

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**Dokuzuncu Daire**

**Esas No :** 2012/9423

**Karar No :** 2015/8802

**Anahtar Kelimeler :** Serbest Bölge, Hizmet(Gümrük Müşavirliği), İhracat İstisnası

**Özeti :** Serbest Bölgelerdeki firmalara verilen gümrük müşavirliği hizmetinin 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 12. maddesi uyarınca istisna kapsamında olduğu hakkında.

**Temyiz İsteminde Bulunan :** ... Dış Ticaret Ve Lojistik Hizmetler A.Ş.

**Vekili :** Av. ...

**Karşı Taraf :** Şişli Vergi Dairesi Müdürlüğü

**İstem Özet:** Davacı adına 2006/Ocak-Haziran dönemleri için ikmalen tarh edilen katma değer vergisi ile kesilen bir kat vergi ziyayı cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden İstanbul 5. Vergi Mahkemesi'nin 31/05/2012 tarih ve E:2011/2230, K:2012/1508 sayılı kararının; dilekçede ileri sürülen sebeplerle bozulması istenilmektedir.

**Cevabın Özet:** Yasal dayanaktan yoksun olan temyiz isteminin reddi gerektiği yolundadır.

**Tetkik Hakimi Özlem Bölükbaşı'nın Düşüncesi :** 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda; bu bölgelerin gümrük hattı dışı olduğunun belirtildiği, bunlara yapılan mal ve hizmet teslimlerinin ihracat kapsamında sayıldığı, öte yandan, 3065 sayılı Kanun'un 11. maddesinde de, ihracat teslimleri ile yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin katma değer vergisinden istisna olduğu belirlendiğine göre, davacının, serbest bölgede faaliyet gösteren firmaya yaptığı müşavirlik hizmet bedelinin de, katma değer vergisinden müstesna bulunması nedeniyle bu teslimlere ilişkin olarak katma değer vergisi hesaplanmaması gerekeceğinden, serbest bölgelere yapılan hizmet ifası nedeniyle davanın reddi yolunda verilen Mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

Hüküm veren Danıştay Dokuzuncu Dairesince işin gereği görüldü: Uyuşmazlıkta, gümrük müşavirliği işi ile iştigal eden davacı şirket hakkında düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden, merkezi Türkiye'de bulunan şirketin serbest bölgelerde bulunan müşterilerine verdiği müşavirlik hizmetleri için katma değer vergisi hesaplamadan fatura düzenlediği ve bu hizmet bedellerini 3065 sayılı Kanun'un 23.maddesi kapsamında beyan ettiğinin tespit edildiği, serbest bölgelerin Türkiye gümrük bölgesi dışında sayılmadığı, coğrafi olarak siyasi sınırlar içinde yer almakla birlikte ekonomik ve ticari anlamda yurt dışı sayılmadığından

bahisle davacı şirket adına ikmalen tarh edilen vergi ziyayı cezalı katma değer vergisinin terkini istemiyle açılan davayı reddeden vergi mahkemesi kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin (1) numaralı bendinde, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu; 6'ncı maddesinde ise işlemlerin Türkiye'de yapılmasının; malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını, ifade ettiği belirtilmiştir. Aynı Kanun'un 11. maddesinin 1-a bendinde, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu; 12'nci maddesinde ise, bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için, hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması ve hizmetten yurt dışında faydalanılması gerektiği, yine aynı Kanun'un 17'nci maddesinin 4'üncü fıkrası (1) bendinde de, serbest bölgelerde verilen hizmetlerin katma değer vergisinden istisna edildiği belirtilmiştir. Aynı Kanunu'nun 16/1-a maddesinde ise, bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithalinin de katma değer vergisinden istisna tutulduğu hüküm altına alınmıştır. 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun amaç ve kapsam başlıklı 1'inci maddesinde, Kanun'un; ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amacıyla serbest bölgelerin kurulması, yer ve sınırlarıyla faaliyet konularının belirlenmesi, yönetimi, işletilmesi, bölgelerdeki yapı ve tesislerin teşkili ile ilgili hususları kapsayacağı, aynı kanunun muafiyet ve teşvikler başlıklı 6'ncı maddesinde ise serbest bölgelerinin, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla kurulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerler olduğu, bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı, kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu, işleticilerin ve kullanıcıların yatırım ve üretim

safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilceği hüküm altına alınmıştır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yukarıda yer verilen 17/4-1 maddesi hükmünden, hizmetin serbest bölgede faaliyet göster sin ya da göstermes in herhangi bir işletme tarafından yürürlükteki mevzuata göre belirlenen usul ve esaslara uygun olarak, fiilen serbest bölge sınırları içinde ifa edilmesi halinde katma değer vergisi istisnası uygulanacağı anlaşılmaktadır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda mal tesliminde katma değer vergisi istisnası için serbest bölgelerin açıkça sayılarak serbest bölgeye yapılan teslimlerin yurt dışına yapılmış sayılması, ancak hizmet ihracında katma değer vergisi istisnasında serbest bölge ifadesine yer verilmediği görölmekteyse de bu durum yurt dışı ifadesine siyasi ve coğrafi anlam yüklenmesi halinde geçerli olmakla birlikte ticari ve ekonomik anlamda serbest bölgelerin yurt dışı kabul edilmek gerektiği gerçeğini değiştirmemektedir. Bu nedenle ihracatı ve döv iz kazandırıcı faaliyetleri desteklemek amacıyla kurulan ve yukarıda açıklandığı üzere yurtdışı sayılan serbest bölgelere davacı şirket tarafından verilen gümrük müşavirliği hizmetinin, 3065 sayılı Kanunu'nun 12. maddesi uyarınca yurtdışındaki müşteriye yurtdışında verilen hizmet kapsamında olduğunun kabulü gerektiğinden serbest bölgenin yurtdışı sayılmaması nedeniyle davacı adına yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık görölmediği gerekçesiyle açılan davayı reddeden vergi mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle, İstanbul 5. Vergi Mahkemesi'nin 31/05/2012 tarih ve E:2011/2230, K:2012/1508 sayılı kararının bozulmasına, bu kararın tebliğ tarihini izleyen 15 gün içinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, 16/09/2015 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.