

MADDE 12 : İHRACAT TESLİMİ VE YURT DIŞINDAKİ MÜŞTERİLER İÇİN YAPILAN HİZMETLER

MADDE METNİ:

“İhracat Teslimi ve Yurt Dışındaki Müşteriler için Yapılan Hizmetler :

Madde 12-

1. Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır:

a) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya veya 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 95 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir.[1]

b) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına veya yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez.

Yetkili gümrük antrepoları ile buralarda düzenlenmesi zorunlu belgeleri belirlemeye, konulacak malın cinsi ve miktarı ile bunların antrepoda bekleme sürelerine ilişkin olarak sınırlama getirmeye, Gümrük Müsteşarlığının görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Yetkili gümrük antrepolarının işleyişine ilişkin olarak bu fıkra uyarınca belirlenen esaslara uyulmaması halinde ziyaa uğratılan vergi, buna ilişkin olarak kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizinin ödenmesinden katma değer vergisi iadesi alanla birlikte antrepo işleticisi de müteselsilen sorumludur.[2]

2. Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurtiçinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade eder. Bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.

a) Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

b) Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.

3) Fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılması için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.

a) Fason hizmet serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olmalıdır.

b) Fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılmalıdır.[3]

[1] 7104 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi ile “ serbest bölgedeki alıcıya” ibaresinden sonra gelmek üzere “veya 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 95 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına” ibaresi eklenmiştir. (Yürürlük 1/6/2018)

[2]7104 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi ile "vasıl olmalı ya da" ibaresinden sonra gelmek üzere "gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına veya" ibaresi eklenmiştir. (Yürürlük 1/6/2018)

5838 sayılı Kanunun 11 inci maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 28/2/2009) Değişmeden önceki hali "1. Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır :

a) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalıdır.

b) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır.

Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez.

İhracat teslimi yapılacak yetkili gümrük antrepoları ile buralarda düzenlenmesi zorunlu belgeleri belirlemeye, konulacak mal miktarı ve cinsi ile bunların antrepoda bekleme sürelerine ilişkin olarak sınırlama getirmeye, Gümrük Müsteşarlığının görüşü alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Gümrük antreposuna konulan malın ihracatının belirlenen sürede veya şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi veya tevsik edilememesi hallerinde; ziyaa uğratılan vergi, buna ilişkin olarak kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizinin ödenmesinden katma değer vergisi iadesi alanla birlikte antrepo işleticisi de müteselsilen sorumludur."

4842 sayılı Kanunun 22 nci maddesi ile ilk cümle değiştirilmiş, bendin sonuna alt bent eklenmiştir. (Yürürlük 24/4/2003) Değişmeden önceki hali "Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye vasıl olmalıdır."

4503 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi ile "gümrük hattından geçerek" ibaresi "gümrük bölgesinden çıkarak" ibaresi ile değiştirilmiştir.

[3]5766 sayılı Kanunun 12 nci maddesinin e bendi ile 3 üncü fıkra eklenmiştir. (Yürürlük 6/7/2008)

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

KDV Kanunu ile ilgili ve halen geçerli genel tebliğ 01.05.2014 tarihi ile yürürlüğe giren [KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ](#)'dir. Bir önceki cümlede verdiğimiz linke tıkladığı takdirde, bu ana Tebliğ'de sonradan yapılan değişikliklerin de görülebileceği metne ulaşılabilir.

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. GENEL AÇIKLAMA :

12 inci maddede, 11 inci maddede bahsi geçen bazı tabirler tarif edilmiş ve bir işlemin ihracat istisnasına konu olabilmesi için aranan şartlar belirtilmiştir.

Yakın ilgisi dolayısıyla 11 inci madde ile ilgili bölümde yeri geldikçe değindiğimiz tarif ve şartlar aşağıda kısaca açıklanmıştır. (Daha geniş bilgi için 11 inci maddedeki ilgili bölümlere bakınız.)

2. MAL İHRACI :

Mal tesliminin ihracat teslimi sayılabilmesi için aranan şartlar KDV Kanunu'nun 12 nci maddesinde şu şekilde belirtilmiştir :

- Teslim yurt dışındaki bir müşteriye, serbest bölgedeki bir alıcıya, yahut yetkili gümrük antreposu işletmecisine yapılmış olmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir.
- Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya serbest bölgeye vasıl olmalı yada yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır.

Ancak Maliye Bakanlığı henüz yetkili gümrük antreposu işleticilerine ilişkin bir düzenleme yapmadığı için antrepocuya teslim şeklinde bir ihracat işlemi söz konusu değildir.

Her ne kadar 12 inci maddede, malın "*bir dış ülkeye vasıl olması*" şartı aranmış ise de tatbikatta malın Türkiye gümrük bölgesinden çıkması, dış ülkeye vasıl olması şeklinde anlaşılmaktadır. Türkiye gümrük bölgesinden çıkış, aynı zamanda ihracat tesliminin gerçekleştiği tarihtir. Bu nedenle ihracat teslimi, ihraç faturasının kesildiği ayda değil, malın serbest bölgeye girdiği veya Türkiye gümrük bölgesinden çıktığı aya ait KDV beyannamesinde ve bu tarihteki TCMB döviz alış kuru üzerinden gösterilir.

Yine 12 nci maddenin 2 nci bendine göre yurt dışındaki müşteri tabiri;

- İkametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ve
- Yurt içindeki firmaların yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini

ifade eder.

Fakat istisna uygulamasında müşterinin kimliği ile fazla ilgilenilmekte, malın fiziken Türkiye gümrük bölgesinden çıkması veya Türkiye'den bir serbest bölgeye giriş yapması üzerinde durulmaktadır. Başka bir anlatımla, malın alıcısı yurt dışında veya serbest bölgede bulunuyor olsa ve mal bedeli bunlar tarafından ödenmiş olsa bile, mal fiilen Türkiye'den çıkmadıkça veya Türkiye'den serbest bölgeye girmedikçe ihracat gerçekleşmiş sayılmaz. Yabancıların veya serbest bölgedeki alıcının, malı Türkiye'de teslim alması, bu mal için KDV li fatura kesilmesini gerektirir.

11 inci maddenin 1/b bendi uyarınca tatbik olunan ihracat istisnasında da malı satın alan yolcunun Türkiye dışında mukim olması ve malın bu kişi tarafından Türkiye gümrük bölgesinden çıkarılması şartı aranmaktadır.

3. HİZMET İHRACI :

Bir hizmetin ihracat istisnasına konu olabilmesi için aranan şartlar,

- Hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yani Türkiye dışındaki bir ülkede yerleşik kişi veya kuruluşa, yahut bir Türk firmasının yurt dışındaki şubesine yönelik olarak yapılması (Faturanın bunlar adına düzenlenmesi)
- Hizmetten faydalanma yerinin Türkiye dışında olması

şeklinde düzenlenmiştir.

Maliye İdaresi, hizmet ihracı gerekçesi ile KDV'siz fatura düzenlenebilmesi bakımından bu 2 şartı yeterli görmekte, fakat hizmet ihracı ile ilgili KDV iade taleplerinde hizmet bedelinin Türkiye'ye döviz olarak getirilmiş olması şartını da aramaktadır.

4. GÜMRÜKSÜZ SATIŞ MAĞAZALARINA YAPILAN SEVKİYAT KDV AÇISINDAN İHRACAT TANIMINA DAHİL EDİLMİŞTİR:

Eskiden gümrük kapılarında yurtdışına gidecek olan veya yurtdışından gelen yolculara vergisiz satış yapan işyerlerine (duty free mağazalarına) yapılan teslimatlar yurtiçi teslim sayılmakta ve KDV'li olması gerekmektedir.

Bu durum Türk duty free mağazalarına satış açısından Türk malları aleyhine işleyen (mağaza işleticilerinin yurtdışından KDV'siz olarak mal getirme tercihine sebebiyet veren) bir durum idi.

7104 sayılı Kanun'un 3 üncü maddesi ile 12 nci maddenin (a) ve (b) bendlerine ilave edilen ve 01.05.2018 tarihinden itibaren yürürlüğe giren ibareler sayesinde, öteden beri devam eden ve sakıncalı bulduğumuz bu durum giderilmiştir.

Duty free mağazalarının durumu 1 inci maddeye ilişkin 6.41 no.lu bölümde işlenmiştir.