# SERBEST BÖLGE İSTİSNALARINA KDV PENCERESİNDEN DERLEYİCİ BİR BAKIŞ

## A COMPILER VIEW ON FREE ZONE EXCEPTIONS FROM THE VAT WINDOW



**Ramazan KAYA***



**Mevlana ERTAK****

**ÖZ**

Serbest Bölgeler, bulundukları ülkenin siyasi sınırları içinde yer alan fakat dış ticaret, vergi ve gümrük mevzuatı açısından gümrük hattı dışında sayılan bölgelerdir. Serbest Bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflere sinai ve ticari faaliyetler için ülkede sağlanandan daha geniş muafiyet ve teşvikler tanınmaktadır. Ülkemiz vergi mevzuatının da bu paralelde kurgulanması sonucu bu bölgede faaliyette bulunan mükelleflere birçok vergi istisnası uygulanmaktadır. Bu uygulamaların fazlalığı ve özelliklerinden kaynaklı durumlar nedeniyle özellikle Katma Değer Vergisi açısından birtakım karışıklıklar mevcuttur. Katma Değer Vergisi kanunu açısından sağlanan istisnaların farklı maddelerde farklı şartlara bağlanması karışıklığın artmasına sebebiyet vermektedir. Makalemizin amacı Katma Değer Vergisi açısından karmaşıklığın azaltılmasına katkı sağlamaktır.

**ABSTRACT**

Free Zones are the regions that are located within the political borders of the country in which they are located, but are considered outside the customs line in terms of foreign trade, tax and customs legislation. Taxpayers operating in the regions are granted wider exemptions and incentives for industrial and commercial activities than those provided in the country. As a result of the fact that our country's tax legislation is designed in parallel with this, many tax exemptions are applied to the taxpayers operating in this region. There are some confusions, especially in terms of Value Added Tax, due to the excess of these applications and the situations arising from their features. The fact that the exemptions provided in terms of Value Added Tax law are tied to different conditions in different articles causes an increase in confusion. The aim of our article is to contribute to the reduction of complexity in terms of Value Added Tax.

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, ramazan.kaya@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-9796-2198.

** E. Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, mevlanaertak@hotmail.com, ORC-ID: 0000-0002-5149-2899.

Kaya, R., Ertak, M. (Ekim 2021). Serbest Bölge İstisnalarına Kdv Penceresinden Derleyici Bir Bakış, *Vergi Raporu, 265,* (78-87).

**Makale Türü:** Derleme Makalesi

*M.G.T.:* ***01.05.2021*** */ M.K.T.:* ***30.09.2021***

**Anahtar Kelimeler:** Serbest Bölge, KDV İstisnası, Nakliye Bedeli.

**Jel Sınıflandırma Kodları:** H20, H21, H25.

**Keywords:** Free zone, VAT Exception, Shipping Cost

**JEL Classification Codes:** H20, H21, H25.

## GİRİŞ

Katma Değer Vergisi, katma değerin yaratıldığı her aşamada alınan bir vergi olması nedeniyle, uygulanabilirliğinin sağlanabilmesi adına birtakım esasların belirlenmesi gerekmektedir. Bu esasların temeli olan indirim mekanizması kanun koyucu tarafından 3065 sayılı Kanunun (29/1) inci maddesinde hükme bağlanmıştır. Düzenleme, mükelleflerce vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, faaliyetlerine ilişkin olarak, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen yüklendikleri KDV'yi veyahut ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri KDV'yi indirebilecekleri, şekildedir.

İndirim mekanizmasının doğru işlemesi adına da yine KDV kanunun 29 ve 34. Maddelerinde birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Yüklenilen KDV' nin fatura ve benzeri belgelerde gösterilmesi veya mükelleflerin kendilerine yapılan mal veya teslime ilişkin KDV' nin indirilebilmesi için fatura ve benzeri belgede gösterilerek takip eden yılsonuna kadar defterlere kaydedilmelidir. Hal böyle iken Serbest Bölgede yer alan mükelleflerin KDV karşısındaki durumlarını daha iyi anlayabilmek adına öncelikle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu açısından durumlarının açıklanması gerekmektedir. Daha sonra KDV açısından değerlendirmelere devam edilecektir.

## 1- SERBEST BÖLGELERİN VERGİ USUL KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinde, *"Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir"*[1] hükmüne yer verilmektedir.

Serbest bölgelerde esas olarak Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanmaktadır. Faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin genel esaslar çerçevesinde Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekmektedir.

Bu bölgelerde faaliyette bulunanlar, Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde bilanço esasına göre defter tutmak mecburiyetindedirler. Vergi Usul Kanununun 174. maddesine göre, söz konusu defterlerin hesap dönemi itibariyle tutulması, defter kayıtlarının her hesap dönemi sonunda kapatılması ve ertesi dönem başından itibaren yeniden açılması gerekmektedir.

Kayıt düzeni, kayıt süresi, amortisman, değerleme vb. konularda ise yine 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun ilgili maddelerinin göz önünde tutulması gerekmektedir. Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin yukarıda belirtilen ödevlerinin dışında kalan diğer vergisel ödevlerinin (vergi kimlik numarası alınması, defter ve belgelerin zamanaşımı süresince saklanması, defter ve belgelerin ibrazı, vergi levhası bulundurulması, iş, adres, tür değişikliğine ilişkin gerekli bildirimlerin yapılması vs.) usulüne uygun ve zamanında ifa edilmesi noktasında da yine Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri esas alınacaktır.

## 2- SERBEST BÖLGELERİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

### 2.1- Serbest Bölgelere Yapılan Mal Teslimlerinin KDV Karşısındaki Durumu

Katma Değer Vergisi kanununda yapılan

[1] 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu. (www. mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 16 Nisan 2021.

düzenlemeler ile ihracat teşvik edilmeye çalışılmaktadır. Şöyle ki indirim mekanizmasına dayanan KDV'nin iade edilemeyeceği esasına dayanan kanun hükümleri bu hususa da birtakım şartlar ile istisnalar getirmektedir. Buna vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV tutarlarının iadesi mümkün hale getirilmiş bulunmaktadır. Bunların bir tanesi de 11. Madde de düzenlenen mal veya hizmet ihracına ilişkin mala ait yüklenilen KDV' nin iade edilebilmesine yöneliktir.

İhracat istisnasının düzenlendiği 11. Maddenin şartlarına ilişkin düzenlenen 12. Madde de talep edilen şartlardan bir tanesi İhraç edilen mala ilişkin "*...Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya... . Tevdi edilmelidir*" düzenlemesidir. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere Serbest Bölgelere yapılan mal teslimleri de ihraç edilen mal kapsamında yer almakta ve haliyle ihracat istisnasından faydalandırılmaktadır.

KDV genel tebliğinde "*Serbest bölgedeki alıcı kavramı, ilgili mevzuatları çerçevesinde söz konusu bölgelerde faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişi alıcıları ifade eder... ...Serbest bölgelere yapılan ihracat teslimlerinde, gümrük beyannamesinin düzenlenmediği hallerde, malın serbest bölgeye giriş işlemlerinin tamamlanarak serbest bölgeye vasıl olduğu tarih ihracatın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilir. Bu tarih, malların serbest bölgeye girişinin yapıldığını gösteren, serbest bölge işlem formunun ilgili idare tarafından onaylandığı tarihtir...*" hükümleri yer almaktadır. Mezkur tebliğde yurtdışında bulunan şubelere ilişkin merkezi, yurtiçinde bulunan mükellefin serbest bölgede bulunan şubesinin de bu kapsamda değerlendirilmesi mümkündür. Bu durum nedeniyle merkezden şube adına fatura düzenlenmesi ve 11. Madde kapsamında düzenlenen faturada KDV'nin hesaplanmaması gerekmektedir.

Bu madde kapsamında yer alan mal teslimleri tam istisna kapsamında yer aldığından indirim konusu yapılamayan yüklenilen KDV tutarının iadeye konu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Bu konuda özellik arz etmesi sebebiyle Serbest Bölgeye verilen Hazır Beton teslimlerine değinmek yerinde olacaktır. Şöyle ki 60 Nolu KDV sirkülerinden genel tebliğlerde sayılmayan fakat Bayındırlık ve İskan Bakanlığının görüşü çerçevesinde inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilebileceği anlaşılan işler açıklanmış olup hazır beton teslimlerinin de bu kapsamda sayıldığı görülmektedir. Ayrıca KDV Genel tebliğinde ayrıntılı olarak açıklanan Yapım işleri ve bunlarla beraber verilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüd-Proje hizmetleri bölümünde de hazır beton üretilip satılması işleminin mal teslimi değil hizmet ifası olduğu kabul edilmiştir. Hal böyle iken Hazır Beton teslimlerinin Serbest Bölgeye Teslimi mal ihracı kapsamında değerlendirilemeyeceği bu teslimlerin hizmet ifası kapsamında olduğu düşünülmekteydi.

Öte yandan; KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/F-4.9.) bölümünde yer alan «Örnek 3: Hazır betonun imal edilerek *transmikserle* dökülmesi işi, KDV uygulamasında inşaat taahhüt işleri kapsamında «hizmet» olarak değerlendirilmektedir. Bu hizmetin yurt içinden serbest bölgedeki inşaatlar için verilmesi de mal teslimi olarak kabul edilemeyeceğinden KDV›ye tabi olacaktır." şeklindeki düzenleme 6 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğin 12. maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu kapsamda; yurt içinden serbest bölgelere hazır beton gönderilmesinin 3065 sayılı KDV Kanununun 11/1-a kapsamında ihracat teslimi olarak değerlendirilerek KDV'den istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.

### 2.2- İhracat Teslimlerine İlişkin Hizmetlerin KDV Karşısındaki Durumu

KDV Kanunu'nun "Mal ve hizmet ihracatı" başlıklı 11. Maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre KDV'den istisnadır.

Yasa metninde sadece mal ihracatı ile yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler KDV'den istisna edilmemiş; bunların yanında, "*ihracat teslimlerine ilişkin hizmetler*" de vergiden istisna edilmiştir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen aşağıda yer alan 20.07.2011 tarihli ve B.07.1. GİB.4.06.17.01-KDV-2:2010- 14011-17-573 sayılı özelgede; "İlgide kayıtlı dilekçenizde; ihraç edilen mallara ilişkin nakliye, yükleme, boşaltma, navlun ve sigorta giderlerinin Şirketiniz tarafınızdan ödenip, daha sonra yurt dışındaki alıcıya ayrıca faturalandırılması durumunda, bu işlemlerin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ile ihracat bedellerinin zamanında ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan vade farkları için fatura düzenlenip düzenlenmeyeceği ve ihracat bedeline dahil edilip edilmeyeceği hususlarında görüş talep edilmektedir...

*... Bu çerçevede, ihracat teslimlerine ilişkin mal bedeline, yukarıda KDV matrahına dahil olduğu belirtilen alıcıdan alınacak unsurların da eklenmesi mümkün bulunmaktadır. Bu unsurların, ihracat faturasında mal bedeli içinde veya bedelden ayrı olarak ya da başka bir faturada gösterilmesi toplam bedel üzerinden katma değer vergisi istisnası uygulanmasına engel teşkil etmemektedir."* şeklinde görüş belirtilmektedir.

Makalenin önceki bölümlerinde yer verildiği üzere Serbest Bölgelere yapılan mal teslimleri de KDV kanununu 11 ve 12. Madde kapsamında istisnadır. Bu konu başlığına ilişkin önemli olan nokta 11. Madde metninde yer verilen "...İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler..." hükmüdür.

Bunu bir örnekle açıklamak somut olabilmesi adına daha yerinde olacaktır.

Örneğimizde yurtiçinde mukim bir A AŞ ve Serbest Bölgede mukim bir B AŞ. olduğunu düşünelim. A AŞ. tarafından B AŞ.'ye mal tesliminde bulunulduğunu kabul edelim. Bu malların taşımasının;

- ilk olarak B AŞ. Tarafından 3. bir şahsa yaptırıldığını,
- ikinci olarak A AŞ. tarafından kendi imkanları ile yapıldığını,
- En sonunda A AŞ.'nin taşımacılık hizmeti satın alarak malı kendi taşıttırdığını kabul edelim ve bu hususları kısaca değerlendirelim.

İlk durumda B AŞ. tarafından ürünün taşıttırılması halinde taşımacılık firması tarafından Serbest Bölgeye verilen bir hizmet olacağı için 11. Madde kapsamında düzenlenen bir istisnadan söz edilemez. İlgili Madde de Serbest Bölgelere verilen fason hizmetlerin KDV' den istisna olduğu düzenlemesi yer almakta olup diğer hizmetler bu kapsamda değerlendirilmemektedir. KDV Kanununun 17/4-ı bendinde yer verilen istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için ise serbest bölgeye taşınan malın ihraç edilecek bir mal olması gerekmektedir. Örneğimizde buna ilişkin bilgi vermediğimiz için bu işlem KDV' ye tabi olacaktır. Makalemizin devamında 17/4-ı maddesinde yer verilen istisnalar ayrı bir konu başlığı altında açıklanacaktır.

İkinci durumda ürünün satıcı tarafından kendi olanakları ile taşındığı hususu yer almaktadır. KDV Kanunu 24. Maddesinde matraha dahil unsurlar sayılmakta olup "... *Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri..."* hükmü ile satıcı tarafından yaptırılan taşıma giderlerinin de matraha dahil unsurlar arasında olduğu belirtilmektedir. Bu durumda satıcı tarafından yaptırılacak ve ürüne ilişkin satış bedeline dahil edilecek taşımacılık bedeli ihracata ilişkin verilen bir hizmet olacağından mal ihracatı gibi değerlendirilecek ve serbest bölgeye satılan mal gibi ihracat istisnası kapsamında olacaktır. Bu durumda satış belgesinde KDV hesaplanmayacaktır.

Üçüncü ve son durumda ise A AŞ. Tarafından dışarıdan temin edilen taşımacılık hizmeti için taşıma firması tarafından kendisine bir fatura

düzenlenecektir. Bu fatura da yer alan tutarın A AŞ. tarafından serbest bölgedeki firmaya ayrıca fatura edilmesi veya malın bedelinin yer aldığı faturada göstermesi KDV' nin durumunu değiştirmeyecek olup KDV hesaplanmayacaktır. Yani mükellef tarafından taşıma işleminin dışarıdan temin edilmesi bu işlemin matraha dahil unsurlar arasında olması gerektiği gerçeğini değiştirmeyecektir.

Her ne kadar örneğimiz taşımacılık faaliyetine ilişkin olsa da diğer hizmetlerde bu kapsamda değerlendirilmesi gerekmektedir.

Mal ihracatı kapsamında verilen hizmetlerin de bu kapsamda değerlendirilmesi açısından önemli olan diğer nokta ise hizmetin malın teslimini gerçekleştirecek olan tarafından verilmesi gerektiğidir. Yani Serbest Bölgede veya Yurtdışında bulunan alıcıya bu hizmetlerin verilmesi mal ihracatı kapsamında değerlendirilmeyecek olup hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Yurtdışı mukim mükellefe verilen hizmet ihracı da tam istisna kapsamında olmasına karşın Serbest Bölgede bulunan mükellefe verilen bu hizmetler tam istisna kapsamında değildir.

Serbest Bölgeye verilen hizmetlerin istisnalarına ilişkin mevzuat hükümleri de bulunmakla beraber 11. Madde de sadece Serbest Bölgelere verilen fason hizmetlerin tam istisna kapsamında olduğu belirtilmektedir.

### 2.3- Serbest Bölgelere Verilen Fason Hizmetler

3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesine göre, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler KDV'den istisnadır. Aynı Kanunun (12/3) üncü maddesi uyarınca, fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılabilmesi için;

- Fason hizmetin serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olması,
- Fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılması, şartları birlikte gerçekleşmelidir.

Fason hizmetin doğası gereği hizmetin fason olarak değerlendirilebilmesi için söz konusu şartlara ilaveten, ana madde ve malzemelerin serbest bölgeden gönderilmesi ve fason hizmete konu malın yeniden serbest bölgeye gönderilmiş olması gerekir.

*Bu istisna uygulamasında fason hizmet, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığı belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesini ifade eder*. Buna göre, serbest bölgeden gönderilen ana madde ve malzemelerin, yurtiçinde bulunan işletmelerde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra yeniden serbest bölgeye gönderilmesi suretiyle verilen fason hizmetler istisna kapsamında değerlendirilir. Fason hizmetler dışında, Türkiye'den bu bölgelerde faaliyet gösterenlere yapılan hizmetler 3065 sayılı Kanunun 1'inci maddesi çerçevesinde KDV'ye tabidir.

Bu madde kapsamında yer verilen istisnaların serbest bölgede verilme zorunluluğu bulunmamaktadır. Fason hizmet olarak verilmeleri yeterlidir.

Mali idare tarafından verilen bir özelge de*"... kayıtlı* özelge *talep formunda; ihracatı ....tarafından yapılacak işlenmiş tütünlerin ambalajlarının, C 48 adı verilen 100-240 kiloluk karton kutu olarak tesislerinizde değiştirilmesi esnasında yüklenilecek giderler ve yeni ambalajların bedelinin yurtdışında yerleşik firmaya "hizmet + ambalaj bedeli" olarak fatura edileceği belirtilerek, söz konusu işlemin ihracat istisnasından yararlanıp yararlanamayacağı ile bahse konu ambalaj değiştirme işinin ... Müdürlüğüne KDV yönünden bir sorumluluk yükleyip yüklemeyeceği konularında bilgi verilmesi talep edilmektedir...*

*...Buna göre, yurtdışındaki bir firmanın Türkiye'den ithal edeceği mallara ilişkin olarak Türkiye'de verilen kalite kontrol, barkodlama, elleç-*

*leme, aracılık, imalatçı seçimi, sipariş takibi vb. hizmetler, KDV Kanununun 11 ve 12 nci maddeleri ile konuyla ilgili Genel Tebliğlerdeki açıklamalar kapsamında KDV den istisna tutulacaktır. Dolayısıyla ... tarafından ihracatı yapılacak işlenmiş tütünlerin ambalajlanmasına yönelik olarak yurt dışındaki firmaya Türkiye'de verdiğiniz hizmetler hizmet ihracına ilişkin olarak belirlenen şartların gerçekleşmesi kaydıyla hizmet ihracı kapsamında değerlendirilerek KDV den istisna tutulacaktır. İşleme ilişkin olarak yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen faturanın "hizmet + ambalaj bedeli" olarak düzenlenmesinin istisna uygulamasına bir etkisi bulunmamaktadır."*[2] denmektedir. Özelge den anlaşılacağı üzere yurtdışı mukim bir firmaya veya şahsa ihraç edilen bir mala ilişkin verilen hizmetin mal teslimi kapsamında verilen bir hizmet olarak değerlendirilmemesi gerektiği, bir hizmet ihracı olduğu belirtilmektedir.

Her ne kadar, KDV' nin konusuna girmesi şartıyla, yurtdışı mukim bir firmaya veya şahsa hizmet verilmesi istisna kapsamında olsa da Serbest Bölgede faaliyet gösteren mükelleflere verilen hizmetler, fason hizmetler hariç olmak üzere, tam istisna değildir. Yapılan birtakım düzenlemeler ile Serbest Bölgelere verilen birtakım hizmetlerde, belli şartları taşıması halinde, kısmi istisna olarak dikkate alınmaktadır.

### 2.4- Serbest Bölgelerde Verilen Hizmetler ile Bu Bölgelere İlişkin Yük Taşıma İşlerinin KDV Karşısındaki Durumu

KDV kanunu 17/4-ı maddesinde *"Serbest bölgelerde verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri"*[3] hükmü yer almaktadır. Serbest Bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflere yine serbest bölgede hizmet verilmesi şartıyla bu madde kapsamında istisnadır.

Konuya ilişkin 1 nolu KDV Genel Tebliğinde *"Serbest bölgede faaliyet gösteren (A) firmasına serbest bölgeye gelinerek makine bakım-onarım hizmeti verilmesi 3065 sayılı Kanunun (17/4-ı) maddesi kapsamında KDV'den istisna iken, (A) firmasının serbest bölge dışından araç kiralaması KDV'ye tabi bulunmaktadır[4]"* örneğine yer verilerek konuya açıklık getirilmeye çalışılmıştır. Kanun metninden ve örnekten de anlaşılacağı üzere bu istisnanın esası hizmetin bizzat serbest bölgede verilmesi ilkesine dayanmaktadır. Konuya ilişkin yine KDV 60. Sirkülerde ayrıntılı açıklama yapılarak aşağıdaki hususlara yer verilmektedir.

"*Hizmet ifa edenin serbest bölgede faaliyette bulunma ruhsatının olup olmaması bu istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.*[5]

*Buna göre,*

- *Türkiye'de veya yurt dışındaki firmaların bilfiil serbest bölge içinde sundukları temizlik, bakım, onarım, montaj gibi hizmetler KDV'den müstesnadır.*
- *Bir serbest bölgeden diğer bir serbest bölgeye verilen hizmetler KDV'den müstesnadır.*
- *Serbest bölgeden yurtdışına giden mallar için serbest bölgede verilen gümrük müşavirliği hizmetleri KDV'den müstesnadır.*
- *Serbest bölgeden Türkiye'ye, Türkiye'den serbest bölgeye gönderilen mallara ilişkin Türkiye'deki firmalarca serbest bölgede faaliyet gösteren firmalara verilen gümrük müşavirliği hizmetleri KDV'ye tabidir.*
- *Yurt içinden serbest bölgeye verilen telekomünikasyon hizmetleri KDV'ye tabidir. Serbest bölge içerisinde faaliyet gösteren*

[2] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-105 sayılı özelgesi. (www.gib.gov.tr). Erişim Tarihi :10 Nisan 2021.

[3] 3065 sayılı KDV Kanunu. (www.gib.gov.tr). Erişim Tarihi: 15 Nisan 2021.

[4] 1 Nolu KDV Uygulama Genel Tebliğiwww.gib.gov.tr). Erişim Tarihi: 15 Nisan 2021.

[5] KDV Kanunu 60 Seri Numaralı Sirküler www.gib.gov.tr). Erişim Tarihi: 15 Nisan 2021.

*işletmeler tarafından bu bölge içerisindeki işletmelere verilen hizmetler ise KDV'den müstesnadır.*

- *Türkiye'de faaliyette bulunan mükellefin, rapor, görüş, yazı, onay hazırlanması amacıyla serbest bölgeye gidip inceleme, kontrol, denetleme v.b. yapması söz konusu hizmetle ilgili ön hazırlık ve veri toplama mahiyetindedir. Bu hizmet, serbest bölgede ifa edilen bir hizmet olmadığından genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır."*[6]

KDV kanunu 17/4-ı bendine eklenen yeni hüküm ile *serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işlerinin* de KDV den istisna olduğu belirtilmektedir. Konuya ilişkin KDV Genel tebliğinde "İhraç amaçlı yük taşıma işleri dışında, yurtiçinden serbest bölgeye verilen hizmetler ile serbest bölgeden yurtiçine yönelik olarak verilen hizmetler KDV'ye tabidir. Buna göre, serbest bölgeden bir limana veya bir gümrük çıkış kapısına ihraç malının taşınması işi KDV'den istisnadır. Serbest bölgede üretilecek mamulün üretiminde kullanılacak malların yurtiçinden serbest bölgeye, serbest bölgeden bir başka serbest bölgeye taşınması da istisna kapsamında değerlendirilecektir. Diğer taraftan serbest bölgeden yurtiçine yapılacak taşıma işleri ihraç amaçlı yük taşıma işi kapsamında değerlendirilmeyeceğinden KDV'ye tabi olacaktır" şeklinde belirlemeler yapılmış bulunmaktadır.

Örneğin; Serbest bölgede faaliyet gösteren (A) A.Ş, serbest bölgede üreteceği mallara ilişkin yurtiçinden satın aldığı hammaddeleri (B) Nakliyat Ltd. Şti.'ne *taşıttırmıştır. (A) A.Ş. bu hammaddeleri kullanarak ürettiği malların bir kısmını ihraç etmiş, ihraç edilen malların limana kadar taşınması işini de yine (B) Nakliyat Ltd.* Şti.'ne *yaptırmıştır. Ürettiği malların kalan kısmını da yurtiçine satmış ve söz konusu malları (D) Nakliyat A.Ş.'ne taşıttırmıştır. Bu durumda, (B) Nakliyat Ltd. Şti. tarafından yapılan taşıma işleri KDV'den istisna olacak, (D) Nakliyat A.Ş. tarafından yapılan taşıma işi ise ihraç amaçlı yük taşıma işi olmadığından KDV'ye tabi olacaktır.*

Tebliğde yer verilen açıklamalar ve yukarıda yer verdiğimiz örnekten de anlaşılacağı üzere taşıma faaliyeti tek başına istisna için yeterli olmayıp taşınan malların ihraç edilecek mamul üretiminde kullanılan veya doğrudan ihraç edilecek mallar olması gerekmektedir.

Konuyu daha iyi açıklamak adına ihraç edilecek bir malın ambalajlamasında kullanılan ambalaj malzemesinin taşınması faaliyeti için durum nasıl olmalıdır? sorusuna cevap arayalım. KDV kanunu 11. Maddesinde İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetlerin de ihracat istisnası kapsamında olduğu belirtilmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 275. Maddesinde "*mal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:...*

*Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli..."*[7] hükmü ile ambalaj malzemesinin de emtianın bir maliyeti olduğunu belirtmek suretiyle mamule dahil olduğu belirtilmektedir. Burada önem atfedilen durum taşınan malın ihraç edilecek olan bir mal olup olmadığıdır. Açıklamalarımız çerçevesinde bu konudaki kanaatimiz ihraç edilecek bir mamulün ambalajlamasında kullanılacak ambalaj malzemelerinin de taşınması faaliyeti, bu hizmetin Serbest Bölgede bulunan mükellefe verilmesi şartıyla, istisna kapsamında olması gerektiği şeklindedir. Haliyle ambalajlama malzemesinin serbest bölgeye taşınması faaliyetinin de 17/4-ı kapsamında istisna olacağı düşünülmektedir. Ambalaj malzemesi tesliminin ise 11. madde kapsamında tam istisna olduğu tabiidir.

[6] KDV Kanunu 60 Seri Numaralı Sirküler (www.gib.gov.tr). Erişim Tarihi: 15 Nisan 2021.

[7] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu. (www.gib.gov.tr). Erişim Tarihi: 15 Nisan 2021.

KDV Kanunun 30. Maddesinde İndirilemeyecek KDV belirtilmiş olup maddeye eklenen *"(Bu Kanunun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b), (c) ve (d) bentleri ile (4) numaralı fıkrasının (ı) ve (ö) bentleri uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler hariç)"* şeklindeki parantez içi hüküm ile 17/4-ı bu durumdan hariç tutulmaktadır. Bu konu kapsamında KDV Genel tebliğinde yer verilen "*1/1/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez*" hüküm ile bu istisna kapsamında yüklenilen KDV' nin de indirilecek KDV olarak dikkate alınabileceği ancak iadeye konu olamayacağı belirtilmektedir.

Son olarak KDV Kanunu 17/4-ı bentinde yer alan kanun lafzının yeterince açık olmadığının da belirtilmesi gerekmektedir. Şöyle ki kanun lafzında serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri istisna edilmiştir. Kanun lafzında anlaşılacağı üzere serbest bölgelere yapılan yük taşıma işleri denmektedir. Yani ihraç amaçlı olup olmadığının önemine ilişkin açıklayıcı bilgi yer almaktadır. İhraç amaçlı taşıma şartının serbest bölgeden yapılan taşıma işleri için olduğu sonucuna ulaşılabilmektedir. Ancak makalemizde detaylı olarak yer verdiğimiz ve tebliğde yer alan örneklerin tamamında hem serbest bölgelere yapılan taşıma işlemlerinin hem de serbest bölgeden yapılan taşıma işlemlerinin ihraç amaçlı olması gerektiği belirtilmektedir. Her ne kadar tebliğde durum aydınlatılmış gibi görünse de Danıştay içtihatlarında kanuni bir hakkın alt düzenlemeler ile sınırlandırılamayacağı hükmü geniş yer bulmaktadır. Bu nedenle kanun lafzında gerekli düzenlemelerin yapılması ortaya çıkan karmaşanın önüne geçecektir.

### 2.5- Taşımacılık İstisnasının Serbest Bölge Özelinde Değerlendirilmesi

Bilindiği üzere Türkiye'den serbest bölgeye mal gönderilmesi KDV Kanunu 11. Ve 12. Maddesinde açıklandığı üzere "ihracat istisnası" kapsamında KDV'ye tabi değildir. Ancak, Türkiye'den serbest bölgeye yapılan taşımacılık işlemleri uygulamada farklılıklar göstermekte olup makalemizin önceki bölümlerinde bu konuya detaylı olarak yer verilmiştir. Mali İdare serbest bölgeye yapılan taşımacılığı yakın tarihe kadar KDV madde 11/1-a kapsamında değil, KDV Kanunu Madde 14 açısından yaklaşmakta ve bu taşımacılığı "taşımacılık istisnası" kapsamında görmemekteydi. *Maliye Bakanlığı, bir taşımacılık işleminin uluslararası taşımacılık sayılabilmesi için, taşıma işinin Türkiye'de başlayıp bir başka ülkede bitmesi, bir başka ülkede başlayıp Türkiye'de bitmesi veya transit olarak yapılması gerektiği, serbest bölgelerin Türkiye sınırları içinde olması nedeniyle Türkiye ile bu bölgeler arasında yapılan taşımacılık işlerinin uluslararası taşımacılık olarak kabul edilemeyeceği ve taşımacılık istisnasından yararlandırılmayacağı dolayısıyla KDV'ye tabi bulunduğu görüşünde olup, uygulamayı da bu doğrultuda yönlendirilmekdir.*[8]

61 Nolu KDV Sirkülerinde "*24/12/1984 tarih ve 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işleri KDV'den istisna edilmiştir."*[9] hükmü yer almaktadır. Yani her ne kadar kambiyo mevzuatı ve bir başka açıdan Serbest Bölgelere bir çok ayrıcalık tanınsa da esas olarak ülke sınırları içinde oldukları kabul edilmektedir. Bu nedenle de Yurtiçinden Serbest Bölgeye verilen taşımacılık faaliyetleri KDV 14. Maddesi kapsamında istisna olmayacaktır.

[8] Şükrü KIZILOT. Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması". 5. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık. 2010. Sayfa: 830

[9] Katma Değer Vergisi Sirküleri/61. (www.gib.gov.tr). Erişim Tarihi: 15 Nisan 2021.

Ancak mevzuatımızda yapılan düzenleme ile bu hizmetler KDV kanunu 17/4-ı bendinden yer alan şartları taşıması halinde KDV' den istisna olacaktır.

### 2.6- Serbest Bölgede Dış Ticaretin KDV Karşısındaki Durumu

Tam olarak makalemizin konusunu oluşturmasa da genel hatlarıyla Serbest Bölgelerde yapılan dış ticaretin KDV karşısındaki durumuna kısaca değinmek gerektiği kanaati taşımaktayız. Zira bir çok yönden önemli hususlar barındıran bu durum Serbest Bölgelerin konumunu anlatmamız bakımından oldukça önemlidir.

**-Serbest Bölgeden İhracat:** Bölge ile diğer ülkeler ve Serbest Bölgeler arasında dış ticaret rejimi uygulanmaz. *Bölgeden yurtdışına mal gönderilmesi ve hizmet verilmesi serbesttir. Fiziken serbest bölgede bulunan mal, serbest bölge hükümlerinin uygulandığı maldır. Bu malın yurt dışına gönderilmesi KDV Kanunun 16/1-c maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır.*[10]

**-Serbest Bölgeden Yurtiçine Mal Teslimi:** Bölgeden, Türkiye'ye sevk edilen mallar dış ticaret rejimine tabi tutulur ve bu rejime göre ithal edilmiş sayılır. Bu konuda verilmiş 26/05/1997 tarih B.07.0.GEL.0.55-5511-1916/21498 sayılı **özelge** de özetle "Serbest bölgeye ihraç edilen *bu malların bölgedeki satıcılar tarafından tekrar Türkiye'deki bir firmaya satışı ise ithalat kapsamında Kanunun 1/2. maddesine göre katma değer vergisine tabi olup, ithal işlemi nedeniyle ödenmesi gereken verginin ithalatı gerçekleştirenler tarafından beyanı ve ödenmesi gerekmektedir.*[11]*"* hükmüne yer verilmektedir. Yani Serbest bölgedeki malın Türkiye içindeki serbest bölge olmayan bir yere teslimi ithalat hükmündedir. Bu ithalata ilişkin KDV Gümrük İdaresine ödenir.

**- Serbest Bölgeden Serbest Bölgeye Teslim (Bölge İçi Teslim):** Fiziken serbest bölgede bulunan mal, serbest bölge hükümlerinin uygulandığı maldır. Bu malın serbest bölge içinde el değiştirmesi de KDV Kanunu'nun 16/1-c maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır. Ayrıca başka bir bölgeye aktarılan mal KDV Kanunu'nun 16/1-c maddesindeki rejimlere tabi olmaya devam ettiği için, aktarmada mülkiyet değişse bile, aktarma işlemi bu madde uyarınca KDV'den müstesnadır. Bu aktarım transit beyannamesi ile yapılır.

**- Yurt Dışından Serbest Bölgeye Yapılan İthalat:** Serbest bölgenin tanımından da yola çıkılmak üzere KDV doğurmaz. Çünkü serbest bölge TC. sınırları içinde olmakla beraber, Türkiye Gümrük Bölgesi dışında sayılmaktadır. Hal böyleyken KDV' nin konusunu oluşturmamaktadır. KDV kanununun birinci maddesi "Türkiye'de yapılan" teslimlerin KDV' ye tabi olduğunu belirtmektedir.

### SONUÇ

Genel manada Serbest Bölgeler bir çok anlamda teşvik ve istisnaların uygulandığı bölgeler olarak karşımıza çıkmaktadır. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi istisnalarının anlaşılması kolay olmakla beraber KDV açısından tanınan istisnalardaki farklılıklar karmaşaya sebebiyet vermektedir. Makalemizde bu karmaşık yapı sade bir dille aktarılmaya çalışılmıştır.

Önceki bölümlerde yer verilen hususlardan anlaşılacağı üzere Serbest Bölgeye Mal teslimlerinin ve Fason hizmetlerin tam istisna kapsamında olduğu, Serbest Bölgelerde verilen hizmetlerin kısmi istisna kapsamında olduğu son olarak da taşımacılık hizmetlerinin hangi şartlar altında istisna olduğu açıklanmıştır. Somutlaştırılmak için örnekler verilmiş ve konunun karmaşık yapısı giderilmeye çalışılmıştır.

[10] Mehmet MAÇ. "Serbest Bölgelere İlişkin Mal Ve Hizmetlerde Kdv İstisnası". Mali Çözüm Dergisi Yayım Tarihi. 04 Aralık 2006.
[11] Bkz. (https://www.gib.gov.tr/node/99650).

Serbest Bölgelerde gerçekleştirilen dış ticaret işlemlerine ilişkin yapılan kısa açıklamalar ile bölgenin konumu gösterilmeye çalışılmıştır. Belirtmek gerekir ki daha açık ve karmaşık olmayan mevzuat düzenlemelerine ihtiyaç duyulduğu görülmektedir.

## KAYNAKÇA


- 1 No.lu KDV Uygulama Genel Tebliği (www.gib.gov.tr) Erişim Tarihi: 16 Nisan 2021.
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. (www.gib.gov.tr). Erişim Tarihi :16 Nisan 2021.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (www.gib.gov.tr). Erişim Tarihi: 16 Nisan 2021.
- 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 16 Nisan 2021.
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-105 sayılı özelgesi. (www.gib.gov.tr). Erişim Tarihi :16 Nisan 2021.
- KDV Kanunu 60 ve 61 Seri Numaralı Sirküler (www.gib.gov.tr) Erişim Tarihi: 15 Nisan 2021.
- KIZILOT, Ş. (2010). Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması". 5. Baskı. Yaklaşım Yayıncılık. Sayfa: 830.
- MAÇ, M. (2006). Serbest Bölgelere İlişkin Mal Ve Hizmetlerde Kdv İstisnası. Mali Çözüm Dergisi. Yayım Tarihi. 04 Aralık 2006.
- Bkz. (https://www.gib.gov.tr/node/99650). Erişim Tarihi :10 Nisan 2021