

SERBEST BÖLGELERE YAPILAN HİZMETLER İHRACAT İSTİSNASI KAPSAMINDA MIDIR?

Seyit ÇİÇEK (*) Dilek MEYDAN (**)

1 - GİRİŞ

Türkiye’de uygulanmakta olan serbest bölge rejiminin temelinde; bölgede faaliyette bulunan mükellefler için hiçbir koşula bağlı olmaksızın tanınan, sınırsız ve süresiz vergisel teşvikler yer almaktadır. İhracata yönelik faaliyet gösteren ve bu yönde vergisel teşviklerle desteklenen serbest bölgeler, 1985 yılında 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile ülkemizde uygulama alanı bulmuştur.

Serbest bölgeye verilen hizmetlerin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilip değer alınıp alınmayacağı hususu yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

2- GÜMRÜK BÖLGESİ, SERBEST BÖLGE ve KDV’NİN UYGULAMA ALANI

4458 Sayılı Gümrük Kanununun 2’inci maddesi ile; Türkiye Cumhuriyeti Gümrük bölgesinin, Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsadığı, Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahasının gümrük bölgesine dâhil olduğu belirtilmiştir.

Diğer taraftan 3218 sayılı Kanun ile ülkemizde uygulama alanı bulan Serbest Bölgelerin tanımı ise anılan kanunun 6’ncı maddesinde 5084 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle gümrük bölgesi dışında sayılan yerler olarak tanımlanmıştır.

Bu iki kanunun birlikte değerlendirilmesinden; Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinin Türkiye Cumhuriyeti toprakları kapsamakla birlikte, ülke içerisinde serbest bölgelerin kurulmasıyla gümrük bölgelerinin kapsam olarak daraltıldığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Diğer bir deyişle serbest bölgeler gümrük bölgesinin dışında sayılan ancak Türkiye sınırları içinde yer alan ve yabancı ülke niteliği taşımayan yerlerdir.

Bilindiği üzere KDV Kanununun 1’inci maddesine göre ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye’de yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı ve diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi tutulmaktadır.

Bu bağlamda Türkiye sınırları içerisinde bulunan serbest bölgelerde yapılan teslim ve hizmetler

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

(**) Devlet Bütçe Uzman Yardımcısı

de KDV'ne tabidir. Ancak; aynı Kanunun 16/1-c maddesi ile; serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar, 17/4-ı maddesiyle de serbest bölgelerde verilen hizmetler KDV'nden istisna edilmiştir.

Diğer taraftan; Türkiye Gümrük bölgesinden serbest bölgelere yapılan teslim ve hizmetlerin değerlendirilmesi ise KDV'nun ihracat istisnası başlıklı bölümünde yer alan hükümler doğrultusunda yapılacaktır.

3- SERBEST BÖLGELERE YAPILAN TESLİM VE HİZMETLERDE KDV UYGULAMASI

Bilindiği üzere; KDV'nin 11/1-a maddesi ile ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

KDV Kanununun "İhracat teslimi ve yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler" başlıklı 12'inci maddesinde ise ihracatta teslim ve hizmet ifalarına ilişkin öngörülen şartlar ayrı ayrı açıklanmıştır.

Söz konusu maddenin birinci fıkrasında; ihracat teslimi için gerekli şartlar belirtilirken yurt dışındaki ve serbest bölgedeki müşteri kavramları ayrı ayrı kullanılmıştır. İfade edilen bu alıcılara yapılan teslimlerin diğer şartları da taşımaları suretiyle ihracat istisnası kapsamında değerlendirilebileceği belirtilmiştir. Bu fıkra da serbest bölgeler ve yurt dışındaki müşteri tabiri birbirinden bağımsız olarak kullanılmış olup, bu bölgelere yapılan teslimler de ihracat istisnası kapsamına alınmıştır.

Ancak, hizmet ifalarına ilişkin istisna şartlarını düzenleyen ikinci fıkra da; hizmetin yurt dışına faydalanılmak şartıyla yurt dışındaki müşteriye yapılabileceği hüküm altına alındığı halde; hem serbest bölgedeki alıcılara bu fıkra da yer verilmemiş hem de yurt dışındaki müşteri tabiri

tanımlanarak serbest bölgedeki alıcıların bu kavrama dâhil edilmesinin önüne geçilmiştir.

Bu itibarla; serbest bölgelere yapılan hizmetlerin yurt dışına yapılmış sayılması mümkün olmadığından, hizmet ihracatı istisnası için gerekli olan **hizmetin yurt dışındaki bir müşteriye yapılma şartının** gerçekleşmediği, dolayısıyla da genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi tutulması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

4- SERBEST BÖLGELERE YAPILAN İHRACAT TESLİMLERİNE İLİŞKİN HİZMETLERDE KDV UYGULAMASI

Yukarıda açıklandığı gibi; KDV'nin 11/1-a maddesi ile

- a) İhracat teslimleri
- b) İhracat teslimlerine ilişkin hizmetler
- c) Yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Ancak; KDV Kanununun 12'inci maddesinde sadece İhracat teslimi ile Yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlere ilişkin şartlar açıklanmış, ihracat teslimlerine ilişkin hizmetlerle ilgili bir açıklama ise yapılmamıştır.

Diğer taraftan her iki tanımdan yola çıkılarak ihracat teslimlerine ilişkin hizmetlerle ilgili şartlar belirlenebilir. Bu bağlamda serbest bölgeye yapılacak ihracat teslimine ilişkin bir hizmetin istisna hükümlerinden yararlanabilmesi için en az aşağıdaki şartları taşıması gerektiğinden bahsedilebilir.

a) KDV'nun 12/1'inci maddesinde belirtilen şartları taşıyan bir ihracat tesliminin gerçekleşmesi gerekmektedir.

b) Hizmet malın teslimiyle bağlantılı ve teslimin gerçekleşmesini sağlamaya yönelik olmalıdır

Bu şartlardan yola çıkarak hizmet serbest bölgedeki müşteri için değil serbest bölgeye yapılacak ihracat tesliminin gerçekleştirilebilmesi için

verilmesi gerektiği ve hizmet verilen ihracat teslimlerinin tekrar yurt içine ithal edilmemesi gerektiği öne sürülebilir.¹

Bu nedenle; 11/1-a maddesi ile ihracat teslimlerine ilişkin hizmetlerinin katma değer vergisinden istisna edildiği, 12'inci maddesinde ise ayrıca sınırlandırıcı bir şart öngörülmediği dikkate alındığında; kanaatimize göre serbest bölgelere yapılan ihracat teslimlerine ilişkin hizmetlerin yukarıda ifade edilen şartları taşımak kaydıyla istisna kapsamında kabul edilmesi gerekmektedir birlikte yapılacak bir düzenleme ile konuya açıklık getirilmesi yerinde olacaktır.

5- GEÇİCİ KABUL REJİMİ KAPSAMINDA SERBEST BÖLGELERE VERİLEN HİZMETLERDE KDV UYGULAMASI

Serbest bölgelere yapılan mal teslimlerinin ihracat istisnası kapsamına alındığı halde hizmet ifalarının bu kapsama alınmayışı; serbest bölgeden bedelsiz ithalat geçici kabul yöntemiyle bedelsiz olarak ithal edilen ve işleyerek tekrar serbest bölgeye gönderilen mallara istinaden yapılan işlemlerin (imalat, işleme) istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunda tartışmalara yol açmıştır.

Bilindiği üzere; hizmetin tanımı KDVK'nun 4. maddesinde teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler şeklinde yapılmıştır. Bu işlemlerin; **bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt**

etmek gibi, şekillerde gerçekleştirilebileceği ayrıca belirtilmiştir.

Anlaşılabacağı gibi; KDV Kanununda hizmetin tanımı çok kapsamlı tutulmuş olup, 4'üncü maddede örneklendirilen işlemlerin KDVK göre hizmet olarak kabul edilmesi gerektiği kesindir.

Buna göre, imalat ve işlemeye yönelik faaliyetlerin KDV kanununda hizmet olarak tanımlandığı, bedelsiz ithalat yöntemiyle serbest bölgeden Türkiye'ye işlenmek üzere getirilen malların işlendikten sonra tekrar serbest bölgeye gönderilmesi işleminin, KDV'nun 2. ve 3. maddesinde tanımı yapılan teslim kapsamına girmediği dikkate alındığında; serbest bölgeye verilen bu hizmetlerin KDV'ne tabi tutulması gerektiği sonucuna varılmaktadır.

Nitekim Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı vermiş olduğu 23.12.2005 tarih ve 1149 sayılı özelgesinde; *"Gelir İdaresi Başkanlığından alınan 12.12.2005 tarih ve 067393 sayılı yazıya göre serbest bölgeden ithal edilen mallara boya, baskı, ham kasar işlemi yapıldıktan sonra bu malların tekrar serbest bölgeye ihraç edilmesinin genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi tutulması gerektiği"*ni belirtmiştir.

6- SONUÇ

Yukarıda yapılan açıklamalardan; serbest bölgelere mal teslimine ilişkin olarak verilmeyen bir hizmetin KDV Kanunun 12/2'inci maddesinden öngörülen şartları taşımadığından genel hükümlere göre KDV'ne tabi tutulması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

¹ İhracat teslimine ilişkin malın serbest bölgeden tekrar yurt içine ithali halinde sözkonusu mal için verilen hizmetler geçmişte istisnadan faydalandırıldığı için hem vergi kaybı oluşturacak hem de aynı hizmeti yurt içinde KDV tabi olarak veren mükellefler için haksız bir vergi rekabeti yaratacaktır.