

Başlangıç veya bitiş noktaları serbest bölge olan taşımacılık işlerinde KDV istisnası uygulaması

Cemre Arslan

24.11 2016 tarihi itibarıyla 6761 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle, KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesine, "verilen hizmetler" ibaresinden sonra gelmek üzere "ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri" ibaresi eklenmiştir.

Söz konusu ibarenin eklenmesiyle, serbest bölgelerde verilen hizmetlere ilişkin KDV istisnasının düzenlendiği bendin kapsamı genişletilmiş; serbest bölgelere yapılan ya da serbest bölgelerden ihraç amaçlı yapılan yük taşıma işleri de KDV'den istisna tutulmuştur.

Bilindiği üzere, KDV Kanunu'nun 14/1 maddesi uyarınca; transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri KDV'den istisna tutulmuştur.

28.12.1984 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 84/8889 sayılı Karar ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işlerinin vergiden müstesna olduğu belirtilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/C-1.1. bölümünde ise istisnanın kapsamına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Bu doğrultuda;

- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek yabancı bir ülkede sona eren,
- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'de sona eren,
- Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren,

taşıma işleri KDV'den istisna tutulmuştur.

Yine aynı bölümde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

"Serbest bölgeden yurtdışına veya yurtdışından serbest bölgeye yapılan taşımalar 3065 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesi gereğince KDV'den istisnadır. Ancak, serbest bölgeden ülke içindeki herhangi bir noktaya veya ülke içinden serbest bölgeye yapılan taşımacılık söz konusu istisna kapsamına girmemektedir. Yurtiçindeki noktanın; diğer bir serbest bölge, gümrüklü saha, gümrük antreposu, gümrüksüz satış mağazaları gibi yerler olması taşıma işinin vergiye tabi olmasını engellemez."

Tebliğ'de yer alan ve yukarıda yer verilen açıklamalar doğrultusunda, yurtiçindeki bir noktadan serbest bölgeye yapılan ya da serbest bölgeden yurtiçindeki bir noktaya yapılan taşımacılık hizmetlerinin taşımacılık istisnası kapsamında KDV'den istisna tutulması mümkün bulunmamaktaydı.

Ayrıca, taşımacılık hizmetleri için ayrı bir KDV istisnası düzenlemesi bulunduğundan, serbest bölgelerde verilen hizmetlerin KDV'den istisna olduğunu hükme bağlayan KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesinin serbest bölge içerisinde yapılan taşıma işlerini kapsayıp kapsamadığı konusunda da tereddüt bulunmaktaydı.

6761 sayılı Kanun kapsamında yapılan düzenleme ile KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesine "ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri" ibaresi eklenmiş; böylece başlangıç veya varış noktası serbest bölge olan ihraç amaçlı yük taşıma işleri istisna kapsamına alınmıştır.

Yapılan düzenlemede yer alan "ihraç amaçlı" ibaresi yoruma açık bir ifade olup, birtakım soru işaretlerini beraberinde getirmiştir.

Yük taşıma işinin ihraç amaçlı olması şartının sadece serbest bölgelerden yapılan taşımacılık işleri için mi getirildiği, yoksa serbest bölgelere yapılan taşımacılık işlerini de kapsayacak şekilde bir düzenleme mi olduğu hususu madde metninden net olarak anlaşılamamaktadır. Bize göre bu şartın sadece serbest bölgelerden Türkiye'nin diğer yerlerine yapılacak taşıma işlerinde aranması gerekir.

Zira yurtiçindeki bir noktadan serbest bölgeye yapılan taşımacılık hizmetlerinde, serbest bölgeye çıkarılan eşya tanımı gereği ihracat olarak değerlendirileceğinden; bu hizmetlerin ihraç amaçlı olduğunun kabul edilmesi ve bu doğrultuda KDV istisnası uygulanması gerekeceği kanaatindeyiz.

Tersi durumda, yani, serbest bölgeden yurtiçine yapılacak olan yük taşıma işinin istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için, taşıma işinin ihraç amaçlı olduğunun tevsik edilmesi gerekecektir. Tevsik işleminin nasıl yapılacağı konusunun ikincil mevzuat düzenlemelerinde yer alması beklenmektedir.

Yapılan bu düzenlemeyi dikkate aldığımızda, başlangıç veya varış noktası serbest bölge olan bazı taşıma işlerinin KDV Kanunu karşısındaki durumu aşağıdaki gibi olacaktır:

- Ø Türkiye'nin herhangi bir yerinden serbest bölgelere gönderilen malların taşıma işi için düzenlenecek faturada KDV hesaplanmayacaktır.
- Ø Serbest bölgeden Türkiye'nin her hangi bir yerine taşınan ithal eşyası için verilen taşımacılık hizmeti istisna kapsamına girmeyecektir.
- Ø Serbest bölgeden Türkiye'nin bir başka yerindeki ihracat limanına, hava limanına, bir başka serbest bölgeye yapılacak ihracata konu malların taşıma işi için istisna kapsamında işlem yapılacaktır.

Diğer taraftan, KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesinin kapsamının taşımacılık işlerini de içine alacak şekilde genişletildiği göz önünde bulundurulduğunda; serbest bölge içerisinde yapılacak olan taşımacılık işlerinin, ilgili maddenin ilk kısmında yer verilen "Serbest bölgelerde verilen hizmetler" ifadesi doğrultusunda KDV'den istisna tutulabileceğini kabul etmek gerekir.

Öte yandan, söz konusu 17/4-ı maddesinde yer verilen istisna kısmi istisna niteliğinde olduğundan, söz konusu madde ile istisna kapsamına alınan taşıma işlerini yapan mükelleflerin bu işler ile ilgili olarak yükledikleri KDV'yi indirime konu etmesi ya da iade alması mümkün olmayacaktır.



Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş. 'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.