

MADDE 16 : İTHALAT İSTİSNASI

BEŞİNCİ BÖLÜM İthalat İstisnası

MADDE 16 : İTHALAT İSTİSNASI

MADDE METNİ :

" Madde 16 - 1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır :

- a) *Bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali,*
 - b) *(4503 sayılı Kanununun 1'inci maddesiyle değişen bent. Yürürlük; 5.2.2000).4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 nci maddesi [(5) numaralı fıkrasının (a) bendi ile (7) numaralı fıkrası hariç], geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali, (Bu Kanununun 11 inci maddesinde düzenlenen ihracat istisnasından yararlanarak ihraç olunan ancak, Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170 inci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşyayla ilgili olarak ihracat istisnasından faydalanılan miktarın gümrük idarelerine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi şarttır.)*
 - c) *(5035 sayılı Kanununun 7 nci maddesiyle değişen bent. Yürürlük; 02.01.2004) Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar,*
2. *(4503 sayılı Kanununun 1 inci maddesiyle değişen fıkra. Yürürlük; 5.2.2000) Gümrük Kanununa göre geri gelen eşyanın dışarıda bir işleme tabi tutulması veya asli kısmına bir ilave yapılması halinde eşyanın kazandığı değer farkı istisnaya dahil değildir.*

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.

MADDE 16 : İTHALAT İSTİSNASI

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. GENEL AÇIKLAMA :

KDV Kanunu'nun 1 inci maddesine göre her türlü mal ve hizmet ithalatı KDV ye tabidir. İthalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzel kişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekilde ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeye tesir etmez.

Prensip bu olmakla beraber Kanun Koyucu muhtelif nedenlerle, bazı mal ve hizmetlerin ithalinde KDV alınmamasını uygun görmüş ve KDV den istisna edilen ithalat işlemlerini 16 ncı maddenin 1/a ve 1/b no lu bentlerinde sıralanmıştır.

Aşağıdaki bölümlerde istisnaya konu ithalat işlemleri açıklanmıştır.

16 ncı maddenin 1/c bendi ise, ithalatla sınırlı olmaksızın, MAL TESLİMİNİN yapıldığı yere (ilgili olduğu rejime) göre tatbik edilen müstakil yapıdaki bir istisnayı düzenlemektedir.

Türkiye'den ihraç edilmiş bir malın geri gelmesi halinde bu mal, gümrük vergileri (ithalde alınan KDV de bir gümrük vergisi türüdür) aranmaksızın ithal edilmekle beraber, daha önce bu mal için KDV istisnasından yararlanılmışsa, söz konusu malın ithalinde KDV aranmakta olup, bu açıdan KDV istisnasından faydalanma olarak kabul edilen haller aşağıdaki 4 no.lu bölümde açıklanmıştır. Keza geri gelen mal yurt dışında bir işleme tabi tutulmak veya üzerine bir ilave yapılmak suretiyle ek değer kazanmışsa, 2 nci bend uyarınca bu eklenti için ithalde KDV aranmaktadır.

2. VERGİDEN İSTİSNA EDİLEN MAL VE HİZMETLERİN İTHALİ DE KDV'DEN MÜSTESNADIR : (Md. 16/1-a)

16 ncı maddenin 1/a bendine göre, KDV Kanunu'nun diğer maddeleri uyarınca KDV den istisna edilmiş olan teslim ve hizmetlerin ithalinde de istisna uygulaması yapılmaktadır.

Mal ithaline ilişkin KDV, Gümrük İdareleri'nce tahakkuk ve tahsil edilmekte olduğu için yurt içinde teslimi KDV den istisna edilmiş malların ithalinde de, bu bend uyarınca Gümrük İdareleri'nin re'sen istisna uygulaması bu malların geçici ithalinde KDV için teminat aranmaması gerekir. Ancak bazı hallerde istisna uygulaması için ithalatı yapanın Gümrük İdaresini ikaz etmesi, hatta bazen ithalde KDV istisna uygulanabilmesi için ithalatçı tarafından belge ibrazı gerekebilir. Mesela 13 üncü maddenin (a) bendi ile ilgili bölümde izah ettiğimiz üzere, ticarî amaçla (işletilmek üzere) edinilen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların yurt içinde teslimi, alıcının bazı belgeleri satıcıya ibrazı şartıyla KDV den müstesnadır. Bu malların ithalinde de KDV (ve geçici ithalde KDV teminatı) aranmaması için söz konusu belgelerin Gümrük İdaresi'ne ibrazı gerekmektedir. Aynı maddenin (c) bendi kapsamına giren (petrol arama faaliyetleri ile ilgili) ithalatta da istisna uygulanması için, ilgili bölümde açıkladığımız belgeler Gümrük İdaresi'ne ibraz edilmelidir. Keza 15 inci madde kapsamındaki malların ithalinde KDV istisnası uygulaması belge ibrazına bağlıdır.

Yurt içinde ifası KDV den müstesna olan hizmetlerin yurt dışından temininde de 16 ncı maddenin 1/a bendine göre KDV istisnası uygulanır. Mesela, ticarî amaçla işletilen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının yüzer tesis ve araçların yurt dışında tadili onarımı ve bakımı şeklindeki hizmetlerde bu hizmeti yaptıranın 13 üncü maddeye ilişkin şartları sağlaması halinde istisna nedeniyle sorumlu sıfatıyla KDV ödemez. Keza yabancı banka ve sigorta şirketlerinden sağlanan hizmetler, prensip olarak banka ve sigorta muameleleri vergisine tâbi olmaması nedeniyle, 17 nci maddenin 4/e bendi kapsamında görülmüş ve sorumlu sıfatıyla ödenecek KDV den müstesna olduğu belirtilmiştir. (Bu konuda 9 uncu maddeye bakınız.) Hizmet ithali gümrüklemeye tabi olmadığı için, istisna uygulanmasında gümrük idaresine belge ibrazını gerektirmez. Ancak bazı hizmet ithalleri, ithal olunan malın gümrük vergisi değerine eklenerek gümrük vergisine tabi tutulduğundan gümrük idaresince bu hizmetler üzerinden vergi ve bu meyanda KDV alınmakta veya varsa KDV istisnası uygulanmaktadır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/D-1 no.lu bölümünde şu açıklamalar yapılmıştır:

“1. Yurtiçi Teslimleri KDV'den İstisna Olan Mal ve Hizmetler

3065 sayılı Kanunun (16/1-a) maddesi ile bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithalinin, ithalat istisnasından yararlanacağı hükmü getirilmiş ve aynı mahiyetteki işlemlerin yurt içinde yapılması veya yurtdışından ithal edilmesi hallerinde farklı vergi uygulamalarının önüne geçilmiştir.

Konuyla ilgili örneklere aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1: *Külçe altın, döviz, para, damga pulu ithal edilmesi halinde, bunların yurtiçi teslimleri Kanunun (17/4-g) maddesine göre vergiden istisna olduğu için, ithalatı da KDV'den istisnadır.*

MADDE 16 : İTHALAT İSTİSNASI

Örnek 2: Kanunun (17/4-s) maddesine göre, engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programlarının teslimi KDV'den istisna olduğundan, bunların ithali de KDV'den istisnadır.

Örnek 3: Kanunun (17/1)inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılacak her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları, Kanunun (17/2-b) maddesi kapsamında KDV'den istisna olduğundan, söz konusu teslim veya hizmetlerin yurtdışından temin edilmesi durumunda da bu teslim ve hizmetler Kanunun (16/1-a) maddesi kapsamında KDV'den istisna tutulacaktır.”

3. GÜMRÜK KANUNU'NA GÖRE GÜMRÜK VERGİSİNDEN MUAF veya MÜSTESNA OLAN EŞYANIN İTHALİNDE KDV'de İSTİSNA EDİLİR : (Md. 16/1-b)

KDV Kanunu'nun 16/1-b maddesi kapsamında uygulanan ithalatta KDV istisnaları hakkında KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/D-2 no.lu bölümünde yapılan açıklamalar şöyledir:

“2. Gümrük Kanununa Göre Gümrük Vergisinden Muaf veya Müstesna Olan Eşya

3065 sayılı Kanunun ithalat istisnasını düzenleyen (16/1-b) maddesinde Gümrük Kanununun bazı maddelerine atıfta bulunularak, bu maddeler kapsamına giren malların ithalinin KDV'den müstesna olduğu hükme bağlanmıştır. Gümrük Kanununun atıfta bulunulan bu maddelerinde, gümrük vergisinden muaf veya müstesna olarak ithal edilecek ve esas itibarıyla gayri ticari nitelik taşıyan bazı mallar sayılmaktadır.

Bu madde hükmüne göre aşağıda sayılan malların ithalinde KDV uygulanmaz:

- Gümrük Kanununun (5/a ve 7 nci fıkraları hariç olmak üzere) 167 nci maddesinde yazılı mallar
- Geçici ithalat yoluyla getirilen mallar
- Hariçte işleme rejimi kapsamındaki mallar
- Geri gelen eşya kapsamındaki mallar

2.1. Gümrük Kanununun 167 nci Maddesi Kapsamında Yer Alan Mallar

Gümrük Kanununun 167 nci maddesinde genel olarak gümrük vergisinden istisna edilen eşyalar açıklanmıştır. Ancak maddenin beşinci fıkrasının (a) bendi ile yedinci fıkrasında kayıtlı eşyaların ithali, 3065 sayılı Kanunagöre ithalat istisnasının dışında bırakılmıştır.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, bir malın ithalinin KDV'den müstesna olabilmesi için, dahildeki teslimlerinin vergiden müstesna olması veya Kanunun (16/1-b) maddesinde sayılan Gümrük Kanununun ilgili maddeleri kapsamına girmesi şarttır. Bu şartları taşımayan ancak çeşitli mevzuat hükümlerine göre, gümrük vergisine tabi tutulmayan malların ithalinde ise KDV'nin uygulanacağı tabiidir.

Gerçek kişiler tarafından, gümrük antrepo sayılan gümrüksüz satış mağazalarından KDV'den istisna olarak satın alınan malların, Gümrük Kanununun 167 nci maddesinin birinci fıkrasının 4 ve 6/a numaralı bentleri kapsamında ithali de 3065 sayılı Kanunun (16/1-b) maddesi uyarınca KDV'ye tabi değildir.

2.2. Geçici İthalat Yoluyla Getirilen Mallar

Geçici ithalat rejimi, Gümrük Kanununun 128 inci maddesinde, serbest dolaşıma girmemiş eşyanın ithalat vergilerinden tamamen ya da kısmen muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, Türkiye Gümrük Bölgesi içinde kullanılması ve bu kullanım sırasındaki olağan yıpranma dışında, herhangi bir değişikliğe uğramaksızın yeniden ihracına olanak sağlayan hükümlerin uygulandığı rejim olarak tanımlanmış olup, bu rejim ile ilgili açıklamalara, Gümrük Kanununun 128 ila 134 üncü maddelerinde yer verilmiştir.

Geçici ithalat rejimi kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyaların ithalinde de 3065 sayılı Kanunun (16/1-b) maddesi gereğince KDV aranmaz.

2.3. Hariçte İşleme Rejimi Kapsamındaki Mallar

Hariçte işleme rejimi, Gümrük Kanununun (135/1) inci maddesinde, 144 ila 148 inci maddelerde öngörülen standart değişim sistemine ilişkin hükümler ile 116 nci madde hükmü saklı kalmak üzere, serbest dolaşımdaki eşyanın hariçte işleme faaliyetlerine tabi tutulmak üzere Türkiye Gümrük Bölgesinden geçici olarak ihracı ve bu faaliyetler sonucunda elde edilen ürünlerin ithal vergilerinden tam veya kısmi muafiyet suretiyle yeniden serbest dolaşıma girişine ilişkin hükümlerin uygulandığı rejim olarak tanımlanmış olup, bu rejim ile ilgili açıklamalara Gümrük Kanununun 135 ila 149 uncu maddelerinde yer verilmiştir.

Hariçte işleme rejimi kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyaların ithalinde de 3065 sayılı Kanunun (16/1-b) maddesi gereğince KDV aranmaz.

Ancak, serbest bölgeye geçici olarak ihraç edilen eşyanın işleme faaliyeti sonucunda elde edilen işlem görmüş ürünün bünyesinde, herhangi bir üçüncü ülke menşeli girdi kullanılmaması ve işleme faaliyetinin tamamen işçilik olması durumunda, işçilik faturasında belirtilen kıymet üzerinden KDV tahsil edilir.

MADDE 16 : İTHALAT İSTİSNASI

İthalatın gerçekleştirilmesi, hariçte işleme rejimi çerçevesinde ithali taahhüt edilen işlem görmüş ürünün, ithalat rejimi ile gümrük mevzuatına uygun şekilde gümrük hattından Türkiye Gümrük Bölgesine girişini (serbest bölgeler hariç) ifade eder. Hariçte İşleme Rejimi çerçevesinde gerçekleştirilecek ithalat, hariçte işleme izin belgesi/izin sahibi firma dışında başka bir firma tarafından da gerçekleştirilebilir ve bu durumda ithalatı gerçekleştirecek kişiye ait bilgiler belgenin/izin özel şartlar bölümüne kaydedilir. Bu kapsamda ithal edilecek eşyanın tamamı üzerinden KDV tahsil edilir.

2.4. Geri Gelen Eşya Kapsamındaki Mallar

3065 sayılı Kanunun ithalat istisnasını düzenleyen (16/1-b) maddesi uyarınca, ihracat istisnasından faydalanılarak ihraç edilen ancak Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170 inci maddelerinde belirttiği şekilde geri gelen eşyada vergi uygulaması Tebliğin(II/A-1.1.3.) başlıklı bölümündeki açıklamalara göre yerine getirilir.

Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170 inci maddelerinde de geri gelen eşya rejimi açıklanarak, bu hükümlere uygun olarak geri gelen eşyaların vergiden istisna olacağı hükme bağlanmıştır. Ancak, Kanunun 169 uncu maddesine göre bu muafiyet, geri gelen eşyanın ihracı sırasındaki ayniyeti değişmeden yeniden ithali şartıyla uygulanmaktadır.

3065 sayılı Kanunun (16/2)nci maddesi, Gümrük Kanununa göre geri gelen eşya dışarıda bir ameliyeye tabi tutulduğu veya asli kısmına bir ilave yapıldığı takdirde eşyanın kazandığı değer farkının istisnaya dahil olmadığı hükmünü içermektedir. Bu çerçevede Gümrük Kanununa göre geri gelen eşya dışarıda bir ameliyeye tabi tutulduğu veya asli kısmına bir ilave yapıldığı takdirde eşyanın kazandığı değer KDV'ye tabi olur.

Buna göre, ithal edilen malın gümrük vergisinden muaf olması halinde KDV matrahı, sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri olduğundan, geri gelen eşyanın kazandığı değer vergilendirilmesinde, bu kazanılan değer geri gelen eşyanın toplam değerine oranında sigorta ve navlun bedelinden pay verilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, 3065 sayılı Kanunun 49 uncu maddesinde; Gümrük Vergisi ve diğer kanunlar gereğince gümrük vergisi teminata bağlanarak işlem gören mallara ait ithalatta KDV'nin de aynı usule tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, başta Gümrük Vergisi Kanununun 118 inci maddesi olmak üzere mevzuat hükümleri gereğince, gümrük vergisi teminata bağlanarak ithal edilen mallara ait KDV de teminata bağlanacaktır. Ancak, bu şekilde ithal edilen malların KDV'den müstesna olması halinde, bu malların ithalinde vergi hesaplanmayacağından teminat uygulaması da söz konusu olmayacaktır. “

5. TRANSİT, GÜMRÜK ANTREPO REJİMLERİ İLE GEÇİCİ DEPOLAMA VE SERBEST BÖLGE REJİMLERİNİN UYGULANDIKLARI MALLAR : (Md 16/1-c)

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun ;

84-92 nci maddeleri transit rejimini,

93-122 nci maddeleri gümrük antrepo rejimini,

47-50 nci maddeleri geçici depolama hükümlerini,

152-162 nci maddeler ise serbest bölge hükümlerini düzenlemiştir.

Söz konusu rejim ve hükümler kapsamında bulunan mallar, gayri milli mallar olup bu malların söz konusu rejim ve hükümlerin devamı esnasında (gayrimilli halleriyle) satılması, bu mallar Türkiye toprağında bulunduğu için KDV Kanununun 1 inci maddesi uyarınca KDV nin konusuna girmekte fakat 16 nci maddenin 1/c bendi ile söz konusu teslimler KDV den istisna edilmiş bulunmaktadır.

Söz konusu rejimler çerçevesinde yapılan mal teslimlerinin istisna kapsamında bulunması doğaldır. Çünkü bu teslimler, henüz ithal işlemi yapılmamış veya ihraç işlemine konu edilmiş mallarla ilgilidir ve her iki mal grubu da KDV açısından ülke içi ekonomik sirkülasyonun dışındadır.

Mesela gümrüksüz satış mağazalarında (Free-Shop'larda) yapılan satışlar Türk siyasi sınırları içinde yapılıyor olması nedeniyle KDV kapsamına girmekle beraber, satış 16/1-c maddesi kapsamında olan mekanda yapıldığı için KDV den müstesnadır. (60 nolu KDV Sirkülerinin 3.6.6. nolu bölümü)

Eskiden gayrimilli mallara yönelik söz konusu rejimler kapsamında yapılan hizmetler de 16/1-c maddesi çerçevesinde KDV den müstesna idi. 5035 sayılı Kanunla 02.01.2004 tarihinden itibaren "hizmetler" kelimesi bent metninden çıkarılmak suretiyle bu hizmetler KDV li hale getirildi. Bize göre bu bir teknik hata idi. Nitekim daha sonra 5228 sayılı Kanunla 17 nci maddeye (o) bendi eklenmek suretiyle bu hizmetlerin önemli bir kısmı tekrar ve

MADDE 16 : İTHALAT İSTİSNASI

hem de 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere istisna kapsamına alınmıştır. (Bu konuda geçici 20/3 üncü maddeye bakınız.)

Ancak yeniden istisna kapsamına alınmayan bazı hizmetler, bu değişiklik nedeniyle KDV li hale gelmiştir. Mesela eskiden havaalanlarındaki pasaport kontrolü yapıldıktan sonra geçilen salonların 16/1-c maddesinde sayılan yerlerden biri olması ve bu yerlerdeki hizmetlerin istisna kapsamına girmesi nedeniyle söz konusu salonlardaki lokantalarda KDV istisnası uygulanmaktaydı. "hizmetler" talebinin madde metninden çıkarılması sonucunda bu istisna sona ermiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin konu ile ilgili II/D-3 no.lu bölümü şöyledir:

“3. Bazı Gümrük Rejimlerinin Uygulandığı Mallar

3065 sayılı Kanununun (16/1-c) maddesi, Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile serbest bölge ve geçici depolama hükümlerinin uygulandığı malları vergiden istisna etmiştir. Bu madde hükmü, malın tabi olduğu rejime göre uygulanan bir istisnayı düzenlemektedir.

Gümrük Kanununun 47 ila 50 nci maddelerinde geçici depolama hükümleri, 84 ila 92 nci maddelerinde transit rejimi, 93 ila 107 nci maddelerinde gümrük antrepo rejimi, 152 ila 162 nci maddelerinde ise serbest bölge hükümlerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Yukarıda belirtilen gümrük rejimleri kapsamındaki malların yurtdışından getirilerek bu yerlere konulması ve bu yerlerde teslimi, mal serbest dolaşıma girmedikçe KDV'den istisnadır.

Öte yandan, gümrük mevzuatı uyarınca gümrük antreposu sayılan gümrüksüz satış mağazalarının gerçekleştirdikleri mal teslimleri, 3065 sayılı Kanunun (16/1-c) maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır.”

6. 16 ncı MADDEYE GÖRE İSTİSNA EDİLEN İŞLEMLERLE İLGİLİ OLARAK YÜKLENİLEN KDV'LER :

16'ncı maddeye göre istisnaya tabi tutulan işlemlerle ilgili olarak yüklenilen KDV'ler indirilemez (Md:30/a). Duruma göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınır. Çünkü ithalat istisnası tam istisnaya konu değildir.(32'nci madde kapsamına dahil edilmemiştir).

Başka bir anlatımla 16'ncı maddeye göre KDV'den istisna edilen işlemler "indirim hakkı tanınmayan işlemler" grubuna dahildir. Bu itibarla 16'nci madde kapsamında işlemde bulunan mükelleflerin KDV Kanunu'nun 33'üncü maddesi hükmünü göz önünde tutmaları gerekir (33'üncü madde ile ilgili açıklamalarımıza bakınız)

Bizim anlayışımıza göre, Gümrük bölgesi dışı yerlere ve serbest bölgelere yönelik hizmetler, hizmet ihracına ilişkin diğer şartların yerine getirilmesi halinde ihracat istisnasına konu edilmelidir. (Md.11) Bu takdirde, söz konusu hizmetlere ilişkin KDV'ler indirilebilmeli gerektiğinde iade edilmelidir. Hizmetin gümrük bölgesi dışına yönelik olması halinde hizmetten yurt dışında faydalanılma şartı yerine getirilmiş sayılmalıdır.

7. GERİ GELEN EŞYANIN YURT DIŞINDA İKEN KAZANDIĞI EK DEĞER : (Md. 16/2)

16'nci maddenin 1/b bendinde, Gümrük Kanunu uyarınca geri gelen eşyanın ithalinde prensip olarak gümrük vergileri ve KDV aranmamaktadır.

Prensip böyle olmakla beraber geri gelen eşya yurt dışında iken bir işleme tabi tutulmuş veya üzerine herhangi bir ilave yapılmışsa, bu suretle doğan ek değer istisna kapsamında değildir.

Bu husus KDV Kanunu'nun 16/2 nci maddesiyle hükme bağlanmıştır.