

Ana Sayfa > MEVBANK > Dergi > LEBİB YALKIN MEVZUAT DERGİSİ > 2014 Ekim Sayı: 130 > Dahilde İşleme ve Geç Kab. Rejimlerinde Tecil-Terkin

MDERGI/8799A.038

(Ekim 2014 Sayı 130)

Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimleri Kapsamında

Tecil-Terkin Uygulaması

Seyhan KANDEMİR

Vergi Dairesi Müdür Yrd.

Özet

KDV Kanunu'nun geçici 17'nci 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 ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilmektedir.

Geçici 17'nci maddenin uygulaması, mülga 83 seri no.lu KDV Genel Tebliğinde düzenlenmiş, 95, 98 ve 120 seri no.lu mülga tebliğler ile de söz konusu tebliğde bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu kapsamda yapılacak teslimler yeni KDV Genel Uygulama Tebliğinin "II/A-9. Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimleri Kapsamında İhraç Edilecek Malların Üretiminde Kullanılan Girdilerin Temininde Tecil-Terkin Uygulaması" başlığı altında düzenlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Dahilde işleme, geçici kabul, tecil-terkin, indirim, iade.

1. Giriş

Dahilde işleme ve geçici kabul rejimleri; ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak olan hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul, ara malı ve ambalaj malzemelerinin ithal edilmesi halinde, ithalde ödenmesi gereken vergilerin ödenmeyerek ertelenmesini ve bu girdiler kullanılmak suretiyle üretilen malların ihraç edildiğinin tevsiki halinde, daha önce ertelenen vergilerin terkin edilerek verilen teminatların çözülmesini sağlamaya yönelik düzenlemelerdir.

Dahilde işleme ve geçici kabul rejimleri kapsamında ithal edilen maddeler için KDV'nin ödenmemesi, yurt içinde benzer mallara ise KDV uygulanması üzerine yerli mallar aleyhine oluşan rekabet eşitsizliğini gidermek üzere, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na , 4369 sayılı Kanunla eklenen geçici 17'nci madde ile bu kapsamda ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerin tesliminde bölgeler, sektörler veya mal grupları itibariyle Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (11/1-c) maddesi hükmüne göre işlem yaptırma konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir.

Söz konusu yetkiye dayanılarak yayımlanan 16/4/2001 tarih ve 2001/2325 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla dahilde işleme izin belgesi kapsamında ihraç edilecek ürünlerin imalinde kullanılacak maddelerin dahilde işleme izin belgesine sahip mükelleflere tesliminde sektörel ayırım yapılmaksızın 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesinde düzenlenen tecil-terkin kapsamında işlem yapılabileceği karara bağlanmıştır.

01/05/2014 tarihinde yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile bugüne kadar uygulanan Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, yürürlükten kaldırılmış, kaldırılan Tebliğlere yapılan atıfların bu yeni Tebliğin ilgili bölümlerine yapılmış sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Yeni Tebliğin (II/A-9) bölümünde dahilde işleme ve geçici kabul rejimleri kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılan girdilerin temininde tecil-terkin uygulaması düzenlenmiş olup uygulamanın genel esasları aşağıda açıklanmıştır.

2. Kapsam

2.1. İhracat Süresi

3065 sayılı Kanunun geçici 17'nci maddesinin uygulanmasında ihracat süresi olarak aynı Kanunun (11/1-c) maddesindeki üç aylık süre yerine dahilde işleme izin belgesinde öngörülen süreler esas alınır.

2.2. İhracatın Şartlara Uygun Olarak Gerçekleştirilmemesi

Dahilde işleme rejimi kapsamında ihracatın şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde zamanında alınmayan vergi, -Kanunun (11/1-c) maddesindeki uygulamadan farklı olarak- vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilir.

2.3. DİİB Belgesi Sahibinin Ürettiği Malları Diğer DİİB Belgeli Mükellefe Teslimi

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'in girdisi mahiyetinde olması ve her bir DİİB'in dahilde işleme mevzuatına uygun olarak kapatılması gerekir.

2.4. DİİB Sahibi Mükelleflerin İhraç Kayıtlı Tesliminde İade Edilecek KDV

3065 sayılı Kanunun geçici 17'nci 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.

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.

- (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.

3.Uygulamadan Yararlanacak Mükellefler

Mülga 95 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde , 03.07.2005 tarihinden itibaren, KDV Kanunu'nun (17/1) maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların aynı Kanunun geçici 17'nci 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 yönündeki düzenleme yeni Tebliğ ile kaldırılarak dahilde işleme rejimi kapsamında belge almış

alıcıların 3065 sayılı Kanunun geçici 17'nci maddesi kapsamında KDV ödemeksizin mal alımı yapmaları için ayrıca "imalatçı" vasfını haiz olmalarının gerekmediği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre 3065 sayılı Kanunun 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,yeterlidir.

4.Uygulama Kapsamında Teslimde Bulunabilecek Satıcılar

DİİB sahibi mükelleflere belge kapsamındaki hammadde ve yardımcı madde niteliğindeki malların tecil-terkin sistemi çerçevesinde teslimi ihtiyaridir.

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.

5.Uygulama Kapsamında Teslim Edilebilecek Mallar

5.1. Kapsam

DİİB sahibi mükellefler, bu belgede yer alan maddeleri, 3065 sayılı Kanunun geçici 17'nci maddesinde hükme bağlanan tecil-terkin sisteminden yararlanarak teslim alabilirler.

DİİB'de belirtilen miktardan fazla maddenin bu Tebliğle belirlenen tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alınması mümkün değildir.

Ayrıca, tecil-terkin uygulaması mal teslimleri bakımından geçerli olup, hizmet ifaları bu kapsama girmez.

5.2. Belge Kapsamındaki Alımlarda Rakamsal Alt Limit

3065 sayılı Kanunun geçici 17'nci maddesi kapsamındaki teslimler nedeniyle düzenlenecek faturalarda, her bir mal türüne ilişkin KDV hariç bedelin 2.500 TL'yi (tekstil-konfeksiyon sektöründe pamuk, yün, iplik ve kumaş dışındaki mallarda 500 TL) aşması zorunludur. Belge kapsamında teslim edilen birden fazla mal türünün aynı faturada gösterilmesi durumunda bu sınırlar her bir mal türü için ayrı ayrı aranır.

Fonksiyonel olarak ve ticari açıdan bütünlük arz eden malların faturada ayrı ayrı gösterilmesi halinde yukarıda belirtilen rakamsal tutarların hesaplanmasında bütünlük arz eden söz konusu mallara ait toplam tutar dikkate alınır.

Örnek 1: Şişe bedeli ile kapak bedelinin aynı faturada ayrı ayrı gösterilmesi durumunda şişe ve kapak bedelinin KDV hariç toplam tutarı 2.500 TL'yi aşarsa tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem yapılır.

Aynı malın tekstil-konfeksiyon sektörü ile birlikte diğer sektörlerde de kullanılıyor olması halinde, söz konusu tutarlar ayrı ayrı dikkate alınır.

Örnek 2: Hem sağlık sektöründe hem de tekstil-konfeksiyon sektöründe girdi olarak kullanılan poliöl ve izosiyanat gibi poliüretan türevlerinin, sağlık sektöründe faaliyet gösteren DİİB sahibi firmalara tesliminde 2.500 TL, tekstil-konfeksiyon sektöründe faaliyet gösteren DİİB sahibi firmalara tesliminde 500 TL alt limit geçerlidir.

Satın alınan malların bozukluk, istenilen nitelikte olmama vb. nedenlerle satıcıya iade edilmesi sonucu teslim bedelinin yukarıda belirtilen limitlerin altına düşmesi halinde, söz konusu satış işlemine ilişkin olarak düzenlenen ilk faturanın yukarıda belirtilen limitlerin üzerinde olması kaydıyla, belge sahiplerine ihraç kaydıyla teslimlerle ilgili olarak tecil-terkin sistemi kapsamında işlem yapılmaya devam edilir.

5.3. Eş Değer Eşya Uygulaması

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 (eş değer 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.

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.

6. Tecil-Terkin Uygulaması

6.1. Kapsam

DİİB'de yer alan malların alımlarında tecil-terkin sistemi kapsamında işlem yapılmasını isteyen mükellefler, DİİB'i satıcılara ibraz ederek, hesaplanan KDV'nin kendilerinden tahsil edilmemesini talep ederler.

3065 sayılı Kanunun geçici 17'nci maddesi kapsamında işlem yapan satıcılar, öncelikle talep edilen malın, belgedeki cins ve miktara uygun olup olmadığını, daha önce ithal edilen ve/veya satın alınan miktarları da göz önüne alarak belirler ve düzenleyeceği faturada toplam bedel üzerinden KDV hesaplar, ancak alıcıdan tahsil etmez.

Satıcılar, DİİB'e istinaden yaptıkları teslimlerde, söz konusu belgenin "İthal Edilen Maddelerle İlgili Bilgiler" bölümünü bu kapsamdaki teslimlerine uygun şekilde doldurarak imzalar ve kaşelerler.

Bu şekilde şerh düşülen belgelerin bir fotokopisi, belge sahibi tarafından imza ve kaşe tatbik edilmek suretiyle onaylanır ve satıcıya verilir.

Tecil-terkin uygulaması kapsamında teslim edilen mallar için düzenlenen faturaya; "3065 sayılı KDV Kanununun Geçici 17'nci maddesi hükmü gereğince KDV tahsil edilmemiştir." ibaresi yazılır.

Kapsama giren ve girmeyen teslimlerin birlikte yapılması halinde, tecil-terkin uygulanabilecek ve uygulanamayacak olan mallar için ayrı ayrı fatura düzenlenir.

6.2. Tecil Edilecek Verginin Hesabı

Tecil edilecek vergi miktarı, mükellefin ihraç kaydıyla teslimleri nedeniyle hesaplanan vergi tutarından fazla olamaz. Ancak mükellefin ödenmesi gereken vergi tutarı, ihraç kaydıyla teslimleri nedeniyle hesaplanan vergi tutarından az ise bu tutar esas alınır. İhraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarından tecil edilemeyen bir kısım varsa, bu kısım imalatçı mükellefe iade edilir.

6.3. İhracatın Tevsik Edilme Şartı

3065 sayılı Kanunun geçici 17'nci maddesi kapsamında tecil edilen KDV, dahilde işleme rejiminde öngörülen süreler içinde ihraç edildiğinin tevsik edilmesi kaydıyla terkin edilir.

Terkin işleminin yapılabilmesi için öncelikle dahilde işleme rejimi kapsamında teslimin yapıldığı döneme ait beyannamenin verilme süresi içinde, alıcılar tarafından onaylanarak verilen DİİB'in örneği veya bu belgenin tarih ve sayısı ile satılan malın cins, miktar ve tutarına ilişkin bilgilerle satıcı tarafından onaylanan bilgileri ihtiva eden liste bağlı olunan vergi dairesine bir dilekçe ekinde verilir.

Bu belgelerle birlikte satış faturalarının fotokopisi veya fatura bilgilerini içeren firma yetkililerince kaşeli ve imzalı bir liste de dilekçelere eklenir.

6.4. DİİB Raporu

3065 sayılı Kanunun geçici 17'nci maddesi kapsamında satın alınan maddelerle imal edilen malların süresi içinde ihraç edildiği yukarıda sayılan belgelere ek olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenecek bir raporla tespit edilir. Bu rapor alıcı tarafından, tecil-terkin kapsamındaki alışlarına ilişkin olarak düzenlenebileceği gibi, satıcı tarafından bu kapsamdaki satışlarına ilişkin olarak da düzenlenebilir.

Söz konusu raporlarda, imalat kayıtlarındaki bilgiler esas alınarak üretim analizi ve randıman hesapları yapılır. Satıcı nezdinde düzenlenecek raporlarda, alıcılardan alınan bilgilere dayanılarak işlem yapılabilir.

Düzenlenecek raporlarda;

- DİİB'in tarih ve sayısı,
- Belgenin geçerlik süresi,
- İhracata ilişkin gümrük beyannamelerinin tarih ve sayısı,
- Fiili ihracat tarihleri,
- İhraç edilen malların cinsi, miktarı ve tutarı,
- İhracatın süresi içinde yapılıp yapılmadığı,

hususlarına ilişkin bilgilere yer verilir ve rapora ilgili mevzuat uyarınca gümrük beyannamesinin veya beyannamelerdeki bilgileri içeren liste ya da gümrük beyannamesi yerine geçen belgenin örneği eklenir.

Alıcı nezdinde düzenlenen raporda, ihraç edilen malların üretiminde kullanılan maddelerin satıcılar itibarıyla ayrı ayrı olmak üzere cins, miktar ve tutarı da yer almalıdır. Satıcı nezdinde düzenlenen rapor ise DİİB kapsamındaki tüm satışları kapsayabileceği gibi sadece belirli alıcılara yapılan satışlara ilişkin de düzenlenebilir. Bu durumda satıcı nezdinde DİİB kapsamındaki alışlarına yönelik rapor düzenlenmeyen alıcılar nezdinde düzenlenen raporlar dikkate alınır.

Bu raporların ihracatın yapıldığı her dönem için ayrı ayrı düzenlenmesine gerek yoktur. Her bir belge bazında tecil-terkin uygulaması kapsamında yapılan tüm alışları kapsayacak şekilde tek bir rapor da düzenlenebilir.

Satıcı veya alıcılar nezdinde düzenlenmiş olan söz konusu raporun satıcı tarafından bağlı olduğu vergi dairesine ibrazı suretiyle tecil edilen verginin terkinin sağlanır.

7.İhracatın Süre ve Şartlara Uygun Olarak Yapılmaması

DİİB sahibi mükelleflere yapılan teslimlere ilişkin tecil edilen KDV'nin terkinin 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 edilir.

Bu çerçevede; belge sahibi alıcının tecil-terkin sistemine göre KDV ödemediği 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 yapılır.

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'nci maddesine göre tahsil edilmesini teminen belge sahibi alıcının vergi dairesine bildirmesi üzerine alıcının bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından alıcı adına gerekli tarhiyat yapılır.

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

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 (ancak her hâlükârda bu vergilendirme dönemini içerisine alan takvim yılı aşılmamak kaydıyla) indirim hesaplarına alınmak suretiyle indirim konusu yapılabilir. Malların ihraç edilmesi durumunda ise indirim hesaplarına alınan bu tutarlar ihracattan kaynaklanan KDV iade taleplerinde iade hesabına dâhil edilebilir.

8.Satıcıların KDV Beyanı

Bu kapsamda yapılan teslimler için 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi uygulamasına ilişkin yapılan açıklamalara göre işlem yapılır. "İhraç Kaydıyla Teslimlere İlişkin Bildirim" tablosunda yapılacak beyan, tablonun "İşlem Türü" listesinden "702" kod numaralı satırı seçilmek suretiyle yapılır.

9.İade

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

- Standart iade talep dilekçesi,
- İhraç kaydıyla teslim faturaları veya listesi,
- Gümrük beyannamesi veya listesi,
- DİİB onaylı örneği,
- 3065 sayılı Kanunun geçici 17'nci maddesi uygulamasında aranan, satıcı veya alıcılar nezdinde düzenlenmiş olan özel amaçlı YMM raporu,
- İhraç kaydıyla teslim yapıldığı döneme ait indirilecek KDV listesi.

9.1. 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 getirilir.

9.2. Nakden İade

DİİB sahibi mükelleflere ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir.

Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

10.İade Hakkının İndirim Yoluyla Kullanılması

3065 sayılı Kanunun geçici 17'nci maddesi kapsamındaki ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iade alacaklarının, indirim yoluyla telafi edilebilmesi mümkündür. Bu tercihi yapan mükellefler, tecil edilemediği için iadesi gereken KDV tutarlarını ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinin "İndirimler" kulakçığının "İndirimler" tablosunda "107" kod numaralı satır aracılığıyla indirim konusu yapabilirler ve bu işlem için indirilecek KDV listesi vermezler.

11.Yorum ve Öneriler

3065 sayılı Kanunun geçici 17'nci maddesi kapsamındaki tecil-terkin ve iade uygulaması ile ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinde bazı hususlar tam olarak açıklanmamış ve yoruma açık bırakılmıştır. Aşağıda sıraladığımız konular hakkında uygulamada yaşanan ya da yaşanması muhtemel tereddütlerin, idare tarafından yayımlanacak tebliğ ya da sirküler ile giderilmesi gerektiği düşünülmektedir.

11.1. DİİB kapsamında KDV ödenmeden ithal edilen girdilerle üretilen malların Kanunun (11/1-c) maddesine istinaden ihraç kaydıyla teslimine ilişkin bir açıklamaya bu Tebliğ'de yer verilmemiştir. Bu şekilde imal edilen malların ihraç kayıtlı teslimine konu edilip edilemeyeceği, edilecekse iade tutarıyla ilgili yeni düzenlemelerin bu teslimler için de geçerli olup olmayacağı hususunun açıklanmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

11.2. Tebliğde ihraç kaydıyla teslim edilen malların süresinde ihraç edilememesi nedeniyle indirim konusu yapılabilmesi için, tarh edilen verginin ödenmiş olması şartı aranmamıştır. Ancak alıcı adına tarh edilip ödenmeyen bir verginin indirim konusu yapılıp yapılmayacağı hususunun, - uygulamada ödenmiş olma şartının aranacağı düşünüldüğünden- açık bir şekilde ifade edilmesi yararlı olacaktır.

11.3. İhracatın süresinde gerçekleşmemesi ile ilgili olarak açıklığa kavuşturulması gereken bir başka konu da, satıcı firmanın ihraç kayıtlı teslimine konu KDV'nin tamamı için "İade Edilecek KDV" pozisyonunda olması durumunda nasıl işlem yapılacağıdır.

Satıcı tarafından verilen beyannamede; ihraç kayıtlı teslimine konu KDV'nin tamamının, "İade Edilecek KDV" olarak beyan edildiği durumda zamanında alınmayan bir KDV'den bahsedilemeyecektir. Beyannamede gösterilen "İade Edilecek KDV" tutarı henüz iade olarak alınmadığından haksız iade de söz konusu olmayacaktır. Böyle bir durumda alıcı adına cezalı tarhiyat yapılması da tartışmalı olacaktır. Tebliğde yapılan açıklamaların bu işlemler nedeniyle "İade Edilecek KDV" beyan eden mükellefler açısından da uygulanıp uygulanmayacağı tereddüt konusudur.

11.4. Tebliğde DİİB kapsamında ihraç kayıtlı teslim eden bir mükellefin iade alabileceği KDV tutarının, ihraç kayıtlı teslim nedeniyle hesaplayıp tahsil etmediği KDV tutarından, bu ürün için ödemediği KDV tutarı düşüldükten sonra kalan tutardan fazla olamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Böyle bir durumda bu işlemlerde KDV Kanununun (11/1-c) kapsamında yapılan teslimlerden farklı olarak "yüklenilen KDV" nin esas alındığı görülmektedir. Bilindiği gibi Kanunun (11/1-c) maddesinde hesaplanan ve beyan edilen fakat alıcıdan tahsil edilmemiş olan KDV'nin tecil-terkini veya iadesi söz konusudur. Yüklenilen KDV tutarının iadeye esas alınması; ancak satıcının yaptığı teslimlerin istisnaya tabi olması, başka bir deyişle bu teslimleri üzerinden KDV hesaplamaması ve beyannamesinde de hesaplanan KDV beyan etmemesi ya da yasanın öngördüğü zorunluluklar nedeniyle indirimli orana tabi teslimde bulunması nedeniyle yüklenilen KDV tutarlarının alıcıdan tahsil ettiği KDV tutarlarından daha fazla olduğu durumlar için söz konusu olabilir.

11.5. DİİB kapsamında ürettiği malları ihraç kaydıyla satan mükelleflerin bu teslim ile ilgili KDV iade taleplerinde ortaya çıkan başka bir sorun da beyannamenin doldurulması esnasında çıkmaktadır. İhraç kaydıyla teslimin ilgili dönem beyannamesinde beyanı sonucunda hesaplanan KDV' nin tamamı "Tecil Edilecek KDV" satırında yer alması halinde DİİB kapsamında ödemediği KDV ile ilgili bir azaltma söz konusu olup olmayacağına da İdare tarafından açıklanmasında fayda bulunmaktadır. Böyle bir durumda ihracat gerçekleştirildiğinde tecil edilen verginin tamamının terkin edilmesi yerinde olacağı düşünülmektedir.

Tebliğe göre ilgili dönem beyannamesinde hesaplanan KDV'nin tamamı "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırında yer alıyorsa, ihraç kaydıyla teslim nedeniyle hesaplanan KDV ile KDV ödenmeyen alımlar nedeniyle satıcılar veya gümrük idaresi tarafından hesaplanan KDV arasındaki farkın iadesi talep edilecektir. Ancak bu hesaplama sonucu "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırında yer almasına rağmen iadesi talep edilemeyen KDV tutarının ne şekilde beyan edileceğinin de açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Bu tutarın iade talep dilekçesinin verildiği dönem beyannamesinin "İndirimler" kulakçığının "İndirimler" tablosunun "107 Kanunun (11/1-c) ve Geçici 17'nci Maddelerinden Doğan İadelerin İndirim Yoluyla Telifisi Nedeniyle İndirilecek KDV" satırı aracılığıyla tekrar indirim hesaplarına alınmasının doğru bir uygulama olacağı düşünülmektedir.

Yine hesaplanan KDV'nin bir kısmının "Tecil Edilecek KDV" bir kısmının "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırında yer alması halinde, ihraç kaydıyla teslim nedeniyle hesaplanan KDV ile KDV ödenmeyen girdiler nedeniyle hesaplanan KDV farkının ne şekilde telifisi yapılabileceği net değildir. Böyle bir durumda bu farkın ihraç kaydıyla teslimin beyan edildiği dönem KDV beyannamesindeki "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırında yer alan tutar ile karşılaştırılarak iade talep edilecek KDV tutarına ulaşılabileceği düşünülmektedir.

11.6. KDV beyannamesinin tanziminde çözülmesi gereken önemli bir sorun ise beyannamenin "ihraç kayıtlı satışa ait bildirim" kulakçığının "Dahilde İşleme veya Geçici Kabul Rejimleri Kapsamında İhracatı Yapılacak Ürünün İmalinde Kullanılacak Malların DİİB veya GKİB Sahiplerine Kanunun Geçici 17'nci Maddesi Kapsamında Teslimi" satırının "yüklenilen KDV" kısmına KDV ödenmeyen alımlar nedeniyle satıcılar veya gümrük idaresi tarafından hesaplanan KDV arasındaki farkın yazılmasına beyanname versiyonu izin vermemektedir. İlgili satırın "Teslim Bedeli" kısmına ihraç kayıtlı teslim bedelinin yazılması halinde beyanname yüklenilen KDV yi otomatik olarak hesaplamakta ve manuel müdahaleye ise izin vermemektedir. Bu durumda beyannamenin "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırına bu farkın değil otomatik olarak hesaplanan tutarın yazılmasını mecbur kılmaktadır. Böyle bir durum mükelleflerin iade edilecek KDV olarak Tebliğde öngörülen tutarın üstünde iade talep edebilmesi ve bu durumun vergi dairesince mükellef nezdinde haksız iade tarhiyatları yapmasına neden olabilecektir. Beyanname versiyonunun bu aksaklığı giderecek şekilde güncellenmesi gerektiği düşünülmektedir.

11.7. KDV Genel Uygulama Tebliği DİİB kapsamında satın alınan maddelerle imal edilen malların süresi içinde ihraç edildiği yukarıda sayılan belgelere ek olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenecek bir raporla tespit edileceğini hüküm altına almış DİİB raporunun satıcılara veya vergi dairesine ibrazına herhangi bir süre kısıtlaması getirilmemiş bulunmaktadır. 83 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde ihracatın yapıldığı ayı takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ilgili satıcılara verileceği yönündeki düzenleme 120 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile kaldırılarak bu raporların

alıcılar nezdinde de düzenlenebilmesi imkanı getirilmiştir. KDV Genel Uygulama Tebliği de uygulamanın devamını öngörmüştür.

12.Sonuç

KDV Kanunu'nun geçici 17'nci maddesine göre, Dahilde İşleme İzin Belgesi (DİİB) 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 yapılabilmesine ilişkin uygulama usul ve esasları 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğinde düzenlenmiştir.

Söz konusu Tebliğe göre DİİB kapsamında temin edilen mallarla üretilen ürünlerin, yine DİİB sahibi bir başka mükellefe aynı madde kapsamında ihraç kayıtlı teslimi mümkündür. Bu kapsamdaki teslimlere ilişkin terkin veya iade işlemlerinin sonuçlandırılabilmesi için ikinci teslim konu malın ikinci DİİB kapsamında üretilip ihraç edilen malın girdisi mahiyetinde olması ve her iki belgenin de ilgili mevzuata uygun olarak kapatılmış olması gerekmektedir.

Tebliğde dikkat edilmesi gereken önemli bir kısıtlama getirilmiştir. Bilindiği üzere DİİB kapsamında KDV ödenmeksizin yurt içinden temin edilen girdilerle üretilen malların, ihraç kayıtlı satışı mümkün bulunmaktadır. Bu şekilde işlem yapan mükelleflere iade edilecek KDV, ihraç kayıtlı satış nedeniyle hesaplanıp alıcıdan tahsil edilmeyen KDV tutarından, ihraç kayıtlı teslim konu malın üretimi için DİİB kapsamında temin edilen girdiler nedeniyle hesaplanıp ödenmeyen KDV düşüldükten sonra kalan tutardan fazla olamayacaktır.

Tebliğ tecil-terkin kapsamında mal teslim edecek mükelleflerin imalatçı vasfını haiz olmaları şartını kaldırarak tedarikçi firmalara da bu kapsamda işlem yapabilme imkanı getirmiştir. Teslim yapacak satıcıların KDV mükellefi olmaları yeterli görülmüştür. Satıcıların bu kapsamda işlem yapmalarının ise zorunlu olmadığını, ihtiyari olduğunu belirtmiştir.

Üretilen ürünlerin DİİB süresi içerisinde ihraç edilmemesi halinde, zamanında alınmayan vergi, vergi ziyai cezası ile birlikte alıcı adına tarh edilecektir. Tebliğ bu şekilde işlem yapıldığı takdirde satıcının tecil-terkin ve iade işlemlerinin ise genel hükümler çerçevesinde yerine getirileceğini hüküm altına almıştır. Alıcı adına tarh edilen verginin indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.

DİİB kapsamındaki yurt içi işlemlerde eş değer eşya kullanım uygulanabilmesi imkanı getirilmiştir. Mülga tebliğlerde DİİB kapsamında yurt içinden temin edilen malların, ihraç edilen ürünün üretiminde bire bir kullanılma şartı aranırken yeni Tebliğ'deki düzenleme ile DİİB kapsamındaki yurt içi alımlar, DİİB kapsamındaki ithalatlarla aynı konuma getirilmiştir.

Yine Tebliğe göre terkin işleminin yapılabilmesi için öncelikle dahilde işleme rejimi kapsamında teslimin yapıldığı döneme ait beyannamenin verilme süresi içinde, alıcılar tarafından onaylanarak verilen DİİB'in örneği veya bu belgenin tarih ve sayısı ile satılan malın cins, miktar ve tutarına ilişkin bilgilerle satıcı tarafından onaylanan bilgileri ihtiva eden listenin bağlı olunan vergi dairesine bir dilekçe ekinde verilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

3065 sayılı Kanunun geçici 17'nci maddesi kapsamında satın alınan maddelerle imal edilen malların süresi içinde ihraç edildiği yeminli mali müşavirlerce düzenlenecek rapor alıcı tarafından, tecil-terkin kapsamındaki alışlarına ilişkin olarak düzenlenebileceği gibi, satıcı tarafından bu kapsamdaki satışlarına ilişkin olarak da düzenlenebilecektir.

KDV Genel Uygulama Tebliği Kanunun geçici 17'nci maddesi kapsamında ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iade alacaklarının, indirim yoluyla telafi edilebilmesinin mümkün bulunduğunu da hüküm altına almıştır.

Kaynakça

-DEĞER, Nuri, Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009

-KELECİOĞLU, M. Aykut, Katma Değer Vergisinde İstisna ve Uygulama Rehberi, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2008

-KIZILOT, Şükrü, Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010

-VURAL, Mahmut, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş KDV İade Rehberi, 1.Cilt, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2012

-KANTAR, Birol, Yeni KDV Genel Uygulama Tebliği'ne Göre Dahilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimleri Kapsamında İhraç Edilecek Malların Üretiminde Kullanılan Girdilerin Temininde Tecil-Terkin Uygulamasında Son Durum, Yaklaşım / Haziran 2014 / Sayı: 258

-3065 Sayılı KDV Kanunu

-83, 95, 98, 120 Seri No.lu KDV Genel Tebliği

-KDV Genel Uygulama Tebliği

-66 /2014-1 Sayılı KDV Sirküleri

-<http://www.vergidegundem.com/tr/circularDetails?circularId=1938654>

-<http://www.dunya.com/diib-kapsamindaki-teslimlerde-iadesi-gereken-kdv-tutarinda-yeni-uygulama-156763yy.htm>

-<http://www.dengeakademi.com/sirkulerler/2014>

-----o-----

(1) Bu yazıda yer alan görüşler tümüyle yazarına ait olup, hiçbir şekilde yazarın görev yaptığı kurumun görüşü olarak değerlendirilemez.

(2) 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete.

(3) 29.07.1998 tarih ve 23417 sayılı mük. Resmi Gazete.

(4) 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete.

(5) 03.07.2005 tarih ve 25864 sayılı Resmi Gazete.

(6) 27.01.2005 tarih ve 25709 sayılı Resmi Gazete.

(7) 29.06.2001 tarih ve 24447 sayılı Resmi Gazete.

(8) 18.08.2012 tarih ve 28388 sayılı Resmi Gazete.