

İHRACATTA VERGİ İADESİNİN ÖZELLİKLERİ (*)

Sadullah AYGÜN

Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanı

261 Sayılı Kanun ve onun verdiği yetkiye dayanarak çıkarılan 6/2453 sayılı Karar'la, geniş bir çerçeve ile, memleketimizde uygulama alanına giren ihracatta vergi iadesi konusunun; gerek kuramsal, gerek teknik yönlerinin kısaca belirtilmesi ile bu ışık altında, bizdeki uygulamanın özelliklerine işaret edilmesi aşağıda gelen yazının amacı olmuştur.

I — VERGİ İADESİNİN MAHİYETİ

Her iktisadî siyaset alanında, siyaset yapıcısının, bulunan ve bilinen şartları ve imkânları göz önünde tutarak, kararını başarıya ulaştırabilmesi için, aracın seçiminde çok titiz ve dikkatli davranması gereklidir. Şartlar ve imkânlar veri olarak düşünüldüğünde hedefe ulaşmak için çeşitli alternatiflerin bulunduğu ve her bir alternatifin kullanılması halinde değişik sonuçlar alınacağı gözden kaçırılmamalıdır. Her tedbirin hedefe götürücü olduğu ortam ile tedbirin alındığı ortamın şartları bir olmayabilir; tedbirin kullanılmasından ileri gelen ve istenmeyen diğer neticeler de çıkabilir. Bir iktisadî siyaset tedbirinin (ceteris paribus) düşünülmesi kuramsal olarak olağan ve sakıncasız olsa bile, tatbikatına geçildiğinde, gerek

(*) Bu yazının esas noktaları «İhracatta Vergi İadesi Üzerine Rapor» olarak 11.3.1964 de Maliye Bakanlığına sunulmuş, bu konuda ayrıca Hesap Uzmanları Kurulunda bir konferans verilmiştir. Yazının yayınlanmasına geçildiği tarihte Bakanlar Kurulu'na çıkarılan 13.5.1964 gün ve 6/3071 sayılı kararlar birim esasından advalorem (değer) esasına dönülmüş bulunmaktadır. Yazıda her iki usulün esas bakımından münakaşası yapıldığı için advalorem usulün uygulanacak ilk usul olarak seçilmesinin yazıda değişiklik yapılmasını gerektirmediği sonucuna varılmıştır. Ayrıca, yine aynı kararlar iade edilecek vergiler arasında ücretlerden kesilen gelir vergisi de eklenmiş bulunmaktadır. Bu konuya da yazıda değinildiği için burada, sadece değişikliğe işaret etmekle yetiniyoruz.

S. A.

tatbikat güçlükleri, gerek ikinci derecedeki yan etkilerinin istenmeyen etkiler olması durumunda, o aracın iyi bir araç olarak sonuç vermemesi mümkündür.

İhracatta vergi iadelerinin bir iktisat siyaseti aracı olarak kullanılmasında gözetilen hedefin kesin olarak işaret edilmesi, gerek bizzat aracın uygunluğu ve gerek iade edilecek vergilerin niteliğinin ve niceliğinin tâyini için, çok önemli görünmektedir. Vergi iadesinin ihracatta teşvik edici bir âmil olarak kullanılmasından önce, bu aracın (1) etkili olup olmayacağı, (2) yapılacak fedakârlığa, ulaşılabilecek amacın, değer olup olmadığı, (3) hangi alanlarda yapılacak iadenin etkili olacağı araştırılmalıdır. Konunun önemli olan bu yönleri vergi iadesinin doğurduğu etkilerin istenilir etkiler olup olmaması ve hissedilir ölçüde olup olmamalarından ileri gelmektedir ki raporun aşağıdaki bölümlerinde bu etkilere değinilecektir.

İhracatta verginin teşvik aracı olarak kullanılması (1) vergi istisnası tesis etmek, (2) vergi muafiyeti koymak, (3) vergi iadesi usulünü benimsemek, (4) bunların karmaşık olarak uygulanması yolunu seçmek usullerinden biri ile olur. Biz, bu usullerden hangisi kullanılırsa kullanılsın, verginin ihracatta teşvik aracı olarak kullanıldığı gereğini düşünerek, doğacak iktisadî etki ile iade usulünün teknik yönlerine ağırlık vermiş bulunuyoruz.

II — VERGİ İADESİNİN GAYESİ VE ETKİLERİ

a) Vergi İadesinin Gayesi :

Bir iktisadî siyaset aracı olarak ihracatta tatbik edilecek vergi iadeleri çeşitli gayelere ulaşmak için kullanılabilir. İlk olarak vergi iadesi milletlerarası ticaretin serbest bir ortamda yapılmasını, başka bir deyimle dış ticaret engellerini ortadan kaldırmayı hedef alabilir. İhraç edilen malların maliyetlerine yüklenmiş olan vergiler iade edildiği hallerde bunların yarattığı maliyet ve fiyat yüksekliği engeli aşıldığı için, dış pazarlarda rekabet gücü kazanan mallara dış talep artacaktır. İade edilen vergi yükleri bazı mallara inhisar ettirilerek o malların imal veya istihsalinin artması gayesi sağlanabilir. İade edilecek yüklerin nitelik ve niceliğinin seçiminde gözetilecek farklılıkla istihsal faktörünün talebine etki yapılabilir. Atıl istihsal kapasitesinin istihdamı sağlanıp ihracat artırılarak millî gelirin artışı da sağlanabilir. Bu gayelere ulaşmada memleket iktisadının ve dünya iktisadiyatının içinde bulunduğu şartlar ve kullanılan iade sisteminin, yapıtının önemli rolü olacaktır.

b) Vergi İadesinin Etkileri :

Vergi iadesinin etkilerini devamlılık ve süre bakımından iki grup altında incelemek mümkündür: Kısa vâdede doğan etkiler, uzun vâdede doğan etkiler.

Bu iki türlü etki arasında hedefe ulaşma yönünden çatışma olabilir.

i) *İhracata Etkisi* :

Vergi iadesinin dış ticareti kısıtlayıcı bir engeli ortadan kaldırmak neticesinde ihracatın artışına yol açabileceğini belirtmiş bulunuyoruz. Bu etkinin ortaya çıkması için bazı önemli faraziyelerin öngörüldüğünü belirtmek de gerekir. Dış dünyanın vergi iadesi sonucunda fiatı düşen mallara olan talebinin esnekliği yüksek olmalıdır. Vergi iadesi yapan memleketin arz elâstikiyeti de yine yüksek olmalıdır. Kısa vâdede arz elâstikiyeti sert olacağına göre iç talep elâstikiyeti sert olmamalıdır. İç talep elâstikiyeti sert olduğu halde kısa vâdede ihracatın artmasını beklemek o sanayi veya istihsal kolunda fazla kapasite bulunduğunu kabul etmek demektir.

Vergi iadesinin miktarının, doğacak etkiler, bu arada, ihracata olan etki yönünden önemi vardır. Bunu aşağıda daha belirgin göstermek istiyoruz. Varsayalım ki :

- a = Normal kârı içeren fakat vergi yükünü taşımayan maliyet
 t = Maliyete yük olan vergiler tutarı
 p = Dış dünya alış fiatı
 q = İade edilmesi ihracatı sağlayacak tutar

Vergi iadesi üç şekilde incelenebilir :

$$1) \quad p = a + t - q \text{ ve } q = t \text{ olabilir.}$$

Bu durumda iade edilen vergi ve maliyete yük olan vergi tutarları eşittir.

$$2) \quad p = a + t - q \text{ ve } q > t \text{ olabilir.}$$

Bu, vergi iadesinin gerçek vergi yükünden ibaret olduğu takdirde o malın ihraç gücü kazanamayacağı durumu göstermektedir.

Siyaset yapıcılarının ihracatı teşviki ilk plânda hedef aldıkları durumlarda sadece vergi iadesi yeterli değildir; bu şartlar altında ihracat yapanlara prim vermek (çeşitli yollar kullanarak) gerekli görünmektedir.

$$3) \quad p = a + t - q \text{ ve } q < t \text{ olabilir.}$$

Bu durumda iade edilecek tutar, maliyete yüklenen vergi tutarından küçük olmalıdır. (t) miktarında bir iade ihracatçıya (t - q) kadar bir «havadan düşme kâr» sağlayacaktır. Burada devletin bir gelir kaybına uğradığı da gözden uzak tutulmamalıdır. Bu konuya aşağıda değinilecektir.

Vergi iadesinin, yeni istihlal kapasitelerinin yaratılmasına götüreceğinden, uzun vâdede (diğer herşey aynı kalmak şartı ile), ihracatın artacağı kabul edilebilir.

ii) *İstihdam Etkisi :*

İstihdama olan etkinin meydana gelmesi özellikle ihracatın artışının sağlanmasına bağlıdır. Ancak bu artış dahili talebin kısılması neticesinde bir dış dünya ikame talebinden ileri geliyorsa istihdam artışı beklenemez.

iii) *Kaynak Dağılımına ve İstihsalin Yapısına Etkisi :*

Her istihsalin bir kaç teknik kullanılarak yapılması mümkündür. Her tekniğin gerektirdiği istihlal faktörlerinin çeşitli olması ya da istihsalde çeşitli oranlarda kullanılması da olağandır. Vergi iadesi o zamana kadar vergi yüzünden istihsalde kullanılmaktan kaçınılan ya da az kullanılmaya gayret edilen istihlal faktörünün veya faktörlerinin kullanılmasını artıracaktır. Bunun için iade edilecek vergi ve sair yüklerin niceliklerinin önemli olduğu ölçüde niteliklerinin de önemi büyüktür.

Varsayalım ki maliyete sokulan vergi ve sair yüklerden işçi ücretlerinden ileri gelen yüklerin ağırlığı sair vergi ve diğer yüklerden daha önemlidir ve yalnız son yükler iade edilmektedir. Bu durumda vergi iade politikası emeğe az yer veren istihlal tekniklerini teşvik edecek, kıymet üretenler diğer istihlal faktörlerini emek yerine ikameye çalışacaklardır. Bundan başka vergi iadesi neticesinde, dış talebi olan bir malın ihracatçıya bıraktığı kâr memleket içinde tüketiminden daha fazla kâr sağladığı takdirde üretim dış pazarların

talebini karşılayacak şekilde bu mallara doğru kayacak ve diğer malların üretimi için kullanılan istihsal faktörleri bu iş koluna aktarılacaktır. Bu kaynak kaydırmasının memleket ekonomisi için daha faydalı olup olmadığı vergi iadesinden doğan genel etkilerin ve ulaşılacak hedefin birlikte gözönünde tutulması ile araştırılabilir.

Vergi iadesinde mallar arasında yapılacak ayrıcalık bir istihsal dalı yerine diğerinin önem kazanması ya da o istihsal dalının ikamesi sonucunu da doğurabilir. Örneğin yalnız sınaî mamûllerin maliyetlerine giren vergi iade edilerek sanayi teşvik edilebilir. Bunun için atıl kapasite ile yeniden kapasite yaratılması arasında gereksinecek kaynaklar yönünden fark olduğu için, hattâ yeni kapasite yaratmak ithal payı yüksek yatırımlarla mümkün olduğu hallerde dış ticaret dengesi sorunu daha karışık bir hal alacaktır.

iv) Devlet Gelirlerine Etkisi :

Yukarda açıklandığı üzere vergi iadesinin ihracatı teşvik etmesi en az $q = t$ ya da $t > q$ olması hallerinde mümkün olmaktadır. (Ceteris Paribus). Ekonominin içinde her üç durumda da çalışan çeşitli firma veya sanayi kolları olduğu bir gerçektir. Önemli olan $q = t$ ve $t > q$ şartı ile çalışanların ekonomi içindeki güçlerinin büyüklüğüdür. Eğer $q = t$ şartı ile çalışanların önemleri büyükse t miktarındaki vergi iadesi ihracatı artırmak için yeterli görünmeyecektir.

Böylece devlet aldığı bir kısım vergileri iade ederek gelir kaybına da uğrayacaktır.

Gerçekten $t > q$ şartı ile çalışanlar devlete ($t = q =$ devletçe kaybedilen vergi hasılatı) kadar bir gelir kaybına sebep oluyorlar demektir. Devlet gelir vergisi ile bunun bir kısmını sonraki dönemlerde geri alabilir. Atıl kapasitenin ekonomi içinde istihdamı sonucunda artan gelir dolayısıyla de bu kayıp telâfi edilebilir.

Ancak bunlar yukarda açıklanan elverişli iktisadî şartların varlığına ve olumlu etkilerin meydana gelmesine bağlıdır.

Gelir kaybı vergi iadesi için kullanılan usulün spesifik veya advalorem olmasından da ileri gelebilir, veya bu usullerin kullanılması sebebiyle farklı olabilir. Durumu daha fazla açıklamak için aynı mal için aşağıdaki formüller kullanılacaktır. Varsayalım ki maliyete yüklenen vergi iade edildiği takdirde bahsekonu mal ihraç gücü kazanmaktadır; başka bir deyimle $q = t$ dir ve k bunu sağlayan nisbettir.

Bu şartlar altında:

$$p = a + t - q \quad \text{spesifik usul}$$

$$p = a + t - k(a + t) \quad \text{advalorem usul}$$

$$\text{Buradan} \quad k(a + t) = q \quad \text{ve} \quad k = \frac{q}{a + t}$$

olacaktır. Son eşitlik varsayıldığı takdirde aynı mal için advalorem usulle veya spesifik usulle yapılan iadeler arasında fark yoktur. Farkın doğmaması için k nin yukardaki usulle tesbiti gerekir. Ancak advalorem usul kullanıldığı hallerde (a) nın çeşitli değerler alması (çeşitli maliyette ve kalitede mal) mümkün olacağına, nisbet (k) ve (t) değişmeyeceğine göre iade edilen vergi tutarı (q) her malın çeşitli kalitelere, aynı kalitede olsa bile, muhtelif üreticilerin çeşitli maliyetlerine göre farklı olacaktır. (q) nün t den büyük olduğu hallerde devlet gelir kaybına uğrayacaktır. Bu durum, ayrıca, verimli çalışmayan üreticilerin kaynak israfına sebep de olabilir. Ancak ihracatı teşvik vergi iadesi ile güdülen ilk ve önemli hedef ise advalorem usul (ceteris paribus) daha etkili olacaktır.

III — VERGİ İADESİ SİSTEMİ İLE DEĞİŞİK KUR (Multiple Exchange Rates) SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Ödemeler dengesinin sağlanması için, iktisadî siyaset yapıcılarının elinde, ödemeler dengesi açığının önem ve nedenlerine göre, kullanabilecekleri kambiyo kontrolünün bir çok şekilleri ve dereceleri vardır. İkinci Cihan Harbinden sonraki dönemde değişik kur sistemini kullanmak, iktisaden geri kalmış memleketler arasında pek yaygın bir araç olarak görünmüştür. Bir taraftan gerek ithal ve gerek ihraç mallarının iktisadî özellik ve ekonomi için gereklilik derecesi diğer taraftan da kullanılmasındaki nisbî kolaylık ve «suples» göz önünde tutularak değişik kur sisteminin bu popülaritesi kolayca anlaşılır. Buna IMF'in (Milletlerarası Para Fonu) değişik kur sisteminin kullanılmasını önlemek şöyle dursun bazı hallerde teşvik etmesinin de rolü olmuştur.

Bir kambiyo kontrolü aracı olarak değişik kur sistemi «sabit kur», kambiyo alım satımına tatbik edilecek vergiler, bir veya iki sabit kur ve bir veya daha fazla değişen kur, kambiyo sertifika sistemi gibi çeşitli şekillerde tatbik edilebilir. Her ne şekilde kulla-

nılırsa kullanılsın değişik kur sistemi kambiyo kontrolunun bir malî kontrol aracıdır. Vergi iadesi sistemi ile benzerlik ve farklılıkları kısaca aşağıda açıklanmaktadır.

Değişik kur sistemi hem ihracata hem ithalâta tatbik edilebilir, oysaki vergi iadeleri yalnız ihracata tatbik edilir. Böylece değişik kur sisteminin ithalde yaptığı ayırıcılık niteliği vergi iadeleri sisteminde yoktur.

İthalâta uygulanan değişik kurlar sistemin malî yükünü karşılamaktadır. Oysaki vergi iadeleri devlet için karşılanması gerekli bir yük olarak kalmaktadır.

Bu arada şunu da kesinlikle belirtmek gerekir ki değişik kur sistemi kambiyo kontrol araçlarından biridir. Oysaki vergi iadeleri bir kısıtlayıcı ve kayıtlayıcı araç değil bunun karşısı dış ticaret engellerini kaldırıcı bir iktisadî politika aracıdır. Uygulanması advalorem usulle de olsa bu böyledir.

Bu yönden advaloremle spesifik usulün uygulanması arasında, milletlerarası para otoritelerinin fark gözetmemeleri gerekir. Başka bir deyimle vergi iadeleri usulünü kabul eden memleketin para değeri konusunda aynı oranda kuşkulanmaları icap eder (ceteris paribus).

San şartı koymamız advalorem usulün vergi iadesi adı altında ihracatta kullanılan değişik kur sistemine yakın bir surette daha «souple» kullanılmasının mümkün olması yüzündendir.

IV — 261 SAYILI KANUNUN UYGULANMA ÖZELLİKLERİ VE SONUÇ

261 sayılı kanunla vergi iadeleri sistemi, çeşitli kanunlarda mevcut değişik esaslı hükümlerin dağınıklığından kurtarılmak üzere, öngörülmüş ve 6/2453 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile sistemin uygulanmasına geçilmiştir.

Kanunun gerekçesine göre sınaî mamûllerin maliyetini kabartan vergi ve diğer sosyal yüklerin iadesi öngörülmekle beraber, kararname ile sadece mamûller denilerek «sınaî» terimi kullanılmaktan gayeli olarak kaçınılmıştır. Mevzuatımızdaki mamûl tarifinin genişliği düşünülerek teşviki gereksemeyen ve ihracatımızın çok büyük bir nisbetini teşkil eden mamûller III. sayılı listeye dahil edilmiş, vergi iadesinden yararlanamayacağı hükme bağlanmıştır.

Kararnamede «sınaî» teriminin kullanılmaması vergi iadesi sistemi ile gözetilen ilk hedefin daha ziyade ihracatı artırmak olduğu sanayileşmenin ikinci plânda geldiği kanısını vermektedir.

Kararname ile iade edilecek vergilerin ve sosyal yüklerin nicelik ve niteliği konusunda da I sayılı liste düzenlenmiştir. İade edilecek vergilerin nicelik bakımından yeterli olup olmadığı ancak uygulanma sonucunda (ceteris paribus) anlaşılacaktır. Yukarda açıklandığı üzere maliyet (1) enflasyon, (2) ücret artışları, (3) verimsizlik, (4) dünya konjonktürü gibi sebeplerle şişer veya dış dünya için pahalı hale gelirse iade edilen vergiler ilk uygulanma sırasında yeterli olsa bile ilerde yetersiz hale gelecektir. Ancak başlangıçta, öngörülen vergiler ve diğerlerinin iadesinin ihraç mallarımıza umulan gücü kazandırıp kazandıramıyacağı, konusunun da incelenmemiş olduğu anlaşılıyor. İncelemenin yapılmaması sebebiyle ilerde yeni vergi ve yüklerin iadesine gidilirse bu, bir taraftan yeni formalite ve diğer usul meseleleri, başka deyimle idarî güçlükler çıkaracak; diğer taraftan böyle bir değişikliği öngören bir kısım ihracatçıların satışları geçici olarak durdurması sonucuna götürecektir.

Kararname ile ücretlere ait vergi ve diğer sosyal şarjların iadesi kabul edilmemiştir. Az gelişmiş bir memleket olarak, istihsalde emek oranı yüksek tekniklerin kullanılmasını teşvik eden bu türlü iktisadî siyaset araçlarının kullanılmasına öncelik verilseydi daha iyi olurdu kanısındayız.

Kararname spesifik usulde vergi iadesini öngörmüş, mümkün olmadığı hallerde advalorem usulün kullanılacağını kabul etmiştir.

Raporun v. ci bölümünde gösterilen hal dışında advalorem usulde spesifik usulün kullanılması bazı değişiklik sonuçlar doğurmaktadır.

Örneğin maliyete sokulan vergi yükü eşit olsa bile maliyetin diğer unsurlarındaki farklar sebebiyle iade edilen vergi her iki usulde farklı olabilmektedir.

Bu sebeple advalorem usul daha az katı görünmekte, daha fazla değişik kur sistemine benzemektedir. Memleketimizde Dış Seyahat Harcamaları Vergisi ile değişik kur usulü küçük oranda da olsa yeniden uygulanma alanına girmiştir. Ancak advalorem usulün değişik kur sistemine daha ziyade benzer olması, uygulanma kolaylığına rağmen daha çok etkiye açık olması daha fazla gelir kaybına da sebep olabileceği için para kıymetini koruma ile dış ticaret hedefleri arasında siyaset yapıcısının ilk hedefe yöneldiği kanısına götürmektedir. Spesifik usulün, iade edilen vergi yükünün değişmezliği sebebiyle, daha çok kalitesiz düşük maliyetli mamullerin istihsalini teşvik edeceği öne sürülebilir. Ancak spesifik usulün incelikli uygulama-

nacağı hallerde bu sakıncanın büyük ölçüde önleneceği de öngörülebilir.

Vergi iadelerinin kuramsal özelliklerinin ve 261 sayılı kanunla Türkiye'ye getirilen uygulamanın genel nitelikleri yukarıda belirtilmeye çalışılmıştır. Memleketimizdeki uygulama yönünden bir özetleme yapılmasında fayda ummaktayız:

1. Memleketimizde uygulanan usulle maliyete yüklenen bütün vergi ve sosyal şarjlar değil, vergilerin bir kısmı iade edilmektedir.

2. İade edilen vergiler tutarının ihraç mallarımıza ihraç gücü kazandırıp kazandırmayacağı tatbikatla anlaşılacaktır.

3. İade edilen vergiler ve sair yükler arasında istihsal faktörlerinden emekle ilgili olanlar yoktur. Halen yapılan iadeler yetmediği takdirde ilk olarak bununla ilgili yük veya yükün bir kısmı iade edilmelidir.

4. Uygulanan usulle mamûllere tanınan iade hakkı dolayısıyla istihsalın yapısına etki yapılabilecektir. Ancak mamûl tarifinin genişliği sebebiyle sanayimizin büyük ölçüde teşvik edildiği sonucuna varılamaz.

5. Esas olarak spesifik usulün benimsenmesinde devletin gelir kaybı endişesi ve para kıymetini korumada gösterilen titizlik başlıca nedenleri teşkil etmiştir. Advalorem usulün idari kolaylığı ve ihracatı daha fazla teşvikte kullanılabilecek «suples» i yukardaki görüşe tercih edilmek için yeterli görünmemiştir.

6. Uygulanan vergi iadeleri sisteminin kısa vâdede ihracatımızı geniş ölçüde artırması beklenemez. Uzun vâdede ise, ceteris paribus) şartı ile, önemli bir artma umulabilir.