



SERBEST BÖLGELERİN KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN ANALİZİ

Ahmet AYANOĞLU^(*)

1 - GİRİŞ

Serbest bölgeler, bir ülkenin egemenlik sınırları içinde bulunmakla birlikte, o ülkenin gümrük sınırları dışında yer alan, değişik amaçlarla kurulabilen ve bu amaçlara hizmet eden sınai ve ticari faaliyetler açısından ülkenin diğer bölgelerine göre daha çok teşvik gören, sınırları belirlenmiş ve sıkı bir şekilde korunan bölgelerdir¹.

Ülkemizde, serbest bölgeler 1985 yılında kabul edilen 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile yürürlüğe girmiştir. 3218 Sayılı Kanunla serbest bölgelerde; vergi, resim ve harç mükellefiyetlerine ait mevzuat hükümlerinin uygulanmaması ve Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgelerdeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratla-

rı, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambyo mevzuatına göre belgelenmesi halinde, gelir ve kurumlar vergisinden **muaf** olacağı belirtilmiştir. 5084 Sayılı Kanun ile yapılan düzenleme sonrasında, serbest bölgelerde 1985 yılından bu yana vergileme dışında tutulan faaliyetlerden elde edilen gelirler vergileme kapsamına alınmıştır. Ancak, serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin kazanılmış haklarının korunması amacıyla bir geçiş düzenlemesine de yer verilmiştir. Geçiş düzenlemesi 5084 Sayılı Kanunun geçici 3. maddesinde hükme bağlanmıştır. Bu maddeye göre; 06.02.2004 tarihinden önce serbest bölgede faaliyette bulunma ruhsatı alan mükelleflerin faaliyet ruhsatlarında yer alan süre ile her türlü vergiden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Genel kural bu şekilde olmasına karşın, serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükellefler için özel düzenleme yapılmıştır. Konuya ilişkin Serbest Bölgeler Kanunu geçici 3. maddesi

^(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

¹ Kevser Altay Ebiri, "Türkiye'deki Serbest Bölgelerin Ekonomiye Etkileri ve Vergisel Boyutu (1)", **Vergi Raporu**, Sayı.47 Haziran-Temmuz 2000, s.45.

sine göre serbest bölgelerde faaliyette bulunan ve 06.02.2004 tarihinden önce ve sonra ruhsat almış olan imalatçı mükellefler için gelir ve kurumlar vergisi istisnası Türkiye'nin AB üyeliğinin gerçekleştiği yılın sonuna kadar sürecektir.

Bu makalemizde öncelikle serbest bölgelerin Vergi Usul Kanunu yönünden kısaca analizi yapılacaktır, ardından bu bölgelerin Katma Değer Vergisi Kanunu karşısındaki durumu incelenecektir.

2- SERBEST BÖLGELERİN VERGİ

USUL KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

Serbest bölgelerde esas olarak Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanmaktadır. Bu bölgelerde faaliyette bulunanlar, Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde bilanço esasına göre defter tutmak mecburiyetindedirler. Vergi Usul Kanunu'nun 223. maddesi gereğince de bu defterlerin noter veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlara onaylatılması; faturaların ise anlaşmalı matbaalara bastırılması yeterli olmaktadır.² Öte yandan Vergi Usul Kanununun 174. maddesine göre, söz konusu defterlerin hesap dönemi itibarıyla tutulması, defter kayıtlarının her hesap dönemi sonunda kapatılması ve ertesi dönem başından itibaren yeniden açılması gerekmektedir. Yine aynı madde gereğince hesap döneminin normal olarak takvim yılı olduğu ifade edilmiş fakat takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmaması durumunda ise ilgili mükelleflerin başvurusu üzerine Maliye Bakanlığının 12'şer aylık özel hesap dönemleri belirleyebileceği ifade edilmiştir.

Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinde

yapılan değişikliklerle, serbest bölgelerde faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin genel esaslar çerçevesinde Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekmektedir.

Vergi Usul Kanununun 168. maddesine göre ise yeni işe başlayanların işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içerisinde işe başlama bildiriminde bulunması zorunluluk arz etmektedir. Bu nedenle 5084 Sayılı Yasa ile yapılan değişiklik (06.02.2004) sonrasında serbest bölgede faaliyet gösterenlerin işe başlama bildiriminde bulunması gerekir. Bu bölgelerde faaliyet gösterenlerin muhasebeye yönelik işlemlerin gerçekleştirilmesi ve finansal tabloların düzenlenmesi noktasında ise ülkemizde geçerli olan muhasebe standartları ve tekdüzen hesap planını dikkate almaları 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 zamanasımı 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. Söz konusu ödevlerin kanunda belirtilen şekil ve usulde yerine getirilmemesi halinde ise mükelleflerin yine Vergi Usul Kanununda yer alan usulsüzlük cezalarıyla karşılaşması söz konusu olacaktır.

² Orhan Pala, "Serbest Bölgelerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu (I)" **Vergi Dünyası**, Sayı.331, Mart 2009, s.76

3- SERBEST BÖLGELERİN KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

3.1- Genel Olarak

Serbest bölgeler, bir ülkenin siyasi sınırları içinde bulunmakla birlikte, dış ticaret, vergi ve gümrük mevzuatlarının uygulanması bakımından gümrük hattı dışında kalan, ülkenin mali mevzuatının tamamen ortadan kaldırıldığı veya önemli ölçüde uygulanmadığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş kapsamlı teşvik ve muafiyetlerin uygulandığı ve sınırları belirlenmiş yerlerdir³.

Serbest bölgeler ülkenin siyasi sınırları içerisinde olmakla birlikte gümrük hattı dışında kaldıklarından bölge içinde yapılan mal teslimleri ile hizmet ifalarının KDV'ye tabi olmadığı görülmektedir. Serbest Bölgeler Kanunu'nda 5084 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik Gelir ve Kurumlar Vergisi yönünden ciddi yenilikler getirmiştir. Öte yandan serbest bölgeler, mali ve iktisadi yönden taşıdıkları önem nedeniyle Katma Değer Vergisi uygulamasına da çeşitli şekillerde etkide bulunmuşlardır.

Yazımızın bu bölümünde, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan hükümler dikkate alınarak, serbest bölgelerin Katma Değer Vergisi yönünden analizi yapılacaktır.

3.2- Mal Teslimleri

3.2.1- Serbest Bölgeye Mal Teslimleri

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-a maddesi uyarınca ihracat teslimleri KDV'den istisna tutulmuştur. Diğer yandan gerçekleştirilen bir teslim işleminin ihracat teslimi sayılabilmesi için söz konusu Kanun'un 12'nci maddesinde sayılan şartların mevcut olması gerekmektedir. Buna göre:

"1. (5838 sayılı Kanunun 11 inci maddesiyle değişen fıkra) Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır:

a) Teslim yurtdışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir.

b) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yetkili gümrük antrepoya konulmalıdır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurtdışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez.

Yetkili gümrük antrepoları ile buralarda düzenlenmesi zorunlu belgeleri belirlemeye, konulacak malın cinsi ve miktarı ile bunların antrepoda bekleme sürelerine ilişkin olarak sınırlama getirmeye, Gümrük Müsteşarlığının görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Yetkili gümrük antrepolarının işleyişine ilişkin olarak bu fıkra uyarınca belirlenen esaslara uyulmaması halinde ziyaa uğratılan vergi, buna ilişkin olarak kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizinin ödenmesinden katma değer vergisi iadesi alanla birlikte antrepo işleticisi de müteselsilen sorumludur."

3218 Sayılı Kanunun 8. maddesinde ise **"Serbest Bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret, dış ticaret rejimine tabidir. Serbest Bölge ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi uygulanmaz."** hükmü yer almaktadır. Böylece Türkiye'den serbest bölgelere yapılacak mal teslimleri ihracat, ser-

³ M.Vefa Toroslu, "Serbest Bölgelerde Mal Teslimlerinde KDV Uygulaması" **E-Yaklaşım**, Aralık 2008, sayı:192.

best bölgeden Türkiye'ye yapılacak mal teslimleri ithalat rejimine tabi olmaktadır⁴. Buradan hareketle Türkiye'den serbest bölgeye yapılan mal teslimlerinde 3065 Sayılı Kanunun 11. ve 12. maddeleri esas alınmakta ve ihracat istisnası hükümleri uygulanmaktadır. Yine aynı Kanunun 32. maddesine göre ihracat teslimleri nedeniyle fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen yüklenilen katma değer vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri nedeniyle hesaplanacak katma değer vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin bulunmaması veya hesaplanan vergiden indirilecek verginin az olması halinde indirilemeyen katma değer vergisi ihracat teslimini yapanlara Maliye Bakanlığı'nca belirlenen esaslar çerçevesinde iade olunur⁵.

3.2.2- Serbest Bölgeden Mal Teslimleri

Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesine göre her türlü mal ve hizmet ithalatı katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Buradan hareketle, serbest bölgelerden Türkiye'ye yapılan mal teslimleri bir ithalat işlemi sayıldığından, yapılan bu işlem katma değer vergisine tabi olacaktır. Bununla birlikte, ithal edilen eşyanın katma değer vergisi Kanununun 16. maddesinde yer alan ve ithalat istisnasından yararlanan bir mal olup olmaması durumunun da göz ardı edilmemesi gerekmektedir⁶. Nitekim serbest bölgeden

Türkiye'ye bazı mal teslimlerine KDV Kanunu 16/1-c maddesine göre ithalat istisnası uygulanmaktadır. KDV Kanunu 16/1-c maddesi uyarınca **“Gümrük Kanunu'ndaki transit, gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar”** KDV'den istisna edilmiştir.

3.2.3- Serbest Bölge İçinde Mal Teslimleri

Yukarıda da ifade edildiği üzere, Katma Değer Vergisi Kanununun 16/1-c maddesi bağlamında Gümrük Kanunu'ndaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların teslimi KDV'den istisna tutulmuştur. Dolayısıyla serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin bölge içerisinde yapmış oldukları mal teslimlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu görülmektedir. Ancak bu istisna kısmi istisna niteliğinde olduğundan, söz konusu teslimler nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirim ve iadesi söz konusu olmamaktadır⁷. Ancak serbest bölgelerde yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergiler, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır⁸.

3.3- Hizmet Teslimleri

3.3.1- Serbest Bölgeye Hizmet Teslimleri

Katma Değer Vergisi Kanunumuz, mükelleflerin hizmet ihracına ilişkin istisnadan yararlan-

⁴ Güllü Coşkun, “Serbest Bölgelerde KDV Uygulaması”, **E-Yaklaşım**, Aralık 2006, Sayı:41.

⁵ Erkan Gürboğa, “Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi” **Mali Çözüm**, Nisan Mayıs Haziran 2005, sayı:71 s.38.

⁶ Orhan Pala, “Serbest Bölgelerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu (II)” **Vergi Dünyası**, Sayı.334, Haziran 2009, s.128.

⁷ Pala, age., s.128.

⁸ Beytullah Yurttutan, “Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması”, **Vergi Sorunları**, Haziran 2004, Sayı: 189, s. 96

bilmeleri için, hizmetin yurt dışındaki müşteriye yönelik yapılması, hizmetten yurt dışında yararlanılması, teslimin yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılması ve teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye gitmesi ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antrepasına konulması şeklinde bir takım şartlar getirmiştir. Daha önce de ifade edildiği üzere, serbest bölgeler; gümrük hattı dışında ancak siyasi sınırlar içinde kalan bölgelerdir. Bu nedenle söz konusu kanunun istisnaya ilişkin öngördüğü şartların gerçekleşmemesi nedeniyle serbest bölgelere yapılan hizmet ifalarında istisna geçerli olmamakta ve yapılan işlemler KDV'ye tabi olmaktadır. Nitekim İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.12.2005 tarih ve 8515 sayılı Özelgesi'nde de ***"Türkiye'den Serbest Bölgeye yapılan hizmet ifalarında Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesi gereği serbest bölgelerin yurt dışı olarak değerlendirilemeyeceğinden hizmet ihracı kapsamında KDV'den istisna olması mümkün bulunmamaktadır."*** denildiği görülmektedir. Öte yandan Türkiye'den serbest bölgelere yapılan hizmet ifalarının katma değer vergisinden istisna olduğuna ilişkin Kanunumuzda herhangi bir hükmün bulunmadığı da gözden kaçmamalıdır. Netice itibarıyla Türkiye'den serbest bölgelere yapılacak hizmet ifaları KDV'ye tabi olup, bu işlemlere yönelik düzenlenecek vesikalarda KDV'nin hesaplanması ve gösterilmesi son derece önemlidir.

3.3.2- Serbest Bölgeden Hizmet İfaları

KDV Kanunun 1. maddesine göre, her türlü mal ve hizmet ithali, katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Bu bağlamda serbest bölge-

lerden Türkiye'ye yapılan mal teslimlerinde olduğu gibi hizmet ifaları da **ithalat** sayıldığından yapılan işlem KDV'ye tabi olacaktır.

3.3.3- Serbest Bölge İçinde Hizmet İfaları

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-ı maddesi hükmü uyarınca serbest bölgelerde verilen hizmetler KDV'den istisna tutulmuştur. Bu madde gereğince eğer hizmet, serbest bölge sınırları içerisinde ifa ediliyorsa, verilen hizmet KDV Kanununun 17/4-ı maddesi kapsamında KDV'den istisna olacaktır.

Söz konusu istisna Katma Değer Vergisi Kanununa göre kısmi istisna kapsamında olduğundan, serbest bölge içinde verilen hizmetler nedeniyle KDV tahsil etmeyenlerin, bu teslimler nedeniyle yüklendikleri KDV, diğer vergiye tabi işlemleri nedeniyle hesaplanan KDV'den indirilemeyecek ve iadeye konu edilemeyecektir. İndirim ve iade konusu yapılamayan yüklenilen KDV ise, daha önce yapılan açıklamalarımızdan da hatırlanacağı üzere, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmektedir.

4- SONUÇ

Çalışmamızda serbest bölgelerin Vergi Usul Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu yönünden durumu analiz edilmiştir.

Yapılan değerlendirmeler neticesinde, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin şekle ve usule ilişkin yükümlülüklerini yerine getirirken 213 sayılı Vergi Usul Kanununu dikkate almaları gerekmektedir. Bunun dışında serbest bölgelere yapılan mal teslimleri, yürürlükteki kanun, tebliğ ve diğer mevzuat hükümlerine uygun olarak gerçekleştirildiği takdirde, ihracat istisnası hükümleri kapsamında işlem görmekte ve katma değer vergisine tabi olmamaktadır. Diğer yandan, serbest bölgeler yurtdışı olarak sayılamaya-

cağından, serbest bölgeye Türkiye’den yapılan hizmet ifalarına ihracat istisnası kapsamında işlem yapılması ve söz konusu hizmetlerin katma değer vergisi uygulaması dışında tutulması mümkün değildir.

KAYNAKÇA

- Coşkun, Güllü, “Serbest Bölgelerde KDV Uygulaması”, **E-Yaklaşım**, Aralık 2006, Sayı:41.
- Ebiri,Kevser Altay, “Türkiye’deki Serbest Bölgelerin Ekonomiye Etkileri ve Vergisel Boyutu (1)”, **Vergi Raporu**, Sayı:47 Haziran-Temmuz 2000, 45-51.
- Gürboğa, Erkan,“Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi” **Mali Çözüm**, Nisan Mayıs Haziran 2005,sayı:71, 38-42.
- Pala,Orhan,“Serbest Bölgelerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu (I)” **Vergi Dünyası**, Sayı.331,Mart 2009, 127-134.
- Pala, Orhan,“Serbest Bölgelerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu” **Vergi Dünyası**, Sayı.331,Mart 2009, 74-84.
- Toroslu, M.Vefa,“Serbest Bölgelerde Mal Teslimlerinde KDV Uygulaması” **E-Yaklaşım**, Aralık 2008,sayı:192.
- Yurttutan, Beytullah, “Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması”, **Vergi Sorunları**, Haziran 2004, Sayı: 189, 95-100.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu
- 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- 5838 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- www.dtm.gov.tr
- www.gib.gov.tr