

+

GEÇİCİ MADDE 17

MADDE METNİ :

“(4369 sayılı Kanunun 62'nci maddesiyle eklenen geçici madde. Yürürlük; 29.7.1998) Dahilde işleme ve geçici kabul rejimi kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerin 31.12.2015 (6111 Sayılı Kanunla değiştirilen ibare Yürürlük; 25.02.2011, Geçerlilik; 31/12/2010) tarihine kadar tesliminde Katma Değer Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin 1 numaralı fıkrasının (c) bendi hükümlerine göre, bölgeler, sektörler veya mal grupları itibariyle işlem yaptırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. Bu maddenin uygulanmasında ihracat süresi olarak anılan bentteki süre yerine bu rejimlerle öngörülen süreler esas alınır. İhracatın şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde zamanında alınmayan vergi, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilir.”

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

<u>Tebliğ No</u>	<u>Bölüm</u>
71	-
75	-
83	-
95	2

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

Bilindiği üzere, ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddeler, dahilde işleme ve geçici kabul rejimi kapsamında KDV'siz olarak ithal edilebilmektedir.

Önceleri, aynı malların yurt içinden KDV'siz olarak tedariki mümkün değildi ve bu durum Türk sanayicileri, ithalata karşı haksız rekabete uğratiyordu.

Bizim de etkin şekilde katıldığımız yoğun gayretler sonucunda 29.07.1998 tarihinden geçerli olmak ve 2008 sonuna kadar yürürlükte kalmak üzere KDV Kanunu'na geçici 17 nci madde eklenmek suretiyle, işlenip ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak malların, ihraç kayıtlı olarak teslim edilebilmesi imkanı getirilmiştir.

Konuluş gerekçesi geçici olmadığı için bu hükmün geçici madde ile düzenlenmesi doğru olmamıştı.

Yasa değişikliği yapılarak bu hükmün KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesine monte edilmesini önerdiğimiz halde, geçici 17 nci maddenin yürürlük süresinin 31.12.2010 tarihine kadar uzatılması ile yetinilmiştir. (5838 sayılı Kanun'un 32/7 inci maddesi)

Maddeye ilişkin süre uzatımında gecikildiği için bu süre uzatım hükmünün yürürlüğü, “1.1.2009'dan geçerli olmak üzere yayımı tarihinde” şeklinde düzenlenmiştir. Buna göre isteyen mükelleflerin 1.1.2009 ile 5838 sayılı Kanun yayım tarihi olan 28.2.2009 arasında KDV'li olarak yaptıkları teslimleri, faturalarda değişiklik yapmak (ve Ocak ayı için düzeltme beyannamesi vermek) suretiyle ihraç kayıtlı teslim haline getirmeleri mümkündür.

Aynı gecikme, 6111 sayılı Kanun ile bu maddenin yürürlük süresinin 31.12.2015'e kadar uzatılmasında da meydana gelmiştir.

Geçici 17 nci madde konusunda detaylı açıklamalar içeren 2005/075 sayılı DENET Sirküleri güncellenerek aşağıda sunulmuştur :

G.M.17.1

+

+

DAHİLDE İŞLEME VE GEÇİCİ KABUL REJİMLERİ KAPSAMINDA MAL TESLİMLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ İÇİN TECİL-TERKİN UYGULAMASININ USÛL VE ESASLARI

1. GENEL AÇIKLAMA :

Bilindiği üzere, işlenip ihraç edilmek üzere hammadde ve yardımcı malzeme ithalinde, gümrükte hesaplanan KDV teminata bağlanabilmekte, böylelikle KDV yüklenilmeksizin mal temin edilebilmektedir.

Buna mukabil, işlenip ihraç edilmek amacı ile de olsa yurt içinde KDV ödenmeksizin hammadde ve yardımcı malzeme temini mümkün olmamakta ve bu durum, yerli hammadde ve yardımcı malzeme üreticilerini ithal mallar karşısında haksız rekabete uğratmaktaydı.

Yerli sanayicilerden de, işlenip ihraç edilmek kaydıyla KDV ödenmeksizin hammadde ve yardımcı malzeme alınabilmesini temin amacı ile KDV Kanunu'na Geçici 17 nci madde eklenmiş ve bu maddede Bakanlar Kurulu'na, dahilde işleme ve geçici kabul rejimi kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerin, KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesi (tecil-terkin) kapsamında teslim edilmesine izin verme yetkisi tanınmıştır. (4369 sayılı Kanun'un 62 nci maddesi)

Bakanlar Kurulu'nca bu imkân, önce, sadece tekstil ve konfeksiyon sektörü için uygulamaya açılmıştı. Daha sonra söz konusu imkân, demir-çelik, otomotiv ve otomotiv yan sanayiini de kapsar hale getirilmişti.

En sonunda bu imkân, 2001/2325 no.lu BKK ile 01.06.2001'den itibaren tüm sektörlerle teşmil edilmiştir.

Maliye Bakanlığı, KDV Kanunu'nun 11 inci maddesindeki yetkisine dayanarak yayımladığı 83 no.lu KDV Genel Tebliği ile (RG. 29.06.2001, 24447) önceki Tebliğlerini (71 no.lu KDV Genel Tebliği'nin 1 inci bölümü ile 75 no.lu KDV Genel Tebliğini) yürürlükten kaldırmış olmakla birlikte, büyük ölçüde o Tebliğlerde yer alan düzenlemeleri devam ettirerek ve önemli bazı değişiklikler de yaparak uygulamanın usûl ve esaslarını 01.06.2001'den geçerli olmak üzere yeniden belirlemiştir.

83 no.lu KDV Tebliği ile yapılan en önemli değişiklik, işlenmiş malın bizzat alıcı tarafından ihraç edilmiş olması şartının kaldırılmış olmasıdır. Yani 01.06.2001'den itibaren, aracı ihracatçı vasıtasıyla yapılan ihracatlar da kabul edilmektedir. Bilindiği üzere önceki uygulamada, ihracatın, bizzat alıcı yani belge sahibi imalatçı tarafından gerçekleştirilmiş olması aranmakta, bu ise mevcut ihracat organizasyonunda zaman zaman ihracatın önünü tıkamaktaydı.

Aracılı ihracatın da kabul edilmesini son derece isabetli bulduğumuzu belirtmek istiyoruz. Ancak bu durum uygulamada bazı yeni ilişkilerin (alıcı ve ihracatçı arasında) ve sorunların ortaya çıkmasına yol açmıştır. Aşağıda, yeniden belirlenen usûl ve esaslar ile halâ mevcudiyetini koruyan sorunlar ve yeni ortaya çıkan, cevabını net olarak bulamadığımız sorunlar ayrıntılı olarak anlatılmıştır.

2. UYGULAMA USÛL VE ESASLARI :

2.1. Uygulamanın İhtiyariliği ve Zorunlu Olduğu İstisnaî Bir Durum :

Dahilde İşleme İzin Belgesi (DİİB) ve Geçici Kabul İzin Belgesi (GKİB) (Aşağıda her ikisi de kısaca "belge" olarak belirtilmiştir) kapsamındaki hammadde ve malzemelerin KDVK Geçici md.17'ye göre tecil-terkin sistemi çerçevesinde teslimi, önceki uygulamada olduğu gibi yine ihtiyaridir; Satıcıların bu yöntemi uygulamak mecburiyeti yoktur. Alıcılar da isterlerse KDV ödeyip indirerek, isterlerse (ve herşeyden önemlisi satıcıyı razı edebilirlerse) KDV ödenmeksizin mal temin edebilirler. Aynı belge kapsamındaki malların bir kısmının KDV ödenerek, bir kısmının tecil-terkin suretiyle temini mümkündür. (83 no.lu Tebliğin 1.1 no.lu bölümünün üçüncü paragrafında hernekadar sadece Dahilde İşleme

+

+

İzin Belgesi (DİİB) anılmış ise de ihtiyariliğin Geçici Kabul İzin Belgesi (GKİB) sahibi alıcılara yapılan teslimler için de geçerli olmaması için bir sebep göremiyoruz.)

Uygulamanın zorunlu olduğu bir tek durum DİİB veya GKİB sahibi sektörel dış ticaret şirketlerinin 27 no.lu KDV Genel Tebliğinde tanımı yapılan imalatçı vasfını haiz olmayan ortakları ile imalatçı olup olmadığına bakılmaksızın ortakları dışındaki firmalardan ihraç edilmek üzere mal alımlarıdır. Bu durumlarda tecil-terkin uygulanması zorunludur.

2.2. İşlemin Tarafları :

Önceki düzenlemede işlemin tarafları “alıcı” ve “satıcı” olmak üzere iki unsurdan ibaret olup, belge sahibi alıcı, ihracatı bizzat gerçekleştirmek zorunda olduğundan, olaya ayrıca bir “ihracatçı”nın dahil olması söz konusu değildi. 83 no.lu Tebliğle yapılan yeni düzenlemede aracılı ihracat da kabul edilmiş olduğundan, 01.06.2001’den itibaren işlemin tarafları en az iki (alıcı ve satıcı) ve bunlara zaman zaman ihracatçının da katılmasıyla üç olabilmektedir.

2.3. Teslime İlişkin Şartlar :

Düzenlemenin yeni şekline göre tecil-terkin kapsamında mal teslim edilebilmesi için şu şartların topluca sağlanması gereklidir.

• “Alıcı” Açısından :

- Katma Değer Vergisi mükellefi olmak,
- Dahilde İşleme veya Geçici Kabul İzin Belgesine sahip olmak.

Öncekinin aksine, alıcının hangi sektörde faaliyet gösterdiğine ve imalatçı-ihracatçı olup olmadığına bakılmayacaktır. Alıcının yukarıdaki iki şartı sağlamış olması, kendisine tecil-terkin kapsamında mal teslim etmek için yeterlidir. (Diğer taraftan alıcının ihracatçı sıfatı aranmayacak olmakla beraber, DİİB veya GKİB sahibi olması gerektiğine göre bir imalatçı olması gerektiği ve tecil-terkin kapsamında temin ettiği hammadde ve malzemelerden imal edeceği mamûlû söz konusu belgeler kapsamında ya doğrudan ya da aracı ihracatçı vasıtasıyla ihraç etmek zorunda olduğu açıktır.)

• “Satıcı” Açısından :

Satıcı açısından uzun süre, satıcının “imalatçı” olması gerekip gerekmediği hususu belirsiz kalmıştır. Bu belirsizlik aşağıdaki şekilde gelişmiştir.

Öncekinin aksine, 83 no.lu Tebliğ’de, satıcı için “imalatçı” olması şartı aranmamıştır. Bu durumda satıcı, teslim konusu malın doğrudan ya da fason suretiyle imalatçısı olabileceği gibi, sadece alım-satımını yapan toptancısı, bayii, pazarlamacısı vb. konumunda biri de olabilir. Bunun bir önemi yoktur, önemli olan, satıcının teslim ettiği malın, alıcının belgesinde “gösterilen” mal olmasıdır. Ancak Maliye Bakanlığı bir muktezasında bu kapsamda mal teslim edenlerin “imalatçı olma” şartı bulunduğunu belirtmiştir. (06.11.2001 tarih ve 59844 no.lu Mukteza) Bakanlığın bu görüşüne katılmıyoruz. Çünkü Geçici 17 nci maddede düzenlenmiş bulunan istisnanın amacı DİİB kapsamında mal temin eden ve zaten imalatçı olması gereken “alıcı” konumundaki mükellefleri KDV’nin finansman yükünden kurtarmaktan ibarettir. Bunlara mal teslim edenlerin yani “satıcı” konumundakilerin “imalatçı” olup olmadıklarının istisnanın ne amacı ve ne de uygulaması ile ilgisi bulunmamaktadır.

Kaldı ki bu müessese bir taraftan da, yurtiçindeki hammadde satıcılarını ithalatın haksız rekabetine karşı korumak amacını güttüğünden ithalatta KDV nin teminata bağlanarak sonradan terkin edilmesinde, yurtdışındaki satıcının “imalatçı” olma şartı aranmadığına göre, yurtiçinde “satıcı” konumunda olanların da “imalatçı” niteliğini taşımaları şartı aranmamalıdır.

+

+

Diğer taraftan, İstanbul Defterdarlığı'nın bir muktezasında, DİİB sahibi firma adına temsilci sıfatıyla KDV ödenmeksizin (teminata bağlanarak) ithal edilen malların, sanayi sicil belgesi bulunmayan ve dolayısıyla imalatçı sayılmayan ithalatçısı tarafından DİİB sahibi firmaya tesliminde KDV hesaplanmayacağı, sadece temsilci sıfatıyla ithal edilen mallara verilen boyama, yıkama ve taşlama hizmetleri ile aracılık komisyonunun KDV ye tabi tutulacağı belirtilmiştir. (02.07.2004 tarih ve 4198 no.lu Mukteza.)

Nihayet 95 no.lu KDV Tebliği'nin 2 nci bölümünde bu konu açıklığa kavuşturulmuştur.

95 no.lu Tebliğ'e göre ;

- *83 no.lu Tebliğ'in yayınlandığı 29.06.2001 tarihi ile 95 no.lu Tebliğ'in yayınlandığı 03.07.2005 tarihi arasında imalatçı olmayanlar tarafından dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesi sahibi mükelleflere yapılan teslimler, diğer şartların da mevcudiyeti halinde Geçici 17 nci madde kapsamında işlem görecektir.*
- ***03.07.2005 tarihinden itibaren, Geçici 17 nci madde tatbikatında satıcının imalatçı olması şartı aranacaktır.** (Ancak KDV Kanunu'nun 17/1 nci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlar imalatçı olmasalar bile Geçici 17 nci madde kapsamında teslimde bulunabileceklerdir.)*

• **(Varsa) "İhracatçı" Açısından :**

Belge sahibi alıcının imal ettiği ürünü bizzat ihraç ettiği bir durumda, olaya ayrıca "ihracatçı" karışmamış olur. Ancak ihracatın bizzat alıcı tarafından değil de, ayrı bir ihracatçı şirket tarafından gerçekleştirilmesi halinde olayın bir de "ihracatçı" tarafı olmaktadır.

83 no.lu Tebliğ'de "ihracatçı" için özel bir nitelik öngörülmemiştir. Bu bir dış ticaret sermaye şirketi olabileceği gibi, sektörel dış ticaret şirketi veya alelâde bir ihracatçı şirket olabilir.

• **Mal Açısından :**

- *Malın cins itibariyle, alıcının aslını ibraz edeceği, dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesinde belirtilen cinsten hammadde ya da yardımcı malzeme olması,*
- *Miktar itibariyle belgede yazılı bakiye miktara eşit veya daha az olması,*
- *Değer bakımından, her bir faturadaki her bir cins (Tebliğ'deki "...her bir mal türüne ilişkin..." ibaresindeki "tür"ün "cins" karşılığı kullanıldığı kabul edilmiştir.) mal itibariyle KDV hariç bedelin 2.500,- YTL yi, tekstil-konfeksiyon sektöründe pamuk, yün, iplik ve kumaş dışındaki mallarda 500,- YTL yi AŞMASI,*

gerekmektedir.

• **Malın Akıbeti Açısından :**

Yukarıdaki şartları sağlayan malın tecil - terkin kapsamında teslim edilebilmesi için, alıcının bu malı, belge kapsamında ihracını taahhüt ettiği mamûlün imalinde üretim girdisi (hammadde ya da yardımcı malzeme) olarak kullanarak, imal ettiği mamûlü bizzat ya da aracı ihracatçı vasıtasıyla ihraç edecek olması gerekir.

Bu şartlar sağlanmaksızın ve aşağıda belirttiğimiz usûllere uyulmaksızın tecil-terkin kapsamında mal teslim edildiği veya teslimat aşamasında şartlar tamam olmakla beraber söz konusu mallar, belge kapsamında ihracı taahhüt edilen mamûlün imalinde kullanılıp bu ürünler yasal süresi içinde ihraç edilmediği takdirde, satıcı ve alıcı hakkında ne işlem yapılacağı aşağıda açıklanmıştır.

+

+

2.4. Teslimde Uyulacak Usûl :

• Satıcı ve Alıcı Arasındaki İlişkiler :

Satıcı yukarıda sayılan şartları topluca sağlayan mal talebi ile karşılaşır ve malı tecil-terkin kapsamında teslim etmeyi kabul ederse, şu işlemleri yapacaktır :

- Dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesinin ASLINI alıcıdan alarak bu belgeyi incelemek suretiyle, talep olunan malın cins itibarıyla belgede belirtilmiş olduğunu, bu malın belgede belirtilen miktarından, daha önce söz konusu belgeye işlenmiş aynı cins mala ilişkin ithal ve yurt içi alım miktarlarını düşükten sonra kalan miktarın talep olunan miktara eşit veya daha fazla olduğunu görecekler.
- Dahilde İşleme İzin Belgesinin “İthal Edilen Maddelerle İlgili Bilgiler” bölümüne, Geçici Kabul İzin Belgesinin uygun bir yerine, tecil-terkin kapsamında teslim edeceği malın;

- Cinsini,
- Miktarını,
- malı hangi tarih ve numaralı fatura ile sattığını,

yazacak, kaşesini ve imzasını koyacaktır.

- Bu şekilde not düşüldükten sonra belgenin bir fotokopisi çekilecek, bu fotokopi belge sahibi alıcı tarafından “aslı gibidir” anlamında kaşelenip imzalanarak satıcıya teslim edilecektir.
- Belgeye işlenen notta tarih ve numarası belirtilen faturada, yine notta belirtilen cins ve miktardaki mal yer alacak, bu faturaya başkaca bir mal veya hizmet dahil edilmeyecektir. Yani kapsama giren ve girmeyen teslimlerin birlikte yapılması halinde, tecil-terkin uygulanabilecek ve uygulanamayacak olan mallar için ayrı ayrı fatura düzenlenecektir. (Karışıklığa meydan vermemek için faturada kullanılan miktar ölçüsü (metre, kilo vs.) belgede kullanılan miktar ölçüsü ile aynı olmalı veya belgedeki miktar ölçüsüne faturada ayrıca yer verilmelidir.)

- Söz konusu faturada KDV tutarı belirtilecek ve faturaya ;

“KDV Kanunu’nun Geçici 17’nci maddesi hükmü gereğince KDV tahsil edilmemiştir.”

notu konulacaktır.

- Bu satışın yapıldığı aya ait KDV beyannamesi, ihraç kayıtlı teslimlerde olduğu şekilde düzenlenecek ve muhasebeleştirme işlemi de yine aynı şekilde yapılacaktır. Beyannameye, satıcıya bırakılmış olan işlenmiş belge fotokopisi örneği eklenecektir.

• Alıcı ile İhracatçı Arasındaki İlişkiler :

- Alıcı, satıcıdan aldığı faturayı KDV’yi dikkate almaksızın muhasebeleştirecek (satıcı cari hesabına sadece mal bedelini yazacak), bu alımla ilgili olarak kendi KDV beyannamesinde KDV indirimi yapmayacak ve beyannameye herhangi bir bilgi veya belge eklemeyecektir.
- Alıcının bu şekilde temin ettiği hammadde ve malzemelerle imal edeceği malı, belgenin geçerlik süresi içinde ihraç etmesi gerekmektedir.

Alıcı ihracatı bizzat gerçekleştirebileceği gibi aracı ihracatçı vasıtasıyla da gerçekleştirebilir.

+

+

→ Alıcının, ihracatı bizzat gerçekleştirmesi durumunda belge ve muhasebe düzeni normal usûllere tabi olup herhangi bir özellik yoktur. (İhracat faturası KDV'siz düzenlenir ve kayda alınır, bu ihracatla ilgili yüklenilen KDV hesaplanırken, belge kapsamında tecil-terkin yoluyla temin edilen maddelere ait KDV dikkate alınmaz vs.)

→ Alıcının ihracatı bizzat değil de aracı ihracatçı vasıtasıyla gerçekleştirmesi durumunda şu işlemlerin yapılması gerekir :

- Belge kapsamında imal edilen malların ihracatçıya KDVK'nun 11/1-c maddesi kapsamında tecil-terkin yoluyla teslim edilmesi gerekir. (Gerek tebliğin lafzından ve gerekse işlemlerdeki mantık bütünlüğü bakımından yapılan yorumdan çıkan anlam bizce budur. Alıcının, ihracatçıya tesliminde tecil-terkin uygulanmasını zorunlu tutan herhangi bir yasa hükmü olmadığı için normal, yani KDV'li teslimde de bulunulması mümkündür.)
- İhracatçılar, kendilerine tecil-terkin kapsamında mal tesliminde, alıcıdan belgenin (DİİB veya GKİB) ASLININ ibrazını talep edecekler ve malların belgede ihracı taahhüt edilen mallar olup olmadığını belirleyerek, belgenin "ihracat taahhüdü" bölümüne, belge sahibi imalatçıdan satın aldıkları malların cins ve miktarlarını belirten bir şerh koyarak kaşe ve imza tatbik etmek suretiyle imzalayacaklardır.
- Bu şekilde şerh düşülen ve kaşelenip imzalanmış belgenin bir fotokopisi çekilecek, bu fotokopi belge sahibi imalatçı tarafından "aslı gibidir" anlamında kaşelenip imzalandıktan sonra ihracatçıya verilecektir.
- İhracatçının gümrük beyannamesinde, imalatçı sıfatıyla, belge sahibi şirketi yazdırması gerektiği tabiidir.
- İhracatçıya teslimde bulunan belge sahibi imalatçı (alıcı), teslimde bulunduğu ayın KDV beyannamesine ihracatçı tarafından şerh düşülen DİİB veya GKİB'nin fotokopisini ekleyecektir.

2.5. Terkin veya İade İşlemleri :

83 nolu Tebliğde, terkin veya iade işlemlerinin nasıl yapılacağı şöyle ifade edilmiştir :

"Tecil-terkin kapsamında satın alınan maddelerle imal edilen malların süresi içinde ihraç edildiği Yeminli Mali Müşavirlerce düzenlenecek bir raporla tespit edilecektir.

İmalat kayıtlarındaki bilgiler esas alınarak üretim analizi ve randıman hesapları da yapılmak suretiyle düzenlenecek bu raporda en az;

- Dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesinin tarih ve sayısı,
- Belgenin geçerlik süresi,
- İhracata ilişkin gümrük beyannamesinin tarih ve sayısı,
- Fiili ihracat tarihi,
- İhraç edilen malların cinsi, miktarı ve tutarı,
- İhraç edilen malların üretiminde kullanılan maddelerin satıcılar itibarıyla ayrı ayrı olmak üzere cins, miktar ve tutarı,
- İhracatın süresi içinde yapıp yapılmadığı.

konusunda bilgiler yer alacak ve teyidi alınan gümrük beyannamesinin onaylı bir örneği rapora eklenecektir.

Bu raporlar, söz konusu kapsamda ihracatın yapıldığı her dönem için ayrı ayrı düzenlenecek ve ikişer örneği ihracatın yapıldığı ayı takibeden ay başından itibaren 3 ay içinde ilgili satıcılara verilecektir. Ancak bu süre içinde rapor ibraz edilemeyeceğine dair

+

+

makul mazeret bildirenlere Vergi Usul Kanunu'nun 17 nci maddesine göre vergi dairesince bu sürenin en çok bir katı kadar ek süre verilebilecektir.

Satıcılar sözü edilen raporu bağlı olduğu vergi dairesine ibraz etmek suretiyle tecil edilen verginin terkinini sağlayacaktır. Bu kapsamda satın alınan ham ve yardımcı maddelerle imal edilen malların ihracatçıya tesliminde tecil-terkin uygulanması halinde, aynı rapor ile hem satıcının hem de imalatçının ("alıcı"nın) tecil edilen vergileri terkin edilecektir.

Satıcı bu teslimle ilgili olarak iade edilecek katma değer vergisi beyan etmişse iade, alıcının gönderdiği rapor ile satış faturalarının fotokopisi veya bu faturaların tarihi, sayısı ile fatura muhteviyatı malların cinsi, miktarı ve tutarına ilişkin bilgileri içeren ve satıcı tarafından onaylanan bir listenin ibrazı üzerine ihracatla ilgili katma değer vergisi iadelerinin tabi olduğu usul ve esaslara göre yerine getirilecektir.

Satıcının iade talebine ilişkin olarak imalatçı ve ihracatçı ile ilgili yukarıdaki bilgileri de ihtiva eden bir rapor ibraz etmesi halinde, bu rapor ile tecil edilen vergilerin de terkin yapılabilir.

Bilindiği üzere KDV Kanununun geçici 17'nci maddesi uyarınca, dahilde işleme ve geçici kabul rejimi kapsamında işlenerek ihraç edilecek malların, belge sahiplerine ihraç kaydıyla (KDV tahsil edilmeksizin) teslimi mümkündür.

Bu kapsamdaki ihraç kayıtlı teslimler nedeniyle tecil edilen KDV malın işlenip ihraç edildiğine dair YMM raporunun ibrazı ile mümkün olmaktadır.

Şayet ihraç kayıtlı teslim nedeniyle iade çıkmışsa, bu iadenin nakden veya mahsuben alınabilmesi de YMM raporunun ibrazına bağlıdır.

İhraç kayıtlı teslimden kaynaklanan iadenin nakden veya mahsuben alınması yerine, ihracatın gerçekleştiği aya ait KDV beyannamesi düzenlenirken, önceki dönemden devren gelen KDV'nin iade hakkı kadar yükseltilecek gösterilmesi mümkündür. Geçici 17 nci madde kapsamında doğan iade haklarının bu şekilde kullanılabilmesi için ihracatın gerçekleşmesi yanı sıra YMM raporunun da düzenlenmiş olması gerekip gerekmediği tereddüt konusu olmuş ve bazı firmalar YMM raporunu beklemeksizin ihracata istinaden iade haklarını bu şekilde kullanmışlardır.

98 no.lu KDV Tebliği'nin 2'nci bölümünde, bu Tebliğin yayımından önce ihracata istinaden fakat YMM raporu düzenlenmeden önce devir yoluyla iade hakkı kullanılmış olması kabul edilmiş fakat bu Tebliğin yayımlandığı 17.03.2006 tarihinden itibaren YMM tasdik raporu ibraz edilmeksizin geçici 17'nci maddeden kaynaklanan iade hakkının devrolan KDV yoluyla kullanılmasının mümkün olmadığı hükme bağlanmıştır.

2.6. Malın Süresi İçinde İhraç Edilmemesi :

Bu şekilde teslim edilen mallara ilişkin ihraç süresi, ihraç kayıtlı teslimlerdeki süreden farklı olup, teslim edilen mallardan imal edilen malın (işlenmiş malın) ihracının, ilgili dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesinde yazılı süre içinde gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir.

İşlenmiş malın bizzat alıcı tarafından ihraç edilmesi şart değildir. Aracı ihracatçı vasıtasıyla ihracı da kabul edilmektedir.

İşlenmiş malın doğrudan imalatçı (alıcı) tarafından değil de, aracı ihracatçı vasıtasıyla ve KDVK'nun 11-1/c maddesi kapsamında tecil-terkin uygulanarak tesliminde sözkonusu maddede yer alan 3 aylık ihracat süresinin, Geçici 17 nci madde kapsamındaki tecil-terkin uygulaması yönünden değil fakat 11-1/c kapsamındaki tecil-terkin uygulaması yönünden geçerli olduğu, yani imalatçı ile ihracatçı arasındaki ilişkilerde sözkonusu 11-1/c hükmünün geçerli olması nedeniyle 3 aylık sürenin de geçerli olduğu, ancak bunun, Geçici 17 nci madde uygulamasında, belgenin geçerlik süresine ilave bir süre anlamına gelemeyeceği açıktır. Örneğin geçerlik süresi 30 Haziran'da dolan bir belge kapsamında ihracatçıya tecil-terkin kapsamında 15 Mayıs'da teslim edilen bir malın 11-1/c'ye göre 3

+

+

aylık (yani 15 Ağustos'a kadar) bir ihraç süresi olmakla beraber, imalatçının Geçici 17 nci madde kapsamında cezalı duruma düşmemesi için bu ihracatın 30 Haziran'dan önce gerçekleştirilmesi gerekir. Keza, aynı belge kapsamında sözkonusu işlenmiş malın ihracatçıya 15 Mart'ta teslim edildiği bir durumda Geçici 17'nci maddeye göre ihracatın gerçekleştirilmesi için 30 Haziran'a kadar süre olmakla beraber, 11-1/c açısından ihracatçının bu malın ihracını 15 Haziran'dan önce gerçekleştirmesi gerekir.

İşlenmiş malın, ilgili belgede öngörülen süre ve şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesinden doğan sorumluluk tümüyle alıcıya aittir. Bu durumda zamanında alınmayan (tecil edilen) KDV tutarı tecil tarihinden itibaren vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte alıcıdan alınır.

2.7. Önceden İhracat Kabul Edilmemektedir :

Bilindiği gibi Dahilde İşleme Rejimi hakkındaki düzenlemelerde ötedenberi belge kapsamında önce ihracat, daha sonra ithalat ve/veya yurtiçi hammadde alımı kabul edilmektedir. En son yayımlanan ve halen yürürlükte bulunan 2005/1 sayılı Tebliğ'de de bu anlayış ve uygulama devam ettirilmiştir.

Ancak, Dahilde İşleme Rejimi kapsamında yapılan düzenlemelere de bir ölçüde dayanıyor olmakla beraber, Geçici 17 nci madde kapsamındaki tecil-terkin uygulamasında Maliye Bakanlığı ötedenberi, önce ihracat sonra hammadde teminini kabul etmemiştir. Bakanlık, 83 no.lu KDV Tebliği'nin 1.4. no.lu bölümünde yer alan "Tecil-terkin kapsamında satın alınan maddelerle imal edilen malların süresi içinde ihraç edildiği Yeminli Mali Müşavirlerce düzenlenecek bir raporla tespit edilecektir." ibaresini fizikî ve tarihsel bir silsilenin zorunluluğu için dayanak kabul etmiştir. (Bu konuda detaylı bir değerlendirme için Sn. Burhan GEZGİN'in Vergi Dünyası Dergisi'nin Mart 2002 sayısında yer alan yazısına bakılabilir.) Daha sonra 27.01.2005 tarihinde yayımlanan 2005/01 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği'nin 7 nci maddesinde şu hükme yer verilmiştir. "Belge kapsamında katma değer vergisinde tecil-terkin sistemi çerçevesindeki alımlar, bu Tebliğ ile 83 serî numaralı KDV Genel Tebliği hükümlerine istinaden yapılır. Bu kapsamda bu Tebliğin eşdeğer eşya kullanımına ve önceden ihracata ilişkin hükümleri uygulanmaz." Bu hükümle birlikte Maliye Bakanlığı'nın, önceden ihracatı kabul etmeyen anlayışı ve uygulaması maalesef bütünüyle sağlamlaştırılmış olmaktadır.

Bizim anlayışımıza göre, önceden ihracatın KDV'deki tecil-terkin sisteminde de kabul edilmemesi için hiçbir geçerli mantıklı sebep yoktur. Önce hammadde alımı, sonra onlarla imal edilmiş olan ya da olduğu varsayılan ürünlerin ihraç edilmiş olması gibi kronolojik bir tarihî sıralama aramak teşvik mantığına uygun değildir. Bu hatalı yaklaşımın bir an önce düzeltilmesini temenni ediyoruz.

3. TECİL-TERKİN SİSTEMİNE İLİŞKİN SORU VE SORUNLAR :

Yukarıda izah ettiğimiz düzenlemeden kaynaklanan mevcut sorular ve sorunların bir kısmı çözülmüş bir kısmı ise halen devam etmektedir. Bunlar hakkındaki görüşlerimiz şöyle özetlenebilir:

3.1. YMM'leri İlgilendiren Konular :

- *İhracatın süresi içinde gerçekleştirildiğine ilişkin YMM raporunu alıcının düzenlettireceği önceki düzenlemede açıkça belirlenmişti. Yeni düzenlemede açıkça belirtilmiş olmamakla beraber bu raporu yine alıcıların düzenlettireceği anlaşılmaktadır.*
- *Tecil-terkin kapsamında teslim olunan malın işlenip ihraç olunduğu yolunda rapor düzenleyecek olan YMM ile alıcı arasında tam tasdik sözleşmesi bulunması şart mıdır?*

Tebliğde böyle bir şarta yer verilmemiş olduğundan, söz konusu raporların, herhangi bir YMM tarafından düzenlenebileceği anlaşılmaktadır. Ancak bu YMM nin Maliye Bakanlığınca, raporu işleme konulmayacak bir YMM olmaması gerektiği kuşkusuzdur.

+

+

- Diğer taraftan bu raporun düzenlenmesi için herhangi bir üst limit öngörülmemiştir. Satıcının bu teslimle ilgili iadesinin çıktığı durumlarda ise 11-1/c kapsamındaki tecil-terkin-iade uygulaması ile ilgili şartlar geçerli olacaktır.
- YMM'nin bu raporu nasıl düzenleyeceği hakkında tebliğ çıkarılacak mıdır?

Ne 71 ve ne de 83 no.lu Tebliğde böyle bir husus yer almamış olup, tebliğ beklentisi de yoktur. Nitekim bugüne kadar böyle bir tebliğ çıkarılmamış, uygulamada YMM'lerin amaca uygun formatta geliştirdikleri raporlar vergi dairelerince kabul görür olmuştur.

- Rapor vergi dairesine, bizzat YMM tarafından mı teslim edilecektir?

Tebliğde böyle bir usul öngörülmemiş, aksine raporun tecil-terkin kapsamında mal teslim etmiş olan satıcı tarafından, terkin ve/veya iade talebinin dayanağı olarak vergi dairesine verileceği belirtilmiştir.

- YMM Raporunun 3 aylık düzenleme süresi hangi tarihten itibaren başlayacaktır ?

DİİB kapsamında temin edilen hammaddelemlerle imal edilen malın fiilen ihraç edildiği her bir takvim ayı ayrı bir dönem kabul edilerek takibeden ay başından itibaren 3 aylık süre içinde YMM Raporunun düzenlenerek satıcıya verilmesi ve keza satıcının da bu süre dolmadan sözkonusu raporu bağlı olduğu vergi dairesine vermesi gerekmektedir. (31.07.2002 tarih ve 23076 no.lu İstanbul Defterdarlığı Dış Ticaret Vergi Dairesi Başkanlığı Muktezası.)

Ancak bu süre içinde rapor ibraz edilemeyeceğine dair makul mazeret bildirenlere VUK'nun 17 nci maddesine göre Vergi Dairesince bu sürenin en çok bir katı kadar yani ilave bir 3 ay ek süre verilebilir.

- YMM raporunun süresinde ibraz edilmemesi halinde uygulanacak yaptırım nedir?

Önceleri bu gibi durumlarda vergi daireleri, bizim tamamen hatalı bulduğumuz bir muktezaya dayanarak, normal 3 aylık sürenin veya mazeret bildirilen ve ek süre alınan hallerde 6 aylık sürenin sonundan itibaren, raporun vergi dairesine ibraz edildiği tarihe kadar geçen süre için DİİB sahibi alıcı adına gecikme zammı uygulamaktaydılar. Bu hatalı uygulama mükelleflerce dava konusu yapılmış, yargının da mükellefi haklı bulması üzerine daha sonra bu hatalı uygulama değiştirilerek sadece alıcı adına ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi ile yetinilmeye başlanmıştır. Bu konu ile ilgili bir muktezanın ilgili bölümü aynen şöyledir :

"Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün alınan 16.04.2003 gün ve 16431 sayılı yazıda ;

"İlgi kayıtlı yazınızda,'nin, Dahilde İşleme İzin Belgesi Kapsamında tecil-terkin uygulamasından yararlanmak istediği, ancak, şirketin malların ihraç edildiğine dair düzenlenen Yeminli Mali Müşavir Raporunu süresinde satıcıya ulaştıramaması nedeniyle yapılacak işlem hususunda tereddüte düşüldüğü belirtilmiştir.

Dahilde İşleme Rejimi Kapsamında tecil-terkin uygulamasına ilişkin olarak açıklamaların yapıldığı, 83 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde, tecil-terkin sistemi kapsamında satın alınan maddeler ile imal edilen malların süresi içinde ihraç edildiğinin Yeminli Mali Müşavirlerce düzenlenecek bir raporla tespit edileceği, bu raporların, ihracatın yapıldığı her dönem için ayrı ayrı düzenleneceği ve ikişer örneğinin ihracatın yapıldığı ayı takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ilgili satıcılara verileceği belirtilmiştir.

Aynı Tebliğe göre, tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alınan mallardan üretilen malların izin belgesinde öngörülen süre ve şartlara uygun olarak ihraç edilmemesi halinde zamanın da alınmayan vergi, tecil tarihinden itibaren vergi ziyai cezası da uygulanmak suretiyle gecikme faiziyle birlikte alıcıdan tahsil edilecektir.

+

+

Ancak Dahilde İşleme İzin Belgesinde belirtilen süre içinde ihracatını gerçekleştirip, söz konusu Yeminli Mali Müşavir Raporu'nun süre bitiminden sonra ibraz edilmesinden dolayı, mükellef hakkında vergi dairesince herhangi bir tarhiyatın yapılmadığının tespiti halinde, Yeminli Mali Müşavir Raporu ile ilgili olarak 83 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Tebliği'nin 1.4. bölümündeki açıklamalara göre gecikme zammı uygulanmaksızın işleme tabi tutulması ve alıcı adına Vergi Usul Kanunu'nun 352/II-7 nci maddesi uyarınca usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir." denilmektedir.

Buna göre dahilde işleme izin belgesine sahip alıcılara tecil, terkin kapsamında mal teslim eden satıcıların tecil edilen vergileri, satılan maddeler kullanılarak üretilen malların süresi içinde ihraç edildiğini tevsik eden YMM Raporunun, ihracatın yapıldığı ayı takip eden üç aydan sonra vergi dairesine ibraz edilmesi halinde de genel esaslara göre terkin edilecek, bu konuda satıcı ve alıcı adına herhangi bir gecikme zammı veya vergi ziyai cezası uygulanmayacaktır. Ancak YMM Raporunun süresinde ibraz edilmemesi nedeniyle alıcı adına V.U.K. nun 352/II-7 nci maddesi uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

Bu konuda daha önce YMM tasdik Raporunun geç ibraz edilmiş olması nedeniyle uygulanan ve henüz ödenmemiş olan gecikme zamlarının (yargıya intikal edenler dahil) takip ve tahsilinden de vazgeçilecektir. (İstanbul Defterdarlığı 18.04.2003 tarih ve 1953 sayılı Muktezası)

3.2. Mükellefleri İlgilendiren Konular :

- Satıcının, kendi belgesi kapsamında ihraç taahhüdünde bulunup gümrük vergilerini teminata bağlatarak mal ithal ettiği durumda ihracat taahhüdünü nasıl kapatacağı belirsizdi. Çünkü ihracat tek olduğuna ve bunu alıcının kendi belgesini kapatmada kullanması sözkonusu olduğuna göre satıcı taahhüt kapatmada açıkta kalmaktaydı. Bu sorun Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın Dahilde İşleme Rejimi Tebliği ile çözülmüştür. 2005/1 no.lu Tebliğin 38 inci maddesine göre böyle durumlarda satıcının ve alıcının DİİB'leri aynı anda kapatılmaktadır.

- Dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesi kapsamındaki mal alımlarının, belgede belirtilen \$ tutara uygun olması gerekir. Belgeye işlenen tecil-terkin kapsamlı mallarda \$ tutar nasıl izlenecektir?

Geçici kabul ve dahilde işleme rejimlerine göre \$ tutarı izlenmesi gereken alımlar sadece ithal suretiyle yapılan alımlardır. Tecil-terkin kapsamlı alımların belgeye işlenmesi sadece KDV yi ilgilendirmekte olup bunların \$ tutar olarak izlenmesine söz konusu rejimler açısından gerek yoktur.

- Bazı dahilde işleme ve geçici kabul belgelerinde mal cinsi "muhtelif" olarak belirtilmekte veya miktar bölümü boş bırakılmaktadır. Bu gibi durumlarda tecil-terkin kapsamındaki satış nasıl yapılacaktır?

Mal ismen ve miktar olarak belgede belirtilmemişse tecil-terkin kapsamında teslim edilemez görüşündeyiz.

- Satıcının beyannamesinde tecil çıkmışsa ve satıcı bu tecili terkin ettirmiyorsa satıcının üzerine gidilemez. (Gidilse bile satıcı usulüne uygun hareket etmişse dava yoluyla kendini kurtarabilir.) Dolayısıyla tecil çıkan hallerde satıcı rahattır. Rapor gelmese bile alıcı hakkındaki semere veren takibata istinaden terkin işlemini yaptırabilmesi gerekir. Terkinde tıkanıklık olursa meselenin zamanaşımı yoluyla halli mümkündür. (Terkin işleminin, alıcı tarafından verilecek teminata istinaden de yapılabilmesine izin verilmelidir.)
- Fakat iade çıkmışsa satıcı zor durumdadır.
 - Herşey normal cereyan etse bile, KDV iadesini mahsup yoluyla veya nakden alabilmek için uğraşmak zorundadır.

+

+

- İhracat gerçekleşmediğinde, satıcıyı takibe almak mümkün değildir. Çünkü ortada ziyaa uğramış vergi yoktur. İhracatın gerçekleşmemesi halinde tek müeyyide, satıcının KDV iadesini alamaması olmaktadır. Halbuki Kanun hükmündeki ana ilke, ihracatın aksamaması halinde alıcının cezalandırılmasıdır.

Bu sorunu çözmek için ideal yol, satıcının veya alıcının iadeyi yapacak olan vergi dairesine vereceği teminat mektubuna istinaden satıcıya iade yapılması, şayet alıcı indirimli teminatla KDV iadesi alabilme hakkına sahipse söz konusu teminatın da indirimli teminat seviyesinde tutulmasıdır. Böylelikle satıcı uzun süre beklemezsizin iadesini alabilecektir. Bu teminatın da söz konusu YMM raporuna istinaden çözülmesi gerektiği tabiidir. Fakat Maliye İdaresi iade için ihracatın gerçekleşmesi ve raporun tanzimini gerekli görmekte, bunlar olmadığı durumda teminatla yetinmemektedir. (Bu konuda Sn. Nihat UZUNOĞLU'nun Vergi Dünyası Dergisi'nin Aralık/1998 sayısındaki yazısına bakınız.)

+