

SERBEST BÖLGELERDE VERGİLENDİRME

I- GİRİŞ

Bilindiği gibi serbest bölgeler, ülke sınırları içinde yer almakla birlikte, ticari ve ekonomik faaliyetler açısından özel düzenlemelere tabi özel alanlardır.

Serbest bölgelerin kuruluş amacı ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti kolaylaştırmak ve geliştirmektir.

Bu amacı gerçekleştirmek için serbest bölgelerde vergi muafiyetleri, gümrük avantajları ve ticaret kolaylıkları sağlanarak yabancı ve yerli yatırımcılar için cazip hale getirilmektedir.

1980'lerden itibaren, günümüzdeki modern serbest bölgelerin oluştuğunu görmekteyiz. Bir çok ülkede vergi avantajları artırılarak serbest bölgelerin çoğalması ve gelişmesi teşvik edilmiştir.

Türkiye’de serbest bölgelerin işleyiş şekli ve faaliyet konuları 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile belirlenmiş olup Buna göre

Ticaret Bakanlığının verilerine göre 2024 yılında Türkiye’de serbest bölgelerde 2970 firma faaliyet göstermekte olup 96.436 Personel istihdamı sağlanmaktadır. Bu bölgelerdeki toplam ticaret hacmi 27,6 milyar dolar olarak gerçekleşmiştir. Yapılan ihracat bir önceki yıla göre %10,7 artış göstererek 12,7 milyar dolara ulaşmış, ithalat ise bir önceki yıla göre %14,8 düşüşle 7,9 milyar dolar olmuştur.

II-SERBEST BÖLGELERDE VERGİLEMEYE İLİŞKİN HUSUSLAR

1. Defter ve belge düzenine ilişkin hususlar

3218 sayılı Kanun’un 6’ncı maddesine göre kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkili bulunmaktadır.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 5.12.3.8.1. bölümünde serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin Vergi Usul Kanununun defter tutma ve belge düzenine ilişkin hükümlerine uyma zorunluluklarının bulunduğu belirtilmiş ve serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin Vergi Usul Kanununu hükümleri çerçevesinde defter tutmaları, belge ve kayıt düzenine uymaları gerektiği düzenlenmiştir.

345 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde de serbest bölgelerde ticari faaliyette bulunan bütün gerçek ve tüzel kişilerin herhangi bir hadde bağlı kalınmaksızın, Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak bilanço esasına göre defter tutulacağı düzenlenmiştir.

Serbest bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin 454 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen şartlardan birisini taşıması halinde elektronik defter tutma ve elektronik fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğunun bulunduğu belirtilmiştir.

Ayrıca 348 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde tutulacak kayıtlarla ilgili olarak, Tam mükellefiyete tabi gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin (adi ortaklıklar, kollektif ve adi komandit şirketler dahil) serbest bölgede faaliyette bulunan şubeleri ile serbest bölgede faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişilerin serbest bölge dışında ancak Türkiye sınırları içerisinde faaliyette bulunan şubeleri hariç olmak üzere, isteyenlerin, defter kayıtlarını Türk para birimi dışında (Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca, kuru günlük olarak belirlenen) herhangi bir yabancı para birimi ile de yapabilmeleri bakanlık tarafından uygun bulunmuştur.

Söz konusu işletmeler iktisadi işletmeye dahil kıymetlerin değerleri ile vergi matrahlarını kayıt yapılan para birimine göre tespit edecekler, ancak beyannamelerini (verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyla) TL'ye çevirerek vereceklerdir.

2. Kurumlar vergisi istisnasına ilişkin hususlar

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 5.12.3.2. Bölümde açıklandığı üzere Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih olan 6/2/2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.

İstisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Faaliyet ruhsatı almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte, 06.02.2004 tarihine kadar faaliyet ruhsatı alamamış mükelleflerin bu istisna hükümlerinden faydalanabilmeleri mümkün değildir.

06.02.2004 tarihinden sonra, mükelleflerin faaliyet ruhsatlarının süresinin çeşitli nedenlerle (inşaat süresi ile ilgili süre uzatımları hariç) uzatılması durumunda, istisna süresinin uzaması söz konusu olmamaktadır.

Söz konusu bentte yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hasılatın bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç, kurumlar vergisinden istisnadır.

Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilir.

Aynı şekilde, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hasılatın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler de söz konusu istisnadan yararlanabilecektir.

İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, istisna kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamında olan faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün olmadığı gibi ertesi yıla devredilmesi de mümkün değildir.

Merkezi veya şubesi serbest bölgelerde bulunan mükelleflerin, hem serbest bölgedeki faaliyetleri hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerine ilişkin müşterek genel giderleri, merkezde ve şubede oluşan maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranı dikkate alınarak dağıtılacaktır.

Maliyetlerin hesabında, merkezde ve şubede oluşan satılan malın maliyeti ile faaliyet giderlerinin toplamı dikkate alınacaktır.

Aynı şekilde hem serbest bölgelerde hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerde kullanılan amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin amortismanlarının, esas itibarıyla her bir işte kullanıldıkları gün sayısı dikkate alınarak dağıtılması gerekmektedir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

2.1. Üretim Faaliyetlerinde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası

7524 sayılı Kanun'un 24'üncü maddesiyle 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanun'un geçici 3/2-a bendinde yapılan değişiklikle 01.01.2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin **yurt dışına satışından elde ettikleri kazançları**, Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar kurumlar vergisinden müstesna olmaktadır.

İstisnanın yurt dışına yapılan satışlara münhasır olması dolayısıyla, serbest bölgelerde imal edilen ürünlerin yurt içine satışından elde edilen kazançlara kurumlar vergisi istisnası uygulanmayacaktır.

Daha önceki uygulamada, serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin serbest bölgelerde imal ettikleri ürünlerin gerek yurt içine gerekse

yurt dışına satışından elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisi istisnası kapsamındaydı.

Diğer yandan, serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan üretici firmaların ürünlerini, aynı veya başka bir serbest bölgede faaliyette bulunan ihracatçılara, yurt dışına satılması kaydıyla teslim etmeleri de yurt dışına satış olarak değerlendirilecektir. Bu şekilde ihracat kaydıyla yapılan teslimlerde, üretici firmalar istisnadan yararlanacağından, ihracatı gerçekleştiren firmaların istisnadan yararlanması mümkün değildir.

Buna göre, söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi zorunludur. Bu sürede ihraç edilmemesi halinde, bu mallara ilişkin yurt dışı satış gerçekleşmemiş olarak değerlendirilir.

3218 sayılı Kanun'un geçici 3/2-a bendi kapsamındaki kazanç istisnası uygulamasında,

- Üretim dışı faaliyetlerden,
- Serbest bölge dışında üretilen malların satışından,
- Faaliyet ruhsatında belirtilen konuların dışında üretilen malların satışından,
- Serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından, elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmemektedir.

Serbest bölgede imalat faaliyetinde bulunan bir mükellefin emtia alım satımı ile de uğraşması durumunda, imalat faaliyetlerinden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilecek; faaliyet ruhsatının 06.02.2004 tarihinden önce alınmış olması hali saklı kalmak kaydıyla, ticari faaliyetlerden elde edilen kazançları ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

2.2.Fason imalat ile ilgili hususlar

İstisna uygulaması açısından, imalat faaliyetinin serbest bölgede yapılması gerekmekte olup imalatın belli safhalarında dışarıdan fason hizmet satın alınması istisna uygulamasına engel teşkil etmemektedir.

Ancak,

- Fason imalatın sadece, sanayi sicil belgesi veya faaliyet ruhsatında yazılı üretim kapsamında yaptırılması,
- Söz konusu istisna serbest bölgelerde yapılan imalata tanınmış bir istisna olduğundan imalatın fason imalattan çok işletmenin kendi imalatından oluşması,
- İmalat faaliyetleriyle ilgili olarak istisnadan yararlanacak kazanç tutarının fiili kapasite kullanımı ile sınırlı olması,
- İş riskinin ve organizasyonunun üstlenilmesi,
- Ham madde ve yardımcı maddelerin imalatçı tarafından temin edilmesi, Gerekmektedir.

2.3. Hizmet işletmelerinde istisna

3218 sayılı Kanunun geçici 3/2-a bendinde yer alan hüküm uyarınca bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye’ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları da istisna kapsamında bulunmaktadır.

Bu hizmetler, fiziki olarak serbest bölgede verilmekle birlikte, yararlanıcısının yurt dışında yerleşik olması ve Türkiye’ye dönüşlerinin olmaması şartları aranmaktadır.

Söz konusu istisna, bu yöndeki faaliyetlerin bütünüyle yurt dışına yönelik olması halinde yararlanılabilecek bir vergi istisnası olduğundan, bu kapsamda ruhsat alacak firmaların yalnızca yurt dışına yönelik olarak faaliyette bulunulması gerekmektedir.

Ayrıca, Ticaret Bakanlığının yazısında;

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun Geçici 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan düzenlemeler çerçevesinde istisnadan yararlanma koşullarının;

- Hizmet faaliyetini gerçekleştiren firmanın serbest bölgede bulunması,
- Hizmet faturasının Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara kesilmesi,
- Hizmet tamamlandıktan sonra, hizmete konu eşyanın tesliminin doğrudan Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara yapılması; diğer bir ifade ile, hizmet faaliyeti tamamlandıktan sonra eşyanın ihracat kayıtlı olarak yurtiçine teslim, serbest bölge içinde diğer bir kullanıcıya yahut diğer bir serbest bölgeye teslim veya ihracat sayılan diğer satış ve teslimlere konu edilmemesi,
- Hizmetten yurt dışında yararlanılıyor olması, şeklinde anlaşılması gerektiği değerlendirilmektedir.” denilmektedir.

3. Personel ücretine ait gelir vergisi istisnasına ilişkin hususlar

3218 sayılı Kanun’un geçici 3/2-b bendi uyarınca Türkiye’nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği yılı içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar, serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85’ini yurt dışına ihraç eden serbest bölge mükelleflerinin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir. %85 oranını, %50’ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Cumhurbaşkanı yetkili bulunmaktadır.

Teşvik kapsamındaki bu ücret ödemelerine, öncelikle 193 sayılı Kanun'un 23/1-18 bendinde düzenlenen istisna uygulanacak ve istisna sonrası vergi, ilgili düzenlemelerdeki sınırlamalar çerçevesinde tahakkuktan terkin edilecektir.

Diğer yandan konu ile ilgili olarak 1 Seri No.lu Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliğinin "3.1 Üretilen Ürünlerin FOB Bedeli" başlıklı bölümünde, bölge içinde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin üretime ilişkin istihdam ettikleri tüm personele ödedikleri ücretlerin gelir vergisinden istisna edileceği ve üretim faaliyeti ile birlikte başka konularda da faaliyette bulunan mükelleflerin satış, pazarlama, muhasebe, lojistik vb. departmanlarında çalışan personellerin de istisna kapsamında değerlendirileceğine ilişkin açıklamalar yer almıştır.

Verilen bir Özelgede serbest bölgede kurulan Ar-Ge merkezinde üretim faaliyeti ile ilgili araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunulması halinde, Ar-Ge merkezinde çalışan personele ödenen ücretlerin de 3218 sayılı Kanunun Geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinde düzenlenen istisna kapsamında değerlendirilmesinin mümkün bulunduğu ifade edilmiştir.

3.1. Gelir Vergisi Tevkifat Tutarlarına İlişkin Bildirimin verilmesi

1 Seri No.lu Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliğinin 3.3. bölümünde yer alan açıklama uyarınca serbest bölgede faaliyette bulunan mükelleflerden üretim faaliyetinde bulunanların çalıştırdıkları tüm personelin, üretim faaliyetiyle birlikte başka faaliyetleri de bulunanların sadece üretim konusundaki faaliyetlerinde çalışanlara ait ücretleri ve yararlanılan gelir vergisi tevkifat tutarları ile ilgili "Gelir Vergisi Tevkifat Tutarlarına İlişkin Bildirim"i, her aya ait muhtasar beyannamenin verilme süresi içinde, e-beyanname şeklinde verenler tarafından elektronik ortamda, diğer mükelleflerce kağıt ortamında yetkili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Yıl içinde gelir vergisi istisna hükümlerinden yararlanmayan ve yıl sonunda istisna şartlarını yerine getiren mükelleflerle ilgili olarak, Tebliğ'in Ek 2'sinde yer alan "Gelir Vergisi Tevkifat Tutarları ile İade Edilecek Tutarlara İlişkin Bildirim"i, Aralık ayına ait muhtasar beyannamenin verilme süresi içinde e-beyanname şeklinde verenler tarafından elektronik ortamda, diğer mükelleflerce kağıt ortamında yetkili vergi dairesine vermeleri durumunda Tebliğ'de belirlenen koşullarla istisna uygulamasından yararlanılabilecektir.

3.2. İstisna uygulamasına ilişkin belgelerin vergi dairesine verilmesi

Mükelleflerin istisna uygulamasına ilişkin olarak yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen faaliyet raporlarını en geç faaliyette bulunulan takvim yılını takip eden yılın Şubat ayının 15'inci günü akşamına kadar muhtasar beyannameyi verdikleri vergi dairesine teslim etmeleri gerekmektedir.

Ayrıca serbest bölgedeki ücret istisnasının bu bölgelerde üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin en az % 85'inin yurt dışına ihraç edilmesi halinde mümkün olduğundan Tebliğ ekinde yer alan belgelerin belirtilen süreler içinde ilgili vergi dairesine vermeyen mükelleflerin istihdam ettikleri çalışanlara ödenen ücretlerin söz konusu istisna hükümlerinden yararlanamayacağı Tebliğde ifade edilmektedir.

4. Serbest Bölgelerde KDV Uygulamasına ilişkin hususlar

KDV Kanununun 11/1-a bendinde ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetlerin KDV'den istisna olduğu belirtildikten sonra 12'nci maddede bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki iki şartın gerçekleşmesi gerektiği ifade edilmektedir.

a) Teslim, yurtdışındaki bir müşteriye veya serbest bölgedeki alıcıya tevdi edilmelidir.

b) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalıdır.

Serbest bölgedeki alıcı kavramı, ilgili mevzuatları çerçevesinde söz konusu bölgelerde faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişi alıcıları ifade eder. İhracat teslimine ait fatura ve benzeri belgelerin yukarıda belirtilen serbest bölgedeki alıcı adına düzenlenmesi gerekir.

Serbest bölgelere yapılan ihracat teslimlerinde, gümrük beyannamesinin düzenlenmediği hallerde, malın serbest bölgeye giriş işlemlerinin tamamlanarak serbest bölgeye vasıl olduğu tarih ihracatın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilir. Bu tarih, malların serbest bölgeye girişinin yapıldığını gösteren, serbest bölge işlem formunun ilgili idare tarafından onaylandığı tarihtir.

3065 sayılı Kanun'un 16/1-c bendine göre serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar KDV'den müstesnadır. Buna göre serbest bölge içerisinde gerçekleşen mal teslimleri KDV'den istisnadır.

4.1. Fason Hizmetlerde KDV İstisnası

Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-a bendine göre, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler KDV'den müstesnadır. Aynı Kanunun 12/3'üncü fıkrası uyarınca, fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılabilmesi için;

Fason hizmetin serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olması ve fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılması, şartları birlikte gerçekleşmelidir.

Ayrıca, söz konusu şartlara ilaveten, ana madde ve malzemelerin serbest bölgeden gönderilmesi ve fason hizmete konu malın yeniden serbest bölgeye gönderilmiş olması gerekir.

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

4.2. Serbest Bölgelerde Verilen Hizmetlerde KDV İstisnası

KDVK'nın17/4-1 bendine göre, serbest bölgelerde verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgeden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri KDV'den istisnadır.

Söz konusu istisnanın kapsamına, yalnızca serbest bölgede ifa edilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri girmektedir.

60 no.lu KDV sirkülerine göre, serbest bölge içinde gerçekleşen hizmet ifaları KDV'den müstesna olduğundan hizmet ifa edenin serbest bölgede faaliyette bulunma ruhsatının olup olmaması bu istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

Bununla birlikte serbest bölgede faaliyet gösteren mükelleflere Türkiye'de verilen aşağıdaki hizmetler KDV'ye tabi olmaktadır.

- Mali müşavirlik ve danışmanlık hizmetleri
- Yeminli Mali Müşavirlik ve Ar-Ge harcamaları değerlendirme raporu düzenleme ve danışmanlık hizmeti,
- Yurt içinden serbest bölgeye verilen telekomünikasyon hizmetleri,
- Bakım ve onarım hizmetleri,
- Türk Standartlarına uygunluk belgesi hizmeti karşılığında alınan bedel,
- Reklam ve tanıtım hizmetleri,
- Mühendislik, proje çizimi ve danışmanlık hizmetleri,
- Tercüme hizmetleri,
- Yurt içinden serbest bölgeye veya serbest bölgeden yurt içine verilen kurye hizmetleri,
- Serbest bölgedeki firmalara yönelik kiralama ve finansal kiralama hizmeti

Türkiye'de faaliyette bulunan mükellefin, rapor, görüş, yazı, onay hazırlanması amacıyla serbest bölgeye gidip inceleme, kontrol, denetleme vb. yapması söz konusu hizmetle ilgili ön hazırlık ve veri toplama mahiyetindedir. Bu hizmet, serbest bölgede ifa edilen bir hizmet olmadığından genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır.

4.3. Taşıma hizmetlerine ilişkin istisna

Yukarıda belirtildiği gibi ihraç 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. 01.01.2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmemektedir.

5. Serbest Bölgelerde Özel Tüketim Vergisi istisnasına ilişkin hususlar

3065 sayılı Kanun'un 12/1'inci fıkrasındaki serbest bölgedeki alıcıya yapılan teslimlerin ihracat teslimi sayılacağına dair hükümler, Özel Tüketim Vergisi Kanununda yer almamaktadır. Buna göre serbest bölgelere yapılan teslimlerde ÖTV yönünden ihracat istisnası uygulanmamaktadır. Yani yurt içinden serbest bölgelere yapılan teslimlerde, teslimin yurt dışındaki müşteriye yapılması şartı gerçekleşmediğinden, ihracat istisnası uygulanmamaktadır. (4760 sayılı Kanun, md.5/1-b)

Öte yandan, serbest bölgelerden yurt dışına yapılan teslimler ÖTV'den müstesnadır. Serbest bölgelerden yurt dışına yapılan teslimlerde, gümrük beyannamesi düzenlenmemesi nedeniyle, ihracat, serbest bölgeye giren mallar için düzenlenen gümrük beyannamesi ile birlikte gümrük idaresince onaylı serbest bölge işlem formları ile tevsik edilir. Dolayısıyla, söz konusu belgeler de ihracatın tevsikinde veya iade talebinde, ibrazı gerekli diğer belgelerle birlikte KDV yönünden bağlı olunan vergi dairesine verilmektedir.

Diğer yandan, 4760 sayılı Özel tüketim Vergisi Kanununun 7/1-7 bendine göre serbest bölgeler hükümlerinin uygulandığı mallar ÖTV'den istisnadır.

Ayrıca, serbest bölgeye yapılan teslimlerde ihracat istisnası uygulanmadığından, serbest bölgeye teslim edilecek malların ÖTV mükelleflerinden satın alınmasında tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem tesis edilemez.

Ancak, serbest bölgelerden yurt dışına yapılan ihracat teslimleri ÖTV'den müstesna olduğundan, ihraç kaydıyla teslim edilen malların serbest bölgeden ihraç edilmesi durumunda, serbest bölgedeki alıcıya yapılan teslimlerde tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem yapılması mümkündür.

6. Serbest bölgelerde damga vergisi diğer vergi ve harçlara ilişkin hususlar

3218 sayılı Kanunun geçici 3/2-c bendi uyarınca, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisinden ve harçlardan müstesnadır.

Yine, 3218 sayılı Kanun kapsamında serbest bölge sınırları içerisinde faaliyet gösteren firmaların, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, münhasıran serbest bölgelerdeki faaliyetleriyle ilgili olarak istihdam ettikleri personele ödenen ücretlere ilişkin düzenlenen kâğıtlardan da damga vergisi aranılmaması gerekmektedir.

7. Emlak vergisine ilişkin hususlar

1319 sayılı Kanun uyarınca serbest bölgelerde yer alan binalar kiraya verilmemek şartıyla Bina Vergisinden daimi olarak muaftır.

Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında inşa edilen binalar, inşalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren beş yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır.

Cumhurbaşkanınca serbest bölge ilan edilen arazi kullanıcı lehine tapuda tescilin yapılacağı tarihe kadar geçici olarak Arazi Vergisinden muaftır.