

SERBEST BÖLGELERDE KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASI

Abdullah SAĞLAM*
Enes KADIOĞLU**

ÖZ

İhracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amacıyla kurulan serbest bölgeler; ülke sınırları içinde bulunmakla birlikte ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı ve fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerler olarak tanımlanmaktadır.

Serbest bölgelerin kurulması, işlemlerin yürütülmesi vb. hususlara ve teşviklere 3218 sayılı Serbest Bölge Kanunu'nda yer verilmekle birlikte diğer kanunlarda da bu bölgelere tanınan avantajlara yer verilmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu uygulamasında serbest bölgelere yapılan mal teslimleri ve bu bölgelere yapılan fason hizmetler ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmiş olup yine bu bölgelerde ifa edilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri de KDV'den istisna tutulmuştur.

Anahtar Sözcükler: Serbest Bölge, İstisna, İhracat, Teslimi, Hizmet

1.GİRİŞ

01.01.1985 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile anılan Kanun'un 1'nci maddesinde sayılan işlemler vergilendirilmektedir. Katma değer vergisi işlem üzerinden alınan bir vergi olmakla birlikte sosyal, ekonomik, kültürel ve teşviksel amaçlarla bazı işlemler vergi dışı bırakılmıştır.

Katma değer vergisinden istisna tutulan işlemler Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ilgili maddelerinde açıklanmıştır. Yine mezkur kanunun 19'uncu maddesinde diğer kanunlardaki vergi muafiyet ve istisna hükümlerinin katma değer vergisi bakımından geçersiz olduğu, katma değer vergisine ilişkin

* Vergi Müfettişi

** E. Vergi Müfettişi

istisna ve muafiyetlerin ancak KDV Kanunu'na hüküm eklenmek veya anılan Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği ve uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olduğu ifade edilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan istisnalardan birisi de serbest bölgelere tanınan vergisel teşviklerdir. Bu kapsamda çalışmamızda öncelikle serbest bölgelerin genel tanımı yapılacak olup daha sonra Katma Değer Vergisi Kanunu'nda serbest bölgelere ilişkin uygulamalara idarenin görüşleri ile birlikte yer verilecektir.

2. SERBEST BÖLGELER

Genel olarak serbest bölgeler; ülke sınırları içinde bulunmakla birlikte ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı ve fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerlerdir.

Ülkemizde serbest bölgelerin kuruluş amacı; ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmektir.

Serbest bölgeler;

- Ülkeye yabancı sermaye ve teknolojilerin getirilmesine imkân sağlayacak uygun zemin yaratılması,
- Sanayicinin ihtiyaç duyduğu bazı hammadde ve ara malların kolaylıkla, istenilen miktarda ve zaman kaybı olmadan temin edilebilmesi,
- Sağlanan teşvik ve avantajlarla düşük maliyetli mal üretimi ve ihracı,
- Türkiye dışından gelen malların transit olarak diğer ülkelere satımı,
- Yeni istihdam olanaklarının yaratılması,
- Türk ihraç ürünlerinin ihracatını kolaylaştırmak ve hızlandırmak bakımından bir basamak olması işlevlerini görmektedir.

Bu amaçla da Mersin ve Antalya Serbest Bölgeleri, Adana Yumurtalık Serbest Bölgesi, Ege Serbest Bölgesi, İstanbul İhtisas Serbest Bölgesi, İstanbul Trakya Serbest Bölgesi, Trabzon Serbest Bölgesi, İstanbul Endüstri ve Ticaret Serbest Bölgesi, Samsun Serbest Bölgesi, Avrupa Serbest Bölgesi, Rize Serbest Bölgesi, İzmir Serbest Bölgesi, Kayseri Serbest Bölgesi, Gaziantep Serbest Bölgesi, Kocaeli Serbest Bölgesi, Denizli Serbest Bölgesi,

TÜBİTAK-MAM Serbest Bölgesi, Bursa Serbest Bölgesi olmak üzere 18 tane serbest bölge kurulmuştur.

3218 sayılı Serbest Bölge Kanunu'na göre yerli veya yabancı gerçek veya tüzel kişiler Ticaret Bakanlığından ruhsat almak kaydıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunabilirler.(Aydın, 2021)

Serbest bölgeler mevzuatı dikkate alındığında söz konusu bölgelerde faaliyet yürütülmesi işletmelere aşağıdaki avantajları sağlayacaktır.

- Üretici kullanıcılar için vergi avantajlarından yararlanma imkânı,
- Orta ve uzun vadede geleceği planlayabilme imkânı,
- Serbest bölge faaliyetlerinden elde edilen kazanç ve gelirlerin, hiç bir izne tabi olmaksızın yurt dışına veya Türkiye'ye serbestçe transfer edilebilme imkanı,
- Ticaret kolaylığı imkânı,
- Gümrük vergisi prosedüründen arındırılmış ticari faaliyet imkânı,
- AB ve gümrük birliği kriterlerinin gerektirdiği serbest dolaşım belgelerinin temini İmkânı,
- Pazar ihtiyaçlarına ve şartlarına göre serbestçe belirlenecek ticari faaliyet imkânı,
- Gerçekçi bir enflasyon muhasebesi imkânı (İşlemlerin tamamı dövizle yapılmasından),
- Yerli ve yabancı tüm pazarlara erişim imkânı,
- Azaltılmış bürokratik prosedür ve dinamik işletme yönetimi,
- Her türlü ticari ve sınai faaliyete uygun ve ucuz altyapı imkânı,
- Tedarik zinciri imkânlarından yararlanma kolaylığı.(Serbest Bölgeler, 2021).

Kısacası serbest bölgeler, ihracatın artırılması amacıyla devlet düzenlemelerinin tamamen veya kısmen ortadan kaldırıldığı, üretim ve diğer faaliyetler açısından daha geniş teşviklerin tanındığı bölgelerdir. Dolayısıyla dış ticaret kısıtlamalarıyla karşılaşmadan uluslararası pazarlarda rekabet edilmesine olanak sağlamaktadır. Ayrıca bu bölgelerde gümrük muafiyetleri, çeşitli vergisel kolaylıklar ve teknolojik alt yapı imkanları tanınarak dünya pazarında rekabet edebilecek güce ulaşılabilmesi amaçlanmaktadır.(Saraçoğlu ve Özcan, 2021)

3. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN SERBEST BÖLGELER

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi gereğince Türkiye'de ticarî, sınâî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatı vergiye tabi tutulmakta olup yine anılan maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde sayılan işlemler de ticarî, sınâî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılıp yapılmadığına veya devamlı olup olmadığına bakılmaksızın vergilendirilmektedir.

Katma değer vergisine tabi işlemin belirlenmesinde işlemlerin Türkiye'de yapılıp yapılmadığının tespiti önem arz etmektedir. Nitekim KDV Kanunu'nun "*Verginin Konusu Teşkil Eden İşlemler*" başlıklı 1'inci maddesinin ilk hükmünde ticarî, sınâî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve ifade edilen hizmetlerin Türkiye'de gerçekleşmesi halinde vergilendirilmesi gerektiği açıklanmıştır.

İşlemlerin Türkiye'de yapılmasından kastedilen hususa ise KDV Kanunu'nun 6'ncı maddesinde yer verilmiştir. Söz konusu madde gereğince işlemlerin Türkiye'de yapılması malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını veya hizmetin Türkiye'de yapılmasını ya da hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile KDV Kanunu'nun 6'ncı maddesinde belirtildiği üzere işlemlerin Türkiye'de yapılması hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade etmektedir. Ancak 4503 sayılı Kanunun 3'üncü maddesi ile yapılan değişiklikten önce kanun maddesinde "*Türkiye'de yapılan, değerlendirilen veya faydalanılan*" hizmetlerin verginin konusuna girdiği, değerlendirmenin de Gelir Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesine göre belirleneceği hükme bağlanmıştı. Gelir Vergisi Kanunu'nun sözü edilen 7'nci maddesi ise, dar mükelleflerin kazanç ve iratlarını hangi şartlarda Türkiye'de elde etmiş sayılacağına ilişkindir. Ancak 4503 sayılı Kanunla KDV Kanunu'nun 6'ncı maddesinin (b) bendi "*Hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını*" şeklinde değiştirilmiştir. Böylece daha önceki uygulamada sorunlara neden olan "*değerlendirme*" kriteri terk edilmiştir.

KDV Kanununun 1 ve 6'ncı maddelerine göre yurt dışında ifa edilip yine yurtdışında yararlanılan hizmetler KDV'nin konusuna girmemektedir. Türkiye'de yapılmayan işlemin bedeli üzerinden KDV hesaplanması ve beyan edilmesi söz konusu değildir. (Değirmenci, 2019, s. 209-216)

Katma değer vergisinin konusuna giren işlemlerin bir kısmı ekonomik, sosyal, kültürel, ilim, bilim ve sağlık gibi alanları desteklemek amacıyla vergiden istisna edilmiştir. Verginin kapsamına giren işlemler için istisna tanınmasının ve bu istisnaların sayısının artırılmasının, katma değer vergisi teorisine uygun bulunmadığı açıktır. Ancak her ülkenin kendine özgü şartları, tatbikatta böyle bir uygulamayı gerekli kılmaktadır. Bu nedenle Türk Katma Değer Vergisi Kanunu'nda vergiden istisna edilmiş işlemler, halen bu verginin uygulanmakta olduğu ülkelerden bazılarında kıyasla daha geniş tutulmuştur.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda serbest bölgelere ilişkin vergi istisnaları ile serbest bölgelerde yapılan işlemlere ilişkin hükümler aşağıda alt başlıklar halinde açıklanmıştır.

3.1. Mal Teslimleri

3.1.1. Türkiye'den Serbest Bölgelere Yapılan Mal Teslimleri

İhracat Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesine göre ihracat, bir malın yürürlükteki ihracat mevzuatı ve gümrük mevzuatına uygun şekilde Türkiye gümrük bölgesi dışında veya serbest bölgelere çıkarılması veyahut Dış Ticaret Müsteşarlığınca ihracat kabul edilebilecek sair çıkış ve işlemler olarak tanımlanmaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11 ve 12'nci maddelerinde ihracat istisnasına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Kanun koyucu ihracatın ülke ekonomisi için taşıdığı önemi göz önüne alarak istisnanın kapsamını oldukça geniş tutmuştur.

İhracat istisnasının düzenlendiği 11'nci maddenin 1'inci fıkrasının (a) bendinde yurt dışına yapılan ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin vergiden istisna tutulduğu hüküm altına alınmıştır. Yine aynı bentte serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetlerinin de vergiden istisna tutulduğu ayrıca belirtilmiştir.

Mükellefler tarafından yapılan ihracatın KDV'den istisna olabilmesi için söz konusu işlemlerin KDV Kanunu'nun 12'nci maddesine göre yapılması gerekmektedir. Bahsi geçen 12'nci maddeye göre bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki şartların yerine getirilmiş olması gerekmektedir,

a) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya veya 4458 sayılı Gümrük Kanununun 95'nci maddesinin 1 numaralı fıkrasına

göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına ya da yetkili gümrük antrepo işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antrepo işleticisine tevdi edilmelidir.

Kanun hükmünde geçen yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurtiçinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade etmektedir.

b) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına veya yetkili gümrük antrepasına 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 değiştirmeyecektir.

Mükellefler tarafından yapılan teslimin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilebilmesi için gerekli olan diğer şart ise teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkması gerekmektedir.

Serbest bölgeler ülkenin siyasi sınırları içinde yer alan ve ülkenin diğer kısımlarından fiziki olarak ayrılan, dış ticaret, vergi ve gümrük mevzuatının uygulanması bakımından gümrük bölgesi dışında sayılan, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş muafiyet ve teşviklerin tanındığı, ticari, endüstriyel ve hizmet faaliyetlerinin yapıldığı yerlerdir.

KDV Kanunu'nun 11'nci ve 12'nci maddelerine göre serbest bölgede bulunan alıcılara yapılan teslimler ihracat teslimi kapsamındadır.

Serbest bölgeye ihracat yapmadan önce serbest bölgede faaliyette bulunan alıcı firmanın ihracat yapılacak eşyanın bilgilerini içeren serbest bölge giriş işlem formunu düzenlemesi gerekir. Bu form ihracat yapılacak eşyanın genel olarak hangi özelliklere sahip olduğunu belirten bir özelliğe sahiptir.

Ayrıca eşyanın serbest dolaşımında olduğunu ya da serbest dolaşımında bulunmayan eşya olduğunu gösteren ön statü belgesi düzenlenir. Serbest bölge işlem formu düzenlendikten sonra bölge müdürlüğüne başvurulur. Serbest bölge işlem formunu bölge müdürlüğü onaylamasıyla, firma işlem formuyla araç girişini yapar sonra ilgili firmanın deposuna eşyayı teslim eder. Devamında ise, Gümrük İdaresine verilmek üzere ihracat beyannamesi düzenlenir. Gümrük idaresi ihracat beyannamesi, işlem formu ve ön statüdeki

bilgileri kontrol eder ve böylece işlemler sonlanmış olur.

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.

KDV Kanunu'nda ihracat istisnası düzenlemesinin yer aldığı 11 ve 12'nci maddeler dikkate alındığında Türkiye'den serbest bölgelere yapılan mal teslimleri anılan kanun kapsamında ihracat istisnası olarak değerlendirilecek olup serbest bölgeye teslim edilen malların, bu serbest bölgelerden başka ülkelere veya yine yurt içine satılmasının (geri gelen mallara ilişkin hükümler saklı olmak kaydıyla) ihracat istisnasında ve yüklenilen KDV'nin iade talep edilmesinde bir önemi bulunmamaktadır. Serbest bölgeye yapılan satışların ihracat istisnası olarak nitelendirilebilmesi için malların Türkiye'den serbest bölgeye ulaşması, serbest bölge işlem formlarının veya gümrük çıkış beyannamelerinin düzenlenmesi yeterlidir.

3.1.2. Serbest Bölgelerden Türkiye'ye Yapılan Mal Teslimleri

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun, verginin konusunu teşkil eden işlemler başlıklı 1'inci maddesinin ikinci bendi ile mal ve hizmet ithali katma değer vergisinin konusuna alınmış olup mal ve hizmet ithalinde mükellef ise ithalatı gerçekleştirenler olarak belirlenmiştir.

Daha öncede belirtildiği üzere serbest bölgeler ülkenin siyasi sınırları içinde yer alan ve ülkenin diğer kısımlarından fiziki olarak ayrılan, dış ticaret, vergi ve gümrük mevzuatının uygulanması bakımından gümrük bölgesi dışında sayılan, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş muafiyet ve teşviklerin tanındığı, ticari, endüstriyel ve hizmet faaliyetlerinin yapıldığı yerlerdir. Bu kapsamda serbest bölgelerden mal alınması Katma Değer Vergisi Kanunu uygulamasında mal ithalatı olarak değerlendirilmektedir.

Buna göre serbest bölgelerden Türkiye'ye yapılan mal teslimleri KDV Kanunu'nun 1'inci maddesinin ikinci bendi kapsamında ithalat olarak değerlendirilecek olup KDV Kanunu'nun 21'inci maddesine göre tespit edilen matrah üzerinden hesaplanan KDV'nin ithalatçı tarafından beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

3.1.3. Yurt Dışından Serbest Bölgeye Yapılan Mal Teslimleri

Önceki bölümlerde de belirtildiği üzere Türkiye’de ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet kapsamında gerçekleştirilen mal teslim ve hizmet ifalarının KDV’ye tabi olduğu, “işlemlerin Türkiye’de yapılması”ndan kast edilen hususun; malların teslim anında Türkiye’de bulunmasını ve hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını ifade etmektedir.

KDV Kanunu’nun 6’ncı maddesi gereğince mal teslimlerinin KDV’ye tabi olabilmesi için malların teslim anında Türkiye’de bulunması gerekmekte olup serbest bölgeler KDV uygulamasında Türkiye sınırları dışında kabul edildiğinden yurt dışından serbest bölgelere yapılan mal teslimleri KDV Kanunu’nun kapsamına girmeyeceğinden yapılan bu mal teslimleri anılan Kanunun 11’inci maddesi kapsamında ihracat istisnası olarak da değerlendirilmeyecektir. Yine yurt dışından serbest bölgelere yapılan satışlara yönelik yüklenilen bir KDV’nin olması halinde (taşıma, danışmanlık vb.) bu vergilen KDV Kanunu’nun 30’uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi gereğince indirilemeyeceği gibi iade olarak da talep edilemeyecektir.

3.1.4. Serbest Bölgelerden Yurt Dışına Yapılan Mal Teslimleri

KDV Kanunu’nun 16’ncı maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların teslimleri vergiden istisna tutulmuştur.

Bu kapsamda serbest bölgelerden yurt dışına yapılan mal teslimleri de KDV Kanunu’nun 16’ncı maddesi çerçevesinde vergiden istisna tutulmuştur.

3.1.5. Serbest Bölge İçerisinde Yapılan Mal Teslimleri

KDV Kanunu’nun 16’ncı maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların teslimleri vergiden istisna tutulmuştur.

Bu kapsamda serbest bölgede bulunan mükellefler tarafından yine aynı serbest bölgede bulunan başka bir mükellefe yapılan mal teslimleri 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 16/1-c maddesi kapsamında istisna olarak değerlendirilecek ve yapılan teslimle ilişkin işlem tutarı üzerinden katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

3.1.6. Serbest Bölgeden Serbest Bölgeye Yapılan Mal Teslimleri

Önceki bölümde serbest bölgede bulunan bir mükellef tarafından yine aynı serbest bölgede bulunanlara yapılan mal teslimlerinin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16/1-c maddesi kapsamında katma değer vergisinden istisna olduğu açıklanmış olup serbest bölgeden başka bir serbest bölgeye yapılan teslimler de bu kapsamda değerlendirileceğinden yapılan bu teslimler de KDV'den istisnadır.

3.2. Hizmet İfaları

3.2.1. Türkiye'den Serbest Bölgelere Yapılan Hizmetler

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 4'üncü maddesinde hizmet; teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak tanımlanmış olup bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir.

Türkiye'den serbest bölgelere yapılan mal teslimleri ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesine karşın bu bölgelere yapılan hizmet ifaları –fason hizmetler dışında- ihracat kapsamında değerlendirilmemiştir. Diğer bir ifade ile serbest bölgede bulunan müşteriler için yapılan fason hizmetleri KDV Kanunu'nun 11'nci maddesi kapsamında ihracat istisnası olup diğer hizmetler KDV'ye tabi tutulmaktadır.

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.

KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesine göre, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler KDV'den istisna tutulmuştur. Aynı Kanun'un 12'nci maddesinin 3'üncü fıkrası gereğince, fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılabilmesi için; fason hizmetin serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olması ve fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılması şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

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.

Ayrıca, söz konusu şartlara ilaveten, ana madde ve malzemelerin serbest bölgeden gönderilmesi ve fason hizmete konu malın yeniden serbest bölgeye gönderilmiş olması gerekir.

KDV Kanunu'nun 11 ve 12'nci maddelerinde belirtildiği üzere serbest bölgelere verilen hizmetlerin tamamı ihracat istisnası kapsamına alınmamış olup sadece fason hizmetleri ihracat istisnası kapsamına alınmıştır. Dolayısıyla Türkiye'den serbest bölgeye verilen fason hizmeti dışındaki hizmetler ihracat istisnası kapsamında değerlendirilemez. Ancak KDV Kanunu'nun kısmi istisna kapsamında değerlendirilen 17/4-ı maddesinde, serbest bölgelerde verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işlerinin KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Buna göre serbest bölgeye yapılan hizmetler aşağıdaki gibi özetlenebilir.

-Serbest bölgelere verilen fason hizmetleri tam istisna kapsamında olup söz konusu işlemler dolayısıyla yüklenilen KDV'ler indirim konusu yapılamazsa iade edilecektir.

-Serbest bölgede verilen hizmetler kısmi istisna kapsamında olup iade hükümlerinin uygulanması söz konusu değildir.

-Serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işlemleri kısmi istisna kapsamında olup iade hükümlerinin uygulanması söz konusu değildir.

-Serbest bölgelere verilen fason hizmetleri ile bu bölgelere/bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işlemleri dışında serbest bölgeye verilen tüm hizmetlerin genel hükümler çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmektedir.

Serbest bölgelere yapılan fason hizmetler, fason hizmete konu malın serbest bölgeden yurtiçine, yurtiçinden serbest bölgeye gönderilmesine ilişkin gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen belge ve fason hizmete ilişkin olarak serbest bölgedeki alıcı adına düzenlenen satış faturaları ile tevsik edilir. Bunlar (iade talep edilsin edilmesin), istisnanın beyan edildiği beyannamenin verilme süresine kadar bağlı olunan vergi dairesine bir dilekçe ekinde verilir.

Gümrük beyannamesi veya yerine geçen belgenin onaylı örneği ibraz edilebileceği gibi, bunların bilgilerini ihtiva eden bir liste de verilebilir. Aynı şekilde tevsik için satış faturaları veya fotokopisi yerine satış faturalarına ilişkin bilgileri ihtiva eden firma yetkililerince onaylı bir listenin ibrazı da mümkündür.

Faturanın, gümrük beyannamesinin kapanma tarihinden önce düzenlenmiş olması kaydıyla, beyannamenin açılma tarihinden sonra düzenlenmiş olması istisna uygulamasına engel teşkil etmez.

Yukarıda da belirtildiği üzere Türkiye’den serbest bölgelere verilen hizmetlerden sadece bir kısmı KDV’den istisna tutulmuş olup sayılan hizmetler dışında kalan hizmet ifaları KDV’ye tabi tutulacaktır. Örneğin Almanya’da mukim bir şirketin Türkiye’de serbest bölgede faaliyet gösteren tam mükellef bir şirkete emtia satmasına aracılık edilmesi durumunda serbest bölgede müşteri bulma hizmetinden, serbest bölgede faydalandığından, söz konusu hizmet üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.(Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı, 27.01.2020) Yine Vergi İdaresi verdiği bir özelgede, serbest bölgede bulunan yata ilişkin Türkiye’den verilen 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 gerektiği belirtilmiştir.(İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 03.09.2018)

Hizmetin nerede ifa edildiği veya nerede yararlanıldığının tespiti önemli olmakla birlikte KDV Genel uygulama tebliğinde serbest bölgelerde bulunan mükelleflere yapılan hazır beton teslimi hizmet ifası kapsamında değerlendirilmiştir. Ancak 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’nci 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. (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 17.01.2019)

KDV Kanunu’nun 11’nci maddesinde belirtilen fason hizmetler ile 17/4-1 maddesinde belirtilen serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri dışında bu bölgelere Türkiye’den verilen hizmetlerin KDV’ye tabi olması gerekmektedir. 60 No’lu KDV sirkülerinde bu durum örnekler yardımıyla açıklanmış olup söz konusu örneklere aşağıda yer verilmiştir.

Örnek-1: 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.

Örnek-2: Yurt içinden serbest bölgeye verilen telekomünikasyon hizmetleri KDV'ye tabidir. Serbest bölge içerisinde faaliyet gösteren işletmeler tarafından bu bölge içerisindeki işletmelere verilen hizmetler ise KDV'den müstesnadır.

Örnek-3: Türkiye'de faaliyette bulunan mükellefin, rapor, görüş, yazı, onay hazırlanması amacıyla serbest bölgeye gidip inceleme, kontrol, denetleme vb. 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.

Türkiye'den serbest bölgelere verilen (fason hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri hariç) hizmetler KDV'ye tabi olması gerekmektedir. Ancak Türkiye'den serbest bölgelere vergilen gümrük müşavirliği hizmetine ilişkin Vergi İdaresi tarafından verilen özgelelerde yurt dışından serbest bölgeye gelen veya serbest bölgeden yurt dışına giden mallar için verilen gümrük müşavirliği hizmetlerinin, KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesi kapsamında olması gerektiğini, buna karşın serbest bölgeden yurt içine, yurt içinden serbest bölgeye intikal eden mallar için verilen gümrük müşavirliği hizmetlerinin ise genel esaslar çerçevesinde KDV'ye tabi olması gerektiğini belirtmiştir. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 08.09.2011)

Vergi idaresi verdiği başka bir özgelde serbest bölge dışından serbest bölgeye yönelik olarak rapor, görüş, iş takibi, yazı, onay vb. şekillerde sunulan müşavirlik, danışmanlık, denetim vb. hizmetlerin serbest bölge dışında, fakat Türkiye içinde hazırlanıp sunulmasının mümkün olmasından bahisle söz konusu hizmetlerin KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesinde belirtilen istisna kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı söz konusu hizmetlerin genel esaslar çerçevesinde KDV ye tabi tutulması gerektiğini belirtmiştir. (Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığı, 30.11.2010)

Öte yandan Danıştay tarafından verilen bir karar da ise serbest bölgelerin yurt dışı olarak değerlendirilmesinden dolayı bu bölgelere yapılan hizmetlerin KDV Kanunu'nun 12'nci maddesi kapsamında istisna olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Söz konusu yargı kararının özetine ise aşağıda yer verilmiştir.

“3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin (1) numaralı bendinde, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu; 6'ncı maddesinde ise işlemlerin Türkiye'de yapılmasını; malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını, ifade ettiği belirtilmiştir.

Aynı Kanununun 11. maddesinin 1-a bendinde, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu; 12'nci maddesinde ise, bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için, hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması ve hizmetten yurt dışında faydalanılması gerektiği, yine aynı Kanununun 17'nci maddesinin 4'üncü fıkrası (i) bendinde de, serbest bölgelerde verilen hizmetlerin katma değer vergisinden istisna edildiği belirtilmiştir.

Aynı Kanununun 16/1-a maddesinde ise, bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithalinin de katma değer vergisinden istisna tutulduğu hüküm altına alınmıştır.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun amaç ve kapsam başlıklı 1'inci maddesinde, Kanunun; ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amacıyla serbest bölgelerin kurulması, yer ve sınırlarıyla faaliyet konularının belirlenmesi, yönetimi, işletilmesi, bölgelerdeki yapı ve tesislerin teşkili ile ilgili hususları kapsayacağı, aynı kanunun muafiyet ve teşvikler başlıklı 6'ncı maddesinde ise serbest bölgelerinin, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla kurulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerler olduğu, bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı, 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'nun yetkili olduğu, işleticilerin ve kullanıcıların yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilceği hüküm altına alınmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yukarıda yer verilen 17/4-ı maddesi hükmünden, hizmetin serbest bölgede faaliyet göstereceği ya da göstermesin herhangi bir işletme tarafından yürürlükteki mevzuata göre belirlenen usul ve esaslara uygun olarak, fiilen serbest bölge sınırları içinde ifa edilmesi halinde katma değer vergisi istisnası uygulanacağı anlaşılmaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda mal tesliminde katma değer vergisi istisnası için serbest bölgelerin açıkça sayılarak serbest bölgeye yapılan teslimlerin yurt dışına yapılmış sayılması, ancak hizmet ihracında katma değer vergisi istisnasında serbest bölge ifadesine yer verilmediği görülmekteyse de bu durum yurt dışı ifadesine siyasi ve coğrafi anlam yüklenmesi halinde geçerli olmakla birlikte ticari ve ekonomik anlamda serbest bölgelerin yurt dışı kabul edilmek gerektiği gerçeğini değiştirmemektedir.

Bu nedenle ihracatı ve döviz kazandırıcı faaliyetleri desteklemek amacıyla kurulan ve yukarıda açıklandığı üzere yurtdışı sayılan serbest bölgelere davacı şirket tarafından verilen gümrük müşavirliği hizmetinin, 3065 sayılı Kanunu'nun 12. maddesi uyarınca yurtdışındaki müşteriye yurtdışında verilen hizmet kapsamında olduğunun kabulü gerektiğinden serbest bölgenin yurtdışı sayılmaması nedeniyle davacı adına yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle açılan davayı reddeden vergi mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, İstanbul 5. Vergi Mahkemesi'nin 31.05.2012 tarih ve E:2011/2230, K:2012/1508 sayılı kararının bozulmasına, bu kararın tebliğ tarihini izleyen 15 gün içinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, 16.09.2015 tarihinde oybirliğiyle karar verildi. (Danıştay 9. Daire, 16.09.2015)

3.2.2. Serbest Bölgelerden Türkiye'ye Yapılan Hizmetler

Serbest bölgeler, ülke sınırları içinde bulunmakla birlikte ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı ve fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerlerdir.

Mükellefler, serbest bölgede faaliyetlerini yürütebilecekleri gibi serbest bölge dışında faaliyet gösteren mükellefler şubeleri aracılığıyla da serbest bölgede faaliyet yürütebilmektedir.

Serbest bölgede faaliyet gösteren mükellefler yurt dışından mal ve hizmet alabilecekleri gibi yurt dışına mal ve hizmet satabilmektedir. Yine bu bölgelerde bulunan mükellefler yurt içinden mal ve hizmet alabilecekleri gibi yurt içine mal ve hizmet de satabilmektedir. Mükelleflerin bu faaliyetlerini yerine getirmesine engel bir durum olmamakla birlikte yapılan işlemlerin vergilendirilmesinde farklılıklar arz etmektedir.

Serbest bölgelerin kuruluş amaçlarından biri de ülkenin dış ticaret hacmini artırmak Türkiye'nin dünya ticaret hacmindeki payını artırmaktır. Bu kapsamda serbest bölgeler Türkiye gümrük bölgesi dışında kabul edilmiş ve buralara yapılan teslimler ihracat kabul edilmiştir.

Serbest bölgelerden Türkiye'ye mal teslimi veya hizmet ifasının yapılması bu bölgelere getirilen vergisel avantajların gerekçelerine uymamaktadır. Bu kapsamda serbest bölgelerden yurt içine yapılan hizmetler genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi tutulmaktadır. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 29.12.2014 tarihli özelgede serbest bölgede faaliyet gösteren mükellefler tarafından yurt içine verilen servis taşımacılığı hizmetinin katma değer vergisine tabi tutulması gerektiği açıklanmıştır. (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 29.12.2014)

Yine vergi idaresi tarafından verilen özelgeler tetkik edildiğinde serbest bölgelerden yurt içine yapılan teslimlere ilişkin verilen hizmetlerin de vergilendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Nitekim daha önce bahsedilen ve İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 08.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-1542 sayılı özelgede de serbest bölgelerden yurt içine gönderilecek mallara ilişkin verilen gümrük müşavirliği hizmetinin katma değer vergisine tabi olması gerektiği belirtilmiştir.

3.2.3. Yurt Dışından Serbest Bölgeye Yapılan Hizmetler

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre Türkiye'de ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet kapsamında yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları vergilendirilmekte olup aynı Kanun'un 6'ncı maddesinde Türkiye'de yapılan hizmet ifalarından kastedilen hususun hizmetin Türkiye'de ifa edilmesi veya hizmetten Türkiye'de faydalanması olduğu belirtilmiştir.

Serbest bölgeler Türkiye'nin coğrafi sınırları içerisinde olmakla birlikte bu

bölgeler katma değer vergisi açısından gümrük dışı olarak kabul edilmiştir. Bu bölgelere yurt içinden yapılan mal teslimleri ve fason hizmet ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmiş olup bu bölgelerde ifa edilen hizmetler de yine KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesi kapsamında kısmi istisna olarak değerlendirilmektedir.

Buna göre yurt dışından serbest bölgelere yapılan hizmetler KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesi kapsamında değerlendirilmektedir. Nitekim yurt dışından serbest bölgelere verilen hizmetlerde, ifa yurt dışında veya serbest bölgede de olsa faydalanma yine serbest bölgede olmaktadır. Örneğin serbest bölgede faaliyette bulunan mükellef tarafından yurt dışından alınan gayri maddi hak (knowhow, royalty, lisans vb.) ile danışmanlık ve test hizmetinden serbest bölgede faydalanılması nedeniyle söz konusu hizmetler serbest bölgede yapılmış sayılacağından, bu hizmetler KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesi kapsamında KDV'den istisna tutulacak olup, bu hizmetlere ilişkin ödemeler üzerinden KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C.2.1.2.1.) bölümü uyarınca katma değer vergisi tevkifatı yapılmasına gerek bulunmamaktadır.(İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 10.11.2016)

3.2.4. Serbest Bölgeden Yurt Dışına Yapılan Hizmetler

Mal teslimi açısından bu bölgelere yapılan mal teslimleri ihracat istisnası kapsamında değerlendirilirken bu bölgelerden yurt içine yapılan mal teslimleri de ithalat olarak değerlendirilmektedir. Daha önce bahsedildiği üzere serbest bölgelerden yurt içine yapılan hizmet ifaları katma değer vergisine tabi tutulmaktadır. Yine serbest bölgelerde ifa edilen ve yurt içine yönelik olmayan hizmetler de KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesi gereğince katma değer vergisinden müstesna tutulmuştur.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun;

-11/1-a maddesinde, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye de verilen roaming hizmetlerinin KDV den istisna olduğu;

- 12/2'nci maddesinde ise yurt dışındaki müşteri tabirinin ikametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade ettiği;

hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanun'un 32'nci maddesinde KDV Kanunu'nun 11, 13, 14 ve 15'nci maddeleri ile 17'nci maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisinin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirileceği, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisinin, işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla bu işlemleri yapanlara iade edileceği açıklanmıştır.

Hizmet ihracatına ilişkin detaylı açıklamalara Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin II.A.2. bölümünde yer verilmiştir. Söz konusu bölümde yapılan açıklamalar gereğince ifa edilen bir hizmetin, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilebilmesi için;

- Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması,
 - Hizmetten yurtdışında faydalanılması,
- gerekir.

Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığı, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edilir.

Hizmet ihracı dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadesi, hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye gelmeden yerine getirilmez. Bununla birlikte, faturasında Türk Lirası karşılığı gösterilen hizmet ihraçlarında, bedelin Türk Lirası olarak Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden belgelere istinaden de iade yapılabilir.

Buna göre, yurt dışındaki müşteriler için serbest bölgede bulunan mükellefler tarafından ifa edilen hizmetlerin, yurt dışındaki firmaların yurt dışındaki faaliyetlerine yönelik olması ve yukarıda sayılan şartları taşıması halinde hizmet ihracı kapsamında değerlendirilerek KDV'den istisna edilmesi mümkün bulunmakta olup, istisna kapsamına giren söz konusu işlem nedeniyle yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılması ve indirim konusu yapılamayan kısmının ise iadesinin talep edilebilmesi mümkündür.

Ancak, söz konusu hizmetin yurt dışındaki firmaların Türkiye de yürüteceği faaliyetlerine yönelik olması durumunda bu hizmetlerin genel esaslar çerçevesinde KDV'ye tabi tutulacağı tabiidir.(İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 03.09.2013)

Serbest bölgeden yurt dışına verilen hizmetler istisna kapsamında değerlendirildiği gibi yurtdışında bulunan şirketler adına serbest bölge

sınırları içinde verilen hizmetler de Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-1 maddesi kapsamında katma değer vergisinden istisna olacaktır.(İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 09.03.2020)

3.2.5. Serbest Bölgede Yapılan Hizmetler

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 17/4-1 maddesine göre, serbest bölgelerde verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri KDV'den müstesnadır.

Söz konusu istisnanın kapsamına, yalnızca serbest bölgede ifa edilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri girmektedir. 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.

01.01.2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.

Örneğin serbest bölgede faaliyet gösteren SGLM Ticaret Ltd. Şti.ye serbest bölgeye gelinerek makine bakım-onarım hizmeti verilmesi KDV Kanunu'nun 17/4-1 maddesi kapsamında KDV'den istisna iken, SGLM Ticaret Ltd. Şti.nin serbest bölge dışından araç kiralaması KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Yine serbest bölgede faaliyet gösteren SGLM Ticaret Ltd. Şti., serbest bölgede üreteceği mallara ilişkin yurtiçinden satın aldığı hammaddeleri (B) Nakliyat Ltd. Şti.'ne taşıttırmıştır. SGLM Ticaret Ltd. Şti. 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.

3.2.6. Serbest Bölgeden Serbest Bölgeye Yapılan Hizmetler

Çalışmamızın önceki bölümünde serbest bölgede verilen hizmetlerin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-ı maddesi kapsamında istisna olduğu açıklanmıştır. Ancak serbest bölgede ifa edilmesine karşın yurt içine yönelik yapılan hizmetler genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Buna göre serbest bölgede ifa edilen hizmetler KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesi gereğince istisna olduğundan serbest bölgeden başka bir serbest bölgeye ifa edilen hizmetler de anılan istisna kapsamında değerlendirilecektir.

4.SONUÇ

İhracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amacıyla kurulan serbest bölgelere çeşitli kanunlarla teşvikler tanınmıştır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile serbest bölgelere tanınan teşvik ve kolaylıklara çalışmamızda yer verilmiş olup bu bölgelere veya bu bölgelerden yapılan mal teslimleri ve hizmet ifalarının vergilendirilmesi her bir durum itibarıyla ayrı ayrı açıklanmıştır. Bu kapsamda;

Yurt içinden serbest bölgelere yapılan mal teslimleri ve fason hizmetler ihracat istisnası kapsamında değerlendirilirken, serbest bölgelerde ifa edilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri de KDV'den istisna tutulmuştur.

KAYNAKÇA

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (1984, 25 Ekim). Ankara : Resmi Gazete (Sayı: 18563)

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu (1985, 06 Haziran). Ankara : Resmi Gazete (18785 sayılı)

Aydın, M. (2021). Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kurum Kazancının Vergilendirilmesinde Son Durum. *Maliye Postası*. 947.

Danıştay 9.Dairesi (16.09.2015). E. 2012/9423, K. 2015/8802 Sayılı Karar. Ankara : Danıştay 3. Dairesi

Değirmenci, H. (2019) Yurt Dışına Yapılan Kiralama İşlemleri Hizmet İhracı Kapsamında Değerlendirilir Mi?. *Mali Çözüm*, 153, 209-216

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (03.09.2013). 39044742-130-1422 sayılı özelgesi. İstanbul: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (03.09.2018). 39044742-130[Özelge]-786492 sayılı özelgesi. İstanbul: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (08.09.2011). B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-1542 sayılı özelgesi. İstanbul: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (10.11.2016). 39044742-130-203054 sayılı özelgesi. İstanbul: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı (09.03.2020). 21152195-130[17-2018/966]-E.49052 sayılı özelgesi. İzmir: İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı (17.01.2019). 21152195-130[17-2017-761]-26638 sayılı özelgesi. İzmir: İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı (29.12.2014). 66813766-155[9-2013-80]-729 sayılı özelgesi. İzmir: İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (2014, 26 Nisan). Ankara : Resmi Gazete (Sayı: 28983)

Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı (27.01.2020). 41931384-130[11-2017-14]-4652 sayılı özelgesi. Sakarya: Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı

Saraçoğlu, F. ve Özcan, B.(2021). *Serbest Bölgeler Ve Vergi Planlaması*. Ankara. Vergi Müfettişleri Derneği.

Serbest Bölgeler. (2021). Erişim Adresi: www.ticaret.gov.tr Erişim Tarihi: 29.04.2021

Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığı (30.11.2010). B.07.1.GİB.4.59.15.01-KDV-24-2010-30 sayılı özelgesi. Tekirdağ: Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığı