

DÂHİLDE İŞLEME REJİMİ KAPSAMINDA GERÇEKLEŞEN İŞLEMLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Doğan ARGUN*
Nevber Zeynep EROĞLU**

Özet

Dahilde İşleme Rejimi, ihraç edilecek ürünlerin üretiminde kullanılan ve ithal edilerek veya yurt içi alımla temin edilecek unsurlar (hammadde, yarı madde, yarı mamul, mamul, ara malı, ambalaj ve benzeri) için çeşitli muafiyetler sağlayan bir ihracatı teşvik sistemidir. Bu rejimden faydalanma iki şekilde mümkün olmaktadır; şartlı muafiyet ve geri ödeme sistemleri. İşletmeler içinde buldukları duruma göre en uygun yöntemi seçip sistemin getirdiği avantajlardan faydalanabilmektedirler. Muhasebeleştirme açısından bakıldığında iki sistem için de üretim süreci aynı şekilde işlemektedir. Muhasebeleştirme açısından fark, vergilerin ertelenmesi veya önceden ödenmiş olması durumunda ortaya çıkar. Bu çalışmada Dahilde İşleme Rejimine ait mevzuata ilişkin bilgiler verilmiş ve bu mevzuat kapsamında işlem yapan işletmeler için muhasebe süreci açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Dahilde İşleme Rejimi, Vergi Avantajı, İhracat Teşvik, İhracat Muhasebesi.

INWARD PROCESSING REGIME TRANSACTIONS AND ITS ACCOUNTING

Abstract

Inward processing regime, is a kind of system that encourages export, by the means some exemption for the materials (raw materials, semi finished products, products and packing materials ect.) which are imported or supplied from domestic markets used for the manufacturing the exporting products. There are two conditions to benefit from this regime, conditional exemption and payback system. In terms of accounting, the manufacturing process is the same. The difference comes out at tax deferral or prepayment. In this study, first of all is layed informations respecting the rules and legislations and defined accounting process for the companies that transacts within the meaning of the law.

Keywords: Inward Processing Regime, Tax Advantage, Export Incentive, Export Accounting.

* Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, Öğretim Üyesi, Prof.Dr.

** Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, Öğretim Görevlisi, Dr.

I. GİRİŞ

Dâhilde İŞleme Rejimi; dñnya piyasa fiyatlarından hammadde temin etmek suretiyle ihracatın arttırılması, ihrac ürünlerine uluslararası piyasalarda rekabet gücü kazandırılması, ihrac pazarlarının geliştirilmesi ve ihrac ürünlerinin çeŐitlendirilmesi hakkındaki işlemleri düzenlemektedir.

Dahilde İŞleme Rejimi, ithal aşamasında alınması gereken Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) ve Gümrük Vergisinin alınmamasıyla ihracatçıya ihracat konusu ürünün maliyetini düşürücü etkisi nedeniyle maliyet avantajı sağlamanın yanında yurtiçinde ve yurtdışında Katma Değer Vergisi (KDV)'nin tahsil edilmemesiyle de finansman avantajı sağlamanı nedeniyle ihracatçıya uluslararası piyasalarda rekabet edebilme imkanı yaratan bir ihracatı teşvik düzenlemesidir.

Bu makalede Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından 27/01/2005 tarih ve 25709 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2005/8391 sayılı Dâhilde İŞleme Rejimi Kararı ve bu Karara ilişkin 2006/12 sayılı Dâhilde İŞleme Rejimi Tebliği hükümlerine dayalı olarak gerçekleşen işlemlerin muhasebe süreci ve mali tablolara ne şekilde yansması gerektiği belirtilmiştir.

II. KONUS İLE İLGİLİ KANUNİ DÜZENLEMELER

Konu ile ilgili düzenlemeler gümrük mevzuatı ve dış ticaret rejimi kararlarında yer almaktadır.

Konuya ilişkin kanuni düzenlemeler aşağıda başlıklar halinde belirtilmiştir.

II.1. 04.11.1999 TARİH VE 4458 SAYILI GÜMRÜK KANUNU

Dâhilde İŞleme Rejimine ilişkin ana esaslar 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 108-122. maddeleri arasında ayrıntılı olarak yer almaktadır. İlgili kanunda bu rejime ilişkin başlıklar Şu şekilde sıralanmaktadır:

Genel Hükümler (Md.108-109)

İzin Verilmesi (Md. 110)

Rejimin İŐleyiŐi (Md. 111-112-113-114-115)

Gümrük Bölgesi Dışında İŞleme Faaliyetleri (Md. 116)

Geri Ödeme Sisteminden Yararlanma (Md. 117-118-119-120-121)

Diğer Hükümler (Md. 122)

II.2. 27.01.2005 TARİH VE 2005/8391 SAYILI DÂHİLDE İŞLEME REJİMİ KARARI

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 80. maddesi baz alınarak hazırlanan ve Dâhilde İşleme Rejimini düzenleyen kararname 27.01.2005 tarihli ve 25709 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bu kararname ile Dâhilde İşleme Rejim faaliyeti net ve ayrıntılı bir şekilde ortaya konulmuştur. Kararnamede belirtilen faaliyetin kapsamı Ekonomi Bakanlığı tarafından yayımlanan Tebliğ'deki kapsam ile aynıdır.

II.3. DIŞ TİCARET MÜSTEŞARLIĞI TARAFINDAN 26.12.2006 TARİH VE 26382 SAYILI RESMİ GAZETE'DE YAYIMLANAN DÂHİLDE İŞLEME REJİMİ TEBLİĞİ

Bu Tebliğ Dâhilde İşleme Rejiminin uygulama usul ve esaslarını belirlemek üzere hazırlanmıştır.

III. KONU İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

Ekonomi Bakanlığı tarafından ihracat 2006/12 rumuzu ile 26.12.2006 tarih ve 26382 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Dâhilde İşleme Rejimi Tebliği'nin 3. maddesinde Tebliğ'de geçen kavramlar ve tanımları yer almaktadır. Bu kavramların birkaçı ve tanımları aşağıda belirtilmiştir: [1]

Serbest Dolaşımda Bulunan Eşya: 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 18. maddesi hükmüne göre tümüyle Türkiye Gümrük Bölgesinde elde edilen ve bünyesinde Türkiye Gümrük Bölgesi dışındaki ülke ve topraklardan ithal edilen girdileri bulundurmayan veya şartlı muafiyet düzenlemelerine tabi tutulan eşyadan elde edilen ve tabi olduğu rejim hükümleri uyarınca özel ekonomik önem taşımadığı tespit edilen veya Türkiye Gümrük Bölgesi dışındaki ülke veya topraklardan serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutularak ithal edilen veya Türkiye Gümrük Bölgesi'nde yukarıda belirtilen eşyadan ayrı ayrı veya birlikte elde edilen veya üretilen eşyayı,

İşleme Faaliyeti: Eşyanın üretilmesi, montajı, işlenmesi, yenilenmesi, tamir edilmesi ile benzeri işlemleri,

İşlem Görmüş Ürün: İşleme faaliyetleri sonucunda elde edilen tüm ürünleri,

Asıl İşlem Görmüş Ürün: Dâhilde İşleme Rejimi kapsamında elde edilmesi amaçlanan ürünleri,

İkincil İşlem Görmüş Ürün: İşleme faaliyetleri sonucunda elde edilen asıl işlem görmüş ürün dışındaki ürünleri,

İthal Eşya: İşlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanılan hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul ile işlem görmüş ürünün bünyesinde yer almamakla birlikte çalışmasını sağlayan madde (yakıt ve yağ dâhil) ya da hizmetin devamını sağlayan madde (yedek parça, v.b.), ambalaj ve işletme malzemesini,

Değişmemiş Eşya: İşlem görmemiş ithal eşyasını,

Verimlilik Oranı: Belirli miktardaki eşyanın işlenmesi sonucunda elde edilen işlem görmüş ürünün miktarı ve yüzde oranını,

Döviz Kullanım Oranı: Dâhilde İşleme İzin Belgesi/Dâhilde İşleme İzni kapsamındaki CIF ithal (yurtiçi alımlar hariç) tutarının FOB ihrac tutarına (ikincil işlem görmüş ürünün serbest dolaşıma giriş rejimi hükümlerine göre ithalatının yapılması halinde bu ürünün gümrük kıymeti dâhil) olan yüzde oranını,

Önceden İthalat: İşlem görmüş ürünün ihracından önce bu ürünün elde edilmesinde kullanılacak eşyanın ithalini,

Önceden İhracat: İthal eşyasının şartlı muafiyet sisteminde ithal edilmesinden önce, eşdeğer eşyadan elde edilmiş işlem görmüş ürünün ihrac edilmesini,

Eşdeğer Eşya: İşlem görmüş ürünün elde edilmesinde ithal eşyasının yerine kullanılan ve ithal eşyası ile asgari 8 (sekiz)'li bazda gümrük tarife istatistik pozisyonu, ticari kalite ve teknik özellikleri itibarıyla aynı kalite ve nitelikleri taşıyan serbest dolaşımda bulunan eşyayı,

Eşyanın Gümrükçe Onaylanmış Bir İşlem veya Kullanıma Tabi Tutulması: Eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması, Türkiye Gümrük Bölgesi dışına yeniden ihracı veya serbest bölgelere ihracı, imhası veya gümrüğe terk edilmesini,

Dâhilde İşleme İzin Belgesi: İhrac amacıyla gümrük muafiyetli ithalata ve/veya ihracat işlemlerinin gerçekleştirileceği ve tüm istisnaların uygulanacağı dönemi,

Belge Süresi: Dâhilde İşleme İzin Belgesi üzerinde kayıtlı bulunan ve belge kapsamında ithalat ve/veya ihracat işlemlerinin gerçekleştirileceği ve tüm istisnaların uygulanacağı dönemi,

Dâhilde İşleme İzni: İhrac amacıyla gümrük muafiyetli ithalata imkân sağlayan ve gümrük idaresince verilen izni,

İzin Süresi: Dâhilde İşleme İzni üzerinde kayıtlı bulunan ve izin kapsamında ithalat ve/veya ihracat işlemlerinin gerçekleştirilerek tüm istisnaların uygulanacağı dönemi,

ifade eder.

IV. DÂHİLDE İŞLEME REJİMİ TEDBİRLERİ

Dâhilde İşleme Rejimi Tebliği'nin 4. maddesinde Dâhilde İşleme Rejimi Tedbirleri yer almaktadır. [2]

Bu tedbirler Şartlı Muafiyet Sistemi ve Geri Ödeme Sisteminden oluşur.

IV.1. Şartlı Muafiyet Sistemi

Bu sistemin kapsamı, tebliğ'in 5. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; "Şartlı muafiyet sistemi; Dâhilde İşleme İzin Belgesi/Dâhilde İşleme İzni kapsamında ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanılan (belge/izin sahibi firma ve/veya yan sanayici firma tarafından) ve serbest dolaşımda bulunmayan hammadde, yardımcı madde (katalizör olarak kullanılanlar dâhil), yarı mamul, mamul ile değişmemiş eşya, ambalaj ve işletme malzemesinin, Türkiye Gümrük Bölgesi'nde (serbest bölgeler hariç) yerleşik firmalarca, ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, vergisi teminata bağlanmak suretiyle bedelli ve/veya bedelsiz ithal edilmesi ve ihracat taahhüdünün gerçekleşmesini müteakip, alınan teminatın iade edilmesidir.

Ancak, belge/izin kapsamında yapılacak işletme malzemesi⁽¹⁾ ithalatında, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi tahsil edilir ve ticaret politikası önlemleri uygulanır."

İthalatta şartlı muafiyet sistemi;

Türkiye Gümrük Bölgesi'nde yerleşik işletmelerin Dâhilde İşleme İzin Belgesi almak yoluyla ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünlerin üretiminde gerekli hammadde, yarı mamul, mamul ile ambalaj ve işletme malzemelerini, bedelli veya bedelsiz olarak, ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, ithalat sırasında alınması gereken vergi tutarı kadar teminat vermek kaydıyla gümrük muafiyetli olarak ithal edebilmesidir.

Aynı Tebliğ'in 6. maddesine göre, Şartlı muafiyet sistemi çerçevesinde dâhilde işleme izin belgesi kapsamında işlem görmüş ürünün elde edilmesi için ithal eşyasının yerine eşdeğer eşya olarak, asgari 8 (sekiz)'li bazda gümrük tarife istatistik pozisyonu, ticari kalite ve teknik özellikleri itibarıyla aynı kalite ve nitelikleri taşıyan serbest dolaşımdaki eşya kullanılabilir.

Tebliğ'in 7. maddesi ise Yurt İçi Alımlar başlığını taşımaktadır. Buna göre, Dâhilde İşleme İzin Belgesi kapsamında ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanılan hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul, değişmemiş eşya ve ambalaj malzemeleri, Tebliğ'in 5. maddesi hükmüne göre ithal edilebileceği gibi yurtiçinden de temin edilebilir.

(1) İşletme Malzemesi: Üretimin sürdürülebilmesi için zorunlu olan ancak, üretilen mal veya hizmetin bünyesine girmeyen maddelere işletme malzemesi denir. Örnek olarak, üretimde kullanılan makine yağı, yakıt ve temizlik malzemeleri verilebilir.

Şartlı Muafiyet Sistemi çerçevesinde Dâhilde İŞleme İzin Belgesi/Dâhilde İŞleme İzni kapsamında yapılacak ithalattan doğan vergi, 6183 sayılı Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunda belirtilen esaslar çerçevesinde teminata tabidir.

Teminat olarak; para, banka teminat mektubu, hazine bonusu veya devlet tahvili verilebilir. Bu teminat, Dâhilde İŞleme İzin Belgesi kapatılıp döviz yurda getirilirken gümrük idarelerinden geri alınır.

IV.2. Geri Ödeme Sistemi

Tebliğ'in 11. maddesinde Geri Ödeme Sisteminin kapsamı açıklanmıştır. Buna göre; "Geri Ödeme Sistemi; Dâhilde İŞleme İzin Belgesi/Dâhilde İŞleme İzni kapsamında serbest dolaşıma giren hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul ile değişmemiş eşya, ambalaj ve işletme malzemesinden elde edilen işlem görmüş ürünün ihracı halinde, ithalat esnasında alınan verginin (işletme malzemesine ilişkin katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi hariç) geri ödenmesidir." [3]. Aynı madde hükmüne göre geri ödeme sisteminden yararlanmak için, dâhilde işleme izin belgesi/dâhilde işleme izni alınması ve eşyanın geri ödeme sistemi kapsamında olduğunun gümrük idaresince ithalat esnasında belgeye/izne ilişkin gümrük beyannamesine kaydedilmesi zorunludur. Ayrıca dâhilde işleme izin belgesi ile ilgili birliklerin gümrük beyannamesi üzerine kaydedilmesi ve belgenin bir örneğinin gümrük beyannamesine eklenmesi gerekir.

Geri ödeme sistemi kısaca, Türkiye gümrük bölgesinde yerleşik firmaların serbest dolaşıma girmiş (vergileri ödenmiş) bir eşyayı, işlem görmüş ürünler şeklinde, Dâhilde İŞleme İzin Belgesi kapsamında üçüncü ülkelere ihraç etmelerinden sonra, ithalat esnasında ödemiş oldukları vergileri geri almalarıdır.

Bu sistemde, vergilerin finansmanının önceden yapılmasının nedeni, işletmelerin ilgili bankalara gerekli teminatları verememeleri nedeniyle, teminat mektubu alamamalarıdır. Tebliğın 13. maddesi hükmüne göre; "Geri ödeme sistemi çerçevesinde Düzenlenen Dâhilde İŞleme İzin Belgesi/Dâhilde İŞleme İzni ihracat taahhüdünün kapatılmasını müteakip 3 ay içerisinde, ithalat sırasında ödenen vergilerin iadesi için ilgili gümrük idaresine müracaatı zorunludur." [4]

Tebliğ'de belirtilen 3 aylık süre içerisinde belgenin/iznin gümrük idarelerine verilmemesi halinde, sürenin bitiminden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun tecil faizine ilişkin hükümleri uygulanır.

V. DÂHİLDE İŞLEME REJİMİNİN ESASLARI

V.1. Müracaatların Değerlendirilmesi

Tebliğ'in 16.maddesine göre Dâhilde İşleme İzin Belgesi/İzni talepleri;

- 1- İthal eşyasının işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanıldığının tespitinin mümkün olması,
- 2- Yerli üreticilerin temel ekonomik çıkarları ile Türk malı imajının olumsuz etkilenmemesi,
- 3- İşletme faaliyetinin katma değer yaratan ve kapasite kullanımını arttıran bir faaliyet olması yanında, işlem görmüş ürünün rekabet gücünü ve ihraç potansiyelini arttıran koşullar yaratıyor olması,
- 4- Firmaların Dâhilde İşleme İzin Belgeleri/İzinleri kapsamındaki performansları, kriterlerine göre değerlendirilmektedir.

V.2. Belge /İzin Düzenlenmesi

17. madde hükmüne göre; "16. madde hükmü çerçevesinde yapılacak değerlendirme sonucunda;

- a- İthal eşyası ve işlem görmüş ürünün asgari 8'li bazda gümrük tarife istatistik pozisyonu, adı, verimlilik oranına göre belirlenen miktarı ve değeri,
- b- Belge/izin süresi,
- c- Döviz kullanım oranı,
- d- Varsa yan sanayici,

belirlenerek, proje bazında dâhilde işleme izin belgesi/izni verilir veya talep reddedilir." [5]

V.3. Belge/İzin Süresi Ve Ek Süreler

Tebliğ'in 20. maddesine göre dâhilde işleme izin belgesi/dâhilde işleme izni süresi en çok 12 ay olarak belirlenmiştir. Özel projelerde ise proje süresi geçerlidir.

Dâhilde İşleme İzin Belgesi kapsamında ilk ithalatın yapıldığı tarih esas alınmak suretiyle belge süresi azami 3 ay uzatılır. [6]

V.4. İhracatın Gerçekleştirilmesi

Tebliğ'in ihracatın gerçekleştirilmesine ilişkin 28. maddesine göre ihracatın gerçekleştirilmesi, Dâhilde İşleme İzin Belgesinde/Dâhilde İşleme İzninde ihracı taahhüt edilen işlem

görmüş ürünün, ilgili Tebliğ ile ihracat rejimi ve gümrük mevzuatı hükümleri çerçevesinde Türkiye Gümrük Bölgesi dışına veya serbest bölgelere ihraç edilmesi anlamındadır. İhraç belgelerinin yurda getirilmesine ilişkin esaslar kambiyo mevzuatı hükümlerine tabidir. [7]

V.5. Gümrük İdareleri Tarafından Gerçekleştirilecek İşlemler

Tebliğ'in 31. maddesinde Gümrük idareleri tarafından Dâhilde İşleme İzin Belgesi/Dâhilde İşleme İzninde belirtilen değer ve miktarı geçmemek üzere, belge/izin süresi içerisinde eşyanın ithali ve ihracına izin verileceği belirtilmektedir.

Önceden ihracat konusu işlem görmüş ürünün ihracat vergisine tabi eşdeğer eşyadan elde edilmesi halinde, ihracat vergisi kadar teminat alınır.

Belge üzerinde ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünün gümrük tarife istatistik pozisyonu ile teknik ve ticari adı bakımından fiziki unsurları itibarıyla aynı madde olduğunun ilgili belge üzerinde görülmesi, çıkış esnasında gümrük beyannamesi ile ilgili işlemlerin sonuçlandırılması için gerekli ve yeterli şartları oluşturmakta olup, belgenin özel şartlar bölümünde aksine bir hüküm olmadıkça ayrıca ekspertiz raporu ve ayniyat istenmez.

Dâhilde İşleme İzni kapsamında ihraç edilen işlem görmüş ürünün, ithal edilen eşyadan elde edilmediğine ilişkin karinelerin bulunması halinde, bu ürün için ekspertiz raporu istenebilir.

İhracatçı birlikleri genel sekreterliklerinin belge ihracat taahhüdünün kapatılmasına ilişkin yazısı ile gerçekleşen ithalat ve ihracata ilişkin gümrük beyannameleri listeleri dikkate alınarak ithalat esnasında alınan teminat ve vergi geri verilir.

Gümrük beyannameleri ve eki belgelerin Müsteşarlık ve diğer ilgili birimlerce yapılan incelemesi ve soruşturması sonucunda, sahte olduğuna, üzerinde tahrifat yapıldığına ya da gerçek dışı olduğunun veya gerçeği yansıtmadığına ilişkin bir sonuca ulaşılması halinde alınan teminat/vergi firmaya iade edilmez. [8]

V.6. İhracat Taahhüdünün Kapatılması

Tebliğ'in 37. maddesi taahhüdün kapatılmasına ilişkin hükümleri içermektedir. Buna göre;

Dâhilde İşleme İzin Belgesi firmalar en geç belge süresi sonundan itibaren 3 (üç) ay içerisinde gerekli bilgi ve belgeler ile birlikte ilgili ihracatçı birlikleri genel sekreterliğine, Dâhilde İşleme İzni sahibi firmalar ise en geç izin süresi sonundan itibaren 1 (bir) ay içerisinde gerekli bilgi ve belgeler ile birlikte ilgili gümrük idaresine müracaat etmek zorundadırlar.

Dâhilde İşleme İzin Belgesi/Dâhilde İşleme İzni ihracat taahhüdü, belgede/izinde belirtilen şartlar da dikkate alınmak suretiyle, Dâhilde İşleme Rejimi hükümleri çerçevesinde eşdeğer eşya ve/veya ithal eşyasından elde edilen işlem görmüş ürün ile değişmemiş eşyanın ihraç

edildiğinin tespiti kaydıyla kapatılır. Aksine bir durumun tespiti halinde, Tebliğ'in Dâhilde İşleme Tedbirlerine Uyulmaması başlıklı 45. maddesi hükümleri uygulanır.

Yapılan kapatma işlemi Dâhilde İşleme İzin Belgesinin gönderildiği merciler ve ilgili vergi dairesi ile bankaya bildirilir. [9]

V.7. İhracatın Gerçekleştirilmemesi

Tebliğ'in İhracatın Gerçekleştirilmemesi başlıklı 43. maddesine göre; "Dâhilde İşleme İzin Belgesi/Dâhilde İşleme İzni kapsamında ihracatı gerçekleştirilmeyen ithal eşyasının, işlem görmüş ürün ve/veya ithal edildiği şekliyle belge/izin sahibi firma ve/veya yan sanayici firmanın stoklarında bulundurulması zorunludur." [10]

V.8. Dâhilde İşleme İzin Belgesinin/Dâhilde İşleme İzninin İptali

Tebliğ'in belgenin/iznin iptali başlıklı 44. maddesi hükmüne göre işletmenin talebi üzerine Belge/İzin iptal edilir. İptal müracaatı, ilgili ihracatçı birlikleri genel sekreterliği aracılığıyla Müsteşarlığa yapılır.

Bu Tebliğ ve bu Tebliğ'e istinaden yayımlanacak genelge hükümlerine uyulmadığının, Dâhilde İşleme İzin Belgesinin/Dâhilde İşleme İzninin düzenlenmesi veya revizesi için ibraz edilen bilgi ve belgeler ile Belge/İzin üzerinde yapılan işlemlerin gerçek dışı olduğunun veya gerçeği yansıtmadığının, Belgenin/İznin sahtesinin düzenlendiğinin veya Belge/İzin üzerinde tahrifat yapıldığının tespiti halinde; ilgili belge Müsteşarlıkça, izin ise ilgili gümrük idaresince iptal edilir ve ilgililer hakkında kanuni işlem yapılır. [11]

V.9. Dâhilde İşleme Tedbirlerine Uyulmaması

Tebliğ'in 45. maddesi hükmüne göre;

Dâhilde İşleme Tedbirlerini, Dâhilde İşleme Rejimi ve Dâhilde İşleme İzin Belgesi/Dâhilde İşleme İzninde belirtilen esas ve şartlara uygun olarak yerine getirmeyenlerden;

- a- Şartlı muafiyet sistemi çerçevesindeki Belge/İzin kapsamında ithal edilen ve Türkiye Gümrük Bölgesi dışına veya Belge/İzin süresi bitiminden itibaren 3(üç) ay içerisinde başka bir ülkeye satışının yapılması kaydıyla Belge/İzin süresi içerisinde serbest bölgelere ihracı gerçekleştirilmeyen eşya ile Belge/İzin süresi içerisinde serbest bölgelere ihraç edilen eşyanın Belge/İzin süresi bitiminden itibaren 3(üç) ay içerisinde bir başka Belge/İzin kapsamında ithalatı şartıyla Türkiye Gümrük Bölgesine getirilmeyen eşyanın ithali esnasında alınmayan vergi,

- b- Belge/izin kapsamında izin verilen miktarın üzerinde ithalat yapılması halinde, bu kısma tekabül eden ithalattan doğan vergi,
- c- Belge kapsamında ithal edilen eşyanın tamamı ihraç edilen işlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanılmış olsa dahi döviz kullanım oranının %80'i geçmesi halinde, bu oranı aşan kısma tekabül eden ithalatla ilgili alınmayan vergi,
- d- Belge/İzin kapsamında ithal edilen işletme malzemesinin CIF ithal tutarının, gerçekleşen FOB ihraç tutarının %2'inden fazla olması halinde, bu oranı aşan kısma tekabül eden ithalatla ilgili alınmayan vergi,
- e- Belge/İzin kapsamında ithal edilen değişmemiş eşyanın CIF ithal tutarının, gerçekleşen FOB ihraç tutarının %1'inden fazla olması halinde, bu oranı aşan kısma tekabül eden ithalatla ilgili alınmayan vergi,
- f- Geri ödeme sistemi çerçevesindeki Belge/İzin kapsamında A.TR dolaşım belgesi eşliğinde Avrupa Topluluğu'na üye ülkelere veya menşee ispat belgeleri eşliğinde Avrupa Topluluğu'na üye ülkelere, Pan Avrupa menşee Kümülyasyonuna taraf ülkelere veya Serbest Ticaret Anlaşması imzalanmış bir ülkeye işlem görmüş ürün olarak ihraç edilmek üzere ithal edilen ancak süresi içerisinde ihracı gerçekleştirilmeyen eşyaya ilişkin alınmayan vergi,
- g- Dâhilde İşleme İzin Belgesinin/Dâhilde İşleme İzninin iptal edilmesi halinde, Belge/İzin kapsamında varsa alınmayan vergi,
- h- Dâhilde İşleme İzin Belgesinin/Dâhilde İşleme İzninin re'sen kapatılması halinde, Belge/İzin kapsamında varsa alınmayan vergi,

ithal tarihi itibarıyla 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil edilir. Ayrıca ithal edilen ve süresi içerisinde ihracatı gerçekleştirilmeyen eşya için 4458 sayılı Kanunun 238. maddesi hükmü çerçevesinde gümrük vergilerinin 2(iki) katı para cezası alınır. [12]

VI. KONUNUN KAMBYO MEVZUATI VE KATMA DEĞER VERĐİSİ KANUNU AÇISINDAN İNCELENMESİ

VI.1. Kambiyo Mevzuatı Açısından İncelenmesi

Dâhilde İşleme Rejimi'nde ihracat gerçekleştiğinde, ihraç bedellerinin yurda getirilmesine ilişkin esaslar Kambiyo Mevzuatı hükümlerine tabidir. İhraç bedelleri döviz olarak veya mal olarak yurda getirilebilir. İhraç bedellerinin mal olarak getirilmesi halinde, bu mallar dış ticaret mevzuatı hükümlerine tabidir.

Kambiyo Mevzuatının bir unsuru olan 7/8/1989 tarih ve 89/14391 no'lu Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Kararın İhracat başlıklı 8. maddesine göre;

“İhracat bedellerinin tasarrufu serbesttir. Bakanlık ihtiyaç duyulması halinde ihracat bedellerinin yurda getirilmesine ilişkin düzenleme yapmaya yetkilidir.” [13]

Bu hüküm gereğince dâhilde işleme rejimi kapsamında yapılan ihracat dolayısıyla oluşan alacakların yurda getirilme zorunluluğu bulunmamakta, ancak söz konusu bedeller dövizli alacak olarak kaldığı sürece VUK mad. 280 gereğince değerlemeye tabi tutularak oluşan kambiyo kârı veya zararı kayda alınmalıdır. [14]

VI.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından İncelenmesi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na, 29/7/1998 tarih ve 4369 sayılı Kanunun 62. maddesiyle eklenen Geçici 17. maddesine göre; Dahilde işleme ve geçici kabul rejimi kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerin (**6111 Sayılı Kanunla değiştirilen ibare Yürürlük; 25.02.2011, Geçerlilik; 31/12/2010**) (**5838 sayılı kanunla değişen ibare**) 31/12/2015 tarihine kadar tesliminde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin 1 numaralı fıkrasının (c) bendi hükümlerine göre bölgeler, sektörler veya mal grupları itibarıyla işlem yaptırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir [15]. Bu maddenin uygulanmasında ihracat süresi olarak anılan bentteki süre yerine bu rejimlerle öngörülen süreler esas alınır. İhracatın şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde zamanında alınmayan vergi, vergi ziyayı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilir.

VI.3. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunu Açısından İncelenmesi

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 51. maddesi hükmü “Gecikme Zammı, Nispet ve Hesabı” başlığını taşımaktadır. Anılan madde hükmüne göre; “Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı % 4 oranında gecikme zammı tatbik olunur. Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir” [16] .

VI.4. Vergi Usul Kanunu Açısından İncelenmesi

Dahilde İşleme Rejimi kapsamında ithal edilecek eşya ile ilgili olarak, VUK'nun ilgili hükümlerine uygun olarak işlem yapılması gerekmektedir.

VUK Madde 262; “Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilûmum giderlerin toplamını ifade eder.” [17]

VUK Madde 275; “ İmal edilen emtianın (tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder: 1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidaî ve hammadelerin bedeli; 2. Mamule isabet eden işçilik; 3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse; 4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyarîdir.) 5. Ambâlajlı olarak piyasaya arz edilmesi zarurî olan mamullerde ambalâj malzemesinin bedeli. Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler.” [18]

VUK 238 No’lu Tebliğ; “ (...)Bu itibarla, emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.” [19]

Tebliğ hükmünün uluslar arası ticarete geçerli ödeme şekilleri esas alınarak oluşan lehte veya aleyhte kur farklarının kayda alınması gerekir.

VI.5. Muhasebenin Temel Kavramları Açısından İncelenmesi

Maliyet Esası Kavramı: Maliyet esası kavramı, para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder. [20]

Dahilde işleme rejimi kapsamında ithal edilecek eşyanın; bu kavrama uygun olarak maliyet bedeli ile dahile alınması gerekir.

VII. DÂHİLDE İŞLEME REJİMİ KAPSAMINDAKİ İŞLEMLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

VII.1. Şartlı Muafiyet Sistemi İçerisinde Gerçekleşen İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi

1-Dâhilde İşleme İzin Belgesi kapsamında ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanılmak üzere, serbest dolaşımda bulunmayan 400.000.-\$ değerinde hammadde, döviz alış kuru 1\$ = 2,50 TL. iken işlemi yapacak imalatçı firmaya ulaştığında imalatçı işletme aşağıda belirtilen şekilde kayıt yapar;

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI (*)	1.000.000.-	
159.02 Ver. Yurtdışı Sip. Av.		
320 SATICILAR		1.000.000.-
320.02 Yurtdışı Satıcılar		
150 İLK MADDE VE MALZEME	1.000.000.-	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVAN.		1.000.000.-

(*) 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI Hesabı Tekdüzen Hesap Planında aşağıdaki gibi bölümlenebilir;

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

159.01 Verilen Yurtiçi Sipariş Avansları

159.02 Verilen Yurtdışı Sipariş Avansları

159.02.001 Ref. No..., Yb. Para

159.02.002 Ref. No..., Yb. Para

159.02.900 İthalat Bloke

159.02.999 Bedelsiz

2-a) Şartlı muafiyet sistemi kapsamında, Dahilde İşleme İzin Belgesi'ne dayanarak, ithalat işleminden doğan vergiler (180.000.- TL. KDV, 60.000.- TL. ÖTV ve Gümrük Vergisi) için, bankadan alınan teminat mektubunun gümrük idaresine verilir, vergilerin ertelenmesi aşamasında aşağıda belirtilen kayıt yapılır;

900 NAZIM HESAPLAR		240.000.-
900.01 Verilen Teminat Mektubundan Borçlular		
900.01.001 Gümrük İdaresi		
900 NAZIM HESAPLAR		240.000.-
900.02 Verilen Teminat Mekt. Alacaklılar		
900.02.001 Bankası		

aa) Eğer Dahilde İşleme işlemini gerçekleştirecek imalatçı firma, Tebliğ'in 9. maddesi kapsamında indirimli teminat uygulamasından yararlanan "A Sınıfı Onaylanmış Kişi Statü Belgesi"ne sahip ise, doğan verginin sadece %1'i kadar teminat vererek vergileri ertelediğinde aşağıda belirtilen kayıt yapılır;

900 NAZIM HESAPLAR		2.400.-
900.01 Verilen Teminat Mektubundan Borçlular		
- Gümrük İdaresi		
900 NAZIM HESAPLAR		2.400.-
900.02 Verilen Teminat Mektub. Alacaklılar		
- X Bankası		

ab) Eğer Dahilde İşleme işlemini gerçekleştirecek imalatçı firma, Tebliğ'in 9. maddesi kapsamında indirimli teminat uygulamasından yararlanan "B Sınıfı Onaylanmış Kişi Statü Belgesi"ne sahip ise, doğan verginin sadece %5'i kadar teminat vererek vergileri ertelediğinde aşağıda belirtilen kayıt yapılır;

900 NAZIM HESAPLAR		12.000.-	
900.01 Verilen Teminat Mektubundan Borçlular			
	900 NAZIM HESAPLAR		12.000.-
	900.02 Verilen Teminat Mektub. Alacaklılar		

ac) Eğer Dahilde İşleme işlemini gerçekleştirecek imalatçı firma, Tebliğ'in 9. maddesi kapsamında indirimli teminat uygulamasından yararlanan "C Sınıfı Onaylanmış Kişi Statü Belgesi"ne sahip ise, doğan verginin sadece %10'u kadar teminat vererek vergileri ertelediğinde aşağıda belirtilen kayıt yapılır;

900 NAZIM HESAPLAR		24.000.-	
900.01 Verilen Teminat Mektubundan Borçlular			
	900 NAZIM HESAPLAR		24.000.-
	900.02 Verilen Teminat Mektub. Alacaklılar		

b) Eğer işletme gümrük idaresine teminat olarak hazine bonusu gösterirse aşağıdaki şekilde kayıt yapılır; (Aşağıdaki kayıta indirimli teminat uygulamasından yararlanılmamıştır. İndirimli teminat uygulaması söz konusu ise, gümrüğe teminat olarak verilen hazine bonoları tutarı, işletmenin sahip olduğu A, B ya da C sınıfı onaylanmış kişi statü belgesine göre , %1, %5 ya da %10 olarak hesaplanacaktır.)

112 KAMU KES. TAH. SEN. VE BONOLARI		240.000.	
112.02 Teminattaki Senetler			
	112 KAMU KES. T. S. VE B.		240.000.-
	112.01 Portföydeki Sen.		
910 TEMİNATA VER. DEV.TAH.HAZ.BON. BORÇL.		240.000.-	
	911 TEM. VER. DEV. TAH. HAZ. BON. ALACAKLILAR		240.000.-

c) Eğer işletme gümrük idaresine teminat olarak bankada para blokajı yaptırırsa aşağıdaki şekilde kayıt yapılır; (Aşağıdaki kayıta indirimli teminat uygulamasından yararlanılmamıştır. İndirimli teminat uygulaması söz konusu ise, gümrüğe teminat olarak yaptırılan para blokajı, işletmenin sahip olduğu A, B ya da C sınıfı onaylanmış kişi statü belgesine göre , %1, %5 ya da %10 olarak hesaplanacaktır.)

102 BANKALAR		240.000.-	
102.03 Bloke Paralar			
	102 BANKALAR		240.000.-
	102.02 Ticari Mevduat		
920 BLOKE EDİLEN PARALARDAN BORÇLULAR		240.000.-	
	921 BLOKE ED. PAR. ALAC.		240.000.-

3-Bankadan alınan teminat mektubu için bankaya verilen komisyon (12.000- TL.) bankadaki hesabımızdan çekildiğinde aşağıdaki kayıt yapılacaktır;

780 FİNANSMAN GİDERLERİ (*)		12.000.-	
780.32 Banka Teminat Mektubu Komisyonları			
	102 BANKALAR		12.000.-
	102.02 (X) Bankası		

(*) 780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI Tekdüzen Hesap Planında aşağıdaki şekilde bölümlenebilir;

780 FİNANSMAN GİDERLERİ

780.10 Kısa Vadeli Baka Kredileri Faizleri

780.10.010 İthalat Kredisi Faizleri

780.10.020 İhracat Kredisi Faizleri

780.10.050 Döviz Kredisi Faizleri

780.11 Uzun Vadeli Banka Kredisi Faizleri

780.20 Kısa Vadeli Satıcı Faizleri

780.32 Banka Teminat Mektubu Komisyonları

4-İthal edilen hammadde üretim amacıyla tüketildiğinde aşağıdaki şekilde kayıt yapılır;

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		1.000.000.-	
	150 İLK MADDE VE MALZEME		1.000.000.-

5-Hammaddenin işleme işlemine tabi tutulması nedeniyle, işleme faaliyetinde bulunan üretim personelinin ücret bordrosu tahakkuk ettirildiğinde aşağıda belirtilen kayıt yapılır;

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		50.000.-	
	360 ÖD. VERGİ VE FONLAR		15.000.-
	361 ÖD. SOS. GÜV. KES.		25.000.-
	335 PERSONELE BORÇLAR		10.000.-

6- Gerçekleşen üretim için genel üretim gideri niteliğindeki giderler tahakkuk ettiğinde aşağıda belirtilen kayıt yapılır;

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		20.000.-	
191 İNDİRİLECEK KDV (*)		3.600.-	
	381 GİDER TAHAKKUKLARI		23.600.-

(*) Dahilde İşleme İzni /Belgesi kapsamında yurtçinde bir hizmet satın alınması halinde bu hizmet nedeniyle KDV ödenecek, ancak bu ödeme indirim yoluyla giderilmediği takdirde ihracatçı işletmeye KDV Kanunu Md. 11/c gereği iade edilecektir.

7- Üretim dönemi sonunda üretim maliyet unsurlarının üretilen ve satışa konu edilecek mamüllere yansıtıldığında;

711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GD. YANS.		1.000.000.-	
721 DİREKT İŞÇİLİK GD. YANS.		50.000.-	
731 GENEL ÜRETİM GD. YANS.		20.000.-	
	710 DİR. İLK MAD. VE MLZ. GD.		1.000.000.-
	720 DİREKT İŞÇİLİK GD.		50.000.-
	730 GENEL ÜRETİM GD.		20.000.-
151 YARI MAMULLER - ÜRETİM		1.070.000.-	
	711 DİR. İLK M. VE M. GD. Y.		1.000.000.-
	721 DİREKT İŞÇİLİK GD. YANS.		50.000.-
	731 GENEL ÜRETİM GD. YANS.		20.000.-
152 MAMULLER		1.070.000.-	
	151 YARI MAMULLER - ÜRETİM		1.070.000.-

8- Dahilde İşleme Rejimi kapsamında üretilen mallar döviz alış kuru 1\$ = 2.60 TL. iken 450.000 \$'a ihraç edildiğinde aşağıda belirtilen şekilde kayıt yapılır;

120 ALICILAR		1.170.000.-	
	601 YURTDIŞI SATIŞLAR		1.170.000.-

9- Dahilde işleme izni/belgesi kapsamında ihracı taahhüt edilen mamul malların ihracatı gerçekleştirildiğinde gümrüğe verilmiş bulunan teminat mektubu gümrük idaresinden alınıp ilgili bankaya iade edildiğinde aşağıda belirtilen kayıt yapılır;

900 NAZIM HESAPLAR		240.000.-	
900.02 Verilen Teminat Mektubundan Alacaklılar			
	900 NAZIM HESAPLAR		240.000.-
	900.01 Verilen Teminat Mektub. Borçlular		

10-Eğer Kanunda öngörülen şartlar ve süreler içerisinde işlem gerçekleşmezse 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 51. maddesine göre zamanında tahsil edilmeyen vergiler tahsil edilir. Bu durumda ise kayıtlar aşağıdaki şekilde gerçekleşir;

191 İNDİRİLECEK KDV		180.000.-	
150 İLK MADDE VE MALZEME		90.000.-	
150.10 ÖTV			
150.11 Gümrük Vergisi			
150.12 KKEG			
	102 BANKALAR		270.000.-
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GD.		90.000.-	
	150 İLK MADDE VE MALZ.		90.000.-
151 YARI MAMULLER - ÜRETİM		90.000.-	
	711 DİR. İLK MD. VE MALZ. GD.		90.000.-
152 MAMULLER		90.000.-	
	151 YARI MAMULLER - ÜRETİM		90.000.-
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ		90.000.-	
	152 MAMULLER		90.000.-

VII.2. Geri Ödeme Sistemine Göre Gerçekleşen İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi

Gerçek Ödeme Sisteminde de üretim süreci aynıdır, ilave olarak farklı iki kayıt söz konusudur.

1-Geri ödeme sisteminde ise; gümrükte, vergi, resim ve harçlar için ödenen tutar aşağıdaki şekilde kayıtlara alınır;

193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR (*)		240.000.-	
193.05 Ödenen Gümrük Vergisi			
193.06 Ödenen ÖTV			
193.07 Ödenen KDV			
	102 BANKALAR		240.000.-

(*) 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra: 1'de şu şekilde tanımlanmıştır: "Mevzuat gereğince peşin ödenen ve bir yıl içinde indirim konusu yapılabilecek gelir, kurumlar ve iade alınacak KDV ile diğer vergiler ile fonların kayıt ve takip edildiği hesaptır."

2-Belgede öngörülen süreler ve şartlar gerçekleşip, ihracat yapıldıktan sonra, ödenen tutarın geri alınmasında ise yapılacak kayıt şu şekildedir;

120 ALICILAR		1.170.000.-	
	601 YURTDIŞI SATIŞLAR		1.170.000.-
102 BANKALAR		240.000.-	
	193 PEŞİN ÖD.VERGİ VE FON.		240.000.-
	193.05 Ödenen Gümrük Ver.		
	193.06 Ödenen ÖTV		
	193.07 Ödenen KDV		

VII.3. İşlemlerin Önceden İthalat Sonradan İhracat Ve Önceden İhracat Sonradan İthalat Şeklinde Gerçekleşmesi Durumunda Muhasebeleştirilmesi

ca) Önceden İthalat Sonradan İhracat Durumunda Muhasebeleştirme

İşlemlerin bu şekilde gerçekleşmesi durumunda; kayıtlar, şartlı muafiyet sistemi kapsamında olduğu gibi yapılacaktır.

cb) Önceden İhracat Sonradan İthalat Durumunda İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi

İşlemin önceden ihracat olarak başlaması durumunda, üretimde kullanılacak hammadde, yardımcı madde veya ambalaj malzemesi yurtiçinden temin edilmektedir. Bu durum, Dahilde İşleme Rejimi Tebliği'nin "Yurt İçi Alımlar" başlıklı 7. maddesinde düzenlenmiştir. İlgili madde hükmüne göre; "Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanılan hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul, değişmemiş eşya ve ambalaj malzemeleri, Tebliğ'in 5. maddesi hükmüne göre ithal edilebileceği gibi yurtiçinden de temin edilebilir." Belge kapsamında yurtiçinden temin edilen eşya, ithal eşyası gibi değerlendirilir. Yurtiçinden temin edilen hammadde Dahilde İşleme Rejimi Tebliği'nin "Tanımlar" başlıklı 2. maddesinde yer alan eşdeğer eşya tanımına uygun olmalıdır. Bu tanıma göre eşdeğer eşya: "İşlem görmüş ürünün elde edilmesinde ithal eşyasının yerine kullanılan ve ithal eşyası ile asgari 8'li bazda gümrük tarife istatistik pozisyonu ticari kalite ve teknik özellikler itibarıyla aynı kalite ve nitelikleri taşıyan serbest dolaşımda bulunan eşyayı" ifade eder.

1-Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanılmak üzere, yurtiçinden 600.000.- TL. değerinde hammadde temin edildiğinde, imalatçı işletmenin kayıtları aşağıdaki şekilde gerçekleşir;

150 İLK MADDE VE MALZEME		600.000.-	
150.05 DİİB Kapsamında İlk Madde Alımı			
	320 SATICILAR		600.000.-
	320.02 Yurtiçi Satıcılar		

2-Yurtiçinden temin edilen hammadde üretimde kullanıldığı zaman aşağıdaki şekilde kayıt yapılır;

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		600.000.-	
	150 İLK MADDE VE MALZEME		600.000.-

3-Hammaddenin işleme işlemine tabi tutulması nedeniyle, işleme faaliyetinde bulunan üretim personelinin ücret bordrosu tahakkuk ettirildiğinde aşağıdaki şekilde kayıt yapılır;

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		50.000.-	
	360 ÖD. VERGİ VE FONLAR		15.000.-
	361 ÖD. SOS. GÜV. KES.		25.000.-
	335 PERSONELE BORÇLAR		10.000.-

4-Gerçekleşen üretim için genel üretim gideri tahakkuk ettiğinde aşağıda belirtilen kayıt yapılır;

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		10.000.-	
191 İNDİRİLECEK KDV		1.800.	
	381 GİDER TAHAKKUKLARI		11.800.-

5-Dönem sonunda üretim maliyet unsurlarının yansıtılması;

151 YARI MAMULLER - ÜRETİM		660.000.-	
	711 DIR. İLK M. VE M. GD. Y.		600.000.-
	721 DİREKT İŞÇİLİK GD. YANS.		50.000.-
	731 GENEL ÜRETİM GD. YANS.		10.000.-
152 MAMULLER		660.000.-	
	151 YARI MAMULLER - ÜRETİM		760.000.-
711 DIR. İLK MADDE VE MALZ. GD. Y.		600.000.-	
721 DIR. İŞÇ. GD. Y.		50.000.-	
731 GENEL ÜRETİM GD. Y.		10.000.-	
	710 DIR. İLK. MD. MALZ.		600.000.-
	720 DIR. İŞÇ. GD.		50.000.-
	730 GEN. ÜR. GD.		10.000.-

6-Dâhilde İşleme İzin Belgesi kapsamında, yurtiçinden hammadde temin etmek suretiyle üretilen mallar döviz alış kuru 1 USD = 2,60 TL. iken 300.000.- USD'ye ihraç edilmiştir. Bu durum aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir;

120 ALICILAR		780.000.-	
	601 YURTDIŞI SATIŞLAR		780.000.-

7-Dâhilde İşleme İzin Belgesi kapsamında gerçekleştirilen ihracat işleminden sonra, ihraç edilen ürünlerin üretiminde kullanılan ve yurtiçinden temin edilen hammadde, ithal edilir. İşletme hammaddeyi ithal ederken kullandığı eşdeğer eşya ile gümrük tarife istatistik pozisyonuna göre asgari 8'li bazda aynı özellikleri taşıyan hammadde ithal etmelidir. İşletme döviz alış kuru 1\$ = 2,65 TL iken 250.000.-\$ değerinde hammadde ithal etmiştir. Hammaddenin ithal edilmesi ve işletmeye ulaşması aşamasında kayıtlar aşağıdaki şekilde gerçekleşir;

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		662.500.-	
	320 SATICILAR		662.500.-
150 İLK MADDE VE MALZEME		662.500.-	
	159 VERİLEN SİPARİŞ AV.		662.500.-

8-Dâhilde İşleme İzin Belgesinin kapatılması aşamasında, ithal prosedürünün usulüne uygun olup olmadığı ortaya konulmak zorunda olduğu için ve aynı zamanda Dahilde İşleme İzin Belgesi'nin sorunsuz kapatılması için tüm prosedürün mevzuata uygun olarak yerine getirilmesi gerekir.

VIII. SONUÇ

Dahilde İşleme Rejimi, ihraç edilecek ürünleri üretmek için gerekli olan ve yurt dışından ithal edilen, ithali gümrük vergisine tabi girdilere gümrük muafiyeti getiren bir ihracatı teşvik sistemidir. Rejim, ihraç ürünlerinin üretiminde kullanılan, ithalatı vergiye tabi ürünlere yönelik esasları belirlemektedir. Bu uygulama ile ihraç ürünlerine uluslararası piyasalarda rekabet gücü kazandırmak, ihraç pazarlarını geliştirmek ve ihraç ürünlerini çeşitlendirmek amacıyla firmalara başta vergisel muafiyetler olmak üzere çeşitli kolaylıklar ve teşvikler sunulmaktadır. Bunların başlıcaları; İhracat taahhüdünü üçüncü ülkelere yapılan ihracatla yerine getirmek şartı ile ithalatta kota ve gözetim uygulamalarından muafiyet, üçüncü ülkelerden yapılan ithalatlarda gümrük vergileri, KDV ve diğer vergi, resim ve harçlardan muafiyet, ihracat sayılan satış ve teslimler ile ilgili olarak ithalatta gümrük vergisi muafiyeti, AB ülkelerinden ithalatta KDV ve diğer vergi, resim ve harçlardan muafiyet, Dış Ticarete Standardizasyon ve Teknik Düzenlemeler mevzuatına tabi olmama, ödenmiş vergilerin geri alınması kolaylığı ve eşdeğer eşya kullanıma kolaylık verilmesi olarak sayılabilir.

Bu kolaylıklardan faydalanabilmek şartlı muafiyet uygulaması ya da geri ödeme sistemi yoluyla mümkündür. İşletmeler finansal durumlarına göre bu iki sistemden birini seçerek rejimin getirdiği kolaylıklardan faydalanabilirler.

Sonuç olarak, ihracat işlemlerinde kullanılacak hammaddelerin yurt dışında daha ucuz olmaları veya sadece yurt dışında bulunmaları halinde, dahilde işleme rejimi kapsamında herhangi bir vergi ödemediği ülkeye ithal edilmeleri mümkün kılınmaktadır.

Yararlanılan kaynaklar

- [1] 26.12.2006 Tarih ve 26382 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan Dahilde İşleme Rejimi Tebliği madde 3.
- [2] 26.12.2006 Tarih ve 26382 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan Dahilde İşleme Rejimi Tebliği madde 4.
- [3] 26.12.2006 Tarih ve 26382 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan Dahilde İşleme Rejimi Tebliği madde 11.
- [4] 26.12.2006 Tarih ve 26382 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan Dahilde İşleme Rejimi Tebliği madde 13.
- [5] 26.12.2006 Tarih ve 26382 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan Dahilde İşleme Rejimi Tebliği madde 17.
- [6] 26.12.2006 Tarih ve 26382 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan Dahilde İşleme Rejimi Tebliği madde 20.
- [7] 26.12.2006 Tarih ve 26382 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan Dahilde İşleme Rejimi Tebliği madde 28.

- [8] 26.12.2006 Tarih ve 26382 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan Dahilde İşleme Rejimi Tebliği madde 31.
- [9] 26.12.2006 Tarih ve 26382 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan Dahilde İşleme Rejimi Tebliği madde 37.
- [10] 26.12.2006 Tarih ve 26382 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan Dahilde İşleme Rejimi Tebliği madde 43.
- [11] 26.12.2006 Tarih ve 26382 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan Dahilde İşleme Rejimi Tebliği madde 44.
- [12] 26.12.2006 Tarih ve 26382 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan Dahilde İşleme Rejimi Tebliği madde 45.
- [13] 7/8/1989 tarih ve 89/14391 no’lu Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar madde 8.
- [14] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 280.
- [15] 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu geçici 17. Madde.
- [16] 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında kanun madde 51.
- [17] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 262.
- [18] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 275.
- [19] Vergi Usul Kanunu 238 No’lu Tebliğ.
- [20] 26.12.1992 Tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete I Seri No:lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
4458 sayılı Gümrük Kanunu
25709 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2005/8391 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Kararı ve bu Karara ilişkin 2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği



Doğan ARGUN – dargun@marmara.edu.tr

Doğan ARGUN has Ph.D of Accounting and Finance at Marmara University, Social Sciences Institute. He is Professor in Accounting and Finance at Marmara University. His research areas are general accounting, yearend transactions, foreign trade accounting, tax auditing.



Nevber Zeynep EROĞLU – zeroglu@erogluisi.com.tr

Nevber Zeynep EROGLU has Ph.D of Accounting and Finance at Marmara University, Social Sciences Institute. She is lecturer in Accounting and Finance at Marmara University. Her research areas are general accounting, yearend transactions and foreign trade accounting.

