

## **KDVK'NUN 11/1-C MADDESİ İLE GEÇİCİ 17'NCİ MADDESİNDE DÜZENLENEN TECİL-TERKİN UYGULAMASININ FARKLARI**

### **GİRİŞ**

Katma değer vergisinde uygulanan “varış yeri ülkesi” prensibi gereğince ihracatçı firmalar yurt dışına satışlarında katma değer vergisi tahsil etmemekte ve yurt dışında bulunan ithalatçılar adına düzenlenen faturalarda katma değer vergisi göstermemektedirler. Yurt dışına satışlarında katma değer vergisi hesaplamamaları nedeniyle yükledikleri vergileri indirme hakkına sahip olmayan ihracatçı firmalara “varış yeri ülkesi” prensibi olumsuz bir durum yaratmaktadır. Bu olumsuzluğun giderilmesi ve ihracatçıların nihai tüketiciler gibi vergilendirilmesini önlemek amacıyla katma değer vergisi telafi yöntemleri bütün ülkelerde katma değer vergisi mevzuatına yerleştirilmiştir. Bu ikame yöntemleri katma değer vergisi iadeleri ve katma değer vergisi tecil - terkin uygulamalarıdır.

Bu amaçla, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin 1-c alt bendinde ihracatçılar açısından bir ön istisna düzenlemesi yapılmış ve ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından teslim edilen mallara ait katma değer vergisinin, ihracatçılar tarafından ödenmeyeceği belirtilmiştir. İhraç kaydıyla mal tesliminde bulunan imalatçıların, ihracatçılardan tahsil etmedikleri katma değer vergisinin ise belli koşulların sağlanması halinde tecil - terkin uygulamasına konu edileceği belirtilmiştir. Uygulamaya ilişkin usul ve esaslar ise 23, 25, 27, 28, 39 ve 46 seri numaralı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda bir başka tecil - terkin düzenlemesine ise geçici 17'nci maddede yer verilmiştir. Maddede yapılan düzenleme ile dahilde işleme rejimi kapsamında ithal edilen maddeler için katma değer vergisi ödenmemesinin, yurt içinde üretilen emsali mallara ise katma değer vergisi uygulanmasının yerli maddeler aleyhine rekabet eşitsizliği oluşturduğu gerekçesi ile ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerin tesliminde 2008 yılı sonuna kadar tecil - terkin uygulaması getirme konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini son olarak 16.05.2001 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2001/2325 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile kullanmış ve bu kararnameye ekli kararın 1. maddesi ile dahilde işleme rejimi kapsamındaki tecil - terkin uygulamasını tüm sektörlerde uygulanabilir hale getirmiştir.

2001/2325 sayılı Kararname ile dahilde işleme izin belgesi kapsamında ihraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak maddelerin dahilde işleme izin belgesine sahip mükelleflere tesliminde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesinde düzenlenen tecil - terkin sistemine göre işlem yapılması kararlaştırılmıştır. Katma Değer Vergisi Kanununun 11'inci maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak 2001/2325 sayılı Kararnamenin yürürlüğe girdiği 01.06.2001 tarihinden itibaren bu kapsamdaki teslimlerde, 83 seri numaralı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde belirtilen şekilde işlem yapılması uygun görülmüştür.

Yukarıda uygulamaya koyulma nedenleri genel hatlarıyla belirtilen tecil - terkin sistemlerinin içerdiği farklılıklar bu yazımızın konusunu oluşturmaktadır. Bu farklılıklar aşağıda alt başlıklar altında ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

## **A. İHRACATIN GERÇEKLEŞTİRİLME SÜRESİ AÇISINDAN**

### **1. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c Bendine Göre İhracatın Gerçekleştirilme Süresi :**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c bendinde; imalatçılar tarafından katma değer vergisi tahsil edilmeden teslim edilen malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen verginin terkin edileceği belirtilmiştir. Yine aynı bende 4842 sayılı Kanunla 01.05.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen hükümlerle; 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 verilebileceği belirtilmiştir.

Bu durumda ihracatın gerçekleştirilme süresi malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay, mücbir sebep ve beklenmedik durumlar nedeniyle ek süre verilmesi halinde ise en fazla malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 6 aydır.

### **2. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Geçici 17'nci Maddesine Göre İhracatın Gerçekleştirilme Süresi :**

Söz konusu maddede ihracat süresi olarak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c bendinde belirtilen süre yerine dahilde işleme rejiminde öngörülen sürelerin esas alınacağı belirtilmiştir.

99/13819 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Kararı'nın 3. maddesinde ve 2002/6 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği'nde; belge süresi, dahilde işleme izin belgesi üzerinde kayıtlı bulunan ve belge kapsamında ithalat ve ihracat işlemlerinin gerçekleştirileceği ve tüm istisnaların uygulanacağı dönem olarak tanımlanmıştır. Belge süresi sonu ise belge süresi bitiminin rastladığı ayın son günü olarak açıklanmıştır.

Dahilde işleme izin belgelerinin süreleri sektörden sektöre farklılık göstermekle birlikte genellikle 12 ay olarak belirlenmektedir. Belli durumlarda İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince veya İhracat Genel Müdürlüğünce ek süre verilebilmektedir. Ayrıca, haklı ve mücbir sebep halleri ile fevkalade hallerde de ek süreler verilebilmektedir.<sup>1</sup>

Bu durumda, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 17'nci maddesi kapsamında yapılacak tecil - terkin uygulamalarında ihracat süresini tespit ederken belgede yazılı sürenin dikkate alınması ve ek süre verilip verilmediğinin tespit edilmesi gerekmektedir.

---

<sup>1</sup> Hangi durumlarda ek süre verileceği ve hangi hallerin haklı ve mücbir sebep hali ile fevkalade hal olduğu 2002/6 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği'nin 19. ve 20. maddelerinde açıklanmıştır.

## **B. CEZA, GECİKME ZAMMI VE GECİKME FAİZİ UYGULAMASI AÇISINDAN**

### **1. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c Bendine Göre Ceza, Gecikme Zammı ve Gecikme Faizi Uygulaması :**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c bendinde; ihracatın belirtilen şart ve sürelerde gerçekleşmemesi halinde, tecil olunan verginin tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunacağı belirtilmiştir. Yine aynı bentte; ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen verginin tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edileceği belirtilmiştir. Belirtilen bu yaptırımlar ihracatçıya ihraç kaydıyla **mal teslim eden imalatçıya** uygulanacaktır.

Öte yandan bu suretle yapılan teslimlere ait tecil edilen verginin tarh ve tahakkuku gerçekleştirilmiş olduğundan herhangi bir sebeple vergi ziyayı cezasının uygulanması mümkün değildir. Örneğin, mal teslim edenin imalatçı tanımına girmemesi, alıcının Dış Ticaret Sermaye Şirketi statüsünü kaybetmiş olması gibi nedenler, tecil edilen verginin sadece gecikme zammı ile tahsilini gerektirmektedir.<sup>2</sup>

### **2. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Geçici 17'nci Maddesine Göre Ceza, Gecikme Zammı ve Gecikme Faizi Uygulaması :**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 17'nci maddesinde; ihracatın şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde zamanında alınmayan verginin vergi ziyayı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte **alıcıdan** tahsil edileceği belirtilmiştir.

Bilindiği üzere; vergi ziyayı, Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesinde, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanmıştır.

Yukarıda, 11/1-c kapsamında yapılan tecil - terkin uygulamasında imalatçıya vergi ziyayı cezasının uygulanmayacağını belirtmiştik. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 17'nci maddesinde düzenlenen tecil - terkin uygulamasında da dahilinde işleme izin belgesi sahibi ihracatçıya mal tesliminde bulunan mükellefin faturada gösterip ihracatçıdan tahsil etmediği katma değer vergisi tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilmektedir. Ancak, bu maddede alıcıya vergi ziyayı cezasının uygulanacağı belirtilmiştir. Tarh ve tahakkuku yapılarak tecil edilen bir vergiye vergi ziyayı cezasının uygulanması Vergi Usul Kanunu'nda yapılan tanıma uymamaktadır. Çünkü, bu durumda verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi gibi bir durum söz konusu değildir. Buna rağmen, kanun koyucu, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 17'nci maddesinde özel bir belirleme yapmış ve ihracatın şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi halinde zamanında alınmayan verginin vergi ziyayı cezası uygulanarak alıcıdan tahsil edileceğini belirtmiştir. Aslında bu uygulamada ihracatı şartlarına uygun olarak gerçekleştirilmeyen ihracatçıya

<sup>2</sup> OKTAR, Kemal; KDV İstisnalar ve İadeler, Maliye ve Hukuk Yayınları, 4. Baskı, Sy:24.

bir müeyyide düşünölmüş ve bu müeyyidenin hesaplanma şekli olarak vergi izyayı cezasına atıfta bulunulmuştur.

## **C. TESLİME KONU OLACAK MALLAR AÇISINDAN**

### **1. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c Bendine Göre Teslime Konu Olacak Mallar**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c bendine göre imalatçılar tarafından ihracatçılara teslim edilecek olan ürünler, mal olmalıdır. Fason işçilik dahil hizmet bedellerinin bu madde kapsamında tecil - terkinde konu edilmesi mümkün değildir.

Ayrıca, 27 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin 7'nci bölümündeki açıklamalara göre ihracatçının, ihraç kaydıyla aldığı malı değıştirmeden, başka bir deyişle imalatçının teslim ettiği şekilde ihraç etmesi gerekmektedir. Ancak bu uygulamada 87 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile değışikliğe gidilmiştir. Tebliğde yapılan açıklamalara göre; ihraç edilecek mal ile bu malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliğindeki malların ihraç kaydıyla teslim edilmesi ve bunların ihracının tek bir mal olarak gerçekleştirilmesi halinde, asıl malın yanı sıra eklenti veya ayrılmaz parça niteliğindeki malların yurt dışındaki müşteriye kesilen faturada ve gümrük beyannamesinde ayrıca yer almasına bağılı olarak tecil - terkin kapsamında işlem yapılması mümkündür. Bu şekilde gerçekleşen işlemlere ait gümrük beyannamelerinde ihracatçılara ihraç kaydıyla mal teslim eden imalatçı - tedarikçi firmaların isim ve ünvanlarının yer alması gerekmektedir.

87 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde konu ile ilgili olarak aşağıdaki örnek verilmiştir.

Örnek: İhracatçı (A)'nın yurt dışındaki müşterisinin siparişi üzerine, (B) fabrikasından ihraç kaydıyla teslim aldığı şasi kamyonu, (C) fabrikası tarafından da ihraç kaydıyla teslim edilen kasa monte edilmiştir.

İhracatçı (A)'nın yurt dışındaki müşterisi adına düzenlediği şasi kamyon ile kasanın ayrı ayrı gösterilmesi ve bu malların gümrük beyannamesinde belirtilen şekilde ve imalatçı - tedarikçi ad ve ünvanıyla yer alması halinde, söz konusu malların Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesi kapsamında işlem görmesi mümkündür.

### **2. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Geçici 17'nci Maddesine Göre Teslime Konu Olacak Mallar**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 17'nci maddesi kapsamında teslimde konu edilecek mallar, dahilde işleme rejimi kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerdir. Bu maddeler, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c bendinde belirtilen nihai ürünler değil ara malları veya hammaddelerdir. Ancak, 83 seri numaralı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere;

- Bu kapsamda gerçekleşecek teslimler nedeniyle düzenlenecek faturalarda her bir mal türüne ilişkin katma değer vergisi hariç bedelin 2,5 Milyar TL.'yi,

- Tekstil ve konfeksiyon sektöründe pamuk, yün, iplik ve kumaş dışındaki mallarda 500 Milyon TL.'yi

aşması zorunludur.

#### **D. ARACI İHRACATÇININ KULLANILIP KULLANILMAYACAĞI AÇISINDAN**

##### **1. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c Bendine Göre Yapılacak Tecil - Terkinde Aracı İhracatçının Kullanılıp Kullanılmayacağı**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c bendine göre imalatçı tarafından ihraç edilmek kaydıyla teslim edilen mallara ait katma değer vergisinin tecil ve terkin edilebilmesi için ihracatın bizzat ihracatçı tarafından gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu sisteme aracı ihracatçının katılması mümkün değildir. İmalatçıdan mal teslim alan ihracatçının, ihracatı bizzat gerçekleştirmeyip söz konusu malları aracı ihracatçıya teslim etmesi halinde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c bendinde belirtilen şartlar yerine getirilmemiş olacağından; tecil olunan verginin tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte imalatçıdan tahsil edilmesi gerekecektir.

##### **2. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Geçici 17'nci Maddesine Göre Yapılacak Tecil - Terkinde Aracı İhracatçının Kullanılıp Kullanılmayacağı**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 17'nci maddesinde düzenlenen tecil - terkin müessesesine ilişkin açıklamaların yapıldığı 83 seri numaralı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c bendinde olmayan bir düzenleme getirilmiş ve alıcı ile satıcı arasındaki mal sirkülasyonuna bir de aracılı ihracat mekanizması eklenmiştir.

Bu düzenleme asıl dayanağını, 2002/6 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği'nin 22'nci maddesinde açıklanan "aracılı ihracat ile ihracat" müessesesinden almaktadır. Dahilde İşleme Rejimi Tebliği'nde, belgede taahhüt edilen ihracatı, belge sahibi firmadan tedarik ettiği şekliyle gerçekleştiren belge sahibi olmayan firmalar aracı ihracatçı firma olarak nitelendirilmiştir.

Dahilde İşleme İzin Belgesi alan ihracatçılar veya imalatçı ihracatçılar, ihracını taahhüt ettikleri malların ihracatını bizzat yapabilecekleri gibi, başka bir ihracatçı aracılığı ile de yapabilirler. Ancak, Dahilde İşleme Rejimini düzenleyen mevzuata göre un, toz içecek, küp ve kesme şeker, ham veya rafine ayçiçek yağı ihracatı için düzenlenen Dahilde İşleme İzin Belgeleri ihracat taahhütleri, (Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ve Sektörel Dış Ticaret Şirketleri tarafından gerçekleştirilen ihracat ile belirli firmalar aracılığıyla yapılma zorunluluğu bulunan ülkelere gerçekleştirilen ihracat hariç) aracı ihracatçılar tarafından gerçekleştirilen ihracat ile kapatılamaz. Ayrıca, Müsteşarlıkça (İhracat Genel Müdürlüğü) Dahilde İşleme İzin Belgesinin özel şartlar bölümüne meşruhat düşülmek suretiyle, aracı ihracatçı ile ihracat yapılmasına kısıtlama getirilebilir.

2002/6 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği'nin 22. maddesinde belirtilen, aracı ihracatçı ile ihracatın mümkün olmadığı bu hallerde, tecil - terkin uygulamasının yapılıp yapılamayacağına dair 83 seri numaralı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde herhangi bir açıklama

yapılmamıştır. Bu tebliğde bir genelleme yapılmış ve Dahilde İşleme İzin Belgesi sahibi mükelleflerin ihrac kaydıyla teslim yapabilecekleri vurgulanmıştır. Dış Ticaret Müsteşarlığınca yapılan düzenlemelere göre aracı ihracatçı kullanımının mümkün olmadığı durumlarda tecil - terkin uygulaması kapsamında da işlem yapılmaması gerektiği düşüncesindeyiz.

Aracı ihracatçı ile yapılan ihracatın Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında değerlendirilmesi için, ihracı gerçekleştirilecek olan ürünün ihracının, belge sahibi firmadan tedarik edildiği şekilde ve belge ihracat taahhüdünde yer aldığı şekliyle gerçekleştirilmesi gerekir. Yani aracı ihracatçı ihracı gerçekleştirilecek ürün üzerinde herhangi bir işleme faaliyetinde bulunamaz.

## **E. TESLİM EDENİN İMALATÇI OLMA ZORUNLULUĞU AÇISINDAN**

### **1. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c Bendine Göre Yapılacak Tecil - Terkinde Teslim Edenin İmalatçı Olma Zorunluluğu**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c bendi hükmü gereğince; imalatçılar tarafından, imal edilen malların ihrac edilmek kaydıyla ihracatçılara teslimi nedeniyle hesaplanan katma değer vergisi ihracatçılar tarafından ödenmeyecektir. İmalatçılar tarafından bu şekilde yapılan teslimlerde malın cinsi, niteliği ve miktarı bakımından herhangi bir sınırlama söz konusu değildir. Ancak, ihracatçıların imalatçılar dışındaki kişilerden ihrac edilmek kaydıyla dahi olsa, satın aldıkları mallara ait katma değer vergileri için bu şekilde işlem yapılması mümkün değildir.<sup>3</sup>

### **2. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Geçici 17'nci Maddesine Göre Yapılacak Tecil - Terkinde Teslim Edenin İmalatçı Olma Zorunluluğu**

Geçici 17'nci maddeye ilişkin esasları belirleyen ve 83 seri numaralı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile yürürlükten kaldırılan 71 ve 75 seri numaralı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde, teslim edenin, katma değer vergisi genel tebliğlerinde tanımlanan "imalatçı" vasfını haiz olması şartı getirilmişti. Daha sonra, söz konusu tebliğlerin bu konuya ilişkin hükümlerini ortadan kaldıran 83 seri numaralı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde "**belge sahiplerine mal veren satıcı**" tabiri kullanılarak, yürürlükten kaldırılan tebliğlerdeki gibi satıcının imalatçı olması şartı hiç bir şekilde aranmamış ve uygulama, Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında mal veren her mükellefi kapsayacak şekilde genişletilerek genel bir "satıcı" deyimini özellikle tercih edilmiştir.

Ancak, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün İstanbul Defterdarlığı'na gönderdiği gerek 15.02.2002 tarih ve 12385 sayılı ve gerekse 06.11.2001 tarih ve 59844 sayılı muktezalarda aynen şöyle denilmektedir.

"Diğer taraftan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesinde düzenlenen tecil - terkin sistemine göre mal teslim edenlerin "imalatçı" vasfını taşımaları gerekmektedir. Bu nedenle, Dahilde İşleme İzin Belgesi sahibi olan ihracatçılara mal teslim edecek mükelleflerin de imalatçı sayılmalarına bağlı olarak bu kapsamda işlem yapabilecekleri tabiidir. Dolayısıyla,

---

<sup>3</sup> Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca yapılan imalatçı tanımı, 05.03.1988 tarih ve 19745 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 27 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde yapılmıştır.

imalatçı niteliğini taşımayan bir mükellef tarafından dahilde işleme ve geçici kabul izin belgesine sahip olan ihracatçılara tecil - terkin sistemi çerçevesinde mal teslim edilmesine imkan bulunmamaktadır.”

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesi uygulamasında imalatçı, ürettiği ürünü hiçbir şekilde değiştirilmeden ihraç edilmesi koşulu ile ihracatçıya satmaktadır (ihraç edilecek mal ile bu malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliğindeki malların ihraç kaydıyla teslim edilmesi ve bunların ihracının tek bir mal olarak gerçekleştirilmesi mümkündür). Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 17'nci maddesi kapsamındaki işlemlerde ise ürünü belge sahibi olan alıcı imal etmektedir. Kaldı ki her iki uygulama yasada aynı kapsamda değerlendirilmiş de değildir. Zira, ihracatın usulüne uygun gerçekleşmemesi halinde 11/1-c maddesinde satıcıya müeyyide uygulandığı halde, geçici 17'nci madde uygulamasında müeyyide alıcıya uygulanmaktadır. Çünkü, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesindeki düzenleme satıcılara yönelik iken aynı Kanun'un geçici 17'nci maddesindeki düzenleme alıcılara yöneliktir.

Geçici 17'nci madde bazı şartlarda Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesindeki usulün işletilmesini düzenleyen, başka bir anlatımla yöneme atıfta bulunan bir maddedir. Buradaki asıl amaç ihracatı teşvik düzenlemelerine sürat ve etkinlik sağlamaktadır. Oysa Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesi esasen, ihracattaki katma değer vergisi istisnasının bir ön aşamada uygulanmasını ve buna bağlı olarak doğan katma değer vergisi iadesinin alınmasını düzenlemektedir. Bu nedenle, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 17'nci maddesinde tecil - terkin uygulamasının aynı kanunun 11/1-c maddesine göre yapılacağını belirtilmesi gerekçe gösterilerek satıcının imalatçı olması gerektiğini savunmak doğru bir uygulama olmayacaktır.<sup>4</sup>

Yukarıda belirtildiği gibi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 17'nci maddesi kapsamında teslim edilecek maddeler ara malı ve ham maddelerdir. Bir ara malı ya da bir ham madde tesliminin geçici 17'nci madde kapsamında tecil - terkinden faydalanabilmesi için bu teslimin imalatçılar tarafından yapılması gerektiğini savunmak doğru olmayacaktır.

Maliye Bakanlığı'nın bu konuya mukteza düzeyinde yapacağı açıklamalarla değil de genel tebliğ bazında yapacağı bir düzenlemeyle açıklık getirmesi hem sistemin işleyişini kolaylaştıracak hem de uygulayıcıları rahatlatacaktır.

## SONUÇ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 17. maddesinde ve 83 seri numaralı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde yapılan düzenlemeler ile yurt içinden Dahilde İşleme İzin Belgesi ile hammadde tedarikinde satıcıya katma değer vergisi ödenmeyecek, bazı değişiklikler dahilinde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesinde düzenlenen tecil - terkin sistemi uygulanacaktır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c bendinde düzenlenen tecil - terkin sistemi ile aynı Kanun'un geçici 17'nci maddesinde düzenlenen hammadde tedarikinde tecil - terkin uygulaması

---

<sup>4</sup> TAN Mehmet; YAŞAR Mehmet; Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimlerinde KDVK Geçici 17. Madde Uygulamasında Satıcının İmalatçı Olma Durumu ve Uygulamaya İlişkin Birkaç Husus, Vergi Sorunları Dergisi, Kasım 2002, Sayı:170, Sayfa:37

arasındaki başlıca farklılıklar yukarıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bu farklılıklar aşağıdaki tabloda özet olarak sunulmaktadır.

<b>Genel Tecil - Terkin Uygulaması (KDVK. Md. 11/1-c)</b>	<b>Dahilde İşleme Rejimine'ne Göre Tecil - Terkin Uygulaması (KDVK. Geçici Md. 17)</b>
İhracat, mal teslimini izleyen ay başından itibaren 3 ay içinde (mücbir sebep veya beklenmedik durumlar halinde 3 aya kadar verilecek ek süre içinde) gerçekleştirilmelidir.	İhracat, Dahilde İşleme İzin Belgesi'nin süresi içinde gerçekleştirilmelidir.
İhracat süresinde gerçekleşmezse, gecikme zammı tahsil edilecektir.	İhracat süresinde gerçekleşmezse, vergi ziyayı cezası uygulanacak ve gecikme faizi alınacaktır.
Yaptırım satıcıya uygulanacaktır.	Yaptırım alıcıya uygulanacaktır.
Teslim konusu mal, nihai üründür.	Teslim konusu mal, ham maddedir.
Sistemin tarafları imalatçı ve ihracatçıdır.	Alıcı, satıcı ve aracı ihracatçı sistemin taraflarıdır.
Teslimi gerçekleştirenin imalatçı olma zorunluluğu vardır.	Teslimi gerçekleştirenin imalatçı olma zorunluluğu yoktur.

**Emre KARTALOĞLU**  
**Gelirler Kontrolörü**

**Adres** : **Gelirler Kontrolörleri İstanbul Grup Başkanlığı**  
**Büyükdere Cad. No:189 Levent / İSTANBUL**

**Tel** : **0 212 270 20 59**

**Hesap No** : **Akbank Levent Şubesi 83019**