

## GÜMRÜK MEVZUATINDA DAHİLDE İŞLEME REJİMİ VE VERGİ ÖZELİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Prof.Dr.Emine KOBAN

Gaziantep Üniversitesi, Hukuk Fakültesi

[eminekoban@gantep.edu.tr](mailto:eminekoban@gantep.edu.tr)

Dr.Öğr.Üyesi Hilal YILDIRIR KESER

Bursa Teknik Üniversitesi, İnsan ve Toplum Bilimleri Fakültesi

[hilal.yildirir@btu.edu.tr](mailto:hilal.yildirir@btu.edu.tr)

### Özet

*Dahilde İşleme Rejimi, serbest dolaşımda olmayan eşyanın, Türkiye Gümrük Bölgesi içerisinde işleme faaliyetine tabi tutulmak üzere ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın gümrük muafiyetli olarak geçici ithal edilmesi ve işleme faaliyeti sonrasında elde edilen işlem görmüş ürünün yeniden ihraç edilmesi esasına dayanan ekonomik etkili bir gümrük rejimi olarak tanımlanmaktadır. DİR ile ilgili hükümler, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 108-122'nci maddeleri ve İhracat Rejiminin 2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği'nce düzenlenmektedir. Dahilde İşleme rejiminin kullanılmasındaki temel amaçlar, ihraç ürünlerinin üretiminde gerekli olan girdileri avantajlı bir şekilde dünya piyasalarından temin ederek ihracatı artırmak, ihraç ürünlerine uluslararası piyasalarda rekabet gücü kazandırmak, ihraç pazarlarını geliştirmek, ihraç ürünlerini çeşitlendirmek olarak belirtilebilir. Dahilde işleme rejimi ile, gerekli olan girdilerin temin edilmesinde firmalara sağlanan çeşitli avantajlar bulunmaktadır. Bunların başlıcaları, ticaret politikası önlemlerine tabi olmama, ithalatta KDV, ÖTV, gümrük vergisi, anti-damping ile diğer vergi ve fonlardan muafiyet, alınması gereken vergilere ilişkin teminat indirimi, KKDF istisnası, vergi, resim ve harç istisnası ile yurt içi alımlarda KDV Tecil-Terkin uygulaması şeklindedir. Dahilde İşleme Rejiminin özellikle vergiye yönelik avantaj sağlayan uygulamalarında şüphesiz sorunlarla da karşılaşmaktadır. Çalışmada bu kapsamda öncelikle Gümrük Mevzuatı kapsamında Dahilde İşleme Rejiminin genel yapısı ve işleyişine yer verilecek, ardından Türkiye'nin dış ticaretindeki yeri ve önemine değinilecektir. Son olarak, Dahilde İşleme Rejimi uygulamalarında vergi özelinde karşılaşılan sorunlar tartışılacaktır.*

**Anahtar Kelimeler:** Dahilde İşleme Rejimi, Gümrük Muafiyeti, Vergi Sorunları, İhracat, İthalat

### GİRİŞ

İhracat teşviklerinin en önemlilerinden biri olarak da ifade edilen ve ekonomik etkili bir gümrük rejimi olan Dahilde İşleme Rejimi (DİR); dünya piyasa fiyatlarından hammadde temin etmek suretiyle ihracatı artırmak, ihraç ürünlerine uluslararası piyasalarda rekabet gücü kazandırmak, ihraç pazarlarını geliştirmek ve ihraç ürünlerini çeşitlendirmek amacıyla hazırlanmıştır. Bu karar kapsamında üretici ve ihracatçıların, ihraç ürünlerinin üretiminde kullanılan hammadde ve ara mallarını gümrük vergilerini ödemeksizin ve ticaret politikaları önlemlerine tabi olmaksızın ülkeye sokmalarına imkân tanınmıştır. Yürürlüğe girdiği tarihten itibaren Türkiye dış ticaretine doğrudan etki eden DİR ihracatçıları tarafından en çok kullanılan ihracat teşviki olup, 2017 yılı itibari ile genel ihracatın %41,4'ünü, genel ithalatın ise %12,2'sini karşılamaktadır.

DİR uygulamasının hem üretici ve ihracatçıları, hem de ülke ekonomisi açısından çeşitli avantajları bulunmaktadır. Öncelikle DİR, üreticinin dış ticarete ilişkin vergi yükünü kaldırarak, işletmenin sermaye yapısının güçlendirilmesine ve ticaret politikası önlemlerinden muaf olarak

eşya ithal etme imkanını sunmaktadır. Diğer taraftan, ithal ürünün üretim sürecine alındıktan sonra artı değerle ihraç ediliyor olması, istihdam gücüne katkı sağlaması, kaliteli girdi kullanımı olanakları sunması, yeni teknoloji girişine imkan vermesi gibi mikro ve makro ekonomik avantajlar sağlamaktadır. Bu amaçlar doğrultusunda DİR ile iç piyasadaki üreticilerin Dünya fiyatlarında hammadde sağlayabilme imkanı ile rekabet edebilirlik güçlerinin artması beklenmektedir.

Çalışmada bu kapsamda öncelikle DİR kapsamına ve uygulama esasları ele alınmış, sonrasında Gümrük Mevzuatındaki yerine ve dış ticarete alınan vergilere kısaca değinilerek DİR'nin sağladığı vergi avantajları ortaya konulmuştur. Son olarak ise DİR uygulamalarında vergi özelinde karşılaşılan sorunlara değinilmiştir.

### ***1.D.İ.R. Kapsamı ve Uygulama Esasları***

Dahilde İşleme Rejimi (DİR), serbest dolaşımda olmayan hammadde veya yarı-mamul şeklindeki yabancı eşyanın, işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılmasının ardından Türkiye Gümrük Bölgesinden nihai ürün olarak yeniden ihraç edilmesi amacıyla, gümrük vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın ve vergilerinin teminata bağlanması veya 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 vergilerinin geri verilmesine dayanan bir gümrük rejimidir (Selen, 2017). Başka bir ifade ile DİR kapsamında, firmalar 3.ülkelerden ihtiyaç duydukları hammadde ve yarı-mamulleri, işleyip ihraç etme taahhüdü ile gümrük vergilerinden ve ticaret politikası önlemlerinden muaf olarak ithal edebilmektedir.

Türkiye'de DİR' ne ilişkin kurallar 04.11.1999 tarih ve 23866 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve 27.01.2005 tarih ve 25709 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 2005/8391 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile düzenlenmiştir. Kanun ve Bakanlar Kurulu Kararı'nın uygulamasına ilişkin esaslar ise Gümrük Yönetmeliği ve İhracat 2006/12 sayılı DİR Tebliğinde yer almaktadır.

D.İ.R. işleyiş ve dolayısıyla vergilerin ödenmesi bakımından iki şekilde uygulanmaktadır. Bunlardan ilki, "Şartlı Muafiyet Sistemi"dir. Şartlı muafiyet sistemi; Dahilde İşleme İzin Belgesi (DİİB) veya Dahilde İşleme İzni (Dİİ)<sup>32</sup> kapsamında ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanılan ve serbest dolaşımda olmayan hammadde, yardımcı malzeme, yarı mamul, mamul ile değişmemiş eşya, ambalaj ve işletme malzemesinin, Türkiye gümrük bölgesinde yerleşik işletmelerce, ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, vergileri teminata bağlanmak suretiyle ithal edilmesi ve ihracat taahhüdünün gerçekleşmesini müteakiben alınan teminatın iade edilmesine dayalı bir sistemdir.

Şartlı muafiyet uygulamasında, eşdeğer eşya kullanımına imkan tanınmaktadır. Eşdeğer eşya, işlem görmüş ürünlerin imali için ithal eşyasının yerine kullanılan serbest dolaşımda bulunan eşyadır. Eşdeğer eşyanın, ithal eşyası ile asgari 8 (sekiz)'li bazda GTİP, ticari kalite ve teknik özellikleri itibarıyla aynı kalite ve nitelikleri taşıması gerekmektedir. Şartlı muafiyet sistemi

---

<sup>32</sup> Dahilde İşleme İzin Belgesi (DİİB): İhraç amacıyla gümrük muafiyetli ithalata ve/veya yurt içi alımlara imkan Bakanlıkça düzenlenen belge.

Dahilde işleme izni (Dİİ): İhraç amacıyla gümrük muafiyetli ithalata imkan sağlayan ve gümrük idaresince verilen izin.

kapsamında, ithal eşyasının ithalinden önce, eşdeğer eşyadan elde edilen işlem görmüş ürünün ihracatı mümkün bulunmaktadır. Bu uygulamaya, şartlı muafiyet sisteminde “önceden ihracat” denilmektedir. Önceden ihracat uygulaması durumunda, bu ihracata karşılık gelen ithalat belge süresi sonuna kadar yapılabilmektedir ve bu ithalat için, katma değer vergisi dahil tüm vergiler (4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu hükümleri saklı kalmak kaydıyla) teminata bağlanmakta, ticaret politikası önlemleri uygulanmamaktadır.

DİR’deki diğer bir uygulama olan Geri Ödeme Sistemi ise DİİB veya Dİİ 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 geri ödenmesini öngören sistem olara tanımlanabilir. Geri ödeme sisteminden yararlanmak için, DİİB/Dİİ alınması ve eşyanın geri ödeme sistemi kapsamında olduğunun gümrük idaresince ithalat esnasında belgeye/izne ilişkin gümrük beyannamesine kaydedilmesi zorunlu bulunmaktadır.

Şartlı muafiyet sistemi ile geri ödeme sistemi arasındaki temel fark şu şekilde ifade edilebilir; Şartlı muafiyet sisteminde, DİR’e tabi tutulacak eşya serbest dolaşıma sokulmamakta, bu nedenle ithalat politikası önlemlerine tabi olmamakta ve ithalat vergileri ödenmemektedir. Bunun yerine ithalat vergilerine eşdeğer teminat alınmaktadır. Bu teminat, işleme faaliyetinden sonra gerçekleştirilen ihracat sonrasında iade edilmektedir. Ancak, geri ödeme sisteminde, dahilde işleme faaliyetine tabi tutulan eşya, önce ticaret politikası önlemlerine tabi olarak serbest dolaşıma alınmakta, işleme faaliyeti sonrasında ihraç edilmesi halinde eşyanın serbest dolaşıma girişinde tahsil edilmiş olan ithalat vergileri geri verilmektedir. Uygulamada, firmaların geri ödeme sisteminden ziyade şartlı muafiyet sistemini tercih ettiği görülmektedir. (Sayılğan ve Şenol, 2010; Selen, 2017).

DİR, ihracı taahhüt edilen işlem görmüş ürünün elde edilmesinde kullanılan hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul, değişmemiş eşya ve ambalaj malzemelerinin yurt içinden temin edilmesine de imkan vermektedir. Bu kapsamda, ihraç edilmek üzere yurt içinden temin edilen eşya, ithal eşyası gibi değerlendirilmektedir. Bu eşyanın işleme faaliyetine tabi tutulmasından sonra çıkan ikincil işlem görmüş ürünün ihracatı zorunlu tutulmamaktadır. Bu durumda sözkonusu ürünün ihracatının yapılmaması nedeniyle bir ceza da uygulanmamaktadır. Diğer taraftan Yurt içinden alınan eşyadan elde edilen işlem gören ürünün belge süresi içinde ihracatının yapılmaması durumunda iki katından fazla para cezası tahsil edilmemektedir. DİİB çerçevesinde işlem görmüş ürün için gerçekleştirilen ihracat işleminin belgelenmesi şartıyla, bu ihracat işlemine tekabül eden şeker ya da hububat, belge süresi bitse dahi Toprak Mahsulleri Ofisi (TMO) ve Türkiye Cumhuriyeti Şeker Kurumu’na (TCŞK) belirlenen şeker fabrikalarından temin edilebilmektedir (Aşar ve Adıgüzel, 2017; Güler, 2014).

Dahilde İşleme Rejiminden faydalanabilmek için Dahilde İşleme İzin Belgesi veya Dahilde İşleme İzni almak gerekmektedir. Dahilde İşleme İzin Belgesi (DİİB), ihraç amaçlı gümrük muafiyetli ithalata veya yurtiçi alımlara imkan sağlayan ve Bakanlıkça tarafından düzenlenen belgeyi ifade etmektedir. Dahilde İşleme İzni (Dİİ) ise, ihraç amaçlı gümrük muafiyetli ithalata imkan sağlayan ve gümrük idarelerince verilen izni tanımlamaktadır. Dolayısıyla, Dİİ, kısıtlı sayıda ürün ve işlemi kapsamaktadır, örneğin yurtiçi alıma imkan vermemektedir. Özellikle eşyanın montajı, tamamlanması, başka bir eşya ile birleştirilmesi, yeniden satış için hazırlanması, tamir edilmesi veya boyanması gibi basit işlem ve işçilikler ile bedelsiz ithalat işlemlerinde Dİİ başvurusu yapılmaktadır. Diğer taraftan DİİB, daha geniş kapsamlı olup, işleme faaliyetine konu olacak hammadde ve yarı mamullerin ithalatını ve yurtiçi alımları kapsamaktadır (Eryüzü, 2017).

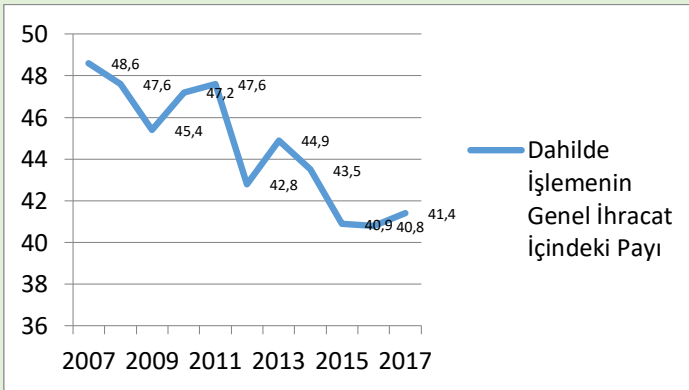
## 2. D.İ.R.'nin Gümrük Mevzuatındaki Yeri ve Sağladığı Vergi Avantajları

Türkiye'nin dışa açık ve ihracata dayalı sanayileşme ve büyüme modelini seçtiği 1980 sonrası dönemde, ithal-ikameci sanayileşme politikası terk edilmiştir. Bu şekilde ekonominin dışa açılarak uluslararası rekabette yer alması ve küresel ekonomi ile entegrasyonda getirilen kolaylıklarla dış ticaret hadlerinin iyileştirilmesi ve döviz rezervlerinin artırılması hedeflenmiştir. Bu dönemde ihracatın teşvik edilmesi amacıyla uygulanan ihracatta vergi iadesi, navlun ödemesi, destekleme fiyat istikrar fonu primi ödemesi, enerji desteği ve kaynak kullanımı destekleme fonu ödemesi gibi doğrudan parasal ödemeler ihracatın artırılmasında etkili olmuştur. (Sayılğan ve Şenol, 2007; Kocatürk, 2016; Özaydın, 2016)

1995 yılında Türkiye, uluslararası ticaretin serbestleşmesini sağlamayı amaçlayan GATT'ın yerine kurulan ve daha fazla yaptırım gücü olan DTÖ'ye üye olmuş, 1.1.1996 tarihinden itibaren ise AB ile Gümrük Birliği'ne dahil olmuştur. Türkiye'nin Gümrük Birliği'ne dahil olması, AB mevzuatına uyumu gerekli kılmıştır. Bu kapsamda, ihracatı teşvik mevzuatının AB gümrük koduna uyumlu hale getirilmesi için yapılan çalışmalar kapsamında oluşturulan Dahilde İşleme Rejimi, 1980 yılından beri uygulanmakta olan İhracatı Teşvik Mevzuatı yerine ikame edilmiştir (Kocatürk, 2016; Takım ve Ersungur, 2010). Mevcut durumda, Dahilde İşleme Rejimi kapsamında işlemler Ekonomi Bakanlığı tarafından yayınlanan 26382 sayılı ve 20.12.2006 günlü Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği kapsamında gerçekleştirilmektedir.

Dahilde İşleme Rejimi, gümrük mevzuatı kapsamında yer alan ekonomik etkili gümrük rejimleri arasında en fazla kullanım payına sahip olan gümrük rejimidir. 2007-2017 yılları arasında kapsamında yapılan ihracatlara bakıldığında, düşme eğilimi görülmekle birlikte, 2017 yılında DİR kapsamında yapılan ihracatın genel ihracat içindeki payı %41,4 olmuştur. Grafik 1, DİR işlemlerinin genel ihracat içindeki payını göstermektedir (Özaydın, 2016).

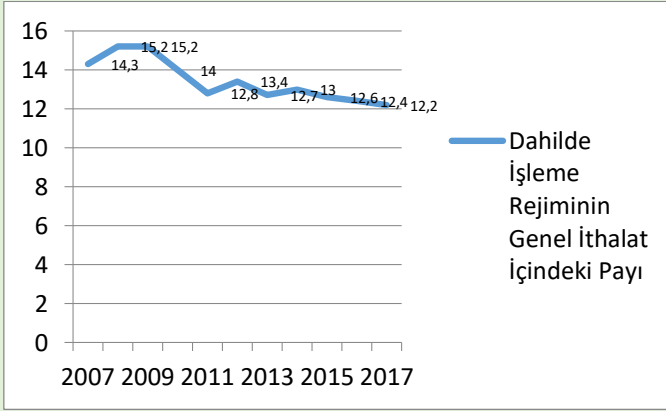
Grafik 1. Dahilde İşleme Rejimi Kapsamı İşlemlerin Genel İhracat İçindeki Payı (%)



Kaynak: T.C.Ticaret Bakanlığı, Gümrükler Genel Müdürlüğü İstatistikleri, 2018

İthalat açısından değerlendirildiğinde, 2007-2017 döneminde DİR kapsamında şartlı muafiyet ve geri ödeme sistemleri ile yapılan ithalatların genel ithalat içindeki payında ihracattaki kadar olmamakla birlikte Grafik 2.'de de görüldüğü gibi düşük oranda düşme eğilimi görülmektedir. 2017 yılı itibari ile, genel ithalat içinde DİR payı %12,2 olarak gerçekleşmiştir.

Grafik 1. Dahilde İşleme Rejimi Kapsamı İşlemlerin Genel İthalat İçindeki Payı (%)



Kaynak: T.C.Ticaret Bakanlığı, Gümrükler Genel Müdürlüğü İstatistikleri, 2018

Dahilde İşleme Rejimi, esas itibari ile ekonomik etkili gümrük rejimlerinden biri olmakla birlikte, aynı zamanda sağladığı vergi avantajları ve yarattığı katma değer ile daha önce de ifade edildiği gibi dış ticarete bir teşvik olarak da nitelendirilmektedir. Dahilde işleme rejiminin yarattığı katma değer, aslında sağladığı vergi avantajlarından kaynaklanmaktadır. Gümrük Vergisi, KDV, Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu, Damga Vergisi, Özel Tüketim Vergisi şeklinde ifade edilen ve yapılan ithalat işlemlerinde mali yükümlülük olarak ortaya çıkan dış ticaret vergileri dünyadaki tüm ülkelerin vergi sistemlerinde önemli paya sahiptir. Özellikle sanayileşmiş ülkelerde dış ticaret vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki yerinin %2 olduğu, buna karşı orta gelirli ülkelerde %18, düşük gelirli ülkelerde %36 oranında olduğu saptanmıştır. Bu oranlar dikkate alındığında dış ticaret vergilerinin özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından vergi yüklerinin azaltılması, firmaların ve dolayısıyla ülkelerin ekonomik faaliyetlerini canlandırmakta, kalkınma sürecine olumlu yansımaktadır. Bu noktada Dahilde İşleme Rejimi, ihracat yapan firmaların, ihracat taahhüdü karşılığında, üretimde kullandıkları hammadde ve yarımamulleri üçüncü ülkelerden daha uygun fiyatla ithal etmelerini ve vergi yükünü bertaraf etmelerini sağlamaktadır. (Durmaz, 2017:9)

Dahilde İşleme Rejiminin sağladığı vergi avantajları aşağıdaki gibi belirtilebilir (Güler, 2014);

- Üçüncü ülkelerden yapılan ithalat işlemlerinde gümrük vergisi, KDV ve diğer vergi istisnaları.
- AB ülkelerinden ithal edilen ürünlerde KDV ve diğer vergi muafiyetleri.
- Serbest Bölgeler üzerinden ithalat ile tedarik edilen Türk menşeli girdiler için KDV muafiyeti
- İhracat taahhüdünü üçüncü ülkelere yapılan ihracat işlemlerini yerine getirmek şartı ile ithalatta kota ve gözetimden muafiyet.
- Vergi, resim, harç istisnası.
- Ödenen vergilerin geri alınması.
- İhracat sayılan satış ve teslim işlemleri ile ilgili olarak gümrük vergisi muafiyetli ithalat işlemi.
- Dış ticaret işlemler için standardizasyon ve teknik düzenlemeler mevzuatına dahil olmama.
- Kabul kredili, mal mukabili ve vadeli akreditif işlemlerindeki ithalatlarda KKDF muafiyeti.

Dış ticaretten alınan vergiler içinde en uzun geçmişe sahip olan, gümrük vergisidir. Gümrük vergisi, yürürlükte bulunan Gümrük Kanunu ve buna dayanılarak çıkarılan Gümrük Yönetmeliği hükümlerine göre, ülkeye giren ve çıkan eşyadan ithalat ve ihracat vergisi olarak alınan mali yükümlülüklerin genel adı olarak tanımlanabilir. Gümrük vergilerinin tahsil esasları, 4458 sayılı kanun kapsamında düzenlenmiştir. 2000 yılında yürürlüğe giren 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile Türkiye, gümrük birliği çerçevesinde AB'den ithal ettiği işlenmiş tarım ürünleri ile sanayi ürünlerinde gümrük vergilerini kaldırmış, üçüncü ülkelere ise Gümrük Birliği Anlaşması gereği OGT (Ortak Gümrük Tarifesi) uygulamaya başlamıştır (Selen, 2017). Dahilde İşleme Rejimi kapsamında 3.ülkelerden yapılan ithalatlarda, ithal edilen hammadde veya yarımamuller işlenerek ihracatı gerçekleştirildiğinde sözkonusu gümrük vergisi yükü ortadan kalkmaktadır.

Dış ticarete alınan bir diğer vergi Katma Değer Vergisi'dir. Türkiye'de Katma Değer Vergisi (KDV) uygulaması, 1984 yılında yürürlüğe giren 3065 sayılı KDV Kanunu'na dayandırılarak yürütülmektedir. Sözkonusu Kanun'a göre, istisna edilen bazı mallar dışında, her türlü mal ve hizmet ithali KDV'ye tabi olmaktadır. DİR uygulamasında yurt dışından getirilen hammadde ve yardımcı maddeler kullanılarak üretilen malların ihraç edilmesi halinde, bu malların ithalindeki KDV yükümlülüğü de teminat karşılığı ertelenerek, ihraç edilecek malların girdi maliyetleri azalmaktadır.

Gümrük Vergisi ve KDV dışında, yurt dışından ithal edilen bazı mallar üzerinden alınan diğer bir vergi de Özel Tüketim Vergisidir. ÖTV kapsamına giren mallar 4 ayrı liste olarak oluşturulmuştur. Bunlar; I Sayılı Liste; akaryakıt ürünleri (benzin, mazot, gazyağı ve LPG ile bunların türevleri olan ürünler), II Sayılı Liste; motorlu taşıtlar (kullanılmış motorlu taşıtlar verginin kapsamı dışındadır), III Sayılı Liste; alkollü ve alkolsüz (kolalı) içkiler ile tütün ve tütün mamulleri, IV Sayılı Liste; elektronik ürünler, beyaz eşyalar ve kahverengi eşya diye ifade edilen ve KDVK'na ekli III sayılı listede yer alan lüks tüketim malları sayılan eşyalar şeklindedir. DİR'e tabi tutulan II, III, IV nolu listelerdeki malların ithal edilmesi durumunda bu mallar ÖTV'den muaf tutulmaktadır. I nolu listede bulunan mallar için vergiyi ortaya çıkaran durum, yurt içindeki teslimlerde ya da teslim kabul edilen durumlarda meydana gelmektedir. Bu sebeple I nolu listedeki malların ithali verginin konusu dışındadır ve bunların ithal edilmesi aşamasında vergiyi ortaya çıkaran bir durum meydana gelmemektedir ve ÖTV muafiyeti uygulaması mümkün değildir.

Dış ticarete alınan fonlardan biri olan ve Bakanlar Kurulu'nun 1988 yılında 88/12944 sayılı kararına dayalı olarak ve bütçe dışında kurulan "Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu" (KKDF), kalkınma planı ve yıllık programlarda ön görülen hedeflere uygun olarak yatırımların yönlendirilebilmesi ve ihtisas kredilerinde kredi maliyetlerinin düşürülmesi amacıyla T.C. Merkez Bankası nezdinde faaliyet göstermektedir. Kredilerle ilgili olarak, ihracatın finansmanı amacıyla kullanılan krediler ve ihracatı teşvik belgesi ile DİİB kapsamında yapılan ithalatlarda oran %0 olarak uygulanmaktadır (İnal, 2018).

Dış ticarete alınan bir diğer vergi de Damga Vergisidir. Damga Vergisi Kanunu kapsamında, gümrük idarelerine teslim edilen beyannamelerden maktu damga vergisi ücretinin alınmasını öngörülmektedir. Ancak, DİİB çerçevesinde yapılan ithalatlarda damga vergisine karşılık gelen teminat alınmak şartıyla ithalat işlemine izin verilebilmektedir. Bir diğer vergi olan Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, bankaların yapmış oldukları hizmetler ya da işlemler üzerine inşa edilmiştir. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin matrahını bankaların yapmış oldukları bütün işlemler nedeniyle kendi lehlerine nakden ya da hesaben aldıkları paralar tutarındadır. Dahilde işleme rejimi kapsamında ihracı taahhüt edilen eşyanın üretiminde girdi olarak kullanılacak eşyanın finansmanı için banklardan kredi alınması halinde bu kredi karşılığında ödenen faiz ve ithal

eşyasının ithalatı sırasında, gümrük idaresine verilen banka teminat mektubu karşılığında ödenen komisyon adı altında paralar belge veya izin ibrazı halinde BSMV'ne tabi tutulmayacaktır. Benzer şekilde, kamu hizmetinden yararlanma sonucunda ödenen bir çeşit vergi olan Harçlar, D.İ.R.'ne tabi her türlü işlemle ilgili bulunan ve belli bir tutarı gösteren sözleşme, senet veya bir kağıt için herhangi bir harç ödenmemektedir (İnal, 2018).

### **3.D.İ.R. Uygulamalarında Vergi Özelinde Karşılaşılan Sorunlar**

D.İ.R.'de vergi özelinde karşılaşılan sorunlar, genellikle DİR işlemleri kapsamında yapılan hatalardan veya bazen DİR uygulamalarının kötüye kullanılmasından kaynaklanmakta ve devletin vergi kaybı ile sonuçlanmaktadır.

D.İ.R uygulamalarında vergi açısından sorun yaratabilen durumlar aşağıdaki gibi belirtilebilir (Kosovalı, 2017; Şişman, 2017; 2006/12 Sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği);

Önceden ihracat Kapsamında Eş Değer Eşya Kullanımı: Bu konuda sorun oluşturan durumlardan ilki, önceden ihracatta kullanılan eşdeğer eşya ile D.İ.İ.B. ithalat listesinde bulunan eşyaların aynı ticari nitelik ve kalitede olmasa dahi, aynı GTİP'de olmasının eşyaya eşdeğer eşya statüsü kazandırdığı yönündeki yanlış değerlendirmedir. DİİB kapatma işlemlerinde birçok firma bu yanlış değerlendirmeden dolayı belgeyi kapatamamaktadır. Sorun oluşturan bir diğer durum ise, belge kapsamında ithalat yapılması, ancak eşyanın bir şekilde iç piyasada tüketilmesi sonrasında yapılan ithalat eşyası ile aynı nitelikteki eşyanın tedarik edilerek belge kapsamında ihracatın gerçekleştirilmesidir. Söz konusu durumların tespiti halinde Gümrük Kanununun 238. Maddesi uyarınca cezai işlem uygulanmaktadır.

Belge Kapsamında Yapılan İhracatların Belge Kapsamında Yapılan İthalatı Karşılama Oranının Yanlış Hesaplanması: İthal edilen eşyaya karşılık yapılan ihracatın farklı bir miktar biriminde yapılması durumunda yapılan hesaplamalarda ithalatın miktarının altında kalması ve bu durumun belge süresi bittikten sonra tespit edilmesi ile ortaya çıkan durumdur. Böyle durumlarda ihracatın ithalatı karşılama oranını tespit edebilmek için aynı miktar birimi üzerinden değerlendirme yapılması gerekmektedir. Örneğin, belge kapsamında ithal edilen kumaşların satış birimi m2, ihraç edilen ürünlerin satış birimi kg ise, ihracatın da m2 değeri hesaplanarak yapılan ihracatın ithalatı karşılayıp karşılamadığı kontrol edilmektedir. İhracatın ithalatı karşılamaması ve bu durumun farkedilmemesi halinde cezai işlem uygulanmaktadır.

DİİB'de Belirtilen İthalatın Miktar Ve Kıymet Olarak Aşılması: Bu konudaki sorunlardan ilki DİİB'de belirlenen ithalat miktarının aşılmasıdır. Genel olarak gümrük idarelerinin kullanmış olduğu Bilge Sistemi ile D.İ.R arasında veri akışı sağlanmaktadır. Belirtilen iki sistem arasında yaşanan kopukluk, DİİB'de belirlenmiş olan ithalat "miktarının" nadiren de olsa aşılmasına neden olabilmektedir. Böyle bir durumla karşılaşıldığında, ithalat miktar aşımının bulunduğu beyannameyi iptal ettikten sonra belgeyi revize ederek ithalat miktarını yükseltmek gerekmektedir. Bir diğer sorun ise, DİİB'de belirlenen ithalat "kıymetinin" aşılmasıdır. Aşılan kıymet ile ilgili olarak yapılan hesaplamada, kıymet tebliğde belirtilen sektörlere göre belirlenen döviz kullanım oranlarının altında kalması durumunda belge revize edilerek herhangi bir vergi ödemesine maruz kalmadan işlem tamamlanmakta, aksine DİİB'de belirlenen ithalat kıymetine yönelik hesaplamada tebliğde belirtilen döviz kullanım oranını aşması durumunda aşılan kıymete karşılık gelen vergilerin tahsil edilmesi yoluna gidilmektedir.

Serbest bölgelere yapılan ihracatların belirlenen zamanlarda serbest bölgede kullanılmaması ve serbest bölgeden ihraç edilmemesi: Şartlı muafiyet sistemi çerçevesinde belge/izin süresi içerisinde serbest bölgelere gerçekleştirilen ihracata konu eşya en geç belge/izin süresi bitiminden

sonraki 3 (üç) ay içerisinde taahhüdünün kapatılması gerekmektedir. Bunun için serbest bölgelerden başka bir ülkeye satışının yapıldığının, serbest bölgelerde bulunan tesislerin yapımında kullanıldığının, serbest bölgelerde yerleşik gemi inşa faaliyetinde bulunan firmalara gemi inşasında kullanılmak üzere tesliminin yapıldığının, serbest bölgelerden kara, deniz ve hava taşıtlarına kumanya olarak tesliminin yapıldığının, Yatırım Teşvik Belgesi veya bir başka belge/izin kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesine ithalatının yapıldığının, serbest bölgelerden gümrüksüz satış mağazalarına satışının yapıldığının veya serbest bölgelerde bulunan tesislerde makine-teçhizat, demirbaşaya kayıtlı eşya veya bunların parçası olarak kullanıldığının tevsik edilmesi gerekmektedir. Belirlenen süre zarfında yukarıda belirtilen işlemler yapılmayan ihracat eşyasının imalatında kullanılan ithalat eşyası miktar ve kıymeti dikkate alınarak Gümrük Kanunundaki cezai işlemler uygulanmaktadır.

DİR kapsamında vergi kaybına neden olan durumlarda, Gümrük Kanunu kapsamında usulsüzlük cezası ve para cezaları uygulanmaktadır. Örneğin izne konu olan sürenin sonundan itibaren bir ay içerisinde rejimin gerektirdiği işlemlerin bitirilmesi veya eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem ya da kullanıma tabi tutulması durumunda, Gümrük Kanunu'nun 241'inci maddesinde belirtilen tutarın iki katı oranında usulsüzlük cezası uygulanırken, izin verilen sürenin sonundan itibaren iki ay içerisinde rejimin gerektirdiği işlemlerin bitirilmesi veya gümrükçe onaylanmış bir işlem ya da kullanıma tabi tutulması durumunda; Gümrük Kanunu'nun 241'inci maddesinde belirtilen tutarın dört katı oranında usulsüzlük cezası uygulanmaktadır.

İzin verilen sürenin sonundan itibaren iki ayı aşan bir tarihte, rejimin gerektirdiği işlemlerin bitirilmesi veya eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem ya da kullanıma tabi tutulması durumunda; Gümrük Kanunu'nun 238'inci maddesi uyarınca, eşyanın gümrüklenmiş değerinin iki katı oranında ceza uygulaması sözkonusu olmaktadır. Ancak ithal edilen eşyanın, işleme faaliyetindeki hali veya işlem görmüş ürün hali de dahil olmak üzere rejim çerçevesinde izin verilen yerlerde tespiti halinde, ithal eşyasının gümrük vergileri tutarının iki katı oranında para cezasına hükmedilecektir. Söz konusu her iki durum için düzenlenen ceza kararının ödeme süresi içerisinde, eşyanın gümrükçe onaylanmış başka bir işlem veya kullanıma tabi tutulmaması halinde ise; eşyanın gümrük vergileri tutarında para cezası tahsil edilmektedir (2006/12 Sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği; Kosovalı, 2017).

DİR uygulamalarında hatalar yapılması, uygulamaların kötüye kullanılması devletin vergi kaybına neden olurken, bazı durumlarda da kaçakçılık fiilinin işlenmiş olması ile karşı karşıya kalınmaktadır (Asar ve Adıgüzel, 2017). Dahilde işleme rejiminin sağladığı avantajlardan yararlanarak gümrük vergisi ödenmeden ithal edilen ürünlerin hayali ihracata konu olması veya söz konusu ürünlerin iç piyasada satılması ciddi anlamda haksız kazanç ve ranta neden olmaktadır. Gümrük vergilerinin devlet hazinesine gelir kaydedilmesi yanında iç piyasada haksız rekabeti önlemesi fonksiyonu nedeniyle, vergi kayıplarının ve kaçakçılığının önlenmesi büyük önem arz etmektedir (Şişman, 2017).

### **Sonuç**

D.İ.R. (Dahilde İşleme Rejimi), ülke sınırları içerisinde üretimi sınırlı olan ya da yapılamayan, dünya piyasalarındaki fiyat üzerinden temin edilemeyen hammadde ve yarımamul durumundaki ürünlerin, dış ticaret vergilerinden muaf tutulmasını sağlayan ekonomik etkili bir gümrük rejimidir. Gümrük rejimi olması ile birlikte aynı zamanda sağlamış olduğu vergi avantajları nedeniyle dış ticarete en önemli teşvik mekanizmalarından biridir. D.İ.R., vergilerin ödenmesi açısından şartlı muafiyet sistemi ve geri ödeme sistemi olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır. Firmalar, vergilerin teminata bağlanabilmesi kolaylığından dolayı şartlı muafiyet sistemini tercih



ettiği görülmektedir. Hangi system olursa olsun, genel olarak D.İ.R. incelendiğinde birçok avantajının olduğu görülmektedir. Ülke ekonomisi açısından değerlendirildiğinde D.İ.R. kapsamında, ithal edilen gümrük muafiyetli ürünün üretim sürecine alındıktan sonra artı değerle ihraç edilmesi, üretimdeki artisan istihdam gücüne katkı sağlaması, kaliteli girdi kullanımı olanakları sunması, yeni teknoloji girişine imkan vermesi gibi mikro ve makro açıdan birçok ekonomik avantaj bulunmaktadır. Firmalar açısından ise, üçüncü ülkelerden yapılan ithalat işlemlerinde gümrük vergisi, KDV ve diğer vergi istisnaları, ihracat taahhüdünü üçüncü ülkelere yapılan ihracat işlemlerini yerine getirmek şartı ile ithalatta kota ve gözetimden muafiyet, vergi, resim, harç istisnası, KKDF muafiyeti gibi birçok vergi avantajı sunmaktadır.

✓ D.İ.R.'nin sağladığı vergi avantajları yanında, bazı durumlarda D.İ.R. uygulamalarının hatalı gerçekleşmesi yada uygulamaların kötüye kullanılması durumunda vergiler açısından sorunlar oluşabilmektedir. Bu sorunlar genel olarak önceden ihracat kapsamında eş değer eşya kullanımı, belge kapsamında yapılan ihracatların belge kapsamında yapılan ithalatı karşılama oranının yanlış hesaplanması, belgede belirtilen ithalatın miktar ve kıymet olarak aşılması, serbest bölgelere yapılan ihracatların belirlenen zamanlarda serbest bölgede kullanılmaması ve serbest bölgeden ihraç edilmemesi gibi durumlardan kaynaklanmaktadır. Bu tür sorunlar yaşandığında devletin karşılaşacağı vergi kayıpları için, Gümrük Kanunu kapsamında alınan para cezaları ve usulsüzlük cezaları uygulanmaktadır. Bazı durumlar ise vergi kayıplarının ötesinde kaçakçılık fillerini ortaya çıkarmaktadır. Bu durumların bertaraf edilmesi noktasında, iş süreçlerinin uzman kişiler tarafından gerçekleştirilmesi, ithalat ve ihracat işlemlerinin titizlikle yapılması önem arz etmektedir.

#### KAYNAKÇA

Aşar, E. ve Adıgüzel, M.(2017). Türkiye’de Dahilde İşleme Rejimi ve Türk Dış Ticaretine Etkileri, İstanbul Üniversitesi Dış Ticaret Enstitüsü Working Paper Series / Tartışma Metinleri, WPS No/76/2017-02, İstanbul

Durmaz, Ö. (2017). Türkiye’de Dahilde İşleme Rejiminin İşletmelerin İhracatına Katkılarının Avrupa Birliği ve Birleşik Krallık ile Karşılaştırmalı İncelemesi, Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara

Eryüzlü H. (2017). Dahilde İşleme Rejimi ve Cari Açık Üzerindeki Etkileri, İnönü Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt.2 Sayı.1, s.59-69

Gençosmanoğlu Ö.T. (2016). Dahilde İşleme Rejiminin Türkiye’de Dış Ticaret, İstihdam ve Rekabet Gücüne Etkisi, Business and Economics Research Journal, Vol.7 Nr.2, p.83-102. DOI: 10.20409/berj.2016217497

Güler, K. (2014). Türkiye’de Dahilde İşleme Rejimi ve Avrupa Birliği Mevzuatına Uyum, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

İnal, N. (2018). Dahilde İşleme Rejimi ve Vergi İstisnası, Universal Danışmanlık, Erişim: <http://www.universaldanismanlik.com.tr/haberler/375-dahilde-isleme-rejim-ve-vergi-istisnasi.html> , Erişim Tarihi: 28.06.2018

Kocatürk, I. (2016). İhracata Yönelik Teşvik Politikalarının Bölgesel Gelişmeye Etkileri: Ekonomik Etkili Gümrük Rejimleri ve Dahilde İşleme Rejimi: Panel Data Analizi, Ege Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir.

Kosovalı, G. (2017). Dahilde İşleme Rejimi Uygulamaları ve Sık Yapılan Hatalar, Gümrük ve Ticaret “Uzman Görüş” Dergisi, Gümrük ve Ticaret Uzmanları Derneği Yayını, Sayı:46, Ankara

Özaydın, T. (2016). Türkiye’de Dahilde İşleme Rejiminin İhracata Etkisi, Toros Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Mersin.

Resmi Gazete, 2016/2 Sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği

Sayilgan, G. ve Şenol, C. (2010), “Dahilde İşleme Rejimi ve Türk İşletmelerinin İhracatı Üzerine Etkileri” Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 35, ss. 7-53.

Selen, U.(2017). Gümrük İşlemleri ve Vergilendirmesi, Ekin Yayınları, 9.b., Bursa.

Şişman, G. (2017). Dahilde İşleme Rejiminin Vergisel Avantajları ve İhlali, Journal of Current Researches on Social Sciences, Vol.7 Issue.4, p.265-282. DOI: 10.26579/jocress-7.4.20

Takım A. ve Ersungur, Ş. M. (2010), “Dahilde İşleme Rejimi: İhracat Ve İthalat Üzerindeki Etkisi” Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, 24(2), Ss. 289-305.

Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Bakanlığı, Gümrükler Genel Müdürlüğü İstatistikleri, <http://risk.gt.b.gov.tr/web/gumruk-istatistikleri/dis-ticaret-verileri>