

SERBEST BÖLGELERDE KDV UYGULAMALARI

Emine KARACAOĞLU (*) Süleyman AKGÜL (**)

1 - GİRİŞ

Serbest Bölgeler; bir ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla beraber çeşitli muafiyet ve teşvikler bakımından gümrük sınırları dışında kabul edilen, ülkede geçerli olan dış ticaret ve mali mevzuatın uygulanmadığı veya bazı durumlarda kısmen uygulandığı, ticari faaliyetlerin kolaylaştırıldığı ve diğer yerlere göre daha çok teşvik edildiği, ithal malların gümrüksüz olarak gelip, depolanıp işlem gördüğü yerler olarak tanımlanmaktadır.

Ülkemizde serbest bölgelere ilişkin düzenleme 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile yapılmıştır. Anılan Kanunun muafiyet ve teşvikler başlıklı 6. maddesi ekonomik ve siyasi gelişmelere paralel olarak çeşitli değişikliklere uğramış 12/11/2008 tarihinde 5810 sayılı kanunla yapılan değişiklikle ilgili maddenin son şekli şu şekildedir. "Serbest bölgeler, 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 konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımda ki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir. Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz."

Türkiye'de ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etmek, dış finansman ve ticaret imkânlarından daha fazla yararlanmak üzere serbest bölgeler kurulmuştur.

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

(**) Vergi Denetmen Yardımcısı

Serbest bölgelerde ülkemizde geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin yasal düzenlemeler uygulanmamakta, yapılan sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş muafiyet ve teşvikler tanınmaktadır.

2- YURT İÇİNDEN SERBEST BÖLGEYE GÖNDERİLEN MALLARLA İLGİLİ KDV UYGULAMASI

Serbest bölgedeki alıcıya gönderilen ve serbest bölgeye vasıl olan mallar, katma değer vergisi yönünden ihracat sayılmakta ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümlerine göre de kambiyo mevzuatı uygulanmaktadır.

KDV Kanununun 11/1-a bendinde "ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'den istisna olduğu belirtilmiştir. Aynı kanunun 12/1. fıkrasında "Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için, aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır :

a) Teslim, yurtdışındaki bir müşteriye yapılmalıdır.

b) Teslim konusu mal, Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattından geçerek bir dış ülkeye vasıl olmalıdır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurtdışındaki alıcı adına hareket eden yurtdışındaki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi, durumu değiştirmez." şeklinde belirtilmiştir.

Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından çıkarılan ve 06.06.2006 tarih ve 26190 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan İhracat Yönetmeliğinin 12.maddesinde ise serbest bölgelere yapılacak ihracatın, ihracat mevzuatı hükümlerine tabi olduğu belirtilmiştir.

Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından çıkarılan ve 10.03.1993 tarih ve 21520 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Serbest Bölgeler Uygulama Yö-

netmeliğinin 30. maddesine göre Türkiye'den Bölgeye sevkedilen mallar, dışticaret rejimine tabi tutulur ve bu rejime göre ihraç edilmiş sayılır. Bölge ile diğer ülkeler ve Serbest Bölgeler arasında dışticaret rejimi uygulanmaz. Bölgeden yurtdışına mal gönderilmesi ve hizmet verilmesi serbesttir.

Yukarıdaki mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere, serbest bölgedeki alıcılara yapılan ve teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir serbest bölgeye ulaşmış olması durumunda, ihracat istisnası kapsamında katma değer vergisine tabi değildir. İhracat istisnasından yararlanılabilmesi için, ihraç edilen malların gönderildiği yerlerdeki kullanım şekli önemli değildir. Alıcının serbest bölgede bulunması ve malın serbest bölgeye ulaşması yeterli bulunmaktadır.

Yürürlükte bulunan ihracat mevzuatına uygun olarak Türkiye' den serbest bölgelere yapılan mal teslimleri, ihracat istisnası kapsamında katma değer vergisinden istisna olup, bu teslimler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen vergiler, KDV Kanununun 32. maddesi hükümü ve belirlenen esaslar çerçevesinde iade konusu yapılabilmektedir.

3- YURT İÇİNDEN SERBEST BÖLGELER İÇİN YAPILAN HİZMETLER

3065 sayılı Kanunu'nun 4. maddesinde hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler şeklinde tarif edildikten sonra, 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 belirtilmiştir.

Katma değer vergisi uygulamasında hizmet ihracatı, 12 seri nolu KDV Sirkülerinde açıklanmıştır.

Buna göre mükellefler tarafından ihraç edilen ürünlerin üretimi için gerekli olan ve yurt dışındaki firma tarafından imal ettirilen, faturası yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen ve bedeli de yurt dışındaki firma tarafından ödenen model kalıpların, ihraç edilen mallar için verilen hizmet kapsamında değerlendirilmesi ve gerekli belgelerin ibraz edilmesi şartıyla, ihracat istisnası kapsamında işlem yapılması mümkün bulunmaktadır. Buna göre, yabancı firmaların Türkiye'den ithal edeceği (Türkiye'den ihraç edilecek) mallar dolaşısıyla verilen hizmetler, bu hizmetlerden yurt dışında yararlanılacağından, ihracat istisnası kapsamında değerlendirilecektir.

KDV Kanunu 12/2. fıkrası hükmüne göre bir hizmetin yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için, aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.

a) Hizmetler yurtdışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

b) Hizmetten yurtdışında faydalanılmalıdır.

26 Nolu KDV Genel tebliği uyarınca Hizmet ihracatında katma değer vergisi istisnası uygulanabilmesi için aşağıdaki dört şartın birlikte gerçekleşmiş olması zorunludur.

1. Hizmet Türkiye'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

2. Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.

3. Hizmet bedeli, döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir.

4. Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır.

Sonuç olarak, yukarıda anılan düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde Serbest bölgeler, muafiyet ve teşvikler açısından, gümrük bölgesi dışında kabul edilmesine rağmen, ülkenin siyasi sınırları içinde olduğundan yurt dışı sayılmamaktadır. Bu nedenle, yurtiçinden serbest bölgelere yapılan hizmetler, yürürlükteki mevzuata göre

belirtilen hizmet ihracatına ilişkin şartları taşımamaktadır. Serbest bölgelere yapılan hizmetlerde, ödemelerin dövizle yapılması bile, bu bölgelere yapılacak hizmet ifalarının hizmet ihracı olarak değerlendirilmesi için tek başına yeterli olmayıp, hizmet ihracı için aranan şartların tümünün birlikte gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Yani yurt içinden serbest bölgelere yapılan hizmetler Katma Değer Vergisine tabidir. Bu tür durumlarda düzenlenecek belgelerde katma değer vergisinin de ayrıca gösterilmesi gereklidir. Bununla birlikte, bu hususta uygulamada tereddütler ve teoride farklı görüşler mevcuttur.

4- SERBEST BÖLGELERDEN YURT İÇİNE GÖNDERİLEN MALLAR ve HİZMETLER

Katma Değer Vergisi Kanununun 12/1-b bendine göre teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasil olması ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulması gerekmektedir. 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.

Katma Değer Vergisi Kanununun 16/1-c bendinde gümrük kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar vergiden istisna olduğu ve aynı kanunun 17/4-ı bendinde serbest bölgelerde verilen hizmetler KDV den istisna olduğu hükmüne bağlanmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 fıkrasında ise Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zira-i faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi olduğu ve aynı maddenin 2.fıkrasına göre

re her türlü mal ve hizmet ithali Katma değer vergisi kapsamında olduğu belirtilmiştir.

Serbest Bölgeler Kanununun 8. maddesine göre serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret, dış ticaret rejimine tabidir.

Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinin 30. maddesine göre Türkiye'den Bölgeye sevk edilen mallar, dış ticaret rejimine tabi tutulur ve bu rejime göre ihraç edilmiş sayılır. Bölge ile diğer ülkeler ve Serbest Bölgeler arasında dış ticaret rejimi uygulanmaz. Bölgeden yurtdışına mal gönderilmesi ve hizmet verilmesi serbesttir.

Söz konusu mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere serbest bölgeler ülkenin siyasi sınırları içinde yer almasına rağmen gümrük hattı dışında kaldığından yurt içinde uygulanan hükümlere tabi değildir ve serbest bölgeler ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılan ticarete dış ticaret rejimi hükümleri uygulanır. Başka bir deyişle, serbest bölgeden Türkiye'ye satılan mallar ithalat rejimine tabidir ve ithal işlemi nedeniyle ödenmesi gereken verginin ithalatı gerçekleştirenler tarafından beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

5- SERBEST BÖLGELERDEN YURT DIŞINA ve DİĞER SERBEST BÖLGELERE GÖNDERİLEN MALLAR VE HİZMETLER

Serbest Bölgeler Kanununun 5810 sayılı kanunla değişik 6.maddesine göre serbest bölgeler, 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 konulduğu, 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 yerlerdir. Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

Aynı kanunun 8.maddesinde serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret, dış ticaret rejimine tabi olduğu, serbest bölge ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasında dış ticaret rejiminin uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır.

Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından çıkarılan ve 10.03.1993 tarih ve 21520 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinin 30.maddesine göre Serbest Bölge ile diğer ülkeler ve Serbest Bölgeler arasında dış ticaret rejimi uygulanmaz. Serbest Bölgeden yurtdışına mal gönderilmesi ve hizmet verilmesi serbesttir.

Serbest bölgelerden yurt dışına ve diğer serbest bölgelere gönderilen mallar ve hizmetler hizmet ihracına ilişkin şartları taşımaktadır. Yani bu mal ve hizmetler KDV açısından ihracat istisnası hükümlerine tabidir ve bu teslimler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen vergiler, KDV Kanununun 32. maddesi hükmü ve belirlenen esaslar çerçevesinde iade konusu yapılabilmektedir. Aynı şartlar yurt dışından serbest bölgelere gönderilen mal ve hizmetler için de geçerlidir.

6- SERBEST BÖLGELERDEKİ MÜŞTERİLER İÇİN YAPILAN FASON HİZMETLERDE İSTİSNA UYGULAMASI

Serbest bölgelere yapılan hizmetlere ilişkin olarak 5766 sayılı kanun ile KDV kanununda değişiklik yapılarak serbest bölgelere verilen fason

hizmetler KDV' den istisna edilmiştir. KDV Kanununda yapılan bu değişikliklere ilişkin düzenleme ve açıklamalara 110 seri nolu KDV Genel tebliğinde yer verilmiştir.

5766 sayılı Kanunun (12/e) maddesi ile KDV Kanununun 11 ve 12 nci maddelerinde değişiklik yapılarak, serbest bölgedeki müşteriler için yapılacak fason hizmetler ihracat istisnası kapsamına alınmıştır.

Bu istisna uygulamasında fason hizmet, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmasızın ücreti karşılığı belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesini ifade edecektir.

Buna göre, serbest bölgeden gönderilen ana madde ve malzemelerin, yurt içinde bulunan işletmelerde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra yeniden serbest bölgeye gönderilmesi suretiyle verilen fason hizmetler istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Bu istisna uygulaması kapsamındaki işlemlerden kaynaklanan iade talepleri, hizmet ihracatından kaynaklanan iade taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin esaslar çerçevesinde sonuçlandırılacaktır.

7- SERBEST BÖLGELER KANUNUNDA 5084 SAYILI KANUNLA YAPILAN DEĞİŞİKLİK

3218 sayılı kanuna 5084 sayılı kanun ile eklenen geçici 3. maddesine göre serbest bölgelerde 6 Şubat 2004 tarihi itibarıyla faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilerek mevcut firmaların dolaysız vergilere yönelik kazanılmış hakları korunmaya çalışılmıştır. Faaliyet ruhsatı almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte,

06.02.2004 tarihine kadar henüz faaliyet ruhsatı alamamış mükelleflerin bu istisna hükümlerinden faydalanabilmeleri mümkün değildir.

Söz konusu mevzuat değişikliği gelir ve kurumlar vergisi açısından yeni bir durum yaratmış ancak KDV açısından var olan uygulama geçerliliğini sürdürmektedir.

8- SONUÇ

Serbest bölgeler ile yurt içindeki serbest bölge sınırları dışında kalan yerler arasında yapılan ticarete dış ticaret rejimi hükümleri uygulanır. Başka bir deyişle, Türkiye'den serbest bölgeye satılan mallar ihracat rejimine, serbest bölgeden Türkiye'ye satılan mallar ise ithalat rejimine tabi olup, serbest bölge kullanıcıları Türkiye'den ihracat fiyatına (KDV'siz) mal ve hizmet satın alabilirler. Diğer taraftan, serbest bölge ile diğer ülkeler ve diğer serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi hükümleri uygulanmaz.

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.

KAYNAKÇA:

- GÜRBOĞA, Erkan, "Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi", İSMMMO Yayın Organı Mali Çözüm Dergisi, Sayı;71

- KÖSE, Nurettin, "Serbest Bölgeler ve Bu Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması –I-II", Yaklaşım Dergisi, Şubat 2005, Sayı;146, E-yaklaşım, Mart 2005, Sayı;20

- MAÇ,Mehmet, "Serbest Bölgelere İlişkin Mal ve Hizmetlerde KDV İstisnası", İSMMMO Yayın Organı Mali Çözüm Dergisi,Sayı;77

- PEHLİVAN,Yafes, " Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi İstisnası Uygulamaları", E-yaklaşım,Nisan 2005,Sayı;21

-TOLU,Abdullah, "Serbest Bölgelere Yapılan Hizmet İhracatı KDV'ye Tabi Mi?", Yaklaşım Dergisi,Haziran 2004,Sayı;138

-TURAN,Süleyman, "Kullanılmak veya Tüketilmek Üzere Serbest Bölgelere Gönderilen Mallarda KDV Uygulaması",S turan08@mynet.com

-Gümrük Kanunu ve Yönetmeliği

- Katma Değer Vergisi ve Genel Tebliği

-Serbest Bölgeler Kanunu ve Uygulama Yönetmeliği