

+

MADDE 49 : TEMİNAT İŞLEMLERİ

MADDE METNİ :

"Teminat İşlemleri :

Madde 49 -

Gümrük kanunu ile diğer kanunlar gereğince gümrük vergisi teminata bağlanarak işlem gören her türlü madde ve kıymetlere ait Katma Değer Vergisi de aynı usule tabi tutulur."

(*) Bu maddenin ikinci fıkrası 4369 sayılı Kanunun 82/5-e maddesi ile 1.8.1998 den itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

(4503 sayılı Kanunun 2'nci maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 5.2.2000) İhraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak maddelerin ithalinde ödenmesi gereken katma değer vergisini teminata bağlatmak suretiyle işlem yaptırmaya, teminata tabi işlemleri tespit etmeye, teminatın türü, şekli ve miktarı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

<u>Tebliğ No</u>	<u>Bölüm</u>
26	F
88	B

Not : Bu maddenin ikinci fıkrası ile ilgili Tebliğler, 46 ncı maddede (*) işaretli olarak belirtilmiştir.

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. KDV nin GÜMRÜKTE TEMİNATA BAĞLANMASI :

26 nolu Tebliğde de belirtildiği üzere ;

KDV Kanununun 49 uncu maddesinde; Gümrük Kanunu ve diğer Kanunlar gereğince gümrük vergisi teminata bağlanarak işlem gören mallara ait KDV nin de aynı usule tabi tutulacağı hükme bağlanmaktadır. Bu şekilde ithal edilen malların katma değer vergisinden müstesna olması halinde, bu malların ithalinde KDV hesaplanmayacağından KDV için teminat verilmesi söz konusu olmaz. (Md.16/1-a)

2. KDV'nin GÜMRÜKTE TEMİNATA BAĞLANMASI MECBURİ DEĞİLDİR. İSTEYENLER KDV İÇİN TEMİNAT VERMEK YERİNE GÜMRÜK İDARESİNE KDV ÖDEMESİNDE BULUNABİLİRLER :

KDV nin teminata bağlanması, mükellefi finansman yükünden kurtaran bir imkandır. Bize göre, mükellef bu imkandan faydalanıp faydalanmamakta serbest olmalıdır. Başka bir anlatımla ithalatçı isterse KDV dışındaki gümrük vergilerini teminata bağlatıp KDV için teminat vermeyerek KDV tutarını nakden ödeyebilmeli ve sadece KDV yi ihtiva eden gümrük makbuzunu alarak buna dayalı indirim yapabilmelidir.

+

+

Öteden beri savunduğumuz bu görüş, mukteza talebine konu edilmiş ve İstanbul Defterdarlığından, 2.4.2002 tarih ve 1807 sayılı aşağıdaki mukteza alınmıştır.

"İlgide kayıtlı dilekçenizde, tam tasdikini yaptığınıznin gümrük müşavirliği işlemi yaptığı, bu firmanın ithalat hizmetlerini yürüttüğü bazı şirketlerin geçici kabul yoluyla getirdikleri mallar için gümrük vergilerinin teminata bağlatılması usulünü uyguladığı belirtilerek, gümrük vergisi teminata bağlanan ithalatlarda, ithalatçının talebi halinde KDV'nin teminata bağlanmayarak fiilen tahsil edilip, KDV tahsil makbuzu verilip verilemeyeceği hakkında tarafımızdan görüş sorulmaktadır.

Konu ile ilgili olarak Bakanlık Makamı'ndan alınan 19.02.2002 tarih ve 7958 sayılı yazıda;

"Bilindiği üzere, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16/1-b maddesine göre geçici ithalat rejimi kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Aynı Kanunun 49/1. maddesi ile "Gümrük Kanunu ile diğer kanunlar gereğince gümrük vergisi teminata bağlanarak işlem gören her türlü madde ve kıymetlere ait katma değer vergisi de aynı usule tabi tutulur." hükmüne amir bulunmaktadır.

Söz konusu madde ile getirilen ve yükümlülerin ithale ilişkin katma değer vergisi ödeme yükümlülüğünü bir bakıma ortadan kaldıran teminat uygulaması, aslında mükelleflere tanınan bir hak niteliğindedir.

Bu nedenle, geçici ithalat rejimi çerçevesinde ithal edilen mallara ait katma değer vergisini teminat karşılığı erteletmek istemeyen yükümlülerin, hesaplanan vergi ödeyerek işlem yaptırmaları mümkün bulunmaktadır.

Konu ile ilgili Gümrük Müsteşarlığı'ndan alınan 26.11.2001 gün ve 29485 sayılı yazıda da Bakanlığımız görüşü çerçevesinde işlem yapılmasında herhangi bir sakınca bulunmadığı ifade edilmiştir." denilmektedir."

3. YATIRIM TEŞVİK BELGESİ KAPSAMINDAKİ YATIRIM MALLARININ İTHALİNDE KDV İSTİSNASI (Md. 13/d) UYGULANABİLECEĞİ İÇİN BUNLARIN İTHALİNDE TEMİNAT VERME GEREĞİ KALMAMIŞTIR :

49 uncu maddenin, 3946 Sayılı Kanunla 1.8.1998 den itibaren yürürlükten kaldırılmış olan 2 inci fıkrası hükmü şöyle idi :

(3986 sayılı Kanun'un 14 üncü maddesiyle eklenen fıkra) Kalkınma planları ve yıllık programlarda belirtilenlerden, Maliye Bakanlığı ile Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından müştereken belirlenen sektörlerle ait olup Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından verilen teşvik belgelerinde gösterilen yatırım mallarının ithalinde ödenmesi gereken katma değer vergisi, bu verginin fiilen indirilmesinin mümkün olacağı tarihe kadar ertelenir. Bu ertelemeye 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun süre ve tecil faizi ile ilgili hükümleri uygulanmaz. Şu kadar ki yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde ertelenen vergi, tahakkuk ettiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre tespit olunan ilgili yıllar için geçerli tecil faizleri %50 zamlı uygulanmak suretiyle tahsil edilir. Ertelene süresince zamanaşımı işlemez.

Bu fıkranın kaldırılmasının nedeni, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki malların yurt içinde (ve dolayısıyla ithalde) KDV ödenmeksizin temin edilebilmesini sağlayan yeni bir hükmün (13 üncü maddenin d bendi) yürürlüğe girmiş olması ve böylelikle söz konusu malların ithalinde teminat verme ve teminat çözme işlemlerine gerek kalmamış bulunmasıdır.

Bu değişiklik sonucunda bundan böyle teminat verilerek teşvikli yatırım malı ithali söz konusu olmayacak, yatırım malları 13 üncü maddede yaptığımız açıklamalar göre ya hiç KDV ödenmeksizin ve teminat verilmeksizin, ya da KDV ödenerek ithal edilebilecektir.

Yatırım mallarının kesin ithalinde KDV için bundan böyle teminat verilmeyecek olmakla birlikte DAHA ÖNCE 46 INCI VEYA 49 UNCU MADDE UYARINCA VERİLMİŞ OLAN TEMİNATLARIN ÇÖZÜMÜNDE ÖTEDEN BERİ UYGULANAN USUL VE ESASLAR GEÇERLİ OLACAKTIR. (69 nolu KDV Genel Tebliği)

Bu nedenle henüz çözülmemiş olan söz konusu teminatların nasıl çözüleceği konusundaki açıklamalara aşağıdaki bölümde yer verilmiştir.

+

+

4. KDV ERTELEMESİ NEDENİYLE DAHA ÖNCE VERİLMİŞ OLAN TEMİNATLARIN ÇÖZÜLMESİ KONUSUNDAKİ USUL VE ESASLAR GEÇERLİLĞİNİ KORUMAKTADIR :

Yukarıda belirtildiği gibi bundan böyle yatırım mallarının KDV si için teminat verilerek KDV erteleme işlemi yapılmayacaktır. Ancak daha önce KDV ertelemesi için verilmiş olan teminatların çözümünde öteden beri süre gelen usul ve esaslar geçerli olmaya devam edecektir. Bu nedenle söz konusu usul ve esasların aşağıda açıklanmasına gerek duyulmuştur. (Bize göre, KDV Kanununun 13/d maddesinin yürürlüğe girmesine paralel olarak, KDV ertelemesi için daha önce verilmiş olan teminatların tümünün herhangi bir kayıt ve şart aranmaksızın çözümü son derece isabetli olacaktır. Bakanlık yetkilileri nezdinde şahsen yaptığımız ısrarlı taleplere rağmen teminat çözümündeki aşağıda açıkladığımız karmaşık usul ve esasların devamı tercih edilmiştir.)

KDV ertelemesi nedeniyle Gümrük İdaresine verilmiş olan teminatların çözümünde şu hususların dikkate alınması gerekir :

- Teminatın çözülmesi için, yatırımın gerçekleştiği, (yani yatırım malının gümrükten çekildiği) tarihten sonra ÖDENEN KDV nin, teminat tutarına (ertelenen KDV miktarına) ulaştığına dair Vergi Dairesi yazısının, ilgili Gümrük İdaresine gönderilmesi gerekli ve yeterlidir.
- Vergi sorumlusu tarafından vergi dairelerine ödenen 2/3 KDV nin KDV Kanununun 49/2 maddesi gereğince yapılan teminat çözümü işlemlerinde ödenen KDV olarak kabul edilmesi mümkün olup tevkif edilerek vergi dairelerine ödenen KDV nin beyanıyla ilgili olarak 53 no.lu KDV Genel Tebliğinin (B) bölümünde belirtilen ve tevkifatı yapanlarca taraflarına verilen yazıların vergi dairesine ibraz edilerek fotokopilerinin mükellef tarafından imzalanması ve teminat çözümünde aranan diğer belgeler ile birlikte vergi dairesine verilmesi halinde teminat çözümü yapılabilecektir. (8.4.97 tarih ve 4535 nolu İstanbul Defterdarlığı muktezası)
- 1 nolu KDV beyannamesi ile ÖDENEN KDV, KDV tahsil edildiğine dair makbuzlara bakılarak değil, aşağıda açıklayacağımız hesaplamalar sonucunda bulunur.
- Vergi Dairesi'nin, söz konusu yazıyı hazırlaması için yatırımcının KDV bakımından bağlı bulunduğu Vergi Dairesine dilekçeyle başvurması ve dilekçesine gerekli belgeleri eklemesi gerekmektedir.

Bu belgelerin hangi belgeler olduğu, 88 no.lu KDV Tebliği'nin B bölümünde şöyle açıklanmıştır:

“ B- 1/8/1998 TARİHİNDEN ÖNCE İTHAL EDİLEN TEŞVİK BELGESİNE BAĞLI YATIRIM MALLARINA AİT TEMİNATLARIN ÇÖZÜMÜ

Katma Değer Vergisi Kanununun 3946 sayılı Kanunla kaldırılan 46.maddesinin 6. fıkrası ile 4369 sayılı Kanunla kaldırılan 49. maddesinin 2.fıkrası kapsamında 1.8.1998 tarihinden önce teşvik belgesine bağlı olarak ithal edilen yatırım mallarına ait hesaplanan katma değer vergisinin ertelenmesi için gümrük idarelerine verilen teminatların çözümü, 26 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin E/3 bölümündeki açıklamalar doğrultusunda gerçekleştirilmektedir.

Bu açıklamalara göre, teşvik belgeli yatırım mallarının ithali sırasında ertelenen vergiler nedeniyle gümrük idarelerince alınan teminatların çözümü için, ithalattan sonra ödenen vergiler toplamının, tecil edilen vergiler toplamına ulaşması gerekmektedir. Mükellefler ödenen vergilerin ertelenen vergiler toplamına ulaştığı dönemde, gümrük (giriş) beyannamesi, teşvik belgesi, çekli listesi (bulunmadığı hallerde global liste) ve gümrük idarelerince verilen ayniyat esham ve tahvilat alındısının asılları veya noterce onaylı örnekleri ile birlikte bu durumu gösteren bir yazı verilmesi talebiyle bağlı oldukları vergi dairesine başvurumaktadırlar.

Bakanlığımıza intikal eden olaylardan, bazı mükelleflerin ödedikleri katma değer vergisini gösteren yazıyı vergi dairesinden talepleri sırasında 26 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin E/3 bölümünde sayılan belgeleri ibraz edemedikleri, bu yüzden de teminatların çözümü için gümrük idaresine verecekleri yazıları alamadıkları anlaşılmıştır.

+

+

Bu durumda olan mükellefler; sözü edilen belgelerin ilgili kurumlardan temin edilmiş onaylı örneklerini ibraz edebilecekleri gibi, ilgili kurumların kayıtları esas alınarak düzenlenecek (örneğin gümrük idarelerince teminat mektupları emanet defteri uyarınca verilen ya da Hazine Müsteşarlığı'ncateşvik belgesi tamamlama vizesinin yapıldığını ve yatırımın tamamlandığını belirten) kanaat getirici herhangi bir yazıyla da vergi dairelerine başvurabileceklerdir."

- Vergi Dairesi, ilgili Gümrük Müdürlüğü'ne hitaben yazacağı teminatın çözülmesi gerektiğine dair yazıyı yatırımcıya elden vermez. Defterdarlık kanalı ile ilgili Gümrük İdaresine gönderir. (12 nolu KDV İç Genelgesi) Söz konusu yazının metni, 5 sayılı KDV İç Genelgesindeki örneğe uygun olmalıdır.
- Teminatın kısmen çözülmesi mümkün değildir.
- Çözülmesi gereken birden fazla teminat varsa bunlardan birinin çözümü sağlandıktan sonra ikinci ve daha sonraki teminat çözme işlemlerinde, daha önceki çözümlere konu edilmiş ödenen KDV tutarları tekrar dikkate alınmaz. (Bu konuda 5 sayılı KDV İç Genelgesinde bulunan örneğe bakınız.)
- TEMİNATIN ÇÖZÜMÜNE ESAS TEŞKİL EDECEK MANADAKİ ÖDENEN KDV'nin NASIL HESAPLANACAĞI, 26 numaralı KDV Genel Tebliğinde ve 5 sayılı İç Genelgede açıklanmıştır. (5 sayılı İç Genelgenin 3 üncü paragrafı 1992/2 nolu İç Genelge ile kaldırılmıştır.)

Hesaplamaya ilişkin prensipler şöyle özetlenebilir :

- Hesaplama, yatırım malının gümrükten çekildiği ay ve daha sonraki aylara ait KDV beyannameleri tek tek ele alınıp, bu beyannamelerdeki ödenecek KDV tutarı, (ödeme çıkmayan aylarda, sıfır rakamı) aşağıdaki ilave ve indirimlere tabi tutulur ve sonuçta aya ait olup, teminatın çözümüne esas teşkil edecek KDV tutarı bulunur.

Şöyle ki;

- (+) Ödenecek KDV (KDV beyannamesinin 27 nci satırındaki rakam, bu satırda rakam yoksa sıfır rakamı)
- (+) Varsa iade hakkı doğuran ve beyannamenin 33, 35, 37, 39, 41, 43, 45 ve 47 nci satırlarında gösterilen hasılat ile genel KDV oranının çarpılması suretiyle bulunan tutar.
- (+) Varsa yurt içi temel gıda maddesi hasılatı ile, normal orandan temel gıda için geçerli oranın tenzili suretiyle bulunacak fark oranın çarpılması sonucu bulunan tutar. (24 numaralı KDV Genel Tebliğinin G bölümü, 26 numaralı KDV Genel Tebliği'nin E/3 bölümü) (İndirimli oran uygulanan diğer mal ve hizmetlerde de fark oran üzerinden bulunan meblağların, pozitif unsur olarak bu hesaba dahil edilmesi gerektiği kanaatindeyiz.)
- (-) İade edilecek KDV (Sadece 29 uncu satır)

+ _____

(=) Bu ayda doğan ve teminatın çözümüne esas olabilecek manadaki ÖDENEN KDV.

NOT : İhraç kayıtlı teslim dolayısıyla ödenecek KDV nin bir kısmı tecil edilmiş veya iade çıkmış olsa dahi, 27 nci satırdaki ödenecek KDV tutarının tamamı hesaplamada dikkate alınır. (1992/2 sayılı KDV İç Genelgesi).

+

+

Teminatın çözümüne esas KDV için örnek hesaplama :

Bir firma 95.000.000 lira tutarındaki KDV yi teminat mukabili erteletmek suretiyle 28 Mart 1995 günü yatırım malını gümrükten çekmiştir. Firmanın Mart 1995 ayı KDV beyannamesi şöyledir.

Mart 1995 teslimleri (hasılat)		1.300.000.000
İhracat istisnası	800.000.000	
KDV Matrahı		500.000.000

Matrahın Dağılımı :

400.000.000 %15 den	60.000.000	
100.000.000 %8	8.000.000	
Toplam KDV		68.000.000
İndirimler toplamı		128.000.000
İndirimlerden sonraki KDV		-
İndirilemeyen KDV		60.000.000
Ödenmesi gereken KDV		-
İadesi gereken KDV		50.000.000
Sonraki döneme devreden KDV		10.000.000

Bu beyanname için, yukarıda verdiğimiz formülü kullanarak teminatın çözümü açısından dikkate alınacak ödenen KDV hesabını yapalım :

(+) Ödenmesi gereken KDV	Sıfır
(+) 800.000.000 x 0,15	120.000.000
(+) 100.000.000 x 0,07 (%15-%8)	7.000.000
(-) İade edilecek KDV	50.000.000

Mart 1995 ayı için teminatın çözümüne esas tutar 77.000.000

Bu örnekte yatırımcı Mart 1995 beyanını ileri sürerek 95.000.000 liralık teminatını çözemeyecektir. Teminatın 77.000.000 liralık kısmının çözülmesi de söz konusu değildir. Eğer firma Nisan 1995 beyanı üzerinden aynı anlayışla 18.000.000 veya daha fazla teminat çözümüne esas KDV hesaplayabilirse, bu iki ayın beyanına dayanarak teminatın çözülmesini talep edebilir.

- Birden Fazla Teminatın Çözümü İçin Yapılan Başvurular Hakkında Örnek :**

Çoğu zaman yatırımcılar, ertelettikleri KDV ler için muhtelif tarihlerde verdikleri çok sayıdaki teminatı, sonradan tek bir müracaatla çözmek istemektedirler.

Teminatın çözülebilir hale gelip gelmediğinin analizinde de aşağıdaki örneğe uygun anlayış tarzının gözönünde tutulması gerekir. Yani gümrükten çekiş tarihleri ve KDV ödemesinin yapıldığı tarihlere dikkat edilmelidir.

Bir firmanın çözmek istediği teminatlar ve teminatın çözümüne esas KDV tutarları şöyle olsun.

Yatırım Malının Gümrükten Çekildiği Tarihler	Teminat Tutarları	KDV Ödemesinin Yapıldığı Tarihler	Teminatın Çözü- müne esas KDV Tutarları
3 Ocak 1995	23.000.000	25 Ocak 1995	11.000.000
27 Şubat 1995	16.000.000	25 Şubat 1995	43.000.000
29 Mart 1995	48.000.000	25 Mart 1995	55.000.000
10 Nisan 1995	25.000.000	22 Nisan 1995	30.000.000
18 Mayıs 1995	12.000.000	27 Mayıs 1995	45.000.000

+

+

Bu örnekteki durumu şöyle özetleyebiliriz :

<u>Teminat</u> <u>(Milyon TL)</u>	<u>KDV</u> <u>(Milyon TL)</u>	<u>Analiz Sonucu</u>
23	11	Çözüm yok, 11m devroldu.
23	11+43 =54	23m çözüldü. (54-23=) 31
yararı yok	milyonun sonraki	teminatlara
16	55	16m çözüldü (55-16). 39
	teminatlara yararı yok.	milyonun sonraki
48	30	Çözüm yok. 30 m devroldu.
48	45+30=75	48m çözüldü. (75-48=) 27 m
		devroldu.
25	27	25 m çözüldü. (27-25=) 2 m
		devroldu.
12	2	Çözüm yok. 2 m devroldu.

Görüldüğü gibi bu örnekte yatırımcı, ya son teminatı dilekçesinin dışında tutacak ya da 10 milyon liralık ilave KDV doğuncaya kadar bekledikten sonra müracaatta bulunacaktır.

YATIRIMIN TEŞVİK BELGESİNDE ÖNGÖRÜLDÜĞÜ ŞEKİLDE GERÇEKLEŞMEMESİ HALİNDE, ERTELENEN KDV BAKIMINDAN YAPILACAK İŞLEM :

26 numaralı KDV Genel Tebliğinin konuya ilişkin bölümü şöyledir :

"Yatırımın Teşvik Belgesinde Öngörülen Şekilde Gerçekleşmemesi :

Katma Değer Vergisi Kanununun 46/6. maddesinde, teşvikli yatırımlarda, yatırımın teşvik belgesinde öngörülen şekilde tamamlanmaması halinde, bu yatırım için ithal edilen mallara ait gümrükte ertelenen verginin, 6183 Sayılı Kanun hükümlerine göre belirlenen tecil faizinin %50 zamlı tutarı ile birlikte tahsil edileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm uyarınca, teşvikli yatırımlarda, yatırımın teşvik belgesinde öngörülen şekilde tamamlanmadığının Devlet Planlama Teşkilatınca veya incelemeler ile tespit edilmesi halinde, gümrükte ertelenen vergi, erteleme tarihinden itibaren, 6183 Sayılı Kanunun 48. maddesine göre ilgili yıllar için belirlenen geçerli tecil faizinin %50 fazlası ile birlikte tahsil edilecektir."

Madde metninde ve yukarıdaki (26 nolu) Tebliğde belirtilmemiş olmakla beraber, %50 zamlı tecil faizininin hesaplanmasında, 1990/5 Sayılı KDV İç Genelgesinde benimsenen anlayışın dikkate alınması gerektiği görüşündeyiz. Zaten bu anlayış, 5228 sayılı Kanunla 48 inci maddeye eklenen hüküm uyarınca yasallaştırılmıştır.

KDV Sİ ERTELENEN YATIRIM MALININ, YATIRIM TAMAMLANMADAN ÖNCE SATILMASI :

Konu ile ilgili olarak verilen bir muktezada şu açıklamalara yer verilmiştir :

"..... teşvik belgesine haiz yatırım ile ilgili olarak, ithal edilen yatırım mallarına ait gümrükte ertelenen Katma Değer Vergisinin, bu malların yatırım tamamlanmadan önce satışı nedeniyle, yetkili gümrük idaresince ilgili yıllar için geçerli tecil faizinin %50 fazlası ile birlikte tahsili gerekmektedir.

Söz konusu yatırım mallarının iç piyasada başka bir kuruluşa satışı, Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesi uyarınca vergiye tabi tutulacaktır. Ayrıca ithalat sırasında ödenen katma değer vergisi, sözü edilen yatırım malının iç piyasada satışı sırasında hesaplanacak katma değer vergisinden, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre, indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, bir yatırım malı ithal edildikten sonra, ithalatı yapan kuruluş tarafından bu malın başka bir kuruluşa satışında, satın alan kuruluş ithalatı yapan mükellef olarak kabul edilmeyeceğinden, bu mükelleflere Katma Değer Vergisi Kanununun 46/6. maddesi uyarınca tecil müessesesinin uygulanması mümkün bulunmamaktadır."

+

+

KDV'si gümrükte teminata bağlanarak ithal edilmiş olan teşvik belgesi kapsamındaki yatırım tamamlanıp belge kapatılmadığı (teşvik şartları ihlal edildiği) takdirde ithalde ertelenen vergi gümrük idaresince 1.5 kat tecil faizli olarak tahsil edilmektedir. Maliye Bakanlığı'nca Bakırköy 4. İcra Müdürlüğü'nün 16.9.1999 tarih ve 1997/4962 sayılı yazısına cevaben verilen muktezada KDV'si teminata bağlanarak ithal edilmiş yatırım malının icra yoluyla satışında KDV Kanunu'nun 1/3-d maddesi uyarınca KDV hesaplanması gerektiği belirtildikten sonra şu açıklamalara yer verilmiştir :

“..... söz konusu aracın yatırım teşvik belgesi kapsamında olması nedeniyle 29.7.1998 tarihinden önce ithalinde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 4369 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan 49/2. maddesi kapsamında katma değer vergisi ertelenmesinden yararlandığı düşünülmektedir. Bu durumda teşvik belgesinin, öngörülen şartlar gerçekleşmediği için kapatılmamış olması halinde, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun sözü edilen maddesi gereğince ithalde ertelenen verginin, mükellefi olan teşvik belgesini haiz yatırımcıdan gümrük idaresince tecil faizi % 50 zamlı olarak tahsil edilmesi gerekmektedir.

Ancak bu husus, Müdürlüğünüzün söz konusu aracı satışında vergi tahsili ve beyanını etkilemeyecektir.”

TEMİNATIN KDV ÖDENEREK ÇÖZÜLMESİ KABUL EDİLMEMEKTEDİR.

Daha önce verilmiş olumlu muktezalar bulunmakla beraber daha sonra Bakanlık görüş değiştirerek söz konusu teminatların KDV ödemesi yapılarak çözülemeyeceği yönündeki aşağıda metni bulunan muktezaı vermiştir. (12.4.2001 tarih ve 20056 sayılı mukteza)

“İliniz Kocasinan Vergi Dairesi mükelleflerinden tarafından Bakanlığımız WEB sitesine gönderilen 28.11.2000 tarihli elektronik posta dilekçesi ile ilgili olarak alınan ilgede kayıtlı yazınızın incelenmesinden, adı geçen mükellefle ilgili olarak 29.04.1994 tarihli yatırım teşvik belgesi kapsamında ithal ettiği makinelere ilişkin ödenen verginin ertelenen vergiye ulaşmaması nedeniyle aradaki farkın gecikme zammı uygulanmaksızın nakit olarak ödenmesi halinde verilen teminatın çözülmesi yönünde Defterdarlığınızca görüş verildiği anlaşılmıştır.

Bilindiği üzere, 4369 sayılı Kanunla 01.08.1998 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 49 uncu maddesinin ikinci fıkrası ile yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırım malı ithalinde ödenmesi gereken katma değer vergisinin, bu verginin fiilen indirilmesinin mümkün olacağı tarihe kadar erteleneceği hüküm altına alınmıştır.

Bu hüküm ile, kalkınma planları ve yıllık programlarda belirtilenlerden Maliye Bakanlığı ile Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından müştereken belirlenen sektörlerde yatırımın teşvik edilerek üretimin artırılması amaçlanmaktadır. Bu teşvik kapsamında yapılan yatırımlarla üretime yapılacak en az katkı ertelenen vergiyi telafi edecek miktarda olmalıdır. Aksi takdirde uygulanan teşvik amacına ulaşmamış, ithalat sırasında hazineye intikal etmesi gereken vergi mükellefçe karşılıksız kullanılmış olacaktır.

Bu nedenle, yeterli faaliyetin olmaması veya faaliyetin tamamen durdurulması gibi nedenlerle ödenen verginin ertelenen vergiye ulaşmaması durumunda; yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan ithalatla ilgili tecil edilen katma değer vergisi ile ödenen katma değer vergisi arasındaki farkın nakit olarak ödemesi halinde, ithalat sırasında ertelenen vergiye ilişkin teminatın çözülmesi mümkün bulunmamaktadır. ”

5. MALİYE BAKANLIĞI'NA VERİLEN DÜZENLEME YETKİSİ :

49'uncu maddeye 4503 sayılı Kanunla eklenen fıkra ile Maliye Bakanlığı, ihraç edilecek malların imalinde kullanılacak maddelerin ithalindeki teminatlama işlemlerini düzenlemeye yetkili kılınmıştır. Bu yetkinin verilmesindeki amaç ihraca gidecek mallara ait üretim girdilerinin temininde vergi emniyeti ve kolaylık sağlanmasıdır.

Maliye Bakanlığı bu yetkisini henüz kullanmış değildir.

Bakanlığın söz konusu yetkiyi kullanma konusundaki isteksizliği, aşağıda metnini verdiğimiz önerimize aldığımız olumsuz cevaptan anlaşılmaktadır.

+

+

MALİYE BAKANLIĞI'NA YAPTIĞIMIZ ÖNERİ :

"İstanbul, 18.03.2003
Ref. G.184

T.C. Maliye Bakanlığı'na
ANKARA

Konu : KDV Kanunu'nun 49 uncu maddesi ile ilgili öneri.

Bilindiği üzere, KDV Kanunu'nun 49 uncu maddesine 4503 sayılı Kanunla aşağıdaki hüküm eklenmiştir.

"İhraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak maddelerin ithalinde ödenmesi gereken katma değer vergisini teminata bağlatmak suretiyle işlem yaptırmaya, teminata tabi işlemleri tespit etmeye, teminatın türü, şekli ve miktarı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

İhraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak maddelerin ithalinde ödenmesi gereken KDV için teminat vermek, kredi limitlerini zorlayan, ihracat maliyetini artıran ve bu yönleriyle ihracatımız üzerinde olumsuz etkileri bulunan bir formalitedir.

"Gümrükçe Onaylanmış Kişilerin", "Dahilde İşleme Belgesi Kapsamında" işleyip ihraç etmek için yapacakları ithalatlar açısından bu formalitenin aranmaması, hem vergi emniyetini tehlikeye atmayacak, hem de ihracat üzerindeki bu ağır yükün kaldırılması suretiyle, ihracatımızın önünü açacak, hayırlı bir düzenleme olacaktır.

Bilindiği üzere, "Gümrükçe Onaylanmış Kişi" kavramı 11.07.2002 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 15 no.lu Gümrük İşlemleri Genel Tebliği ile düzen altına alınmıştır. Keza, Dahilde İşleme Rejimi, 99/13819 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Kararı ve buna ilişkin İhracat Tebliği uyarınca tatbik edilmekte olan bir rejimdir.

ÖNERİMİZ, KDV Kanunu'nun 49 uncu maddesindeki Maliye Bakanlığı yetkisinin kullanılması suretiyle ;

İHRAÇ EDİLECEK ÜRÜNLERİN İMALİNDE KULLANILACAK MADDELERİN, ONAYLANMIŞ İHRACATÇILAR TARAFINDAN VE DAHİLDE İŞLEME REJİMİ KAPSAMINDAKİ İTHALİNDE ÖDENMESİ GEREKEN KATMA DEĞER VERGİSİ İÇİN TEMİNAT ARANMAMASI yönünde bir düzenleme yapılmasıdır.

Saygılarımızla,

DENET Yönetim Danışmanlığı
Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

Mehmet MAÇ

YUKARIDAKİ ÖNERİMİZE ALDIĞIMIZ CEVAP: (27.5.2003 – 22235)

"İlgide kayıtlı dilekçeniz incelenmiştir.

Bilindiği üzere, 3068 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 49 uncu maddesinde, Gümrük Kanunu ile diğer kanunlar gereğince gümrük vergisi teminata bağlanarak işlem gören her türlü madde ve kıymetlere ait Katma Değer Vergisi de aynı usule tabi olacağı, ihraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak maddelerin ithalinde ödenmesi gereken katma değer vergisini teminata bağlatmak suretiyle işlem yaptırmaya, teminata tabi işlemleri

+

+

tespit etmeye, teminatın türü, şekli ve miktarı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Gümrükçe onaylanmış kişi kavramı ve dahilde işleme rejimi, gümrük mevzuatı kapsamında bulunmaktadır.

Bu nedenle, ihraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak maddelerin onaylanmış ihracatçılar tarafından ve dahilde işleme rejimi kapsamındaki ithalde ödenmesi gereken katma değer vergisi teminatı ile ilgili olarak Gümrük mevzuatı çerçevesinde işlem yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, konu ile ilgili olarak Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı ve Dış Ticaret Müsteşarlığının talepte bulunması halinde değerlendirmeye alınacağı tabiidir.”

Maliye Bakanlığının tutumu böyle olmakla beraber, 2005/8391 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Kararının 6 ncı maddesinde, belli şartları sağlayan ithalatçıların bu karar kapsamındaki ithalatlarında doğacak verginin % 100'ün altında teminatla yetinilmesi hükme bağlanmış olup, söz konusu 6 ncı madde metni şöyledir :

“Madde 6- Şartlı muafiyet sistemi kapsamında yapılacak ithalattan doğan vergi, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda belirtilen esaslar çerçevesinde teminata tabidir.

Ancak;

a) A sınıfı onaylanmış kişi statü belgesi sahibi firmaların dahilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni kapsamında yapacakları ithalatta, bu ithalattan doğan verginin %1'inin,

b) B sınıfı onaylanmış kişi statü belgesi sahibi firmaların dahilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni kapsamında yapacakları ithalatta, bu ithalattan doğan verginin %5'inin,

c) C sınıfı onaylanmış kişi statü belgesi sahibi firmaların dahilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni kapsamında yapacakları ithalatta, bu ithalattan doğan verginin %10'unun,

d) Onaylanmış kişi statü belgesi sahibi olmayan dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketlerinin belge/izin müracaat tarihinden önceki takvim yılı içerisinde gerçekleştirdikleri ihracat kadar dahilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni kapsamında yapacakları ithalatta, bu ithalattan doğan verginin %10'unun,

e) İmalatçı-ihracatçıların, belge/izin müracaat tarihinden önceki dört yıl içerisinde düzenlenmiş, ihracat taahhüdü kapatılmış, dahilde işleme izin belgeleri ve bu Kararın yayımı tarihinden sonra düzenlenen dahilde işleme izinleri kapsamında sanayi ürünleri için toplam 1 (bir) Milyon ABD Dolarından, tarım ve işlenmiş tarım ürünleri için toplam 500 (beşyüz) Bin ABD Dolarından az olmamak kaydıyla gerçekleştirdikleri ihracat kadar dahilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni kapsamında yapacakları ithalatta, bu ithalattan doğan verginin %10'unun,

f) Son üç takvim yılı itibarıyla ihracatı her bir yıl için 5 (beş) Milyon ABD Dolarını geçen veya son beş takvim yılı itibarıyla ihracatı her bir yıl için 1 (bir) Milyon ABD Dolarını geçen ihracatçıların, belge/izin müracaat tarihinden önce dört yıl içerisinde düzenlenmiş, ihracat taahhüdü kapatılmış, dahilde işleme izin belgeleri ve bu Kararın yayımı tarihinden sonra düzenlenen dahilde işleme izinleri kapsamında sanayi ürünleri için toplam 1 (bir) Milyon ABD Dolarından, tarım ve işlenmiş tarım ürünleri için toplam 500 (beşyüz) Bin ABD Dolarından az olmamak kaydıyla gerçekleştirdikleri ihracat kadar dahilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni kapsamında yapacakları ithalatta, bu ithalattan doğan verginin %10'unun,

teminat olarak yatırılması kaydıyla, gümrük idaresince ithalatın gerçekleştirilmesine izin verilir.

İndirimli teminat uygulamasının hesaplanmasına ilişkin usul ve esaslar, bu Karara istinaden yayımlanacak tebliğ ile belirlenir.

Bu Karara istinaden yayımlanacak tebliğ hükümleri çerçevesinde dahilde işleme izin belgesi kapsamında işlem görmüş ürünün ihracının belgelenmesini müteakip bu ürünün elde edilmesinde kullanılan eşyaya ilişkin verginin %10'unun teminat olarak yatırılması kaydıyla, ithalatın gerçekleştirilmesine gümrük idaresince izin verilir.

+

+

İndirimli teminat uygulamasından doğabilecek amme alacağı (yurt içi teslimleri yapan kamu kurum ve kuruluşlarının alacakları dahil) ilgili firmalardan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde tahsil edilir. Ayrıca, bu firmaların kamudan olan alacakları da teminat hükmündedir.

Şartlı muafiyet sistemi kapsamında yapılan ithalatta uygulanan teminat oranı Müsteşarlıkça (İhracat Genel Müdürlüğü), bu ithalattan doğan vergi tutarının 2 (iki) katına kadar artırılabilir.”

Bu kararın uygulanma şekli hakkındaki güncel Tebliğ (İHRACAT: 2011/7) 17 Mayıs 2011 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

Bizim önerimiz ise yukarıda belirttiğimiz gibi “*güvenilir firma*” olarak tanımlanan ithalatçılardan hiç teminat alınmamasıdır.

Esasen “*güvenilir firma*” kavramına vergisel uygulamalar açısından da ihtiyaç vardır. Maliye İdaresi “*kara liste*” yapmakla yetinmeyip, “*ak liste*” de yapmalı ve bu listeye girebilen firmalara öncelikler, ayrıcalıklar, kolaylıklar hatta vergi indirimleri sağlamalıdır.

+