

DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 27.03.2017
Duyuru No : 2017/045
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ -
Nisan 2017 - Sayı No: 292

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

mehmet.mac@bdo.com.tr

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

SERBEST BÖLGE ÇIKIŞLI VEYA VARİŞLİ VE İHRAÇ AMAÇLI MAL TAŞIMA HİZMETLERİ İÇİN KISMI KDV İSTİSNASI GETİRİLMİŞTİR

Özet:

Serbest bölge varışlı veya serbest bölge çıkışlı taşımaların KDV karşısındaki durumu öteden beri tartışma konusu olmuştur.

6761 Sayılı Kanun'un 5 inci maddesi ile KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesine eklenen, **"serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri"** hükmü ile serbest bölge varışlı veya çıkışlı mal nakliye hizmetleri, **"İHRAÇ AMAÇLI"** olmak şartıyla KDV'den istisna edilmiştir.

KDV Kanunu'nun 17 inci maddesi kısmi istisnaların yer aldığı bir madde olduğundan, bu yeni istisna kapsamında yapılan mal nakliye hizmetleri ile ilgili olarak yüklenen KDV'ler indirilemez, nakliye maliyetine dahil edilir.

Bu istisnanın hangi taşımalar için geçerli olacağı ve özellikle ihracat ile ilgililik şartının hangi hallerde sağlanmış sayılacağı konusunda tebliğ beklentisi doğmuş olup 11 no.lu KDV Tebliği'nin 8 inci maddesinde bu yeni istisnaya ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2016 yılında 7,6 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 150'den fazla ülkede bulunan 1.401 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 67.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Serbest bölge varışlı veya çıkışlı taşımalara ilişkin geçmişteki görüşlerimizi Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi'nin Temmuz 2005 Sayısında yayınlanan **"ÇIKIŞ VEYA VARİŞ YERİ SERBEST BÖLGE OLAN TAŞIMALARDA KDV"** başlıklı yazımızda açıklamıştık.

Konu hakkındaki güncel görüşlerimiz ise KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesine hüküm eklenmek suretiyle getirilen yeni istisnayı ve buna ilişkin tebliğ hükümlerini de içerecek şekilde aşağıda özetlenmiştir.

Anahtar Kelimeler:

Serbest bölgelere mal taşıma, Serbest bölgelerden mal taşıma, İhraç amaçlı taşıma işleri, Serbest bölgeler arası taşıma, Türkiye'den serbest bölgeye mal nakliyesi, KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesi, Serbest bölgelere yönelik KDV istisnaları.

1. KDV KANUNU' nun 17/4-ı MADDESİNE EKLENEN YENİ İSTİSNA HÜKMÜNÜN KAPSAMI VE ÖZELLİKLERİ:

1.1. Bu Yeni İstisnaya İlişkin Tebliğ Düzenlemesi:

KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesine eklenerek 24.11.2016 tarihinde yürürlüğe giren istisna hükmüne ilişkin olarak 11 No.lu KDV Tebliği'nin 8 inci maddesi ile yapılan açıklamalar şöyledir:

MADDE 8 - Aynı Tebliğin (II/F- 4.9.) bölümü başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"4.9. Serbest Bölgelerde Verilen Hizmetler ile Bu Bölgelere İlişkin Yük Taşıma İşleri

3065 sayılı Kanunun (17/4-ı) 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.

Örnek 1: 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.

Örnek 2: 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."

1.2. Serbest Bölge Varışlı ve İhraç Amaçlı Mal Nakliye Hizmetleri:

1.2.1. Serbest Bölgeye İhraç Edilecek Olan Malların Bu Bölgeye Götürülmesi:

Eskiden bir iç taşımanın serbest bölge varışlı veya çıkışlı olması, taşınan mal ihraç malı olsa bile KDV istisnası uygulanması için sebep olarak kabul edilmiyordu. (NOT: KDV Kanunu'nun 11/1-A maddesine göre ihracat teslimlerine ilişkin hizmetler KDV'den istisna edilmiş olmakla beraber, Maliye İdaresi bu istisnayı uygulatmamaktadır.)

KDV Kanunu'nun 17/4 - ı maddesine eklenen serbest bölge varışlı veya çıkışlı mal taşıma hizmetlerinin ihraç amaçlı olması şartıyla KDV'den istisna edilmesi nedeniyle, milli malların serbest bölgeye, ihraç edilmek üzere götürülmesi hizmeti, KDV istisnası kapsamına girmiştir.

Bilindiği üzere, milli malların serbest bölgeye girmesi ihracat hükmündedir.

Türkiye'deki milli malların serbest bölgeye ihracı amacıyla serbest bölge varışlı olarak taşınmasında KDV Kanunu'nu 17/4 - ı maddesi uyarınca KDV'siz nakliye faturası düzenlenmesi gerekir.

11 No.lu Tebliğde yurtiçinden serbest bölgeye istisna kapsamında **taşınan malın, serbest bölgede mamul üretiminde kullanılacak mal olması gerektiği** şeklinde bir ifadeye yer verilmiştir.

Halbuki istisna için Kanun'da aranan ikinci şart **"ihraç amaçlı"** olma şartıdır.

Kanun'da üretimde kullanılacak olma şeklinde bir şart mevcut değildir.

Bizim anlayışımıza göre serbest bölgeye teslim edilmek üzere taşınan mal, ister serbest bölgede işlenecek olan ham madde, isterse herhangi bir ticari mal veya ihtiyaç maddesi olsun KDV istisnası uygulanmalıdır. Yeter ki bu mal,

gümrük beyannamesi ile veya serbest bölge işlem formu ile serbest bölgeye girecek (ihraç edilecek) olsun.

Malı Türkiye’den serbest bölgeye ihraç eden mükellefin serbest bölgede imalatıta kullanma amacını taşımayan mal sevkiyatlarında nakliye bedeli dahil fiyat tayin etmesi nakliyeyi üstlenip, nakliye faturasındaki KDV’yi indirerek hem kendini, hem serbest bölgedeki alıcıyı nakliye KDV’si yükünden kurtarması mümkündür.

1.2.2. Serbest Bölge Firmasının Yurtdışından Getirttiği Malların Limandan Serbest Bölgeye Taşınması:

Serbest bölgedeki bir firma tarafından yurtdışından getirtilip limana indirilmiş olan malın başka bir nakliyecisi tarafından serbest bölgeye götürülmesi hizmetinde KDV istisnası uygulanıp uygulanmayacağı konusunda Tebliğde belirtilen ifade, yurtiçinden serbest bölgeye yapılan bir taşımanın istisna kapsamında olabilmesi için, taşınan malın serbest bölgede üretilecek malın imalatında kullanılacak mal olması gerektiği yönündedir. Halbuki Kanun’da aranan şart, üretimde kullanılacak olmak değil ihracat ile ilgili olmaktadır.

Bizim anlayışımıza göre, bu nitelikteki taşımalar yeni istisnanın kapsamına girmese bile KDV Kanunu’nun 17/4-ı maddesindeki **“Serbest bölgelerde verilen hizmetler”** hükmü uyarınca KDV’den istisna edilmesi gerekir. Çünkü, Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinin ¹ 34 üncü maddesinde;

“Serbest Bölge adresli veya çıkışlı olup, deniz yoluyla gelen veya giden eşyanın, Bölgenin denize rıhtımı olmaması veya limanı olmasına rağmen yakın bir limandan getirilmesi veya götürülmesi durumunda Bölge ile olan bağlantısı, Serbest Bölge Gümrük Müdürlüğüne tescilli ve Bölge Müdürlüğüne tanzim ve tescili “Serbest Bölge İşlem Formu” na istinaden ve “Transit Beyannamesi” düzenlenmesine gerek kalmadan, Gümrük İdaresince görevlendirilecek memurun refakatinde gemiden doğrudan Bölgeye alınmasıyla veya Bölgeden gemiye götürülmesiyle sağlanır. Geminin bulunduğu yer ile Bölge arasındaki koridor, Serbest Bölge olarak addedilir.”

ifadesine yer verilmiştir.

Serbest bölgelerde verilen hizmetler KDV’den istisna olduğuna ve Yönetmelikte belirtilen taşıma koridoru, serbest bölge addedildiğine göre, bu koridor üzerindeki taşıma hizmetinin “Serbest bölgelerde verilen hizmetler” kapsamında KDV’den istisna edilmesi gerekir.

¹ 10/3/1993 tarihli ve 21520 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

Ne var ki Maliye İdaresi, bu Yönetmelik hükmünü yok sayan özelgeler vermektedir.

Örnek olarak bir özelgede²;

“.... bir serbest bölge ile liman sahası arasındaki koridor serbest belge olarak değerlendirilmemektedir.”

denilmek suretiyle söz konusu Yönetmelik hükmünün tam aksi yönde görüş ifade edilmiştir.

1.3. Serbest Bölge Çıkışlı ve İhraç Amaçlı Mal Nakliye Hizmetleri:

Serbest bölgeden çıkan ve Türkiye içinde bir noktaya taşınacak olan mal serbest bölgeden ithal edilmiş bir mal ise, çıkış yeri serbest bölge olmakla beraber taşımanın ihraç amaçlı olmaması nedeniyle KDV istisnası uygulanamaz.

Ancak serbest bölgeden çıkan mal yurtdışına gönderilmek üzere limana veya gümrük kapısına götürülüyorsa, bu taşıma için KDV istisnası uygulanması gerekmektedir. Her ne kadar serbest bölgede bulunan bir malın yurtdışına gönderilmesi işlemi, bu malın milli mal olmaması nedeniyle ihraç sayılmıyor ise de, istisnanın konuluş amacı ve malın yurtdışına götürülmek üzere taşınmakta olduğu dikkate alındığında, bu taşıma için de istisna uygulanması isabetli olmaktadır.

Nitekim 11 No.lu KDV Tebliği'nde “....., serbest bölgeden bir limana veya bir gümrük çıkış kapısına ihraç malının taşınması işi KDV'den istisnadır.” hükmüne yer verilmiş olup, Türkiye dışına gönderilmek üzere serbest bölgeden çıkan mala ait liman veya gümrük kapısı varışlı iç taşıma hizmetleri, ihraç amaçlı olduğu kabul edilerek istisna kapsamında yorumlanmıştır.

1.4. Bir Serbest Bölgeden Diğer Serbest Bölgeye Mal Taşınması:

Tebliğde yer alan,

“Serbest bölgede üretilecek mamulün üretiminde kullanılacak malların yurtiçinden serbest bölgeye, serbest bölgeden bir başka serbest bölgeye taşınması da istisna kapsamında değerlendirilecektir.”

ifadesi bir serbest bölgeden diğer serbest bölgeye yapılacak nakliye hizmetinin KDV istisnalı olabilmesi için, taşınan malın gittiği serbest bölgede **“ÜRETİMDE KULLANILACAK OLMASI”** şartına bağlandığını göstermektedir. Halbuki Kanunda böyle bir taşımanın KDV istisnalı olabilmesi için taşınan malın üretimde kullanılacak olan mal değil ihraç amaçlı mal olması şart koşulmaktadır.

² Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 03.06.2016 ve 10555 Sayılı özelge.

Bizim anlayışımıza göre bir malın bir serbest bölgeden diğer serbest bölgeye taşınması, malın vasfına bakılmaksızın KDV'den istisna edilmelidir. Bu görüşümüzün iki nedeni vardır. Serbest bölgeler arasında taşınan malın ihraç amaçlı olmadığı çoğu halde ileri sürülemez. Kaldı ki, kanun koyucunun sağlamak istediği genel ortam serbest bölge firmalarının KDV uygulamaları ile ilişiksiz olmasıdır. Serbest bölgeler arasında yapılan taşımada KDV aranması, serbest bölge firmasının bu bölgedeki faaliyeti ile ilgili indiremeyeceği KDV yüklenmesi anlamına gelir ve böyle bir sonuç kanun koyucunun amacına aykırıdır.

Kaldı ki, KDV mükellefi olan taşımacının, naklettiği malın imalatıta kullanılıp kullanılmayacağını bilmesi çoğu zaman mümkün değildir.

Bu konuda serbest bölgedeki alıcının taşımaya konu malı imalatıta kullanıp kullanmayacağı yönündeki ifadesine dayanarak hareket etmek vergi tekniğine aykırı olduğu gibi, nakliyeciyi KDV tarhiyat riskine maruz bırakabilecek bir uygulamadır. Bu nedenle istisnai nakledilen malın imalatıta kullanılması şartına bağlamak istisna hükmünün lafzına aykırı olmasının yanında vergileme tekniğine ve ispat hukukuna da uymamaktadır.

1.5. Fason İşlem Amacıyla Serbest Bölge Varışlı veya Çıkışlı Mal Taşınması Hizmetlerinin KDV İstisnası Karşısındaki Durumu:

11 No.lu Tebliğde serbest bölge ve Türkiye'nin diğer yerleri arasında fason işlem görmesi amacıyla mal nakledilmesi durumu ele alınmamıştır.

Bizim bu konudaki görüşlerimiz şöyle özetlenebilir:

1.5.1. Serbest Bölgedeki Malın Türkiye'de Fason İşlem Görmesi Nedeniyle Götürülüp Getirilmesi:

Her ne kadar Tebliğde serbest bölgeden yurtiçine yapılacak taşıma işleminin KDV'ye tabi olacağı belirtilmiş ise de burada kastedilen taşıma, serbest bölgeden Türkiye'ye ithal edilen malların taşınmasıdır.

Türkiye'de fason işlem görmek amacıyla serbest bölgede bulunan malın götürülüp getirilmesi KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesi uyarınca KDV'den istisna edilmelidir.

Nitekim, serbest bölge firmalarının Türkiye'de yaptırdıkları fason işlem nedeniyle KDV yüklenmelerini önlemek amacıyla, "**serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler**" KDV Kanunu'nun 11/a maddesine hüküm konulmak suretiyle KDV'den istisna edilmiştir. Böyle bir durumda fason malın nakliyesinin KDV'li olacağı şeklinde yorum yapılması isabetli değildir.

Kaldı ki, Türkiye'deki fasoncunun fason hizmetinin bedelini, işlenecek malın götürülüp getirilmesi hizmetini de kapsayacak şekilde belirlemesi, KDV'li şekilde kesilen nakliye faturalarındaki KDV'leri indirip, nakliye faktörünü de

içeren fason hizmet bedelini KDV Kanunu'nun 11/a maddesi uyarınca KDV'siz olarak düzenlemesi mümkündür.

Fason olarak işlenecek malın serbest bölgeden fasoncuya götürülüp getirilmesi iki ayrı taşımadır. Bu iki taşıma aynı nakliyeciden yapılmış olsa dahi ring mantığı yürütülüp tek taşıma olarak nitelendirilemez.

Maliye İdaresi'nin olumsuz yorum yaptığı varsayımına göre,

- Serbest bölgeden fasoncuya gidişin KDV'li olması gerektiği görüşü ortaya çıkacaktır.
- Fasoncudan serbest bölgeye götürülen mal, serbest bölgede imal edilecek olan ürünün üretiminde kullanılmayacaksa, Tebliğe göre bu taşımanın da KDV'li olması gerekecektir.

Bu durumda, Türkiye'de fason iş yaptıran serbest bölge firmalarına tavsiyemiz, fason için gidiş geliş nakliyesinin fasoncu tarafından üstlenilmesini ve fasoncunun bu nakliyeleri de kapsayacak şekilde KDV'siz fason hizmet bedeli belirlemesini sağlamalarıdır. Böylelikle Türkiye'de fason iş yaptıran serbest bölge firması, nakliye nedeniyle KDV yüklenmekten kurtulmuş olacaktır.

Önerdiğimiz bu yöntem KDV Kanunu' da kabul görmektedir. Çünkü KDV Kanunu'nun 24/a maddesinde;

“Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri”

matraha dahil unsur olarak kabul edilmiştir. Bu madde ile satıcının, alıcının gösterdiği yerde teslim şartlı olarak yaptığı satışta, nakliye faktörünü de içeren mal bedeli üzerinden KDV hesaplanacağı ifade edilmektedir.

Uygulamada buna paralel olarak, hizmet şeklindeki işlemler bakımından, hizmeti yapacak olanın, hizmete konu nesneyi müşterinin yerinden alıp, işledikten sonra geri götürme faktörünü içerecek şekilde fiyatlandırma yapılması kabul görmektedir.

Örnek vermek gerekirse KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/C-2.1.3.2.10.2. No.lu bölümünde, havlu, çarşaf, elbise, çamaşır gibi eşyaların temizlettirilmesi veya yıkattırılması hizmetlerinin KDV tevkifatı kapsamında olduğu belirtilmektedir. Bir otelin havlu, çarşaf gibi eşyalarının temizliğini üstlenen firma, o eşyaların otelden alınmasını, temizlikten sonra otele geri götürülmesini üstlenmiş olduğunda, temizlik bedelini bu nakliyeler dahil olarak belirlemesi ve otelin nakliyeyi de içeren temizlik bedeli üzerinden tevkifat yapması gerekir.

Fasoncu firma, nakliyeler kendisine ait olmak üzere fason hizmet bedeli belirlediğinde nakliye faturalarını kendi adına alıp KDV'leri indirecek, indirim ile giderememe halinde iade alabilecektir.

1.5.2. Türkiye'deki Malın Fason İşlem Görmesi İçin Serbest Bölgeye Götürülüp Getirilmesi:

Fasoncunun serbest bölgede, fason iş yaptıracak olanın serbest bölge dışında bulunması durumunda malın geçici ihraç yoluyla serbest bölgeye gitmesi için yaptırılan nakliyenin KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesi kapsamında sayılmayacağı açıktır.

Serbest bölgede fason işlem görmüş malın geri getirilmesi için yapılan nakliyenin ise KDV'li olması gerektiği de kesindir.

Bu durumda serbest bölgedeki fasoncuyu, nakliye KDV'sine maruz bırakmamak açısından, nakliyenin fason iş yaptıran tarafından üstlenilmesini sağlamak uygun olacaktır.

1.6. Serbest Bölge Çıkışlı veya Varışlı Taşıma Üstlenen Nakliyecilerin Dikkat Etmesi Gereken Hususlar:

Nakliyecilerin serbest bölge çıkışlı veya varışlı nakliye yaparken dikkat edecekleri iki önemli husus vardır:

1.6.1. Serbest Bölge Varışlı veya Çıkışlı Olan Taşıma Üstlenen Nakliyecisi, Bu Taşımanın KDV İstisnası Kapsamında Olup Olmadığını İrdelemeli, Taşımanın KDV'li veya KDV İstisnalı Olmasının Dayanağını Teşkil Eden Bilgi ve Belgeleri Gerektiğinde Sunabilmelidir:

Serbest bölge çıkışlı veya varışlı olarak nakliye üstlenen taşıyıcı firmalar, yaptıkları taşımanın istisna kapsamına girip girmediğini irdelemek zorundadırlar. Çünkü istisna kapsamına girmediği halde nakliye için istisna uyguladıkları takdirde bu nakliyede hesaplamadıkları KDV tutarını, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte ödemek zorunda kalabilirler.

Buna mukabil istisna kapsamına girmesine rağmen KDV'li fatura keserlerse, bu KDV taşıtan tarafından indirilemez. Dolayısıyla taşımayı yaptıran, KDV'li faturayı reddederek, yerine KDV istisnalı fatura düzenlenmesini talep edebilir.

Bu nedenle nakliyeciler, serbest bölge varışlı veya çıkışlı olarak yaptıkları taşımaların 17/4-ı maddesi uyarınca KDV istisnasına girip girmediği hususunu irdelemeleri gerekir.

Nakliyeciler bu irdelemede vardıkları sonuç ne olursa olsun, taşımanın niçin KDV'li veya niçin KDV istisnalı olduğuna dayanak teşkil eden bilgi ve belgeleri gerektiğinde sunabilmelidirler.

11 No.lu Tebliğ ile yapılan açıklamalar bu konuda bazı açılardan tereddüt yaratmış olduğu için, bu irdelemede net sonuca varılması bazı hallerde mümkün olamayacak ve özelge istenmesi gerekebilecektir.

1.6.2. Taşıma İstisna Kapsamında Yapılacaksa Nakliyecisi Bu Taşımaya Ait Olarak KDV İndirimi Yapamayacağını Dikkate Alarak Taşıma Bedelini Tayin Etmelidir.

KDV Kanunu'nun 17 inci maddesi, özel bir belirleme olmadığı sürece, indirim hakkı verilmeyen istisnaların (kısmi istisnaların) yer aldığı bir maddedir.

İhraç amaçlı olması şartıyla, serbest bölge çıkışlı veya varışlı taşımaları KDV'den istisna eden hüküm 17 inci maddeye konulduğu için, bu hüküm kapsamında KDV'siz olarak yapılan taşımalarla ilgili yüklenilmiş KDV'lerin indirilmeyerek taşıma maliyetine dahil edilmesi gerekir.

Başka bir anlatımla taşımayı indirim hakkı vermeyen istisna kapsamında yapmak, KDV'li taşıma yapmaya nazaran daha pahalıya mal olur. Bu nedenle nakliyecisi firma, 17/4-ı maddesi kapsamında KDV istisnalı olarak yapacağı taşımanın fiyatını tayin ederken KDV maliyetini de dikkate almalıdır.

1.6.3. İndirim Yasağına Tabi KDV Meblağının Nasıl Hesaplanacağı:

KDV Kanunu'nun 33 üncü maddesinde, indirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri bir arada yapan KDV mükelleflerinin, indirim yasağına konu KDV'yi hesaplayarak bu KDV'yi indirimler arasından çıkarmaları gerektiği, bu konuda Maliye Bakanlığı'nın belirleme yetkisi bulunduğu hükmü vardır.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin konuya ilişkin III/C-4.2. no.lu bölümünde şu açıklama mevcuttur:

“4.2. Diğer Hallerde Kısmi Vergi İndirimi Uygulaması

İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükellefler, alışlarında yükledikleri vergileri, herhangi bir ayırım yapmaksızın tamamen o dönemde indirilebilir KDV hesabına intikal ettirirler. Daha sonra aynı dönemde, toplam satışlar içinde indirim hakkı tanınmayan işlemlerin oranı bulunur, bu oran, o dönemdeki toplam satışlar nedeniyle yüklenilen vergilere uygulanarak, istisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenilen vergi miktarı hesaplanır. Bu şekilde bulunan vergisiz satışlara (kısmi istisna kapsamına giren işlemlere) ait yüklenilen vergiler, KDV beyannamesinin “İlave Edilecek KDV” satırına yazılır.

İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işleri birlikte yapan mükellefler, müşterek genel giderler ile amortisman tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yükledikleri vergilerden, indirim konusu yapılacak olanlar ile indirim konusu yapılmayıp, gider hesaplarına aktarılabilecek olanları, bu bölümde belirtilen esaslara göre ayırma tabi tutacaklardır.”

Örnek vermek gerekirse, beyannamesi hazırlanmakta olan ayda nakliyecinin 100 milyon TL toplam nakliye cirosu bulunduğu, bunun 20 milyon TL'sinin KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesi kapsamında KDV'siz olarak faturaya bağlandığı, o ayda yapılan tüm nakliyeler için yüklenilen KDV'lerin de 5 milyon TL olduğu varsayılırsa, bu indirimlerin %20 'si olan 1 milyon TL KDV tutarı "*ilave edilecek KDV*" satırına yazılmak suretiyle indirimler arasından çıkarılarak, istisnalı taşıma maliyetlerine dahil edilecektir.

2. YURTDIŞINDAN SERBEST BÖLGEYE, SERBEST BÖLGEDEN YURTDIŞINA YAPILAN TAŞIMA HİZMETLERİ:

KDV Kanunu'nun 14 üncü maddesine göre;

3. Çıkış yeri Türkiye, varış yeri Türkiye dışı olan taşımalar ve

4. Çıkış yeri yurtdışı, varış yeri Türkiye olan taşımalar,

KDV'den istisna edilmiştir.

Serbest bölgeler Türk Siyasi sınırları içerisinde olduğundan, serbest bölge varışlı veya çıkışlı bir taşımanın başladığı veya sonlandığı yer Türkiye dışı ise, bu taşımalar 14 üncü madde uyarınca KDV'den müstesnadır.

Taşımayı üstlenen firma iç parkurda yapılacak taşımayı da kapsayacak şekilde, serbest bölgeden aldığı malı yurtdışına götürürse veya yurtdışından aldığı malı serbest bölgeye getirirse, KDV'siz fatura düzenlemesi gerekir.

Türkiye varışlı veya çıkışlı taşımada çıkış veya varış yeri bir liman ise, serbest bölge ile bu liman arasında yapılan taşıma iç taşıma sayılmaktadır. Bu iç taşımalar Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'ne göre KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesi uyarınca KDV'den istisna edilmelidir.

Ancak Maliye İdaresi, 1 no.lu dipnotta belirtilen Yönetmeliği yok sayarak söz konusu taşımaları "*serbest bölgelerde verilen hizmetler*" kapsamında görmemektedir.

Bu nitelikteki taşımaların yeni getirilen, "*serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri*" hükmü kapsamında istisna olup olmayacağı, yukarıdaki açıklamalarımız çerçevesinde irdelenmelidir.

3. SONUÇ:

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu 1985 yılından beri uygulanmaktadır.

Kanun koyucu, serbest bölge firmalarını, yine 1985 yılında uygulanmaya başlanan Katma Değer Vergisi'nin dışında tutma amacıyla hareket etmiştir.

Ancak çıkarılan kanun maddelerinin isabetsizliği ve Maliye İdaresi'nin katı yorumları nedeniyle, serbest bölge firmaları KDV yüklenmek zorunda kalabilmektedir.

Muhtelif yasal düzenlemelerle serbest bölge firmalarını KDV yüklenmekten kurtarmaya çalışan kanun koyucu, son olarak KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesine, ***“serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri”*** ibaresini eklemek suretiyle bu tanıma uyan nakliye hizmetlerinin KDV 'den istisna olmasını sağlamıştır.

Söz konusu yeni istisna hükmüne ilişkin 11 no.lu KDV Genel Tebliği'nin 8 inci maddesinde, bu istisna hükmüne uygun açıklamalar yanında, istisnanın lafzına ve/veya amacına uymayan ifadeler de yer almaktadır.

Bizim anlayışımıza göre serbest bölge varışlı veya çıkışlı tüm taşımalar (ihraç amaçlı şartı aranmaksızın) KDV Kanunu'nun 11 ve 14. maddelerine göre (indirim ve iade hakkı verecek şekilde), KDV'den istisna edilmeliydi.

İstisnanın 17. maddeye konularak kısmi istisna şeklinde yürürlüğe konulması, tespiti ve takibi çok güç olan ***“ihraç amaçlı”*** olma şartının ileri sürülmesi, üstelik Tebliğde bu şart hakkında çelişkili ifadeler yer verilmesi; isabetsiz olduğu kadar, nakliyeyi yapanı da yaptıranı da, sıkıntıya düşürecek nitelik arz etmektedir.

Söz konusu Kanun ve Tebliğ hükümleri ile konu hakkındaki görüşlerimiz yukarıdaki bölümlerde sunulmuştur.