



Dahilde İşleme İzin Belgesi Sahibi Mükelleflerde KDV Uygulaması



Sinan POLAT
Vergi Denetmeni

1- GİRİŞ

Dahilde işleme izin belgesi (Dİ-İB) sahibi mükellefler dahilde işleme rejimi kararı doğrultusunda yurt dışından gümrükteki yükümlülüklerini erteletmek suretiyle temin ettikleri ham ve yardımcı maddeleri kullanarak elde ettikleri mamulleri ihraç ederek hem ihracat istisnasından faydalanmakta hem de gümrükte ertelenen vergi ve diğer yasal yükümlülüklerini terkin ettirmektedirler. Dahilde işleme rejimi kararı ile hedeflenen dünya piyasa fiyatlarından ham ve yardımcı madde temin etmek suretiyle ihracatı arttırmak , uluslar arası piyasalarda ihraç ürünlerine rekabet gücü kazandırmak , ihracat pazarını geliştirmek ve ihraç ürünlerinin çeşidini arttırmaktır.

Yurt dışından getirilen ham ve yardımcı maddeler kullanılarak üretilen malların ihraç edilmesi halinde, bu maddelerin ithalinde gümrük vergisi ile diğer mali yükümlülükler teminat karşılığı ertelenerek, ihraç edilecek malların girdi maliyetleri azaltılmaktadır. Bu maddelerin ithali için getirilen bu kolaylıklar, aynı maddeleri yurtiçinde imal eden yerli imalatçılar veya ikame olarak kul-

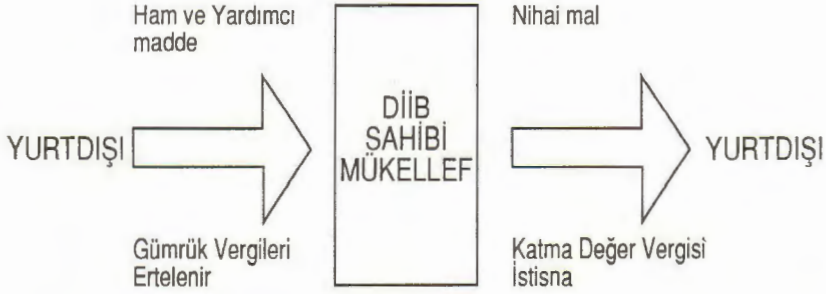
lanılabilecek yerli girdi üreten imalatçılar açısından haksız rekabet unsuru teşkil etmektedir. Bu eşitsizliği gidermek amacıyla 4369 s. Kanunun 62.maddesi ile 3065 s. Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 17.madde ile dahilde işleme ve geçici kabul rejimleri kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak ham ve yardımcı maddelerin yurtiçinden satın alınmasında sektörler,bölgeler veya mal gurupları itibariyle 3065 s. KDVK'nun m.11/1-c hükmünde yer alan tecil-terkin sistemini uygulatma konusunda Bakanlar Kurulu'na 31.12.2008 tarihine kadar yetki verilmiştir.

Bu yetkiyi Bakanlar Kurulu ilk olarak 10.09.1998 tarih ve 98/11766 sayılı kararname ile tekstil ve konfeksiyon sektörü için kullanmış, daha sonra 31.07.2000 tarih ve 2000/1162 sayılı kararname ile demir-çelik,otomotiv ve otomotiv yan sanayiinde faaliyet gösterenlere bu kolaylık tanınmıştır. Bu konuda yayınlanan 2001/2325 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile ise sektör ayrımına son verilmiştir.

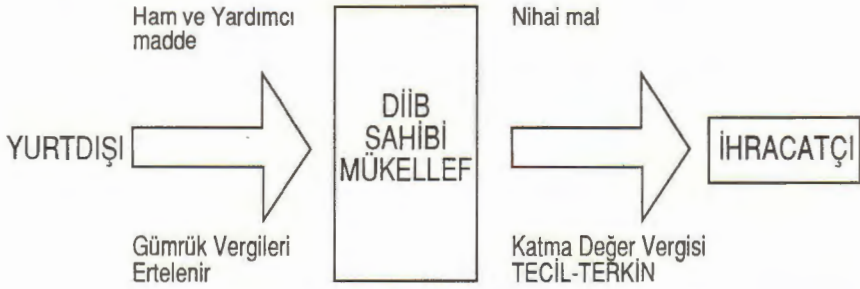
DİİB sahibi imalatçı-ihracatçıların yurtiçinden temin edecekleri ham ve yardımcı maddelerin tesliminde 3065 s. KDVK.'nın 11/1-c'ye göre tecil-terkin uygulamasına ilişkin usul ve esaslar Bakanlar Kurulu kararları doğrultusunda 71,75 ve 83 seri nolu Katma Değer Vergisi genel tebliğleri ile Maliye Bakanlığı'na düzenlenmiştir.

2-DİİB SAHİBİ MÜKELLEFLERİN İHRACAT TESLİMLERİNDE UYGULAMA

Dış Ticaret Müsteşarlığı'ndan DİİB alan imalatçı-ihracatçı mükellefler, yurt dışından ithal ettikleri ham ve yardımcı maddeleri işleyerek mamul haline getirdikten sonra ihraç etmektedirler. Ham ve yardımcı maddeleri ithal ederken dahilde işleme rejim kararı gereği gümrük vergileri ve diğer yasal yükümlülükleri 6183 s. Kanun'da belirtilen türden teminat karşılığı ertelenmektedir. Bu teşvik kapsamında 3065 s. KDVK'nun 49. Maddesi gereğince ithalde ödemesi gereken Katma Değer Vergisi de ertelenmektedir. Bu itibarla DİİB sahibi mükellefler belgedeki şartlara uygun olarak ithal ettikleri ham ve yardımcı maddeleri kullanarak ürettikleri mamulleri ihraç ettiklerinde ertelenen yükümlülükler terkin edilir. Ayrıca mükellefler ihracat teslimleri nedeniyle 3065 s. KDVK'nun 11.maddesi gereğince ihracat istisnası uygularlar.



DİİB sahibi mükellefler ürettikleri mamulleri ihracatçılara teslim etmek suretiyle bu mamuller ihraç edilebilirler. DİİB sahibi mükelleflerin ihracatçılara yaptıkları ihraç kaydıyla teslimleri için 3065 s. KDVK'nun 11/1-c hükmünde düzenlenen tecil-terkin müessesesi uygulanabilir. 71 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile bu konu düzenlenmiştir. İhracatçılar, bu mamulleri takibeden 3 ay içerisinde ihraç etmek şartıyla ve alış faturasına "3065 s.KDVK hükümlerine göre ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden Katma Değer Vergisi tahsil edilmemiştir." şerhi yazılarak Katma Değer Vergisi ödemeden teslim alabileceklerdir. Şartlara uygun olarak ve süresinde ihracat gerçekleştiğinde ihracatçının gümrük beyannamesini vergi dairesine ibraz etmesi ile tecil edilen vergi terkin edilecektir.



3- İMALATÇILARIN DİİB SAHİBİ MÜKELLEFLERE TESLİMLERİ VE KDV UYGULAMASI:

3065 s. KDVK'nun Geçici 17.maddesi ile yapılan düzenleme ve ilgili Bakanlar Kurulu Kararları doğrultusunda çıkarılan 71,75 ve 83 seri nolu KDVG'T'leri ile DİİB sahibi mükelleflerin yurt içinden temin ettikleri ham ve

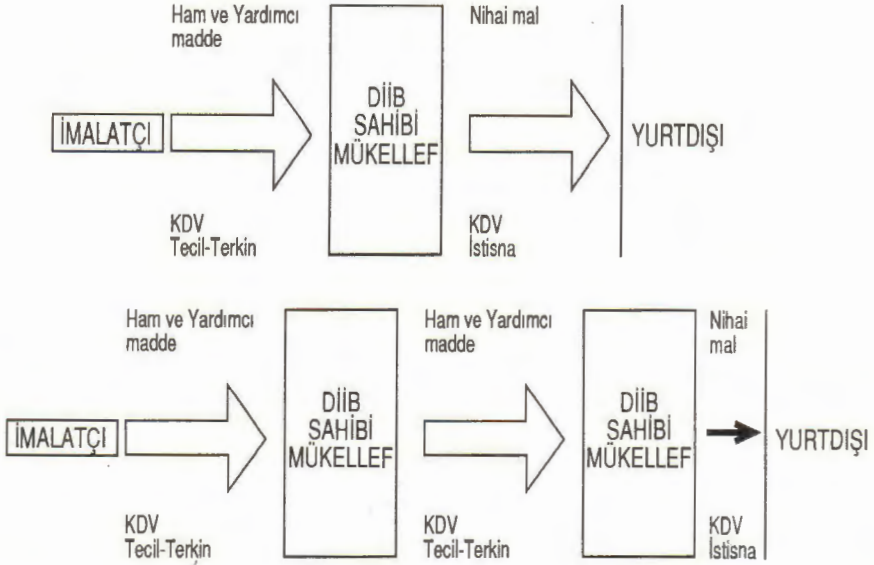
yardımcı maddeleri kullanarak ürettikleri mamulleri ihraç etmeleri şartıyla ham ve yardımcı madde imalatçıların yapacakları teslimlerde 3065 s. KDVK'nun 11/1-c madde hükmündeki tecil-terkin müessesesinin uygulanması uygun görülmüştür.

Dahilde İşleme Rejim Kararı ile bu karara ilişkin Dış Ticaret Müsteşarlığı Tebliğlerine uygun DİİB'ne sahip olan Katma Değer Vergisi mükellefleri bu belgede gösterilen maddeleri 3065 s.KDVK'nun 11/1-c maddesinde hükme bağlanan tecil-terkin sisteminden yararlanarak teslim alabileceklerdir. DİİB sahibi mükelleflere belge kapsamındaki madde ve malzemelerin tecil-terkin sistemi çerçevesinde teslimi ihtiyaridir. Ancak DİİB'ye haiz sektörel dış ticaret şirketlerinin 27.seri nolu KDVG'T'de tanımı yapılan ,maltçı vasfına haiz olmayan ortakları ile imalatçı olup olmadığına bakılmaksızın ortakları dışındaki firmalardan ihraç edilmek üzere mal alımlarında tecil-terkin uygulaması zorunludur.

Sahibi oldukları DİİB'de yer alan ham ve yardımcı maddelerin alımlarında tecil-terkin sistemi kapsamında işlem yapılmasını isteyenler, DİİB'lerini satıcılara ibraz ederek hesaplanan Katma Değer Vergisinin kendilerinden tahsil edilmemesini talep edeceklerdir. Bu kapsamda işlem yapan satıcılar tarafından öncelikle talep edilen malın belgedeki cins ve miktarına uygun olup olmadığı belirlenecek ve düzenlenecek faturada toplam bedel üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi alıcı olan DİİB sahibi mükelleflerden tahsil edilmeyecektir. Alıcının ibraz edeceği DİİB 'nin "İthal Edilen Maddelerle İlgili Bilgiler" bölümü satıcılar tarafından gerçekleşen teslimine uygun şekilde doldurularak imzalanır ve kaşe basılır.

Tecil-terkin uygulaması kapsamında teslim edilen mallar için düzenlenen faturaya "Katma Değer Vergisi Kanunu'nu Geçici 17,maddesi hükmü gereğince Katma Değer Vergisi tahsil edilmemiştir." ibaresi yazılacaktır. Kapsama giren ve girmeyen mal teslimlerinin birarada yapılması halinde tecil-terkin uygulanabilecek ve uygulanamayacak olan mallar için ayrı ayrı fatura düzenlenecektir.

3065 s. KDVK'nun geçici 17.maddesine göre yapılan teslimlerde Katma Değer Vergisi uygulaması aşağıdaki grafiklerdeki gibidir:

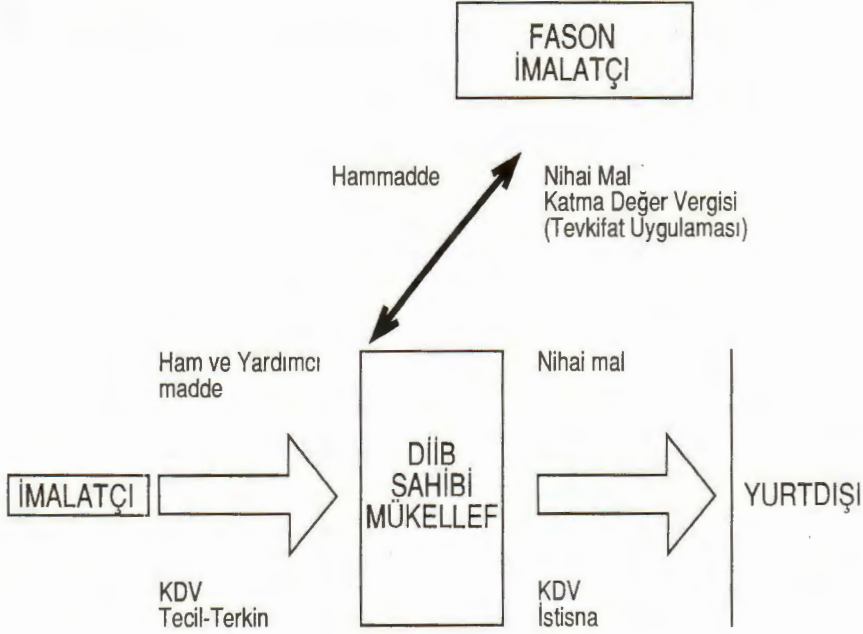


4- DİİB SAHİBİ MÜKELLEFLERE FASON İMALAT YAPILMASI VE KDV KARŞISINDAKİ DURUMU:

DİİB sahibi mükelleflerin yurtdışından veya yurtiçindeki imalatçılardan temin ettiği ham ve yardımcı maddeleri işleyerek ihraç etmesinde yukarıda açıklanan çeşitli kolaylıklar tanınmıştır. Ayrıca DİİB sahibi mükelleflerin DİİB'de yan sanayici kullanma konusunda sınırlama yapılmamıştır. Ancak kullanacakları yan sanayicinin DİİB'ye yazılması ve belge alınırken yan sanayiye ait kapasite raporu, imza sirküleri ve yan sanayici ile yapılan protokol Dış Ticaret Müsteşarlığı'na verilmelidir. Yan sanayici kavramı, DİİB'nde taahhüt edilen ihraç ürününün tamamını yada bir kısmını üreten, belgede kayıtlı olan ancak belge sahibi olmayan firmayı ifade eder.

Katma Değer Vergisi uygulamasında tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason imalat işleri tevkifat uygulamasına tabidir.(51 ve 53 seri nolu KDVG) Fason iş 51 seri nolu KDVG'de "imal edilecek mal ile ilgili ana ham madde başta olmak üzere ham maddelerin fason işi yaptıranlarca temin edilmesi" şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca 53 seri nolu KDVG ile yardımcı madde ve malzemelerin fason işi yapanlarca temin edilebileceği düzenlenmiştir. Sonuç olarak tekstil ve konfeksiyon sektöründe fason olarak yapılan imalat işinde fa-

son işi yapana hesaplanan Katma Değer Vergisi'nin 1/3'ü ödenecek kalan 2/3'ü ise fason işi yaptıran tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecek ve ödenecektir. Bu bağlamda DİİB sahiplerinin fason olarak yaptırdıkları tekstil ve konfeksiyon işleri için Katma Değer Vergisi yüklenecekleri tabiidir.



Yukarıda ayrıntılı olarak yaptığımız açıklamalardan da anlaşılacağı üzere DİİB verilmesi ihracata yönelik bir teşvik ve kolaylıktır. Her ne kadar Katma Değer Vergisi uygulamasında fason imalat işleri tecil-terkin sisteminin dışında bırakılmışsa da kanaatimizce bu işlerde de belli şart ve sınırlar dahilinde tecil-terkin uygulamasına izin verilmelidir. Tekstil ve konfeksiyon sektöründe fason olarak yapılan imalat işleri için uygulanan tevkifat uygulaması bir vergi güvenlik müessesesidir. Ancak DİİB sahiplerinin ihracat teslimlerinde 3065 s. KDVK'nun 11.maddesine istinaden uygulanan ihracat istisnası ve bunun sonucu olarak 32.maddeye göre yüklenip indirim yoluyla telafi edemedikleri Katma Değer Vergisini iade olarak talep edebilmektedirler. Bu iki durum bir arada değerlendirildiğinde daha sonraki safhalarda iade edilecek Katma Değer Vergisi'nin vergi güvenlik müessesesi olan tevkifat uygulaması ile tahsil edilmesi ve iade işlemleri ile uğraşılması ihracatçılar için uygulanan bu tip ko-

laylıkların bazı aşamalarında zorlukların çıkmasına neden olacaktır. Ayrıca fason imalatçılar da yüklendikleri fakat indirim yoluyla telafi edemedikleri Katma Değer Vergisinin mahsuben iade edilmesi talebinde bulunabilmektedirler.

Fason imalat işi yapan ve 27 seri nolu KDVG'T'deki şartlara haiz olan mükelleflerin (imalatçı vasfına haiz) DİİB sahibi mükelleflere ve diğer imalatçı ihracatçılara yaptıkları fason imalat işlerinde de 3065 s. KDVK'nun Geçici 17.maddesi ve 11/1-c maddesi hükümlerinin uygulanmasına izin verilmesinin uygun olacağı görüşündeyiz. Bu yönde yapılacak düzenleme ile imalatçı vasfına haiz olan mükelleflerin kendileri doğrudan ihracat yapmasalar da ihracatçılara yapacakları fason imalat ile dolaylı olarak ihracata katkılarını sağlayan özendirici bir etki yapacağı kanaatindeyiz. Hem de ihracatçıların tevkifat uygulaması ile yüklendikleri Katma Değer Vergisini daha sonra iade talebi yoluyla telafi etmeleri yerine, tecil-terkin sistemi sayesinde Katma Değer Vergisi yüklenmeyecekler ve bu da ihracatçılara finansman kolaylığı sağlayarak maliyetlerini düşürecek ve uluslar arası alanda rekabet güçlerinin artmasına katkı sağlayacaktır. Fason imalat yapanlar için ise tek fark yüklenip indirim konusu yapamadıkları Katma Değer Vergisini mahsuben değil de nakden iade talebi yoluyla telafi edebilmeleri olacaktır. 27 seri nolu KDVG'T'deki şartları taşımayan (imalatçı vasfına haiz olmayan) fason olarak tekstil ve konfeksiyon işi yapanlar da ise tevkifat uygulamasına devam edilmelidir.

Önerdiğimiz durumu açıklayan şekil aşağıdaki gibidir:

