



Mustafa Kemal ALAŞAHİN(*)

İHRAÇ KAYDIYLA YAPILAN MAL TESLİMLERİNDE TECİL TERKİN UYGULAMASI



Eyüp DEMİR(**)

1 - GİRİŞ

Tecil- terkin uygulaması, Türk vergi sistemine KDV Kanununun 11/1. maddesine 3297 sayılı Kanunla c bendi eklenerek getirilmiştir. Tecil- terkin uygulaması imalatçılar tarafından ihracatçılara yapılan teslimler ve geçici 17. madde ile dahilde işleme ve geçici kabul rejimi kapsamındaki mal teslimleri içinde geçerlidir.

Söz konusu uygulamaya göre ihracatçılara, ihraç etmek kaydıyla imalatçılardan almış oldukları mallar için Katma Değer Vergisi ödememe avantajı sağlanmıştır. İhracatçılar bu uygulama ile önemli bir finansman kaynağı elde etmektedirler. Bu uygulama özellikle günümüzde finansman sıkıntısı çeken ihracatçılar için büyük önem taşımaktadır. Dünyada ve ülkemizde ihracatın özendirilmesi amacıyla çeşitli yöntemlere başvurulmaktadır. Bu yöntemlerden biri olan tecil - terkin uygulaması ihracat açısından yasalarla oluşturulan önemli bir enstürman haline gelmiştir.

2- GENEL AÇIKLAMA

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesinde belirtildiği üzere, ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait Katma Değer Vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Ancak mükelleflerce tahsil edilmeyen bu vergi ilgili dönem beyannamesinde beyan edilir. Beyan edilen söz konusu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilmektedir.

Söz konusu duruma göre tecil- terkin kapsamındaki ihracatçılara, ihraç kaydıyla teslim ettikleri mallar nedeniyle teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içerisinde ihracat yapılması şartıyla tecil edilen verginin terkin edilmesi yani KDV ödememe imkanı sağlamıştır.

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

Kanun' un 11/1-c maddesine 4842 sayılı kanunun 21. maddesiyle eklenen ve 01.05.2003 tarihin den itibaren yürürlüğe giren hükümle ihracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren on beş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilir.¹

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun gerçekleştirilememesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51. maddesine göre sözü edilen dönemler için gecikme zammı uygulanarak vergi dairesi tarafından tahsil edilir. İhraç edilmek şartıyla teslim edilen malların VUK'ta belirtilen mücbir sebepler ve beklenmeyen hal-lerin varlığı durumunda ihraç edilememesi halinde tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı kanunun 48. maddesine göre sözü edilen dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

2.1- Tecil - Terkin Aşamaları:

2.1.1- Tecil - Terkin Uygulamasının Kapsadığı Kişiler ve İşlemler:

Tecil - terkin uygulamasından öncelikle ihraç edilmek kaydıyla mal teslim eden imalatçılar faydalanmaktaydılar ancak daha sonra 27, 61, 62, ve 71 Seri No.lu Genel tebliğleri ile uygulamanın kapsamı genişletilmiştir.

Bunun sonucunda Kanunun 11/1-c maddesinde düzenlenen tecil- terkin uygulamasından:

- 1- İmalatçılar tarafından ihracatçılara²
- 2- İmalatçılar tarafından Türkiye de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı satışlarda KDV ihracat istisnası izin belgesi ne sahip mükelleflere³
- 3- Katılım bankalarınca (ÖFK'larca) ihracatçılara⁴
- 4- Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerce Sektörel Dış Ticaret Şirketlerine (teslim edenin imalatçı yada katılım bankası (ÖFK) olma şartı aranılmamaktadır.)⁵
- 5- Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerce Dış Ticaret Sermaye şirketlerine (Teslim edenin imalatçı yada katılım bankası (ÖFK) olma şartı aranılmamaktadır.)⁶
- 6- Geçici kabul ve dahilde işleme izin belgesi kapsamında ithal edilen ham veya yardımcı maddeler kullanılarak üretilen malların ihracatçılara⁷
- 7- Sektörel dış ticaret şirketlerine 27 seri no.lu KDV genel tebliğinde tamamı yapılan imalatçı vasfına haiz olmayan ortakları ile imalatçı olup olmadığına bakılmaksızın ortakları dışındaki firmalara⁸

ihraç kaydıyla mal tesliminde faydalanılacaktır. Söz konusu teslimler dışındaki durumlarda KDV 11/1-c maddesi uygulanmayacaktır.

¹ 9.4.2003 tarihli 4842 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

² Katma Değer Vergisi Kanunu, md.11/1-c

³ 61 Seri no.lu KDV Genel Tebliği

⁴ 62 Seri No.lu KDV Genel Tebliği

⁵ 62 Seri No.lu KDV Genel Tebliği

⁶ 27 Seri No.lu KDV Genel Tebliği

⁷ 71 Seri No.lu KDV Genel Tebliği

⁸ 77 Seri No.lu KDV Genel Tebliği

2.1.1.1- İmalatçı Olma Şartı

Yukarıda belirtilen 11/1-c maddesinin uygulanabilmesi için ihraç kayıtlı malı teslim edenin imalatçı olması ayrıca imalatçı tarafından üretilmiş sayılan mal olması gerekmektedir. İmalatçı tanımının belirlenmesinde 27 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde, Sanayi ve Ticaret Bakanlığının 6948 sayılı kanununa göre tanımı dikkate alınacaktır⁹;

- 1- Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesine haiz olunması
- 2- Sanayi Odası, Ticaret Odası ve Esnaf ve Sanatkarlar Derneklerine kayıtlı bulunulması,
- 3- İmalat işinde en az 5 işçi çalıştırılması,¹⁰
- 4- Sanayi sicil belgesinde yer alan üretim konusunda gerekli araç parkına sahip olunması

Yukarıdaki şartları topluca taşıyan imalatçıların kendi üretimine ilave olarak aynı zamanda fason imalat da yaptırımları halinde;

- a) Fason imalatı sadece, sanayi sicil belgesinde yazılı üretim dallarında yaptırılması
- b) Fason olarak yaptırılan imalatla işin riskini ve organizasyonunu üstlenilmesi
- c) Fason olarak imal ettirilen mallarla ilgili hammadde ve yardımcı maddeleri temin edilmesi gerekmektedir.

Yukarıda sayılan a, b ve c bentlerinde sayılan şartlar gerçekleştiği takdirde bunları yapan mükellefler de imalatçı sayılacaklar ve KDV 11/1-c maddesindeki tecil- terkin uygulamasından yararlanabileceklerdir.

Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca tanımı yapılan imalatçı kapsamına girmeyen mükellefler, tecil- terkin uygulamasından yararlanamayacaklardır. Ancak diğer şartları taşımakla beraber, sadece sanayi sicil belgesine sahip olamayan mükelleflerden, sanayi ve ticaret bakanlığına başvuran ve bu bakanlıktan söz konusu belgenin verileceğine dair olumlu görüş alanlar da, sanayi sicil belgesi verilmesi beklenilmeden tecil - terkin uygulamasından yararlandırılabilir. Olumlu görüş bildirildiğinin yazılı bir belge ile tevsik edilmesi gerekmektedir. Ancak, bu mükellefler tarafından sanayi sicil belgesi yada bu belgenin verileceğine dair olumlu görüş yazısının alınmasından önceki tarihlerde yapılan ihraç kaydıyla mal teslimlerinde tecil- terkin uygulamasının yapılıp yapılamayacağı konusunda, mevzuatta açıklık yoktur.¹¹

Ancak Maliye Bakanlığının bu konu hakkında yayınlamış olduğu özelge aşağıdaki gibidir;

“Sanayi sicil belgesi almak için Sanayi ve Ticaret Bakanlığına başvuran ve kendilerine anılan belgenin verileceğine dair olumlu görüş verilen yükümlülerin bu olumlu görüş yazısının verildiği tarihten önceki dönemlerde de diğer tüm koşulları taşıdıklarının bir vergi dairesi müdür yardımcısı başkanlığındaki yoklama grubu eliyle belirlenmesi kaydıyla, olumlu görüş yazısının verildiği tarihten önceki dönemlere ait ihraç kaydıyla mal teslimlerine ilişkin tecil - terkin uygulamasından yararlandırılmaları gerekmektedir.”¹²

İmalatçılar ve ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunacak olanlar ihraç edilmek kaydıyla mallarını teslim ederken düzenleyecekleri faturalara *“KDV Kanunu hükümlerine göre ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir.”* hükmü yazılmalıdır. Aksi durumda tecil - terkin uygulaması

⁹ 27 Seri No.lu KDV Genel Tebliği

¹⁰ 99 Seri no.lu KDV Genel Tebliği ile imalat işinde en az 5 işçi çalıştırılması şartı kaldırılmıştır.

¹¹ KIZILOTLU Şükrü, KDV Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2012, Syf 719

¹² MB' nin, 06.09.1997 Tarih ve 46892 Sayılı Özelgesi.

yapılamayacaktır. Ayrıca mükellefler belirtilen teslimlerini 1 no.lu beyannamede beyan edeceklerdir. Ancak tecil-terkin uygulaması kapsamına giren ve girmeyen malların birlikte teslimi hallerinde ise kapsama girmeyen mallar için ayrı ayrı fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

2.1.2- Tecil-Terkin Uygulaması İle İlgili Örnekler

Örnek 1:

İmalatçı olma şartlarını taşıyan ve demir-çelik işi ile uğraşan DEMİR A.Ş.' nin mart ayına ilişkin tutmuş olduğu muhasebe işlemlerine göre HAS A.Ş.' ye 3.000,00 TL tutarında yurtiçi satış yapmıştır. Bu satışın 1.000,00 TL tutarındaki kısmı İhraç kaydıyla teslimdir. DEMİR A.Ş.' nin bu dönem içinde yüklenmiş olduğu KDV ise 550 TL dir. (KDV %18 dir.)

15.03.2013		
120 ALICILAR	1180	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		1000
10 İhraç kaydıyla satışlar		
391 HESAPLANAN KDV		180
10 İhraç kaydıyla satışlara ilişkin KDV		
İhraç kaydıyla satış kaydı		
31.03.2013		
391 HESAPLANAN KDV	540	
190 DEVREDEN KDV	10	
191 İNDİRİLECEK KDV		550
KDV mahsubu		
31.03.2013		
192 DİĞER KDV	180	
11 İhracatın gerçekleştiği dönemde		
İade edilecek KDV		
392 DİĞER KDV		180
11 İhracatın gerçekleştiği dönemde		
İade edilecek KDV		
İade edilecek KDV kaydı		
/		

/		
392 DİĞER KDV	180	
11 İhracatın gerçekleştiği dönemde İade edilecek KDV		
192 DİĞER KDV		180
11 İhracatın gerçekleştiği dönemde İade edilecek KDV		
İhracatın gerçekleşmesi		
/		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	180	
-Vergi Dairesi		
120 ALICILAR		180
İadeye hak kazanılması		
/		
101 ALINAN ÇEKLER	180	
11 Vergi dairesi çeki		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	180	
-Vergi dairesi		
/		

Örnek 2:

İmalatçı olma şartlarını taşıyan ve demir-çelik işi ile uğraşan DEMİR A.Ş.'nin mart ayına ilişkin tutmuş olduğu muhasebe işlemlerine göre HAS A.Ş. ye 3.000,00 TL tutarında yurtiçi satış yapmıştır. Bu satışın 1.000,00 TL tutarındaki kısmı İhraç kaydıyla teslimdir. DEMİR A.Ş.'nin bu dönem içinde yüklendiği KDV ise 300 TL'dir. (KDV %18 dir.)

15.03.2013		
120 ALICILAR	1180	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		1000
10 İhraç kaydıyla satışlar		
391 HESAPLANAN KDV		180
10 İhraç kaydıyla satışlara ilişkin KDV		
İhraç kaydıyla satış kaydı		
31.03.2013		
391 HESAPLANAN KDV	540	
191 İNDİRİLECEK KDV		300
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		240
KDV mahsubu		

31.03.2013		
192 DİĞER KDV	180	
11 Tecil edilen KDV		
392 DİĞER KDV		180
	11 Tecil edilen KDV	
Tecil kaydı		
/		
392 DİĞER KDV	180	
11 Tecil edilen KDV		
192 DİĞER KDV		180
11 Tecil edilen KDV		
İhracatın gerçekleşmesi		
/		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	180	
120 ALICILAR		180
Tekin kaydı		
/		

Örnek 3:

İmalatçı olma şartlarını taşıyan ve demir-çelik işi ile uğraşan DEMİR A.Ş.'nin mart ayına ilişkin tutmuş olduğu muhasebe işlemlerine göre HAS A.Ş.' ye 3.000,00 TL tutarında yurtiçi satış yapmıştır. Bu satışın 1.000,00 TL tutarındaki kısmı ihrac kaydıyla teslimdir. DEMİR A.Ş.'nin bu dönem içinde yüklendiği KDV ise 500 TL'dir. (KDV %18'dir.)

15.03.2013		
120 ALICILAR	1180	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		1000
10 İhraç kaydıyla satışlar		
391 HESAPLANAN KDV		180
10 İhraç kaydıyla satışlara ilişkin KDV		
İhraç kaydıyla satış kaydı		
31.03.2013		
391 HESAPLANAN KDV	540	
191 İNDİRİLECEK KDV		500
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		40
KDV mahsubu		
31.03.2013		
192 DİĞER KDV	40	
11 Tecil edilen KDV		
392 DİĞER KDV		40

11 Tecil edilen KDV		
Tecil kaydı		
392 DİĞER KDV	40	
11 Tecil edilen KDV		
192 DİĞER KDV		40
11 Tecil edilen KDV		
İhracatın gerçekleşmesi		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	140	
- Vergi dairesi		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	40	
120 ALICILAR		180
101 ALINAN ÇEKLER	140	
11 Vergi dairesi çeki		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		140
- Vergi dairesi		

2.1.3- İhracatçılara Rücu

Tecil - terkin uygulamasına tabi imalatçılar ile ihracatçılar, yaptıkları sözleşmelerde uygulamanın esaslarına uyulmadığı takdirde tecil edilen KDV nin gecikme zammı/tecil faizi ile vergi dairesine ödemesi durumunda, ödenen KDV ve KDV ile birlikte ödenen gecikme zammı/tecil faizinin ihracatçılara rücu edilebileceğine yer vermektedir.

İhraç kaydıyla teslim edilen malların 3 aylık (ek süre kullanılmışsa bu süre dahil) süre içerisinde ihraç edilememesi halinde, hesaplandığı halde tahsil edilmeyen KDV gecikme zammı veya tecil faizi uygulanarak ihraç kaydıyla mal teslim edenlerden istenilmekte ve tahsil edilmektedir. Dolayısıyla, bu mükellefler tarafından bu şekilde yüklenilen KDV ve ödenen gecikme zammı veya tecil faizi sözleşmeye istinaden ihracatçılara rücu edilebilmektedir. Ayrıca ihracatın yapılamaması halinde, olay yurtiçi satış gibi değerlendirileceğinden, rücu olayında sadece tecil edilen KDV'nin değil ihracatçıdan alınmayan KDV nin dikkate alınması gerekir. İhracatçılara KDV indirim hakkının verilmesi bakımından rücu işleminin fatura ile yapılması gerekir. Rücu nedeniyle düzenlenen faturada, teslim ilişkili ilk faturaya atıfta bulunulması, faturada sadece ödenen KDV ve gecikme zammı veya tecil faizine yer verilmesi gerekir. Ödenen tecil faizi veya gecikme zammı aynen yansıtıldığından ve olayda herhangi bir finans hizmeti verilmesi söz konusu olmadığından, bu tecil faizi veya gecikme zammı tutarları üzerinden KDV hesaplanmaması gerekir.¹³

¹³ KIZILOT Şükrü, KDV Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2012, Syf 727

İhracatın 3 ay içinde veya verilen ek sürede yapılamaması halinde imalatçının gecikme zamlı olarak ödediği KDV'nin muhasebeleştirilmesi:¹⁴

İmalatçının kaydı	/		
392 DİĞER KDV		...	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR			...
%18 Hesaplanan KDV			
	/		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		...	
689 OLAĞAN DIŞI GİD. ZARAR		...	
100 KASA			...
	/		
120 ALICILAR		...	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ AL.		...	
679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GEL. VE KAR			...
	/		
İhracatçının kaydı ;	/		
191 İNDİRİLECEK KDV		...	
689 DİĞER OLAĞ. DIŞI GİD. VE ZARAR		...	
320 SATICILAR			...
	/		

İhracatçıların yapacakları işlemler imalatçılara nispeten daha basittir. İmalatçılardan ihraç kaydıyla aldıkları malları indirilecek KDV ye dahil etmeden muhasebeleştirilip KDV hesaplamadan ihraç edebilirler.

2.1.4- Dahilde İşleme ve Geçici İzin Belgesi Kapsamında Tecil - Terkin Uygulaması:

Dahilde işleme ve geçici kabul rejiminde, ihracatçılar tarafından ihraç edilecek olan malların üretiminde kullanılacak girdiler ithal edilirken vergisi ödenmez ve bu vergi teminata bağlanarak ertelenir. Böylece Dahilde İşleme ve G.K. Rejiminde ithal edilen girdiler kullanılarak imal edilen malların ihraç edildiğinin belgelendirilmesi durumunda vergisi ödenmeyerek ithal edilen malların vergisi terkin edilir.

Bu kapsamda işlem yapmak isteyen mükelleflerin, ihraç edecekleri malların üretiminde kullanacakları girdileri vergisiz olarak ithal edebilmek için ithalat işleminden önce, Gümrük Birliği kapsamında Avrupa Birliği'ne dahil ülkelerden yapacakları ithalat için Dış Ticaret Müsteşarlığı'na başvurarak

¹⁴ KIZILOT Şükrü, KDV Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2012, Syf 729-730

“Dahilde İşleme İzin Belgesi” ni, diğer ülkelerden yapacakları ithalatları için ise, “Geçici Kabul İzin Belgesi” ni alma zorunlulukları bulunmaktadır.¹⁵

KDV Kanunu na 4369 sayılı kanunla geçici 17. Maddenin eklenmesiyle, Dahilde işleme ve Geçici Kabul Rejimi kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerin 31/12/2015 tarihine kadar tesliminde, bölgeler, sektörler veya mal grupları itibariyle işlem yaptırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

2.1.4.1- Uygulamadan Yararlanacak Mükellefler

Tecil - terkin sisteminde işlem yapılabilmesi için alıcıların;

1- KDV Mükellefi olmaları

2- Dahilde işleme rejimi kararı ile bu karara ilişkin dış ticaret müsteşarlığı tebliğlerine uyum “dahilde işleme” veya gümrük müsteşarlığınca verilen “geçici kabul” izin belgelerine sahip bulunmaları gerekmektedir.

Satıcıların bu kapsamda satış yapabilmesi için satıcılar 27 seri no.lu KDV tebliğinde tanımlanan imalatçı vasfına haiz olmalıdır.

3- TECİL-TERKİN UYGULAMASINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

3.1- İmalatçı ve İhracatçı Vasıflarının Aynı Kişide Olması

Mükellefin hem ihracatçı hem de imalatçı olması durumunda tecil- terkin sistemi uygulanmayacaktır. Çünkü imalatçıların ürettikleri malların bünyesine giren ham ve yardımcı maddeler teslim sayıldığı için KDV ödemek durumundadırlar. Ancak mükellefin hem ihracatçı hem de imalatçı olduğu bir durumda ihraç edilmek için imal edilen malların imali için zorunlu olan malların alımında tecil-terkin uygulanamaz.

3.2- İmalatçının Faturasının İhracatçı Faturasından Sonraki Bir Tarihi Taşınması Halinde

Tecil - Terkin İşlemi

İmalatçı faturasının ihracat faturasından sonraki bir tarihte düzenlenmesi halinde ihraç edilen malların bu faturada belirtilen mallar olduğunun bir YMM tasdik raporuyla tespit edilmesi şartıyla terkin işlemi yerine getirilir. Konu ile ilgili verilen özelge şöyledir;

İmalatçı firma tarafından düzenlenen fatura tarihinin ihracatçı firmanın düzenlediği fatura tarihinden sonraki ancak, fiili ihraç tarihinden önceki bir tarih olması durumunda, genel esaslar çerçevesinde KDV Kanunu’nun 11/1-c maddesinde düzenlenen tecil-terkin uygulamasından yararlanılması için imalatçı firmanın faturalarındaki malların ihracatçı firma tarafından düzenlenen faturada yer alan ve gümrük beyannamesi ile ihraç edilen mallar olduğunun YMM tasdik raporu ile tespit edilmesi gerekmektedir.¹⁶

¹⁵ İNANÇ Mustafa “Dahilde İşleme Veya Geçici Kabul İzin Belgesi Kapsamındaki Mal Teslimlerinde Tecil- Terkin Uygulamasında Son Durum” Mali Çözüm – Temmuz – Ağustos 2011 Sayfa 206

¹⁶ MB’nin 17.10.2006 tarih ve 80496 sayılı özelgesi

3.3- İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi

Söz konusu malların gümrük kanununun 168, 169 ve 170. maddelerinde belirtildiği gibi geri gelmesi durumunda tahsil edilmeyen KDV'nin ihracatçı tarafından ilgili gümrük idaresine ödenmeli veya teminat gösterilmelidir.

KDV Kanununun 11/1-c maddesine göre fatura üzerinde gösterilip ihracatçı tarafından ödenmeyen KDV tutarının gümrük idaresine ödendiğinin ihraç kaydıyla mal teslim eden tarafından belgelendirilmesi şartıyla terkin veya iade işlemleri yerine getirilebilir.

İhraç edilip geri gelen malları ihracatçılar; imalatçılara ya da diğer şahıslara teslim ettiği takdirde KDV'ye tabi olacaklardır.

3.4- İhraç Kaydıyla Teslim Edilen Eşyanın İhracatçı Firma Tarafından Bedelsiz Olarak İhraç Edilmesi Durumunda Tecil- Terkin Uygulaması

İhracatçı tarafından bedelsiz olarak ihraç edilen malların; imalatçı tarafından ihraç kaydıyla teslim edilmiş olması ve teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde bedelsiz olarak ihracatının gerçekleştiğine dair ihracatçının gümrük beyannamesinin vergi dairesine ibraz edilmesi halinde söz konusu durum tecil- terkin uygulanmasına engel değildir.

3.5- İhraç Kaydıyla Teslim Edilen Malların Başka İhracatçılar Tarafından İhraç Edilmesi

Söz konusu durumda tecil- terkin işlemi uygulanmayacaktır. Ve ihracatın yapılması için üçüncü kişiler tarafından yapılan teslim işlemi KDV'ye tabi olacaktır. Söz konusu durumda KDV, 6183 sayılı kanunun 51. maddesine göre imalatçıdan gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir. Ancak imalatçı gecikme zammı ile birlikte ödediği bu vergiyi ihracatçıya rücu edebilmektedir.

3.6- Tecil- Terkin Uygulamasının İhtiyarılığı ve İstisnası

Katma değer vergisi 11/ 1-c maddesinde belirtilen tecil- terkin uygulaması isteğe bağlı olarak yapılmaktadır.

Bütün şartların gerçekleşmesi halinde dahi imalatçının KDV tahsil ederek satış yapması da mümkündür. Bu durumda ihracatçı ödediği vergiyi ihracat istisnası hükümleri kapsamında geri alabilecektir. Ancak 77 seri no'lu KDV genel tebliği ile sektörel dış ticaret şirketlerinin imalatçı vasfına haiz olmayan ortakları ile imalatçı olup olmadıklarına bakılmaksızın ortakları dışındaki firmalardan alımında tecil- terkin uygulanması zorunlu hale getirilmiştir.¹⁷

4- DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Yukarıda bahsedilen durumlar ışığında 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 11/1. maddesine 3297 sayılı kanunla eklenen c bendi ile tecil - terkin uygulaması kapsamında ihracatçılara finansman oluşturma imkanı sağlamaktadır. Ancak gerek tecil - terkin uygulamasındaki zorluklar gerekse bürokratik işlemlerin fazla olması nedeniyle ihracatçılar ve imalatçılar üzerinde olumsuz etkiler oluşturmaktadır.

İhracatın gerçekleşmediği durumlarda her ne kadar rücu hakkına sahip olmasına rağmen gecikme zammı ve tecil faizi gibi yükümlülüklerin imalatçının üzerine kalması eleştirilecek hususlardandır.

¹⁷ GEZGİN, A. "Katma Değer Vergisi ders notları" Eylül 2012

Özellikle tecil - terkin uygulamasında üç aylık sürenin kısa olması, ek süre için imalatçının süreci takip etmesi, gümrük beyannamesinde imalatçının adının yazılmaması durumunda tecil- terkin işlemlerinin yapılmaması gibi olumsuz ve uğraştırıcı durumlar imalatçı açısından tecil- terkin işlemini uygulanamaz hale getirmektedir.

Diğer taraftan sanayi sicil belgesinin verileceğine dair sanayi ve ticaret bakanlığından olumlu görüş alanların bu belge veya olumlu görüş yazısının bulunmadığı dönemlerde yaptıkları ihraç kayıtlı teslimlerin vergi dairesi müdür yardımcısı başkanlığındaki yoklama grubu eliyle değil daha pratik ve teknolojik imkanlar dahilindeki işlemler ile sonuçlandırılması tecil- terkin işlemini uygulayanlar açısından hızlı ve sağlıklı olacağı inancını taşımaktayız.

KAYNAKÇA

- 4842 sayılı resmi gazete
- 3065 sayılı KDV Kanunu
- 27, 61, 62, 71, 77, 99 Seri no.lu KDV Genel Tebliği
- 46982 Sayılı Özelge
- 80496 Sayılı Özelge
- GEZGİN, A. "Katma Değer Vergisi Ders Notları" Eylül 2012
- İNANÇ, Mustafa "Dahilde İşleme Veya Geçici Kabul İzin Belgesi Kapsamındaki Mal Teslimlerinde Tecil- Terkin Uygulamasında Son Durum" Mali Çözüm – Temmuz – Ağustos 2011
- Kızılot, Ş. (2012), "KDV Kanunu ve uygulaması" Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Mart 2012