

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : 64597866-KDV-29-107

14/07/2014

Konu: DİR. kararına istinaden DİİB lerinin revize işlemlerinin yapılmasına müteakip müeyyide uygulanmaksızın ödenecek gümrük vergisi ve katma değer vergisinin indirim konusu yapılıp yapılamayacağı

İlgi : .../.../... tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunun incelenmesinden, 13.11.2010 tarihli 27758 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2010/1025 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 17.01.2005 tarihli ve 2005/8391 sayılı Kararnamenin eki Dahilde İşleme Rejimi Kararına eklenen geçici 16 ncı madde uyarınca, şirketiniz tarafından Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında ithal edilen eşyadan elde edildiği ihracat taahhüt hesabının kapatılmasını müteakip anlaşılan ikincil işlem görmüş ürünlerle ilgili, revize işlemi yapılmak suretiyle gerçekleşme oranları üzerinden hesaplanıp ödenecek gümrük vergileri ve katma değer vergisinin indirim konusu yapılıp yapılmayacağı hakkında Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

A) KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Safi kurum kazancı" başlıklı 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için

yapılan genel giderlerin, aynı fıkranın (6) numaralı bendinde ise işletme ile ilgili olmak şartıyla bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçların safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabileceği hükme bağlanmış olup Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde de bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 274 üncü maddesi ile emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği, 262 nci maddesinde ise maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, şirketinizce Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında ithal edilen ürünlerden elde edildiği ihracat taahhüt hesabının kapatılmasını müteakip anlaşılan ikincil işlem görmüş ürünler nedeniyle, 2010/1025 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2005/8391 sayılı Karara eklenen geçici 16 ncı madde kapsamında, revize işlemi yapılmak suretiyle gerçekleşme oranları üzerinden ve sonradan hesaplanarak ödenen gümrük vergisi malın maliyetine intikal ettirilebilecektir. Ancak söz konusu ürünlerin stoklara alınıp satışa konu edildiği tarihten sonra gümrük vergisinin ödenmiş olması halinde ise malın maliyetine intikal ettirilmeksizin ödendiği dönemde gider yazılması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, gümrük vergisinin geç ödenmesiyle ilgili olarak gecikme faizi veya ceza ödenmesi durumunda, ödenen gecikme faizi ve cezaların gider yazılamayacağı tabiidir.

B) KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

Katma Değer Vergisi Kanununun:

- 29 uncu maddesinde, mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden bu kanunda aksine hüküm olmadıkça kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini ve ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisini vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde indirilebileceği,

- 34/1 inci maddesinde de yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV yi alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanunî defterlere kaydedilmesi şartıyla indirilebileceği,

- Geçici 17 nci maddesinde, dahilde işleme ve geçici kabul rejimi kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerin tesliminde KDV Kanununun 11/1-c maddesi hükümlerine göre, bölgeler, sektörler veya mal grupları itibariyle işlem yaptırmaya Bakanlar Kurulunun yetkili olduğu, bu maddenin uygulanmasında ihracat süresi olarak anılan bentteki süre yerine bu rejimlerle öngörülen sürelerin esas alınacağı, ihracatın şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde zamanında alınmayan verginin, vergi ziyası cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edileceği

hükme bağlanmıştır.

Bu yetkiye dayanılarak yayımlanan 16/4/2001 tarihli ve 2001/2325 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile dahilde işleme ve geçici kabul izin belgesi kapsamında ihraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak maddelerin dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesine sahip mükelleflere tesliminde KDV Kanununun 11/1-c maddesinde düzenlenen tecil-terkin sistemine göre işlem yapılması kararlaştırılmıştır.

Konuya ilişkin açıklamaların yer aldığı 83 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine göre bu şekilde alınan malların dahilde işleme izin belgesinde öngörülen

sürede ihraç edilmemesi halinde zamanında alınamayan vergi tecil tarihinden itibaren vergi ziyai cezası da uygulanmak suretiyle gecikme faizi ile birlikte alıcıdan aranacaktır.

Bu itibarla, dahilde işleme izin belgesi kapsamında ihraç kaydıyla alınan hammaddelerden üretilen ürünlerin süresi içerisinde ihraç edilememesi halinde, söz konusu alımlar yurtiçi teslim niteliğine dönüşmekte olup, yüklenilen vergiler söz konusu teslimlerin yurtiçi teslimine dönüştüğü vergilendirme döneminde indirim hesaplarına alınmak suretiyle indirim konusu yapılabilecektir. Ancak indirim hakkının, ihraç kayıtlı teslimin yurtiçi teslimine dönüştüğü vergilendirme dönemini içerisine alan takvim yılı aşılmamak kaydıyla kullanılabilmesi tabiidir.

Öte yandan, KDV Kanununun 10/ı maddesine göre ithalat işlemlerinde vergiyi doğuran olay, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili ile meydana geldiğinden dahilde işleme izin belgesi kapsamında ithal edilen ürünlerle ilgili ikincil işlem görmüş ürünler için sonradan gümrük idaresine yapılan ödemelerde indirim hakkı Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı, gümrük vergisine tabi olmayan ithalat işlemlerinde ise gümrük beyannamesinin tescil edildiği takvim yılı aşılmamak kaydıyla kullanılabilcektir.

Diğer taraftan, konu hakkında Gümrük ve Ticaret Bakanlığında alınan 19/12/2012 tarihli ve 25550 sayılı yazıda, dahilde işleme rejimi kapsamında üretilen mallardan elde edilen ikincil işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma girişinde ithalat vergilerinin, Gümrük Kanununun 115/1 inci maddesine göre, malların serbest dolaşıma girişine ilişkin beyannamenin tescil tarihindeki vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurları esas alınarak hesaplanacağı belirtilmiştir.

Buna göre, dahilde işleme rejimi kapsamında üretilen mallardan elde edilen ikincil işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma girişinde ödenen

KDV nin, malların serbest dolaşıma girişine ilişkin beyannamenin tescil tarihinin ait olduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Takvim yılının aşılması halinde ise, Gümrük İdaresine ödenen KDV nin indirim konusu yapılması mümkün olmayıp, bu tutarlar gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde maliyet veya gider olarak dikkate alınabilecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Başkanı a.

Grup Müdürü

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413. maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh