

DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 23.02.2017
Sirküler No : 2017/028

DAHİLDE İŞLEME İZİN BELGESİ (DİİB) SAYESİNDE KDV ÖDEMEKSİZİN ALINAN HAM MADDE İLE ÜRETİLEN MALLARIN İHRAÇ KAYITLI VEYA KDV'Lİ OLARAK SATILMASININ KDV İADELERİ AÇISINDAN 11 NO.LU TEBLİĞDEN SONRAKİ DURUMU

1. KONU İLE İLGİLİ TEBLİĞ HÜKÜMLERİ :

Bu Sirkülerimizin konusunu etkileyen herhangi bir Kanun değişikliği meydana gelmemiştir.

2014 yılında KDV Genel Uygulama Tebliğinin IV/A-1.5. bölümünde, yasa değişikliği olmadığı halde ve mevcut mevzuata aykırı olarak getirilen bir kısıtlama hükmü ile bu konu ortaya çıkmıştır. (Bu hüküm hakkındaki görüşlerimiz 2014/49 sayılı Sirkülerimizde ifade edilmiştir.)

Daha sonra çıkarılan 7 ve 8 no.lu Tebliğlerle bu konu, farklı şekillere bürünmüş, son olarak 11 no.lu Tebliğ ile yeni ve önemli birkaç değişikliğe daha uğrayarak son şeklini almıştır. (Bu değişiklikler ile ilgili açıklamalarımız ise, sırasıyla 2016/87, 2016/101 ve 2017/24 sayılı Sirkülerlerimizde açıklanmıştır.)

Söz konusu Tebliğ gelişmeleri yukarıda belirttiğimiz Sirkülerlerimizle açıklanmış olduğundan, burada tekrarına gerek görmüyoruz.

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 2016 yılında 7,6 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 150'den fazla ülkede bulunan 1.401 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 67.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla 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.

Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, iktibas edilemez.

Bu Sirkülerimizin kapsamı, 11 no.lu Tebliğ ile yapılan son değişiklikten sonra gelinen durumun özetlenmesinden ibarettir.

2. DİİB SAYESİNDE KDV ÖDENMEYEREK TEMİN EDİLEN HAM MADDELERLE ÜRETİLEN MALLARIN İHRAÇ KAYITLI OLARAK (Md. 11/1-c veya Geçici 17) TESLİMİ AÇISINDAN DURUM :

Bu kapsamdaki son durum satır başlıkları ile şöyledir:

- Kısıtlama hükmü halen devam etmekle beraber, kısıtlamanın hesap şekli değişmiştir.
- İhraç kayıtlı teslim (11/1-c) ortamında ve eşdeğer eşya kullanımı halinde iade alınabilmesi için, DİİB'nin kapanmasını bekleme sorunu devam etmektedir.
- İhraç kayıtlı teslimin dış ticaret sermaye şirketlerine veya sektörel dış ticaret şirketlerine yapılması suretiyle kısıtlamadan kurtulma imkanı devam etmektedir.
- Teslimatın ihraç kayıtlı (11/1-c) olarak yapılması yerine, herhangi bir firmaya KDV'li satış yapılarak malın ihraç ettirilmesi ve ihracatı yapan firmanın KDV iadesi alması da kısıtlamadan kurtulmanın bir yoludur.

Bunlardan ilk üç husus aşağıdaki bölümlerde, sonuncu konu ise 3 no.lu bölümde açıklanmıştır.

2.1. Kısıtlanacak KDV İade Tutarının Hesabında Yeni Kural :

2014 yılında KDV Genel Uygulama Tebliğinin IV/A-1.5. bölümü ile başlatılan bu kısıtlamaya ilişkin kural, DİİB sayesinde ödenmemiş olan KDV'nin ihraç kayıtlı teslimden doğan KDV iade hakkından indirilmesi şeklinde idi.

2014/49 sayılı Sirkülerimizde belirttiğimiz gibi, bu kısıtlama yasal dayanaktan yoksun olmasının yanı sıra, ham madde KDV oranı ile ihraç kayıtlı teslim konu KDV oranının farklı olduğu durumlarda yanlış ve kabul edilemez sonuçlar vermekteydi.

Yeni tanıma göre, ihraç kayıtlı teslim matrahından, DİİB sayesinde KDV ödenmeksizin yapılan alıma ilişkin matrah indirilecek, KDV iade tutarı, aradaki farkın genel KDV oranı (0,18) ile çarpılması suretiyle bulunan tutarla sınırlı olacaktır.

Bu kural değişikliği, DİİB sayesinde KDV siz alınan mallar ile ihraç kayıtlı olarak satılan malların genel KDV oranına tabi olduğu durumda kısıtlama tutarını değiştirmemektedir.

Yeni tanım, temindeki KDV oranı ve/veya ihraç kayıtlı teslimdeki KDV oranının indirimli (%1, %8) olduğu durumlarda kısıtlama tutarını eski tanıma göre azaltıcı veya arttırıcı etki yapmaktadır.

ÖRNEKLER :

Aşağıdaki örneklerde tanım değişikliğinin etkileri açık şekilde görülmektedir.

ÖRNEK 1 :

Mükellef (A), DİİB sayesinde, 60.000.000 TL matrah üzerinden %18 hesabı ile 10.800.000 TL'yi ödemeksizin temin ettiği alüminyum kütükleri kullanarak ürettiği profilleri 100.000.000 TL bedelle ve 18.000.000 TL KDV hesaplayıp, ihracatçıdan tahsil etmemek suretiyle, ihrac kayıtlı teslimde bulunmuştur.

Kısıtlamanın eski tanımına göre, kısıtlama tutarının hesap şekli, normalde 18.000.000 TL olması gereken KDV iade hakkından, 10.800.000 TL indirilmek suretiyle iadenin 7.200.000 TL'ye çekilmesi şeklindedir.

Yeni hesap şekli ise, 100.000.000 TL'lik ihrac kayıtlı teslim matrahından DİİB sayesinde KDV'si ödenmeyen malın matrahı olan 60.000.000 TL'nin indirilmesi, KDV iade tutarının, kalan 40.000.000 TL'nin genel KDV oranı (%18) ile çarpılması suretiyle bulunan $(40.000.000 \times 0,18=)$ 7.200.000 TL ile sınırlanmasıdır.

Görüldüğü gibi hem ham madde hem ihrac kayıtlı teslime konu ürün, %18 oranda KDV'ye tabi olduğu için hesap şeklinin değişikliği sonucu etkilememiştir.

ÖRNEK 2 :

Mükellef (B) DİİB sayesinde, 60.000.000 TL matrah üzerinden %18 hesabı ile 10.800.000 TL'yi ödemeksizin temin ettiği kimyevi maddeleri kullanarak ürettiği, tekstilde (iplik yapımında) kullanılabilir %8 KDV oranına tabi elyafı 100.000.000 TL bedelle ve 8.000.000 TL KDV hesaplayıp, ihracatçıdan tahsil etmemek suretiyle, ihrac kayıtlı teslimde bulunmuştur.

Kısıtlamanın eski tanımına göre, kısıtlama tutarının hesap şekli, normalde 8.000.000 TL olması gereken (gerçek yüklenim 8.000.000 TL'yi aşıyorsa, aşan kısım da iade edilebilir) KDV iade hakkından, 10.800.000 TL indirilmesi (dolayısıyla bu mükellefe hiç iade yapılmaması) şeklinde idi.

Yeni hesap şekli ise, 100.000.000 TL'lik ihrac kayıtlı teslim matrahından DİİB sayesinde KDV'si ödenmeyen malın matrahı olan 60.000.000 TL'nin indirilmesi, KDV iade tutarının, kalan 40.000.000 TL'nin genel KDV oranı (%18) ile çarpılması suretiyle bulunan $(40.000.000 \times 0,18=)$ 7.200.000 TL ile sınırlanmasıdır.

Bu sınır KDV iadesinin ihrac kayıtlı teslim unsuru ile ilgilidir. Şayet mükellefin fiilen yüklendiği KDV indirimli oran üzerinden hesapladığı KDV'den fazla ise aradaki fark yurtiçi teslim KDV'si faslından (29/2.maddeye göre) ayrıca alınabilmektedir. Bu örneğimizdeki mükellefin ihrac kayıtlı olarak teslim ettiği mal için fiilen yüklendiği KDV'nin, yatırım KDV'leri (aktifleştirilmiş ATİK KDV yüklenimleri nedeniyle) 18.000.000 TL olduğunu varsayarsak, normal şartlarda bu mükellef 8.000.000 TL sini ihrac kayıtlı teslim kapsamında, kalan 10.000.000 TL si indirimi oranda KDV'li teslim faslından olmak üzere toplam 18.000.000 TL iade alabilir. Ancak örneğimize göre bu mükellefin ihrac kayıtlı teslim ile ilgili

iade hakkı 7.200.000 TL ile sınırlı olduğundan, böyle bir durumda toplam iade tutarı (7.200.000 + 10.000.000 =) 17.200.000 TL olmalıdır.

ÖRNEK 3 :

Mükellef (C), DİİB sayesinde, 60.000.000 TL matrah üzerinden %1 hesabı ile 600.000 TL'yi ödemeksizin ithal ettiği buğdayı kullanarak ürettiği makarnayı 100.000.000 TL bedelle ve 8.000.000 TL KDV hesaplayıp, ihracatçıdan tahsil etmemek suretiyle, ihraç kayıtlı teslimde bulunmuştur.

Kısıtlamanın eski tanımına göre, kısıtlama tutarının hesap şekli, normalde 8.000.000 TL olması gereken KDV iade hakkından, 600.000 TL indirilmek suretiyle 7.400.000 TL'ye çekilmesi şeklindedir.

Yeni hesap şekli ise, 100.000.000 TL'lik ihraç kayıtlı teslim matrahından DİİB sayesinde KDV'si ödenmeyen malın matrahı olan 60.000.000 TL'nin indirilmesi, KDV iade tutarının, kalan 40.000.000 TL'nin genel KDV oranı (%18) ile çarpılması suretiyle bulunan (40.000.000 x 0,18=) 7.200.000 TL ile sınırlanmasıdır.

ÖRNEK 4 :

Mükellef (D), DİİB sayesinde, 60.000.000 TL matrah üzerinden %8 hesabı ile 4.800.000 TL'yi ödemeksizin ithal ettiği kumaşı kullanarak ürettiği giyecekleri 100.000.000 TL bedelle ve 8.000.000 TL KDV hesaplayıp, ihracatçıdan tahsil etmemek suretiyle, ihraç kayıtlı teslimde bulunmuştur.

Kısıtlamanın eski tanımına göre, kısıtlama tutarının hesap şekli, normalde 8.000.000 TL olması gereken KDV iade hakkından, 4.800.000 TL indirilmek suretiyle 3.200.000 TL'ye çekilmesi şeklindedir.

Yeni hesap şekli ise, 100.000.000 TL'lik ihraç kayıtlı teslim matrahından DİİB sayesinde KDV'si ödenmeyen malın matrahı olan 60.000.000 TL'nin indirilmesi, KDV iade tutarının, kalan 40.000.000 TL'nin genel KDV oranı (%18) ile çarpılması suretiyle bulunan (40.000.000 x 0,18=) 7.200.000 TL ile sınırlanmasıdır.

KISITLAMADAN KURTULMANIN İKİ YOLU :

- İmalatçılar ihraç kayıtlı teslimlerini herhangi bir ihracatçı firma yerine, bir dış ticaret sermaye şirketine veya sektörel dış ticaret şirketine yaparsa, bu kısıtlamaya maruz kalmaz.
- Herhangi bir firmaya 11/1-c maddesini uygulamaksızın KDV'li olarak (fakat bu malın ihraç edilmesi şartıyla) satış yapılabilir. Bu şekilde de DİİB kapatılabilir. KDV ödeyerek malı almış olan firma, bu malı ihraç ettiğinde, alış KDV'si ve varsa diğer KDV yüklenimleri kadar KDV iade hakkı kazanabilir.

Bu iki imkan yukarıdaki örneklerin DİİB kullanım hallerinin tümünde geçerlidir.

2.2. Eşdeğer Eşya Kullanımı Açısından Durum :

Maliye İdaresi, DİİB sayesinde ödenmeyen KDV'leri gerekçe göstererek iade haklarını kısıtlamaya kalkışınca, DİİB sürecinde zaman zaman karşılaşılan eşdeğer eşya uygulaması bu kısıtlamayı daha karmaşık hale getirmiştir.

İdarenin kısıtlamayla birlikte yürürlüğe koyduğu eşdeğer eşya konulu hüküm (Bölüm No: IV/A-1.5.) şöyledir:

“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 tutarı, ihracat bedeli ile DİİB kapsamında KDV ödemeksizin yurtiçi ve yurtdışından temin edilen girdilerin bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı aşamaz.

Kısıtlama ortamında eşdeğer eşya durumu da varsa, KDV iadesini DİİB'nin süresinin bitiminden sonraya erteleyen bu hüküm halen yürürlüğünü korumaktadır.

ANCAK;

- İhraç kayıtlı teslimin bir dış ticaret sermaye şirketine veya sektörel dış ticaret şirketine yapılması halinde, kısıtlamanın tamamen kalkacak olması nedeniyle, bizim anlayışımıza göre böyle bir durumda yukarıda metnini verdiğimiz eşdeğer eşya konulu hükmün uygulama alanı kalmayacaktır.
- Teslimatın herhangi bir firmaya KDV'li olarak yapılmak suretiyle malın ihraç ettirilmesi de kısıtlamayı ve dolayısıyla eşdeğer eşya sorununu ortadan kaldıran bir çözüm şeklidir.

Çünkü, yukarıda metnini verdiğimiz eşdeğer eşya ile ilgili hükmün etkili olabilmesi için, ihraç kayıtlı (11/1-c) teslim durumunun ve bu teslimde kısıtlama halinin devam ediyor olması gerekir.

2.3. İhraç Kayıtlı Teslimin Dış Ticaret Sermaye Şirketine veya Sektörel Dış Ticaret Şirketine Yapılması Suretiyle Kısıtlamadan Kurtulma İmkânı Devam Etmektedir :

8 no.lu Tebliğ ile getirilmiş olan bu imkan, 11 no.lu Tebliğ ile değişikliğe uğramamış olup, halen devam etmektedir.

3. DİİB SAYESİNDE KDV ÖDENMEKSİZİN TEMİN EDİLEN HAMMADDELERLE ÜRETİLEN MALLARIN KDV'Lİ SATILMAK SURETİYLE İHRAÇ ETTİRİLMESİ ALTERNATİFİNE YÖNELİK ENGEL TAMAMEN KALDIRILMIŞTIR :

Bilindiği üzere, KDV Uygulama Genel Tebliği ile getirilmiş olan söz konusu kısıtlama hükmü ihraç kayıtlı teslimleri hedeflemektedir. Bazı imalatçılar bu sınırlamadan kurtulabilmek amacıyla, teslimatlarını KDV Kanunu 11/1-c veya

Geçici 17 inci maddesi uygulanmaksızın KDV’li fatura ile yapıp, bu şekilde teslim ettikleri malın alıcı tarafından ihracını sağlama yoluna gitmişlerdir. Doğal olarak ihracatçılar bu şekilde KDV yüklenerek alıp ihraç ettikleri malın KDV’si kadar (kısıtlama olmaksızın) KDV iadesi alabilmişlerdir.

Maliye İdaresi, bu yolu da tıkmak amacıyla 7 no.lu Tebliğ ile DİİB sayesinde KDV ödemeksizin temin edilen hammaddelerle üretilmiş olan malların KDV’li satılarak ihraç ettirilemeyeceği, böyle bir satış halinde KDV yüklenerek ihraç malı satın almış olan ihracatçıya KDV iadesi yapılmayacağı şeklinde yeni bir engel getirmiş daha sonra çıkarılan 8 no.lu Tebliğ ile KDV’li teslimin dış ticaret sermaye şirketlerine veya sektörel dış ticaret şirketlerine yapılması halinde bu şirketlere KDV iadesi yapılacağı hükme bağlanmıştı.

Son olarak çıkarılan 11 no.lu Tebliğ’de söz konusu engel tamamen kaldırılmıştır.

11 no.lu Tebliğ ile geline son duruma göre;

İmalatçılar DİİB sayesinde KDV ödemeksizin hammadde temin etmiş olsalar bile, herhangi bir firmaya bu malları ihraç edilmesi şartıyla ve KDV’li olarak (11/1-c veya Geçici 17 inci maddeyi uygulamaksızın) teslim edebilecekler, ihracatçı bu şekilde teslim aldığı malları ihraç ettiğinde KDV iadesi açısından engelle karşılaşmayacaktır.

4. KISITLAMA HÜKMÜ VE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER HAKKINDAKİ GENEL GÖRÜŞÜMÜZ :

2014/49 sayılı Sirkülerimizde ifade ettiğimiz gibi, 2014 yılında KDV Genel Uygulama Tebliği’nde kısıtlama hükmü getirilmiş olmasını yanlış ve kanuna aykırı olarak değerlendiriyoruz.

Bu kısıtlama yasaya aykırılığı yanında ihracatın teşviki açısından da hatalı olmuştur.

DİİB kapsamında KDV yüklenmeksizin hammadde temin edilmesi bir ihracat teşviki türüdür.

Bu teşvikten yararlanmış olan ihracatçı imalatçının, malını ihraç kayıtlı teslim yoluyla ihraç ettirmesi de yine kanuna dayanan ikinci bir ihracat teşvikidir. Bu iki teşvikten birlikte yararlanılmasına engel yoktur.

Kaldı ki, her iki teşvikten yararlanmak haksız KDV iadesi almak anlamına gelmediği gibi, alınabilecek iadeler devrolan KDV ile zaten sınırlıdır. Bu teşviklerden birlikte yararlanılması sadece devrolan KDV’nin daha süratli erimesi sonucu doğurmakta, Hazineden imalatçı ihracatçıya bir servet aktarımı anlamına gelmemektedir.

Kısıtlama konusunda 8 ve 11 no.lu Tebliğlerle getirilen rahatlamayı olumlu karşılıyor olmakla beraber bizim asıl görüşümüz bu kısıtlamanın tamamen ortadan kaldırılması gerektiği yönündedir.

Saygılarımızla.