

DAHİLDE İŞLEME REJİMİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NDA TECİL TERKİN UYGULAMASI

SUSPEND-ELIMINATION IMPLEMENTATION ON THE RULE OF EXPORTED INDUSTRIAL OUTPUT BASED ON TAX EXEMPT IMPORTED INPUT IN THE VALUE ADDED TAX LAW



Yeliz AKYÜZ*

ÖZ

Katma Değer Vergisi Kanunu Uygulama Genel Tebliği'nin yayımlanması ile birlikte KDVK Geçici 17'nci maddesinin uygulanmasında önemli değişiklikler olmuştur. Bu değişikliklerden sonra dahilde işleme rejiminde KDV'de tecil terkin uygulaması ve iade edilecek KDV'de had konulması ile birlikte uygulamanın nasıl olacağı makalemizin konusunu teşkil etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Dahilde İşleme Rejimi, Dahilde İşleme İzin Belgesi, Eşdeğer Eşya, Tecil –Terkin, Şartlı Muafiyet Sistemi

ABSTRACT

Significant amendments have been made in the implementation of Turkish Value Added Tax Law Temporary Article 17 following the release of Value Added Tax Law General Implementation Communiqué. This article refers to implementation following the amendments made in the rule of exported industrial output based on tax exempt imported input, that is a ratio put into effect in value added tax returns and implementation of suspend-elimination in the rule of exported industrial output based on tax exempt imported input.

Keywords: Rule of industrial output based on tax exempt imported input, Permission document on rule of industrial output based on tax exempt imported input, equivalent value goods, Suspend-Elimination, Conditional Exemption System

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

1- GİRİŞ

Ülkelerin dünya pazarlarında söz sahibi olabilmeleri; pazar paylarını artırabilmeleri yanında rekabet güçlerini geliştirebilmelerine bağlıdır. Bu amacı gerçekleştirmek için de ihracat teşvikleri büyük önem taşımaktadır. Türkiye ihracatının %50'sinden fazlasının gerçekleştirildiği dahilde işleme rejimi en önemli ihracat teşviklerindedir. DİR, işletmelerin ihraç ürünlerinin bünyesine giren ithal edilen ya da yurt içinden temin edilen girdilere ilişkin vergilerden muaf olma yoluyla dünya piyasalarında rekabet gücü kazanabilmelerine olanak sağlamaktadır.¹

Yazımızın konusunu oluşturan dahilde işleme rejiminde, KDV Uygulama Genel Tebliği'nin yayımlanması ile birlikte birçok değişiklik ortaya çıkmıştır. DİİB sahibi alıcının imalatçı olma şartının kaldırılması, satıcının imalatçı olma şartının kaldırılması, eşdeğer eşya teslimlerinde tecil terkin uygulamasındaki değişiklikler, rejim kapsamında katma değer vergisi kanunu iadesinde üst sınır getirilmesi GİBi değişiklikler dikkate alınarak KDV'de tecil terkin uygulaması makalemizde değerlendireceğimiz başlıca konulardır.

2- DAHİLDE İŞLEME REJİMİNİN KAPSAMI

2.1- Tanım

Dahilde işleme rejimi, ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak olan girdilerin ithal edilmesi durumunda, ithalde ödenmesi gereken vergilerin ödenmeyerek teminata bağlanmak suretiyle ertelenmesini ve bu girdiler kullanılmak suretiyle imal edilen malların ihraç edildiğinin tevsiki halinde, daha önce ertelenen vergilerin terkin edilerek bunlarla ilgili olarak verilen teminatların çözülmesini sağlamaya yönelik düzenlemeler bütününden oluşmaktadır.²

Dünya piyasa fiyatlarında hammadde temin etmek suretiyle ihracatı artırmak, ihraç ürünlerine uluslararası piyasalarda rekabet gücü kazandırmak, ihraç pazarlarını geliştirmek ve ihraç ürünlerini çeşitlendirmek bu rejimin uygulanma amaçlarıdır.³

2.2- Dahilde İşleme İzni

Dahilde İşleme Rejiminden yararlanabilmek için "Dahilde İşleme İzin Belgesi" alınması gerekir.

Dahilde işleme izin belgesi, ihraç amacıyla gümrük muafiyetli ithalata ve/veya yurt içi alımlara imkan sağlayan Ekonomi Bakanlığınca düzenlenen belgeyi, dahilde işleme izni ise ihraç amacıyla gümrük muafiyetli ithalata imkan sağlayan ve gümrük idaresince verilen izni ifade etmektedir. Bu iznin süresi dahilde işleme izni üzerinde kayıtlı bulunan ve izin kapsamında ithalat ve/veya ihracat işlemlerinin gerçekleştirilerek tüm istisnaların uygulanacağı dönem kadardır.⁴

2.3- Dahilde İşleme İzin Belgesi Kapsamında Türkiye'den ve Yurt Dışından Alımlarda Vergiler

Dahilde İşleme İzin Belgesi ile yurtiçi yada yurtdışından alım yapılabilmektedir. Genel olarak İt-

¹ Güven Sayılın, Coşkun Şenol, (2010), Dahilde İşleme Rejimi Ve Türk İşletmelerinin İhracatı Üzerine Etkileri, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi , Sayı:35, s.38

² Mustafa İnanç, "Dahilde İşleme Veya Geçici Kabul İzin Belgesi Kapsamındaki Mal Teslimlerinde Tecil-Terkin Uygulamasında Son Durum", Mali Çözüm, Sayı 106, Ağustos 2011, s.205

³ Özcan Avcı, "Dahilde İşleme İzin Belgesi Sahibi Mükelleflerin İhracattan Ve İhraç Kayıtlı Teslimlerden Doğan Kdv İade Taleplerinde Son Durum", Vergi Dünyası, Sayı 408, Ağustos 2015, s.19

⁴ Dahilde işleme tebliği 2006/12

halde alınmayacak vergiler; KDV, Gümrük Vergisi, Damga Vergisi ve KKDF'dir. Yurtiçi alınmayacak vergiler ise; KDV, Damga Vergisi, BSMV ve ÖTV'dir.⁵

2.3.1- İthalatta Alınan Vergiler

Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında yapılacak ithalatlarda, vergilerin ödenmemesi için gerekli şartlar Gümrük Kanunu'nun 108. maddesinde "Şartlı Muafiyet Sistemi" ve "Geri Ödeme Sistemi" olmak üzere iki bölümde düzenlenmiştir.

Şartlı muafiyet sistemi; serbest dolaşımda olmayan eşya, işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılmasından sonra Türkiye Gümrük Bölgesinden yeniden ihraç edilmesi amacıyla, gümrük vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın ve vergileri teminata bağlanmak suretiyle, dahilde işleme rejimi kapsamında geçici olarak ithal edilebilir. Eşyanın işlem görmüş ürünler şeklinde ihracı halinde, teminat iade olunur.

Geri ödeme sistemi; serbest dolaşımda bulunan eşyanın işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılmasından sonra Türkiye Gümrük Bölgesinden ihraç edilmesi halinde, bu eşyanın serbest dolaşıma girişi esnasında tahsil edilmiş olan ithalat vergileri, dahilde işleme rejimi kapsamından geri verilir.

2.3.2- Yurt İçi Alımlarda Katma Değer Vergisi

Dahilde işleme rejimi ile ilgili ilk düzenlemeler sadece ithal edilen girdiler ile ilgili olup, haksız rekabete yol açmaktaydı. Bunun üzerine Dahilde İşleme Rejimi Tebliği'nin (İhracat 2006/12) 38'inci maddenin 10 numaralı fıkrasına 1 Ekim 2014 tarih ve 29136 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "İhracat:2014/5" Tebliği ile bir cümlelik bir düzenleme eklenmiştir.

"...Dahilde işleme izin belgesi sahibi firmalar, katma değer vergisinde tecil-terkin sistemi çerçevesinde yurt içinden temin ettiği malları kullanarak ürettiği malları dahilde işleme izin belgesi sahibi alıcılara katma değer vergisinde tecil-terkin sistemi çerçevesinde yurt içinde teslim edebilir."

Bu düzenleme ile birlikte dahilde işleme izni belgesi sahibi firmalar ihraç edilecek eşyanın üretiminde kullanacağı girdileri ithal edebileceği GİBi dahilde işleme izin belgesi sahibi satıcılar aracılığıyla yurtiçinden de temin edebilir.

3- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ'NİN YÜRÜRLÜĞE GİRMESİ ile BİRLİKTE GEÇİCİ 17'NCİ MADDE UYGULAMASINDAKİ DEĞİŞİKLİKLER

İhracata yönelik mal imalatında bulunan mükelleflerin ihtiyaç duydukları yerli hammadde ve yardımcı madde alımlarında KDV ödemeksizin girdi mal temin etmelerine yarayan dahilde işleme rejimi ile ilgili usul ve esasların yer aldığı Katma Değer Vergisi Kanunu Geçici 17'inci maddenin uygulamasında Katma Değer Vergisi Kanunu Uygulama Tebliği'nin yürürlüğe girmesi ile birlikte önemli değişiklikler olmuştur.

Katma Değer Vergisi Kanunu Uygulama Tebliği'nin II/A-9'uncu bölümünde ayrıntılı olarak açıklanan Geçici 17'inci madde uygulamasındaki değişiklikleri aşağıdaki GİBi özetleyebiliriz:

3.1- DİİB Sahibi Alıcının "İmalatçı" Olması Zorunlu Değildir

Tebliğe göre, dahilde işleme rejimi kapsamında belge almış alıcıların, Geçici 17'nci madde kapsa-

⁵ Okay Kır, Tüm Yönleriyle Dahilde İşleme Rejimi, http://muhasabenet.net/haber.php?haber_id=3626, Erişim Tarihi:6 Kasım 2015

mında tecil-terkin sisteminden yararlanarak KDV ödemeksizin mal alımı yapmaları için ayrıca “imalatçı” vasfını haiz olmalarına gerek yoktur.

Mülga 83 seri numaralı KDV Genel Tebliğinin 1.4. bölümünde yer alan “tecil-terkin kapsamında satın alınan maddelerle imal edilen malların süresi içinde ihraç edildiğinin Yeminli Mali Müşavirlerce düzenlenecek bir raporla tespit edilecektir.” şeklindeki düzenleme belge sahibi mükellefin imalatçı olması gerektiği şeklinde değerlendirmelere sebebiyet vermekte idi.

KDV Uygulama Genel Tebliği'nin II/A-9.2 numaralı bölümünde geçici 17'nci madde kapsamındaki teslimlerde tecil-terkin kapsamında işlem yapılabilmesi için alıcıların KDV mükellefi olmalarının ve Dahilde İşleme İzin Belgesine (DİİB) sahip bulunmalarının yeterli olduğu, imalatçı vasfına sahip olmalarının ise gerekmediği açıklaması yapılarak bu konudaki tereddütler giderilmiştir.⁶

3.2- Satıcının “İmalatçı” Olma Şartı Kaldırılmıştır

Tebliğin II/A-9.3 numaralı bölümünde;

“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.”

şeklindeki düzenleme ile birlikte satıcının imalatçı olma şartı kaldırılmıştır.

3.3- Eşdeğer Eşya Teslimlerinin Tecil-Terkin Kapsamında Gerçekleştirilmesine Müsaade Edilmiştir

KDV Uygulama Genel Tebliği öncesinde yürürlükte olan KDV Genel Tebliğlerinde eşdeğer eşya teslimlerinde geçici 17. madde uygulaması ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktaydı. Dahilde işleme rejiminin uygulaması ise Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından yayımlanmış olan “Dahilde İşleme Rejimi Tebliği (İhracat 2006/12)” ile belirlenmişti. Söz konusu Tebliğin 6'ncı maddesi ile DİİB kapsamında üretilecek ürünün elde edilmesi için kullanılacak ithal eşyasının yerine serbest dolaşımdaki eşdeğer eşya kullanımına müsaade edilmiş fakat 7'nci maddesinin 8 numaralı fıkrası ile DİİB kapsamında üretilecek ürünün elde edilmesi için KDVK'nın geçici 17'nci maddesi kapsamında yurt içinden temin edilecek eşya yerine eşdeğer eşya kullanılmasına izin verilmemişti.⁷

KDV Uygulama Genel Tebliği'nin II/A-9.4 numaralı bölümünde;

“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.”

şeklindeki düzenleme ile birlikte; DİİB kapsamında yurt içinden temin edilen girdilerin ihraç edilen ürünün üretiminde bire bir kullanılması şartı ortadan kalkmış ve DİİB kapsamındaki yurt içi alımlar, DİİB kapsamındaki ithalatlarla aynı konuma getirilmiş oldu.

⁶ Özcan Avci, a.g.m, s.20

⁷ Özcan Avci, a.g.m, s.21

3.4- DİİB Sahibi Mükelleflerin DİİB Sahibi Mükelleflere Teslimde Bulunması Mümkündür

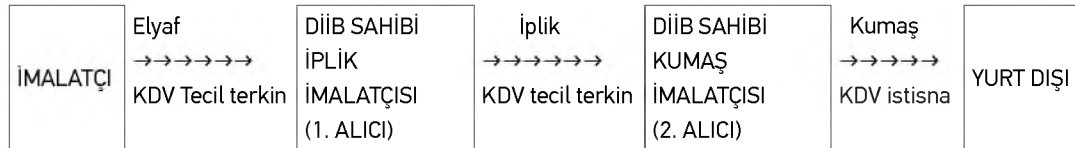
KDV Uygulama Genel Tebliğinin II/A-9-1 numaralı bölümünde;

“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.”

denilmektedir.

Bu düzenlemeyi bir örnekle açıklayalım:

DİİB sahibi bir iplik imalatçısı, Geçici 17’nci madde kapsamında yurtiçinden temin ettiği elyafı kullanarak imal ettiği ipliği, DİİB sahibi bir kumaş imalatçısına (veya toptancısına), bu ikinci DİİB’nin girdisini teşkil eden iplik mahiyetinde olmak şartıyla yine Geçici 17’nci madde kapsamında teslim edebilir. Böylece, ihraç edilen malın kumaş olduğu varsayımıyla, Geçici 17’nci madde ile sağlanan, KDV ödemeksizin yurt içinden girdi temin edebilme imkânı, kumaş için gerekli iplik girdisinin yanı sıra, bir kademe daha geriye götürülerek iplik için gerekli elyaf girdisinin teslimi aşamasına da yayılmış olmaktadır.⁸



Kaynak: (Murat Kaya-Tez)⁹

3.5- DİİB Sahibi Mükelleflerin DİİB Sahibi Mükelleflere Teslimde Bulunması Halinde DİİB Sahibi Satıcının İade Talep Edebileceği Tutar Kısıtlanmıştır

DİİB sahibi mükelleflerin ihraç kaydıyla tesliminde iade edecek KDV’nin hesabı yeni esaslara bağlanmıştır. KDV uygulama genel tebliğinin IV/A-1.5 numaralı bölümünde bu esaslar açıklanmıştır. Aynı kural, DİİB sahibi mükellefe teslimde bulunan bir DİİB sahibi satıcının iade alabileceği KDV’nin hesabında da geçerlidir.

Buna göre, Geçici 17’nci madde kapsamında teslimde bulunan DİİB sahibi bir mükellefin iadesini talep edebileceği KDV tutarı, DİİB sahibi alıcıya ihraç kaydıyla teslim nedeniyle hesaplayıp tahsil etmediği KDV tutarından bu malların üretimi için Geçici 17’nci madde kapsamında ithal ya da yurtiçinden temin ettiği mallar nedeniyle ödemediği KDV tutarı düşüldükten sonra kalan tutardan fazla olamaz.¹⁰

Bu düzenlemeyi bir örnekle açıklayalım:

DİİB sahibi mükellef belge kapsamında 120.000 TL’lik girdiyi KDV ödemeksizin satın almış ve bu girdiyi kullanarak ürettiği mamulü 150.000 TL’ye ihraç kayıtlı olarak tecil / terkin kapsamında satmıştır. Bu mükellefin bu işlem nedeniyle iade alabileceği KDV’nin üst sınırı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

İhraç kayıtlı satışta hesaplanan tecil edilebilir KDV (150.000 x %18) = 27.000 TL

⁸ [http://www.oditymm.com.tr/dosyalar/file/Sirk%C3%BClcr-%20038\(1\).pdf](http://www.oditymm.com.tr/dosyalar/file/Sirk%C3%BClcr-%20038(1).pdf), Erişim Tarihi:11 Kasım 2015

⁹ <http://www.mud.org.tr/uploads/yuklemeler/murat-kaya-tez.pdf>, Erişim Tarihi:11 Kasım 2015

¹⁰ [http://www.oditymm.com.tr/dosyalar/file/Sirk%C3%BClcr-%20038\(1\).pdf](http://www.oditymm.com.tr/dosyalar/file/Sirk%C3%BClcr-%20038(1).pdf), Erişim Tarihi:11 Kasım 2015

Girdi alışında ödenmeyen KDV (120.000 x 0,18) = 21.600 TL
İade Alınabilecek KDV nin üst sınırı (27.000 TL - 21.600) = 5.400 TL

4- DAHİLDE İŞLEME REJİMİ KAPSAMINDA İHRAÇ EDİLECEK MALLARIN ÜRETİMİNDE KULLANILAN GİRDİLERİN TEMİNİNDE TECİL TERKİN UYGULAMASI

4.1- Kapsam

KDV uygulama genel tebliğinin II/A-9-1 numaralı bölümünde;

“3065 sayılı Kanunun geçici 17’nci maddesi ile dahilde işleme rejimi kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerin tesliminde bölgeler, sektörler veya mal grupları itibarıyla 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi hükmüne göre işlem yaptırma konusunda Bakanlar Kuruluna 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.”

şeklindeki düzenlemeyle birlikte, satıcılar tarafından ihraç edilmek şartıyla teslim edilen mallara ait KDV’nin ihracatçılar tarafından ödenmeyecektir. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunacak ve söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden belli bir süre içinde ihraç edilmesi halinde de, tecil edilen verginin terkin olunacağı hüküm altına alınmıştır.¹¹

Tebliğin yine aynı bölümünde;

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

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

Düzenlemesi ile dahilde işleme rejimi hükümlerinin ihlal edilmesi durumunda uygulanacak yaptırımlar belirtilmiştir.

2008/5147esas numaralı 2012/986karar numaralı 26.03.2012 tarihli Danıştay 7. dairesinin verdiği karar bu konuda işlem yapmaya yetkili idarenin 4458 sayılı Gümrük Kanunu’ nun 238’inci maddesine göre gümrük idaresi olduğu belirtilmiştir. Bu kararı özetlemek gerekirse;

“.....

Bu düzenlemelerden; dahilde işleme izin belgesi kapsamında ithal edilen eşyanın rejim hükümlerinin ihlali suretiyle yurt dışı edilmemesi halinde, 4458 s. Kanun uyarınca işlem tesis etmeye yetkili idarenin, eşyanın girişinden itibaren gözetim ve denetim yetkisi başlayan giriş işlemlerini gerçekleştiren gümrük idaresi olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.”

4.2- Uygulamadan Yararlanacak Mükellefler

Dahilde İşleme İzni Belgesi kapsamında teslimlerde, tecil-terkin sistemi çerçevesinde işlem yapılabilmesi için alıcıların;

¹¹ Nuri Değer, “İhraç Kaydıyla Teslimlerde KDV Uygulamaları”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:271, Temmuz 2015

- 1- Katma değer vergisi mükellefi olmaları
- 2- Dahilde İşleme Rejimi Kararı ile bu karara ilişkin Dış Ticaret Müsteşarlığı tebliğlerine uygun "Dahilde İşleme İzin Belgeleri"ne sahip bulunmaları gerekmektedir.¹²

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

DiİB 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.¹³

DiİB sahibi satıcının belge kapsamındaki hammadde veya yardımcı madde niteliğindeki malların tecil-terkin sistemi çerçevesinde teslimi için ihraç kayıtlı olarak teslim alacak mükellefin de DiİB sahibi olması gerekmektedir. Bu konuda GİB'in çıkardığı B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.11-366 sayılı 30.01.2012 tarihli Özelge'de; DiİB kapsamında ithal edilen iplikten üretilen kumaşın, DiİB'i olmayan firmalarca ihraç kaydıyla satın alınarak konfeksiyon ürünü haline dönüştürüldükten sonra ihracında tecil-terkin uygulamasının nasıl olacağı sorulmuş olup, yapılan açıklama şu şekilde olmuştur:

"Dahilde işleme izin belgesi kapsamında ithal edilen ipliklerin kullanılması suretiyle üretilen kumaşın, firmanızın sanayi sicil belgesine sahip olması kaydıyla firmanız tarafından dahilde işleme izin belgesine sahip olmayan bir alıcıya KDV Kanununun 11/1-c maddesine göre ve tecil-terkin sistemi kapsamında teslim edilmesi mümkündür.

Ancak, kumaşı ihraç kaydıyla teslim alan firmanın, kumaş üzerinde herhangi bir değişiklik yapmadan, teslim aldığı haliyle ve teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç etmesi gerekmektedir.

Öte yandan, firmanız tarafından DiİB kapsamında ithal edilen iplikler kullanılarak üretilen kumaşın, DiİB sahibi olmayan bir firmaya KDV Kanununun geçici 17'nci maddesi ile KDV Uygulama Genel Tebliğinin II/A-9 numaralı bölümündeki esaslar dahilinde ihraç kaydıyla teslim edilmesi mümkün bulunmamaktadır."

4.3- Uygulama Kapsamında Teslim Edilebilecek Mallar

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

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.¹⁴

Tebliğin bu bölümünden de anlaşılacağı üzere geçici 17'nci madde kapsamında tecil terkin uygulaması sadece mal teslimleri için geçerli olup, hizmet ifaları için bu uygulamadan yararlanmak mümkün değildir.

¹² Mustafa İnanç, a.g.m., s.207

¹³ KDV Uygulama Genel Tebliği, II/A-9-3 numaralı bölüm

¹⁴ KDV Uygulama Genel Tebliği, II/A-9-4 numaralı bölüm

39044742-KDV.11-1503 sayılı 29/05/2014 tarihli Özelge'de; DİİB kapsamında ithal edilen saf altının imalatçı firmaya teslimi halinde imalatçı firma tarafından işlenen altının DİİB sahibi ihracatçı firmaya tecil-terkin sistemi kapsamında teslimi değerlendirilmiştir. Bunun sonucunda; *"DİİB kapsamında ihracatçı firma tarafından ithal edilen has altının firmanızca işlenerek DİİB sahibi ihracatçı firmaya verilmesi işleminin "teslim" mahiyetinde bir işlem olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamakta olup, firmanızca gerçekleştirilen işlemin, "altın işleme işçiliği hizmeti" olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede firmanız tarafından ifa edilen söz konusu hizmetle ilgili olarak tecil-terkin sistemine göre işlem yapılması mümkün bulunmamaktadır."* şeklinde açıklama yapılmıştır.

4.4- Tecil-Terkin Uygulaması

TDK sözlüğünde tecil kelimesi "erteleme" olarak açıklanmış olup, vergi hukukundaki karşılığı ise; "Amme borcunun borçlunun yazılı isteği ve AATUHK'daki koşullar doğrultusunda faiz alınarak ertelenmesi, taksitlendirilmesidir."

Terkin; TDK sözlüğüne göre "silme" olarak açıklanmış olup, vergi hukukundaki anlamı ise; "Vergi alacağının, vergi yönetimince silinmesi, aranmamasıdır."

3065 sayılı Kanunun geçici 17'nci maddesi ile dahilde işleme rejimi kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerin tesliminde bölgeler, sektörler veya mal grupları itibarıyla 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi hükmüne göre işlem yaptırma konusunda Bakanlar Kuruluna 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.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-c maddesinde tecil ve terkin ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Anılan yasal düzenlemenin metni özetle aşağıdaki gibidir:

"Mal ve Hizmet İhracatı

1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

.....

- c) *İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.*

Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur."

KDV uygulama genel tebliğinin II/A-9-5 numaralı bölümünde;

"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, DiİB'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 edilerek 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.

3065 sayılı Kanununun geçici 17'nci maddesi kapsamında mal teslim eden satıcıların tecil edilecek vergilerinin hesabı Tebliğin (II/A-8.5.) bölümünde yer alan açıklamalara göre yapılır.

3065 sayılı Kanununun 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 DiİB'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.

3065 sayılı Kanununun 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."

4.5- DiİB Sahibi Mükelleflerin İhraç Kayıtlı Teslimlerinden Doğan KDV İadesi

4.5.1- DiİB Kapsamında KDV Ödemeksizin Satın Aldığı Girdilerle Ürettiği Malları İhraç Kayıtlı Olarak Teslim Eden Mükelleflerin Talep Edebileceği KDV İade Üst Sınırı

DiİB kapsamında KDV ödemeksizin satın aldığı girdileri kullanarak ürettiği malı KDV Kanunu'nun (11/1-c) maddesi kapsamında ihraç kayıtlı olarak teslim eden bir mükellefin iade alacağı KDV tutarı, ihraç kayıtlı teslim nedeniyle hesaplayıp tahsil etmediği KDV tutarından, bu ürün için DiİB kapsamında aldığı girdiler nedeniyle ödemediği KDV tutarı düşüldükten sonra kalan tutardan fazla olamaz.

Geçici 17'nci madde kapsamındaki ihraç kayıtlı teslimlerde, teslim edilen malın girdilerinin dahilde işleme rejimi kapsamında yurt içinden veya yurt dışından temin edilmiş olmasının uygulama açısından bir önemi bulunmamaktadır. Yani ithal edilen girdilerle üretilen malların ihraç kayıtlı tesliminden kaynaklı iade taleplerinde de, yurtiçinden temin edilen girdilerde olduğu gibi KDV Uygulama Genel Tebliğinin yürürlüğe girdiği 1 Mayıs 2014 tarihinden itibaren iade üst sınırı vardır.

4.5.2- Eşdeğer Eşya Kullanarak Ürettiği Ürünleri İhraç Eden Mükelleflerin Talep Edebileceği KDV İade Üst Sınırı

Eşdeğer eşya kullanımı, KDV ödenerek temin edilen girdilerle imal edilen malların DiİB kapsamında önceden ihraç edilerek, ihraç edilen malların üretiminde kullanılan bu girdilerin daha sonraki bir tarihte yine DiİB kapsamında KDV ödenmeden temin edilmesine imkan veren bir uygulamadır.

KDV Uygulama Genel Tebliğinin IV/A-1.5 bölümünde 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 etmesinin mümkün olmadığı, iade edilecek KDV'nin hesabının eşdeğer eşya uygulaması nedeniyle DİİB kapsamında KDV ödemeksizin girdi temininden sonra yapılacağı ve iade edilecek KDV'nin ihracat bedeli ile DİİB kapsamında KDV ödemeksizin yurtiçi ve yurtdışından temin edilen girdilerin bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı aşamayacağı belirtilmiştir.¹⁵

4.6- DİİB Sahibi Mükelleflerin KDV'de Tecil-Terkin Uygulaması ve İade Hesabına İlişkin

Örnek 1: Mükellef (X) Şubat 2015 döneminde 300.000 TL tutarındaki hammaddeyi DİİB kapsamında KDV ödemeksizin satın almış ve imal ettiği ürünleri aynı dönemde 400.000 TL'ye ihraç kayıtlı olarak teslim etmiştir. (Satın alınan hammadde ve satılan üründe KDV oranı %18'dir)

Mükellefin aynı dönemde ihraç kayıtlı satışlar dahil KDV matrahı 2.500.000 TL, İndirilecek KDV'si 400.000 TL'dir. Önceki dönemden devreden KDV'si bulunmamaktadır.

Bu verilere göre yeni beyanname formatı dikkate alınarak mükellefin Şubat 2015 beyanname özeti aşağıdaki gibi olacaktır:¹⁶

	(TL)
Matrah	2.500.000
Hesaplanan KDV	450.000
Önceki Dönemden Devreden İndirilecek KDV	-
Bu döneme ait İndirilecek KDV	400.000
Ödenmesi Gereken KDV	50.000
Tecil edilebilir KDV (400.000 x %18=)	72.000
Tecil Edilecek KDV	50.000
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilebilecek Tecil Edilemeyen KDV (72.000-50.000=)	22.000
Yurtiçi ve Yurtdışından KDV Ödemeksizin Temin Edilen Mallar İçin Ödenmeyen KDV (300.000 x %18=)	54.000
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV (72.000-54.000=)	18.000
107- Kanun'un 11/1-c ve Geçici 17'nci Maddelerinden Doğan İadelerin İndirim Yoluyla Telafisi Nedeniyle İndirilecek KDV ¹⁷ (22.000-18.000=)	4.000
Sonraki Döneme Devreden KDV ¹⁸	4.000

¹⁵ Özcan Avcı, a.g.m,s.21

¹⁶ Özcan Avcı, a.g.m,s.24

¹⁷ İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" tutarı ile "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV" tutarı arasındaki fark İndirimler Tablosunda yer alan 107 no.lu satıra yazılmıştır

¹⁸ Sonraki Döneme Devreden KDV" İndirimler Tablosunda yer alan 107 no.lu satırdaki tutardan kaynaklanmaktadır.

Örnekte, mükellefin tecil edilebilir KDV'si, geçici 17'nci maddede belirtildiği üzere KDV Kanunu'nun (11/1-c) maddesine göre hesaplanmaktadır.

Beyanamedeki "Tecil Edilebilir KDV" ile "Yurtiçi ve Yurtdışından KDV Ödemeksizin Temin Edilen Mallar İçin Ödenmeyen KDV" arasındaki fark (72.000-54.000=18.000), "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV" satırındaki tutardan (22.000) küçük olduğundan iade sınırlaması nedeniyle tecil edilemeyen KDV'nin (22.000-18.000=) 4.000 TL'si iade olarak talep edilememektedir. İadesi talep edilemeyen bu tutar indirimler tablosunda yer alan "107- Kanunun 11/1-c ve Geçici 17'nci Maddelerinden Doğan İadelerin İndirim Yoluyla Telifisi Nedeniyle İndirilecek KDV" satırına ilave edilmek suretiyle "Sonraki Döneme Devreden KDV" içerisinde sonraki dönemlerde indirim konusu yapılabilecektir.

5- SONUÇ

KDVK'nın geçici 17'nci maddesindeki düzenlemeyle sınırları çizilen dahilde işleme rejimi, KDV Uygulama Genel Tebliği'nin yayımlanması ile beraber uygulanmasında yaşanan birçok tereddüt ortadan kaldırılmıştır.

KDV Uygulama Genel Tebliği'nde, mülga KDV tebliğlerinde yer alan hususlara ilave olarak yeni düzenlemeler ilave edilmiştir. Satıcının ve DİİB sahibi alıcının imalatçı olma şartı kaldırılmış, belgeden belgeye teslim ve eşdeğer eşyadan elde edilen ürünün ihracı halinde, tecil terkin çerçevesinde buna tekabül eden eşyanın yurtiçinden temini mümkün hale gelmiştir. Bu düzenlemeler rejimin uygulanması sırasında yaşanan tereddütleri ve mülga KDV tebliğlerindeki eksiklikleri gidermeye yöneliktir.

KDV Uygulama Genel Tebliği'nde; Dahilde işleme rejimi ile ilgili mükellef lehine düzenlemeler yapıldığı GİBi, rejim kapsamında ihraç kayıtlı teslim ve ihracattan doğan KDV iade taleplerine tutar sınırlaması getirilmesi, ödenmeyen KDV'nin iade olarak talep edilmesini ve bu şekilde haksız kazanç sağlanmasını engellemeye yönelik düzenlemeler de yapılmıştır. İade edilecek tutar; ihraç kayıtlı teslim nedeniyle hesaplayıp tahsil edilmeyen KDV tutarından, bu ürün için DİİB kapsamında aldığı girdiler nedeniyle ödenmeyen KDV tutarı düşüldükten sonra kalan tutardan fazla olamaz. Ancak iadesi alınmayacak tutar indirimlere ilave ettirmek suretiyle mükelleflere bu tutarı ileriki dönemlerde telafi fırsatı tanınmıştır.

KAYNAKÇA

- 26.03.2012 Tarih Ve 2008/5147 Esas, 2012/986 Karar Nolu Danıştay 7. Dairesi Kararı
- 29.05.2014 Tarih Ve 39044742-KDV.11-1503 Sayılı GİB Özelgesi
- 30.01.2012 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDVK.11-366 Sayılı GİB Özelgesi
- AVCI Ö. (2015), Dahilde İşleme İzin Belgesi Sahibi Mükelleflerin İhracattan Ve İhraç Kayıtlı Teslimlerden Doğan KDV İade Taleplerinde Son Durum, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:408
- DEĞER, N. (2015), İhraç Kaydıyla Teslimlerde KDV Uygulamaları, Yaklaşım Dergisi, Sayı:271
- Dış Ticaret Müsteşarlığı (20.12.2012), Dahilde İşleme Rejimi Tebliği (İHRACAT:2006/12), Ankara: Resmi Gazete (26382)
- Ekonomi Bakanlığı (01.11.2014), Dahilde İşleme Rejimi Tebliği (İHRACAT:2006/12)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (İHRACAT:2014/5), Ankara: Resmi Gazete (29136)

- İNAN, M. (2011), Dahilde İşleme Veya Geçici Kabul İzin Belgesi Kapsamındaki Mal Teslimlerinde Tecil-Terkin Uygulamasında Son Durum, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:106
- KAYA, M. (2005), Türk Katma Değer Vergisi Sisteminde İhracat İstisnası Uygulaması Ve Avrupa Birliği'ne Üye Ülkeler Açısından Değerlendirilmesi, Master Tezi, Gazi Üniversitesi.
- KIR, O. (2012), Tüm Yönleriyle Dahilde İşleme Rejimi, Erişim Tarihi:06.11.2015, http://muhasabenet.net/haber.php?haber_id=3626.
- Maliye Bakanlığı (29.06.2001), 83 Nolu Mülga KDVK Genel Tebliği, Ankara: Resmi Gazete(24447)
- Odit Yeminli Mali Müşavirlik Ve Denetim A.Ş (2015), Dahilde İşleme Ve Geçici Kabul Rejimlerinde Tecil - Terkin Uygulamasının Usul Ve Esaslarında Yapılan Değişiklikler, Erişim Tarihi: 11 Kasım 2015, [http://www.oditymm.com.tr/dosyalar/file/Sirk%C3%BCler-%20038\(1\).pdf](http://www.oditymm.com.tr/dosyalar/file/Sirk%C3%BCler-%20038(1).pdf)
- SAYILGAN, G., ŞENOL, C. (2010),Dahilde İşleme Rejimi Ve Türk İşletmelerinin İhracatı Üzerine Etkileri, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:35.
- T.C. Yasalar (25.10.1984), 3065 Sayılı KDVK, Ankara: Resmi Gazete (18563)
- T.C. Yasalar (27.10.1999), 4458 Sayılı Gümrük Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (23866)