

SİRKÜLER
Sayı: 2014/117

İstanbul, 03.06.2014
Ref: 4/117

Konu:

YENİ KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE KDV KANUNU GEÇİCİ 17. MADDESİNE GÖRE DAHİLDE İŞLEME İZİN BELGESİ KAPSAMINDA TESLİMLERDE KDV İSTİSNASI UYGULAMASI VE KDV İADESİ

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. Bu sirkülerimizde **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.

1) DİİB sahibi mükelleflere teslim yapacak mükelleflerin imalatçı olması şartı kaldırılmıştır:

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 yapılmıştır.

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.

2) DİİB sahibi mükelleflerin imalatçı olması şartı aranmayacaktır:

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 Kararı¹ 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.**”*

3) DİİB sahibi mükellef ürettiği malları yine DİİB sahibi başka bir mükellefe teslim edebilecektir:

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”*

¹27.01.2005 tarihli ve 25709 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

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.

4) Geçici 17. madde kapsamında iadesi talep edilebilecek KDV tutarının hesaplanması:

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 üretimi 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 hesaplariken, 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.

5) İhracatın Belgede Öngörülen Süre ve Şartlara Uygun Olarak Yapılmaması:

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 ziyayı 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.

6) İade taleplerinin yerine getirilmesi:

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.

7) DİİB kapsamında "esdeğer eşya" teslimlerinin tecil-terkin kapsamında yapılabilmesi mümkün hale gelmiştir:

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.

Saygılarımızla,

**DENGGE İSTANBUL YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

(*) Sirkülerlerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirkülerlerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

(**) Sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

Erkan YETKİNER

YMM

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Ortak

eyetkiner@mazarsdenge.com.tr

Güray ÖĞREDİK

SMMM

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür

gogredik@mazarsdenge.com.tr