

Emre KARTALOĞLU
Gelirler Kontrolörü

**DAHİLDE İŞLEME İZİN BELGESİ SAHİBİ MÜKELLEFLERE MAL
TESLİM EDENLERİN İMALATÇI OLMA ZORUNLULUĞU ÜZERİNE BİR
DEĞERLENDİRME**

GİRİŞ

Bilindiği gibi 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, ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunan imalatçıların, ihracatçılardan tahsil etmedikleri katma değer vergisinin ise belli koşulların sağlanması halinde tecil - terkin uygulamasına konu edileceği belirtilmiştir.

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.

Son olarak 03.07.2005 tarih ve 25864 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 95 seri numaralı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde konuya ilişkin açıklamalar yapılmış ve Dahilde İşleme İzin Belgesi sahibi mükelleflere teslimde bulunanların (bazı istisnalar dışında) imalatçı olmalarının zorunlu olduğu belirtilmiştir.

Aşağıda, 95 seri numaralı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde konuya ilişkin olarak yapılan açıklamalar irdelenecek ve teslim edenin imalatçı olma zorunluluğu tartışılacaktır.

**I. 95 SERİ NUMARALI KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU GENEL
TEBLİĞİ'NDE YAPILAN AÇIKLAMALAR**

95 seri numaralı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde, Dahilde İşleme İzin Belgesi Sahibi mükelleflere mal teslim edenlerin imalatçı olma zorunluluğuna ilişkin olarak ikili bir ayırım yapılmış ve bu konuda tebliğin yayım tarihi olan 03.07.2005 tarihi milat kabul edilmiştir.

Söz konusu tebliğde, 83 Seri numaralı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin Resmi Gazete'de yayımlandığı 29.06.2001 tarihi ile 03.07.2005 tarihi arasındaki süre içinde, imalatçı olmayanlar tarafından Dahilde İşleme İzin Belgesi sahibi mükelleflere yapılan teslimlerin, diğer şartların da mevcudiyeti halinde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 17'nci maddesinde düzenlenen tecil-terkin uygulaması kapsamında değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca, 29.06.2001 tarihi ile 03.07.2005 tarihi arasındaki dönemde, teslimi gerçekleştiren mükellefin imalatçı olma şartına sahip olmaması nedeniyle yerine getirilmeyen iade talepleriyle ilgili olarak yargıya intikal etmiş ihtilaflarda, Maliye Bakanlığı aleyhine verilmiş kararlar için temyiz yoluna gidilmeyeceği, Bakanlık lehine sonuçlananlar için ise yargı kararlarına göre işlem yapılacağı belirtilmiştir.

95 seri numaralı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde, tebliğin yayım tarihi olan 03.07.2005 tarihinden sonra yapılacak teslimlerde ise tecil terkin uygulamasının yapılabilmesi için teslim edenin imalatçı olmasının şart olduğu belirtilmiş, ancak bu düzenlemeye de bir istisna getirilerek Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/1 maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların aynı Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında yapacakları teslimlerde, imalatçı olma şartının aranmayacağı ifade edilmiştir.

Konuyla ilgili olarak tebliğde yapılan açıklamalar aşağıdaki gibi özetlenebilir.

1. 29.06.2001 Tarihi ile 03.07.2005 Tarihi Arasında Gerçekleştirilen Teslimler :

Bu dönemde, Dahilde İşleme İzin Belgesi sahibi mükelleflere mal teslim edenlerin imalatçı olma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Aynı dönemde teslimi gerçekleştiren mükellefin imalatçı olma şartına sahip olmaması nedeniyle yerine getirilmeyen iade talepleriyle ilgili olarak yargıya intikal etmiş ihtilaflarda, Maliye Bakanlığı aleyhine verilmiş kararlar için Bakanlıkça temyiz yoluna gidilmeyecek, Bakanlık lehine sonuçlananlar için ise yargı kararlarına göre işlem yapılacaktır.

2. 03.07.2005 Tarihinden Sonra Gerçekleştirilen Teslimler :

Bu tarihten sonra geçici 17'nci madde kapsamında mal teslim eden mükellefin imalatçı olması zorunludur. Ancak, bu zorunluluk Kanun'un 17/1'inci maddesinde sayılan mükellefleri kapsamamaktadır. Bu durumda, 03.07.2005 tarihinden sonra Dahilde İşleme İzin Belgeli mükelleflere yapacakları teslimlerde tecil - terkin uygulamasından yararlanabilmek için imalatçı olma zorunluluğu bulunmayan mükellefler şunlardır:

- Genel ve katma bütçeli idareler,
- il özel idareleri,
- belediyeler,
- köyler ve bunların teşkil ettikleri birlikler,
- üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar,
- kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- kamu kurumu niteliğindeki mesleki kuruluşlar,

- siyasi partiler ve sendikalar,
- kanunla kurulan ve tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- kamu menfaatine yararlı dernekler,
- tarımsal amaçlı kooperatifler
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar.

Görüldüğü gibi 95 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile yapılan düzenleme kamusal niteliği ağır basan kurumlar dışında kalan mükelleflerin tecil – terkin uygulamasından yararlanabilmeleri için imalatçı olma zorunluluğunu aramaktadır.

II. İMALATÇI OLMA ZORUNLULUĞUNUN TECİL – TERKİN SİSTEMİNİN MANTIĞI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 17'nci maddesine 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.¹ 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 muktezalarında 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, 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.”

Yukarıda belirtildiği üzere son olarak 95 seri numaralı Katma Değer Vergisi Kanunu ile 03.07.2005 tarihinden sonra teslimi gerçekleştiren mükellefin, kamusal niteliği ağır basan kurumlar dışında, imalatçı olması gerektiği belirtilerek yukarıda belirtilen muktezalara paralel düzenleme yapılmıştır.

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

¹ 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.

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.²

Geçici 17'nci madde bazı şartlarda Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesindeki usulün işletilmesini düzenleyen, başka bir anlatımla yönetime 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 iadesini düzenlemektedir. Bu nedenle, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 17'nci maddesinde tecil - terkin uygulamasının aynı Kanun'un 11/1-c maddesine göre yapılacağı belirtilmesi gerekçe gösterilerek satıcının imalatçı olması gerektiğini savunmak doğru bir uygulama olmayacaktır.³

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 değildir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 17'nci maddesinde 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 tecil – terkin uygulaması öngörülmüştür. Dahilde işleme izin belgeli mükellefler belge kapsamındaki malları yurt dışından herhangi bir vergi ödemeksizin temin edebilmektedirler. Yurt içi alımlarda teslim edenin imalatçı olması gerektiğini bir zorunluluk olarak ortaya koymak yerli maddeler aleyhine rekabet eşitsizliği yaratacak ve dahilde işleme rejimi gibi önemli bir ihracat teşvik uygulamasının beklenen sonuçları sağlayamaması anlamına gelecektir.

03.07 2005 tarihine kadar gerçekleştirilmiş teslimler için imalatçı olma zorunluluğu aranmaması doğru bir uygulamadır. Nitekim, 95 seri numaralı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile de bu yöntem kabul edilmiştir. Ancak, konu ile ilgili olarak yargıya intikal etmiş olaylarda Bakanlık lehine verilen kararlar için karara göre işlem yapılacağı belirtilmiştir. Bu tür kararlar üzerine mükelleflerin temyiz yoluna başvurmaları ve bu başvuruda söz konusu tebliğ hükümlerinden faydalanmaları yargılama sürecinin kendi lehlerine sonuçlanmasını sağlayacaktır.

III. İMALATÇI OLMA ZORUNLULUĞUNUN VERGİLEMEDE ADALET İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun “verginin konusunu teşkil eden işlemler” başlıklı 1'inci maddesinde, katma değer vergisinin konusuna giren faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılmasının, bunları yapanların hukuki statü ve kişiliklerinin, Türk tabiyetinde bulunup bulunmamaalarının, ikametgah veya işyerlerinin yahut

² KARTALOĞLU Emre; KDVK'nun 11/1-c Maddesi İle Geçici 17'nci Maddesinde Düzenlenen Tecil-Terkin Uygulamasının Farkları, E-Yaklaşım Dergisi, Haziran 2004, Sayı:11

³ 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

kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmamasının işlemlerin mahiyetini değiştirmeyeceği ve vergilendirmeye mani teşkil etmeyeceği açık olarak belirtilmiştir.

Kanun'un 1'inci maddesinde yer verilen bu hüküm ile katma değer vergisi uygulamasında bütün mükellefler için eşit rekabet ortamı oluşturulması amaçlanmıştır. Kamusal niteliği ağır basan kurumlara katma değer vergisinin konusuna giren işlemler açısından avantajlı koşullar yaratılması diğer mükelleflerin piyasa ekonomisi şartlarında faaliyet göstermelerini zorlaştıracaktır.

Yukarıda belirtildiği gibi, 95 seri numaralı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalara göre, kamusal niteliği ağır basan bazı kurum ve kuruluşların dahilde işleme izin belgesi sahibi mükelleflere yaptıkları teslimlerde tecil – terkin uygulamasından faydalanabilmeleri için imalatçı olma zorunlulukları bulunmamaktadır. Ancak, diğer mükelleflerin bu kapsamda tecil – terkin uygulamasından yararlanabilmeleri imalatçı vasfına haiz olmalarına bağlı bulunmaktadır. Bu durum, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde yer alan hükmün aksine işlemlerin mahiyetini kamusal niteliği ağır basan kurumlar lehine değiştirmektedir.

Kanımızca doğru olan uygulama, Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında mal teslim edenlerin imalatçı olma zorunluluğunun bulunmaması gerektiğidir. Ancak, genel tebliğ ile böyle bir zorunluluk getirilecek ise mükellef ayrımı gözetmeksizin bu düzenlemenin yapılması gerekmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere 95 seri numaralı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde yapılan düzenleme kamusal niteliği olmayan mükellefler için haksız rekabet ortamı oluşturmaktadır ve vergilemede adalet ilkesine aykırıdır. Yapılan düzenleme bu yönüyle iptale konu olabilecek niteliktedir.

SONUÇ

95 seri numaralı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile Dahilde İşleme İzin Belgeli mükelleflere 03.07.2005 tarihinden sonra yapılacak teslimlerde tecil – terkin uygulaması yapılabilmesi için teslimi gerçekleştiren mükelleflerin (KDVK'nun 17/1'inci maddesinde sayılanlar dışında) imalatçı olması gerektiği belirtilmiştir. Bu düzenleme gerek geçici 17'nci madde kapsamındaki tecil – terkin uygulamalarının mantığı açısından gerekse vergilemede adalet ilkesi açısından doğru ve yerinde bir düzenleme değildir. Kanun'un geçici 17'nci maddesi kapsamında teslim edilecek maddeler için tecil – terkin uygulamasının temel sebebi, yukarıda belirtildiği gibi, yerli maddeler aleyhine oluşacak rekabet eşitsizliğini derinleştirecektir. Dahilde İşleme İzin Belgeli mükelleflere mal teslim eden mükelleflerin imalatçı olması gerektiğini bir zorunluluk olarak ortaya koymak en önemli ihracat teşvik düzenlemesi olan dahilde işleme rejiminden beklenen faydanın elde edilememesi sonucunu doğuracaktır.

Emre KARTALOĞLU
Gelirler Kontrolörü