

Serbest Bölgelere Yönelik Gümrük Müşavirliği Hizmetlerinin Katma Değer Vergisi Açısından Durumu

SERBEST BÖLGELERE YÖNELİK GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ HİZMETLERİNİN KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN DURUMU

Yazar: Ayşe YİĞİTŞAKAR*

Yaklaşım / Aralık 2008 / Sayı: 192

I- GİRİŞ

Gümrük müşavirliği hizmeti veren şirketler tarafından serbest bölgede faaliyette bulunan firmalara, serbest bölgeden giden veya serbest bölgeye gelen mal hareketleri ile ilgili gümrük işlemlerini yapmak üzere verilen gümrük müşavirliği hizmetinin katma değer vergisinden istisna olup olmadığı hususunda uygulamada tereddüde düşülmektedir. Bu makalede, serbest bölgelere yönelik verilen gümrük müşavirliği hizmetinin katma değer vergisinden müstesna olup olmadığı konusu tartışılacaktır.

Gümrük Kanunu'nun 225. maddesine göre, *“Eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına ilişkin faaliyetler, 5. madde hükümleri çerçevesinde, sahipleri ile bunların adına hareket edenler tarafından doğrudan temsil yoluyla veya gümrük müşavirleri tarafından dolaylı temsil yoluyla takip edilir ve sonuçlandırılır.”* Gümrük Kanunu'nun 226. maddesine göre, *“Gümrük müşavirleri her türlü gümrük işlemini takip ederek sonuçlandırabilirler.”*

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'na belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilceği belirtilmek suretiyle bölgedeki gelir ve kurumlar vergisi muafiyetine son verilmiştir.

II- SERBEST BÖLGE İÇİNDE VERİLEN GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ HİZMETLERİ BAKIMINDAN

Gümrük müşavirlerinin serbest bölgede verdikleri hizmetler KDVK md. 17/4-ı'da yer alan istisna kapsamında mıdır?

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

KDV Kanunu'nda 5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un(1) 7. maddesi ile yapılan değişiklik öncesinde serbest bölge hükümlerinin uygulandığı hizmetlere ilişkin istisna, KDVK'nın 16/1-c maddesinde yer alan ithalat istisnasının kapsamındaydı. KDVK'nın 16/1-c maddesi değişmeden önce *“Transit, aktarma, gümrük antrepo, geçici depo, gümrük sahası, serbest bölge rejimlerinin uygulandıkları mal ve*

hizmetler KDV'den müstesnadır.” şeklindeydi. 5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 7. madde gerekçesine göre *“uygulamada yaşanan güçlükler ve Gümrük Kanunu hükümleriyle ortaya çıkan çelişkiler nedeniyle md. 16/1-c hükmünde yer alan hizmetlerin tamamı ile serbest bölgelerde yapılan bütün işlemler madde kapsamından çıkarılmıştır”(2).* “Gümrük bölgesi”nin mal giriş ve çıkışlarıyla ilgili bir terim olması ve ülkeler arasındaki hizmet ifalarında hizmetlerin gümrük işlemlerine tabi tutulmasının söz konusu olmaması nedeniyle hizmetlere ilişkin istisna düzenlemesi, KDVK'nın 17/4-1 maddesine alınmıştır.

Eski düzenleme, **Türkiye'nin diğer yerlerinden serbest bölgelere ihraç edilen veya yurt dışından veya diğer serbest bölgelerden herhangi bir serbest bölgeye getirilen mallara ilişkin** yükleme, boşaltma, depolama, ardiye gibi hizmetlerin katma değer vergisinden istisna tutulmasına ilişkindi. Yeni düzenleme ise, serbest bölgede verilen hizmetleri vergiden müstesna tutmuştur.

KDVK'nın 17/4-1 maddesinde yer alan ifadeden hizmeti verenin serbest bölge mukimi olması konusunda bir ifade yer almamaktadır. Bu nedenle, **Türkiye'de ya da yurt dışında mukim firmaların ya da serbest bölgede faaliyette bulunan firmaların**, serbest bölge içinde ifa ettikleri hizmetler katma değer vergisinden istisna bulunmaktadır. Bu maddeden, **hizmetin fiilen serbest bölgede verilmesi halinde KDV istisnasının uygulanabileceği anlaşılmaktadır.**

Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'nin 50. maddesinde; *“Bölgede nakliye acenteliği, gümrük komisyonculuğu, yeminli mali müşavirlik, serbest muhasebecilik, mali müşavirlik, müteahhitlik, eksperlik, mühendislik, mimarlık ve ticari gözetme hizmetleri gibi çeşitli hizmet faaliyetinde çalışmak isteyenler “Faaliyet Ruhsatı” veya Bölge Müdürlüğü'nden temin edebilecekleri Giriş İzin Belgesi ile bu hizmetleri yerine getirebilirler.”* ifadesi yer almaktadır. Buna göre(3); Serbest Bölge Müdürlüğü'nden **“Giriş İzin Belgesi”** temin etmek suretiyle serbest bölge içinde bulunan şirketlere serbest bölge içinde verilen **Gümrük Müşavirliği hizmetleri için katma değer vergisi hesaplanmaması**, gerekmektedir.

93 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'ne(4) göre, KDV Kanunu md.17/ 4-1 uyarınca, münhasıran serbest bölgede faaliyet gösteren ve dolayısıyla işlemleri KDV'nden istisna olan işletmelerin KDV açısından yükümlük kaydının tesis edilmesine gerek bulunmamaktadır. Fakat bu işlemlerle birlikte, KDV'ye tabi başka işlemlerin bulunması durumunda yükümlülük tesisi gerekmektedir(5).

KDV Kanunu'nun 17/4-1 bendi hükmü gereğince **kısmi istisna kapsamına** girdiği için katma değer vergisi hesaplanmaksızın yapılan işlem bedelleri, 1 no.lu KDV beyannamesinin 46 no.lu satırında gösterilecektir. Söz konusu işlemler için yüklenen vergiler de beyannamenin 47 no.lu satırında beyan edilecektir. Yüklenen vergilerin daha evvel indirim konusu yapılmış olması durumunda ise söz konusu tutar, beyannamenin 30 no.lu satırına yazılmak suretiyle, indirim hesaplarından çıkartılacaktır.

III- SERBEST BÖLGE İÇİNDE FAALİYETTE BULUNAN FİRMALARA TÜRKİYE'DE VERİLEN GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ HİZMETLERİ BAKIMINDAN

Serbest bölge içinde faaliyette bulunan şirketlere Türkiye'de verilen Gümrük Müşavirliği hizmetleri ile Serbest Bölge Müdürlüğü'nden **“Faaliyet Ruhsatı”** veya **“Giriş İzin Belgesi”** alınmaksızın serbest bölgede verilen hizmetler Türkiye'de ifa edilmiş sayıldığından Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesi uyarınca vergiye tabi olması ve bu hizmetleri nedeniyle **katma değer vergisi hesaplanması** gerekmektedir(6).

Serbest bölgede faaliyet gösteren bir firmaya verilen gümrük müşavirliği hizmeti sonucu düzenlenen faturada KDV tahsil edilecek midir?

KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesinde, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin; 17/4-ı maddesinde de, serbest bölgelerde verilen hizmetlerin katma değer vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Yine KDV Kanunu'nun 12/2. maddesinde, yurt dışındaki müşteri tabirinin, ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına faaliyet gösteren şubelerini ifade ettiği hükme bağlanmıştır. Hizmet ihracında KDV istisnası uygulanabilmesi için aranacak şartlara ilişkin açıklamalara 26 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin (K) bölümünde yer verilmiştir. Diğer taraftan anılan KDV Kanunu'nun 12. maddesinde, malın gümrük bölgesinden çıkarak bir serbest bölgeye vasıl olması ve buradaki alıcıya teslimi ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmiş, ancak serbest bölgedeki müşteri için yapılan hizmetlerle ilgili bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu kapsamda vergi idaresinin görüşü, "hizmet ihracatında katma değer vergisi istisnası uygulanabilmesi için aranan şartların gerçekleşmemiş olması nedeniyle, serbest bölgelere yönelik olarak verilen hizmetlerin KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu itibarla, serbest bölge dışında olan şirket tarafından serbest bölgedeki firmalara verilen "gümrük müşavirliği" hizmetlerine ilişkin olarak düzenlenecek faturalarda genel oran (%18) üzerinden katma değer vergisi uygulanması gerekmektedir." (7) yönündedir.

39 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin III. bölümünde, serbest bölgelere yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları, yürürlükteki mevzuata göre belirlenen usul ve esaslara uygun olarak gerçekleştirildiği takdirde, ihracat istisnası hükümleri çerçevesinde işlem göreceği ifade edilmektedir. Fakat Maliye Bakanlığı bu Tebliğ'deki hükmü uygulamamaktadır.

IV- YURT DIŞINDAN SERBEST BÖLGEYE VEYA SERBEST BÖLGEDEN YURT DIŞINA GİDEN MALLAR İÇİN VERİLEN GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ HİZMETLERİ BAKIMINDAN

Yurt dışından serbest bölgeye gelen veya serbest bölgeden yurt dışına giden mallar için verilen gümrük müşavirliği hizmetleri, Kanun'un (17/4-ı) bendi kapsamında katma değer vergisinden istisna olacaktır(8).

V- SERBEST BÖLGEDEN YURT İÇİNE, YURT İÇİNDEN SERBEST BÖLGEYE VEYA BİR SERBEST BÖLGEDEN BAŞKA BİR SERBEST BÖLGEYE İNTİKAL EDEN MALLAR İÇİN VERİLEN GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ HİZMETLERİ BAKIMINDAN

Serbest bölgeye ihraç edilecek bir mala yönelik verilen aracılık hizmeti, serbest bölgedeki işle ve müşteri ile ilgili verilen yazılı veya sözlü danışmanlık hizmeti, **hizmet ihracının koşullarını sağladığı** takdirde **ihracat istisnası** kapsamındadır. Ancak, serbest bölgeden yurt içine, yurt içinden serbest bölgeye veya bir serbest bölgeden başka bir serbest bölgeye intikal eden mallar için verilen **gümrük müşavirliği hizmeti** ise genel esaslar çerçevesinde **katma değer vergisine tabi olacaktır(9).**

Maliye Bakanlığı'nın 13.11.2007 tarih ve 100965 sayılı Yazı'sında(10), "...Türkiye'de mukim firmalar tarafından verilen ve serbest bölge dışından serbest bölgeye yönelik olarak verilen hizmet niteliğinde olan hukuk müşavirliği, mali müşavirlik, makine-ekipman kiralama hizmetleri ile serbest bölgeden yurt içine, yurt içinden serbest bölgeye veya bir serbest bölgeden başka bir serbest bölgeye intikal eden mallar için verilen gümrük müşavirliği hizmeti genel esaslar çerçevesinde KDV'ye tabi bulunmaktadır..."denilmektedir.

Vergi idaresinin özgellerinde, gümrük müşavirliği hizmetini istisna kapsamında değerlendirirken, gümrük müşavirinin ilgilendiği malın geldiği veya gideceği yer ölçütüne bakılması eleştirilmektedir(11).

VI- SONUÇ

Serbest Bölge Müdürlüğü'nden “**Faaliyet Ruhsatı**” veya “**Giriş İzin Belgesi**” temin etmek suretiyle serbest bölge içinde bulunan şirketlere serbest bölge içinde verilen Gümrük Müşavirliği hizmetleri için katma değer vergisinden istisnadır. Serbest bölge içinde faaliyette bulunan şirketlere Türkiye’de verilen Gümrük Müşavirliği hizmetleri ile Serbest Bölge Müdürlüğü'nden “**Faaliyet Ruhsatı**” veya “**Giriş İzin Belgesi**” alınmaksızın serbest bölgede verilen hizmetler Türkiye’de ifa edilmiş sayıldığından Katma Değer Vergisi Kanunu’nun md. 1/1. maddesi uyarınca vergiye tabidir.

Yurt dışından serbest bölgeye gelen veya serbest bölgeden yurt dışına giden mallar için verilen gümrük müşavirliği hizmetleri, Kanun’un (17/4-ı) bendi kapsamında katma değer vergisinden istisna olacaktır. Fakat serbest bölgeden yurt içine, yurt içinden serbest bölgeye veya bir serbest bölgeden başka bir serbest bölgeye intikal eden mallar için verilen **gümrük** müşavirliği hizmeti ise katma değer vergisinden istisna değildir.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 30/a ve 32. maddesine göre, bu istisna kapsamına giren işlemler için yüklenilen vergilerin indirimi ya da mükellefe iadesi mümkün bulunmamaktadır. Bu hükümler uyarınca, münhasıran serbest bölgede faaliyet gösteren ve dolayısıyla işlemleri KDV açısından mükellefiyet kaydının tesis edilmesine gerek bulunmadığı 93 Seri No.lu KDV Genel Tebliği’nde açıklanmıştır.

* **Yrd. Doç. Dr., İstanbul AREL Üniversitesi MYO, Öğretim Üyesi**

(1) 02.01.2004 tarih ve 253341 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

(2) <http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-0720.pdf> (Erişim: 10.06.2007)

(3) İzmir Defterdarlığı’nın 22.06.2004 tarih ve DEF.0.35.12/KDV:02-4625/5919 sayılı Özelgesi (<http://ozelge.izmirvdb.gov.tr/OzelgeRead.aspx?Ozgid=2379>. Erişim: 10.11.2008); İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 26.05.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01/KDV:02-471/1484 sayılı Özelgesi (<http://ozelge.izmirvdb.gov.tr/OzelgeRead.aspx?Ozgid=1957>. Erişim:10.11.2008).

(4) 19.01.2005, tarih ve 25705 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

(5) Maliye Bakanlığı’nın, 11.03.2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.40/4034–745/11901 sayılı Özelgesi. (**Yaklaşım**, Sayı:154, Ekim 2005, s.279).

(6) İzmir Defterdarlığı’nın 22.06.2004 tarih ve DEF.0.35.12/KDV:02–4625/5919 sayılı Özelgesi; İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 26.05.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01/KDV:02-471/1484 sayılı Özelgesi.

(7) İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın, 07.12.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01/KDV:02-790/2800 sayılı Özelgesi.

(8) İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın, 22.04.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01/KDV:02-1699/912 sayılı Özelgesi (<http://ozelge.izmirvdb.gov.tr/OzelgeRead.aspx?Ozgid=1757>. Erişim:10.11.2008).

(9) İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 22.04.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01/KDV:02-1699/912 sayılı Özelgesi.

(10) İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın, 03.06.2008 tarih ve KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.FK.4948 sayılı Özelgesi (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2008/kdv2008/4948.htm>. Erişim:10.11.2008).

(11) Mehmet MAÇ, **KDV Uygulaması-5**, e-kitap, 17. madde açıklaması, s.29

Yazarlar : 'AYŞE YİĞİT ŐAKAR'