

DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 05.07.2020
Duyuru No : 2020/137
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ -
TEMMUZ 2020 Sayı : 199

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

DİİB İLE YURTIÇİNDEN KDV'SİZ ALINIP İŞLENEN MALLARIN İHRAÇ ŞARTLI OLARAK KDV'LI SATIŞINI KONUSU ALAN KATILMADIĞIMIZ BİR ÖZELGE

Özet:

Maliye İdaresi 2014 yılında Dahilde İşleme İzin Belgesi (DİİB) kapsamında işlenip ihraç edilmek üzere KDV'siz hammadde tedariki yapılan hallerde, bu şekilde ödenmeyen KDV'nin ihraç kayıtlı teslim ilişkisi KDV iade hakkının hesabında indirimde konu edilmesi gerektiği söylemini ortaya atmıştır. ¹

Daha sonra Tebliğ değişikliği suretiyle uygulama farklılıkları getirilmiştir. ²

Rastladığımız bir özalgede, Tebliğlerde açıkça ifade edilmeyen yeni bir görüşe yer verilmiş olup bu görüş, DİİB sayesinde yurtiçinden KDV'siz alınıp işlenen malların ihracının, direkt ihracat veya ihraç kayıtlı teslim (KDV Kanunu Md. 11/1-c) yoluyla değil, malı KDV'li olarak fakat ihraç edilme şartı koşmak suretiyle sağlandığı hallerde, alımda ödenmeyen KDV'nin bu işlemi yapan DİİB sahibi firmadan aranacağı yönündedir.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2019 yılında 9,6 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.809 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 88.110 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

¹ KDV Genel Uygulama Tebliği'nin IV/A/1.5. bölümü.

² 7, 8 ve 11 No.lu KDV Tebliğleri

Bu özelge hakkındaki görüşlerimiz aşağıda belirtilmiştir.

1. KATILMADIĞIMIZ ÖZELGE:

Yazımızın konusunu teşkil eden özelgenin ³önemli bölümleri aşağıda sunulmuştur:

“ *Ilgide kayıtlı özelge talep formunuz ve dilekçenizin incelenmesinden, Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun geçici 17 nci maddesi kapsamında yurt içinden temin ettiğiniz hammaddeleri kullanarak imal ettiğiniz ürünlerin, KDV’li fatura düzenlenmek suretiyle dış ticaret sermaye şirketlerine ihraç edilmek üzere satışını gerçekleştirdiğiniz, ihracat işlemlerinin dahilde işleme izin belgesinde öngörülen süre içerisinde tamamlandığı, gümrük beyannamelerinde imalatçı olarak yer aldığınız belirtilerek, hususlarında Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.*

.....
.....
.....
.....

Dahilde işleme rejimi kapsamında ihracatın şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde zamanında alınmayan vergi, vergi ziyayı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilir. (NOT: Bu hüküm KDV Kanunu’nun geçici 17 inci maddesinde yer almaktadır.)

.....
.....

Diğer taraftan, DİİB sahibi mükelleflerin belge kapsamında ürettikleri malları, ihraç etmesi ve KDV Kanununun geçici 17 nci maddesi ile 11/1-c maddesi kapsamında tecil-terkin uygulayarak teslimi esas olarak benimsenmiş olduğundan, DİİB sahibinin yurt içinden KDV ÖDENMEKSİZİN SATIN ALDIĞI GİRDİLERİ KULLANARAK ÜRETTİĞİ ÜRÜNLERİN, KDV TAHSİL EDİLEREK SATIŞINDA ZAMANINDA ALINMAYAN VERGİNİN (DİİB SAHİBİ) MÜKELLEFTEN ARANACAĞI TABİİDİR.”

Görüldüğü gibi bu özelgeye konu olayda bir DİİB sahibi üretici KDV’siz olarak temin ettiği hammaddeyi işlemiş ve İHRAÇ VAADİNİ KDV’Lİ FATURA KESMEK, FAKAT İHRAÇ ŞARTI KOŞMAK SURETİYLE YERİNE GETİRMİŞTİR.

Özelgede ise, Maliye İdaresi, MÜKELLEFİN DİİB GEREKLERİNİ YERİNE GETİRMEMİŞ OLDUĞUNU VARSAYMAK SURETİYLE, bu mükelleften hammadde alımında ödemediği KDV aslının, vergi ziyayı cezasının ve gecikme faizinin alınması gerektiğini ileri sürmektedir.

³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 03.02.2020 tarih ve 39044742-KDV.11-121890 sayılı özelgesi.

2. İHRACAT GENEL MÜDÜRLÜĞÜ'NÜN KONU HAKKINDAKİ ANLAYIŞ VE UYGULAMASI:

İhracat Genel Müdürlüğü, müracaat sahiplerine DİİB vermek suretiyle KDV'siz hammadde temin etme imkanı sağlamaktadır. DİİB sayesinde KDV'siz mal alan firmalar, bu mallarla ürettikleri ürünleri ihraç ettiklerini ispat etmek suretiyle DİİB'lerini kapatılmaktadırlar.

DİİB'nin kapanması, bu belge kapsamında yapılan KDV'siz tedariklerin yasal hak olduğunun kabulü anlamına gelmektedir.

İhracat Genel Müdürlüğü, direkt ihracat yapılmışsa veya KDV yapısına bakmaksızın aracılı ihracat yapılmışsa, ihraç vaadinin gerçekleşmiş olduğunu kabul etmekte ve belgeyi kapatmaktadır.

Nitekim, özelgenin ilk paragrafında, ürünü KDV'li olarak ve ihraç etmek üzere satın alan ihracatçının düzenlediği gümrük beyannamesinde, DİİB sahibi mükellefin imalatçı olarak gösterildiği belirtilmekte olup, bunun anlamı söz konusu mükellefin bu ihracatı DİİB'si ile ilişkilendirebildiği ve belge kapatma işlemini yaptırdığı veya yaptırabileceğidir.

DİİB'nin bu şekilde kapatılabiliyor olması, DİİB uygulamalarının asıl yetkilisi olan İhracat Genel Müdürlüğü'nün KDV'li fakat ihraç şartlı satış yoluyla yapılan aracılı ihracatı, bir ihraç yöntemi olarak kabul ettiğini göstermektedir.

Zaten ilgili Tebliğ'de, KDV'li olup olmadığına bakılmaksızın, tüm aracılı ihraç işlemleri DİİB'nin kapatılması için yeterli görülmektedir. ⁴

3. BİZİM GÖRÜŞÜMÜZ:

Bizim anlayışımıza göre, DİİB ibraz edilerek KDV ödemeksizin hammadde tedarik eden firmalar, bu hammaddeyi işlemek suretiyle imal ettikleri ürünleri;

- direkt olarak ihraç ettiklerinde,
- KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesini işletmek suretiyle aracılı olarak ihraç ettiklerinde,
- KDV'li fatura keserek fakat alıcıya ihraç şartı koşarak yine aracılı olarak ihraç ettiklerinde,

ihraç vaatlerini yerine getirmekte dolayısıyla KDV'siz alımları yasal zemin kazanmaktadır.

⁴ Ekonomi Bakanlığı'nca yayınlanan ihracat 2006/12 sayılı DAHİLDE İŞLEME REJİMİ TEBLİĞİ'nin 9/2, 29 ve 30 uncu maddeleri.

Her ne kadar yazımıza konu özelgenin son paragrafında;

“..... DiİB sahibi mükelleflerin belge kapsamında ürettikleri malları, ihraç etmesi ve KDV Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında tecil-terkin uygulayarak teslimi esas olarak benimsenmiş olduğundan

ifadesi yer almakla beraber, aracılı ihracatın 11/1-c maddesi uygulanmak suretiyle yapılmasını esas olarak benimseyen hiçbir yasal hüküm mevcut değildir ve böyle bir esası belirterek Maliye İdaresi yetkisini aşmaktadır.

Kaldı ki, KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesine göre, işlem yapılıp yapılmaması mükelleflere tanınmış bir seçme hakkıdır. Bu seçimin şu veya bu şekilde yapılması ihracat teşvikleri açısından farklı sonuçlar doğuramaz.

İhracat fiilen gerçekleşmiş olmasına ve bu ihracat DiİB ile irtibatlandırılmış olmasına rağmen, KDV'li fakat ihraç şartlı satılmak suretiyle yapılan ihracatı İHRACATTAN SAYMAMAK (yurtiçi teslim muamelesi yapmak) doğru değildir.

Çünkü, her ne kadar Maliye İdaresi'nin KDV konusunda yorum yapma yetkisi var ise de, bu yetkinin kullanımında BAŞKA BİR MAKAMIN YÖNETİMİNDEKİ KONULARDA, O MAKAMIN GÖRÜŞÜNE TERS DÜŞECEK ŞEKİLDE YETKİ KULLANILMASI AÇIK BİR YETKİ AŞIMIDIR.

Nitekim aşağıdaki bölümde belirttiğimiz gibi Danıştay da, bu gibi durumlarda yetki aşımı oluştuğunu kabul etmektedir.

4. DANIŞTAY'ın GÖRÜŞÜ:

DiİB ibraz edilerek KDV'siz temin edilen malların işlenip KDV'li fatura ile fakat ihraç şartlı olarak satılması şeklindeki aracılı ihracatın, KDV açısından ihraç sayılıp sayılmayacağı konusunda herhangi bir Danıştay kararına rastlanmamıştır.

Ancak inanıyoruz ki, yazımıza konu özelge doğrultusunda bir KDV tarhiyatı yapılır ve bu tarhiyat vergi yargısına intikal ederse, Danıştay tarhiyatı uygun bulmayacaktır.

Çünkü Danıştay Maliye Bakanlığı'nın düzenleme yetkisi bulunan hallerde dahi, başka bir makamın yönetimindeki konularda Maliye İdaresi'nin söz konusu makamın görüşüne uymayan görüş ileri sürerek yetki kullanmasını uygun bulmamaktadır.

Örnek vermek gerekirse, net 150 m² nin altındaki konutlara indirimli KDV oranı uygulanması bakımından net konut alanının nasıl hesaplanacağı hakkında Maliye İdaresi tarafından yapılan yorumlar, bu teknik konunun Çevre ve Şehircilik Bakanlığı yetkisinde olduğu, bu iki Bakanlık arasında anlayış farkı bulunması halinde, teknik olarak konuya hakimiyeti bulunan Bakanlığın (Çevre ve Şehircilik Bakanlığı) görüşünün ön planda tutulması gerektiği yönünde bir Danıştay Kararı⁵ mevcut olup, bu Kararın yetki kullanımına ilişkin bölümü şöyledir:

“.....

Bakanlar Kurulu Kararında, Karar kapsamındaki mal ve hizmetleri tanımlamaya Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu belirtilmişse de, davalı idarenin düzenleme yetkisi, Yasada ve Bakanlar Kurulu Kararının uygulanması ve açık yetki verilmesi durumunda usule ilişkin hususları belirlemeyle sınırlı olup, katma değer vergisi oranı Bakanlar Kurulu kararı ile %1'e indirilen mal ve hizmetlerin tanım ve kapsamı, genel hukuk kuralları içinde ve genel kabul gören uygulamalarda belirlendiği şekilde ele alınmalıdır.

Buna göre, davalı idare tarafından Genel Uygulama Tebliği'nde net alana ilişkin yapılan düzenlemede, bir konutun katma değer vergisi uygulaması açısından ve Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği'ne göre olmak üzere iki farklı ve birbirleriyle çelişen “net alanı 150 m²'ye kadar konut” tanımlaması yapılmaktadır. Bakanlar Kurulu kararıyla %1 oranında katma değer vergisine tabi olacağı belirtilen “net alanı 150 m²'ye kadar konut”un tanımlamasında bu konuda TEKNİK DÜZEYDE DÜZENLEME VE TANIMLAMA YETKİSİ VE YETERLİLİĞİ BULUNAN Çevre Şehircilik Bakanlığı tarafından yayımlanan Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği'nin dikkate alınması gerekir. Zira, bu hususta teknik bilgi ve uzmanlığı üst düzeyde olmayan Maliye Bakanlığı'na her ne kadar tanımlama yetkisi verilmişse de bu yetkisi sınırsız olmayıp, “net alan” tanımlaması teknik bir konu olduğundan uzman kuruluşlardan görüş alınması veya bu konuda teknik düzeyde düzenleme ve tanımlama yetkisi bulunan kurumların düzenlemelerinden yararlanması “idarelerin takdir yetkilerine giren işlemleri tesis ederken mutlak ve sınırsız hareket edemeyeceklerine ilişkin idare hukuku ilkesinin” bir gereği olup bu ilkeye aykırı düşün yöntemle belirlenen dava konusu düzenlemede hukuki isabet görülmemiştir.”

⁵ Danıştay 4. Dairesi'nin 10.12.2014 tarih ve Esas No. 2014/4835 Karar No:2017/2170 sayılı kararı

5. **DİİB İBRAZ EDEREK KDV ÖDEMEKSİZİN İTHAL EDİLEN MALLARIN İŞLENİP KDV'Lİ FATURA İLE FAKAT İHRAÇ ŞARTI KOŞMAK SURETİYLE SATILMASI AÇISINDAN DURUM:**

Dikkat edilirse, yazımıza konu özelgedeki olay, DİİB belgesi sahibi mükellefin yurt içinden, KDV Kanunu'nun geçici 17. maddesi kapsamında KDV'siz hammadde alınması, bunun işlenmesi ile üretilen mamulün, KDV'li fatura ile satılması, fakat ihraç şartı koşarak ve ihraç beyannamesine kendi ünvanını imalatçı olarak yazdırarak, (DİİB ile irtibat kurarak) ihracını sağlamak suretiyle ihraç vadinin yerine getirilmesidir.

Bu özelgenin, DİİB ibraz edilmek suretiyle KDV yüklenilmeksizin hammadde ithali olaylarını kapsaması söz konusu olamaz. Çünkü bahsi geçen özelge KDV Kanunu'nun geçici 17 inci maddesindeki bir hükme haksız şekilde dayandırılmakta olup, geçici 17 inci maddenin ithalat işlemlerinde uygulanması söz konusu değildir.

DİİB ile KDV ödenmeksizin yapılan tedarikin ithalat şeklinde olması durumunda, ihraç vadinin yerine getirilmemesi halinde, DİİB'nin kapanmaması söz konusu olmakta ve bu durum Gümrük İdaresine ödenmemiş olan KDV'nin yine Gümrük İdaresince ve gümrük mevzuatı uyarınca aranmasını gerektirmektedir.

DİİB ibraz edilmek suretiyle KDV'siz mal ithali yapıldığında, ihracat 2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği uyarınca, DİİB gerekleri yerine getirildiğinde Gümrük İdareleri bu KDV'siz ithalat ile ilgili dosyayı otomatik olarak kapatmaktadır.

İhracat Genel Müdürlüğü tarafından Gümrükler Genel Müdürlüğü'ne verilen, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nca gönderilen bir görüş ve öneri raporu hakkındaki 01.10.2018 tarih ve 31429883-105.01 E.94203 sayılı yazıda;

Söz konusu görüş ve öneri raporunda, DİİB kapsamında KDV ödenmeksizin ithal edilen hammadde sarf edilmek suretiyle üretilen işlem görmüş ürünün ihraç edilmek üzere **KDV HESAPLANARAK** yurtiçi teslim şeklinde satış yapıldığının belirtildiği, ithalde alınmayan bu KDV hakkında gerekli inceleme ve değerlendirmenin yapılmasının talep edildiği ifade edilmiş, görüş ve öneri raporuna konu işlem ile ilgili mevzuata aykırı bir durum bulunmadığı, DİİB gerekleri yerine getirilmiş olduğu anlaşılarak belgenin kapatıldığı (ithalde ödenmeyen KDV ile ilgili herhangi bir sorun olmadığı) bildirilmiştir.

Görüldüğü gibi, DİİB ibraz edilmek suretiyle KDV yüklenilmeksizin ithal edilen hammaddenin işlenmesiyle elde edilen ürünün ihraç şartlı olarak KDV'li fatura ile satılması suretiyle ihracının sağlanması, ithalde ödenmeyen KDV açısından herhangi bir sorun yaratmamaktadır.

6. SONUÇ:

Maliye İdaresi'nin DİİB ibraz edilerek KDV Kanunu'nun geçici 17 inci maddesi kapsamında KDV ödenmeksizin temin edilen hammaddelerin işlenmesi suretiyle elde edilen ürünlerin KDV'li olarak, fakat ihraç şartı koşmak suretiyle ihracının sağlanmasını ihraç saymayan ve dolayısıyla ödenmemiş olan KDV'nin cezası ve gecikme faiziyle DİİB sahibinden aranmasını öngören özelgesine yukarıdaki nedenlerle katılmıyoruz.

Konumuzun dışında olmakla beraber, DİİB ibraz ederek KDV ödemeksizin hammadde temin eden imalatçı-ihracatçıların KDV iade haklarını kısıtlama amacını taşıyan ve KDV Genel Uygulama Tebliği'nin çıkarıldığı 2014 yılından beri birçok sıkıntılara yol açan, üstelik ihraç kayıtlı teslimine ilişkin hüküm ve mekanizmaya aykırı düşen idari düzenlemeleri hatalı bulduğumuzu belirtmekte yarar görüyoruz. İmalatçı-ihracatçılara tanınan, ihraç malı üretiminde kullanılmak üzere KDV yüklenilmeksizin hammadde tedarik edilebilmesi imkanı, üretilen malların KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesi kapsamında veya KDV'li olarak satılmak suretiyle aracılı ihracatı sonucu, devrolan KDV'nin süratle erimesini sağlamakta olup, bu durum, söz konusu ihracat teşvikinin doğal gereğidir.