

# DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 10.01.2019  
Duyuru No : 2019/011  
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ  
OCAK 2019  
SAYI : 313

Mehmet MAÇ  
Yeminli Mali Müşavir

[mehmet.mac@bdo.com.tr](mailto:mehmet.mac@bdo.com.tr)

## YURTDIŞINA VEYA SERBEST BÖLGEYE GÖNDERİLEN MALLARIN TAMİR - BAKIM İŞLEMİ GÖRDÜKTEN SONRA GERİ GETİRİLMESİNDE VERGİLEME

### Özet:

Serbest dolaşımda bulunan malların tamir - bakım işlemi görmek üzere yurtdışına gönderilmesi hariçte işleme rejimi kapsamında gerçekleştirilmektedir.

Tamir - bakım işleminin bedelsiz olarak yaptırıldığı tevsik edilebiliyorsa, gönderilen mal vergi hesaplanmaksızın geri getirilebilmektedir.

Tamir - bakım işleri bedel karşılığında yaptırılmışsa, bu bedele nakliye, sigorta ve diğer maliyetler eklenmekte ve toplam tutar üzerinden gümrük vergilerine tabi tutulmaktadır.

Tamir - bakımın serbest bölgede yapılması halinde de mal hariçte işleme rejimi kapsamında geçici ihraç yoluyla bölgeye girmekte, bölgeden çıkıp Türkiye'ye girişinde aynı şekilde vergileme yapılmaktadır.

### BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: [bdo@bdo.com.tr](mailto:bdo@bdo.com.tr)  
[www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr)

*Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.*

*BDO International global ağıının toplam gelirleri 2018 yılında 9 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160'dan fazla ülkede bulunan 1.600 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 80.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.*

## Anahtar Kelimeler :

Hariçte işleme rejimi, geçici ihracat, yurtdışında tamir - bakım, serbest bölge, tamir - bakım görmüş eşyanın ithali.

### 1. SERBEST DOLAŞIMDAKİ BİR MALIN TAMİR - BAKIM AMACIYLA GEÇİCİ OLARAK YURTDIŞINA VEYA SERBEST BÖLGEYE GÖNDERİLMESİ VE GERİ GETİRİLMESİNE İLİŞKİN MEVZUAT :

Serbest dolaşımdaki bir malın tamir - bakım amaçlı olarak Türkiye gümrük bölgesi dışına gönderilmesi ve geri getirilmesi ile ilgili düzenleme, hariçte işleme - geçici ihracat konusundaki 1 no.lu Hariçte İşleme - Geçici İhracat konulu Gümrük Genel Tebliği'dir. <sup>1</sup>

Bu Tebliğ'in 2 nci maddesinde dayanak olarak gösterilen mevzuat şöyle ifade edilmiştir:

*“Dayanak*

*MADDE 2 -*

*(1) Bu Tebliğ, 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 135 ila 149 uncu maddeleri ve 168 ila 170 inci maddeleri 7/10/2009 tarihli ve 27369 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 29/9/2009 tarihli ve 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ekinde yer alan 4458 sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar ve 7/10/2009 tarihli ve 27369 mükerrer sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Gümrük Yönetmeliğinin 395 ila 414 üncü ve 444 ila 453 üncü maddeleri hükümlerine istinaden hazırlanmıştır.”*

Konumuzun ve ihtisasımızın dışında olması nedeniyle, yukarıdaki mevzuatı işaret etmekle yetiniyoruz.

Hammadde yarı mamul ve mamullerin daha ileri bir düzeyde işlem görmek üzere yurtdışına gönderilmesi, maden cevherlerinin izabesi, kıymetli taşların işlenmesi ve sair amaçlarla yurtdışına gönderilmesi de hariçte işleme rejimi kapsamında bulunmakta ise de, bunların tamir - bakım amaçlı gönderiler ile farklı nitelikte olduğu gözden kaçırılmamalıdır.

Yazımızın konusu sadece tamir - bakım amaçlı olarak yapılan gönderme ve geri getirmelerle sınırlıdır.

---

<sup>1</sup> 30.05.2009 tarih ve 27243 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

## 2. İZİN SÜRECİ :

Türkiye'deki bir malın tamir - bakım amaçlı olarak Türkiye gümrük bölgesi dışına götürülmesi Gümrük İdaresi'nin izni uyarınca yapılabilen bir işlemdir.

Söz konusu izin işlemi hakkında yukarıda belirttiğimiz 1 no.lu Tebliğ'in 3 üncü maddesinde şu açıklamalara yer verilmiştir:

*“Tamir amaçlı hariçte işleme*

*MADDE 3 -*

*(1) Gümrük Kanununun 142, 143 ve 144 üncü maddeleri kapsamında, Türkiye Gümrük Bölgesi dışında tamir ettirilmek istenen eşyaya ilişkin hariçte işleme izni, ilgili gümrük idaresi tarafından verilir. Gümrük idaresi tarafından onaylanan beyanname hariçte işleme izni hükmündedir. Ayrıca izin belgesi düzenlenmez. Gümrük idaresince eşyanın ihracat rejimi hükümlerine göre işlemleri yapılarak beyannamenin 44 numaralı kutusuna; işleme faaliyetinin mahiyeti, eşyanın marka, seri numarası, model yılı gibi ayırt edici özellikleri ile özel işaretleri kaydedilmek suretiyle, eşyanın ayniyet tespiti Gümrük Yönetmeliğinin 398 inci maddesi çerçevesinde yapılır.*

*(2) Tamir amaçlı hariçte işleme izninin verilebilmesi için, eşyanın tamir edilebilir durumda olduğunun gümrük idarelerince tespiti gerekir. Gümrük idaresince, eşyanın tamir edilebilir olduğunun tespit edilememesi halinde, söz konusu eşyanın bakım ve onarımı ile sorumlu yetkili servisinden alınacak teknik rapor veya sanayi odası veya ticaret ve sanayi odasından alınacak belgenin gümrük idaresine ibraz edilmesi gerekir. Ancak kamu kurum ve kuruluşları, belediyeler, sermayesinin tamamı devlete ait olan kamu iktisadi teşebbüsleri ile sivil havacılık ve savunma sanayi sektöründe üretim ve montaj gibi teknik alanda faaliyet gösteren kuruluşlara ait araç, gereç ve teçhizata ilişkin bu kuruluşların konuyla ilgili rapor düzenlemeye yetkili teknik personeli tarafından hazırlanan raporlar hariçte işleme izninin verilmesi için yeterlidir.”*

## 3. TAMİR - BAKIM İŞLEMİNİN GARANTİ KAPSAMINDA BEDELSİZ OLARAK YAPILMASI :

Gümrük Kanunu'nun 142 nci maddesi şöyledir:

*“Madde 142 - Tamir amacıyla geçici ihraç edilen eşya, TAMİRATIN GARANTİ NEDENİYLE SÖZLEŞMEYE BAĞLI OLARAK VEYA KANUNİ BİR YÜKÜMLÜLÜĞE DAYANARAK YA DA BİR İMALAT HATASI NEDENİYLE, BEDELSİZ YAPILDIĞININ KANITLANMASI HALİNDE, serbest dolaşıma İTHALAT VERGİLERİNDEN TAM MUAF OLARAK GİRER. Ancak, söz konusu eşyanın serbest dolaşıma ilk girişi sırasında kusurlu olduğunun dikkate alınarak işlem yapılmış olması halinde, bu hüküm uygulanmaz.”*

Bu maddenin tatbikatı ile ilgili olarak, bahsi geçen 1 no.lu Gümrük Genel Tebliği'nin 3/3 üncü maddesinde şu açıklamalar yer almaktadır:

*“(3) Gümrük Kanununun 142 nci maddesi uyarınca tamir amacıyla geçici ihraç edilen eşya tamiratının, garanti sözleşmesine veya kanuni bir yükümlülüğe dayanarak ya da bir imalat hatası nedeniyle, bedelsiz yapıldığının kanıtlanması halinde, ithalat vergilerinden tam muaf olarak serbest dolaşıma girer. Ancak söz konusu eşyanın serbest dolaşıma ilk girişi sırasında kusurlu olduğunun dikkate alınarak işlem yapılmış olması halinde, bu hüküm uygulanmaz. Bu kapsamdaki eşyaya gümrük vergilerinden tam muafiyetin uygulanabilmesi için, söz konusu eşyayı imal veya ihraç eden imalatçı veya ihracatçı firma tarafından düzenlenen garanti belgesi veya sözleşmenin veya imalat hatasını gösterir imalatçı firma yazısının, noterlikçe veya yurtdışı temsilciliğimizce onaylı tercümesi gümrük idaresine ibraz edilir.”*

Yukarıdaki muafiyet hükmü uyarınca gümrük vergisi aranmaması, aynı zamanda KDV Kanunu'nun 16/1 inci maddesi uyarınca ithalde KDV aranmamasını da sağlamaktadır. Zaten KDV'nin matrahı işlemin bedelidir. İşlem bedelsiz yapılmış ise ve bu bedelsizlik mükellefçe haklı bir sebeple açıklanabilmekteyse KDV aranmaz ( KDV Kanunu Md.27 /2 ) Gümrük vergileri açısından tam muafiyet uygulandığına göre, bedelsizlik hali gümrük idaresince kabul edilmiş demektir.

Keza, bedelsiz olarak tamir - bakım gören, dolayısıyla tam muaf olarak tekrar serbest dolaşıma giren malın ÖTV'ye tabi bir mal olması halinde ÖTV Kanunu'nun 7/6 ncı maddesi uyarınca ÖTV de aranmamaktadır.

#### **4. TAMİR - BAKIM İŞLEMİNİN BEDEL MUKABİLİNDE YAPILMIŞ OLMASI :**

Gümrük Kanunu'nun 143 üncü maddesi şöyledir:

*“Madde 143 - Eşyanın tamir amacıyla geçici ihraç edildiği ve TAMİRATIN BEDEL KARŞILIĞINDA YAPILDIĞI HALLERDE, 135 inci maddenin 1 inci fıkrasında belirtilen ithalat vergileri, GÜMRÜK KIYMETİ OLARAK TAMİR MASRAFLARINA EŞİT BİR TUTAR DİKKATE ALINARAK, işlem görmüş ürünlerin serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil edildiği tarihte, BU ÜRÜNLERE UYGULANACAK VERGİ ORANI VE DİĞER VERGİLENDİRME UNSURLARINA İSTİNADEN BELİRLENİR. Ancak, izin hak sahibinin tamir masrafları dışında başka bir ödeme yapmamış olması ve bu ödemenin izin hak sahibi ile faaliyeti yapan kişi arasındaki ilişkiden etkilenmemesi gerekir.”*

Görüldüğü gibi, gönderilen mal üzerinde yapılan tamir - bakım işlemi için bedel ödenmişse, malın yurda geri getirilmesinde bu bedel üzerinden gümrükleme işlemi uygulanmaktadır.

Gümrük vergi oranının tespitinde tamir - bakım gören malın GTİP numarasının gerektirdiği oran dikkate alınmakta, diğer vergilendirme unsurları da buna göre belirlenmektedir.

Tamir - bakım işleminin yapıldığı yer oran belirlemede etkili olabilmektedir. Örnek olarak tamir - bakım Avrupa Birliği'ne dahil ülkelerden birinde yapılmışsa, Gümrük Birliği anlaşmamız uyarınca gümrük vergisi "0" olmakta fakat söz konusu anlaşma KDV tahakkukunu etkilememektedir.

#### 5. TAMİR - BAKIM GÖRECEK MALIN YURTDIŞINA GÖNDERİLMESİ VE GERİ GETİRİLMESİ İLE İLGİLİ NAKLİYE VE SİGORTA GİDERLERİNİN DURUMU :

Gümrük Kanunu'nun 143 üncü maddesi, gümrükleme konu maliyeti "*TAMİR MASRAFLARINA EŞİT BİR TUTAR*" olarak tanımlamıştır. Bu tanımın ilgili olduğu durum "*TAMİRATIN BEDEL KARŞILIĞINDA YAPILDIĞI HALLERDE*" şeklinde ifade edilmiş olduğuna göre burada sadece tamiratın yapılmasına ilişkin işçiliğin ve tamirin gerektirdiği yedek parça ve malzemenin kast edildiği bize göre açıktır.

Ancak uygulamada, 1 no.lu Gümrük Genel Tebliği'nin 3/4 üncü maddesindeki,

*"(4) Eşyanın tamir amacıyla geçici ihraç edildiği ve tamiratın bedel karşılığında yapıldığı hallerde, eşyanın gümrük kıymeti olarak tamir masraflarına eşit bir tutar esas alınmakla birlikte, ödenen NAVLUN, SİGORTA ve yurt dışında tamir sırasında ödenen diğer masraflar da dikkate alınır."*

şeklindeki düzenleme nedeniyle malın Türkiye gümrük bölgesi dışına gidiş gelişine ilişkin navlun ve sigorta masrafları da gümrük kıymetine dahil ettirilmektedir. Gümrük müdürlüklerinin ekseriyeti, tamir - bakım için giden malın sadece geliş navlununu ve sigortasını dikkate almaktadır.

Bu uygulamanın yanlış olduğunu düşünüyoruz.

Çünkü,

Gümrük Kanunu'nda tamir - bakım gören malın gidişi ve gelişi ( veya sadece gelişi ) ile ilgili maliyetlerin tamir - bakım ile ilgili gümrük kıymetine dahil edileceği yönünde açık bir hüküm yoktur.

İthalatta malın getirilişi ile ilgili masraflar gümrük kıymetine dahil edilmekle beraber burada, malın yer değiştirmesinin mala değer kazandırdığı mantığı vardır.

Halbuki tamir - bakım için gidip gelmede, mal eski yerine dönmekte ve mala nakliye yoluyla değer eklenmesi söz konusu olmamakta, gidiş - geliş masrafları cari gider niteliği taşımaktadır. Böyle bir gider türü üzerinden gümrük vergileri alınmasının mantığı ve izahı yoktur.

#### 6. TAMİR - BAKIMDA KULLANILAN YEDEK PARÇA VE MALZEMENİN DURUMU :

Tamir - bakımda yedek parça kullanılmışsa ve yedek parça maliyeti tamir - bakım ücretinin içinde yer almışsa, tamir - bakım bedelinin yedek parça ve işçilik şeklinde ayrıştırılması söz konusu olamaz.

Çünkü tamir - bakımda kullanılan yedek parça ve malzeme tamir - bakım hizmetinin bünyesindeki bir unsurdur. Kullanılan yedek parça ve malzeme, tamir - bakımı yaptıran tarafından ayrıca satın alınmış ve bu nedenle yedek parça ve malzeme maliyeti tamir - bakım bedelinin içine girmemişse, malın Türkiye'ye yeniden girişinde yedek parça ve malzeme maliyeti ile tamir - bakım bedeli toplanmak suretiyle bulunan bedel tamir - bakım maliyeti olarak beyan edilmelidir.

Örnek vermek gerekirse; dişli kırılması nedeniyle arızalanan bir makine tamir için yurtdışına gönderildiğinde, tamir için kırılan dişlinin yerine yeni dişli takılması gerekli olsa ve tamir hizmeti bu yeni dişlinin bedelini de içerecek şekilde faturaya bağlansa bu fatura materyal içermesine rağmen hizmet faturası niteliğini kaybetmez. Bu örnekte tamirati yaptıran dişliyi kendisi tedarik edip ayrıca faturaya bağlatmış ise, tamir - bakım hizmeti maliyeti olarak tamirat hizmeti faturası ile dişli alım faturasının toplamı tamir hizmeti maliyeti olarak beyan edilmelidir.

Başka bir anlatımla tamir - bakım gören mal üzerine takılan yedek parça müstakil bir yedek parça ithali muamelesine tabi tutulmamalıdır.

Bir yatın serbest bölgede bakım - onarım gördükten sonra geri getirilmesi hakkında verilen bir özelgede<sup>2</sup> ;

“.....

*Buna göre, .... Serbest Bölgesine gönderilen söz konusu yatın bakım onarım işlemi esnasında herhangi bir üçüncü ülke menşeli girdi kullanılmaması ve bu faaliyetin tamamen işçilik olması kaydıyla işçilik faturasında belirtilen tutar üzerinden genel oranda (% 18) KDV uygulanması gerekmektedir.”*

denilmiştir.

Bu cümledeki “..... üçüncü ülke menşeli girdi kullanılmaması .....” ifadesi ile ne demek istediği anlaşılammıştır. Bu ifade olsa olsa Türkiye gümrük bölgesi dışında değer kazandırıcı işlem gören mallar için kullanılan yabancı ülke menşeli girdiler açısından anlam taşıyabilir. Çünkü yukarıda açıkladığımız gibi bu olayda bakım - onarım işlemi malzeme ve yedek parça gerektiriyorsa ve bunları işlemi yapan serbest bölge firması tedarik edip hizmet faturasına dahil etmişse, yatın serbest bölgeden Türkiye'ye girişinde söz konusu malzeme ve yedek parça bedeli, bakım faturası bünyesinde yatın GTİP numarası üzerinden gümrüklenmiş ( bu meyanda KDV'lenmiş ) olacaktır.

Yat sahibi bu malzeme ve yedek parçaları haricen kendisi tedarik ettiyse, serbest bölge firmasının faturasına ilaveten bu tedarikini de bakım - onarım maliyeti olarak gümrük beyannamesine dahil edecektir.

<sup>2</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.09.2018 tarih ve 786492 sayılı özelgesi.

## 7. TAMİRİN MÜMKÜN OLMAMASI NEDENİYLE GİDEN MALIN YERİNE AYNI TEKNİK ÖZELLİKLERE SAHİP YENİ BİR EŞYANIN İKAME EDİLMESİ:

Bilindiği üzere bazı hallerde tamirat mümkün olmamakta veya tamir yerine malın yenisinin verilmesi satıcı açısından daha ekonomik olmaktadır.

Tamir için gönderilen malın yerine aynı teknik özelliklere sahip yeni mal getirilmesinde uygulanacak işlemler hakkında, yukarıda bahsi geçen 1 no.lu Gümrük Genel Tebliği'nin 3/5 inci maddesinde şu açıklamalar yapılmıştır:

*“(5) Tamir için gönderilen eşyanın tamirinin mümkün olmaması nedeniyle tamir için gönderilen eşya ile aynı teknik özelliklere sahip yeni bir eşyanın gönderilmesi durumunda, bahse konu eşya için garanti kapsamında olsun olmasın serbest dolaşıma giriş rejimi hükümleri uygulanır. Ancak 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 118 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca, Türkiye Gümrük Bölgesinde serbest dolaşıma girmiş bulunan eşyanın teslimi esnasında veya kullanımı sonrasında ortaya çıkan kusurların giderilmesi ya da ithaline esas teşkil eden sözleşme hükümlerinin yerine getirilmesi amacıyla hariçte işleme rejimi kapsamında eşyanın bedelsiz olarak yabancı ülkedeki satıcısına geri gönderilmesi durumunda, satıcı tarafından, eşyanın kusurlarının giderilememesi ya da tamir edilmesinin ekonomik olmaması nedeniyle eşyanın yabancı ülkedeki satıcısında kalması durumunda gümrük vergileri geri verilir veya kaldırılır”*

## 8. TAMİRAT TAMAMLANINCAYA KADAR KULLANILMAK ÜZERE GEÇİCİ İTHALAT YOLUYLA İKAME MAL GETİRİLMESİ:

Yine söz konusu 1 no.lu Gümrük Genel Tebliği'nin 4 üncü maddesinde bu konu şöyle düzenlenmiştir:

*“Standart değişim sistemine dayalı hariçte işleme*

**MADDE 4 -**

*(1) 4458 sayılı Gümrük Kanununun 144 ila 148 inci maddeleri kapsamında Türkiye Gümrük Bölgesi dışında tamir edilmek istenen eşyanın yerine, tamir işlemi tamamlanarak gümrük bölgesine geri getirilinceye kadar geçen süre içerisinde kullanılmak üzere, serbest dolaşımda olmayan eşyanın geçici olarak ithal edilerek kullanılmasına ilişkin hariçte işleme izni gümrük müdürlükleri tarafından verilir. Bu durumda geçici ihracat eşyası ile ikame eşyanın gümrük işlemleri aynı gümrük müdürlüğü tarafından yapılır.*

*(2) Standart değişim sistemi kapsamında tamir amacıyla geçici ihraç edilecek eşyanın, önceden ihraç edilmesinin üretimi durduracak, ekonomik kayba neden olacak ve sistemin işleyişini bozacak nitelikte olduğunun bir dilekçe ile gümrük müdürlüğüne bildirilmesi ve ithalat vergileri tutarını karşılayan teminat verilmesi halinde ikame eşyanın önceden ithaline izin verilir.*

(3) *Standart değişim sistemi kapsamında tamirata konu geçici ihraç eşyası yerine geçici ithali yapılan ikame ürünün, geçici ithalat rejimi altında kalabileceği süre, 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 36 ncı maddesi hükmüne tabidir.”*

## 9. İŞLEMİN SERBEST BÖLGEDE YAPILMASI :

Tamir - bakım işleminin Türkiye’de kurulu serbest bölgelerden birinde yapılması mümkündür.

Bu takdirde tamir - bakım görecek mal için hariçte işleme rejimi uyarınca gümrük beyannamesi açılmak suretiyle serbest bölgeye geçici ihraç muamelesi yapılır.

Serbest bölge firmasının düzenleyeceği fatura KDV Kanunu’nun 17/4-ı maddesi uyarınca KDV’siz olacaktır. Malın serbest bölgeden Türkiye’ye tekrar ithalinde gümrükleme işlemi serbest bölge firmasının düzenlediği fatura ( ve varsa sair tamir - bakım maliyetleri) dikkate alınmak suretiyle yapılır.

## 10. KDV AÇISINDAN DURUM :

Yurtdışından veya serbest bölgeden hizmet ithal edilmesi, KDV’ye tabi bir işlemdir ve bu işleme ait KDV hizmetten yararlanan tarafından sorumlu sıfatıyla verilmesi gereken 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilmektedir.

Bir malın yurtdışında veya serbest bölgede tamir - bakım işlemine tabi tutulduktan sonra geri getirilmesi de bir hizmet ithalatı türüdür.

Hal böyle olmakla beraber, malın gidişi ve gelişi Gümrük İdaresi tarafından izlenmekte olduğu için bu Şekilde ithal edilen hizmete ait KDV’nin Gümrük İdaresi’nce alınması tercih edilmiş ve Gümrük Mevzuatı buna göre düzenlenmiştir.

Bu düzenlemeye göre yurtdışında tamir - bakım yaptıran kişi ithal ettiği bu hizmete ait KDV’yi 2 no.lu beyanname ile değil gümrük beyannamesi ile beyan etmekte ve Gümrük İdaresi’ne ödemektedir.

KDV Genel Uygulama Tebliği’nin II-D/2.3. no.lu bölümü Şöyledir:

### *“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 ncı 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 tanımlanmıŐ 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.*

NOT:

Tamir - bakım işlemi garanti kapsamında bedelsiz olarak yaptırılmışsa, Gümrük Kanunu'nun 142. maddesi uyarınca tam muafiyet uygulanmakta, gümrük muafiyetinin uygulandığı işlemler için KDV istisnası öngören KDV Kanunu'nun 16/1-b maddesi uyarınca diğer gümrük vergileri tahakkuk ettirilmediği gibi KDV tahakkuku da yapılmamaktadır.

*Ancak, serbest bölgeye geçici olarak ihraç edilen eşyanın işleme faaliyeti sonucunda elde edilen işlem görmüş ürünün bünyesinde, HERHANGİ BİR ÜÇÜNCÜ ÜLKE MENŞELİ GİRDİ KULLANILMAMASI ve işleme faaliyetinin tamamen işçilik olması DURUMUNDA, İŞÇİLİK faturasında belirtilen kıymet ÜZERİNDEN KDV tahsil edilir.*

NOT:

Yukarıdaki hüküm malın tamir - bakım işlemine tabi tutulmasına yönelik değildir. Bu hükümdeki "üçüncü ülke menşeli girdi" ibaresini tamir - bakım dışı işlemlerle ilgili olup bu ibarenin tamir - bakım ortamında kullanılan yedek parçaları kast ediyor olamayacağı görüşündeyiz. (Bu konuda yukarıdaki 6. maddeye bakınız.)

*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."*

NOT:

İşlenmiş malın başkası tarafından ithali yeni mal ithali olarak nitelenmekte ve bu nedenle yukarıdaki paragrafın son cümlesinde malın tamamı üzerinden KDV aranacağı belirtilmektedir.

Yazımızın KDV ile ilgili izahat içeren diğer bölümleri 3, 4, 6, 9, 14 numaralı bölümlerdir.

**11. TAMİR - BAKIMA İHTİYAÇ GÖSTEREN MALIN SERBEST DOLAŞIMDA OLMAMASI ( Yurtdışından leasing suretiyle veya başka bir şekilde geçici ithal yoluyla getirilmiş bir mal olması ) :**

Türkiye’de bulunmakla beraber serbest dolaşımda olmayan yani Türkiye’ye yurtdışından leasing yapılmak suretiyle veya başka şekillerde geçici ithal yoluyla getirilmiş olan malın, Türkiye dışında veya Türkiye’deki serbest bölgelerden birinde tamir - bakım ihtiyacı göstermesi durumunda Gümrük Yönetmeliği kapsamındaki transit işlemlere ait hükümler uyarınca malın yurtdışına gidişi ve geri dönüşü sağlanmaktadır. Bu konuda sorun ve şikayetler bulunmakla beraber ihtisasımızın dışında olması ve yazımızın konusu dışında kalması nedeniyle bunları dile getirmiyoruz.

Serbest dolaşımda olmayan malın Türkiye’den çıkışı herhangi bir vergi gerektirmez. ( Nihai çıkış yapılıyorsa teminat iadesi gerekir. ) Malın tamir - bakımdan sonra geri gelişinde millileştirme yapılmayacaksa vergi tahakkuku yine söz konusu olmaz, sadece gerekli vergileri kapsayacak teminat aranır.

**12. TAMİR - BAKIM GÖREN MALIN ÖTV’ye TABİ BİR MAL OLMASI :**

Yurtdışında veya serbest bölgede bedel mukabili tamir - bakım görmüş malın ÖTV’ye tabi bir mal olması halinde malın Türkiye’ye girişinde hesaplanacak gümrük vergileri, ÖTV dışındaki gümrük vergileridir.

Çünkü burada gümrüklenmekte olan, tamir - bakım hizmeti bedeli olup hizmet ifaları ÖTV’ye tabi değildir.

Nitekim bir özelgede <sup>3</sup> ;

*“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Türkiye’den serbest bölgeye "Hariçte İşleme İzin Belgesi" kapsamında tamir, bakım ve onarım için yat gönderileceği, tamir, bakım ve onarım işlemlerinin tamamlanmasından sonra söz konusu yatın tekrar yurtiçine girişinin yapılacağından bahisle, söz konusu işlemin ÖTV’ye tabi olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.*

*4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin 1 numaralı fıkrasının (b) bendiyle, Kanuna ekli (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı, (c) bendiyle ise söz konusu mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların ithali veya imalatçıları tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV’ye tabi tutulmuş olup, hizmet ifaları ÖTV’ye tabi değildir.*

.....

<sup>3</sup> Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 17.07.2014 tarih ve 176 sayılı özelgesi.

*Dolayısıyla, yurtiçinden serbest bölgeye tamir, bakım ve onarım için gönderilen yatın, tamir, bakım ve onarım işlemlerinin tamamlanmasından sonra tekrar yurtiçine girişi ÖTV'YE TABİ OLMAYACAKTIR."*

denilmiştir.

Söz konusu işlemde KDV aranması doğaldır. Çünkü bir malın yurtdışında veya serbest bölgede tamir - bakım hizmeti gördükten sonra yurda getirilmesi, bir tür hizmet ithali olup KDV Kanunu'nun 1/2 nci maddesine göre hizmet ithali KDV'ye tabidir. Halbuki ÖTV Kanunu'nda hizmet ithalinin ÖTV'ye tabi olduğu şeklinde bir hüküm yoktur.

### **13. MALIN TAMİR - BAKIM İÇİN YURTDIŞINA VEYA SERBEST BÖLGEYE GÖTÜRÜLMESİNDE, GÜMRÜK BEYANNAMESİNE EKLENECEK FATURA :**

Hariçte işleme rejimi kapsamında yurtdışına veya serbest bölgeye mal gönderilmesi, gümrük beyannamesi düzenlenmesi suretiyle yapılmaktadır. Gümrük beyannamelerinde, beyannameye konu malın değerinin belirtilmesi ve bu değerın faturaya dayandırılması istenmektedir.

Tamir - bakım için gönderilen mal satışa konu olmadığına göre fatura gereği nasıl yerine getirilecektir ?

Bir genelgede <sup>4</sup> bu sorunun cevabı şöyle verilmiştir:

*"Bakanlığımıza intikal eden olaylardan, hariçte işleme rejimi kapsamında yurt dışına geçici olarak ihraç edilen eşyanın gümrük işlemlerinde ticari fatura istenilmesinin zaman kaybına ve mağduriyetlere neden olduğu anlaşılmaktadır.*

*Gümrük Kanunu'nun 135. maddesinde hariçte işleme rejimi, 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 tanımlanmıştır.*

*Gümrük Yönetmeliği'nin 115. maddesinde ise "Fatura", kesin satışlarda, satıcı ve diğer hallerde gönderici tarafından mahallinde düzenlenmiş belge olarak tanımlanmakta olup fatura içeriğinde yer alması gereken asgari bilgiler sayılmaktadır.*

*213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229. maddesinde "Fatura", satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmaktadır.*

<sup>4</sup> Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 07.05.2014 tarih ve 2014/14 sayılı genelgesi.

*Hariçte işlem rejimi kapsamında yurt dışına geçici olarak gönderilen eşyanın kesin satışı veya mülkiyet devri söz konusu olmadığından fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Bu itibarla, hariçte işleme rejimi kapsamında geçici ihraç edilen eşyanın çıkış gümrük işlemlerinde, geçici çıkışı yapılan eşyanın; cinsini, miktarını, gümrük işlemlerine esas olacak kıymetini ve ayniyatına ilişkin bilgileri ihtiva eden bedelsiz faturanın düzenlenmesi mümkündür.”*

#### 14. DENİZ VE HAVA ARAÇLARININ DONATIM VE İŞLETME MALZEMELERİ İLE HAVA TAŞITLARININ MOTOR VE AKSAMI İLE İLGİLİ ÖZEL DURUM:

Deniz ve hava ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemeleri Gümrük Kanunu'nun 167/9-d maddesi uyarınca gümrük vergilerinden muaf bulunmaktaydı.

6455 sayılı Kanun ile Gümrük Kanunu'nun 167 nci maddesine aşağıda metni bulunan (e) alt bendi eklenmek suretiyle metinde belirtilen mallar da gümrük muafiyeti kapsamına alınmıştır:

*“1/7/2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, yolcu ve yük taşımacılığı faaliyetlerinde bulunan hava yolu şirketlerinin bu faaliyetlerinde kullanılmak üzere ithal edilen hava taşıtları, motorları ve bunların aksam ve parçaları,”*

Konu ile ilgili Gümrük Genelgesi'nde <sup>5</sup> :

*“Gümrük Yönetmeliğinin 400 üncü maddesi gereğince, Gümrük Kanununun 141 inci maddesinin beşinci fıkrası uyarınca belirlenen durumlar ve özel şartlar saklı kalmak koşuluyla hariçte işleme rejimine tabi eşyanın serbest dolaşıma giriş beyanı serbest dolaşıma giriş rejimi hükümlerine göre yapılmaktadır.*

*Bu itibarla; Gümrük Kanununun 167/9-d ve 167/9-e maddeleri kapsamındaki eşyanın hariçte işleme rejimi kapsamında geçici ihraç edildikten sonra yurda geri gelişinde, Gümrük Kanununun 143 üncü maddesi uyarınca işlem yapılması durumunda,*

*a) Gümrük Kanununun 143 üncü maddesi gereğince serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil edildiği tarihte bu ürünlere uygulanacak vergi oranı ve diğer vergilendirme unsurlarına göre işlem yapılacağından, bahse konu eşyanın Gümrük Kanununun 167/9-d ve 167/9-e maddeleri gereğince gümrük vergisinden muaf tutulması,*

*b) 3065 sayılı KDV KANUNUNUN 16/2 MADDESİNDE; Gümrük Kanununa göre geri gelen eşyanın dışarıda bir işleme tabi tutulması veya asli kısmına bir ilave yapılması halinde EŞYANIN KAZANDIĞI DEĞER FARKININ İSTİSNAYA DAHİL OLMADIĞI hüküm altına alındığından söz konusu eşya için KDV TAHSİL EDİLMESİ,*

<sup>5</sup> 15.08.2014 tarih ve 2014/19 sayılı Gümrük Genelgesi.

c) 4760 sayılı ÖTV Kanununun 7/6 maddesi uyarınca ÖTV Kanununa ekli listelerdeki mallardan 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 5 inci Maddesinde düzenlenen ihracat istisnası ile 8 inci Maddesinin (2) numaralı fıkrasında düzenlenen ihrac kaydıyla teslimlerde verginin tecil ve terkin edilmesi uygulamasından yararlanılarak ihraç edilen, ancak 4458 sayılı Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170 inci Maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşya ile ilgili olarak ihracat istisnasından veya tecil-terkin uygulamasından faydalanılan miktarın gümrük idaresine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi şarttır.) vergiden müstesna tutulmuştur. Bu kapsamda ÖTV Kanununa ekli listelerdeki mallardan Gümrük Kanununun hariçte işleme rejimi kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali ÖTV'den istisna tutulmuştur. Bu nedenle söz konusu eşyanın ÖTV'den istisna tutulması,

şeklinde işlem yapılması gerekmektedir.”

KDV Kanununun 16/b maddesine göre “.....gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali.....” KDV'den istisna edilmiştir.

Ancak aynı maddenin 2 nolu fıkrasındaki “.....geri gelen eşyanın dışarıda bir işleme tabi tutulması..... halinde eşyanın kazandığı değer farkı istisnaya dahil değildir.” hükmüne göre, Gümrük Kanununun 167/9-d ve 167/9 - e maddelerindeki muafiyet, KDV'yi kapsamamaktadır.

Dolayısıyla söz konusu muafiyete rağmen bahsi geçen deniz ve hava ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemeleri ile hava taşıtları, bunların motorları aksam ve parçaları bedel mukabili tamir görmüş olarak Türkiye'ye girerken diğer gümrük vergileri aranmamakla beraber, söz konusu malların deniz veya hava taşıt araçlarını işleten veya kiraya veren kişiler dışındaki kişiler tarafından ithalinde KDV'nin aranacağı doğrudur.

Ancak KDV Kanunu'nun 13/a maddesine göre deniz, hava ve demiryolu araçlarını işleten veya kiraya verenlerin, bu araçların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetlerin KDV'den müstesna olduğu gözden kaçırılmamalıdır. Dolayısıyla yurtdışında veya serbest bölgede bedel mukabilinde tamir- bakım gören deniz ve hava ulaşım araçlarını veya aksamını geri getirenin bu taşıtları işleten veya kiraya veren bir KDV mükellefi olması durumunda KDV aranmamalıdır. Bunun için, vergi dairesinden alınacak istisna belgesinin gümrük idaresine ibrazı gerekmektedir. ( Söz konusu istisnanın uygulanmasına ilişkin detaylar hakkında, KDV kitabımızın 13. maddeye ilişkin 1 nolu bölümüne bakılabilir. <sup>6</sup>

<sup>6</sup> KDV - 6 isimli Elektronik kitabımız [www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr) adresli web sitemizde sürekli güncellenmek suretiyle bulundurulmaktadır.

## 15. TAMİR - BAKIM AMACIYLA GEÇİCİ İHRAÇ EDİLEN MALIN YURTDIŞINDA VEYA SERBEST BÖLGEDE SATILMASI SURETİYLE KESİN İHRACA DÖNÜŞMESİ :

Tamir - bakım amacıyla yurtdışına veya serbest bölgeye geçici gönderilen malın Türkiye'ye getirilmeksizin satılması halinde, bu gönderim, kesin ihraca dönüşmektedir.

Daha önce geçici kaydıyla yapılan gönderme işlemi, Gümrük İdaresince izlemeye tabi tutulmadığı için böyle bir satışın Gümrük İdaresine bildirilmemesi mümkündür.

Ancak, gönderilen mal için KDV iadesi alınması söz konusu ise veya varsa diğer ihracat teşvikleri açısından kesin ihrac beyannamesi gerekli olduğundan kesin ihrac beyannamesinin verilmesi ve düzenlenecek bedelli ve KDV'siz fatura ile bu beyannamenin irtibatlı olması gerekecektir.

Gönderim işlemi kesin ihracata dönüştüğü için kambiyo mevzuatı uyarınca ihrac bedelinin getirilmesi ve bozdurulması ile ilgili hükümler devreye girecektir.

## 16. SONUÇ :

Türk milli mal varlığına dahil mallar hariçte işleme rejimi kapsamında sevk edilebilmekte, yurtdışında veya serbest bölgede tamir - bakım hizmeti gördükten sonra tekrar Türkiye gümrük bölgesine getirilebilmektedir.

Bu işlemin garanti kapsamında bedelsiz yaptırıldığı tevsik edilebilirse, malın geri gelişinde hiçbir vergi aranmaz.

Tamir - bakım için bedel tahakkuk ettirilmiş olması durumunda tamir - bakım maliyeti üzerinden ( gümrük kıymeti bu maliyet kadar olan, tamir görmüş mal niteliğindeki bir malın ithalinde olduğu gibi ) gümrük vergileri ( ÖTV hariç ) hesaplanmaktadır.

Uygulamada bahsi geçen gümrük kıymetine, tamir - bakım gören malın yurtdışından geri gelişi ile ilgili nakliye ve sigorta giderleri dahil ettirilmekte olup bu uygulamanın yanlış olduğunu düşünüyoruz.