

Duyuru Tarihi : 04.12.2006  
Duyuru No : DUYURU/2006-195  
Yayimlandığı Yer : MALİ ÇÖZÜM DERGİSİ / AĞUSTOS – EYLÜL - EKİM 2006 / Sayı : 77, Sayfa: 123-134

**Mehmet MAÇ**

Yeminli Mali Müşavir

mehmet.mac@bdodenet.com.tr

**SERBEST BÖLGELERE İLİŞKİN MAL VE HİZMETLERDE KDV İSTİSNASI****1. GENEL AÇIKLAMA :**

Bilindiği üzere 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu kapsamında yapılan işlemler ve elde edilen kazançlar vergisel açıdan özel hüküm ve uygulamalara konu olmaktadır.

Serbest Bölge uygulamasının etkilediği vergi türlerinden biri de katma değer vergisidir.

Münhasıran serbest bölgede faaliyet gösteren, dolayısıyla tüm işlemleri KDV'den istisna edilmiş olan (bu istisnalar indirim hakkı vermeyen istisnalar olduğundan KDV indirim hakları da bulunmayan) işletmelerin KDV açısından mükellefiyet tesis ettirmelerine gerek yoktur. (93 no.lu KDV Genel Tebliği'nin 4 no.lu bölümü)

Serbest bölgede faaliyet göstermeyen firmaların da bazı mal teslimleri veya hizmet ifaları açısından serbest bölgelere ilişkin KDV istisnalarını göz önünde tutmaları gerekmekte olup, bu istisnaların uygulama alanı ve dayanakları aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır :

**2. SERBEST BÖLGE UYGULAMASININ MAL TESLİMLERİ AÇISINDAN KDV'YE ETKİSİ:**

Bir malın fiziken serbest bölgede bulunuyor oluşu veya malın varış veya çıkış yerinin serbest bölge olması, KDV uygulaması açısından özellik göstermektedir. Bu özellikler aşağıdaki tabloda özetlenmiştir :

Mal Hareketinin Yönü	Bu Hareketin KDV Karşısındaki Durumu
Yurt dışından serbest bölgeye mal gelmesi	KDV doğurmaz. Çünkü serbest bölge TC. sınırları içinde olmakla beraber, Türkiye Gümrük Bölgesi dışında sayılmaktadır.
Serbest Bölgedeki malın yurt dışına gönderilmesi	Fiziken serbest bölgede bulunan mal, serbest bölge hükümlerinin uygulandığı maldır. Bu malın yurt dışına gönderilmesi KDV Kanunun 16/1-c maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır.
Serbest Bölgedeki malın bu bölge içinde el değiştirmesi	Fiziken serbest bölgede bulunan mal, serbest bölge hükümlerinin uygulandığı maldır. Bu malın serbest bölge içinde el değiştirmesi de KDV Kanunu'nun 16/1-c maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır.
Bir serbest bölgedeki malın başka bir serbest bölgeye, gümrük antrepoya veya geçici depolama yerine aktarılması	Bu aktarım transit beyannamesi ile yapılır. Aktarılan mal KDV Kanunu'nun 16/1-c maddesindeki rejimlere tabi olmaya devam ettiği için, aktarmada mülkiyet değişse bile, aktarma işlemi bu madde uyarınca KDV'den müstesnadır.

Transit rejime tabi olan, gümrük antreposunda veya geçici depolama yerinde bulunan malın serbest bölgeye aktarılması	Bu aktarım transit beyannamesi ile yapılır. Aktarılan mal KDV Kanunu'nun 16/1-c maddesindeki rejimlere tabi olmaya devam ettiği için, aktarmada mülkiyet değişse bile, aktarma işlemi bu madde uyarınca KDV'den müstesnadır.
Serbest Bölgedeki malın ithali (İthal işlemi gümrük beyannamesi ile yapılır.)	Serbest bölgedeki malın Türkiye içindeki serbest bölge olmayan bir yere intikali ithalat hükmündedir. Bu ithalata ilişkin KDV Gümrük İdaresine ödenir.
Serbest Bölgeye mal ihracı (Bu ihracat gümrük beyannamesi ile yapılır. İhraç bedeli 500 ABD dolarının altında ise ihraç, " <i>Serbest Bölge İşlem Formu</i> " ile belgelenebilir. İhraç bedellerinin Türkiye'ye getirilmesi ve bozdurulması konusunda kambiyo mevzuatı uygulanır.)	Türkiye içindeki serbest bölge olmayan bir yerde bulunan malın serbest bölgeye intikali ihracat hükmündedir. Gümrük beyannamesi gerektiren bu işlem KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesi uyarınca ihracat istisnasına tabidir. (KDV Kanunu Md. 12/1-b)
Serbest Bölgeye elektrik verilmesi	Elektrik verilmesi mal teslimi sayılmaktadır. (KDV Kanunu Md. 2/3) Serbest bölgeye elektrik verilmesi işlemi de Md.11/1-a uyarınca ihracat istisnasına tabidir.

### 3. SERBEST BÖLGEDE YAPILAN VEYA SERBEST BÖLGEYE YÖNELİK OLAN HİZMETLERİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU :

Serbest bölge uygulamasının mal hareketlerine ilişkin KDV'yi nasıl etkilediği yukarıdaki tabloda gösterilmiştir.

Bir hizmetin fiilen serbest bölgede icra edilmesi veya hizmetin serbest bölgeye yönelik olması da KDV açısından özellik taşıyan işlemlerdir.

Bu işlemlerin KDV karşısındaki durumu hakkındaki görüşlerimiz, aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır:

#### 3.1. Fiilen Serbest Bölgede İcra Edilen Hizmetler :

Serbest bölge hudutları içinde icra edilen hizmetler öteden beri KDV'den müstesnadır. Bu istisna daha önce KDV Kanunu'nun 16/1-c maddesinde yer almaktaydı. Söz konusu (c) bendinde değişiklik yapılarak bu bentteki "*hizmetler*" ibaresinin bent metninden çıkarılması üzerine, serbest bölgelerde icra edilen hizmetlerdeki KDV istisnasının korunmasını sağlamak amacıyla KDV Kanunu'nun 17/4-ı bendine "*Serbest bölgelerde verilen hizmetler*" ibaresi konulmuştur.

Buna göre, fiilen serbest bölge içinde icra olunan tüm hizmetler, KDV'den müstesnadır.

Hizmetin fiziken serbest bölge sınırları içinde cereyan etmiş olması istisna uygulaması için yeterli görülmektedir. Nitekim bir serbest meslek erbabının bizzat serbest bölgeye giderek orada hizmet vermesinin bu istisna kapsamında olduğuna dair mukteza verilmiştir. (İstanbul Defterdarlığı'nın, 19.04.2001 tarih ve 1536 sayılı Muktezası)

Maliye İdaresinin anlayışına göre, bu istisnanın uygulanabilmesi için, hizmetin fiilen ve fiziken serbest bölgede icra edilmesi gerekli ve yeterlidir. Mesela bir avukatın bir muhasebecinin, bir mali müşavirin, bir doktorun serbest bölgeye giderek orada verdiği

hizmetler, keza bir inşaat müteahhidinin serbest bölgede yaptığı taahhüt işi, serbest bölgede yapılan boya, badana, tamirat, vinç hizmeti gibi hizmetler KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesi uyarınca KDV'den istisna edilmektedir.

Müşteri serbest bölgede olmakla beraber hizmetin serbest bölge içinde icra edilmediği durumlarda 17/4-ı maddesi uygulanmamaktadır. Böyle bir durumda, hizmetin ihrac edilmiş sayılarak ihracat istisnasına tabi tutulup tutulmayacağı, tartışmalı bir konu olup aşağıdaki 3.2. no.lu bölümde açıklanmıştır.

İstisnanın 17/4-ı maddesine dayandırıldığı işlemlerde, bu istisna kapsamında yüklenilen KDV'lerin indirilebileceğine dair bir hüküm bulunmadığı için, hizmeti yapanın bu hizmetle ilgili KDV yüklenimlerini indirmesi yasaktır. (KDV Kanunu Md.30/a)

Bu indirimler daha önce yapılmışsa, indirim iptaline konu edilmesi gerekir. Serbest bölgede icra edilerek KDV'siz fatura ve benzeri belgeye bağlanan bir hizmet ile ilgili olup, indirilmemesi veya indirim iptaline tabi tutulması gereken KDV'nin nasıl tespit edileceği başlı başına bir sorundur. İşlem türü hizmet olduğu için bu hizmete yönelik direkt KDV yüklenimi çoğu zaman yoktur. Ancak bu hizmeti yapan firmanın veya serbest meslek erbabının ilgili ayda yüklenip indirdiği toplam KDV'nin bir kısmının bu istisna hizmet ile ilgili olduğu da açıktır. İlgili kısmın tespitinde çoğu zaman oranlama yöntemi dışında bir imkan bulunmamaktadır.

#### ÖRNEK :

Bir serbest muhasebecinin müşterilerinden biri serbest bölgede faaliyet gösteren firma olsa ve muhasebeci, mesleğini fiilen serbest bölgeye gidip orada defter tutmak suretiyle icra ediyor olsa, serbest muhasebecinin belli bir aydaki toplam hasılatı 10.000 YTL, o ayda serbest bölgede yaptığı işten sağladığı KDV'siz hasılatın toplam hasılatı oranı % 20 (2.000 YTL) ise, ilgili ayda yüklendiği ve indirdiği 600 YTL. KDV'nin (600x0,20 =) 120 YTL'lik kısmı için indirim iptali işlemi yapması istenmektedir. Bu muhasebecinin KDV beyannamesine bakıldığı zaman indirilen KDV'ye ait 33'üncü satırda 600 YTL'lik indirimin tamamı görülmekle beraber, aynı beyannamenin 30'uncu satırında 120 YTL görülecektir. Maliye İdaresinin görüşün göre bu 120 YTL, serbest muhasebecinin hizmet üretim maliyetine dahil bir gider unsuru oluşturacaktır. 2.000 YTL'lik istisna hasılat, KDV beyannamesinin 7 no.lu tablosunda 212 no.lu kod numarası ile ve KDVK Md. no olarak 17/4-ı gösterilmek suretiyle beyan olunacak ve tablonun teslim ve hizmet bedeli sütununa 2.000 YTL, yüklenilen KDV sütununa ise 120 YTL yazılacaktır.

Ancak biz, bu ve benzeri örneklerde KDV istisnasının hizmet ihracı kapsamında (KDVK Md. 11/1-a) uygulanması gerektiği görüşündeyiz. 17/4-ı maddesinin uygulama alanı, bize göre sadece serbest bölgede faaliyet gösteren firmaların ve Türkiye dışında yerleşik firmaların serbest bölgede yaptıkları hizmetlerle sınırlı olarak yorumlanmalıdır. Aksi halde bir Türk KDV mükellefinin aynı hizmeti serbest bölgeye giderek yaptığında farklı, gitmeyerek yaptığında farklı sonuçlar doğuran istisna uygulamaları ortaya çıkması şeklinde mantıksız bir durum meydana gelmektedir. Bize göre örneğimizdeki muhasebeci serbest bölge firmasının defterini ister serbest bölgeye gidip orada tutsun ister kendi bürosunda tutup, bu defteri serbest bölgeye göndersin, her iki halde de hizmet ihracı yapmış olur ve indirim hakkı zedelenmez.

### 3.2. Serbest Bölgeye Yönelik Olan Hizmetlerin Hizmet İhracı Sayılıp Sayılmayacağı Konusundaki Tartışmalar :

KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesi ile "...yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler..." KDV'den istisna edilmiştir.

Her ne kadar bu istisna hükmünün uygulanabilmesi için, hizmeti alan müşterinin Türkiye dışında olması şartı aranmakta ise de, mal ihracatında serbest bölgede faaliyet gösteren firmalar, yurt dışında bulunan firma sayıldığına göre, hizmet ihracı açısından da serbest bölgede faaliyet gösteren firmalar "... yurt dışındaki müşteriler" olarak kabul edilmelidir.

Nitekim, 39 no.lu KDV Genel Tebliğinin III'üncü bölümünde **serbest bölgelere hizmet ihrac edilmesinin ihracat istisnasına konu olacağı** açıkça hükme bağlanmıştır.

Buna göre 26 no.lu KDV Genel Tebliği'nde hizmet ihracı için aranan diğer üç şart da sağlanıyorsa, yani fatura veya benzeri belge serbest bölgede faaliyet gösteren firma adına düzenleniyorsa, hizmetten faydalanan yer serbest bölge veya yurt dışındaki bir yer ise, hizmetin bedeli Türkiye'ye döviz olarak getiriliyorsa, bu hizmet KDV'den istisna edilmelidir. (Konumuzun dışında olmakla beraber HİZMET İHRACI İSTİSNASI İÇİN DÖVİZ GETİRME ŞARTI KOŞULMASININ BİZE GÖRE YASAYA AYKIRI OLDUĞUNU burada tekrarlamakta yarar görüyoruz. Kambiyo mevzuatına göre Türkiye'ye getirilmesi mecburi olmayan bir dövizin Türkiye'ye getirilmediği şeklindeki yasada yer almayan bir gerekçe ile istisna hükmünün uygulanmaması, yasaya aykırılıktır.)

Ne var ki Maliye İdaresi, 39 no.lu KDV Genel Tebliğindeki Serbest bölgelere hizmet ihracı olabileceği yolundaki hükmü yürürlükte tutmasına rağmen Tebliğin tam aksine, **SERBEST BÖLGELERE HİZMET İHRACI OLMAYACAĞI YÖNÜNDE MUKTEZALAR VERMEKTEDİR.**

Sayın Abdullah TOLU'nun Yaklaşım Dergisi Haziran 2004 sayısında yayımlanan yazısında, serbest bölge hizmet ihracı yapılıp yapılamayacağı konusundaki görüşleri, bu görüşlerin dayanaklarını detaylı olarak açıklamış ve kendi görüşünün, **serbest bölgeye yapılan hizmet ihracı istisnasının uygulanabileceği** yönünde olduğunu belirtmiştir. (Aşağıdaki tartışmalar Sayın Nurettin KÖSE'nin aynı derginin Şubat 2005 sayısında yayımlanan yazısında dile getirilmiştir.)

Yazının ilgili bölümü şöyledir :

#### **"B- TÜRKİYE'DEN SERBEST BÖLGEYE YAPILAN HİZMETLERDE KDV İHRACAT İSTİSNASININ UYGULANIP UYGULANMAYACAĞI VE KİŞİSEL GÖRÜŞÜMÜZ**

##### **1- Ortaya Çıkan Görüşler**

*KDV Kanunu'nun 12/1, 16/1-c ve 17/4-ı maddelerinde 4842 ve 5035 sayılı Kanunlarla yapılan değişiklikler, Türkiye'den serbest bölgelere yapılan hizmetlerin KDV karşısındaki durumu ile ilgili iki farklı görüşün oluşmasına neden olmuştur.*

##### **a) Birinci Görüş: Türkiye'den Serbest Bölgelere Yapılan Hizmetlerin KDV'ye Tabi Olduğu**

*Bu görüş sahiplerine göre, KDV Kanunu'nun 12. maddesinde 4842 sayılı Kanunla sadece serbest bölgelere yapılan mal teslimleri ile ilgili değişiklik yapılarak, bu bölgelere yapılan hizmetlerle ilgili benzer bir düzenlemenin yapılmaması, ayrıca serbest bölgelerde yapılan hizmetlere ilişkin istisnanın 5035 sayılı Kanunla KDV Kanunu'nun "ithalat istisnası" başlıklı 16. maddesi kapsamından çıkarılarak 17/4-ı maddesinde yeniden düzenlenmesi, Türkiye'den serbest bölgelere yapılan hizmetlerin KDV'ye tabi olması sonucunu doğurmuştur. Nitekim, aynı durum Türkiye'den serbest bölgelere yapılan taşımacılık için de geçerli olup, bu taşımacılık hizmetleri KDV'ye tabi bulunmaktadır.*

**b) İkinci Görüş: Türkiye'den Serbest Bölgelere Yapılan Hizmetlerin Hizmet İhracatı Kapsamında KDV'den İstisna Olduğu**

Bu görüşe göre, KDV Kanunu'nun yukarıda belirtilen maddelerinde 4842 ve 5035 sayılı Kanunlarla yapılan değişiklikler Türkiye'den serbest bölgelere yapılan hizmetlere KDV ihracat istisnası hükmünün uygulanmasına engel oluşturmamakta, gümrük bölgesi dışında bulunan bu bölgelerdeki alıcıların önceden olduğu gibi yurt dışındaki müşteri olarak kabul edilerek bunlara Türkiye'den yapılan hizmetlerin hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisna tutulmasında kanunen bir sakınca bulunmamaktadır. Sözü edilen Kanunlarla yapılan değişiklikler tamamen teknik nitelikte olup, mevcut ve süregelen istisna uygulamasını değiştirmemiştir.

**2- Kişisel Görüşümüz**

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun **"Muafiyet ve Teşvikler"** başlıklı 6. maddesinin 5084 sayılı Kanunla değişmeden önceki şeklinde, gümrük hattı dışında sayılan bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükelleflerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı hükme bağlanmıştı. Ancak, anılan hüküm 5084 sayılı Kanunla 06.02.2004 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilmiş, bu bölgelerin gümrük bölgesi dışında olduğu ve bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı hükme bağlanmış, ancak bu bölgelerde vergi, resim, harç mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağına ilişkin ibare madde metninden çıkartılmıştır. Bu değişiklik sonucunda 06.02.2004 tarihinden itibaren serbest bölgelerde vergi mevzuatı uygulanabilir hale gelmiştir.

39 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin III. bölümünde, serbest bölgelere yapılan mal teslimleri ve hizmet ifalarının yürürlükteki mevzuata göre belirlenen usul ve esaslara uygun olarak gerçekleştirilmesi halinde ihracat istisnası hükümleri çerçevesinde işlem göreceği açıklanmış, uygulama bu doğrultuda yönlendirilmiştir. Ancak, uygulamada serbest bölgelerin Türkiye içerisinde bulunduğu bu bölgelere yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarının KDV ihracat istisnasından yararlandırılmaması gerektiği konusundaki görüşler her zaman varolmuştur.

**4842 sayılı Kanunla** bu bölgelere yapılan mal teslimlerinin KDV ihracat istisnasından yararlandırılmasına ilişkin olarak KDV Kanunu'nun 12/1. maddesinde **yapılan düzenleme, bize göre tamamen teknik nitelikte olup, konuya yasal anlamda açıklık kazandırılması amacına yöneliktir. Bu düzenleme ile, bu bölgelere yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları arasında farklı KDV uygulaması yapılması ve malların KDV ihracat istisnasından yararlandırılırken, hizmetlerin KDV'ye tabi tutulması gibi bir hususun amaçlanması söz konusu değildir.** Ayrıca, bu bölgelerde verilen hizmetlerin **"ithalat istisnası"** başlıklı 16/1-c maddesi kapsamından çıkarılmasının nedeni ise tamamen teknik içerikli olup, Gümrük Kanunu'nda sadece eşyaya ilişkin hükümler bulunması nedeniyle hizmetlerin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunların giderilmesine yöneliktir.

KDV ihracat istisnası uygulamasında, mal ve hizmetlerin esas itibarıyla gümrük bölgesi dışına çıkarılması esastır. Bu husus özellikle Kanun'un 12/1. maddesinde mal ihracatları için belirgin bir şekilde düzenlenmiştir. **Gümrük bölgesi dışına çıkarılan mal ve hizmetlerin genel olarak vergiden arındırılması esas olup, bu husus aynı zamanda uluslararası ticarete konu olan malların vergilendirilmesinde geçerli olan destinasyon ilkesinin de bir gereğidir. Serbest bölgeler Türkiye'nin siyasi sınırları içerisinde bulunmakla beraber, gümrük bölgesinin dışındadır.**

*Ancak, bu bölgelere yapılan mal teslimleri bakımından ihracat istisnasının uygulanacağı 4842 sayılı Kanunla KDV Kanunu'nun 12/1. maddesinde yapılan değişiklik ile daha belirgin bir hale getirilirken, bu bölgelere yapılan hizmetlerle ilgili olarak anılan Kanun'un 12. maddesinin 2. bendinde benzer bir düzenleme yapılmaması belirtilen sorunu gündeme getirmiştir. Kişisel görüşümüze göre, Türkiye'den serbest bölgelere yapılan hizmet ifalarına, Kanunun 12/2. maddesinde ve 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde belirtilen şartların gerçekleşmesi koşuluyla KDV hizmet ihracatı istisnasının uygulanması gerekir. Kaldı ki, 4842 sayılı Kanunla sözü edilen 12/1. maddede düzenleme yapılmadan önceki uygulamada da, Kanun hükmü bu şekilde değerlendirilmiş, bu bölgelere yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları aranılan koşullara uyulması hususuyla KDV ihracat istisnasından yararlandırılmıştır. Bu konuda ortaya çıkan tereddütlerin giderilmesi bakımından Maliye Bakanlığı'nın KDV Kanunu'nun 12. maddesinin 2. bendinde yer alan yurt dışındaki müşteri tabirine serbest bölgede faaliyet gösteren kişi ve firmaların da girdiği hususunda yasal bir düzenleme yapmasının uygun olacağını düşünüyoruz."*

Sayın TOLU'nun yukarıdaki görüşlerine aynen katılıyoruz. Ancak hizmet ihracı için 26 nolu KDV Genel Tebliği ile aranan 4 şarttan biri olan döviz getirme şartını yasaya aykırı bulunduğumuzu tekrar belirtmek isteriz.

### **3.3. Serbest Bölgelere Yönelik Hizmetlerle İlgili Bir Muktezanın Metni ve Bu Mukteza Hakkındaki Görüşlerimiz :**

**"T.C.  
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI  
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI  
(Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü)**

**TARİH:** 09/11/2005

**SAYI :** KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.16/1-c.7829

**KONU : Serbest bölgede merkezi veya şubesi  
bulunan şirketlere verilen danışmanlık  
hizmetlerinin KDV'ne tabi olup olmadığı**

..... **ŞTİ.**

*İlgi dilekçenizde, merkezi Türkiye'de bulunan şirketlerin serbest bölgedeki şubesine veya merkezi serbest bölgede bulunan şirketlere verilen danışmanlık hizmetinin katma değer vergisine tabi olup olmadığı hususunda görüş talep edilmektedir.*

*3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1.maddesinde Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin vergiye tabi olduğu; 11/1-a maddesinde ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri vergiden istisna edilmiştir.*

*Kanunun 12/2. maddesi uyarınca da bir hizmetin yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için,*

- *Hizmetler yurtdışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.*
- *Hizmetten yurtdışında faydalanılmalıdır.*

*Hizmet ihracı ile ilgili açıklamalar 17, 26 ve 30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde yapılmıştır.*

*Diğer taraftan, 5228 sayılı Kanunun 15. maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17.'nci maddesinin 4 numaralı fıkranın (ı) bendi değiştirilmiş olup, serbest bölgelerde verilen hizmetler katma değer vergisinden istisna tutulmuştur.*

*Benzer konuda Bakanlık Makamı'ndan alınan 18.01.2005 tarihli ve 2618 sayılı yazıda;*

*"Bilindiği üzere, 5084 sayılı Kanunla 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinde yapılan değişiklikle serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılmış ve serbest bölgelerdeki işleticiler ve kullanıcıların yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilmesi belirtilmek suretiyle bölgedeki gelir ve kurumlar vergisi muafiyetine son verilmiştir.*

*Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-ı maddesinde, serbest bölgelerde verilen hizmetlerin katma değer vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.*

*Buna göre;*

*-Yurt dışından serbest bölgeye gelen veya serbest bölgeden yurt dışına giden mallar için serbest bölgede faaliyette bulunan firmalara verilen gümrük müşavirliği hizmetleri katma değer vergisinden müstesnadır.*

*-Serbest bölgeden yurt içine, yurt içinden serbest bölgeye veya serbest bölgeler arası malların intikali nedeniyle verilen gümrük müşavirliği hizmetleri ise genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi olacaktır."*

*denilmektedir.*

*Buna göre; merkezi Türkiye'de bulunan firmaların serbest bölgedeki şubelerine veya merkezi serbest bölgede bulunan firmalara firmanızca Türkiye'den verilen danışmanlık hizmetleri genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi olacaktır.*

*Bilgi edinilmesini rica ederim."*

Bizim anlayışımıza göre, gümrük müşavirliği hizmetleri genellikle evrak üzerinden ve gümrük müşavirinin kendi bürosunda icra ettiği hizmetler olduğundan müşterinin serbest bölgede bulunduğu hallerde bu hizmetler, ihracat istisnası (Md.11/1-a) kapsamında KDV siz olabilmelidir. Çünkü hizmetin doğuş yeri (hasılatın ve giderlerin kaydedildiği yer) Türkiye, hizmetten faydalanan yer ise serbest bölgedir. Dolayısıyla gümrük müşavirinin bu hizmetle ilgili yüklenimlerini indirim ve indirimle giderilememe halinde, KDV iadesi isteme hakkı olmalıdır. (Maliye İdaresi'nin mukteza bazındaki görüşleri aksi yönde olup bu tartışmalı konu yukarıdaki 3.2. nolu bölümde açıklanmıştır.)

Muktezada, yurt dışından serbest bölgeye gelen veya serbest bölgeden yurt dışına giden mallara ilişkin gümrük müşavirliği hizmetlerinde 17/4-ı maddesi uyarınca KDV istisnası uygulanacağı belirtilmekte olup bu görüşe katılmıyoruz. Mal nereden gelip nereye gidiyor olursa olsun, bir gümrük müşavirinin serbest bölge firmasına verdiği hizmetin 17/4-ı maddesine göre değil 11/1-a maddesine göre KDV den müstesna olması gerektiğini düşünüyoruz.

Muktezada serbest bölgeden yurt içine, yurt içinden serbest bölgeye veya serbest bölgeler arası mal intikali nedeniyle verilen gümrük müşavirliği hizmetlerinde hiç istisna uygulanamayacağı ileri sürülmekte olup, bu görüşe de katılmıyoruz. Çünkü bu hizmetlerin belgesi serbest bölgede faaliyet gösteren firma adına düzenleniyorsa, hizmetten faydalanma yerinin de serbest bölge olduğu açıktır. Bu hizmetlerin de KDVK Md.11/1-a maddesi uyarınca hizmet ihracı olarak istisna kapsamında olması gerekir. (Yukarıdaki 3.2. nolu bölüme bakınız)

Yine muktezada Türkiye’den verilen danışmanlık hizmetlerinde hiç KDV istisnası uygulanmayacağı ileri sürülmektedir. Halbuki böyle bir hizmetin muhatabı serbest bölgede ise, hizmetin konusu serbest bölge veya yurt dışı işlemler ile ilgili ise, böyle bir hizmetin hizmet ihracı istisnasından yararlandırılmaması bize göre yasaya aykırılık oluşturmaktadır.

Muktezadaki bu görüşlere katılmayışımızın bir nedeni de, serbest bölgede faaliyet gösteren kuruluşların prensip olarak KDV uygulamasının dışında tutulmasına paralel olarak, söz konusu firmaların KDV yüklenmesine yol açacak yorumlardan kaçınılması gereğidir.

### **3.4. Serbest Bölge Çıkışı veya Varış Yeri Serbest Bölge Olan Yurtiçi Taşıma Hizmetlerinin KDV Karşısındaki Durumu :**

Bu konu hakkındaki görüşlerimiz, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi’nin Temmuz 2005 sayısındaki yazımızda açıklanmıştır.

Özetlemek gerekirse bizim görüşümüz, çıkış veya varış yeri serbest bölge olan ve karşı ayağı Türkiye’de bulunan (serbest bölgeden ithal edilmiş veya serbest bölgeye ihraç edilecek mallara ait) taşımaların KDV Kanunu’nun 14üncü maddesi uyarınca KDV den istisna edilmesi gerektiği yönündedir. Ancak Maliye İdaresi çıkış yeri veya varış yeri serbest bölge olsa bile yurt içinde cereyan eden taşımaların 14 üncü madde uyarınca istisna kapsamına girmediği, ihraç malının serbest bölgeye taşınmasında bile istisna uygulanmayacağı (11/1-a maddesindeki ihracata ilişkin hizmet istisnasının da göz ardı edileceği) görüşündedir.

Ancak Maliye İdaresi limanı bulunmayan serbest bölgelere yurt dışından gelen malların limandan serbest bölgeye veya serbest bölgedeki malın ihraç edilmek üzere limana aktarılmasında, KDV Kanunu’nun 17/4-ı maddesi uyarınca KDV istisnası uygulanabileceği görüşündedir. Esasen 17/4-ı maddesinde bahsi geçen rejimlere tabi malların bu rejimlere tabi kalmaya devam etmesi şartıyla yurt içi taşımaya vinç veya istif hizmetine veya sair hizmetlere konu edilmesinde KDV istisnası uygulanabileceği zaten yasa ile öngörülmüş bir husustur.