

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 Kanunun 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 Kanunun 11 inci maddesinde düzenlenen ihracat istisnasından yararlanarak ihraç olunun 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 Kanunun 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 Kanunun 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 :

<u>Tebliğ No</u>	<u>Bölüm</u>
1	VI-E
23	E
25	G
26	F,G
39	III
46	C

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 şekil 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 :

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 aramaması 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) ithalatla 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.

17 nci maddede düzenlenen ve işlemi yapanın kimliğine bağlı olarak uygulanan istisnaların ithalatla uygulanması söz konusu değildir. 16/1-a ve 17 inci maddelerin birlikte değerlendirilmesi sonucunda, bu maddelere göre ithali istisnaya konu olabilecek mal ve hizmetlerin sadece 17 inci maddenin 2/b, 2/c, 4/g ve 4/j bentlerine uyan işlemler olduğu görülmektedir.

Yurt içinde ifası KDV den müstesna olan hizmetlerin yurt dışından temininde de 16 ncı maddenin 1/a bendine göre KDV istisnası uygulanır. Mesela, ticari amaçla işletilen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının yüzer tesis ve araçların yurt dışında tadili onarımı ve bakımı şeklindeki hizmetlerde bu hizmeti yaptıran KDV mükellefi, 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.

3. GÜMRÜK KANUNU'NUN BAZI MADDELERİNE GÖRE YAPILAN İTHALATTA UYGULANAN KDV İSTİSNASI :

4428 sayılı Gümrük Kanunu'nun ;

- 167 nci maddesinde sayılan mallar (5/a ve 7 nci fıkradaki mallar hariç)
- Geçici ithalat yoluyla getirilen mallar (Gümrük Kanunu Md.128-134)
- Hariçte işleme rejimi kapsamındaki mallar (Gümrük Kanunu Md.135-149)
- Geri gelen eşya kapsamındaki mallar (Gümrük Kanunu Md:168-170)

ithal edildiğinde, KDV Kanunu 16/1-b maddesine göre KDV aranmamaktadır.

Bilindiği üzere geçici ithalat yurt dışındaki bir malın millileştirilmeksizin, kiralama, geçici kullanım, işleme tabi tutma gibi amaçlarla (tekrar yurt dışına çıkarılmak üzere) Türkiye'ye getirilmesi işlemi olup, bu işlemde gümrük vergileri aranmamakla birlikte, malın tekrar yurtdışı edilmeme ihtimaline karşı tedbir olarak, KDV ve diğer gümrük vergileri hesaplanıp teminata bağlanmaktadır.

Hariçte işleme rejimi kapsamında yurt dışına gönderilen milli malın geri gelişinde gümrük vergilerinin aranmaması doğaldır.

İhraç edilmiş bir malın herhangi bir nedenle geri gelmesinde ithal işlemi yapılmakla beraber gerçekte bu işlem bir ihraç işleminin iptali niteliğinde olduğundan bu işlemde de KDV aranmaması doğaldır. Fakat ihracatçı ihraç gerekçesiyle ihracat istisnasından faydalanmış başka bir anlatımla bu mal KDV den arındırılmışsa, ithalde KDV aranması da doğaldır. (Aşağıdaki 4 no.lu bölümde bu konu detaylı olarak açıklanmıştır.)

Gümrük Kanunu'nun 167 nci maddesinde (5/a ve 7 no.lu fıkralar hariç) yazılı olan ve ithalinde KDV aranmayan mallar şunlardır :

"MADDE 167 - Aşağıda sayılan hallerde, serbest dolaşıma sokulacak eşya gümrük vergilerinden muaftır:

1. Cumhurbaşkanı'nın zat ve ikametgahı için gelen eşya,
2. Mütakabiliyet esasına göre ithal edilen diplomatik eşya,
3. a) Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı ihtiyaçları için gümrük beyannamesi bu kuruluşlar adına düzenlenmiş olmak kaydıyla, yurt dışından tedarik olunan her türlü harp silah, araç, gereç, teçhizat, makine, cihaz ve sistemleri ile bunların yapım, bakım ve onarımlarında kullanılacak yedek parçalar, akaryakıt ve yağlar, hammadde, malzeme ve harp ganimetleri,
- b) Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı ihtiyacı için bedelsiz olarak dış kaynaklardan alınan her türlü yardım malzemesi,
- c) Emniyet Genel Müdürlüğü ile Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü tarafından emniyet ve gümrük muhafaza hizmetleri ihtiyacı için dış memleketlerden mubayaa ve ithal olunacak (a) bendinde yazılı araç, gereç ve silahlar ile bunların teferruatı,
4. Değeri 100 EURO'yu geçmeyen eşya,
5. Gerçek kişiler tarafından ithal edilen kullanılmış şahsi eşyadan;
 - a)
 -
 - b) Kanuni ikametgahlarını Türkiye Gümrük Bölgesine nakleden gerçek kişilere ait her türlü kullanılmış ev eşyası,

c) İkametgahı Türkiye’de olan bir Türk ile evlenerek veya evlenmek üzere Türkiye’ye gelen kişilere ait çeyiz eşyası,

d) Miras yoluyla intikal eden kişisel eşya,

e) Türkiye’ye öğrenim görmek amacıyla gelen öğrencilere ilişkin eğitimle ilgili malzemeler ve eğitimle ilgili diğer ev eşyaları,

f) Türkiye Gümrük Bölgesinden geçici olarak çıkan gerçek kişilerin geri getirdiği kullanılmış ev eşyası,

6. Gerçek kişilerce ithal edilen diğer eşyadan;

a) Değeri 300 EURO’yu geçmemek üzere gerçek bir kişiden diğerine gönderilen veya yolcular tarafından ithal edilen hediyeleş eşya,

b) Şeref nişanları veya ödülleri,

c) Uluslararası ilişkiler çerçevesinde alınan hediyeler,

7.

.....

8. Bir ticari faaliyetin yürütülmesi ile bağlantılı ithalat;

a) İşyeri nakli suretiyle ithal edilen sermaye malları ve diğer malzemeler,

b) Türkiye Gümrük Bölgesinde faaliyette bulunan çiftçilerin, komşu ülkedeki mülklerinden elde ettikleri ürünler,

c) Komşu ülkelerdeki çiftçiler tarafından Türkiye Gümrük Bölgesindeki mülklerinde kullanılmak üzere getirilen, toprak ve ekinlerin işlenmesi amacıyla yönelik tohum, gübre ve diğer ürünler,

d) Ticari mahiyet arz etmeyen numuneler,

i- Önemli değeri olmayan numunelik eşya ve modeller,

ii- Basılı reklamcılık dökümanları ve reklamcılık amacıyla yönelik malzemeler,

iii- Bir ticari fuarda veya benzeri bir faaliyette kullanılan veya tüketilen ürünler,

e) İnceleme, analiz veya test amaçlı olarak ithal edilen eşya,

9. Ulaştırımacılıkta kullanılan eşya;

a) Taşıma sırasında eşyanın istifi ve korunması için yardımcı maddeler,

b) Canlı hayvanların nakli sırasında kullanılan kuru ot, yem ve yiyecek maddeleri ile ilaçları,

c) Ulaşım araçları ile özel konteynerlerde mevcut bulunan akaryakıt ve madeni yağları,

d) Deniz ve hava ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemesi,

10. Bilgi materyali ithalatı;

a) Yayın hakları veya endüstriyel ve ticari patent haklarını koruyan örgütlere gönderilen eşya,

b) Turistik reklamcılık malzemeleri,

c) Ticari değeri olmayan çeşitli belge ve eşya,

11. Cenaze ve cenaze ile ilgili eşyanın ithali;

a) Savaş kurbanları anıtları ile mezarlıkların yapımı, bakımı ve süslenmesi amacıyla yönelik eşya,

b) Tabutlar, cenaze kül kapları ve süsleme niteliği olan cenaze levazımatı,

12. Diğer eşya;

a) Malül ve sakatların kullanımına mahsus eşya,

b) Doğal afetlerden zarar görenlere gönderilen eşya,

c) Türkiye’de düzenlenen uluslararası spor müsabakalarında kullanılmak üzere getirilen eczacılık ürünleri, “

4. GERİ GELEN EŞYANIN İTHALİNDE KDV İSTİSNASI UYGULANMASI :

İhraç olunan malın, müşteri tarafından beğenilmediği için veya başka bir sebeple **geri gelmesi halinde;**

- Bu mal ithal edilirken KDV aranıp aranmayacağı,

- İhracatçı hakkında ve

- Mal, daha önce ihracatçıya ihraç kaydıyla teslim edilmişse, malı teslim eden firma (imalatçı) hakkında, KDV yönünden ne işlem yapılacağı, tereddüt konusu olmakta ve hatalı uygulamalara rastlanmaktaydı.

46 nolu KDV Genel Tebliği’nde (R.G. 17.3.1995 - 22230), geri gelen malın gümrükten çekilmesi esnasında KDV ödenip ödenmeyeceği tam bir açıklığa kavuşturulmuş, geri gelen mala ilişkin iade ve mahsup taleplerinin akıbeti hususunda da isabetli düzenlemeler yapılmıştır.

Konu hakkındaki görüşlerimiz aşağıda özetlenmiştir.

İhraç olunan malın, Gümrük Kanunu’nun 168,160 ve 170 nci maddelerinde yazılı şekilde geri gelmesi halinde, geri gelen malın gümrükten çekilmesi esnasında KDV istisnası uygulanmaktadır. Ancak 16 ncı maddenin 1/b bendindeki parantez içi hüküm uyarınca, istisnanın uygulanabilmesi için, **bu malla ilgili olarak ihracat istisnasından faydalanan tutarın** Gümrük İdaresi’ne nakden ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi gerekmektedir.

23 numaralı KDV Genel Tebliği’nin (E) ve 46 nolu Tebliğin (C) bölümünde, söz konusu parantez içi hükümle ilgili açıklamalar yapılmıştır. Buna göre, geri gelen malın ithalat istisnasından faydalanarak (KDV ödemeksizin ve teminat gösterilmeksizin) ithal edilebilmesi için;

İlgili Gümrük İdaresi, ihracatçının bağlı bulunduğu Vergi Dairesi’ne hitaben hazırlayacağı yazıda, geri gelen mal ve bu malın ilgili bulunduğu gümrük çıkış beyannamesi hakkında gerekli bilgileri zikrederek, faydalanılmış bulunan ihracatta KDV istisnası miktarını soracaktır.

Gümrük İdaresi, Vergi Dairesi’nin göndereceği cevap yazısında belirtilmiş olan "*ihracat istisnasından faydalanan miktar*" kadar KDV tahsil ettikten sonra veya bu miktarda teminat aldıktan sonra ithalat istisnasını tatbik edecektir.

Vergi Dairesi, "*ihracat istisnasından faydalanan miktar*" aşağıdaki esaslara göre tesbit edecektir :

- İhracatçı, geri gelen malla ilgili KDV yi ilgili dönem beyannamesinde tamamen indirimle giderebilmişse veya devrolan KDV olarak dikkate almışsa (*iade istememişse*) ihracat istisnasından faydalanılmadığı şeklinde yazı hazırlanacaktır. (*Bu yazıyı alan Gümrük İdaresi KDV tahsil etmeksizin ve teminat almaksızın ithalat istisnasını tatbik edecektir.*)
- 46 nolu Tebliğe göre, ihracatçı, geri gelen mala ilişkin olarak bu malın yurt dışına çıktığı ay KDV beyannamesinde, söz konusu mala yönelik olarak iade talebinde bulunmuş olmakla beraber, malın geri geldiği tarih itibarıyla henüz bu iadeyi nakden veya mahsuben almamışsa, ihracat istisnasından faydalanılmamış olduğu yolunda yazı verilecektir.

- İhracatçı, ilgili dönem beyannamesinde, yüklendiği KDV yi indirimle gideremeyip nakit olarak veya mahsup suretiyle iade almışsa, yazıda söz konusu iadenin geri gelen mala isabet eden kısmı miktarınca ihracat istisnasından faaydalanılmış olduğu belirtilecektir.
- Eğer geri gelen mal, daha önce KDV Kanunu'nun 11/c maddesi hükmüne göre ihracatçı tarafından KDV ödenmeksizin temin edilmişse, Vergi Dairesi, ihracatçının bu suretle yüklenmediği KDV miktarınca, ihracat istisnasından faaydalanıldığı yolunda yazı hazırlıyacaktır.

Vergi Dairesi yazısında, ihracat istisnasından faaydalanılan bir miktarın varlığı ifade edilmiş ise, bu miktarın Gümrük İdaresi'ne ödenmesini veya bu miktarda teminat gösterilmesini müteakip ithalat istisnası uygulanacaktır. Yazı, ihracat istisnasından faaydalanılmadığı yolunda ise, gümrükte KDV aranılmaksızın ithal işlemi yapılacaktır.

İhracatçı isterse, geri gelen malın ithalinde KDV ödememek için bu formalitelerle hiç uğraşmayarak, istisna uygulatma imkânı olsa bile rızaen ve herhangi bir ithalatla olduğu gibi KDV ödemek suretiyle malı gümrükten çekebilir. Halbuki uygulamada, malı geri gelen ihracatçılar, KDV konusunda Vergi Dairesinden yazı getirmeye zorlanmakta, bu işlem, karışıklıklara yol açarak hem İdareyi hem de ihracatçıyı meşgul etmekte ve bunaltmaktadır. İhracatçının rızaen KDV ödemesine imkân tanınmakla yetinilmemeli, bu ödemeye istinaden söz konusu mala ilişkin KDV mahsup veya iade talepleri yerine getirilmelidir.

Nitekim İstanbul Defterdarlığından aldığımız aşağıdaki muktezadan bu görüşümüzün Maliye İdaresince de benimsendiği anlaşılmıştır : (02.04.2002 tarih ve KDV.MUK.B.07.04.DEF.0.34.18.25.14761 sayılı Mukteza)

**"DENET YÖNETİM DANIŞMANLIĞI
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.
Avni Dilligil Sk. No: 6
80300 - Mecidiyeköy -İstanbul**

Konu ile ilgili olarak Bakanlık Makamı'ndan alınan 19.02.2002 tarih ve 7958 sayılı yazıda;

"Bilindiği üzere, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16/1-b maddesine göre geçici ithalat rejimi kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Aynı Kanunun 49/1. maddesi ise "Gümrük Kanunu ile diğer kanunlar gereğince gümrük vergisi teminata bağlanarak işlem gören her türlü madde ve kıymetler ait katma değer vergisi de aynı usule tabi tutulur." hükmüne amir bulunmaktadır.

Söz konusu madde ile getirilen ve yükümlülerin ithale ilişkin katma değer vergisi ödeme yükümlülüğünü bir bakıma ortadan kaldıran teminat uygulaması, aslında mükelleflere tanınan bir hak niteliğindedir.

Bu nedenle, geçici ithalat rejimi çerçevesinde ithal edilen mallara ait katma değer vergisini teminat karşılığı erteletmek istemeyen yükümlülerin, hesaplanan vergiyi ödeyerek işlem yaptırmaları mümkün bulunmaktadır.

Konu ile ilgili olarak Gümrük Müsteşarlığı'ndan alınan 26.11.2001 gün ve 29485 sayılı yazıda da Bakanlığımız görüşü çerçevesinde işlem yapılmasında herhangi bir sakınca bulunmadığı ifade edilmiştir." denilmektedir."

Geri gelen mal için gümrükte KDV ödemesi yapılmışsa bu KDV, ödemenin yapıldığı ayda indirilir.

İhracatçı, malın geri gelmesine neden olan eksikliği giderip tekrar göndermek niyetinde ise, nakden KDV ödemek yerine bu KDV kadar teminat vermek suretiyle malı geçici şekilde ithal edebilir ve malı tekrar yurt dışı ettiğini tevsik ederek teminatı geri alabilir. Ancak bu işlemde geri gelen mal ile sonradan gönderilen malın aynı mal olduğunun tesbiti konusunda sorun çıkabilmektedir.

Geri gelen mal tekrar ihraç edilirse ve bu malın geri gelişinde gümrük idaresine KDV ödenmişse, bu KDV nin indirimi ve iadesi mümkündür. (İstanbul Defterdarlığının, 20.4.2000 tarih ve 2463 sayılı muktezası)

5. TRANSİT, GÜMRÜK ANTREPO REJİMLERİ İLE GEÇİCİ DEPOLAMA VE SERBEST BÖLGE REJİMLERİNİN UYGULANDIKLARI MALLAR :

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 ncı 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 siyasî sınırları içinde yapıyor 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 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.

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'ncı 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 hattı 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 hattı dışına yönelik olması halinde hizmetten yurt dışında faydalanılma şartı yerine getirilmiş sayılmalıdır.

7. GERİ GELEN EŞYANIN YURT DIŞINDA İKEN KAZANDIĞI EK DEĞER :

16'ncı maddenin 1/b bendinde, Gümrük Kanunu uyarınca geri gelen eşyanın ithalinde prensip olarak gümrük vergileri ve KDV aranmamaktadır. KDV nin aranmaması ile ilgili şartlar yukarıdaki 3 no.lu bölümde belirtilmiştir.

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.