



KATMA DEĞER VERGİSİ İLE İLGİLİ ÖZEL DOSYALAR

**SERBEST BÖLGELERDE KDV UYGULAMASI AÇISINDAN
ÖZELLİK GÖSTEREN HUSUSLAR NELERDİR?**

**ÖZEL DOSYA
NO:10**

Serbest bölgelerdeki mal ve/veya hizmet hareketleri KDVK açısından aşağıdaki gibi irdelenebiliriz.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun değişik 6. Maddesi hükmüne göre serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılır ve buralarda gümrük ve kambiyo mevzuatı uygulanmaz. 3065 sayılı KDVK'nun 11. Maddesi hükmüne göre kanunda belirtilen şartları taşıyan mal ve hizmet ihracatları Katma Değer Vergisinden istisnadır. Bu istisna tam istisna mahiyetinde olup yüklenilen katma değer vergisi ihracatçıya iade edilir. Öte yandan aynı kanunun 17/4-i maddesi hükmüne göre de serbest bölgelerde verilen hizmetler Katma Değer Vergisinden istisnadır.

Söz konusu hükümlerden anlaşılacağı üzere kanun koyucu bu bölgelerde Katma Değer Vergisi yükünün oluşmamasını istemektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda Serbest Bölgelerle ilgili olarak yapılan düzenlemelere bakacak olursak;

Kanunun “ İhracat Teslimi ve Yurt Dışındaki Müşteriler İçin Yapılan Hizmetler “ başlıklı 12. maddesinin 1/b bendinde;

“ 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 antreпода 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. “ hükmüne yer verilmiştir.

Bununla birlikte, Kanununun 16 ncı maddesinde ithalat istisnası düzenlenmiş olup, 1/c bendiyle, Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların katma değer vergisinden müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Yine Kanununun 17/4 maddesinde Diğer istisnalar düzenlenmiş “ 1 “ bendinde ise; “serbest bölgelerde verilen hizmetler” ibaresine yer verilmek suretiyle, serbest bölgelerde verilen hizmetlerin katma değer vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir.

Diğer yandan, bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için;

- Teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması,
- Teslim konusu malın T.C. gümrük hattından geçerek bir dış ülkeye vasıl olması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

"Dış ülkeye vasıl olma" ifadesinden de, malın gümrük hattını geçmesinin anlaşılması gerekmektedir.

Bu açıklamalar ışığında, serbest bölgelere yapılan mal teslimleri, yürürlükteki mevzuata göre belirlenen usul ve esaslara uygun olarak gerçekleştirildiği takdirde, ihracat istisnası hükümleri çerçevesinde işlem görecektir.

Diğer yandan, Serbest Bölgeler yurtdışı sayılamayacağından, Serbest Bölgeye Türkiye'den yapılan hizmet ifalarına ihracat istisnası kapsamında işlem yapılması ve söz konusu hizmetlerin katma değer vergisinden müstesna tutulması mümkün bulunmamaktadır.

Serbest Bölgelerdeki katma değer vergisi uygulaması ile ilgili olarak yukarıda yaptığımız açıklamaları özetleyecek olursak, serbest bölgeler ülkenin siyasi sınırları içinde yer almakla birlikte gümrük hattı dışında kaldıkları için bölge sınırları içinde yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları katma değer vergisinden müstesnadır.

Bunun yanında, Katma Değer Vergisi Kanununun 16/1-c maddesi gereğince serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar ile 17. maddesinin 4. fıkrasının (1) bendi uyarınca serbest bölgelerde verilen hizmetler katma değer vergisinden müstesna olduğundan, bu

hükümler uyarınca, münhasıran serbest bölgede faaliyet gösteren ve dolayısıyla işlemleri katma değer vergisinden istisna olan işletmelerin katma değer vergisi açısından mükellefiyet kaydının tesis edilmesine gerek bulunmamaktadır.

Serbest bölgelerde gerçekleştirilen teslim ve hizmetlerde katma değer vergisi uygulanmayacaktır. Ancak; Katma Değer Vergisi Kanununun 30/a ve 32. maddelerine göre, bu istisna kapsamına giren işlemler için yüklenilen vergilerin indirimi ya da mükellefe iadesi mümkün bulunmamaktadır.

Tüm bu düzenlemeler çerçevesinde Serbest Bölgelerdeki katma değer vergisi uygulamalarını sistematik olarak aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

- Serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalara yapılan mal teslimleri, serbest bölgelerin gümrük hattı dışı olduğu ve bu teslimler için Dış Ticaret Rejimi hükümleri uygulandığından, bu teslimlerin genel usul ve esaslar çerçevesinde gerçekleştirilmesi halinde, söz konusu teslimler Kanununun 11/1. maddesi gereğince ihracat istisnası kapsamında değerlendirilecektir.

- Serbest bölgeye ihraç edilen malların bölgedeki satıcılar tarafından tekrar Türkiye'deki bir firmaya satışı ithalat kapsamında Kanununun 1/2. maddesine göre katma değer vergisine tabi olup, ithal işlemi nedeniyle ödenmesi gereken verginin ithalatı gerçekleştirenler tarafından beyanı ve ödenmesi gerekmektedir.

- Serbest Bölgeleri Tesis ve Geliştirme Fonu'nun kaynakları arasında yer alan faaliyet ruhsatı ve izin belgesi karşılığında ödenecek ücretler, serbest bölgeyi işleten gerçek veya tüzel kişilerle yapılacak sözleşmelerde yer alan ödemeler gibi serbest belge içindeki faaliyetlerle ilgili ödemeler katma değer vergisine tabi olmayacaktır.

- Serbest bölgede bulunan firmaya yapılan fason hizmet işiyle ilgili olarak, fason hizmet bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin tevkifata tabi tutulmadan, fason hizmetini veren mükellef tarafından beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

- Katma Değer Vergisi Kanununun 5035 sayılı Kanunla değişik 8/2. maddesi uyarınca fazla ve yersiz ödenen vergilerin indirim hakkına sahip olanlara iadesi 91 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (I) bölümünde yapılan düzenlemeler çerçevesinde mümkün bulunmaktadır.

Bu nedenle, Serbest bölgede bulunan firmaya karşı, serbest bölgede ifa edilen hizmetler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin 91 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğine göre iade edilmesi mümkündür.

- Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinin 34. maddesinde ”.... Serbest Bölge adresli veya çıkışlı olup, deniz yoluyla gelen veya giden eşyanın, bölgenin denize rıhtımı olmaması veya limanı olmasına rağmen yakın bir limandan getirilmesi veya götürülmesi durumunda bölge ile olan bağlantısı, Serbest Bölge Gümrük Müdürlüğüne tescilli ve Bölge Müdürlüğüne tanzim ve tescilli “Serbest Bölge İşlem Formu’na istinaden ve “Transit

Beyannamesi” düzenlenmesine gerek kalmadan, İdaresince görevlendirilecek memurun refakatinde gemiden doğrudan bölgeye alınmasıyla veya bölgeden gemiye götürülmesiyle sağlanır. Geminin bulunduğu yer ile bölge arasındaki koridor, serbest bölge olarak addedilir.

İfadesine yer verilmiş bulunmaktadır.

Sadece yukarıda belirtilen Serbest Bölge Yönetmeliğinin 34. maddesi çerçevesinde yapılan işlemler Kanununun 16/1-c maddesine göre istisna kapsamına girecek, bu istisna kapsamına giren işlemler için yüklenen vergiler indirim veya iade konusu yapılamayacak olayın özelliğine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

Bunun dışında, Türkiye'nin başka yerlerinden serbest bölgeye veya bu bölgeden Türkiye'nin diğer yerlerine yapılan taşımacılık işlemlerinde katma değer vergisi hesaplanarak beyan edilmesi gerektiği tabiidir.

- Serbest Bölgeler yurtdışı sayılmayacağından, 3218 sayılı Kanun gereğince kurulan ve serbest bölgelerde faaliyet gösteren “Serbest Bölge İşleticisi”ne Türkiye’den yapılan hizmetlerde ihracat istisnası kapsamında işlem yapılması ve söz konusu hizmetlerin katma değer vergisinden müstesna tutulması mümkün bulunmamaktadır.

- Serbest bölgede faaliyet gösteren firmanın, yurt dışındaki firmalardan ithal edilip serbest bölgede depolanan malları yurt içindeki müşterilere satılmasına ilişkin olarak, yurt dışındaki firmalara verdiği müşteri bulma hizmeti vergiye tabi olmayacaktır.

Öte yandan, Türkiye’deki firmalara yurt dışındaki satıcıların mallarının pazarlanmasında aracılık yapılması halinde hizmetten Türkiye’de yararlandığından, bu hizmetin katma değer vergisine tabi tutulması gerekmektedir. İthalat komisyonu olarak ortaya çıkan bu işleminden doğan verginin hizmetten yararlanan yurt içindeki firmalar tarafından sorumlu sıfatı ile beyan edilmesi gerekmektedir.

- Serbest bölge içerisinde bulunan belediye arsasının serbest bölgeyi işletici şirkete satılması işlemi serbest bölgede gerçekleştiğinden katma değer vergisinden müstesnadır.

- Türk Telekom A.Ş. tarafından yurt içinden serbest bölgeye verilen telekomünikasyon hizmetleri katma değer vergisi ve özel iletişim vergisine tabi olacaktır.

Diğer yandan, Serbest bölge içerisinde faaliyet gösteren işletmeler tarafından bu bölge içerisindeki işletmelere verilen telekomünikasyon hizmetlerinin, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-ı maddesi kapsamında değerlendirilerek katma değer vergisinden istisna tutulması gerekmektedir.

- Serbest bölgede faaliyette bulunan şirkete ihraç edilen malzemelerin Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-a maddesi, bu malzemelerle ilgili olarak serbest bölge sınırları içerisinde ifa edilen montaj hizmetinin ise Kanununun 17/4-ı maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

- Hacizli malların serbest bölge dahilinde satışında katma değer vergisi uygulanmayacaktır. Ancak satışın serbest bölge dışında yapılması veya bölge içerisinde satılan malların serbest bölgeden Türkiye'ye ithali halinde genel hükümlere göre katma değer vergisi uygulanacağı tabiidir.

- Tecil – terkin uygulamasından yararlanılabilmesi için imalatın yurt içinde bulunan fabrikada yapılması ve imalatçı olma şartlarının taşınması gerekmektedir. İmalatın serbest bölgede yer alan şube fabrikasında yapılması ve oradan yurt içine getirilmesi ithalat hükmündedir. Bu durumda ithal edilen malların ihraç kaydıyla teslimi de mümkün olmayacaktır.

- Serbest bölgede kurulu ihracatçı firmalarda çalışan personelin taşınması hizmetinin katma değer vergisinden istisna tutulması mümkün bulunmadığından bu hizmet karşılığında düzenlenecek faturalarda genel oranda katma değer vergisi hesaplanarak tahsil edilmesi gerekmektedir.

- Serbest bölgeler gümrük hattı dışında olmakla beraber Türkiye siyasi sınırları içinde yer alan ancak yabancı ülke niteliği taşımayan yerler olduğundan, Türkiye'nin herhangi bir yerinden serbest bölgeye, serbest bölgeden Türkiye'nin herhangi bir yerine yapılacak taşıma hizmetlerine ait bedeller üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.

- Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinin 50. maddesinde; “ Bölgede sigortacılık, nakliye acenteliği, gümrük komisyonculuğu, yeminli mali müşavirlik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve eksperlik gibi çeşitli hizmet faaliyetlerinde çalışmak isteyenler, Bölge Müdürlüğünden temin edecekleri "Giriş İzin Belgesi" ile bu hizmetleri yerine getirebilirler. “ açıklaması yer almaktadır.

Bu itibarla, yukarıda belirtilen hizmetlerin serbest bölgede ifa edilmesi ve Bölge Müdürlüğünden temin edilen giriş izin belgesinin bulunması halinde katma değer vergisi hesaplanmaması, hizmetlerin faaliyet ruhsatı, giriş izin belgesi olmadan yerine getirilmesi halinde, hizmet serbest bölge dışında ifa edilmiş sayılacağından katma değer vergisi uygulanması gerekmektedir.