştır.

İhracat teşvikleri esas itibariyle, yurt dışına yapılan satışları kolaylaştıran ve daha karlı hale getiren teşvik, destek ve kolaylıklardır. Vergilerin ekonomik etkilerinden ihracatı teşvik için yararlanılmakta; ülke içinde üretilen mallara rekabet gücü kazandırmak ve ihraç imkânlarını arttırmak, böylece ülkenin ihracat yapısını değiştirmek amacıyla ihracatı teşvik araçlarından birisi olarak kullanılmaktadır. Diğer bir anlatımla, ihracata yönelik vergi teşvikleri de ihracat teşviklerinin bir parçasıdır.

Araştırma yöntemi olarak tümünden gelim ve tüme varım yöntemleri birlikte kullanılarak, önce tümünden gelim yöntemi ile ihracata yönelik vergi teşviklerinin teorik yönü ekonomik, hukuki ve vergi tekniği boyutları araştırılmıştır. Otomotiv sektöründe faaliyet gösteren firmalara ilişkin uygulama ve sektörde faaliyet gösteren orta ve büyük firmalardan seçilmiş olanlarının mali tabloları incelenerek ulaşılan sonuçların tüme varım yöntemi ile temellendirilmesine, gerekçelendirilmesine, vergi teşvikleri ile hedeflenen sonuçlara ulaşıp ulaşılmadığı ve hukuki, idari ve uygulama sorunlarının ortaya çıkarılmasına çalışılmıştır. Otomotiv sektörünün seçilme nedeni ise otomotiv sektörünün Türkiye ihracatının lokomotif sektörü olması ve bu sektörün dış ticaret dengesinde ihracat fazlası vermesidir.

Çalışmamızda yola çıkış noktası olarak literatür çalışması yapılmış, ihracatta vergi teşviklerinin ekonomik ve hukuki yapısı incelenmiştir. Uygulama süreci ile ilgili hukuki düzenlemeler, ayrıca, yargı kararları ve uygulamacıların makaleleri ile hukukçu ve bilim insanlarının makale, doktrin çalışmaları ile yüksek lisans ve doktora tezleri incelenmiştir.

Sektöre ilişkin derneklerin yıllık, rapor, bülten ve istatistiki verileri kullanılmış, genel konularla ilgili olarak kamu kuruluşlarınca hazırlanmış olan rapor, bülten ve istatistiki verileri dikkate alınmıştır.

Sektörde faaliyet gösteren firmaların mali tabloları, faaliyet raporları, bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Öte yandan, çalışmalarımız sırasında gerçek verilerle olaylar anlatılmaya çalışılmıştır. Ancak vergi mahremiyeti nedeniyle, bazı firmaların finansal tabloları verilirken firma unvanları (A)ya da (B) şeklinde gösterilmiştir. Firmaların kamuya açıklanmış faaliyet raporları ile bağımsız denetim şirketlerince hazırlanmış bağımsız denetim raporları kullanılırken, firma unvanları gizlenmemiştir.

Çalışmalarımız yapılırken konuya ilişkin yüksek lisans ve doktora tezlerinde, ağırlıklı olarak teorik çalışmaların yapıldığı, uygulama ve uygulamanın hukuki düzenlemesine çok fazla değinilmediği görülmüştür.

Vergi Teşvikleri ekonomi politikasından, kalkınmaya/büyümeye; dış ticaret politikasından, gümrük rejimlerine, vergilerin ekonomik etkilerinden, vergi hukukuna, ülkemizdeki bürokratik idari yapılardan, Türk müteşebbisinin alışkanlıklarına, hukuki düzenlemelere kadar pek çok alanı ilgilendirmektedir. Konumuzu sınırlandırabilmek ve sınırlarını belirleyebilmek için; ekonomik istikrar politikaları, dış ticaret politikası, ihracatı teşvik tedbirleri ve ihracatta vergi teşvikleri teorik olarak kısaca incelenmiş; Türkiye’de uygulanan vergi teşvikleri üzerinde uygulama ve uygulamayı belirleyen hukuki metinler üzerinde durulmuştur.

Bu nedenle çalışmamızda, ihracatta vergi teşviklerinin teorik alt yapısı kısaca anlatılmış; hukuki düzenlemeler ise basitleştirilerek anlaşılır bir şekilde açıklanmıştır. Teorik açıklamalar için ayrı bölüm açılmış olmakla birlikte, çok detaylı açıklamalarda bulunulmamış; uygulamada karşımıza çıkan ve vergilerde uygulamanın neden o şekilde yapılması gerektiği, teorik alt yapısı ile birlikte temellendirilmeye ve gerekçelendirilmeye çalışılmıştır.

Esas odaklandığımız husus, ihracatta vergi teşviklerine ilişkin uygulama süreci ve uygulamayı yönlendiren hukuki düzenlemeyi oluşturan kanun, kanun gücünde kararname, Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, Bakanlar Kurulu kararnamesi (bir süre sonra tamamen mevzuattan çıkarılacaktır), tüzük (bir süre sonra tamamen mevzuattan çıkarılacaktır), yönetmelik, tebliğ, sirküler ve genelgeler esas alınarak, basitleştirilmiş örneklerle daha anlaşılır hale getirilmeye çalışılması olmuştur. Gerekli yerlerde, Maliye

Bakanlığı muktezalarına ve yargı kararlarına da başvurulmuştur. Öte yandan, uygulamayı yapan uzmanların, uygulamayı denetleyen Müfettiş ve Hesap Uzmanlarının (Vergi Müfettişleri) Gümrük Müfettişlerinin, kaleme aldığı yorum kitapları ile makalelerinde yer alan öneri ve görüşler de dikkate alınmıştır. Ayrıca, kamu, yarı kamu kurumu sayılan kuruluşlar ile otomotiv sektöründe yer alan yükümlülerin oluşturduğu sektör derneklerinin raporlarında yer alan görüşler de değerlendirilmiştir.

Bu çerçevedeki çalışma, beş bölümden oluşmaktadır. Giriş ve amacın belirlendiği birinci bölümden sonraki ikinci bölümde, çalışmanın bütününe dayanak teşkil edecek kavramsal çerçeve açıklanmıştır. Üçüncü bölümde, ihracatta uygulanan vergi teşvikleri ele alınmıştır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde ihracata yönelik vergi teşviklerinin otomotiv sektöründe yer alan firmaların mali raporlarına nasıl yansıdığı, sektör raporları ve mali tablolara bağlı olarak incelenmektedir. Son bölüm olan sonuç bölümünde ise vergisel ihracat teşviklerinin genel bir değerlendirilmesi yapılmakta ve buna yönelik öneriler sunulmaktadır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Çalışmanın bu bölümünde araştırmanın bütününe dayanak teşkil edecek kavramsal çerçeve çizilecektir.

2.1. TEŞVİK UYGULAMALARI İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER

2.1.1. Teşvik Kavramı ve Türleri

Teşvik sözcüğünün kelime anlamı, Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlüğünde, isteklendirme, özendirme olarak açıklanmıştır. Sözcüğün mecazi kullanımındaki anlamı ise bir kimseyi kötü bir iş yapması için kışkırtmak, isteklendirmek, özendirmek, kandırmak olarak açıklanmıştır (TDK, 1988).

İhracatta vergi teşvikleri denildiği zaman, ihracatçıların vergiler kullanılarak ihracat yapmaya özendirilmesi, ihracat yapmaya istekli olmalarının devlet imkânlarıyla sağlanması anlatılmak istenilmektedir. Diğer bir anlatımla, ihracatçıların belirlenen ihracat hedefleri doğrultusunda hareket etmelerini sağlamak için devletin ihracatçılardan alacağı vergi gelirlerinden vazgeçmesidir.

Teşvik, genel anlamda, devletin gelişmesini istediği bir ekonomik faaliyete sağladığı hukuki ya da maddi kolaylık ve destektir. Ancak kullanma amacına göre teşvikler farklı tanımlanmaktadır. Uygulamada sübvansiyon, ekonomik amaçlı mali yardımlar, üreticiye yapılan transfer harcamaları, destekler, primler uygun koşullu krediler teşvik kavramı yerine kullanılmaktadır.

Teşviklerin özelliklerini yedi ana başlıkta incelemek mümkündür (Durman ve Önder, 2006). Teşvikleri devlet vermektedir. Devlet kimi zaman kamu şirketlerine ancak daha çok özel şirketlere teşvik vermektedir. Teşviklerin devlete mali bir yükü bulunmaktadır. Oluşan maliyetler nakit teşvikler, hibe ve ucuz kredi ile oluşabileceği gibi bu durum kamusal fonlarda azalmaya yol açmaktadır. Vergi teşvikleri tahakkuk eden ya da ileride edecek olan bir gelirin devlet tarafından affedilmesi yoluyla gerçekleşmektedir. Devletin verdiği teşvikler gelir kaybına ve fonda azalmaya yol açarken işletmelerin ise

yararını ifade etmektedir. Teşvik politikaları yatırım maliyetleri, bölgesi ve sektör büyüklüğü ile zamanını etkileyebilmek hedefine dönük kullanılmaktadır. Sonuç olarak devlet tarafından verilen teşvikler açık, gizli, dolaylı ve dolaysız teşvikler olarak sıralanabilir.

Teşvikler değişik ölçütler dikkate alınmak suretiyle, değişik başlıklar altında sınıflandırılabilir (Durman ve Önder, 2006, s.42-44):

Mali teşvikler: Vergi indirimi ve kamu harcaması Yöntemi ile verilen teşviklerdir (Sübvansiyonlar, vergi istisnaları, vb.).

Ekonomik teşvikler: Bir ekonomik faaliyetin maliyetini düşürerek Karını artırmak amacı ile verilen destektir. (Düşük fiyatla hammadde ve enerji ve düşük faizli kredi gibi geri temini ile insan kaynağını geliştirmeye dönük faaliyetler).

İdari ve teknik teşvikler: Teknik ve idari teşvikler: ürün tanıtılması amacıyla fuar açma, lisans, patent ve sergi hakkı sağlama ile kalifiye iş gücünü temin etme konularındaki yardımlardır.

Amaçlarına göre teşvikler: Bu sınıflandırma verilen teşviklerin hangi amaçla verildiği gözününde bulundurularak yapılan sınıflandırmadır. Bu çerçevede teşvikler: üretim ve yatırımı arttırma, dövizden elde edilen geliri arttırmak için ihracatı destekleme, firmaya rekabet edebilme gücü kazandırma, sermaye ihtiyacını gidermek amacıyla yabancı sermayeyi ülkeye çekme, iktisadi kalkınmayı hızlandırma, bölgeler arası eşitsiz kalkınmayı giderme, girişimcilerin risklerini azaltma, ARGE çalışmalarını destekleme ve böylelikle teknolojide gelişme sağlama, KOBİ'leri destekleme gibi amaçlara göre sınıflandırılır.

Verilme aşamasına göre teşvikler: Bu teşvikleri yatırım öncesinde verilen teşvikler, yatırım döneminde verilen teşvikler ve işletme döneminde verilen teşvikler olmak üzere 3 grupta sınıflandırmak mümkündür.

Kullanılan araca göre teşvikler: aynı, nakdi, vergi teşvikleri ile kefalet ve garanti teşviklerini bu kategoride sıralamak mümkündür.

2.1.2. İhracata Yönelik Sanayileşme

İhracata dayalı sanayileşme mukayeseli üstünlükler teorisine uygundur. Bu çerçevede dünyadaki ülkelerin görece daha fazla sahip olduğu faktörleri odaklanmaları ve bu şekilde uzmanlaşmaları küresel ekonominin verimliliğini artırma açısından

önemlidir. Böylelikle ulusal ekonomiler küresel ekonominin parçası konumunda olacaktır.

Sanayide seçicilik burada temel düşüncedir. Dolayısıyla gelişme ihtimali bulunan ve küresel piyasada rekabet etme gücü olan sektörlerle destek sağlanarak bu sektörler özendirilir. Üretimdeki temel amaç iç piyasadan ziyade genel olarak yurtdışındaki piyasalar içindir. Netice itibari ile işletmelerin üretim kapasitelerini uygun değer ölçeğinde kullanma ve ölçek ekonomisinden faydalanma imkanı da oluşmuş olmaktadır. Böyle bir stratejide İthalatı serbestleştirilmesi, enflasyonu kontrol etme, dövizin piyasa koşullarında değerlendirilmesini sağlama ve ihracatı özendiren ek devletin ekonomik hayata müdahale etmesini azaltma hedeflenmektedir. Uygulanan politika ile yerel ekonominin rekabet edebilme gücü arttırmak amaçlanmaktadır. Bu rekabet oluşan veya daha sonra oluşma ihtimali bulunan tekelleri Kırma, kaliteyi artırmaya ve üretimde teknik yöntemlere geçişi geliştirmeye katkı sağlayacaktır (Durman ve Önder, 2006).

İhracata dayalı sanayileşme stratejisi uygulanırken de devlet koruması gündeme gelebilir (Bebek Endüstriler Kuramı). Gelişmekte olan bir ülkede dünya ekonomisi ile rekabet edebilecek belli bir sanayinin oluşturulması dış rekabetin yoğun olduğu bir ortamda büyük zorluklar getirmektedir. Bu nedenle, ülkenin imkân ve kabiliyetleri çerçevesinde, gelecekte rekabet gücü olacağı saptanan sektörler koruma altına alınır ve teşvikler verilir. Bu sektörler uluslararası piyasalarda rekabet edebilecek düzeye gelene kadar koruma altına alınır. Korumalar zaman içinde kaldırılır (Durman ve Önder, 2006).

2.1.3. İhracat İstisnası

KDV'ye ilişkin olarak ihracat işlemleri, kaynak ülkesinde vergilendirme ilkesi ya da varış ülkesinde vergilendirme ilkelerinden birisi esas alınarak vergilendirilmektedir (Öncel vd., 2015, s.413). Avrupa Birliği ve Türkiye'de varış ülkesinde vergilendirme prensibi esas alınmaktadır.

Varış ülkesinde vergilendirme ilkesi, mal ve hizmetin tüketildikleri ya da faydalandıkları ülkede; diğer bir anlatımla, ihraç edildiği (gittiği) ülkede KDV'ye tabi olmasını öngörmektedir. Bu durum, mal ya da hizmetin ihracat sırasında vergi yükü taşınmamasını sağlayacak istisna uygulanmasını gerektirmektedir. Dolayısı ile mal ya da hizmet KDV'den arındırıldığı için fiyatının üzerinde KDV olmayacak, serbest ticaretin ruhuna da uygun olacaktır. Öte yandan, varış ülkesinde gümrük hattı geçilirken ithal edilen mal için KDV tahsil edilecektir. Hizmetler de varış ülkesinde KDV'ye tabi

tutulacaktır. Bunun sonucu olarak, ihraç edilen mal ile varış ülkesinde aynı mal ya da hizmet için varış ülkesindeki oranlarda KDV ödenecek; yani dâhili mal ve hizmetlerle, ithal edilen mal ya da hizmetler için aynı oranda KDV ödenecektir.

Diğer bir anlatımla, varış ülkesinde vergilendirme prensibinin esas alındığı KDV sistemi uygulanırken; KDV sistemi gereği olarak, ihracat işlemlerine KDV istisnası uygulanması gereklidir. Yani, mal ya da hizmet ihraç edilirken ihracat istisnası uygulanacaktır.

Öte yandan, ihraç edilen malın, imal edilmesi hizmetin yapılması sırasında kullanılan, ham madde, yarı mamul madde, ambalaj malzemesi ile hizmetler KDV ödenerek satın alınmıştır. İhraç malının bünyesine giren mal ve hizmetlere ilişkin KDV'nin de ihraç malından/hizmetinden arındırılması gerekir. Aksi takdirde, maliyet unsurlarının KDV'si mal ya da hizmet maliyetine yapışır. KDV, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) gibi yapışkan bir vergi haline gelir ve satış fiyatını etkiler. İşte bu aşamada, karşımıza Yüklenilen KDV'nin İadesi müessesesi çıkar. (KDVK, md.32) İhraç malının imal edilmesi ya da hizmetin ifa edilebilmesi gerekli maliyet unsurlarının KDV'si olan yüklenilen KDV'nin de ihracatçıya iade edilmesi gereklidir. Böylece, ihraç malı ya da hizmet KDV'den tamamen arındırılmış olacaktır.

Mal ve hizmet ihracına ilişkin istisna, KDVK'nın 11'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Kanunun 12'nci maddesinde ise ihracat tesliminin ne olduğu; yurt dışındaki müşterilere yapılan hizmetler kavramının nasıl anlaşılması gerektiği açıklanmıştır.

KDVK'nın mal ve hizmet ihracatı başlıklı 11/1-a maddesi uyarınca; a) İhracat teslimleri, b) İhracat teslimlere ilişkin hizmetler, c) Uluslararası taşımacılığa ilişkin olarak deniz ve hava taşıma araçlarına yapılan akaryakıt, kumanya, teknik ve diğer malzeme şeklindeki teslimler, d) Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlar (Bavul Ticareti), e) Yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, f) Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı gemilere ve uçaklara verilen tadil, bakım, onarım hizmetleri(hizmet ihracı kapsamındadır, g) Serbest Bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve h) Karşılıklılık esasına göre, yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen dolaşım (roaming) hizmetleri, KDV'den müstesna tutulmuştur.

KDVK'nın 11/1-b maddesi uyarınca da; a) Türkiye'de yerleşik olmayan yolcuların Türkiye'den satın alarak Türkiye dışına götürdükleri mallar, b) Karşılıklı esasına göre

yabancı gerçek ve tüzelkişilerin taşımacılık faaliyetleri ile olarak; fuar, panayır ve sergilere katılımları nedeniyle Türkiye’de alacakları mal ve hizmetler, c) Yabancı sinema yapımcılarının, Kültür ve Turizm Bakanlığınca verilen onay ve süresi çerçevesinde ve Türkiye’de satın aldıkları veya ithal ettikleri mal ve hizmetler,

KDV’den müstesna tutulmuştur.

Öte tandan, vergi idaresi bürokratik işlemlerinin kapsamlı ve zaman alıcı olması, ihracatçıya aşırı belge ve işlem yükü getirmesi gibi nedenlere, KDV iade işlemlerinin uzaması, şikâyetlere yol açmıştır. Bunun üzerine ihracatçılara, KDV iadesinde bir alternatif olarak, 1987 yılında KDVK’nın 11’inci maddesine eklenen (c) bendi ile ihraç kaydıyla yapılan satışlarda, tecil-terkin uygulaması getirilmiştir. Tecil-terkin uygulaması ile ihracatçı imalatçıdan, ihraç etmek kaydıyla KDV ödemeksizin mal satın almakta; imalatçı firma ise satış faturasında KDV’yi göstermekle birlikte, faturanın üzerine “3065 sayılı Kanunun 11/c maddesi uyarınca KDV tahsil edilmemiştir şerhini koyarak KDV’yi ihracatçıdan tahsil etmemektedir. İmalatçı KDV beyannamesinde KDV’yi beyan etmekte; ancak tahsil etmediği KDV’yi tecil ettirerek (erteleterek) ödememektedir. Üç ay içinde, mal ihracatçı tarafından ihraç edilince de tecil ettirdiği vergiyi terkin ettirmektedir (kaldırmaktadır). Ayrıca, KDV beyannamesinin oluşum şekline göre KDV iadesi de alabilmektedir. İhtiyari olan bu uygulama ile ihracatçının iade sorunu kalmamakta; tecil yolu ile KDV ödemediği için ödememe yoluyla KDV iadesini önceden almış olmaktadır. İmalatçı firma ise vergi dairesi ile baş başa kalıp, bütün prosedürleri tamamlamak zorundadır.

Yukarıda yapılmış olan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, KDV ihracat istisnası çok geniş kapsamlıdır ve esas itibarıyla bütün sektörlerle yöneliktir. Ancak, uluslararası taşımacılık, sinema sektörü gibi sektörlerde de özel istisnalar tanınmıştır. Bu yönüyle, İhracata yönelik kalkınma modeli ve serbest ticaret sistemi ve gümrük birliği ile uyumludur. Ayrıca, ihracat ve deniz ve hava taşımacılığı, iletişim ile bunlara bağlı bir kısım hizmetlerin KDV yükünden arındırılması, uluslararası piyasalarda İhracat mallarımızın ve hizmet sektöründeki firmalarımızın rekabet etme gücünü artırmaktadır

2.1.4. Özel Tüketim Vergisi

ÖTV özel olarak belirlenmiş malları vergilendirmeyi amaçlayan, tek aşamalı bir harcama (dolaylı vergi, tüketim vergisi) vergisidir (KDV gibi bütün mal ve hizmetleri vergilendirmeyi amaçlayan genel bir harcama vergisi değildir). Özel Tüketim Vergisi

(ÖTV), 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (24783 sayılı Resmi Gazete) ile vergi sistemimize girmiştir. ÖTVK'nın gerekçesinde, kanunun mali ve dolaylı vergiler alanında vergi sistemin basitleştirilmesi hedeflerinin yanı sıra, Avrupa Birliği müktesebatına uyum sağlanması hedefi olduğu belirtilmiştir.¹

ÖTV'de yer alan esas, tanım ve sistemlerin çoğu KDVK'da yer alan esas, tanım ve sistemlerdir.

ÖTVK'nın 5'inci maddesiyle ihracat işlemleri ÖTV'den istisna edilmiştir. İhraç edilen mal üzerindeki ÖTV yükü, iki aşamada ÖTV' den arındırılmaktadır. ÖTV yükümlülerince ihracat işlemlerinde vergi hesaplanmaz ve ÖTV yükümlülerinden alınan malların ÖTV'sinin bu malların ihraç edilmesi halinde, iade edilmesi şeklinde gerçekleşmektedir. Ayrıca ihraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin sistemi de bulunmaktadır.

2.1.5. Serbest Bölgeler

Küreselleşme ve teknolojik gelişmeler, uluslararası ticarette sınırların kalkması ve bütünleşmesi, malların ve sermayenin serbest dolaşımı, firmaların ve ülkelerin uluslararası piyasalara girmesini, bu piyasada tutunmasını, rekabet koşullarına dayanabilmesini, rekabet gücünü koruyabilmesini olağanüstü zorlaştırmıştır. Kısaca, uluslararası piyasalarda ticaret yapmanın yöntem ve koşulları değişmiş; hem firmalar hem de ülkeler yeni piyasa koşullarına uyum sağlamak hususunda zorlanmaya başlamıştır. Bu gelişmeler karşısında, devlet müdahalelerinin sınırlandırıldığı, işlem yükünün azaltıldığı, esas itibarıyla, ihracatı artırma faaliyetlerine altyapı oluşturmak ve ihracata yönelik faaliyet göstermek üzere kurulan Serbest Bölgeler, araç olarak karşımıza çıkmaktadır (Yalçın, 2014, s.398).

Esasen Serbest Bölgelerde sağlanan avantajların en önemlisi vergisel teşviklerdir. İşlemlerin kolaylaştırılması, bürokrasinin azaltılması gibi ayrıcalıklar da söz konusu olmaktadır. Türkiye'de vergisel teşvikler için en önemli özellik, bölgedeki faaliyetlere

¹ Türkiye-AB Ortaklık Konseyinin, ülkemiz ile Avrupa Birliği (AB) arasındaki Ankara Anlaşması ve Katma Protokole dayanarak almış olduğu 6 Mart 1995 tarihli ve 1/95 sayılı Karar ile 1 Ocak 1996 tarihinden itibaren Avrupa Birliği ile gümrük birliği gerçekleştirilmiştir. 1999 yılında Helsinki Zirvesinde ülkemizin Avrupa Birliği'ne aday adaylığının kabulü ile ilişkilerimiz yeni bir boyut kazanmış, bu alandaki mevzuatımızın topluluk düzeyinde uygulanan mevzuata uyumlaştırılması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. 24.3.2001 tarihli ve 24352 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan 19.3.2001 tarihli ve 2001/2129 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki "Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine ilişkin Türkiye Ulusal Programı'nda" özel tüketim vergisi alanında uyumlaştırma 2002 yılında başlayan orta vadeli taahhütlerimiz arasında yer almıştır

ilişkin vergi, resim ve harç istisnalarının sağlanması ve Serbest Bölgelerin gümrüksüz bir alan sayılması sonucu, kambiyo ve gümrük mükelleflerine dönük mevzuatın dışarısında kalmasıdır (3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, md, 6).

Serbest bölgelere tanınan avantaj ve teşviklerden tüm işletmeler eşit şekilde yararlanmaktadır (SBK, md,5,ikinci paragraf, yerli ve yabancı tüm gerçek ve tüzel kişilikler ekonomi bakanlığı tarafından verilen ruhsat ile Serbest bölgede faaliyet yürütebilirler) ve Türkiye içine yönelik olarak mal satışlarına olanak tanınmaktadır.

Türkiye'deki bir serbest bölge ile başka bir yere yapılması planlanan ticaret dış ticaret kurallarına göre gerçekleştirilir. Ancak Türkiye'deki bir serbest bölgeden başka bir ülkeye ya da Türkiye'deki başka bir serbest bölge yapılan ticarete dış ticaret rejimini uygulamak mümkün değildir. Türkiye'de uygulanan gözetim, koruma veya önlem politikalarını serbest bölgelerde uygulanamamaktadır. Dolayısıyla Türkiye ithal edilmesi bir kotaya bağlı olan ürünleri Türkiye'deki bir serbest bölgeye getirerek üçüncü ülkeye sevk etmek mümkündür.

Türkiye'de Serbest Bölgelere ilişkin hukuki düzenleme, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu (SBK) ile yapılmıştır (3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, 15.6.1985 gün ve 18785 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır. Serbest Bölgeler Kanunu'nun 11'inci maddesi ile daha önceki düzenleme olan, 21 Aralık 1953 tarihli ve 6209 sayılı Serbest Bölge Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır.

Serbest Bölgelerin kuruluş amacının, Serbest Bölgeleri düzenleyen Serbest Bölgeler Kanunu'nun 1'inci maddesinde; a) İhracata dönük üretimin ve yatırımın teşvik edilmesi b) Yabancı yatırımlarını ve teknolojik girişi hızlandırma, c) İşletmelerin ihracat yapmasını teşvik etmek ve buna yönelik uluslararası ticareti geliştirme olduğu belirtilmektedir. Bu çerçevede, Serbest Bölgeler, istihdam artışı, ülkeye teknoloji ve yabancı sermaye girişi, dünya piyasalarında rekabet edebilecek fiyatlarda mal imal edilmesi, imalatçıların düşük maliyetli ve kısa sürede mal temin edebilmeleri, Türk ihracatçılarının dünya piyasasında rekabet edebilmeleri fonksiyonlarını yerine getirmesi öngörülmektedir (Uzunoğlu, 2013, s.28).

Serbest Bölgeler Kanunu'nda, yayımlandığı günden bu yana 9 kez değişiklik yapılmış olmakla beraber; en önemlileri, 5084, 5810 ve 6772 sayılı Kanunlarda yer almıştır. Yapılan bu düzenlemelerle, Serbest Bölgelerin tanımından, bölgelerde yapılan işlemlerin özelliklerine kadar pek çok husus değiştirilmiştir (Uzunoğlu, 2013, s.30).

Serbest bölge kanununa göre serbest bölgeler, Türkiye gümrük bölgesi parçası olmakla birlikte dolaşımı serbest olmayan malların bir gümrük rejimine tabi tutulmadan serbest dolaşma dahil edilmeden, gümrük mevzuatının öngördüğü hallerin dışında kullanmama veya getirmemek üzere konuldu, ticaret politikası önlemleri ile ithalat vergileri ve kambiyo mevzuatı uygulamaları açısından Türkiye gümrük bölgesinin dışında olan ve dolaşımı serbest olan bir malın serbest bölge konması dolayısıyla normal bir eşyanın ihraç edilmesine bağlı imkanlardan faydalandığı yer şeklinde tanımlanmıştır.

Bu çerçevede, Serbest Bölgeler gümrük bölgesinin parçasıdır. Ama kambiyo ve gümrük mükelleflerine yönelik mevzuatın hükümleri. Ayrıca, Avrupa Birliği üyeliğinin kabul edildiği zamana kadar gümrük rejimi bakımından Türkiye'nin gümrük bölgesinin dışında menşei kurallarının uygulanması açısından ise Türkiye'nin gümrük bölgesi sayılacaktır (SBK, geçici md, 6).

Türkiye'deki bir serbest bölge ile yurtdışındaki bir yeri yapılacak ticari işlem, dış ticaret kurallarına bağlıdır. Ama Türkiye'deki serbest bölgeden başka bir ülke ve başka bir serbest bölgeye yapılacak ticari işlem dış ticaret kurallarına bağlı değildir (SBK. Md. 8). Öte yandan, esas itibarıyla Serbest Bölgelerde faaliyet gösteren kişilerin faaliyetleri vergiye tabi olmakla birlikte; bölgedeki kazanç ve işlemlere vergi istisnaları uygulanacaktır (SBK, md, 6).

Serbest Bölge sınırlarını belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna (Cumhurbaşkanı) aittir (SBK, md,2). Türkiye yurt dışında da serbest bölge kurabilecektir. Bakanlar Kurulu (Cumhurbaşkanı), özel bölge, serbest bölge, lojistik merkezleri ile dış ticaret merkezleri'nin yurtdışındaki kurulacak ülkesini belirlemeye ve bu bölgelere Türk menşeli şirketler tarafından yapılması planlanan yatırımlara dönük kamu yardımlarını tespit etmeye yetkilendirilmiştir (6772 sayılı Kanunla, SBK'ya eklenen Ek 2'nci madde). Ayrıca, Ekonomi Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlıklarına ortaklaşa Serbest Bölgelerde faaliyette iş ve işlemlerin basitleştirilmesine ilişkin usul ve esasları belirleme görevi verilmiştir (SBK,md, 8).

Serbest bölge uygulamasının tercihindeki en temel nedenlerden biri yurt içindeki vergi niteliğinde olan mali hükümlerden kurtulmaktır. Bunun yanında ithal edilen girdileri kullanarak üretilen ürünlerin yurt dışındaki pazarlara satan emek gücünün kullanıldığı işletmelerde etkin şekilde bulunan firmalar açısından serbest bölgeler

önemli imkanlar sunmaktadır. Reeksport, Transept ticaret ya da takas faaliyetlerinde bulunan işletmeler ve döviz işlemi yapan işletmeler açısından serbest bölgeler uzun vadede avantajlıdır. Öte yandan banka ve sigorta sektörlerinde de vergi avantajları olmaktadır (Alptürk, 2003, s.128).

Anlaşılabacağı üzere Serbest Bölgelerin kuruluş amacı 1980'lerin başında, Türkiye'nin ihracata dayanan kalkınma modelinin benimsemesi yönündeki ekonomik politikalar ile uyumludur.

2.2. OTOMOTİV SEKTÖRÜ İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER

Orta teknoloji ürünü üreten otomotiv sanayide, imalat yapılabilmesi için beş bin civarında değişik mal, ara malı, ham maddeye ihtiyaç duyulmaktadır. Öte yandan sanayide katma değer yaratan işçilik olduğu gibi imalat maliyetleri içinde büyük paya sahip motor, motor aktarma elemanları, tasarım, yazılım gibi mal ve maddi varlığı olmayan değerler de önemli ölçüde bu katma değeri artırmaktadır. Ayrıca, teknolojiye hızlı gelişmeler üretim yapısını ve girdilerin mahiyetini ve maliyetlerini de değiştirmektedir. Ülkemizdeki otomotiv sanayicileri maliyetleri ve riskleri azaltmak amacıyla ihtiyaç duyulan hammadde, ara malı gibi imalat birleşenlerinin yerleştirilme hedefleri olduğunu belirtmişlerdir (GİTES, 2016).

Türk Otomotiv Sanayiinde motorlu araç üreten 14 firma bulunmaktadır. Türkiye'de Renault, Tofaş, Toyota, Hyundai ve Honda firmaları binek otomobil imal etmektedir (Honda Türkiye'de fabrikasını kapatma kararı almıştır). Kamyon ve kamyonet imal eden on firma (Anadolu Isuzu, BMC, Hyundai, Karsan, MAN, Mercedes-Benz, Ford Otosan, Otokar, Temsa, Tofaş). Otobüs ve minibüs imal eden dokuz firma bulunmaktadır (Isuzu, BMC, Karsan, Mercedes-Benz, Hyundai, Otokar, Ford Otosan, Temsa, M.A.N).

Otomotiv ana sanayinde faaliyet gösteren on dört firmanın on tanesi, belirli oranda ya da Honda, Toyota gibi tamamen yabancı sermayeli kuruluşlardır.

Otomotiv ana sektöründe faaliyet gösteren firmaların üretim yerleri, üretime başlama tarihleri, lisansları, sermayeleri, ortaklık yapıları, gibi genel bilgiler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 2.1. Otomotiv Sanayi Firmaları Hakkında Genel Bilgi

OTOMOTİV SANAYİİ FİRMALARI HAKKINDA GENEL BİLGİLER - 2019

General Information On The Automotive Manufacturers - 2019

OCAK SONU/By the end of January

FİRMALAR Firms	ÜRETİM YERİ The Production Place	ÜRETİME BAŞLAMA TARİHİ Starting Year Of Production	LİSANS Licence	SERMAYE Capital (1000 YTL)	YABANCI SERMAYE Foreign Cap. (%)	KAPALI ALAN Covered Area (1.000 M2)	TOPLAM ALAN Total Area (1.000 M2)
A.O.S.	KOCAELİ	1966	ISUZU	84.000	29,73	99	299
FORD OTOSAN	ESKİŞEHİR	1983	FORD	350.910	41,04	117	1.125
	GÖLCÜK/KOCAELİ	2001				414	712
	YENİKÖY/KOCAELİ	2014				127	639
HATTAT TRAKTÖR	TEKİRDAĞ	2002	VALTRA, HATTAT	40.000	0	51	195
HONDA TÜRKİYE	KOCAELİ	1997	HONDA MOTOR EUROPE. LTD.	180.000	100	80	292
HYUNDAI AŞSAN	KOCAELİ	1997	HYUNDAI MOTOR COMP.	627.235	70	123	687
KARŞAN	BURSA	1966	HYUNDAI MOTOR COMPANY MENARINI BUS	600.000	0	104	237
M.A.N. TÜRKİYE	ANKARA	1966	MAN TRUCK & BUS AG	65.000	99,9	111	317
M.BENZ TÜRK	İSTANBUL	1968	MERCEDES BENZ	275.000	84,99	267	515
	AKŞARAY	1985				143	687
OTOKAR	SAKARYA	1963	FRUEHAUF	24.000	0	144	560
O.RENAULT	BURSA	1971	RENAULT	323.381	51	356	630
TEMSA	ADANA	1987	TEMSA	210.000	0	115	510
TOFAŞ	BURSA	1971	FIAT	500.000	37,8	410	978
TOYOTA	SAKARYA	1994	TOYOTA	150.165	100	256	917
T.TRAKTÖR	ANKARA	1954	NEW HOLLAND / CASE IH	53.369	37,5	82	257
	SAKARYA	2014				69	402
TOPLAM/Total				3.483.080		3.088	8.868

Kaynak: Kaynak: Otomotiv Sanayii Genel ve İstatistik Bülteni General and Statistical Information Bulletin of Automotive Manufacturers, http://www.osd.org.tr/sites/1/upload/files/2019_YILLIK-5401.pdf, 18.05.2018

Türk otomotiv sektöründe yapılan yatırımlar 2018 yılında 871.000.000 Amerikan Doları olarak gerçekleşmiştir.

Yatırımların, 130.000.000 Amerikan Doları tutarındaki bölümü kapasite artırımı için; 110.000.000 Amerikan Doları tutarındaki bölümü modernizasyon için; 482 000.000 Amerikan Doları tutarındaki bölümü yeni model için; 60.000.000 Amerikan Doları tutarındaki bölümü kalite artırmak için; 34.000.000 Amerikan Doları tutarındaki bölümü imalatla yerlileştirmeyi artırmak için; 55.000.000 Amerikan Doları tutarındaki bölümü diğer amaçlarla yapılmıştır. Görüleceği üzere sektörde sürekliliğin

sağlanabilmesi için devamlı yatırım yapılması gereklidir. Öte yandan, yerleşme çabalarının sürdürüğü de anlaşılmaktadır.

Ayrıca, sektörde faaliyet gösteren firmaların faaliyet raporları ile bağımsız denetim raporları incelendiğinde önemli ölçüde Ar-ge çalışması yapıldığı görülmektedir. Otomotiv Sanayi firmaların yatırım harcamaları Otomotiv Sanayi Yatırımları başlıklı tabloda yer almaktadır.

Tablo 2.2. Otomotiv Sanayi Yatırımları

OTOMOTİV SANAYİ YATIRIMLARI (USD)					
Realized Sectorial Investments (USD)					
ARALIK SONU/By the end of December					
PROJE TİPİ Projects	2014	2015	2016	2017	2018
KAPASİTE ARTTIRIMI Capacity Development	150.000.000	43.000.000	82.000.000	80.000.000	130.000.000
MODERNİZASYON Modernization	60.000.000	221.000.000	63.000.000	96.000.000	110.000.000
YENİ MODEL New Model Development	1.000.000.000	615.000.000	825.000.000	479.000.000	482.000.000
KALİTE ARTTIRICI Quality Development	26.000.000	23.000.000	53.000.000	54.000.000	60.000.000
YERLİLEŞTİRMEYİ ARTTIRICI Localization	8.000.000	5.000.000	12.000.000	9.000.000	34.000.000
DİĞER Others	130.000.000	147.000.000	96.000.000	58.000.000	55.000.000
TOPLAM Toplam	1.374.000.000	1.054.000.000	1.131.000.000	776.000.000	871.000.000

Anılan sanayide faaliyet gösteren on dört firmada 2018 yılı sonu itibariyle toplam 52.066 kişi çalışmaktadır. Bu çalışanlardan, 40.259 kişi mavi yakalı, 1.069 kişi yönetici, 1.509 kişi yönetici mühendis, 4.745 kişi mühendis 4.484 kişi büro personeli. Anlaşılabileceği üzere, on dört firma önemli ölçüde istihdama katkıda bulunmaktadır.

Türk Otomotiv Sanayide faaliyet gösteren firmaların 2018 yılı sonu itibariyle imal ettikleri motorlu araç sayısı 1.587.836 adettir. Sektörün toplam İmalat miktarları 2017 yılına kadar artarak 1.749.572 adede ulaşmış; ancak, 2018 yılında imal elen motorlu araç sayısı 161.736 adet azalmıştır. Toplam imalat kapasitesi 2.093.887 adet/yıl olan sektörde, kapasite kullanım oranları da 2018 yılında %88 iken 2018 yılında %78'e düşmüştür. Firmaların yıllar itibariyle imalat miktarları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 2.3. Otomotiv Sanayi Firmalarının Üretim adetleri

FİRMALAR/MODELLER	Firms/Models	2014	2015	2016	2017	2018
HYUNDAI ASSAN						
Otomobil	P. Car	203.157	226.500	230.010	226.979	203.000
TOPLAM	Total	203.157	226.500	230.010	226.979	203.000
KARSAN						
Kamyon	Truck	3	0	0	0	0
Minibüs	Minibus	1.544	1.625	1.142	1.230	1.042
Midibüs	Midibus	99	602	152	327	213
Otobüs	Bus	43	384	91	180	339
Kamyonet	Pick Up	25	4.628	4.262	4.290	5.130
TOPLAM	Total	1.714	7.239	5.647	6.027	6.724
M.A.N. TÜRKİYE						
Otobüs	Bus	1.051	1.743	1.826	2.145	2.558
TOPLAM	Total	1.051	1.743	1.826	2.145	2.558
M. BENZ TÜRK						
Otobüs	Bus	3.686	4.253	4.231	3.792	3.708
Kamyon	Truck	18.519	19.688	9.885	13.351	17.148
TOPLAM	Total	22.205	23.941	14.116	17.143	20.856
OTOKAR						
Midibüs	Midibus	2.066	2.815	990	1.319	1.123
Minibüs	Minibus	12	0	0	0	0
Kamyon	Truck	359	531	0	430	457
Kamyonet	Pick Up	423	553	706	465	195
Otobüs	Bus	406	714	665	493	594
TOPLAM	Total	3.266	4.613	2.361	2.707	2.369
FİRMALAR/MODELLER	Firms/Models	2014	2015	2016	2017	2018
OYAK-RENAULT						
Otomobil	P. Car	318.246	339.240	340.000	365.002	336.778
TOPLAM	Total	318.246	339.240	340.000	365.002	336.778
TEMSA						
Otobüs	Bus	1.105	1.233	1.034	1.203	928
Kamyon	Truck	0	0	979	1.152	720
Midibüs	Midibus	1.395	1.689	1.071	1.184	901
TOPLAM	Total	2.500	2.922	3.084	3.539	2.549
TOFAŞ						
Otomobil	P. Car	59.109	75.644	193.530	216.437	168.364
Kamyonet	Pick Up	163.698	202.610	189.965	167.737	133.386
TOPLAM	Total	222.807	278.254	383.495	384.174	301.750
TOYOTA						
Otomobil	P. Car	131.504	115.893	151.236	279.902	257.084
TOPLAM	Total	131.504	115.893	151.236	279.902	257.084
TÜRK TRAKTÖR						
Traktör	F. Tractor	45.823	47.536	46.031	48.302	34.114
TOPLAM	Total	45.823	47.536	46.031	48.302	34.114
GENEL TOPLAM	Grand Total	1.218.848	1.410.034	1.536.673	1.749.572	1.587.836

Otomotiv sektöründe imalat adetleri incelendiğinde, 2018 yılında Türkiye’de en fazla araç üreten firmanın 373.702 adet motorlu araç imalatı ile Ford Otosan olduğu; Ford Otosan’ı 336.778 adet motorlu araç imalatı ile Renault’un izlediği üçüncü sırada 301.750 adet motorlu araç imalatı Tofaş’ın izlediği görülmektedir. Ancak bu sıralama yıllara değişiklik gösterebilmekte ilk üç sıra değişmemekle birlikte sıralama değişebilmektedir.

Otomotiv Sanayinin ihracat yapısı incelendiğinde, otomotiv sektörünün ihracatın lokomotif sektörü haline geldiği aynı zamanda cari fazla veren bir sektör olduğu görülmektedir.

Sektör 2018 yılında 1.334.326 adet motorlu araç ihraç ederek, 21.932.941.390 Amerikan Doları hasılat elde etmiştir. İhracat içinde 875.531 adet ve 11.059.559.315 Amerikan Doları hasılat ile otomobil ilk sırayı almış; İkinci sırada 372.949 adet ve 5.648.023.980 Amerikan Doları hasılat ile Kamyonet / Pick Up almıştır. Üçüncü sırada, 7.659 adet ve 1.377.767.091 Amerikan Doları hasılat ile Otobüs yer almaktadır. Kamyon 14.478 adet ihracat ve 1.027.575.840 Amerikan Doları hasılat ile dördüncü sırada, 47.740 adet ihraç edilmesi rağmen 957.781.653 Amerikan Doları hasılat elde eden minibüs beşinci sırada yer almıştır. Midibüs ise sadece 846 adet ihraç edilmiş 70.098.789 Amerikan Doları hasılat elde edilmiştir. Traktörler ise 15.123 adet ihraç edilmiş 364.268.821 Amerikan Doları hasılat elde edilmiştir. Ayrıca, yedek parça ihracatı nedeniyle, 1.427.865.901 Amerikan Doları hasılat elde edilmiştir. Sektörün ihracat yapısına yönelik bilgileri aşağıda tabloda yer verilmiştir

Tablo 2.4. Otomotiv Sanayi Firmalarının İhracatlar

YILLAR / Years	ARALIK SONU / By the end of December									
	2014		2015		2016		2017		2018	
TIPLER / Types	ADET Units	DEĞER \$ Value	ADET Units	DEĞER \$ Value	ADET Units	DEĞER \$ Value	ADET Units	DEĞER \$ Value	ADET Units	DEĞER \$ Value
OTOMOBİL / P. Car	581.652	6.641.451.814	604.839	5.893.205.938	745.781	7.807.088.252	921.480	10.981.886.303	875.531	11.059.559.315
KAMYON / Truck	1.279	86.162.810	1.406	86.029.870	5.487	375.584.099	7.757	525.994.988	14.478	1.027.575.840
KAMYONET / Pick Up	270.224	4.142.147.105	341.801	4.531.666.830	347.979	4.627.966.482	350.127	4.961.315.332	372.949	5.648.023.980
OTOBÜS / Bus	4.481	911.108.347	5.677	978.524.721	6.468	1.114.745.917	7.082	1.224.854.321	7.659	1.377.767.091
MINİBÜS / Minibus	26.453	533.962.510	38.252	655.374.057	34.794	630.263.627	45.796	843.888.325	47.740	957.781.653
MİDİBÜS / Midibus	946	71.981.503	448	39.387.682	915	76.329.822	710	57.883.731	846	70.098.789
TRAKTÖR / F. Tractor	17.014	432.620.584	14.932	334.181.251	13.643	310.580.989	13.123	301.627.327	15.123	364.268.821
YEDEK PARÇA / Miscellaneous Parts		939.320.863		663.104.729		797.170.605		1.219.654.369		1.427.865.901
TOPLAM / Total	902.049	13.758.755.506	1.007.355	13.181.475.078	1.155.067	15.739.729.793	1.346.075	20.117.104.696	1.334.326	21.932.941.390
YURTİÇİ / TEŞVİKLI SATIŞLARI HARİÇTİR / Excluding Local Incentive Sales										

Sektörün önemli bir özelliği de dış ticaret dengesinin sağlıklı olmasıdır. Diğer bir anlatımla, Otomotiv sektöründe dış ticaret fazlası verilmektedir. Nitekim 2018 yılında

sadece Almanya ile yapılmış olan dış ticarete 551.923.000 Amerikan Doları dış ticaret açığı verilmiştir (www.osd.org.tr, 2019). Daha önce dış ticaret açığı verilmiş olan İspanya, Polonya, Romanya, Macaristan ve Fas ile olan dış ticarete ticaret dengesi fazla vermiştir. İlk çeyrek dönemde de dış ticaret açığı verdiğimiz ülke yoktur. Ancak, bu durum Türkiye’de döviz kuru artışlarının yüksekliğinden kaynaklanıyor olabilir. Bu konuda yorum yapmak için çok erkendir. Ükelere göre dış ticaret dengesi aşağıdaki

Tablo 2.5. Ükelere Göre Toplam Dış Ticaret Dengesi

Ükelere Göre Toplam Otomotiv Dış Ticaret Dengesi (İhracatımızda İlk 20 Ülke) 2009-2019⁶:

GTİP 87 - Dış Ticaret Dengesi (1000 \$)	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019 Ç1	2019 Ç1	
												İhracat	İthalat
Fransa	1.648.409	663.091	481.770	624.142	928.442	1.128.957	746.784	1.171.999	1.465.839	1.952.842	597.336	748.941	151.605
Almanya	-1.381.474	-2.518.140	-3.844.416	-3.136.404	-3.899.778	-3.081.402	-3.693.786	-2.605.450	-2.010.600	-551.923	186.089	725.635	539.546
Birleşik Krallık	430.177	541.104	336.692	431.924	909.453	1.498.280	1.552.577	1.059.242	1.628.095	1.951.113	614.751	671.102	56.351
İtalya	1.057.713	1.029.808	788.246	577.306	548.964	596.988	634.296	1.570.629	1.884.207	2.292.701	523.272	631.695	108.423
İspanya	-594.100	-705.333	-839.527	-671.317	-940.499	-495.381	-692.650	-697.507	-208.009	337.109	289.171	441.509	152.338
Belçika	371.031	143.324	308.396	386.320	629.808	710.864	675.360	691.711	944.707	1.124.553	274.463	287.656	13.193
Polonya	-71.177	-192.465	-350.261	-165.809	-270.268	-282.746	-356.199	-321.359	-5.861	412.709	154.429	272.559	118.130
Slovenya	432.660	161.578	406.801	349.939	470.546	510.600	574.628	675.301	796.642	1.030.686	267.362	271.939	4.577
Hollanda	559	-20.203	95.157	255.225	209.456	177.854	104.299	473.735	521.462	602.551	211.142	220.375	9.233
İsrail	68.851	358.061	343.993	290.230	388.372	507.006	464.376	427.166	504.417	473.448	209.760	209.961	201
Romanya	27.226	-28.917	-26.406	-100.064	-363.313	-165.666	-239.443	-128.016	-84.871	119.476	142.452	197.776	55.324
ABD	334.900	241.811	353.369	586.980	460.672	146.293	400.559	410.557	1.124.583	789.357	135.729	192.215	56.486
Macaristan	20.681	29.119	11.835	8.368	-99.284	-217.091	-166.857	-136.276	-11.374	144.336	81.617	106.968	25.351
İsveç	49.278	112.821	110.654	133.682	177.133	161.550	207.857	250.336	347.272	379.415	87.912	100.818	12.907
Fas	70.320	30.262	58.527	132.334	211	33.380	14.699	-138.016	-117.408	131.116	77.023	96.492	19.468
Rusya Federasyonu	229.880	585.717	830.137	766.774	941.441	640.632	208.550	165.855	226.268	296.391	89.785	94.662	4.877
Portekiz	54.061	109.029	68.344	21.178	32.393	68.579	72.275	157.808	215.952	316.123	65.318	79.436	14.118
Umman	4.100	2.667	4.677	2.738	2.997	3.537	6.317	4.644	20.774	160.413	68.971	69.055	83
Avusturya	66.011	55.808	77.212	71.966	110.144	179.055	115.220	179.113	197.937	183.136	40.802	57.542	16.740
Bulgaristan	46.916	37.256	83.473	73.490	78.149	117.649	106.132	155.904	180.403	218.101	56.541	57.345	804

3. İHRACATTA VERGİ TEŞVİKLERİ

Çalışmanın bu bölümünde ihracat işlemlerine uygulanan vergi teşvikleri ele alınmaktadır.

3.1. DAHİLDE İŞLEME REJİMİ

İhracatçı firmaların uluslararası pazara girebilmesi, uluslararası pazarda rekabet gücü kazanması ve rekabet koşullarını sürdürülebilmesi; mikro düzeyde ele alındığında, esas olarak uluslararası nitelikte, kalitede ve maliyette mal imal etmelerine bağlıdır.

Firmalar uluslararası piyasalarda rekabet edebilecek malları imal edebilmek için; a) Uzun dönemli ve uluslararası düzeyde stratejik düşünebilen, verimliliğin önemini kavramış lider iş insanı, b) Teknoloji ve bilgi birikimi, c) Finansman (sermayeye, kredi), d) Gerekli teknoloji ve donanımına sahip bir imal yerine (işletme, fabrika), d) Nitelikli ve eğitilmiş işgücüne, e) Uluslararası pazarda rekabet edebilecek malları imal edebilecek nitelikte ham madde, yarı mamul madde, mamul madde ve ambalaj malzemesi gibi birleşenlere ihtiyaç duyarlar.

Öte yandan küreselleşme (Mal, hizmet ve sermayenin serbest dolaşımı, gümrük duvarlarının zayıflaması hatta kalkması, devletlerin doğrudan ve nakit desteklerinin uluslararası sözleşmelerle kaldırılması, vb.), gelişmekte olan ülkelerin ihracatçı firmaları için bir yandan uluslararası pazardan ucuz mal ve işçilik temin edebilme gibi fırsatlar yaratmıştır. Diğer yandan, ihraç edilecek malın imalatı sırasında kullanılacak ara mal ve hammadde üretimi yapan işletmelerin, aynı nitelik ve fiyata imalat yapamaması durumunda, ihracat yapmak için ithalata bağımlı olunması gibi bir sonuç ortaya çıkarmaktadır. Hele ihracatçı firmaların yarattığı katma değer düşükse, bu durum, boşa kürek çekmek anlamına gelecektir. Ayrıca, uluslararası pazarda rekabetin amansız olması da (uluslararası firmaların üstün rekabet gücü, vb.) başlı başına bir sorundur.

Uluslararası ticaret anlaşmaları, ticaretin serbest hale getirilmesi için rekabeti bozucu nakit ihracat desteklerinin kaldırılmasını öngörmektedir. Bu durumda, ihracatı

teşvik etmek için devletler uluslararası anlaşmaların koşullarına aykırı olmayan yöntem ve araçlarla ihracatı teşvik etmek zorunda kalmaktadır. İşte “Dâhilde İşleme Rejimi” uluslararası anlaşmalara aykırı olmayan; uluslararası pazarda ihracatçılara rekabet ve ihracatı geliştirme imkânı sağlayan bir ihracatı teşvik sistemidir.

Türkiye’nin imalat sanayiinde faaliyet gösteren ihracatçı firmaların uluslararası pazarda yer edinme, böyle bir kurtlar sofrasında, bu pazardan pay alma mücadelesinin ne kadar meşakkatli olduğu ortadadır.

Türkiye’nin 1996 yılında gümrük birliğine girmesi ile ihracat teşvikleri, gümrük tarifeleri ve ticaret genel sözleşmesi hükümleri çerçevesinde kaldırılmıştır.² İşte bu noktada, ihracatçı firmalara uluslararası pazarda rekabet imkânı sağlanması ve ihracatın geliştirilmesi amacıyla ihracat teşvikleri yerine, GATT sözleşmesine aykırı olmayan “Dâhilde İşleme Rejimi” uygulamaya sokulmuştur.

Dâhilde İşleme Rejimi esas itibarıyla, ihraç mallarının imalatında kullanılan/kullanılacak ambalaj malzemesi, ham madde, yarı mamul madde, mamul madde gibi mallarının, vergilerden müstesna tutularak ithal edilmesini sağlayan bir teşvik sistemidir. Eşyanın tabiatına uygun olarak, her vergi istisna ya da muafiyetinde olduğu gibi söz konusu ithal mallarının “Dâhilde İşleme Rejimi” çerçevesinde vergilerden müstesna olarak ithal edilebilmesi için belirli koşullar vardır.

Yapılan genel açıklamalardan sonra “Dâhilde İşleme Rejimi”ni tanımlayalım. 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nda gümrük rejimleri, genel gümrük rejimi ve ekonomik gümrük rejimi olarak iki ana gruba ayrılmıştır. Dâhilde İşleme Rejimi ekonomik etkili gümrük rejimleri arasında sayılmıştır. Gümrük Kanunu’nun 108’inci maddesinde

² Roma Anlaşması ile kurulan ve kurucuları, Belçika Krallığı, Fransa Cumhuriyeti, Lüksemburg Krallığı, Hollanda Krallığı, Batı Almanya Cumhuriyeti ve İtalya Cumhuriyeti olan Avrupa Ekonomik Topluluğuna, kuruluşundan bir buçuk yıl sonra katılmak amacıyla 31.07.1959 tarihinde Türkiye Cumhuriyeti müzakerelere başlamak üzere başvurmuştur (Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı, İrlanda Cumhuriyeti ve Danimarka Krallığı henüz üye değildir. Yunanistan Cumhuriyeti aynı yıl başvuru yapmıştır.). Müzakereler tamamlanarak, 12.09.1963 yılında Ankara Anlaşması imzalanmış; Anlaşma, 01.12.1964 yılında yürürlüğe girmiştir. Böylece, hazırlık dönemi, geçiş dönemi ve son dönemden oluşan üyelik/ortaklık süreci başlamıştır. Süreç Ankara Anlaşması, Katma Protokol ve Ortaklık Kararları çerçevesinde yürütülmektedir. Bu çerçevede, 14.04.1987 tarihinde Türkiye Cumhuriyeti Tam Üyelik Başvurusunda bulunmuştur. 01.01.1996 tarihinde gümrük birliği işlemeye başlatılmış ve Türkiye Avrupa Ekonomik Topluluğu’na tam üyelik için son döneme girmiştir. Ancak, son dönem hala tamamlanamamıştır.

Dolaşımı serbest olmayan mal, işleme uğramış ürün üretiminde kullanıldıktan sonra Türkiye’den tekrar ihraç etmek için gümrük vergisi ve ticaret politikası tedbirlerine bağlı olmadan ve vergi teminatına bağlanarak dahilde işleme rejimi çerçevesinde geçici ithalatı gerçekleştirilebilir. Malın işleme uğramış ürün olarak ihraç edilmesi durumunda ise teminatlar iade edilir. Malın böylece dahilde işleme rejimi kapsamında değerlendirilmesi koşullu muafiyet sistemidir.³”

Gümrük Yönetmeliği’nin 349’uncu maddesinde Dâhilde İşleme Rejimi için verilen tanım, şöyledir;

...İşleme uğramış ürün üretiminde kullanıldıktan sonra Türkiye’den tekrar ihraç etmek için serbest dolaşım da olmayan malın vergileri teminata bağlanarak geçici olarak ithal edildiği ya da serbest dolaşıma dahil edildi ihraç işleminin gerçekleştirilmesi durumunda teminatların ya da verginin tekrar yâd edildiği rejimdir.

Özetle ihracatçı firmalarca, ihracatta taahhüdünde Bulunarak, ihracı planlanan ürünlerin imalatında kullanılan hammadde, mamul veya yarı mamul madde, arama al, ambalaj malzemesi ya da yardımcı madde öncelikle gümrük vergisi ve bazı vergilerden müstesna tutulması olarak çeşitli kolaylıklar ve teşviklerden yararlanılabilir. İşte bu teşviklerin sistematik bütününe “Dâhilde İşleme Rejimi” adı verilir.

Dâhilde İşleme Rejimi çerçevesindeki ihracat teşvikleri ile ihracatçı firmalara, Türkiye’de imal edilecek ihraç mallarının imalatında kullanılacak ham madde, yardımcı madde, ambalaj malzemesini uluslararası piyasa fiyatlarından temin etmelerini sağlaması öngörülmektedir. Böylece ihraç mallarının -işçilik ve diğer giderler dışında- imalata sevk edilen mal girdilerine ilişkin olarak maliyetlerinin, uluslararası pazarlardan mal temin ederek ihracat yapan diğer ülkelerin firmalarının mal maliyetlerinden fazla olmasını engellemektir. Bu durumda, Türk ihracat ürünleri küresel piyasada yarışma imkanı kazandırılmış ya da rekabet gücünü artırılmış olacaktır. Öte yandan bu durum daha önce Türkiye’de imal edilmeyen ihraç ürünlerin imal edilerek ihraç edilmesi imkânı sağlayabilecektir. Diğer bir anlatımla, Dâhilde işleme rejiminin

³ Gümrük Kanunu’nun 3 ve 79’uncu maddeleri çerçevesinde gümrük rejimlerini; Genel Gümrük Rejimleri ve Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri olmak üzere iki ana başlık altında toplayabiliriz. Genel Gümrük Rejimleri, Serbest Dolaşıma Giriş Rejimi (İthalat Rejimi, İhracat Rejimi) Transit Rejimi Şartlı Muafiyet Sistemi Kapsamında Dâhilde İşleme. Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri, Antrepo Rejimi-Gümrük Antrepo Rejimi, Dâhilde İşleme Rejimi, Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi, Geçici İthalat Rejimi Hariçte İşleme Rejimi, Antrepo Rejimidir.

amacı, İhraç ürünlerinin küresel rekabet gücünü ve ürün çeşitliliğini arttırmak, ihraç ihraç pazarını geliştirmek ve ihracatı arttırmaktır.⁴

3.1.1. Dâhilde İşleme Rejiminin Uygulaması

Dâhilde İşleme Rejiminin uygulamasına ilişkin en detaylı, uygulamaya yön veren ve belirleyen hukuki metin 2006/12 sayılı Tebliğdir. Nitekim tebliğin kapsamını belirten 2'nci maddesinde, tebliğin İhraç edilmiş bir işlem görmüş ürünü elde etmede kullanılan ve ithal edilmesi vergiye bağlı olan mallara uygulanan dâhilde işleme hükümlerini kapsadığı açık olarak ifade edilmiştir. Tebliğ kuşbakışı incelendiğinde;

İhracatçıların hangi dâhilde işleme tedbirlerinden yararlanabileceği, hangi eşyalar için dâhilde işleme izni verilmeyeceği, hangileri için verilebileceği;

İhracatçıların dâhilde işleme rejiminden yararlanabilmesi için mutlaka başvuru yapılarak ihracat taahhüdünde bulunması ve belge ve izin alması gerektiği;

Belge ve iznin belirli süreler için verildiği ve bu süreler zarfında ihracatın gerçekleştirilerek ihracat taahhüdünün kapatılmasının zorunlu olduğu, aksi halde yaptırımlarla karşılaşılacağı ve bu işlemlerin sıkı bir kontrole tabi olduğu anlaşılmaktadır.

Diğer bir anlatımla tebliğ, Dâhilde İşleme Rejiminden yararlanılabilmesi için yol haritası niteliğindedir.

Aşağıda bu yol haritasına göre, Dâhilde İşleme Rejimi uygulaması açıklanmaya çalışılacaktır.

3.1.2. Dâhilde İşleme İzin Belgesi/ Dâhilde İşleme İzni

Dâhilde İşleme Rejimi (DİR) kapsamında işlem yapmak isteyen yükümlüler, ithalat işleminden önce, Ekonomi Bakanlığına (2006/12 sayılı Dâhilde İşleme Rejimi Tebliği, md, 15/a) başvurarak “Dâhilde İşleme İzin Belgesi (DİİB)”; Gümrük ve Ticaret Bakanlığına (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı birleştirilmeden önce Gümrük Müsteşarlığına başvuru yapılırdı) başvurarak “Dâhilde İşleme İzni” almak zorundadırlar (2006/12 sayılı Dâhilde İşleme Rejimi Tebliği, md, 15/b)

⁴ 27.01.2005 gün ve 25709 Sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmış olan 2005/8391 Sayılı Dâhilde İşleme Rejimi Kararı’nın 1’inci Maddesinde kararın amacı; Küresel piyasadaki fiyatlar üzerinden hammadde temin ederek ihracatın artırılması, ihraç edilen ürünlerin küresel piyasada rekabet edebilme gücünü arttırmak, ihraç pazarını ve ihraç ürünü çeşitliliğini arttırmak olarak belirtilmektedir.

Dâhilde İşleme İzin Belgesi ve Dâhilde İşleme İzni almak üzere kendilerine yapılan başvuruları, Ekonomi Bakanlığı// Ticaret Bakanlığı (2006/12 sayılı Dâhilde İşleme Rejimi Tebliği, md, 16) değerlendirecektir. Değerlendirme yapılırken, 2006/12 sayılı Dâhilde İşleme Rejimi Tebliği'nin 16'ncı maddesinde açıklanmış olan koşullar dikkate alınmaktadır. Bu koşulların en önemlileri; a) Yerli imalatçıların olumsuz etkilenmemesi, b) Katma değer yaratılması, c) Kapasite kullanımını artırması, d) İhraç malının uluslararası rekabet gücünü artırmasıdır.

Burada dikkat edilmesi gereken hususlardan birisi, “Döviz Kullanım Oranıdır”. Döviz kullanım oranı genel olarak azami % 85'tir. Ancak, belirli sektörler için döviz kullanım oranı farklı olarak tespit edilebilmektedir. Örneğin otomotiv sektöründe azami % 65 olarak tespit edilmiştir. Döviz kullanım oranının hesaplanmasında, ithalatlar için, CIF ithal tutarı/ FOB ihraç tutarı formülü kullanılmakta ve yüzde oranı tespit edilmektedir. Öte yandan malın fiyatı, bulunabilirliği, ve kalitesi açısından Yurtiçi piyasalardan temininin gerçekleşip gerçekleşmemesi durumu göz önüne alınarak rejim kapsamındaki malın ithaline kısıtlama getirebilmektedir. Belge alınması için yapılan başvurular, koşullara uygun ise başvuru sahiplerine belgeleri verilmektedir.

Ayrıca verilen Dâhilde İşleme İzin Belgeleri, liste olarak Resmî Gazete' de yayımlanmaktadır. (2006/12 sayılı Dâhilde İşleme Rejimi Tebliği, md, 17/son) Bu düzenleme, kamu yönetiminin şeffaf ve güvenilir olması açısından olumludur.

3.1.3. Dâhilde İşleme İzin Belgesinin Süresi

İhracatçının faaliyet gösterdiği sektör göz önüne alınarak, Dâhilde İşleme İzin Belgesi/Dâhilde İşleme İzni, on iki aya kadar olan bir süre için verilebilmektedir. Fakat imalat süresi on iki ayı aşan eşyalar ya da savunma sanayi, gemi inşa, komple tesis inşasına yönelik belgeler için, proje süresi dikkate alınabilir.

İmal edilecek malların ihracı ile ilgili süreler, belgenin üzerinde yazılıdır. Bu süreler, ilk ithalatın yapıldığı tarih dikkate alınarak azami 3 (üç) ay uzatılabilir.

Öte yandan, 2006/12 sayılı Dâhilde İşleme Rejimi Tebliğinin 25'inci maddesinde yer alan, zorunlu haller nedeniyle de ek süre verilebilir.

3.1.4. İhracatın Yapılması

2006/12 sayılı Dâhilde İşleme Rejimi Tebliği'nin 28'inci maddesinde ihraç edilmesi taahhüdünde bulunulan işlem görmüş bir malın Türkiye'den başka bir ülkeye ya da

Serbest bölgeye ihraç edilmesi halinde ihracat gerçekleşmiş olacaktır. Ancak, Serbest Bölgelere ihraç edilen malların belge/izin süresi bittikten sonraki üç ay içerisinde yurt dışına satılması gerekir. Bu mal üç ay içinde Serbest Bölgede veya Türkiye’de başka bir DİİB kapsamında kullanılırsa da şart yerine getirilmiş sayılır.

Bu belge ile satın alınmış olan girdileri kullanılarak üretilmiş olan ürünler, belge sahibi tarafından doğrudan ihraç edilebileceği gibi, ihraç edilmek üzere satıldığı başka firmalar tarafından da ihraç edilebilirler. Ayrıca temsilci vasıtasıyla da ihraç edilebilir.

3.1.5. Dâhilde İşleme İzin Belgesi, Kapatılması

İhracat taahhütlerinin kapatılması için ihracatçı firmalara herhangi bir kamu kuruluşu tarafından bildirim yapılmaz. Belge sahibi ihracatçı firma yetkililerince başvuru yapılması gereklidir. (2006/12 sayılı Dâhilde İşleme Rejimi Tebliği, md, 37/2).

Dâhilde İşleme İzin Belgesi’nde yer alan taahhüdün kapatılması için; belge süresinden sonraki itibaren üç ay içinde İhracat Genel Müdürlüğü tarafından belirlenmiş olan bölge müdürlüklerine başvurulacaktır.

Dahilde işleme izni kapsamında alınan taahhüdün kapatılması için verilen iznin bitiminden itibaren ki bir ay içinde yetkili gümrük idaresine başvuru yapılacaktır

3.1.6. Dâhilde İşleme Rejimi Kapsamındaki Vergi Teşvikleri

Bir ülkenin refahı mümkün olduğu kadar çok miktarda kaliteli ve düşük/makul maliyeti mal ve hizmet üretimine bağlıdır. İhracatın arttırılabilmesi için de aynı koşullar geçerlidir. Ancak, bu üretimin ve ihracatın sürdürebilmesi için gerekli olan ve çeşitli nedenlerle - teknoloji yetersizliği nedenliye imal edilemeyen ya da yüksek maliyetlerle imal edilebilen- mal ve hizmetlerin ithal edilmesi lazımdır. Çünkü ihraç edilebilir kaliteli, uluslararası normlara uygun malın uluslararası piyasalarda rekabet edebilmesi için fiyatının da uluslararası piyasada rekabet edebilir düzeyde olması gereklidir. Satış fiyatını etkileyen en önemli unsurlardan birisi de satılan malın maliyetleridir.

Öte yandan, türü ne olursa olsun, devlete ödenen her vergi, değişik etkiler yaparak, ham madde, enerji, işçilik, finansman, ulaşım, kira gibi maliyet unsurlarını ve dolayısıyla tüm fiyatları etkilemektedir (Maç, 2002). Demek ki Dâhilde İşleme Rejimi kapsamında ithal edilen -ve ülkede imal edilecek- malın maliyetlerine giren vergilerin arındırılması vergi yükünün olmaması rekabeti etkilemektedir.

Dâhilde İşleme Rejimi çerçevesinde, esas itibarıyla, vergi teşvikleri yer alır ve ihraç edilen malların üretiminde kullanılan ithal mallarının gümrük vergisi yükünden arındırılmasını sağlamayı öngörür.⁵

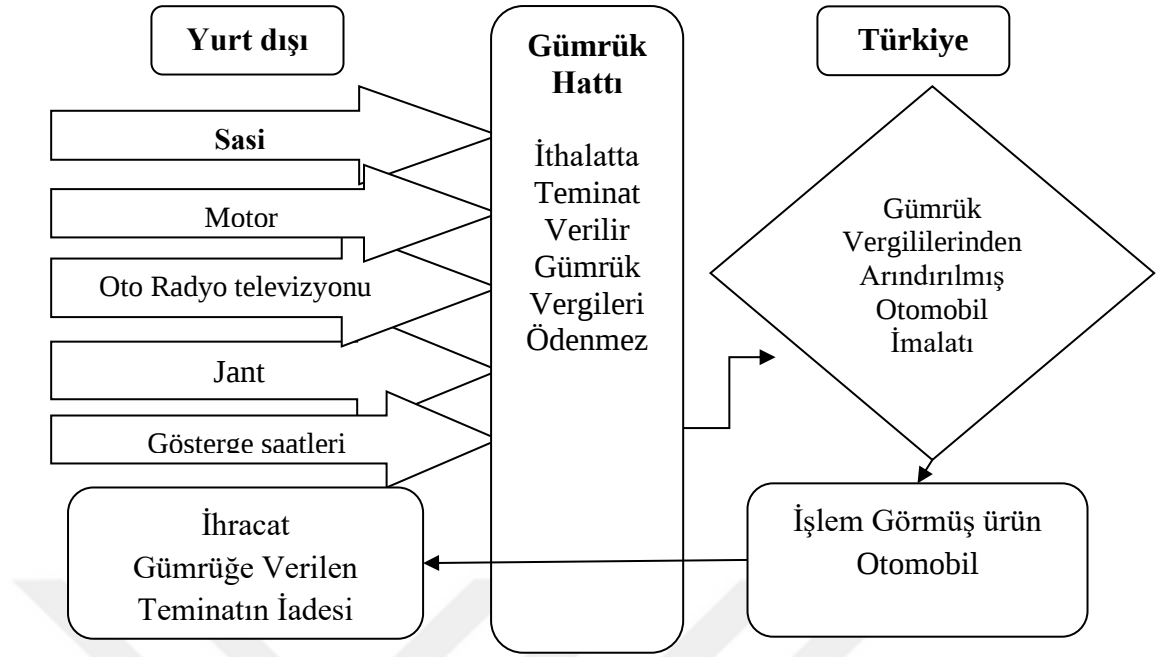
Vergi yükünden arındırma, vergi ödenmemesi, ödenen verginin iade edilmesi, ya da verginin ertelenmesi şekillerinde karşımıza çıkmaktadır. Bu kapsamda arındırılacak vergiler, gümrük vergileridir. Gümrük vergilerinden kastedilen, eşyanın ithali esnasında Gümrük İdaresince tahsil edilen bütün vergiler ve gümrük vergisiyle eş etkili bütün mali yüklerdir. (Şahin, 2016, s.152-157).

Eşyanın ithali sırasında ödenen vergi mali yükler; a) Gümrük Vergisi, b) Anti Damping Vergisi, c) Telafi Edici Vergi, d) İthalde alınan Katma Değer Vergisi, e) Özel Tüketim Vergisi, f) Harç, g) Hal Rüsumu, h) Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu, ı) Toplu Konut Fonu, i) Tütün Fonu, j) Çevre Katkı Payı, k) TRT Bandrol Ücreti, l) Kültür ve Turizm Bakanlığı Kesintisi” gibi vergi, resim harç ve mali yüklerdir.

Sıralanan bu vergi ve mali yükler (Katma Değer Vergisi Hariç)normal koşullar altında ithal edilen malın maliyetleri ya da gideri içinde yer alır; dolayısı ile satış fiyatı içerisinde yer alır ve ihraç malının fiyatını artırır.

Dâhilde İşleme Rejimi ile mal maliyetlerinde yapılan gümrük vergilerinden arındırma, imal edilen mal maliyetlerini düşürerek, ihraç mallarına uluslararası piyasalarda rekabet edebilecek fiyat sağlanmayı hedeflemektedir. Öte yandan, yurt içinde imal edilen malların talep edilen kalite ve niteliklere sahip olmaması halinde, ihracatçı firmalara, düşük maliyetle girdi temin etme imkânı vermektedir. Dâhilde İşleme Rejimi çerçevesinde sistem aşağıdaki şemada gösterildiği gibi çalışmaktadır.

⁵ İşlenmiş malın ihraç edileceği ülkeye ve işlenmiş ürünün ithalatçı ülkede tercihli tarifieden yararlanacak olmasına bağlı olarak ithal eşyasının gümrük vergisi yükü taşıyacağı durumlar da vardır.



Şekil 3.1. Dâhilde İşleme Rejiminin Çalışma Sistemi

Ancak Katma Değer Vergisinin durumu farklıdır. Katma Değer Vergisi normal koşullarda mal maliyetleri içinde yer almaz.⁶ Sadece finansman etkisi yaratır.

Otomobil imal eden bir firma şasi, motor, oto radyo ve televizyonu, jant ve göstergelerini Dâhilde İşleme Rejimi çerçevesinde teminat vererek, vergisiz olarak ithal etmektedir. Bu aşamada, gümrük vergisi, KDV, ÖTV (Radyo, Televizyon için), TRT Bandrol ücreti (Radyo, Televizyon için), KKDF (ithalat ödeme türüne göre) ödemeyecek; gümrüğe teminat verecektir. Otomobili imal edip ihraç ettiği zaman, teminatı çözdürecektir.

Dâhilde İşleme Rejiminin uygulanmasına karşı çıkan, bu uygulamayı eleştiren görüşler de mevcuttur. Her şeyden önce vergilerden vazgeçilmiş olması, devlete vergi geliri kaybı, yani vergi maliyeti yüklemektedir. Bu rejim kapsamında ithal edilen ürünlerin ihraç edilme koşulu bulunduğundan sağlanan vergi muafiyetinin kamuya ek bir yük getirmeyebileceği, ihracatçı firmaların imalat ve gelirlerinin artması nedeniyle alınacak yurt içi vergilerin bu alınmayan vergilerden daha fazla olacağı söylenebilir. Ancak, ihracat koşulu yerine getirilmez ve ithal edilen girdiler yurt içi piyasada satılırsa; kamu kesin olarak gelir kaybına uğrar.

⁶ Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan ihracat istisnası "Tam İstisna" olarak Kanunun 32'nci maddesi uyarınca iadeye tabi tutulmasaydı; kısmi istisna olacak ve yüklenilmiş olan Katma Değer Vergisi indirim konusu yapılamayacak ve 58'inci madde uyarınca, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktı.

Öte yandan, Dâhilde İşleme Rejimi diğer bakış açısıyla, ihracatçı firmanın ithal ettiği malların önündeki gümrük duvarını kaldırarak, vergi ve benzerlerini tahsil etmeyerek, ithalatının teşvik edilmesi anlamına gelmektedir. Bu durumun, yerli ham madde ve ara malı imalatçısı firmaların, imal ettiği mallara talebin azalmasıyla, yerli imalatçıların dezavantajlı duruma geldiği; sistemin eşitsizlik yaratarak, haksız rekabete sebep olduğu ileri sürülmektedir (Kartal, 2009).

Bu dezavantaj ve eşitsizlikleri ortadan kaldırmak için, Katma Değer Vergisi Kanunu'na geçici 17'inci eklenen madde ile ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak malları tesliminde doğan Katma Değer Vergisi'nin ertelenmesini sağlayan tecil-terkin sisteminin (3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, geçici md.17, 4369 sayılı Kanun'un 62'nci maddesi ile eklenmiş ve 29.7.1998 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir) uygulanabilmesi hususunda, Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini kullanmıştır.

3.2. SERBEST BÖLGELERDE KDV İSTİSNASI

Serbest Bölgeler Türkiye Gümrük Bölgesi içindedir. Diğer bir anlatımla, yurt dışı olarak satılmazlar ve dış ticaret rejimi uygulanır. Bu nedenle, yapılan işlemler ve faaliyetler esas itibarıyla, KDV'ye tabi işlem ve faaliyetlerdir. Ancak belirli koşullarda belirli KDV istisnaları uygulanmaktadır.

KDVK'nın 11/1-a maddesi uyarınca; İhraç teslimleri ve bu teslimleri yönelik sunulan hizmetler, serbest bölgedeki müşterilere sunulan fason işlemler, 16/1-C maddesinde belirtilen ve gümrük antrepo Rejimi ile transept rejim, serbest bölge ve geçici depolama kurallarının uygulandığı mallar, 17/4-i maddesiyle, Serbest Bölgelerde verilen hizmetler KDV'den müstesna tutulmuştur.

Öte yandan, serbest bölge kanunu M8 de serbest bölgeden Türkiye'deki başka bir yere yapılan ticaretin Dış ticaret kurallarına bağlı olduğu, serbest bölgeden başka bir ülkeye ya da bir serbest bölgeden başka bir serbest bölgeye yapılan işlemlerde ise dış ticaret kurallarının uygulanamayacağı belirtilmiştir. Bu hukuki düzenleme kapsamında;

- Türkiye gümrük bölgesinden serbest bölgeye gerçekleştirilen mal ve ürün teslimi, fason hizmet ifaları, bu bölgelerde gerçekleşen mal teslimi ile ilgili hizmetler KDV kapsamı dışındadır.

- Bir Serbest Bölgeden başka bir ülkeye veya diğer Serbest Bölgeye yapılacak işlemlerde dış ticaret rejimi uygulanmayacağı için bu tür işlemler KDV'nin konusuna girmemektedir.

3.2.1. Türkiye'den Serbest Bölgeye İhracat

Türkiye gümrük bölgesinden bir serbest bölgeye gerçekleşen mal satışlarının ilişkin mal teslimi Katma Değer Vergisi'nden muaf tutulmuştur.

3.2.2. Türkiye'den Serbest Bölgeye Verilen Hizmetler

Türkiye'den Serbest Bölgede faaliyet gösteren kişilere ifa edilen fason hizmetler dışındaki hizmetler, hizmet ihracatı istisnası kapsamına girmez ve KDV'ye tabidir. Çünkü Serbest Bölgeler yurt dışı değildir ve bu hizmetlerin KDV'den müstesna tutulması yönünde özel bir hukuki düzenleme yapılmamıştır (Uzunoğlu, 2013, s.31). Örneğin serbest bölgelerden Türkiye, Türkiye'den ise serbest bölgelere giden malları yönelik Türkiye'de bulunan firmalar tarafından serbest bölgelerde faaliyet yürüten işletmeleri sunulan gümrük Müşavirliği ve Gümrükleme hizmetleri Katma Değer Vergisi'ne tabi tutulacaktır (60 seri numaralı KDV Sirküleri).

3.2.3. Türkiye'den Serbest Bölgeye İhraç Edilen Mallara Yönelik Hizmetler

Türk firmaları tarafından sunulan hizmetler, yurtdışına ihraç edilen ürünler yurt içinde tüketilemediği için hizmet ihracı olarak katma değer vergisinden muaf tutulmaktadır. Benzer şekilde bu durumun bir serbest bölgedeki işletmenin Türkiye'den satın alacağı ürün ile ilgili müşavirlik hizmetini de kapsayıp kapsamadığı konusu tartışmalı bir konudur. Bazı görüşlerde serbest bölgelere yapılan mal teslimleri'nin ihracat kapsamında sayılması gerektiği ve serbest bölgelere sunulan hizmetlerin hizmet ihracı kapsamına girmediği dolayısıyla serbest bölgelerde faaliyet yürüten işletmelerin Türkiye'den yaptıkları ithalata yönelik aldıkları aracılık hizmetlerinin hizmet ihracı kapsamına girmeyeceği savunulmaktadır.

Bunun yanında başka bir görüşte ise buradaki temel konunun ihracata teşvik etmek oldu dolayısıyla ihracı yapılan mallara dönük müşavirlik bilgilerinin türkçeye çevrilmesinin, ihracatçı birliğine bildirilmesinin, ses konusu malların yurt içindeki kalite kontrollerinin yapılarak dışındaki işletmelere bildirilmesinin, yurt içindeki ürün temini

gibi hizmetlerin Bu malları serbest bölgeleri ihraç ederek katma değer vergisinden muaf olmaları gereklidir gerekçesine dayanarak bu işlemlerin vergiden muaf olması yönünde görüş bildirmektedirler.

Bir Serbest bölgenin kurulmasındaki temel amaç serbest bölgeye yapılan teslimlerin ve hizmetlerin döviz kazandırmasıdır. Dolayısıyla katma değer Vergisi kanununda mal teslimi vergi muafiyeti için serbest bölgeler açıkça sayılmış ve serbest bölgelere yapılan teslimler yurtdışına yapılan teslim olarak kabul edilmiştir fakat hizmet ihracatındaki katma değer vergisi muafiyeti serbest bölgeleri açıkça saymamıştır. Bu durum ihracatın ve döviz kazandıran faaliyetlerin desteklenmesi için kurulmuş olan serbest bölgelere yapılan hizmetlerin yurt dışı hizmet olarak kabul edilmemesini hukuka aykırı olarak göstermektedir. Bize göre de mevcut yasal düzenlemeler itibarıyla söz konusu işlemin hizmet ihracatı kapsamında kabul edilerek vergiden istisna edilmesi mümkün görünmese de aksi yöndeki görüş ve Danıştay kararındaki gerekçelerin de göz ardı edilmemesi ve gerekirse bu doğrultuda bir düzenleme yapılması uygun olacaktır.

3.2.4. Serbest Bölgedeki Müşteriler için Yapılan Fason Hizmetler

Serbest Bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler, Türkiye’den Serbest Bölgelere yapılacak hizmetler KDVK’nın 11 ve 12’nci maddeleri uyarınca, ihracat istisnası kapsamındadır.

3.2.5. Serbest Bölgeden Türkiye’ye Hizmet ihracı

KDVK’nın 1’inci maddesinde Türkiye yapılan hizmet ithalatının vergi kapsamında olduğu ve bu hizmetlerin vergilendirileceği belirtilmektedir Buna göre, Serbest Bölgelerden Türkiye’ye yönelik olarak yapılan ve Türkiye’de faydalanılan hizmetler vergiye tabi olacaktır. Örneğin Serbest Bölgede faaliyette bulunan bir mühendislik firmasının Türkiye’deki bir inşaat firmasına verdiği proje çizim hizmeti, hizmetten Türkiye’de faydalandığı için vergiye tabi olacaktır (Uzunoğlu, 2013, s.31).

3.2.6. Serbest Bölgeden Yurt Dışına veya Yurt Dışından Serbest Bölgeye Yönelik Olarak Mal Teslimleri

Serbest Bölgeler Kanunu’nun 8’inci maddesinin birinci fıkrasında, Serbest bölgeler ile Türkiye’deki başka bir yere yapılan ticaretin dış ticaret kurallarına bağlı olduğu belirtildikten sonra, serbest bölgeler ile başka bir ülkeye ve serbest bölgeler arasında ki ticaretin ise dış ticaret kurallarına bağlı olmadığı açıklanmıştır.

Bu çerçevede, Serbest bölgeler ile başka ülke ve serbest bölge arasındaki dış ticaret kuralları yerine, transit ticaret ya da aktarma rejimini uygulanacaktır. Diğer bir anlatımla, Serbest Bölgede bulunan mallar, serbest dolaşıma girmemiş mallardır. Bu nedenle, Serbest Bölgeden Serbest Bölgeye ya da yurt dışına mal gönderilmesi halinde, işleminin ihracat istisnası ile hiçbir ilgisi olmayacaktır. Çünkü bu işlemler, KDV'nin konusuna girmemektedir. Başka bir ifadeyle anılan işlemler için istisnaya gerek yoktur. Bir işlemin müstesna tutulabilmesi için önce vergiye tabi; yani verginin konusuna giriyor olması gereklidir. Ancak, vergiye tabi bir işlem vergiden istisna edilebilir. Kısaca, Serbest Bölgeden Serbest Bölgeye ya da yurt dışına mal gönderilmesi ya da yurt dışından mal ithali halinde, bu teslimler KDV'ye tabi tutulamayacaktır.

3.2.7. Yurt Dışına veya Yurt Dışından Serbest Bölgeye Yönelik Olarak Yapılan Hizmetler

KDVK'nın 17/4-ı Maddesinde serbest bölgelerde gerçekleşen hizmet ifalarının katma değer vergisinden muaf olduğu belirtilmektedir. Altıncı maddede ise yurt içinde temin edilemeyen hizmetlerin Türkiye'de vergilendirilenmediği belirtilmektedir. Dolayısıyla serbest bölgelerden yurtdışında bulunan işletmelere sunulan hizmetlerin katma değer Vergisi kanunu kapsamına girmeyeceğini düşünülmektedir (Vural, 2012).

Aynı şekilde yurtdışından serbest bölgelere sunulan hizmetlerin de vergi kapsamında olmadığı, bu hizmetlerin Türkiye'den temin edilmesi ya da Türkiye'nin bu hizmetlerden faydalanmasının bu hizmetlerin Türkiye'de yapılması şeklinde kabul edildiği ve bu hizmetlerin vergilendirilmesinde Türkiye tarafından yapılacağı belirtilmektedir. Ülke dışından serbest bölgelere sunulan hizmet ithalında, söz konusu Serbest bölgenin Türkiye sınırları içerisinde sayılmasından dolayı Türkiye'nin hizmetten faydalandı görölse dahi bu hizmetler serbest bölgelerde ve Türkiye'de yerine getirildiği ve dolayısıyla vergiden muaf olacağı belirtilmektedir. Başka bir ifadeyle bir serbest bölge yurtiçinden ya da yurtdışından kabul edilirse edilsin bu bölgeye hizmet ithali bu işlemi vergiden muaf kalmayacaktır. Bu hizmetlerin serbest bölgelerde yerine getirildiği kabul edilmek yerine serbest bölgede faydalandığı kabul edilir ise benzer sonuçta yine geçerli olacaktır. Öyle ki katma değer vergisi yurt içi ya da yurtdışı işlem ayrımı yapmamaktadır. Dolayısıyla serbest bölgelerde sunulan hizmetler vergiden muaf tutuluyor ise yurtdışından sunulan hizmetlerin de bu bölgelerde faydalanılması halinde vergiden muaf olmaları gerekmektedir.

Açıklanan nedenlerle Serbest Bölgelere yurt dışından ithal edilecek hizmetlere yönelik vergilerin, hizmetleri ithal eden Serbest Bölgelerdeki firmalarca sorumlu sıfatı ile ödenmesi gerektiği yolundaki görüşlere⁷ katılmamız mümkün değildir. Çünkü tekrar ifade etmek gerekirse; yurt dışında ifa edilen hizmetlerden Türkiye’de faydalanılması halinde, Kanunun 6’ncı maddesi uyarınca anılan hizmet Türkiye’de yapılmış kabul edilerek Türkiye’de vergilendirilmektedir. Dolayısıyla Serbest Bölgedeki firmalarca ithal edilen hizmetten Serbest Bölgede faydalanılmış olması durumunda bu işlemin vergilendirilmesinin gerekçesi, işlemin Serbest Bölgede yapılmış olarak kabul edilmesi olacaktır ki, bu takdirde de Kanunun 17/4-ı maddesi uyarınca vergileme yapılamayacaktır. İşlem vergiye tabi olmayınca sorumlu sıfatıyla ödenecek bir vergi de olmayacaktır.

3.2.8. Serbest Bölge İçinde Yapılan İşlemler

Serbest Bölgelerde verilen hizmetler, KDVK’nın 17’nci maddenin 4 numaralı fıkrasının (1) bendi uyarınca, KDV’den müstesna tutulmuştur. Konuya ilişkin KDV GUT’un II/F-9.4 bölümünde ve 60 numaralı KDV Sirkülerinin 3.6.2 bölümünde açıklamalar yapılmıştır.

İstisna Serbest Bölgede ifa edilen hizmetlere ilişkindir. Bu kapsamda, hem hizmeti verenin hem de hizmetten yararlananın Serbest Bölgede faaliyette bulunması halinde, verilen hizmetler, KDV’den müstesna tutulmuştur. Hizmeti sunan firmanın serbest bölgelerde faaliyet yürütme ruhsatının olması şart değildir. Serbest bölgede sunulan hizmetler danışmanlık, müşavirlik, nakliye, aracılık, komisyonculuk, proje ve mühendislik gibi hizmetlerdir. Örneğin yurt içinde ya da yurt dışındaki işletmelerin serbest bölgelerde sunduğu onarım, bakım, temizlik gibi hizmetler serbest bölgelerden yurtdışına giden ürünler için alınan müşavirlik hizmeti vergiden müstesnadır.

3.2.9. Serbest Bölgeler Arası İşlemler

Serbest bölgeler arasında sunulan hizmetler katma değer vergisinden muaftır. SBK’nın 8’inci maddesinde Serbest bölgeler arasında dış ticaret kuralları uygulanmadığı için gerçekleşen mal ve hizmet teslimleri vergi konusunun dışındadır.

⁷ Dilber, E.,&Belge, G., (2011, Ağustos) “Serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükellefler tarafından yapılan katma değer vergisi tevkiyatı” , Vergi Dünyası, 360.

3.2.10. Serbest Bölgelere İlişkin Taşımacılık

Bakanlar Kurulu, KDVK'nın 14'üncü maddesindeki yetkisini, 84/8889 sayılı BKK ile kullanmış ve “transit ve Türkiye ile başka bir ülke arasındaki kara, deniz, demir ve havayolu taşıma işlerinin” KDV'den müstesna tutulduğunu açıklamıştır. Bu çerçevede;

- Başka bir ülkeden başlayarak Türkiye'den geçen ve daha sonra yabancı ülkede son bulan,
- Başka bir ülkeden başlayarak Türkiye'de son bulan,
- Türkiye'de başlayarak başka bir ülkede son bulan,

Deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan Taşıma işlemlerinin katma değer vergisinden müstesna olduğu ancak Türkiye ve başka bir ülke arasında gerçekleşen transept taşımacılık ya da normal taşımacılık işlemlerinde bu işlemin hiç parkura dönük bölümü yurt içinde yapılmış sayılmaktadır (KDVK,md, 7).

Bu durumda, Türkiye'den Serbest Bölgelere; Serbest Bölgelerden liman, havaalanı ya da istasyon ya da kara taşıtının Türkiye'de bulunduğu yere kadar olan taşıma işleri ne olacaktır. İşte burada, KDVK'nın 17/4-ı maddesi yardıma koşmaktadır.

KDVK'nın17/4-ı maddesine göre, serbest bölgeye ya da ihraç amacıyla serbest bölgede yapılan taşıma işlemleri de KDV'de muaftır.

KDVGUT'un II/F-9.4 bölümünde yapılmış olan açıklamalar çerçevesinde, istisna serbest bölgeye ya da ihraç amacıyla serbest bölgede yapılan taşıma işlemleri için söz konusu olacaktır. İhraç amaçlı yük taşıma işleri dışında, taşımacılık hizmetleri KDV'ye tabidir.

KDVGUT'ta konuya ilişkin olarak aynen; ihraç mallarının serbest bölgelerden bir gümrük çıkışına ya da limana taşınabilmesi için yapılan işlem katma değer vergisinden muaftır. Serbest bölgelerde üretilen mamüllerin üretilmesi nde kullanılan mallar yurtiçinden serbest bölgelere Ya da serbest bölgeler arasında taşınması durumunda da istisna devam etmektedir. Bunun yanında serbest bölgelerden yurtiçine gerçekleşen taşınma işlemleri ihraç etmek amacı taşıyan taşıma işlemleri kapsamında değerlendirilemediği için muafiyet söz konusu değildir denilmiştir.

3.3. SERBEST BÖLGELERDE İHRACATA YÖNELİK VERGİ İSTİSNALARI

Türkiye’de Serbest Bölgelerde ihracata yönelik teşvikler ile sağlanan vergi istisna ve muafiyetleri; a) Kurumlar Vergisi İstisnası, b) Gelir Vergisi İstisnası, c) Ücretlilerin Gelir Vergisi Stopajı İstisnası, d) KDV İstisnası, e) Damga Vergisi İstisnası, Harç İstisnasıdır.

3.3.1. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi İstisnası

5084 sayılı Kanun ile 6.02.2004 yılından itibaren geçerli olmak üzere, Serbest Bölgeler Kanunu’nun 6’ncı maddesi değiştirilmiş ve Serbest Bölgeler Kanunu’na ek 3’üncü madde eklenmiştir. Bu değişiklik sonucu, daha önce Serbest Bölgeler Kanunu’nun 6’ncı maddesinde yer alan vergi kanunlarının Serbest Bölgede uygulanmayacağına ilişkin hüküm kaldırılmış; yani vergi kanunları artık Serbest Bölgelerde uygulanır hale getirilmiştir.

Serbest Bölgeler Kanunu’nun ek 3’üncü maddesinin birinci fıkrasında geçiş hükümleri; Serbest Bölgeler Kanunu’nun ek 3’üncü maddesinin ikinci fıkrasında Avrupa Birliği’ne girdiği tarihin vergilendirme döneminin sonuna kadar geçici olarak uygulanacak istisnalar hüküm altına alınmıştır. Anılan ikinci fıkranın a bendinde sadece Serbest Bölgelerde faaliyet gösteren imalatçı firmalar için Gelir ve Kurumlar Vergisi Kazanç İstisnaları; b bendinde, bu firmalarda çalışan personele uygulanacak gelir vergisi stopaj istisnası ve c bendinde Serbest Bölgelerde düzenlenen kâğıtlara uygulanacak damga vergisi ile işlemlere uygulanacak harç istisnası düzenlenmiştir.

Son olarak, 6772 sayılı Kanun ile Serbest Bölgeler Kanunu’nun ek 3’üncü maddesinin ikinci fıkrasının a bendine eklenen hüküm ile Serbest Bölgelerde, bakım, onarım, montaj, de-montaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti veren kişilere, anılan hizmetlerden elde ettikleri kazançlar gelir veya kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

Yine ikinci fıkranın b bendine göre, Serbest bölgelerde üretilmiş olan ürünlerin FOB bedelinin asgari %85 inin ihraç işlemini gerçekleştiren mükellefin istihdam ettiği personele ödediği ücret üzerinden gelir vergisi, asgari geçim indirimi ve beyanname tahakkuk eden vergi indirilerek terkin edilmektedir. Bakanlar kurulu bu oranın %50’ye

kadar indirilmesinde yetkilidir. Bu yetki daha büyük ölçekteki işletmelere ya da öncelikli yatırımlar da kullanılmaktadır.

Bu kanuna göre gelir vergisinden ya da kurumlar vergisinden muaf olan işletmeler üretim ve yatırım aşamasında Bakanlar kurulu tarafından belirlenen vergi dışı avantajlardan faydalanır. Aynı şekilde gelir vergisi ya da kurumlar vergisinden muaf olmayan işletmeler ise işletme ve yatırım gibi aşamalarda bu kanunun yararlandırmadığı vergi dışı avantajlara Yönelik olarak mevzuatın öngördüğü hükümler doğrultusunda faydalanır.

Yapılan düzenleme çerçevesinde, Serbest Bölgelerde imalat yapan yükümlülerin, Serbest Bölgelerde imal edilen malların ihracından elde edilen kazanç, Avrupa Birliği'ne tam üye olduğu tarihteki vergilendirme dönemi sonuna değin, gelir yada kurumlar vergisinden muaftır. Bu istisna bir kazanç istisnasıdır (Beyanname Düzenleme Kılavuzu.2017, s.110). Bu nedenle, Serbest Bölgede elde edilen gelirlerden; bu gelirlerin elde edilebilmesi için yapılması gereken maliyet harcamalarının ve giderlerin toplamının çıkartılması sonucu ulaşılan firma karı kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır.

Serbest bölgede faaliyet yürüten işletmelerin bu bölgede imal ettiği ürünlerin satışının dışında, Serbest Bölgede elde edilebilecek kazançları da istisna kapsamındadır. Örneğin; imal ettikleri malı vadeli olarak satan yükümlülerin mal satışından doğan alacaklarının kur farkları ile vade farkları istisna kapsamındadır (1 seri no.lu KVK Genel Tebliği). Yine, Serbest Bölgedeki faaliyetler nedeniyle elde edilen hasılatın Serbest Bölgelerdeki bankalarda tutulması sonucu elde edilen faiz repo gibi kazançlar istisna kapsamındadır (Beyanname Düzenleme Kılavuzu.2017, s.110). İmalat faaliyetlerine kullanılan makine, tesis ve demirbaşların satışından elde edilen kazançlar da istisna kapsamındadır. Satışın Türkiye ya da yurt dışına yapılması önemli değildir. İstisna uygulanacaktır.

Ancak, imalat dışı faaliyetlerden, Serbest Bölge dışında imal edilmiş malların satışından, faaliyet ruhsatında yazılı olanların dışındaki malların imal edilerek satılmasından, Serbest Bölgede veya Serbest Bölge dışında fason olarak imal ettirilen malların satışından elde edilmiş olan kazançların bu kazanç istisnasından yararlandırılması mümkün değildir.

Burada fason hizmeti alınması ile fason imalatı karıştırmamak gerekir. Fason imalatı, imalatın tamamen ya önemli bölümünün işletme dışında yapılması söz konusudur. İstisna kapsamına giren fason imalatı ise, imalat faaliyetleri Serbest Bölgede yapılmakta, imalatın belli safhaları için fason hizmet alınmaktadır. Fason hizmet alımı nedeniyle istisna koşullarının ihlal edilmemesi için (1 seri no.lu KVK Genel Tebliği); a) Fason imalatın, firmanın sanayi sicil belgesi ya da faaliyet ruhsatlarında belirtilmiş olan imalat kapsamında yaptırılması, b) Fason imalatın, Serbest Bölgedeki şirketin imalatından çok olmaması, c) İmalat faaliyetleriyle ilgili kazanç tutarının fiili kapasite raporu ile uyumlu olması, d) İş riski ile organizasyonunun Serbest Bölgede faaliyet gösteren firma tarafından sağlanması, e) Ham madde ile yardımcı malzemenin Serbest Bölgede faaliyet gösteren firma tarafından sağlanması, gerekmektedir.

Serbest Bölgede imalat yapanlara ilişkin istisnasının kapsamı, 6772 sayılı Kanun ile genişletilmiştir. Değişiklik yapılmadan önce sadece, Serbest Bölgelerde imalat yapan firmaların, imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlar, gelir ve kurumlar vergisinden müstesna tutulmuş iken; istisnanın kapsamı genişletilerek, hizmet işletmelerinin belirli faaliyetleri sonucu elde edilen kazançları da gelir ve kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur. Bu çerçevede, Serbest Bölgelerde faaliyette bulunan hizmet firmalarının; a) Bakım, onarım, b) Montaj, de-montaj, c) Elleçleme, ayrıştırma, d) Ambalajlama, etiketleme, e) Test etme, f) Depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunulması; hizmetin tamamını yurt dışında mukim kişilere verilmesi ve hizmetlere konu malların Serbest Bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi koşullarıyla, bu hizmetlerden elde edilen kazançlar, gelir veya kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur (6772 sayılı Kanunla değişik, SBK'nın ek 3 b maddesi).

Serbest Bölge faaliyetinin zarar edilmesi halinde ise bu zarar istisna kapsamında bulunmayan faaliyetlere ilişkin kazançlardan mahsup edilemez. Ertesi yıla devredilemez (Beyanname Düzenleme Kılavuzu.2017, s.111).

Serbest Bölgede faaliyet gösteren imalatçı firmanın vergi kesintisi yapmak ve bu kesintileri vergi dairesine muhtasar beyanname ile beyan edip ödeme zorunluluğu vardır. Öte yandan, mevduat faizi ve repo kazançları gibi kesinti yapılması gereken

kazançlar nedeniyle, Serbest Bölgede faaliyet gösteren kişilerin elde ettikleri mevduat faizleri ve repo gelirleri üzerinden kesinti yapılacaktır.

Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, Maliye Bakanlığı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya yetkilidir. KVK 1 Numaralı Genel Tebliği uyarınca, Serbest Bölgelerde faaliyette bulunan firmaların Vergi Usul Kanun'unda yer alan defter tutma, belge düzenleme gibi zorunluluklara, aynen, Türkiye'de faaliyette bulunan firmalar gibi uymaları gereklidir.

Serbest Bölgede faaliyette bulunan kurumlar vergisi yükümlüsü olan firmaların kar dağıtımını yapması halinde dağıtılan kar payı üzerinden, GVK'nın 94/6'ncı ve KVK'nın 15'inci maddeleri uyarınca kesinti yapmaları gereklidir. Çünkü Serbest Bölgeler Kanunu'nun 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasının a bendinde, istisna hükmünün kar dağıtımına bağlı olarak yapılacak kesintiye etkisi olmadığı açıkça belirtilmiştir.

3.3.2. Gelir Vergisi Stopajı İstisnası

Bir serbest bölgede imal ettiği malı yurtdışına gönderen işletmelere Uygulanacak ücretleri yönelik vergi istisnası hakkında maliye bakanlığının hazırladığı tebliğde açıklamalar yer almaktadır. Bu tebliğde serbest bölgelerde üretilmiş olan ürünlerin FOB bedelini tespit etmek, vergi dairesine yapılan bildirimler, terkin ve tescil uygulamaları, ve muafiyetlerin uygulanması için Yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen rapora yönelik açıklamalarda bulunmaktadır.

1 Seri No.lu 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği uyarınca; Serbest Bölgedeki ücret muafiyeti, serbest bölgelerde üretilmiş olan ürünlerin FOB bedelinin asgari %85 inin ihracı durumunda, tescil edilmiş olan verginin terkin edilirmesi ile uygulanır. Bunun yanında muafiyet uygulamalarında asgari geçim indirimi mahsup edilir ve kalan miktar tescil konusu edilir.

6772 sayılı Kanunla, Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendi 1 seri numaralı, Serbest Bölgeler Kanunu Tebliği'ndeki açıklamalara uygun olarak değiştirilmiştir. Bu bölümdeki değişiklik ile Bakanlar kurulu FOB bedelini %50'ye indirme yetkisi ile yetkilendirilmiştir. Dolayısıyla bu yetki daha büyük ölçekteki işletmelere ya da öncelikli yatırımlara kademeli şekilde kullanılmaktadır.

Bu değişiklikten önce serbest bölgede üretilmiş olan ürünlerin FOB bedelinin asgari %85'i ihraç eden işletmenin istihdam ettiği personele ödediğı ücretin gelir vergisindeki muhafiyetiydi. Bu değişiklik ile bu ücretlere getirilen muafiyet uygulama sı son bulmuş ve bu ücretten hesaplanmış olan gelir vergisi tahakkukunun terkinin öngörölmüştür. Böylelikle ücret stopajına yönelik teşvik istihdam olunan kişilerden alınarak işverenlere aktarılmıştır teşvik yöntemi de değişiklik olmuş ancak teşvikin özünde bir çok işletmede farklılaşan herhangi bir şey olmamıştır. İşçiler ile işverenler arasında gerçekleşen iş sözleşmesinde net ücretin belirtilmesi durumunda bir çok işletmede herhangi bir değişikliğin olmadığı ancak iş sözleşmesinde brüt ücretlerin belirlenmesi durumunda ise bazı önemli değişikliklerin olacağı aşikardır. Bu değişiklikler ile ilgili önerenin gerekçesi gelir vergisi teşviklerinin işçilere sağlanmış olan bir avantaj olmadı işverenlerin istihdam maliyetlerini azaltmaya dönük bir teşvik yöntemi oldu böylece işçilerin bu teşvikten bir hak iddia etmedikleri bu düzenleme ile işçiler üzerinden hesaplanan gelir vergisi stopajlarının teşvikin işverene ait olduğı hususu açıklığa kavuşmuştur. Böylece oluşan karışıklık giderilmek istenmiştir. Bu değişiklik serbest bölgelerde faaliyet yürüten işletmelerin iş barışına katkı sunmaktadır fakat işçiler ile işveren arasında süren davaları etkileyecektir.

3.4. ÖTV İSTİSNASI

ÖTVK'nın 5'inci maddesi uyarınca, ÖTVK'ya ekli listelerdeki malların ihracat teslimleri ÖTV'den müstesna tutulmuştur. Bu çerçevede, ÖTV'ye tabi malların doğrudan ihraç edilmeleri halinde bu teslimler ÖTV'den müstesna tutulacak ve ÖTV hesaplanmayacaktır.

Ancak, bir malın ihraç edilmiş sayılması ve istisnadan yararlandırılabilmesi için KDV'de olduğı gibi iki koşul vardır; a) ÖTV'ye tabi malın teslimi yurt dışındaki bir müşteriye yapılmalıdır; b) Teslim konusu mal, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olmalıdır.

İhraç edilen bir malın Türkiye gümrük bölgesine terk etmesi gerekmektedir. Söz konusu bu mal yurtdışında bulunan müşterilere satılsa dahi Türkiye gümrük bölgesine terk etmeyen mallara ihracat muhafiyeti uygulanmayacaktır.

Öte yandan, ÖTVK'nın 5'inci maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca, ihraç edilen malların alış faturaları ve benzeri belgeler üzerinde yer alan ve beyan edilen ÖTV

ihracatçıya iade edilecektir. Bu madde uyarınca, Maliye Bakanlığına ihraç edilen mallara ait verginin iadesine ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir.

3.4.1. ÖTV'si Ödenmiş Malların İhracı

ÖTVK'nın 5'inci maddesinin 2'nci fıkrasında, ÖTV mükelleflerinden ÖTV Ödenmek suretiyle satın alınmış olan ya da ithal edilmiş olan malın İthali durumunda ödenen ya da fatura ile gösterilen özel tüketim vergisinin ihracatçı firmaya iade edilmesi hüküm altına alınmıştır. Böylece, ihraç edilen mal ÖTV yükünden arındırılmış olmaktadır.

Bu çerçevede, ÖTV mükellefi olanlardan vergileri ödenerek satın alınmış olan ya da ithal edilmiş olan malların ihracı durumunda bu alımlarla ilgili ödenmiş olan ÖTV'nin Fatura veya benzer belgeler ile kanıtlanması halinde, ihracatçı ödediği vergiyi vergi dairesinden geri alabilmektedir.

Burada unutulmaması gereken kritik nota; ÖTV'nin tek aşamalı bir harcama vergisi olmasıdır. ÖTV, KDV gibi çok aşamalı bir vergi değildir. Bu nedenle, satış, imalat veya ithalat aşamasında bir kez uygulanır. Bu aşamadan sonra, satın alınan mallar için ÖTV uygulanmaz. Dolayısıyla vergi tekniği gereği, sonraki aşamalarda ÖTV iadesi de söz konusu olamaz. Özetle, sadece ÖTV yükümlülerinden satın alan ya da vergi ödeyerek ithal ettiği malları ihraç edenlere ÖTV iadesi yapılabilir. Örneğin; kimya sektöründe faaliyet gösteren K firması ithal ettiği ÖTV'ye tabi bir malı ihraç ederken faturasında kimyasal mal üzerinde ÖTV göstermeyecektir. Öte yandan, malı ithal ederken gümrükte ödediği ÖTV'yi, vergi dairesinden talep ederek iadesini isteyebilecektir. Öte yandan, Türkiye'de ÖTV yükümlüsü olan KA firmasından ÖTV ödeyerek kimyasal mal satın alan K firması, bu kimyasalı imalatçı KC firmasına satarsa fatura üzerinde ÖTV göstermeyecektir. Çünkü ÖTV tek aşamalı bir vergi olduğu için K firması ÖTV'yi mal satış maliyetlerine aktarmış durumdadır. KC firması ÖTV ödemedi satın aldığı kimyasal mal faturasında ÖTV ödemiş gibi gözükmektedir. Aslında ÖTV yükü mal maliyeti içinde yer almakta olduğu için dolaylı olarak ödemiştir. Ancak KC, K' dan satın aldığı kimyasal maddeyi işleyerek başka bir kimyasal mal haline getirdikten sonra ihraç ederse, ÖTV'nin iadesi söz konusu olamaz.

3.4.2. İhraç Kaydıyla Teslim Edilen Mallarda ÖTV

ÖTVK'nın 8/2'nci maddesi uyarınca, ihraç kaydıyla ihracatçılara teslim edilen mallara ilişkin ÖTV, aynen KDV'de olduğu gibi tecil edilmekte ihracatçıdan tahsil edilmemektedir. Mal üç ay içinde ihraç edilince terkin ettirilmektedir. ÖTV'nin tecil-terkin sisteminden yararlanılarak ihracatçıya satılması durumunda, satış faturalasında ÖTV gösterilecek, ancak tahsil edilmeyecek ve bu hususta faturaya bir şerh konulacaktır. Satış tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde ihracatın gerçekleşmesi halinde, tecil edilen vergi terkin edilecektir. 1 seri no.lu ÖTV tebliği (25.07.2002 24831 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır) uyarınca, tecil-terkin uygulaması, ihracatçının doğrudan ÖTV mükelleflerinden satın aldıkları mallar için söz konusudur. Öte yandan, KDV'den farklı olarak, ÖTV yükümlüsünün "imalatçı" olma şartı bulunmamaktadır. İhracatın öngörülen sürede gerçekleşmemesi halinde tecil edilen ÖTV, gecikme zammı (mücbir sebep halinde tecil faizi) ile birlikte satıcı ÖTV yükümlüsünden tahsil edilmektedir (Bulut, 2003, s.223).

3.4.3. DİB Kapsamında ÖTV

DİB Kapsamındaki ÖTV muafiyetinin iki uygulaması bulunmaktadır. İlk yöntemde şartlı muafiyet sistemine göre ithal edilmesi ÖTV kapsamındaki ürünleri İhracatçı firma DİB kapsamında ithal ettiğinde ÖTV ile birlikte bütün vergi teminat karşılıkları ertelenir. Diğerinde ise geri ödeme Sistemi kapsamında ithal edilmesi durumunda ödenmiş olan ÖTV diğer vergiler ile beraber geri ödenir.

DİB'e sahip olan işletmeler in ÖTV ye tabi mal İthali halinde ÖTV ödememesine karşın benzer malları yurt içinde ÖTV mükellefi olan firmalardan satın alması durumunda bu mallara tekabül vergi ödemek durumundadır. 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 DİB'ye sahip imalatçılara üretimlerinde girdi olarak kullanmak üzere teslim edilen mallar için bu uygulamadan yararlanmak olanaksızdır.

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 çıkısına neden olması ve dış ticaret açığını arttırması ise konunun diğer bir boyutudur.

DİB 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 DİB kapsamında yurt içi teslimlerde tecil-terkin uygulaması imkânı getirilmiştir. Söz konusu kanunun 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.

3.5. İHRACATA YÖNELİK DİĞER VERGİ TEŞVİKLERİ

3.5.1. İhracat Sayılan Satış ve Teslimlerde Gümrük Muafiyeti

Kimi satışların ülke ekonomisi açısından döviz sağlama etkisi vardır. öyle ki normal şartlarda ithal edilen bir makinenin yerli üretilmesi ve hiç piyasaya sunulması bu makinenin ithaline yönelik talebi azaltmakta ve bu durum dövizde tasarrufa neden olmaktadır. Bunun yanında bu tarz makinaların ya da ekipmanların iç piyasa tarafından üretilmesi ulusal üretebilme kapasitesi ve verimliliği de arttırmaktadır. Bu sebeple bazı özellikleri bulunan üç üretim piyasasının teşviki gereklidir (www.itkip.org.tr, 2019).

Türkiye’de bu tür bir teşvik, “İhracat Sayılan Satış ve Teslimlerde Gümrük Muafiyeti” uygulaması olarak ihracat 96/30 sayılı tebliğ çerçevesinde yürütülmektedir. İhracat sayılan satış ve teslimlere vergi, resim ve harç istisnası başlığı altında yer verildiğinden burada tekrarlanmayacaktır.

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 ham madde, yardımcı madde ve ambalaj malzemelerinin gümrük vergilerinden muaf olarak (KDV hariç) ithalatı mümkündür (Oktar, 2002, s.47).

Tablo 3.1. Vergi Resim ve Harç İstisnası Belgeleri Sektörel

SEKTÖRLER	Yıllık / Annual			
	Belge sayısı		Öngörülen Hizmet Geliri	
	Number of	Certificates	(Milyon \$)	Expected Services Income
	2016	2017	2016	2017
İMALAT	301	272	8.373	3.893
Diğerleri İmalatlar	36	17	340	33
Ana metal sanayi	37	4	167	7
Fabrikasyon metal ürünler (makine ve teçhizat hariç)	24	35	346	304
Bilgisayarlar, elektronik ve optik ürünler	80	90	2.197	1.413
Elektrikli teçhizat	44	48	142	136
Başka yerde sınıflandırılmamış makine ve ekipmanlar	14	15	978	289
Motorlu kara taşıtları, treyler (römork) ve yarıtreiler (yarı römork)	39	36	920	997
Diğer ulaşım araçları	20	15	3.181	516
Makine ve ekipmanların kurulumu ve onarımı	7	12	103	198
HİZMETLER	829	634	30.461	23.374
Diğerleri	7	4	55	12
Su yolu taşımacılığı	13	18	66	129
Atığın toplanması, işleme ve bertaraf faaliyetleri; maddelerin geri kazanımı	2	0	0	0
Bina inşaatı	130	72	6.519	1.986
Bina dışı yapıların inşaatı	364	173	9.125	11.708
Kara taşımacılığı ve boru hattı taşımacılığı	45	59	146	308
Hava yolu taşımacılığı	11	7	12.486	3.084
Konaklama	116	113	1.092	4.733
Bilgisayar programlama, danışmanlık ve ilgili faaliyetler	7	16	15	80
Mimarlık ve mühendislik faaliyetleri; teknik test ve analiz faaliyetleri	99	114	258	600
Seyahat acentesi, tur operatörü ve diğer rezervasyon hizmetleri ve ilgili faaliyetler	35	58	699	734
GENEL TOPLAM	1.130	906	38.834	27.268

İmalat sektöründe verilmiş olan vergi resim harç istisnası belgesi 2016 yılında 301; 2017 yılında ise 272 adettir. Belgelerin toplam tutarları ise 2016 yılında 8,3 milyar Amerikan Doları; 2017 yılında ise 3.8 milyar Amerikan Doları'dır. Tabloda hizmetler sektöründe, imalat sektörüne oranla çok daha fazla sayı ve tutarda VRHİB verildiği anlaşılmaktadır. Ancak DİİB belgesi olan işletmelerin DİİB kapsamındaki işlemleri nedeniyle, VRHİB belgesine ihtiyaçları olmaksızın vergi, resim ve harç istisnasından yararlanabildikleri unutulmamalıdır.



4. İHRACATA İLİŞKİN TEŞVİKLERİNİN OTOMOTİV SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERİN MALİ TABLOLARINA ETKİLERİNE İLİŞKİN BİR UYGULAMA

Dâhilde İşleme Rejimi uygulanarak mal ithal edilmesi halinde, firmanın mali tablolarının hepsi; yani, bilanço, gelir ve gider tablosu ile ek tablolar olan satışların maliyeti tablosu, nakit akım tablosu, öz kaynak değişim tablosu, kar dağıtım tablosu, etkilemektedir.

Bu etkilerin sonucunda, firmaların kurumlar vergisi yükü, kurumlar vergisi mükelleflerinin, kar dağıtım halinde, yapılacak vergi kesintisi ile gelir vergisi mükellefi ortakların gelir vergisi beyanları, firmanın finansman ihtiyacı değişmekte, hatta firmanın değeri artmaktadır.

Ancak, en önemli firmaların gelir gider tabloları üzerinde oluşmaktadır. Diğer mali tablolara etkiler çoğunlukla gelir gider tablosundaki etkilerin dolaylı sonuçları olarak ortaya çıkmaktadır.

4.1. GELİR GİDER TABLOSU ÜZERİNDEKİ ETKİLER

Dâhilde işleme Rejimi kural olarak ihraç taahhüdü ile mal ithal eden imalatçının imalatında kullandığı ham madde, ara malı, yarı mamullerin gümrük vergilerinden (gümrükte alınan eş etkili vergiler dâhil) arındırılarak imalatçıya daha düşük maliyetle mal temin etme imkânı veren bir rejimdir. Diğer bir anlatımla, Dâhilde İşleme Rejimi çerçevesinde ithal edilmiş olan mallara yönelik vergiler ödenmeyecek; ithal edilen mallar ödenmeyen vergiler kadar ucuzlamış olacaktır.

Dâhilde işleme Rejimi çerçevesinde mal ithal edilmesi halinde, firmanın bilançoadaki ilk madde malzeme stok maliyetleri ile gelir gider tablosuna aktarılan satılan mamul maliyeti ödenmeyen vergiler kadar azalacaktır. Sonuçta, işletmenin faaliyet karı aynı tutarda artmış olacaktır. Bu sonuç doğal olarak, işletmenin geçici kurumlar vergisi ve

kurumlar vergisini artıracak; gümrükte ödenmeyen vergilerin kurumlar vergisi oranındaki (%22) bölümü işletmeye kurumlar vergisi yükü olarak yansıyacaktır. Bu nedenle gümrükte ödenmeyen vergiler ile bu vergilerin %22'si arasındaki fark işletmenin avantajı olacaktır.

Firmanın zarar etmiş olması halinde, zarar gümrükte ödenmeyen vergiler kadar azalmış olarak gelecek yıllara devredecek ve zararın mahsup edilebildiği yılda/yıllarda kurumlar vergisinin yükü ertelenerek ortaya çıkmış olacaktır.

Teşvikli yatırımlar nedeniyle indirimli olarak uygulanan kurumlar vergisi (Teşvik belgesindeki teşvik orana göre hesaplanan indirimli kurumlar vergisi oranı) firmanın avantajını artıracaktır. Firmanın kurumlar vergisi istisnalarından yararlanması halinde de aynı sonuç ortaya çıkacaktır.

Kurumlar vergisi mükellefi olan firmalarda kar dağıtılması halinde firmanın dağıtılan kar üzerinden yapacağı vergi kesintisi tutarı, firmanın gümrükte ödemediği gümrük vergileri nedeniyle sağladığı maliyet avantajı ile gümrükte ödenmeyen vergilerin kurumlar vergisi oranındaki (%22) bölümü arasındaki fark vergi kesintisi matrahını artırdığı için vergi kesintisi de artacaktır. Öte yandan, gerçek kişi ortaklar firmanın dağıttığı kar nedeniyle temettü geliri (Menkul Sermaye İradı) elde etmişlerdir. Bu gelirin yarısı Gelir Vergisinden Müstesnadır. Bu tutarın Gelir Vergisi Tarifesindeki ikinci dilimi aşması halinde Yıllık Gelir Vergisi beyannamesi verilmesi gereklidir. Gümrükte ödenmeyen vergiler, ortakların beyan edecekleri temettü gelirlerini ve ödenecek gelir vergisini de artıracaktır.

Gelir Vergisi mükelleflerinde gümrükte alınmayan vergiler yine Gelir Vergisi Matrahını Artıracaktır. Ayrıca Gelir Vergisi Tarifesinin artan oranlı bir tarife olduğu unutulmamalıdır. Vergi dilimi atlandığında vergi oranı da artacak dolayısı ile ödenecek Gelir Vergisi de artacaktır.

Ayrıca, Dâhilde işleme Rejimi çerçevesinde mal ithal edilmesi halinde teminat verilmesi gereklidir. Her ne kadar indirilmiş teminat uygulaması olsa da teminat bir masraf ve kredi limitlerinin (gayri nakdi kredi olsa da) azalmasına yol açmaktadır. Yani firmanın karını azaltıcı etkisi bulunmaktadır.

Ancak, Katma Değer Vergisinin nihai tüketici tarafından ödenecek olması nedeniyle, gümrükte ödenmeyen Katma Değer Vergisi malın maliyetini değiştirmez (düşürmez). Ödenmeyen Katma Değer Vergisinin etkisi, sadece imalatçı firmayı

finansman yükünden kurtarmasıdır. Eşyanın tabiatı gereği, Eğer Katma Değer Vergisi ödenseydi ve indirim konusu yapılamasaydı, bu tutar için kredi kullanılmış olsaydı kredi faizi kadar bir finansman gideri oluşacaktı. Ya da firma işletme sermayesinin Katma Değer Vergisi tutarı kadar kısmını Katma değer vergisini ödemek için ayıracak, iş hacmi daralacaktı.

4.1.1. Bilanço Üzerindeki Etkiler

Dâhilde işleme Rejimi çerçevesinde mal ithal edilmesi halinde bilançoda yer alan hammadde ve malzeme stokları, gümrükte ödenmeyen vergiler kadar az gözükecektir.

Satılan mal maliyetinin azalmış olması nedeniyle kar yükselmiş olduğundan, firmanın öz kaynakları da gümrükte ödenmemiş vergiler ile ödenmemiş vergilerin kurumlar vergisi yükü arasındaki farktan, teminat masraflarının da çıkartılması sonucu oluşacak tutar kadar artacaktır. Bu durum şirketin değerini de artıracaktır.

4.1.2. Satışların Maliyeti Tablosundaki Etkiler

Dâhilde işleme Rejimi çerçevesinde mal ithal edilmesi satılan mamuller maliyetini azalttığı için satışların maliyeti tablosundaki maliyeti azaltmış olacaktır.

4.1.3. Nakit Akım Tablosu Üzerindeki Etkiler

Satılan mamul maliyeti azaldığı, teminat masrafları arttığı için dönem sonunda oluşan nakit, gümrükte ödenmeyen vergiler gümrükte ödenmemiş vergiler ile ödenmemiş vergilerin kurumlar vergisi yükü arasındaki farktan, teminat masraflarının da çıkartılması sonucu oluşacak tutar kadar artacaktır

4.1.4. Öz Kaynak Değişim Tablosundaki Etkiler

Öz kaynaklar değiştiği için öz kaynak değişim tablosu da değişecektir.

4.1.5. Kar Dağıtım Tablosu Üzerindeki Etkiler

Firma karı arttığı için dağıtılabilecek kar da artacaktır

4.2. ÖRNEK OLAY

A Fren ve Debriyaj Balataları Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, fren balataları imal etmekte ve İmal ettiği fren balatalarının önemli bir kısmını, Almanya, Hollanda ve Norveç'e ihraç etmektedir.

- A Limited Şirketi bir küçük ve orta büyüklükte şirkettir (KOBİ).
- A Limited Şirketinin ortalama çalışan işçi sayısı 240'tır.
- A Limited Şirketinin gelir tablosu 41'inci tabloda yer almaktadır.
- A Limited Şirketi Ekonomi Bakanlığına başvurarak DİİB belgesi almıştır. DİİB'de ihracat taahhüdü, 4.187.500 Amerikan Doları; öngörülen ithalat tutarı ise 1.760.000 Amerikan Doları'dır.

Gelir tabloları gerçek verilerden oluşmuş, ancak vergi mahremiyeti gereği firma unvanı değiştirilmiştir.

Fren balataları imalatında kullanılacak mallar, Türkiye'de işlem görmek; DİİB kapsamında ihraç edilmek üzere ithal edilmiş olduğu için gümrükte alınan gümrük vergisi ve eş etkili vergiler ödenmeden ithal edilecektir. Ayrıca, koruma tedbirleri ve kotalar gibi ithalat rejimi sınırlamalarına tabi olmayacaktır. Öte yandan, bu mallar ÖTV'ye tabi değildir. %18 KDV ise tahsil edilmeyecektir.

Teminat uygulaması yapılacaktır. İhracat taahhüdü gerçekleşip belge kapatılınca teminatlar çözülecektir.

DİİB belgesi olduğu için DİİB kapsamındaki işlemler nedeniyle vergi resim harç istisnası belgesine gerek kalmaksızın, vergi resim ve harç istisnasından da yararlanabilecektir.

Yukarıda sayılan vergilerden KDV haricindeki vergiler ya gider unsuru ya da maliyet unsurudur. Diğer bir anlatımla bu vergilerin ödenmemesi ya malın maliyetini düşürmekte ya da gider oluşmamaktadır. Gerek maliyeti düşürmesi gerekse gider oluşmaması nihayetinde işletmenin karını arttıracaktır. KDV'nin durumu ise farklıdır. KDV tüketici tarafından ödenmek üzere tasarlanmış bir vergidir. Yükü işletmede kalmaz. KDV'nin ödenmemiş olması sadece zaman bakımından bir fark yaratır. Yani sadece finansman ihtiyacının ve/veya işletme sermayesinin belirli bir süre azalmasını önlemesi açısından önemlidir.

Yapılan açıklamalar çerçevesinde A Fren ve Debriyaj Balataları Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinin sağladığı avantaj 42 numaralı tabloda yer almaktadır. Görüleceği üzere işletmenin sağladığı avantaj 184.800 Amerikan Doları'dır.

**Tablo 4.1. A Fren Ve Debriyaj Balataları Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinin
Ayrıntılı Gelir Tablosu**

A Fren ve Debriyaj Balataları Sanayi ve Ticaret Limited Şirk eti			
1.1.2017 31.12.2017			
Dönemi İtibarıyla Düzeltilebilir Ayrıntılı Gelir Tablosu			
(Türk Lirası)			
	CARİ DÖNEM	ÖNCEKİ DÖNEM	
	31.12.2017	31.12.2016	
A-BRÜT SATIŞLAR	62.309.179,44	51.419.115,20	
1-Yurtiçi satışlar	44.032.684,96	36.057.467,86	
2-Yurtdışı Satışlar	16.414.203,00	14.697.508,87	
3-Diğer Satışlar	1.862.291,48	664.138,47	
B-SATIŞ LARDAN İNDİRİMLER (-)	-932.207,64	-776.868,77	
1-Satıştan İndiriler (-)	-274.766,54	-229.471,93	
2-Satış İskontoları (-)	-657.441,10	-547.396,84	
3-Diğer İndirimler (-)	0,00	0,00	
C-NET SATIŞLAR	61.376.971,80	50.642.246,43	
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	-49.796.403,24	-41.689.945,17	
1-Satılan Malzemelerin Maliyeti	-49.304.108,36	-40.374.321,59	
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti	-492.294,88	-315.623,58	
3-Satılan Hizmet Maliyeti	0,00	0,00	
4-Diğer Satışların Maliyeti	0,00	0,00	
BRÜT SATIŞ KARI veya ZARARI	11.580.568,56	8.952.301,26	
E-FAALİYET GİDERLERİ	-5.511.108,04	-5.407.441,31	
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	0,00	0,00	
2-Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-3.631.514,60	-3.519.942,58	
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	-1.879.593,44	-1.887.498,73	
ESAS FAAL KARI veya ZARARI	6.069.460,52	3.544.859,95	
F-DİĞER FAALİYETLERDEN GELİRLER VE KARLAR	1.241.269,30	1.050.128,40	
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	0,00	0,00	
2-Bağı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	0,00	0,00	
3-Faiz ve Diğer Temettü Gelirleri	328.948,75	343.350,84	
4-Komisyon Gelirleri	0,00	0,00	
5-Faaliyetle İlgili Diğer Gelirler Karlar	0,00	0,00	
6-Remkont Faiz Gelirleri	0,00	0,00	
7-Kambiyo Karları	912.320,55	706.777,56	
8-Menkul Kıymet Satış Karları	0,00	0,00	
9-Konusu Kalmayan Karşılıklar	0,00	0,00	
G-DİĞER FAAL GİD.VE ZARARLAR (-)	-2.794.876,36	-1.178.162,55	
1-Diğer Olagan Gider ve Zararlar	0,00	0,00	
2-Kambiyo Zararları	-2.794.876,36	-1.125.520,60	
3-Komisyon Giderleri	0,00	0,00	
4-Karşılık Giderleri	0,00	-52.641,95	
5-Remkont Faiz Giderleri	0,00	0,00	
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	-3.312.046,61	-3.071.796,49	
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-2.964.668,51	-1.213.633,67	
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-347.378,10	-1.858.162,82	
FAALİYET KARI veya ZARARI	1.203.806,85	345.029,31	
I-OLAĞANÜSTÜ GELİRLER ve KARLAR	299.895,24	84.227,88	
1-Konusu Kalmayan Karşılıklar	0,00	0,00	
2-Önceki Dönem Gelir ve Karları	24.375,91	17.413,75	
3-Diğer Olağanüstü Gelirler ve Karlar	275.519,33	66.814,13	
J-OLAĞANÜSTÜ GİD. ve ZARARLAR	-356.834,39	-191.813,74	
1-Çalışmayan kısm Gider ve Zararları (-)	0,00	0,00	
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	-95.345,64	-21.477,13	
3-Diğer Olağanüstü Giderler ve Zararları (-)	-261.488,75	-170.336,61	
DÖNEM KARI veya ZARARI	1.146.867,70	237.443,45	
K-Ö.D. VERGİ VE DİĞER YAS.YÜKLER	0,00	0,00	
NET DÖNEM KARI veya ZARARI	1.146.867,70	237.443,45	

Ancak, Kurumlar Vergisi yönünden bu ihracat işlemine bir istisna ya da muafiyet sağlanmadığı için $(184.800 \times 0,22 =)$ 40.656 \$ kurumlar vergisi ödenecektir. Bu durumda sağlanan gerçek avantaj 144.144 \$' düşecektir. Çünkü DİİB'den sağlanmış olan avantaj nedeniyle kar 184.800 \$ artmıştır.

**Tablo 4.2. A Fren Ve Debriyaj Balataları Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi
Sağlanan Avantaj Tablosu**

	Tutar (\$)	(%)	Sağlanan Avantaj (\$)
DİİB Kapsamında Öngörülen İthalat	1.760.000		
Gümrük Vergisi		4,5	79.200
İlave Gümrük vergisi		-	0
Özel Tüketim Vergisi		Tabi Değil	0
Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu		6	105.600
TRT Bandrolü		Tabi Değil	0
Gözetim		-	
Çevre Katkı Payı		Tabi Değil	0
Anti Damping		-	0
Katma Değer Vergisi		18	0
Toplam DİİBAvantajı			184.800
Kurumlar Vergisi		22	-40.656
Sağlanan Gerçek Avantaj			144.144

Tablolar incelendiğinde DİİB kapsamında yapılmış olan ithalatlar nedeniyle sağlanan avantajlar işletmenin büyüklüğüyle değil; DİİB kapsamındaki ithalatın tutarı ve malın üzerindeki vergilerin oran veya tutarları ile ilişkili olduğu anlaşılmaktadır.

Doğal olarak işletme büyüdükçe, yapacağı imalat ve ihracat tutarları artacak dolayısı ile öngörülen ithalat tutarları da artacağı için tutar olarak DİİB ile yapılan ithalatın avantaj tutarı da artacaktır.

Öte yandan neredeyse 5000 civarında parça kullanan; büyük ve sürekli yatırım gerektiren, Ar-ge çalışmaları yapılmadan gelişemeyen otomotiv ana sanayiinde faaliyet gösteren kar oranları %2- %4 olan Tofaş, Oyak Renault, Ford Otosan, vb. işletmeler hem fazla çeşit parça kullanmaları, hem de uluslararası piyasalarda rekabet edebilmeleri için kar oranlarının az olması, ölçek ekonomileri nedeniyle maliyetlerini zaten minimum seviyelerde oluşturmaları DİİB'den sağlanan avantajları önemli hale getirmektedir. Ayrıca bu firmalar sürekli yatırım harcamaları yapıkları için indirimli kurumlar vergisi ödemekte ve kurumlar vergisi nedeniyle oluşan avantaj eksilmesi etkisini daha az yaşamaktadırlar.

5. SONUÇ

Türkiye’de küreselleşmenin olumsuz etkilerinden korunabilen, yapısal sorunlarından arınmış bir ekonomi ve bunu destekleyen; ithalattan, sektörel/bölgesel bağımlılıktan kurtulmuş ve uluslararası pazarlarda rekabet edebilen bir ihracat birleşimi oluşturmak gereklidir. Böyle bir ihracat yapısı doğal olarak, ekonomi ve kalkınma politikalarıyla uyumlu bir teşvik sistemiyle birlikte biçimlendirilmeye çalışılacaktır.

Tüm vergi teşviklerinde olduğu gibi ihracata yönelik vergi teşviklerle de her sektörü aynı şekilde teşvik etmek söz konusu olmaz. Her sektörü teşvik etmek de gerekli değildir. Bu nedenlerle teşvikler ülke içinde rekabeti bozarlar. Ayrıca, sürekli korunan sektörler atalet içine girip, inovatif ve yenilikçi teknoloji ve ürün arayışları olmayabilir. Öte yandan, teşvik demek kaynak transferi demektir. Yani ekonomi içindeki üretim-tüketim- dağılım dengelerine müdahale edilmesi anlamına gelmektedir. Bu tür kaynak transferleri toplumda rahatsızlıklar yaratabilir. Vergi teşviklerinin ülke için katlanılması gereken bir maliyeti vardır. Çünkü vergi teşvikleri, alınacak vergilerin teşvik edilen olaylardan alınmaması anlamına gelmektedir. Toplumun bu fedakârlığa katlanmasının sebebi, teşvik edilen sektörlerde gelecekte meydana gelecek üretim, istihdam ihracat artışlarının fedakârlıkları karşılayacağı beklentisidir. Çalışmamızın birinci bölümünde de belirtildiği üzere, teşviklerin başarıya ulaşması için;

- Teşvik hedeflerinin açık, belirgin, net ve herkes tarafından anlaşılır ve kabul edilebilir olması
- Hukuk düzeninde öngörülebilir ve istikrarlı olması;
- Teşvik araçların hedefe götürecek doğru ve etkin araçlar olması,
- Kamu kuruluşlarının, teşvikleri şeffaf bir şekilde uygulanması,
- Kamu kurumları arasında güçlü bir eşgüdüm olması,
- Bürokratik işlemlerin azaltılması gereklidir.

Türkiye’de teşvik uygulamaları, pek çok mevzuatı ve kamu kurumunu ilgilendirmekte ve birden fazla kurum tarafından yürütülmektedir. Bu durum, hem hukuki düzenlemeler açısından hem de kamu kurumlarının birbirleri ile çelişen uygulama yapmaması bakımından eşgüdümü en önemli unsurlardan birisi olarak ön

plana çıkarmaktadır. Maalesef, Türkiye’de kamu kuruluşları arasındaki eşgüdüm tam anlamıyla sağlanamamaktadır. Çünkü değişik mevzuatlarda yer alan teşviklere ilişkin hükümler farklı esas ve bakış açısıyla düzenlenmekte; teşvik mevzuatı ise esas itibarıyla çerçeve kanunlar kapsamında, Bakanlar Kurulu kararları ile belirlenmekte, tebliğ ve genelgeler ile açıklamalar yapılmaktadır. Bu metinler esas itibarıyla hukuk denetimine tabi oldukları halde Danıştay’dan görüş alınarak yürürlüğe girmesi gereken hukuki metinler değildir. Dolayısı ile hukuki bir bütünlük oluşamamakta bu durum da birbirleriyle çelişen hukuki düzenlemeler ortaya çıkabilmektedir.

Teşvik mevzuatı sürekli olarak değişikliğe uğramaktadır. Öte yandan, teşvikleri planlayıp düzenleyen tek bir otorite olmaması bu karmaşayı artırmakta, bürokrasi yaratmaktadır. Hâlbuki teşvik işlemlerinin belirgin anlaşılır, öngörülebilir ve basit uygulanabilir olması, uygulama başarısı için çok önemlidir.

Teşvikler, kamu kaynakların kullanımını gerektirmektedir. Bu kaynaklar ya doğrudan sübvansiyon şeklinde aktarılır ya da vergi almamak suretiyle gelecekte kamu geliri olacak gelirden vazgeçilir. Bu nedenle, teşvikin kaynağının da belirlenmesi ve bütçelenmesi gereklidir. Maliye Bakanlığı vergi harcama raporları düzenlemeye başlamıştır. Bu raporlar vergi istisna ve muafiyetleri nedeniyle oluşan yükleri tahmin etmek için hazırlanmaktadır ve vergi harcamalarını bütçelemek için önemli bir adımdır.

Türkiye’nin kalkınma çabaları içinde hem ithal ikamesine dayanan hem de ihracata yönelik kalkınma politikaları izlenmiş olduğu halde; günümüze kadar ihracatın ithalatı karşılama oranı ortalama % 64 olmuştur. Dönemler itibarıyla bakıldığında, 1930-1947 yılları arasında 1938 yılı hariç dış ticaret dengemiz hep fazla vermiş; Türkiye Cumhuriyeti en yüksek büyüme hızlarını 1923-1938 dönemde yaşamıştır.

1981-2017 yılları arasında ihracatın ithalatı ortalama karşılama oranı %64,2 2017 yılında 67,2 olarak gerçekleşmiş; büyüme hızı ortalamaları 1923-1938 dönemdeki büyüme hızına ulaşamamıştır. Bu durum bize, kalkınma stratejimizin ve teşvik tedbirlerimizin yeniden gözden geçirilmesi gerektiğini göstermektedir.

Teşvik politikasının yeniden gözden geçirilip, rasyonel ve seçici davranılarak; fayda-maliyet analizlerinin yapılmış ve bütüncül olarak ekonomi politikasıyla uyumlu, teknoloji ve katma değeri yüksek nitelikli üretimi, istihdamı ve ara mallarını da üretebilen, küresel, bölgesel ve sektörel bağımlılığı olmayan, kısmen ve belirli

sektörlerde devlet koruması sağlayan, Türk mallarının rekabet gücünü arttırıcı düzenlemeler yapılması gereklidir.

Öte yandan, uygulanan teşviklerin sonuçlarının sürekli izlenerek beklenen sonuçları yaratmayanların kaldırılması veya yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.



KAYNAKLAR

- Acar, M. G., Çalı, İ. Ç., *İhracatın gerçekleşmemesi veya ihraç edilen malların geri gelmesi halinde ihracatçılar veya ihraç kayıtlı mal teslim yapılacak işlemler.*
- Acılar, A. (2007). *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin İnternet Kullanımını Etkileyen Faktörler, Doktora Tezi*, T.C. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya, Türkiye.
- Akbulut, A. (tarih yok). İnternette yapılan siparişler ve gümrük vergileri.
- Akgün, Y. (2017, Temmuz). Para politikası ve Merkez Bankası. *Vergi Dünyası*(431), 32-41.
- Akın, E. (2004). KOBİ'lerin pazarlama sorunlarına yönelik olarak internet aracılığıyla ihracat açılımı ve Sivas ilinde bir uygulama. *Yüksek Lisans Tezi*. Sivas: Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aksoy, C. (2006). İstanbul Teşvikiye Mahallesi'ndeki çalışan kadınların ve ev kadınlarının aile yaşantılarının karşılaştırmalı olarak sosyal antropolojik açıdan incelenmesi. *Yüksek Lisans Tezi*. Ankara: T.C Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Antropoloji (Sosyal Antropoloji) Anabilim Dalı.
- Aktaş, M., & Ürel, G. (tarih yok). Banka ve sigorta muameleleri uygulaması.
- Akyol, İ. (tarih yok). Dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketlerinde ihracatta KDV iadesi uygulaması ve denetim sorunu.
- Alfa Kitabevi. (1998). *İktisat politikası*. (V. Serin, Dü.) İstanbul: Alfa.
- Alpar, C. (1982). *Az gelişmiş ülkelerin dış ticaret sorunları ve sanayileşme*. Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi.
- Alper, B. (1996). Türkiye'de zeytinyağı ihracatında karşılaşılan sorunlar. *Yüksek Lisans Tezi*. İzmir: T.C. Ege Üniversitesi Mühendislik Fakültesi Gıda Mühendisliği Bölümü.
- Alptürk, E. (2003, Ağustos). *Dünyada ve Türkiye'de serbest bölgelerin varlık nedenleri hakkındaki değerlendirmeler*. Mart 23, 2018 tarihinde Lebiyalkın web sitesi MDERGI/8933A.030:
https://www.lebiyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2003-agustos-sayi-128_mdergi_8933a-00_/serbest-bolgelerin-

- varlik-nedeni/serbest-bolgelerin-varlik-nedeni.html?query=MDERGI%2F8933A.030 adresinden alındı
- Altınbaş, Ö. G. (2014, Ocak). İnovasyon ve vergi politikası. *Vergi Dünyası*(389), 141-151.
- Altınbaş, Ö. G. (2014, Ocak). İnovasyon'un dünya genelinde gelişimi. *Vergi Dünyası*(389), 118-140.
- Altınbaş, Ö. G. (2014, Şubat). İnternet ekonomisi. *Vergi ünyası*(390), 76-84.
- Altınışik, A. (2006). Uluslararası doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının vergi özendirmelemleri önlemleri karşısındaki durumu ve vergisel teşviklerin başarısında Çin. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: T.C. Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü Sermaye Piyasası ve Borsa Anabilim Dalı.
- Altuğ, F. N. (2001). *İstikrar politikaları ve ülke örnekleri* (2 b.). İstanbul: Türkmen.
- Altunkaya, O. (2015, Şubat). İthalat işlemlerinin vergisel analizi. *Vergi Dünyası*(402), 111-119.
- Apak, T. (2002, Kasım). *Sektörel dış ticaret şirketlerinin kuruluş ve faaliyet şartları ile sağlanan başlıca destekler*. Mart 23, 2018 tarihinde Lebibyalkın web sitesi MDERGI/8942A.028: https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2002-kasim-sayi-119_mdergi_8942a-00_/sektorel-dis-tic.-sirketleri/sektorel-dis-tic.-sirketleri.html?query=MDERGI%2F8942A.028 adresinden alındı
- Apaydın, G. F. (2002). Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde zeytinyağı ihracatı için gerekli standardizasyon, kalite ve belgelendirme çalışmaları üzerine bir araştırma . *Yüksek Lisans Tezi*. Antalya: Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aren, S. (1998). *İstihdam, para ve iktisadi politika* (11 b.). Ankara: Bilgi.
- Arslan, A. R. (2006). Türkiye'nin mobilya ihracatındaki sorunların belirlenmesi ve çözüm önerileri. *Yüksek Lisans Tezi*. Ankara: Gazi Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü.
- Artun, T. (1983). *Uluslararası bankacılık bunalımı ve Türkiye' de 'serbest' faiz politikası*. ankara: Tekin.

- Atabay, İ. (2005). İhracatçı işletmeler ile ihracatçı olmayan işletmeler arasındaki farklılıklar ve ihracat performansının analizi: zeytinyağı sektöründe bir inceleme. *Doktora Tezi*. Gebze: T.C. Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.
- Avcı, Ö. (2015, Ağustos). Dahilde işleme izin belgesi sahibi mükelleflerin ihracattan ve ihraç kayıtlı teslimlerden doğan KDV iade taleplerinde son durum. *Vergi Dünyası*(408), 19-28.
- Ay, Y., & Yavaş, E. (2014, Eylül). Dahilde işleme rejiminde re'sen kapatmanın sonuçları ve re'sen kapatmada kaçan ek süre fırsatının değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*(397), 25-28.
- Aygül, E. (2013, Temmuz). Gümrükte teminata bağlanan KDV'nin sonradan ödenmesi halinde indirimi. *Vergi Dünyası*(383), 130-133.
- Aygün, F. (2005, Ocak). *Dahilde işleme ve geçici kabul rejimi kapsamında ihraç edilen mallara ilişkin raporların değerlendirilmesi*. Mart 20, 2018 tarihinde Lebibyalkın web sitesi MDERGI/8916A.019: https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2005-ocak-sayi-13_mdergi_8916a-00_/dahilde-isleme-ve-gecici-kabul/dahilde-isleme-ve-gecici-kabul.html?query=MDERGI%2F8916A.019 adresinden alındı
- Aygün, F. (2008, Eylül). *Dahilde işleme izin belgesi kapsamında KDV iade işlemleri*. Mart 20, 2018 tarihinde Lebibyalkın web sitesi MDERGI/8872A.013: www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2008-eylul-sayi-57_mdergi_8872a-00_/dahilde-isleme-izin-belgesi-ve-kdv-iadesi/dahilde-isleme-izin-belgesi-ve-kdv-iadesi.html adresinden alındı
- Bağrıaçık, A. (tarih yok). Konvertibilite-döviz kuru ilişkileri ve Türkiye bakımından bir değerlendirme.
- Bağrıaçık, A., & Yavuz, S. (1998). *Belgelerle uygulamalı ihracat teşvikleri ve destekleri*. Eskişehir: Bilim Teknik.
- Balantekin, B. E. (2006). İhracatta KOBİ'lere sağlanan devlet destekleri ve KOBİ'lerin ihracatta karşılaştıkları sorunlar ve Kayseri'de bir anket uygulaması. *Yüksek*

Lisans Tezi. Kayseri: T.C. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Anabilim Dalı ve Programı İşletme Anabilim Dalı.

Baş, S. A. (tarih yok). Serbest bölgelerde vergi uygulaması.

Baş, S. A., & Akay, Y. (tarih yok). İhracat 1 - ihracatı düzenleyen yasal prosedür.

Baş, S. A., & Akay, Y. (tarih yok). İhracat 3 - ihracat türleri.

Baş, S. A., & Akay, Y. (tarih yok). İhracat 4.

Baş, S. A., & Akay, Y. (tarih yok). İhracat 5.

Başar, A. B. (2002). Aracı ihracat şirketlerinde ihracata yönelik işlemler ve muhasebeleştirilmesi. *Doktora Tezi*. Eskişehir: Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Batun, M. (2009, Ağustos). Döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin damga vergisi ve harç istisnası uygulaması anayasaya aykırıdır. *Vergi Dünyası*(336), 148-157.

Baydemir, E., & Keskiner, A. (2004). Devalüasyon, para, reel gelir değişkenlerinin dış ticaret üzerine etkisinin panel data yöntemiyle Türkiye için incelenmesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(4).

Bayrakdar, B. (tarih yok). Türkiye'de ikamet etmeyenlere yapılan mal satışlarında KDV istisnası uygulaması (bavul ticareti).

Bayram, S. (2017). *Uygulama örnekleriyle bölünme birleşme ve tasfiye işlemleri*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Beritan, G. (2006). İhracatın gelişmesinde lojistiğin önemi ve tekstil sektörüne uygulanması. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü.

Bilginer, M., & Göksu , N. (2002, Kasım). *İhracatta kalite ve reklamasyon sorunu: vergi ve muhasebe uygulamaları açısından bir değerlendirme*. Mart 20, 2018 tarihinde Lebibyalkın web sitesi MDERGI/8942A.022: https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2002-kasim-sayi-119_mdergi_8942a-00_/ihracatta-kalite-ve-reklamasyon/ihracatta-kalite-ve-reklamasyon.html?query=MDERGI%2F8942A.022 adresinden alındı

Bilici, N., & Bilici, A. (2015). *Kamu maliyesi* (5 b.). Ankara: Savaş.

Bıyık, R. (tarih yok). İnşaat ve onarma işlerinden elde edilen kazançlarda vergileme.

- Bıyık, R., & Kıratlı, A. (2001). *Vergi teşvikleri ve korumaları* (2 b.). İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Boz, T. (tarih yok). İhracat, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerde vergi, resim ve harç istisnası.
- Bozkurt, C. (2011, Ağustos). *Kapatılan dahilde işleme izin belgelerinin tekrar açılması*. Mart 23, 2018 tarihinde Lebibyalkın web sitesi MDERGI/8837A.038: https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2011-agustos-sayi-92_mdergi_8837a-00_/kapatilan-dah.-isl.-iz.-belgelerinin-tekrar-acilmasi/kapatilan-dah.-isl.-iz.-belgelerinin-tekrar-acilmasi.html?query=MDERGI%2F8 adresinden alındı
- Bozkurt, C. (2012, Ağustos). *Telaflı edici vergi uygulamalarının dahilde işleme ve menşe kümülasyonu çerçevesinde değerlendirilmesi*. Mart 20, 2018 tarihinde Lebibyalkın web sitesi MDERGI/8825A.041: https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2012-agustos-sayi-104_mdergi_8825a-00_/telafi-edici-vergi-ve-dahilde-isleme/telafi-edici-vergi-ve-dahilde-isleme.html?query=MDERGI%2F8825A.041 adresinden alındı
- Bozkurt, C. (2016, Mart). *Dahilde işleme rejimi ihlalden kaynaklı vergi alacağının belgenin kapalı olması halinde tahsilat süreci*. Mart 20, 2018 tarihinde Lebibyalkın web sitesi MDERGI/8782A.047: https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2016-mart-sayi-147_mdergi_8782a-00_/dir-ihlali-ve-tahsilat-sureci/dir-ihlali-ve-tahsilat-sureci.html?query=MDERGI%2F8782A.047 adresinden alındı
- Bulucu, N. (1991). Teşvik tedbirleri ve Erzurum' da uygulamalar. *Yüksek Lisans Tezi*. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.
- Bulucu, N. (1991). Teşvik tedbirleri ve Erzurum'da uygulamalar. *Yüksek Lisans Tezi*. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.
- Bulut, İ. (2005). Serbest bölgelerin bugünü ve geleceği bakımından vergi ve teşvik politikaları: Türkiye örneği. *Yüksek Lisans Tezi*. Bursa: T.C. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı Uluslararası İktisat Bilim Dalı.

- Bulut, M. K. (2003, Temmuz). *Dahilde işleme rejimi kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılan malların yurt içinde tesliminde Özel Tüketim Vergisi uygulaması üzerine değerlendirme*. Mart 23, 2018 tarihinde Lebibyalkın web sitesi MDERGI/8934A.011: https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2003-temmuz-sayi-127_mdergi_8934a-00_/dahilde-isleme-rejimi-ve-otv/dahilde-isleme-rejimi-ve-otv.html?query=MDERGI%2F8934A.011 adresinden alındı
- Bulut, M. K. (2017, Mayıs). Dahilde işleme rejimi kapsamında "Eşdeğer Eşyadan" elde edilen " İşlem Görmüş Ürünün" ihracı karşılığında yapılan ithalatta "ikincil işlem görmüş ürünün" gümrük idaresine beyanı. *Vergi Dünyası*(429), 126-130.
- Bulut, M. K. (tarih yok). Şartlı Muafiyet.
- Cevahir, H. (2007). Türkiye'de ihracat teşviklerinin etkinliği. *Yüksek Lisans Tezi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı.
- Coşkun, İ. (1985). 1985 yılı ihracat rejimi.
- Çakan, Y. (tarih yok). Dahilde işleme ve geçici kabul rejimi çerçevesinde yapılan teslimlerde tecil-terkin iade uygulaması ve uygulamaya ilişkin bazı sorunlar.
- Çekçeoğlu, Ç., & Yüksel , V. (tarih yok). *Dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketlerinin özellikleri ve bu şirketlerin KDV iadeleri karşısındaki durumu*.
- Değer, N. (2006). *En son şekliyle damga vergisi uygulaması*. Ankara: Yaklaşım.
- Demir, A. (2002, Mart). *Serbest bölgelere ihracatta ihracat-yatırım teşvik uygulamalarının etkinlik ve tutarlılığı (2)*. Mart 23, 2018 tarihinde Lebibyalkın web sitesi MDERGI/8950A.022: https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2002-mart-sayi-111_mdergi_8950a-00_/serbest-bolgelere-ihracat-ii/serbest-bolgelere-ihracat-ii.html?query=MDERGI%2F8950A.022 adresinden alındı
- Demir, A. (tarih yok). Dahilde işleme rejiminde önceden ihracat.
- Demirtaş, M. (2008). Tedarik zinciri yönetiminde, tahminleme ve planlama işbirliğinin rekabet gücüne etkisi ve teskil sektöründe bir uygulama. *Doktora Tezi*.

Afyonkarahisar: T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı.

Dicle, B. (tarih yok). Kaynak kullanımı destekleme fonu.

Dicle, B. (tarih yok). Kaynak kullanımı destekleme fonu (KKDF) kesintisi.

Dilber, E., & Belge, G. (2011, Ağustos). Serbest bölgelerde faaliyette bulunan
mükellefler tarafından yapılan katma değer vergisi tevkifatı. *Vergi
Dünyası*(360).

Dinçer, H. (2017, Mayıs). DİİB kapsamında temin edilen girdilerle üretilen malların
ihracatçılara teslimi. *Vergi Dünyası*(429), 85-89.

Doğan, H. (2006, Aralık). *Dahilde işleme rejimi kapsamında yurt içi alışlardan mamul
emtianın ihracatında yurt içi alışlara KDV istisnası (I)*. Mart 23, 2018 tarihinde
Lebibyalkın web sitesi MDERGI/8893A.014:
https://www.lebiyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2006-aralik-sayi-36_mdergi_8893a-00_/yurt-ici-alislarda-kdv-istisnasi-i/yurt-ici-alislarda-kdv-istisnasi-i.html?query=MDERGI%2F8893A.014 adresinden alındı

Doğan, H. (2007, Ocak). *Dahilde işleme rejimi kapsamında yur tiçi alışlardan mamul
emtianın ihracatında yurt içi alışlara KDV istisnası*. Mart 23, 2018 tarihinde
Lebibyalkın web sitesi MDERGI/8892A.031:
https://www.lebiyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2007-ocak-sayi-37_mdergi_8892a-00_/ihracatta-kdv-istisnasi-ii/ihracatta-kdv-istisnasi-ii.html?query=MDERGI%2F8892A.031 adresinden
alındı

Doğan, H. (tarih yok). Kambiyo mevzuatımızda; ticari amaçlarla ihraç edilen malların
dövizli bedellerinin yurda getirilmesi süreci.

Dorukkaya, Ş., & Yılmaz, H. H. (tarih yok). Global kriz, Türkiye ekonomisine etkileri
ve 1999 yılında alınması gereken tedbirler .

Durman, M., & Önder, H. (2006a). *Sanayileşme sürecinde teşvikler*. İstanbul: Alfa
Aktüel.

Durman, M., & Önder, H. (2006b). *Teoride ve uygulamada ihracat teşvikleri*. İstanbul:
Alfa Aktüel.

- Düzgün, M. (2005). The image of Turkish industrial products for export. *Master's Thesis*. İstanbul: The Graduate Institute of Social Sciences In partial fulfillment of the requirements for the degree of Master of Business Administration.
- Erem, E. (tarih yok). İhracat rejim kararı ve İhracat Yönetmeliği'ne ilişkin yeni düzenlemeler .
- Erem, E. (tarih yok). İhracatı ve döviz kazandırıcı faaliyetleri teşvik kararı uyarınca ihracatı teşvik belgesi kapsamında yapılan ithalatta katma değer vergisi uygulaması.
- Erişti, M. (tarih yok). Avrupa Birliği yasal uyum çalışmalarının Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki yansımaları - deprem bölgesinden olan alacakların vergi matrahından indirimi.
- Erkan, M. (2005). Pazarlama lojistiği ve Kayseri ilindeki ihracatçılara yönelik bir araştırma. *Yüksek Lisans Tezi*. Kayseri: T.C. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.
- Erkan, M. (2009). *Yorum ve açıklamalarla özel tüketim vergisi uygulaması*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Erkekoğlu, H. (1993). Türkiye'de ihracatı teşvik tedbirleri ve bu teşviklerin ihracat üzerindeki etkileri. *Yüksek Lisans Tesi*. Kayseri: T.C. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ersungur, Ş. M. (1993). Hizmetler sektörü - Erzurum ilinin yeri, önemi ve gelişme imkanları. *Yüksek Lisans Tezi*. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisadi Gelişme ve Uluslararası İktisat Anabilim Dalı.
- Gezgin, B. (tarih yok). Dahilde işleme rejimi kapsamında önceden ihracat ve tecil terkin uygulaması.
- Giray, F. (2016). *Vergi teşvik sistemi ve uygulamaları* (3 b.). Bursa: Ekin.
- Gökçe, Ö. (2017, Aralık). Küreselleşmenin vergi politikasına etkisi. *Vergi Dünyası*(436), 99-102.
- Gökçe, Ö. (2017, Nisan). OECD ekonomik araştırması Türkiye'ye genel bakış 2016. *Vergi Dünyası*, 428, 80-119.
- Gökçe, Ö. (2017, Eylül). Sosyal elektronik ticaretin hukuki boyutu. *Vergi Dünyası*(433), 82-85.

- Gökçe, Ö. (2017, Haziran). Vergiden Kaçınma, vergi kaçırma ve vergi kaçakçılığıyla mücadelede Avrupa Birliği'nin eylem planı & milyonlarca dolar vergi kaçırmakla suçlanan dev şirketler. *Vergi Dünyası*(430), 13-19.
- Gökçe, Ö. (2018, Ocak). 7061 sayılı " Bazı Vergi Kanunları ile Kanun ve KHK'larda değişiklik yapılmasına dair kanun" kapsamındaki vergisel değişiklikler. *Vergi Dünyası*(437), 95-105.
- Güleç, G. (2009, Temmuz). *Dahilde işleme rejimi sisteminde işlenmiş tarım ürünleri*. Mart 23, 2018 tarihinde Lebibyalkın web sitesi MDERGI/8862A.034: https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2009-temmuz-sayi-67_mdergi_8862a-00_/dahilde-isl.-rej.-sisteminde-tarim-urunleri/dahilde-isl.-rej.-sisteminde-tarim-urunleri.html?query=MDERGI%2F8862A.034 adresinden alındı
- Gümüş, Ç. (2003). İnternet kafelerin (dijital kütüphaneler) denetlenmesi ve eğitim amaçlı kullanımının teşviki. *Yüksek Lisans Tezi*. Elazığ: T.C. Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Eğitim Bilimleri Anabilim Dalı.
- Gümüşlüoğlu, A., & Şahin, S. (tarih yok). Katma değer vergisi iade.
- Günay, K. (2008). Türkiye'de ihracata yönelik vergi teşvikleri ve analizi. *Yüksek Lisans Tezi*. Sakarya: T.C. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.
- Güriz, A. (2013). *Hukuk başlangıcı* (15 b.). Ankara: Siyasal.
- Gürlesel, C. F. (2015). *Ekonomi ve dış ticaret raporu*. Türkiye İhracatçılar Meclisi. İstanbul: Küçük Mucizeler Yayıncılık ve İletişim. <http://www.tim.org.tr> adresinden alındı
- Gürlesel, C. F. (2016). *Ekonomi ve dış ticaret raporu*. Türkiye İhracatçılar Meclisi. İstanbul: Küçük Mucizeler Yayıncılık ve İletişim. <http://www.tim.org.tr> adresinden alındı
- Gürpınar, K. (2007). Türk mobilya sektörünün rekabet gücü üzerine bir araştırma. *Doktora Tezi*. Afyonkarahisar: Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.
- Gürsoy, B. (1980). *Kamusal maliye* (Cilt 2). Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi.

- Güvemli, O. (tarih yok). Yatırımların ve dışsatımın vergisel özendirmelerindeki gelişmeler.
- Haberler, G. (1970). *Dış ticaret teorisine genel bir bakış*. (N. Mutlu, Çev.) İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisadi Gelişme Enstitüsü.
- Harmandar, V. (1994). 1994 yılında ihracatçılara tanınan teşvikler.
- Hasılataın muhasebe ve vergi sistemi içinde değerdendirilmesi ile ihracatta götürü gider uygulaması. (2014, Temmuz). *Vergi Dünyası*(395), 150-155.
- Hergün, R. (2010, Temmuz 1). *Antidamping vergisinin 'geriye dönük' uygulanması*. Lebibyalkın web sitesi: www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2010-temmuz-sayi-79_mdergi_8850a-00_/antidamping-vergisinin-geriye-donuk-uygulamasi/antidamping-vergisinin-geriye-donuk-uygulamasi.html adresinden alındı
- Horoz, Y. (2006). İhracata yönelik vergi teşvikleri ve Türkiye uygulaması. *Yüksek Lisans Tezi*. Bursa: T.C. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Bilim Dalı.
- İnci , A., & Şahbazov, R. (tarih yok). *Globalleşme sürecinde teşviklerin yeri ve önemi: Avrupa Birliği ve Türkiye açısından genel bir değerlendirme*.
- Kabakçı, Y. (tarih yok). İhracata yönelik işletmelerde alternatif finansman yöntemleri. *Yüksek Lisans Tezi*. İzmir: T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.
- Kachaganova, E. (2002). İhracatta fiyatlandırma ve Kırgızistan'daki uygulamalar. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı üretim Yönetimi ve Pazarlama Bilim Dalı.
- Kalkan, M. (1989-1990). Gelişmekte olan ülkelerin ihracatında tanıtım teknikleri. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Pazarlama Anabilim Dalı.
- Kandemir, S. (2014, Ekim). *Dahilde işleme ve geçici kabul rejimleri kapsamında tcil-terkin uygulaması*. Mart 20, 2018 tarihinde Lebibyalkın web sitesi MDERGI/8799A.038: https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2014-ekim-sayi-130_mdergi_8799a-00_/dahilde-isleme-ve-

- gec-kab.-rejimlerinde-tecil-terkin/dahilde-isleme-ve-gec-kab.-rejimlerinde-tecil-terkin.html?query=MDERGI%2F879 adresinden alındı
- Karahan, H. (2014). *Ekonomi ve dış ticaret raporu*. Türkiye İhracatçılar Meclisi. İstanbul: Küçük Mucizeler Yayıncılık ve İletişim. <http://www.tim.org.tr> adresinden alındı
- Karaman, F. (tarih yok). İthalata dayalı ihracatta sanayi ürünü ihracat istisnası uygulaması.
- Karataş, M. G. (2015, Ağustos). *Dahilde işleme rejimi kapsamında tecil-terkin uygulaması*. Mart 20, 2018 tarihinde Lebibyalkın web sitesi MDERGI/8789A.024: https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2015-agustos-sayi-140_mdergi_8789a-00_/dir-kapsaminda-tecil-terkin-uygulamasi/dir-kapsaminda-tecil-terkin-uygulamasi.html?query=MDERGI%2F8789A.024 adresinden alındı
- Kartal, B. (2006). İhracat pazar bilgisi ve ihraca performansı ilişkisi: ihracat pazar yönlülüğe ilişkin bir uygulama. *Doktora Tezi*. Manisa: T.C. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.
- Kartal, Z. (2009, Mart). Yerli hammadde kullanmak dezavantaj (!). *Vergi Dünyası*.
- Kartal, Z. (tarih yok). Aracılı ihracat ve katma değer vergisi.
- Kartal, Z. (tarih yok). KDV istisnalarından vazgeçme.
- Kartal, Z. (tarih yok). Vergisel yönden sektörel dış ticaret şirketleri ve dış ticaret sermaye şirketleri.
- Kaya, M. (2006). Türk katma değer vergisi sisteminde ihracat istisnası uygulaması ve Avrupa Birliği'ne üye ülkeler açısından değerlendirilmesi. *Master Tezi*. Ankara: T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.
- Kaya, M. E. (1995). *İhracatı teşvik*. Ankara: -.
- Kayar, G. (2011, Haziran). Vergilendirmede adalet kavramı ve 1980 sonrası dönemde TVS'nin değerlendirilmesi-1. *Vergi dünyası*(358), 83-89.
- Kaynar, N. (1997). 1995 ve 1996 yıllarında teşvikli yatırımlarda sabit yatırım-istihdam ilişkisi. Ankara: Ekonomik Modeller ve Stratejik Araştırmalar Genel Müdürlüğü.

- Kemer, O. B. (2003). *Bir dış ticaret politikası aracı ihracat teşvikleri teori-uygulama* (1 b.). İstanbul: Alfa.
- Keskin, N. (2001). Türkiye'de ihracatın milli gelir üzerindeki etkisi: 1980 sonrası dönem ve uygulamalı bir araştırma. *Yüksek Lisans Tezi*. İzmir: T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı.
- Kıldıış, Y. (1998). İktisadi kalkınma açısdanteşvik edici vergi politikasının önemi: Türkiye uygulaması. *Yüksek Lisans Tezi*. İzmir: T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı.
- Kılıç, S. (2007). Küçük ve orta ölçekli işletmelerde ihracat pazarlaması: çorum makine imalat sanayii'nde faaliyet gösteren KOBİ'lere yönelik bir uygulama. *Doktora Tezi*. Ankara: T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı .
- Kırıktaş, İ. (tarih yok). Serbest bölgelerde mal ve hizmet ihracatı ve genel olarak KDV uygulaması.
- Kırıktaş, İ. (tarih yok). Serbest bölgelerde vergilendirm usul ve esasları özellik arz eden hususlar.
- Kızıltan, A. (1996). İhracatın belirleyicileri: Türk imalat sanayi üzerine bir uygulama. *Doktora Tezi*. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı.
- Koçak, E. E. (2015, Ekim). *Dahilde işleme rejiminde ikincil işlem görmüş ürünlerin vergilendirilmesi*. Mart 20, 2018 tarihinde Lebibyalkın web sitesi MDERGI/8787A.054:
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2015-ekim-sayi-142_mdergi_8787a-00_/dirde-ikinci-islem-gormus-urunlerde-vergi.html?query=MDERGI%2F8787A.054 adresinden alındı
- Koçak, H. (tarih yok). Bavul ticareti kapsamındaki satışlarda KDV ÖTV uygulaması ve özellik arz eden durumlar.
- Koçak, H. (tarih yok). Dahilde işleme izin belgesi geçici kabul rejimlerinde uygulaması ve uygulamada ortaya çıkan aksaklıklar.
- Koçak, Ö. (tarih yok). 27 seri numaralı kurumlar vergisi genel tebliğine göre sanayi ürünleri ihracat istisnası uygulamasına ilişkin eleştirilerimiz.

- Korucuoğlu, S. (2006). Doğrudan yabancı yatırımlar.
- Kotler, P., Jatusripitak, S., & Maesincee, S. (2005). *Ulusların pazarlanması* (2 b.). (A. Buğdaycı, Çev.) İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür.
- Köseler, C. (tarih yok). İhracat teşvikleri ve imalatçı tanımına "aykırı" bir yaklaşım 1-2-3.
- KPMG. (2018, Ocak). *Sektörel bakış*. Mart 20, 2018 tarihinde KPMG web sitesi: <https://home.kpmg.com/tr/tr/home/insights/2018/02/sektorel-bakis-2018.html> adresinden alındı
- Kurt, H. (tarih yok). İhracat, döviz kazandırıcı işlemler ve yatırımların teşvikinde damga vergisi ve harç istisnası 1-2.
- Kuşoğlu, B. (tarih yok). Gündemdeki sorun: ihracat.
- Küçüköğlu, M. (2005). Vergisel teşviklerin bölgesel kalkınmadaki rolü: Güneydoğu Anadolu Bölgesi üzerine bir uygulama. *Doktora Tezi*. Bursa: T.C. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.
- Kütükçü, A. (2015, Eylül). *Dahilde işleme rejimi (DİR) ve KDV uygulamaları*. Mart 20, 2018 tarihinde Lebibyalkın web sitesi MDERGI/8788A.025: https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2015-eylul-sayi-141_mdergi_8788a-00_/dahilde-isleme-rejimi-ve-kdv-uygulamaları/dahilde-isleme-rejimi-ve-kdv-uygulamaları.html?query=DAH%C4%B0LDE+%C4%B0%C5%9ELEM+REJ adresinden alındı
- Maç, M. (2002, Aralık). *İhracatımızı frenleyen vergi sorunları ve çözüm önerileri*. Mart 23, 2018 tarihinde Lebibyalkın web sitesi MDERGI/8941A.011: https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2002-aralik-sayi-120_mdergi_8941a-00_/ihracati-engelleyen-verg.-sorunlari/ihracati-engelleyen-verg.-sorunlari.html?query=MDERGI%2F8941A.011 adresinden alındı
- Maç, M. (2009, Kasım). İhraç kayıtlı olarak teslim edilen malın ihraç edilememesi, yurtdışından geri gelmesi, malın ihraç kayıtlı teslimi uygun olmadığından sonradan anlaşılması ve ihraç kaydı ile alınan malın iadesi. *Vergi Dünyası*(339), 12-19.

- Maç, M. (2009, Ağustos). İhraç kayıtlı teslimlerden doğan fark iade haklarının KDV beyannamesine yansıtılmasına ilişkin sorun ve çözüm önerisi. *Vergi Dünyası*(336), 4-7.
- Maç, M. (tarih yok). İhraç kayıtlı teslimlerin KDV beyannamesine yansıması, muhasebeleştirilmesi, terkin ve iade talepleri.
- Maç, M. (tarih yok). KDV tevkifatı konusunda bilgiler içeren tablolar.
- Maç, M., & Yavuz, E. (tarih yok). Dahilde işleme izin belgesi.
- Maç, M., & Yıldırım, M. (2010, Nisan). Transit ticaretin vergi mevzuatı karşısındaki durumu. *Vergi Dünyası*(344), 14-18.
- Mencet, M. N. (2005). Avrupa Birliği'nde EUREPGAP uygulamalarının yaş meyve-sebze ihracatımıza olası etkileri. *Yüksek Lisans Tezi*. Antalya: T.C. Akdeniz Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Tarım Ekonomisi Anabilim Dalı.
- Meray, S. L. (tarih yok). *Ekonomik hükümler, Lozan Konferansı, tutanaklar, belgeler* (Cilt 2). Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 348 - Cumhuriyetin 50. Yıl Yayınları - No:8.
- Merdane, Ş. (1998). Türkiye'de yatırımlara uygulanan teşvik politikaları ve yatırım indirimi uygulaması. *Yüksek Lisans Tezi*. Niğde: T.C. Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.
- Mert, S., & Kaynak, S. (2015). *TOBB 72. Genel kurul ekonomik rapor*. Ankara: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği. <https://www.tobb.org.tr> adresinden alındı
- Musgrave, R. A. (-). *Maliye politikası*. (O. Şener, Çev.) Ankara: Alkım.
- Oktar, K. (2005). *KDV istisnalar ve iadeler* (5 b.). Ankara: Maliye ve Hukuk.
- Oktar, K. (tarih yok). İhracatta ÖTV istisnası ve iadesi.
- Oluş Yayıncılık. (2007). *Damga vergisi kanunu yorum ve açıklamaları*. Ankara: Oluş.
- Organ, İ. (1998). Türkiye'de uygulanan teşvik politikaları ve Denizli örneği. *Yüksek Lisans Tezi*. Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı.
- Organ, İ. (tarih yok). Avrupa Birliği ve Türkiye'deki serbestbölge uygulamalarının karşılaştırılması.
- Öncel, T. (1981). *Ekonomik kalkınmada dış ticaret politikası alternatifleri ve Türkiye'de ihracatı teşvik önlemleri*. Mart 23, 2018 tarihinde Dergipark web sitesi: <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/7419> adresinden alındı

- Önder, H. (2005). İhracat teşviklerinden yararlanmayı etkileyen faktörler-Kütahya Merkez İlçede bir uygulama. *Yüksek Lisans Tezi*. Kütahya: T.C. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı.
- Öney, E. (1987). *İktisadi planlama* (5 b.). Ankara: Savaş.
- Özdemir, B. (2018, Ocak). Türkiye'de 2002-2017 döneminde temel dengeler, ekonomik büyüme ve sağlanan mali disiplinin değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*(437), 6-35.
- Özdemir, Z. (2003). *Mikro iktisadi analizi* (3 b.). İstanbul: Der.
- Özdemirci, F., & Kaya, Z. (tarih yok). Dahilde işleme rejimi kapsamında alınan ancak yangında zayı olan malların KDV karşısındaki durumu.
- Öztopraktan, A. (2006). Yatırımlara yönelik vergisel teşvikler ve Türkiye uygulaması. *Yüksek Lisans Tezi*. Bursa: T.C. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı.
- Öztürk, T. Y. (2006). İhracat teşvik aracı olarak Eximbank ihracat kredilerinin ihracata etkisinin sektör bazında incelenmesi. *Doktora Tezi*. İstanbul: T.C. Kadir Has Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Finans ve Bankacılık Doktora Programı.
- Öztürk, Y. K. (1998). Türk ihracat sektöründe KOBİ'lerin finansman sorunları ve çözüm önerileri. *Yüksek Lisans Tezi*. Niğde: T.C. Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Bölümü.
- Pala, O. (tarih yok). Serbest bölgelerin vergi kanunları karşısındaki durumu 2.
- Pehlivan, Y. (2005, Temmuz). *Dahilde işleme ve geçici kabul rejimlerinde KDV istisnası*. Mart 20, 2018 tarihinde Lebibyalkın web sitesi MDERGI/8910A.017: https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2005-temmuz-sayi-19_mdergi_8910a-00_/dahilde-isleme-ve-gec.-kab.-rej.-kdv/dahilde-isleme-ve-gec.-kab.-rej.-kdv.html?query=MDERGI%2F8910A.017 adresinden alındı
- Pekkaya, S., Tosuner, A., Yaşar, E., & Tudan, E. (2008). Temel ekonomik göstergeler ve global gelişmeler ışığında makroekonomik risk. Ankara: Türkiye Kalkınma Bankası A.Ş. Risk İzleme Müdürlüğü.
- Pulat, Ö. (2011, Nisan). KDV' de ithalat istisnası. *Vergi Dünyası*(356), 89-95.
- Reçber, N. (1993). Yatırımları özendirme önlemlerindeki gelişmeler ve bu gelişmelerin yatırım kararına etkileri. *Doktora Tezi*. İstanbul: T.C. Marmara Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı.

Sağlam, M. (tarih yok). Yurtdışı kredilerde damga vergisi.

Sarıöz, Y. (2006). Türkiye'de 1990 sonrası uygulanan yatırım teşvikleri ve ekonomik etkileri. *Master Tezi*. Ankara: T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Teorisi Anabilim Dalı.

Sarısoy, İ. (2006). Küçük ve orta ölçekli işletmelere sağlanan vergi teşvikleri ve Türkiye uygulaması. *Doktora Tezi*. İstanbul: T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bilim Dalı.

Sayan, H. (tarih yok). Teşvik uygulamalarında vergisel düzenlemelerin etkinliği ve yeni teşvik sisteminin getirdikleri.

Seçen, H. (2017, Nisan). Üretim odaklı büyümenin gerçekleştirilmesinde vergi teşviklerinin rolü ve Türkiye. *Vergi Dünyası*(428), 173-189.

Sülün, U. (2006). İhracatın geliştirilmesinde fuar, sergi ve panayırlara yönelik mali teşviklerin etkinliği (1990-2005 dönem analizi). *Yüksek Lisans Tezi*. İzmir: T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı.

Şahin, E. (tarih yok). Avrupa Topluluğu'nda uygulanan devlet yardımları ve Türkiye ile mukayeseli incelemesi.

Şahin, İ. (2006). Türkiye'de teknoloji geliştirme bölgeleri ve sağlanan teşvikler. *Yüksek Lisans Tezi*. Kütahya: T.C. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.

Şahin, M. (2016, Şubat). Gümrük vergileri ve uygulamada karşılaşılan bazı sorunlar. *Vergi Dünyası*(414), 152-157.

Şenlik, E. (tarih yok). İhracatta vergi iadesi üzerine notlar.

Şişman , B., & Bayraktar , İ. K. (Temmuz). 1 sayılı listenin A cetvelinde bulunan malların dahilde işleme rejimi kapsamında ithalinde ÖTV istisnası uygulaması mümkün müdür? *Vergi Dünyası*(347), 30-33.

T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı. (2009). *Türkiye' nin 2009 yılı piyasa gözetimi ve denetimi raporu*. <http://www.ekonomi.gov.tr> adresinden alındı

T.C. Ekonomi Bakanlığı. (2010). *Piyasa gözetimi ve denetimi raporu*. <http://ekonomi.gov.tr> adresinden alındı

- T.C. Ekonomi Bakanlığı. (2011). *Piyasa gözetimi ve denetimi raporu*. <http://ekonomi.gov.tr> adresinden alındı
- T.C. Ekonomi Bakanlığı. (2012). *Piyasa gözetimi ve denetimi raporu*. <http://ekonomi.gov.tr> adresinden alındı
- T.C. Ekonomi Bakanlığı. (2013). *Piyasa gözetimi ve denetimi raporu*. <http://ekonomi.gov.tr> adresinden alındı
- T.C. Ekonomi Bakanlığı. (2015). *Metaller ve mineraller/kıymetli metaller emtia raporu*. Hammadde ve Temel Girdiler Analiz Dairesi. <http://ekonomi.gov.tr> adresinden alındı
- T.C. Ekonomi Bakanlığı. (2016). *Hazır giyim sektörü*. İhraca Genel Müdürlüğü/ Tekstil ve Konfeksiyon Ürünleri Daire Başkanlığı. <http://ekonomi.gov.tr> adresinden alındı
- T.C. Ekonomi Bakanlığı. (2016). *Kimya sektörü*. İhracat Genel Müdürlüğü/ Kimya Ürünleri ve Özel İhracat Daire Başkanlığı. <http://ekonomi.gov.tr> adresinden alındı
- T.C. Ekonomi Bakanlığı. (2016). *Otomotiv ana ve yan sanayii sektörü*. İhracat Genel Müdürlüğü/ Otomotiv, Makina, Elektrik ve Elektronik Ürünler Daire Başkanlığı. <http://ekonomi.gov.tr> adresinden alındı
- T.C. Ekonomi Bakanlığı. (2016). *Temizlik maddeleri sektörü*. İhracat Genel Müdürlüğü/ Kimya Ürünleri ve Özel İhracat Daire Başkanlığı. <https://www.ekonomi.gov.tr> adresinden alındı
- T.C. Ekonomi Bakanlığı. (2017). *Altın mücevherat sektörü*. <http://ekonomi.gov.tr> adresinden alındı
- T.C. Ekonomi Bakanlığı. (2017). *Ekonomi, ticaret ve yatırım gündemi*. <http://ekonomi.gov.tr> adresinden alındı
- T.C. Maliye Bakanlığı. (2016). *Yıllık ekonomik rapor*. <http://www.maliye.gov.tr> adresinden alındı
- Tanyer, B. (tarih yok). Küreselleşme.
- Taşkent, H. (tarih yok). Kaynak kullanımı destekleme fonu.
- Tekin, C. (2002, ekim). *İhracata yönelik devlet yardımları (1)*. MArt 23, 2018 tarihinde Lebibyalkın web sitesi MDERGI/8943A.026: <https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat->

- dergisi_mdergi_/2002-ekim-sayi-118_mdergi_8943a-00_/ihracatta-devlet-yaridmlari-i/ihracatta-devlet-yaridmlari-i.html?query=MDERGI%2F8943A.026 adresinden alındı
- Tekin, C. (2002, Kasım). *İhracata yönelik devlet yardımları (2)*. Mart 23, 2018 tarihinde Lebibyalkın web sitesi MDERGI/8942A.025: https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2002-kasim-sayi-119_mdergi_8942a-00_/ihracata-yonelik-devlet-yard.-ii/ihracata-yonelik-devlet-yard.-ii.html?query=MDERGI%2F8942A.025 adresinden alındı
- Tuncer, S. (2002, Temmuz). *Dahilde işleme rejimi*. Mart 23, 2018 tarihinde Lebibyalkın web sitesi MDERGI/8946A.023: https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2002-temmuz-sayi-115_mdergi_8946a-00_/dahilde-isleme-rejimi/dahilde-isleme-rejimi.html?query=MDERGI%2F8946A.023 adresinden alındı
- Tuncer, S. (2003, Şubat). *2003 yılı ithalat rejimi kararı*. Mart 22, 2018 tarihinde Lebibyalkın web sitesi MDERGI/8939A.031: https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2003-subat-sayi-122_mdergi_8939a-00_/2003-yili-ithalat-rejimi-karari.html adresinden alındı
- Tuncer, S. (2003, Mayıs). *Yeni gümrük yönetmeliği*. Mart 23, 2018 tarihinde Lebibyalkın web sitesi MDERGI/8936A.029: https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2003-mayis-sayi-125_mdergi_8936a-00_/yeni-gumruk-yonetmeliği/yeni-gumruk-yonetmeliği.html?query=MDERGI%2F8936A.029 adresinden alındı
- Turan, C. (tarih yok). Serbest bölgeye yapılan ihracat teslimlerinde ÖTV istisnası uygulanıp uygulanmayacağı.
- Turan, O. K. (1998). Gemi inşaa sektöründe teşvikler, sektöre ve yan sanayiye etkisi ve AB uygulamaları ile karşılaştırılması. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü.

- Turan, S. (2014, Ağustos). *Dahilde işleme ve geçici kabul rejimleri kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılan girdilerin temininde tecil-terkin uygulaması ve KDV iadesinde son durum*. Mart 20, 2018 tarihinde Lebibyalkın web sitesi MDERGI/8801A.027: https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2014-agustos-sayi-128_mdergi_8801a-00_/tecil---terkin-uygulamasi-ve-kdv-iadesi/tecil---terkin-uygulamasi-ve-kdv-iadesi.html?query=MDERGI%2F8801A.027 adresinden alındı
- Turanlı, D. A. (tarih yok). İhraç edilmek koşuluyla yapılan satışlarda tecil-terkin ve iade uygulaması .
- TUSİAD. (2016). *2016 yılına girerken Türkiye ve Dünya ekonomisi*. Ekonomik Araştırmalar Bölümü. <http://www.tusiad.org> adresinden alındı
- TUSİAD. (2017). *2017 yılına girerken Türkiye ve Dünya ekonomisi*. Ekonomik Araştırmalar Bölümü. <http://www.tusiad.org> adresinden alındı
- Türk, İ. (2006). *Maliye politikası* (19 b.). Ankara: Turhan.
- Türkay, İ. (2017, Aralık). Vergi harcamaları ve 2016 yılı vergi harcamaları raporu . *Vergi Dünyası*(436), 103-122.
- Türkiye İhracatçılar Meclisi. (2004). *İhracatta ilk bin firma*. <http://www.tim.org.tr> adresinden alındı
- Türkiye İhracatçılar Meclisi. (2005). *İhracatta ilk bin firma*. <http://www.tim.org.tr> adresinden alındı
- Türkiye İhracatçılar Meclisi. (2006). *İhracatta ilk bin firma*. <http://www.tim.org.tr> adresinden alındı
- Türkiye İhracatçılar Meclisi. (2007). *İhracatta ilk bin firma*. <http://www.tim.org.tr> adresinden alındı
- Türkiye İhracatçılar Meclisi. (2008). *İhracatta ilk bin firma*. <http://www.tim.org.tr> adresinden alındı
- Türkiye İhracatçılar Meclisi. (2009). *İhracatta ilk bin firma*. <http://www.tim.org.tr> adresinden alındı
- Türkiye İhracatçılar Meclisi. (2010). *İhracatta ilk bin firma*. <http://www.tim.org.tr> adresinden alındı

- Türkiye İhracatçılar Meclisi. (2011). *İhracatta ilk bin firma*. <http://www.tim.org.tr> adresinden alındı
- Türkiye İhracatçılar Meclisi. (2012). *İhracatta ilk bin firma*. <http://www.tim.org.tr> adresinden alındı
- Türkiye İhracatçılar Meclisi. (2013). *İhracatta ilk bin firma*. <http://www.tim.org.tr> adresinden alındı
- Türkiye İhracatçılar Meclisi. (2014). *İhracatta ilk bin firma*. <http://www.tim.org.tr> adresinden alındı
- Türkiye İhracatçılar Meclisi. (2015). *Basic elements guidelines version 2.0*. <http://www.tim.org.tr/en> adresinden alındı
- Türkiye İhracatçılar Meclisi. (2015). *İhracatta ilk bin firma*. <http://www.tim.org.tr> adresinden alındı
- Türkiye İhracatçılar Meclisi. (2015). *Kurumsal kimlik kılavuzu versiyon 2.0*. <http://www.tim.org.tr> adresinden alındı
- Türkiye İhracatçılar Meclisi. (2016). *İhracatın gelişimi 2001-2016*. <http://www.tim.org.tr> adresinden alındı
- Türkiye İhracatçılar Meclisi. (2016). *İhracatta ilk bin firma*. <http://www.tim.org.tr> adresinden alındı
- Türkiye İhracatçılar Meclisi. (2016). *Tarım raporu*. İstanbul: Küçük Mucizeler Yayıncılık ve İletişim . <http://www.tim.org.tr> adresinden alındı
- Türkiye İhracatçılar Meclisi. (2016). *Trans-Pasifik ortaklığı anlaşmasının Türkiye ekonomisi ve dış ticaretine etkileri*. İstanbul: Okan Üniversitesi. <http://www.tim.org.tr> adresinden alındı
- Türkoğlu, C. (tarih yok). Katma değer vergisinde yeni getirilen ihracatta vergi ladesi düzeni ve bazı sorunlar.
- Tüyen, Z. (1985). 1985 yılı ithalat rejimi.
- Uçak, H. (2009, Aralık). *Dahilde işleme rejiminde KDV iadesi*. Mart 20, 2018 tarihinde Lebibyalkın web sitesi MDERGI/8857A.045: https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2009-aralik-sayi-72_mdergi_8857a-00_/dahilde-isleme-rejiminde-kdv-iadesi/dahilde-isleme-rejiminde-kdv-iadesi.html?query=MDERGI%2F8857A.045 adresinden alındı

- Uçak, H. (2010, Aralık). *Dahilde işleme rejimi kapsamında yapılan ithalatlarda kültür fonu ödemeleri ve yol açtığı sorunlar*. Mart 23, 2018 tarihinde Lebibyalkın web sitesi MDERGI/8845A.034:
https://www.lebibyalkın.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkın-mevzuat-dergisi_mdergi_/2010-aralık-sayı-84_mdergi_8845a-00_/dahilde-is.-rejimi-ve-kultur-fonu-odemesi/dahilde-is.-rejimi-ve-kultur-fonu-odemesi.html?query=MDERGI%2F8845A.034 adresinden alındı
- Uçak, H. (2010, Ağustos). *Dahilde işleme rejiminde gümrük kıymeti ve KDV matrahı*. Mart 23, 2018 tarihinde Lebibyalkın web sitesi MDERGI/8849A.028:
https://www.lebibyalkın.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkın-mevzuat-dergisi_mdergi_/2010-agustos-sayı-80_mdergi_8849a-00_/dahilde-isleme-rejiminde-gumruk-kiymeti-ve-kdv/dahilde-isleme-rejiminde-gumruk-kiymeti-ve-kdv.html?query=MDERGI%2F8849A.028 adresinden alındı
- Uçak, H. (2011, Mart). *Dahilde işleme rejiminde öngörülmeeyen ikincil işlem görmüş ürünlerin ithalatı*. Mart 23, 2018 tarihinde Lebibyalkın web sitesi MDERGI/8842A.034:
https://www.lebibyalkın.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkın-mevzuat-dergisi_mdergi_/2011-mart-sayı-87_mdergi_8842a-00_/ikincil-islem-gormus-urunlerin-ithalati/ikincil-islem-gormus-urunlerin-ithalati.html?query=MDERGI%2F8842A.034 adresinden alındı
- Uçak, H. (2012, Aralık). *Debit ve credit note ödemelerinin dahilde işleme rejimi açısından değerlendirilmesi*. Mart 23, 2018 tarihinde Lebibyalkın web sitesi MDERGI/8821A.037:
https://www.lebibyalkın.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkın-mevzuat-dergisi_mdergi_/2012-aralık-sayı-108_mdergi_8821a-00_/debit-ve-credit-note-odemeleri/debit-ve-credit-note-odemeleri.html?query=MDERGI%2F8821A.037 adresinden alındı
- Uçak, H. (2013, Eylül). *Dahilde işleme rejimi kapsamında yapılan ihracatta fatura beyanı ve telafi edici vergi sorunu*. Mart 20, 2018 tarihinde Lebibyalkın web sitesi MDERGI/8812A.045:
https://www.lebibyalkın.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkın-mevzuat-dergisi_mdergi_/2013-eylul-sayı-117_mdergi_8812a-00_/ihracatta-fatura-

- beyani-ve-telafi-edici-vergi-sorunu/ihracatta-fatura-beyani-ve-telafi-edici-vergi-sorunu.html?query=MDERGI%2F88 adresinden alındı
- Ulukan, İ. (2015, Mart). Döviz kazandırıcı faaliyetlerde damga vergisi istisnası. *Vergi Dünyası*(403), 20-29.
- Ulutürk, S. (1990). An analysis of the investment incentive policy after 1980 in Turkey. *Master's Thesis*. Ankara: Middle East Technical University Graduate School of Social Sciences in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Master of Sciences in the Subject of Economics.
- Uslu, M. (2012, Temmuz). İthalatta KDV matrahı. *Vergi Dünyası*(371), 18-28.
- Uslu, M. M. (tarih yok). İthalatta KDV için teminat uygulaması.
- Uslu, M. M. (tarih yok). İthalatta ÖTV teminatı.
- Utkulu, U. (1988). Su ürünleri üretim ve ihracatının Türkiye ekonomisi içindeki gelişme imkanları. *Yüksek Lisans Tezi*. İzmir: T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı.
- Uzun, F. (2011, Eylül). Gümrük Kanunu'nun 179'uncu maddesinin uygulanacağı eşya ile ilgili tasfiye idareleri tarafından tahsil edilen katma değer vergisinin hukuki durumu. *Vergi Dünyası*(361), 135-139.
- Uzun, F. (2012, Kasım). Dış ticaretteki farklı ödeme şekilleri alıcı ve satıcılar açısından ne anlama gelmektedir? *Vergi Dünyası*(375), 159-166.
- Uzun, F. (2013, Ocak). İthalatta hangi durumlarda kaynak kullanımı destekleme fonu (KKDF) ödenir? *Vergi Dünyası*(377), 126-135.
- Uzunoğlu, N. (2013, Haziran). Serbest bölgelerde yapılan hizmetler ile bu bölgeye yönelik olarak veya bu bölgeden bölge dışına yönelik olarak yapılan hizmetlerin KDV karşısındaki durumu. *Vergi Dünyası*(382), 28-39.
- Uzunoğlu, N. (2014, Haziran). Katma değer vergisi genel uygulama tebliği ile genel esaslara göre KDV iade uygulaması konusunda yapılan değişiklik ve düzenlemeler. *Vergi Dünyası*(394), 152-166.
- Uzunoğlu, N. (2014, Haziran). Katma değer vergisi genel uygulama tebliği ile genel KDV uygulamaları konusunda yapılan değişiklik ve düzenlemeler. *Vergi Dünyası*(394), 137-140.

- Uzunoğlu, N. (2014, Haziran). Katma değer vergisi genel uygulama tebliği ile istisna uygulamalarında yapılan değişiklik ve düzenlemeler. *Vergi Dünyası*(394), 141-151.
- Uzunoğlu, N. (2014). *Katma değer vergisi kanunu yorum ve açıklamaları* (Cilt 1). İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Uzunoğlu, N. (2014, Kasım). Katma değer vergisi genel uygulama tebliğinde değişiklik yapan 1 seri no.lu tebliğ ile yapılan düzenlemeler. *Vergi Dünyası*(399), 18-28.
- Uzunoğlu, N. (2014, Temmuz). KDVGUT ile yapılan düzenlemelerden sonra ihrac kayıtlı teslim ile ilgili usul ve esaslar. *Vergi Dünyası*(395), 26-41.
- Uzunoğlu, N. (2014, Ağustos). Son düzenlemeler ışığında dahilde işleme ve geçici kabul rejimleri kapsamında yapılan teslimlerle ilgili uygulama. *Vergi Dünyası*(396), 36-51.
- Uzunoğlu, N. (tarih yok). Dahilde işleme ve geçici kabul rejimlerinde tecil-terkin uygulaması.
- Uzunoğlu, N. (tarih yok). İhracatta KDV iadesi için ibraz edilen gümrük beyannamelerinin teyidine ilişkin usul ve esaslar.
- Ünsal, E. M. (2013). *Makro iktisat* (10 b.). Ankara: İmaj.
- Ürel, G. (2003, Eylül). *Serbest bölgelerde yapılan faaliyetlerin mali mevzuat açısından değerlendirilmesi*. Mart 23, 2018 tarihinde Lebibyalkın web sitesi MDERGI/8932A.019:
https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2003-eylul-sayi-129_mdergi_8932a-00_/serbest-bolgelerde-mali-mevzuat/serbest-bolgelerde-mali-mevzuat.html?query=MDERGI%2F8932A.019 adresinden alındı
- Vural, M. (2012). *KDV iade rehberi* (5 b., Cilt 1). İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Yakar, F. (tarih yok). İhracatı teşvik ödemeleri ve KDV.
- Yalçın, Y. (2014, Ekim). Özel Bölüm: ÖZelgeler ışığında serbest bölgelerde vergilendirme hukuku-vergi kanunları itibarıyla ayrı ayrı ele alınmış. *Vergi Dünyası*, 398, 161-221.
- Yener, A. L. (2002). Türk firmalarının sermaye yapısını etkileyen faktörler/ Beşyüz büyük firmadan hisse senetleri İMKB'nda işlem görenler için bir analiz. *Doktora*

- Tezi. Ankara: T.C. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.
- Yerci, C. (2001, Mayıs). *Dahilde işleme rejiminin avantajı*. Mart 23, 2018 tarihinde Lebibyalkın web sitesi MDERGI/8960A.026: https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2001-mayis-sayi-101_mdergi_8960a-00_/dahilde-isleme-rejiminin-avantaji/dahilde-isleme-rejiminin-avantaji.html?query=MDERGI%2F8960A.026 adresinden alındı
- Yerci, C. (tarih yok). İthalatta KDV doğuran olay.
- Yeşilay, G. (2006). Avrupa Birliği'nde AR-GE'lere sağlanan vergisel teşvikler ve Türkiye uygulaması. *Yüksek Lisans Tezi*. İzmir: T.C. Dokuz eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı.
- Yıldırım, B. (tarih yok). İhracat işlemlerindeki damga vergisi ve harç istisnasında sorumluluk vee müeyyide uygulaması.
- Yılmaz , S., Dorukkaya, Ş., & Şükürek, S. (tarih yok). Sanayi ürünü ihracatı istisnası 2.
- Yılmaz, M. (2008). Yapısal uyum programlarının iç göç ve kentsel işgücü piyasası üzerine etkileri: Kahramanmaraş örneği. *Doktora Tezi*. Ankara: T.C. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Anabilim Dalı.
- Yüceer, B., & Gago, U. (tarih yok). Gemi işletmeciliği, gemi satım kazançları, gemi adamı ücretleri istisnası.
- Yücel, A. (2006). İhracat pazarlaması stratejilerinin firma performansı üzerine etkileri hazır giyim firmaları üzerine bir uygulama. *Doktora Tezi*. Ankara: T.C. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.
- Zenginer, E. T. (2006). Connection center location problem with incentive and distance dependent returns. *Master's Thesis*. İstanbul: Boğaziçi University Submitted to the Institute for Graduate Studies in Science and Engineering in partial fulfillment of the requirements for the degree of Master of Science.

ÖZGEÇMİŞ (CURRICULUM VITAE)

Zafer ARIHAN

Doğum Yeri ve Tarihi : Üsküdar, 21.01.1958

Medeni Hali : Evli

Çocuk/Çocuklar : Bir kız çocuğu var

Deneyim : ► 1979-1980 Hazine Genel Müdürlüğü ve Milletlerarası İşbirliği Teşkilatı Genel Sekreterliği, Hazine Uzmanı.
► 1980–1993 Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Hesap Uzmanı.

Eğitim : ► İlkokul, Mehmetçik İlkokulu 1969, Diyarbakır.
► Ortaokul, Tevfik Sırrı Gür Lisesi 1971, Mersin.
► Lise, Gaziantep Lisesi 1975, Gaziantep.
► Üniversite, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Siyaset ve İdare Bölümü. 1975–1979, Ankara

Yabancı Dil : İngilizce