

YENİ KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE D.İ.İ.B. SAHİBİ ALICILARA YAPILAN TESLİMLERDE KDV İSTİSNASI UYGULAMASI VE KDV İADESİ

Hülya YAVUZCAN ÇOLAK
MAZARS/DENGE
Vergi Bölümü, Müdür Yardımcısı

E-Yaklaşım Temmuz 2014 sayısında yayınlanmıştır.

1. GİRİŞ

Bilindiği üzere 26.04.2014 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan KDV Genel Uygulama Tebliği ile bu tarihe kadar geçmişte yayınlanmış olan tüm KDV tebliğleri yürürlükten kaldırılarak tek bir tebliğ altında birleştirilmiştir. Yeni tebliğ ile geçmiş tebliğlerde yapılan düzenlemeler genel olarak korunmuş olmakla birlikte; başta KDV iade sistemi olmak üzere bazı özellikli konularda değişiklikler yapılmıştır. Yazımızda Dahilde İşleme İzin Belgesi (DİİB) kapsamında yapılacak teslimlerde KDV istisnası ve KDV iadesi alanında yapılan değişiklikleri açıklamaktayız.

Yeni tebliğ **1 Mayıs 2014** günü yürürlüğe girmiş olup, geçmişte yayınlanmış olan tüm KDV Genel Tebliğleri yürürlükten kaldırılmıştır.

Bilindiği üzere, KDV Kanunu’nun geçici 17. maddesine göre, dahilde işleme izin belgesi kapsamında ihraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak maddelerin dahilde işleme izin belgesine sahip mükelleflere tesliminde KDV Kanunu’nun (11/1-c) maddesinde düzenlenen tecil-terkin kapsamında işlem yapılabilmektedir. Ancak ihracat süresi olarak Kanunun (11/1-c) maddesindeki üç aylık süre yerine dahilde işleme izin belgesinde öngörülen süreler esas alınmaktadır.

Dahilde işleme rejimi kapsamında ihracatın şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde zamanında alınmayan vergi, vergi ziyayı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilmektedir.

Geçici 17. madde kapsamında yapılacak teslimler yeni KDV genel uygulama tebliğinin (II) numaralı “İstisnalar” genel başlığı altında yer alan “A-İhracat İstisnası” başlıklı bölümde **“9. Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimleri Kapsamında İhraç Edilecek Malların Üretiminde Kullanılan Girdilerin Temininde Tecil-Terkin Uygulaması”** başlığı altında düzenlenmiştir.

Geçici 17. maddenin uygulanmasına dair mülga 83 numaralı KDV Genel Tebliğinde temel düzenlemeler yapılmış. Daha sonra, 95, 98 ve 120 seri numaralı mülga tebliğler ile söz konusu tebliğde bazı değişiklikler yapılmıştır.

2. DİİB SAHİBİ MÜKELLEFLERE TESLİM YAPACAK MÜKELLEFLERİN İMALATÇI OLMASI ŞARTI KALDIRILMIŞTIR

Mülga 95 seri numaralı tebliğde, 03.07.2005 tarihinden itibaren;

- KDV Kanunu’nun 17/1 maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların aynı kanunun geçici 17. maddesi kapsamında yapacakları teslimlerde, imalatçı olma şartı aranmayacağı,

-Diğer mükellefler tarafından yapılacak teslimlerde ise tecil-terkin uygulanabilmesi için, eskiden olduğu gibi imalatçı olma şartı aranacağı

yönünde düzenleme yapılmıştı.

Yeni tebliğin II/A-9.3 numaralı bölümünde ise aşağıdaki düzenlemeye yer verilmiştir:

“DİİB sahibi mükelleflere, dahilde işleme rejimi kapsamında ihraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak maddeleri teslim edecek satıcıların KDV mükellefi olmaları yeterli olup, ayrıca **imalatçı olmaları şartı aranmaz**”

Görüldüğü üzere, ihraç edilecek mamulün üretiminde bir girdi olması koşuluyla, DİİB sahibi mükelleflere KDV mükellefi olan herkes (imalatçı olma şartı aranmaksızın) geçici 17. madde kapsamında teslim yapabilecektir.

3. DİİB SAHİBİ MÜKELLEFLERİN İMALATÇI OLMASI ŞARTI ARANMAYACAKTIR:

Mülga 83 seri numaralı KDV genel tebliğinde, geçici 17. madde kapsamındaki ihraç kaydıyla teslimlerden doğan terkin ve iade işlemlerinin yapılabilmesi için, tecil-terkin kapsamında satın alınan maddelerle **imal edilen** malların süresi içinde ihraç edildiğinin Yeminli Mali Müşavirlerce düzenlenecek bir raporla tespit edileceği hüküm altına alınmıştır.

Yeni KDV genel uygulama tebliğinin II/A-9.2 numaralı kısmında aşağıdaki düzenlemeye yer verilmiştir:

“3065 sayılı Kanun’un geçici 17 nci maddesi kapsamındaki teslimlerde, tecil-terkin kapsamında işlem yapılabilmesi için alıcıların;

- KDV mükellefi olmaları (yalnızca sorumlu sıfatıyla KDV mükellefiyeti bulunanlar hariç),
- 17/1/2005 tarihli ve 2005/8391 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Dahilde İşleme Rejimi Kararı ile bu Karara ilişkin Tebliğlere uygun "Dahilde İşleme İzin Belgesi" ne (DİİB) sahip bulunmaları, gerekmektedir.

Dahilde işleme rejimi kapsamında belge almış alıcıların 3065 sayılı Kanunun geçici 17. maddesi kapsamında KDV ödemeksizin mal alımı yapmaları için ayrıca “**imalatçı**” vasfını **haiz olmaları gerekmez.**”

4. DİİB SAHİBİ MÜKELLEF ÜRETTİĞİ MALLARI YİNE DİİB SAHİBİ BAŞKA BİR MÜKELLEFE TESLİM EDEBİLECEKTİR

Yeni tebliğin II/A-9.1 numaralı bölümünde aşağıdaki düzenlemeye yer verilmiştir:

“Dahilde işleme izin belgesi (**DİİB**) sahibi mükelleflerin, 3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamında temin ettiği malları kullanarak **ürettiği malların DİİB sahibi alıcılara 3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamında teslimi mümkündür.** Ancak, bu kapsamda teslim edilen malların diğer DİİB’nin girdisi mahiyetinde olması ve her bir DİİB’nin dahilde işleme mevzuatına uygun olarak kapatılması gerekir”

Buna göre DİİB sahibi bir mükellef, geçici 17. madde kapsamında girdi temin ederek ürettiği bir mamulü DİİB sahibi başka bir mükellefe, bu mükellefin DİİB’li üretiminde kullandığı bir girdi olması koşuluyla teslim edebilecektir.

Bu kapsamda teslim edilen mallara dair her bir DİİB’nin dahilde işleme mevzuatına uygun olarak kapatılması gerekecektir.

5. GEÇİCİ 17. MADDE KAPSAMINDA İADESİ TALEP EDİLEBİLECEK KDV TUTARININ HESAPLANMASI

Mülga KDV genel tebliğleri uyarınca, geçici 17. madde kapsamında yapılan teslimler nedeniyle tahsil edilmeyen KDV için tecil-terkin veya iade uygulamasının KDV Kanunu’nun 11/1-c maddesi kapsamında yapılacağı düzenlenmişti. Dolayısıyla, ihraç kayıtlı teslimi yapan

mükellef KDV beyannamesinde yer alan devreden KDV durumunda geçici 17. madde kapsamında yaptığı ihraç kayıtlı teslimler nedeniyle “hesaplayıp tahsil etmediği” KDV tutarını iade olarak talep edebiliyordu.

Yeni tebliğin II/A-9.1 numaralı kısmında aşağıdaki düzenlemeye yer verilmiştir:

“3065 sayılı Kanunun geçici 17. maddesi kapsamında teslimde bulunan DİİB sahibi mükellefin iadesini talep edeceği KDV tutarı, ihraç kaydıyla teslim nedeniyle hesaplayıp tahsil etmediği KDV tutarından, bu malların üretimini için 3065 sayılı Kanunun geçici 17 nci maddesi kapsamında temin ettiği mallar nedeniyle ödemediği KDV tutarı düşüldükten sonra kalan tutardan fazla olamaz. Ayrıca bu kapsamda yapılan işlemlerde, imal edilen mallar ihraç edilmeden herhangi bir iade işlemi yapılamaz.”

Buna göre, geçici 17. madde kapsamında mal alan ve yine aynı madde kapsamında mal teslim eden bir mükellef, iade KDV tutarını hesaplarken, ihraç kayıtlı teslim nedeniyle hesapladığı ancak tahsil etmediği KDV tutarından, ihraç edilen malların üretiminde kullanılan mallar için ödemediği KDV tutarını mahsup edecek, kalan fark var ise iade KDV olarak talep edebilecektir.

Eşdeğer eşya uygulaması nedeniyle KDV ödeyerek satın aldığı girdileri kullanarak vücuda getirdiği ürünü ihraç eden ve bunun karşılığında da DİİB kapsamında KDV ödemeyerek söz konusu girdi veya eşdeğer eşyasını temin etme hakkı kazanan mükellefin KDV ödeyerek satın aldığı girdilere ilişkin KDV’yi, başlangıçta iade olarak talep etmesi mümkün değildir. İade edilecek KDV’nin hesabı, eşdeğer eşya uygulaması nedeniyle DİİB kapsamında KDV ödemeksizin girdi temininden sonra yapılır. Bu **durumda iade edilecek KDV, ihracata genel vergi oranı uygulamak suretiyle bulunacak tutardan, DİİB kapsamında girdi temininde ödemediği KDV tutarının düşülmesi suretiyle bulunan tutarı aşamaz.**

Konu hakkında tebliğin IV/A-1.5 numaralı bölümünde aşağıdaki örnek verilmiştir:

*“**Örnek:** Mükellef (B, 100.000 TL tutarındaki kumaşı DİİB kapsamında KDV ödemeksizin (A) ’dan satın almış ve imal ettiği gömlekleri 200.000 TL ’ye (C) ’ye ihraç kayıtlı teslim etmiş, (C) de söz konusu gömlekleri süresi içinde 210.000 TL bedel mukabili ihraç etmiştir.*

-Kumaş ve gömlek teslimleri (% 8) oranında KDV’ye tabidir.

- Mükellef (A) ’nın indirilecek KDV toplamı fazla olduğundan, 100.000 TL üzerinden hesapladığı 8.000 TL KDV’yi tecil edememiştir. Bu durumda Mükellef (A) ’nın 3065 sayılı Kanunun (11/1-c)ve geçici 17 maddeleri uyarınca iade alabileceği KDV tutarı 8.000 TL ’dir. Mükellef (A) ’nın söz konusu kumaşı üretmek için yüklendiği KDV’nin 12.000 TL olması durumunda, 8.000 TL ’sini ihraç kayıtlı teslim nedeniyle, 4.000 TL ’sini de indirimli orana tabi teslim nedeniyle, indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade usul ve esasları çerçevesinde talep etmesi gerekir.

- (B) ’nin de DİİB kapsamında satın aldığı kumaşlardan ürettiği gömlekleri 200.000 TL bedelle ihraç kayıtlı tesliminde hesapladığı ancak tahsil etmediği 16.000 TL KDV’nin tamamının indirilecek KDV tutarının yüksek olması nedeniyle tecil edilemediğini varsayalım. Bu durumda (B) ’nin 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi uyarınca iade alabileceği KDV tutarı (16.000 TL – 8.000 TL=) 8.000 TL olacaktır. (B) ’nin de söz konusu gömlekleri üretmek için yüklendiği KDV tutarının 10.000 TL olduğunu varsayarsak, 8.000 TL KDV’yi ihraç kayıtlı teslim nedeniyle, 2.000 TL KDV’yi ise indirimli orana tabi teslim nedeniyle, indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade usul ve esasları çerçevesinde talep edebilecektir.

-(C) ise 210.000 TL ile 200.000 TL arasındaki fark olan 10.000 TL'nin (% 18)'ini aşmamak üzere, söz konusu ihracat nedeniyle yüklendiği KDV'yi iade alabilecektir."

6. İHRACATIN BELGEDE ÖNGÖRÜLEN SÜRE VE ŞARTLARA UYGUN OLARAK YAPILMAMASI

Bu konu mülga tebliğlerde KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesine atıf yapıldığı için zımnen işlenmişken, yeni tebliğde konu ayrı bir başlık altında ve daha detaylı açıklanmıştır.

DİİB sahibi mükelleflere yapılan teslimlere ilişkin tecil edilen KDV'nin terkin için belge sahibi tarafından üretilen malın ihracatçı tarafından belge süresi (uzatılan süreler dahil) içinde ihracatı gerçekleştirilmiş olmalıdır.

Tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alınan maddelerden üretilen malların izin belgesinde öngörülen süre ve şartlara uygun olarak ihraç edilememesi halinde, zamanında alınmayan vergi, tecil tarihinden itibaren vergi ziyai cezası da uygulanmak suretiyle gecikme faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilecektir.

Bu çerçevede; belge sahibi alıcının tecil-terkin sistemine göre KDV ödemediği temin ettiği malları kanuni süresinde ihraç edemeyeceğini belirterek bağlı olduğu vergi dairesine başvurması halinde, tahsil edilmeyen KDV tutarı dikkate alınmak suretiyle bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından alıcı adına gerekli tarhiyat yapılacaktır.

Bu durumun satıcı tarafından öğrenilmesi halinde ise satıcının yaptığı teslim ve belge sahibi alıcıya ait bilgileri kendi vergi dairesine vermesi, vergi dairesinin de daha önce tahsil edilmemiş KDV'nin 3065 sayılı Kanunun geçici 17. maddesine göre tahsil edilmesini teminen belge sahibi alıcının vergi dairesine bildirmesi üzerine alıcının bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından alıcı adına gerekli tarhiyat yapılacaktır.

Belge sahibine tecil-terkin uygulaması kapsamında teslimi yapan satıcının, bu teslimlerine ilişkin terkin ve iade işlemleri genel hükümler çerçevesinde yerine getirilecektir.

DİİB sahibi mükelleflerin ihraç kaydıyla aldıkları malları ihraç edememeleri ya da süresinden sonra ihraç etmeleri durumunda, belge kapsamında ihraç kaydıyla yapılan söz konusu teslim, ihraç kaydıyla teslim olmaktan çıkar ve mahiyet itibarıyla yurtiçi mal teslimine dönüşür. Bu durumda, daha önce DİİB sahibi mükellef tarafından indirim konusu yapılamayan KDV tutarı, ihraç kaydıyla teslim edilen malların ihracatı için öngörülen sürenin dolduğu tarihi izleyen günü içeren vergilendirme döneminde bu vergilendirme dönemini içerisine alan takvim yılı aşılmamak kaydıyla) indirim hesaplarına alınmak suretiyle indirim konusu yapılabilecektir. Malların ihraç edilmesi durumunda ise indirim hesaplarına alınan bu tutarlar ihracattan kaynaklanan KDV iade taleplerinde iade hesabına dâhil edilebilecektir.

Yeni KDVGUT'nin III/C-5.6-İndirimin Zamanı başlıklı bölümünde aşağıdaki açıklama mevcuttur.

*“Öte yandan Kanunun (11/1-c) ve geçici 17'nci maddeleri uyarınca satıcı tarafından ihraç kayıtlı teslim kapsamında teslimi gerçekleştirilen mallara ilişkin KDV, alıcı tarafından malın teslimi anında indirilecek KDV hesaplarına intikal ettirilmemektedir. Alıcı tarafından söz konusu alım nedeniyle yüklenilen KDV, süresi içinde ihracatın gerçekleşmemesi durumunda indirilecek KDV olarak kayıtlara intikal ettirilebilmektedir. Dolayısıyla bu durumda alıcının **ihracat için verilen sürenin son gününü izleyen gün** itibarıyla indirim imkanı doğan vergiyi, **bu günü** içine alan takvim yılı aşılmamak kaydıyla indirim konusu yapması mümkündür.”*

Örnek: DİİB belgesi kapsamında 1 yıl içinde ihracat yapılması gerekmektedir. 15.08.2014 günü DİİB ile girdi mal alınmış olsun. 15.08.2015 tarihine kadar bu girdiler ile üretilen

malların ihraç edilmesi gerekmektedir. 15.08.2015 günü ihracatın gerçekleştirilememesi durumunda ne olacaktır? 2014 resmi defterleri de yazdırılmıştır. Acaba indirim hakkı kaybedilmiş midir? Hayır, indirim hakkı kaybedilmemiş, henüz yeni oluşmuştur. Yukarıdaki tebliğ açıklamasına göre, DİİB sahibi mükellef, gerekli cezaları ile birlikte 2015 yılında vergi dairesine ödemek zorunda kalacağı KDV'yi 2015 yılı sonuna kadar indirim konusu yapabilecektir. Asıl olan, ihracatın gerçekleşmediğin kesinleştiği, vergi dairesine'de KDV'nin ödeneceği 2015 takvim yılının aşılmasıdır. Bu ödenecek KDV, söz konusu malların ihraç edilmesi halinde yüklenim KDV olarak diğer şartların da gerçekleşmesi halinde ihracat istisnası kapsamında KDV iadesi talebine konu olabilecektir.

7. İADE TALEPLERİNİN YERİNE GETİRİLMESİ

DİİB sahibi mükelleflere ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranacaktır:

- Standart iade talep dilekçesi,
- İhraç kaydıyla teslim faturaları veya listesi,
- Gümrük beyannamesi veya listesi,
- DİİB onaylı örneği,
- KDV Kanunu'nun geçici 17. maddesi uygulamasında aranan, satıcı veya alıcılar nezdinde düzenlenmiş olan özel amaçlı YMM raporu,
- İhraç kaydıyla teslimin yapıldığı döneme ait indirilecek KDV listesi.

1. Mahsuben İade

DİİB sahibi mükelleflere ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilecektir.

2. Nakden İade

DİİB sahibi mükelleflere ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden kaynaklanan ve 5.000 TL'nı aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilecektir. İade talebinin 5.000 TL'nı aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilecektir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilecek ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülecektir.

8. DİİB KAPSAMINDA “EŞDEĞER EŞYA” TESLİMLERİNİN TECİL-TERKİN KAPSAMINDA YAPILABİLMESİ MÜMKÜN HALE GELMİŞTİR

Yeni tebliğin II/A-9.4 numaralı ve “Uygulama Kapsamında Teslim Edilebilecek Mallar” başlıklı bölümünde aşağıdaki yeni düzenlemeye yer verilmiştir:

“Dahilde işleme rejimi kapsamında alınan maddelerin, işlendikten sonra elde edilen mamul mal içerisinde ihraç edilmesi esastır. Önceden satın alınan maddeler kullanılmak suretiyle vücuda getirilen ve söz konusu rejim kapsamında ihraç edilen malların bünyesine giren maddelerin (eşdeğer eşya) belge kapsamında olsa dahi sonradan belge sahiplerine tesliminde veya ithalinde KDV tahsil edilmeksizin işlem yapılması mümkündür. Ancak bu uygulama kapsamında DİİB sahibi mükellefin veya ihracatçının iade talebi DİİB kapatılmadan yerine getirilmez”

Düzenlemede de yer verildiği üzere, DİİB kapsamında alınan maddelerin, işlendikten sonra elde edilen mamul mal içerisinde ihraç edilmesi esastır. Ancak, bazı durumlarda önceden satın alınan maddeler kullanılmak suretiyle dahilde işleme rejimi kapsamında ihracat yapılmış

olabilir. Buna dahilde işleme rejiminde ihraç edilen mamul bünyesinde “eşdeğer eşya” kullanımı denilmektedir. Yeni tebliğ ile getirilen düzenlemeye göre, ihraç edilen malın bünyesine giren maddelerin DİİB kapsamında olsa dahi sonradan belge sahiplerine tesliminde veya ithalinde KDV tahsil edilmeksizin işlem yapılmasının mümkün olduğu açıklanmıştır. Ancak bu uygulama kapsamında DİİB sahibi mükellefin veya ihracatçının iade talebi DİİB kapatılmadan yerine getirilmeyecektir.

Eşdeğer eşya uygulaması nedeniyle KDV ödeyerek satın aldığı girdileri kullanarak vücuda getirdiği ürünü ihraç eden ve bunun karşılığında da DİİB kapsamında KDV ödemeyerek söz konusu girdi veya eşdeğer eşyasını temin etme hakkı kazanan mükellefin KDV ödeyerek satın aldığı girdilere ilişkin KDV’yi, başlangıçta iade olarak talep etmesi mümkün değildir. İade edilecek KDV’nin hesabı, eşdeğer eşya uygulaması nedeniyle DİİB kapsamında KDV ödemeksizin girdi temininden sonra yapılır. Bu durumda iade edilecek KDV, ihracata genel vergi oranı uygulamak suretiyle bulunacak tutardan, DİİB kapsamında girdi temininde ödemediği KDV tutarının düşülmesi suretiyle bulunan tutarı aşamaz.