

# Serbest bölgeden yapılan ithalatlarda vergilendirme

## Aret Kutlu

### 1. Giriş

Serbest bölgeler; ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı ve fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerlerdir.

Serbest bölgelerin kuruluş amaçlarına baktığımızda ise, aşağıdaki hususlar öne çıkmaktadır.

- İhracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek
- Doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak
- İşletmeleri ihracata yönlendirmek
- Uluslararası ticareti geliştirmek (Ticaret Bakanlığı, Serbest Bölgeler, Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü, 2022)

Her ne kadar serbest bölgelerin kuruluş amaçlarında uluslararası ticaretin geliştirilmesi hususu yer alsa da serbest bölgelerden yapılan ithalatlarda gümrük mevzuatının uygulanması açısından yükümlüler nezdinde tereddütler hasıl olduğu bilinmektedir.

İş bu yazımızın konusunu, özellikle ithal eşyanın vergilendirilmesi açısından serbest bölgelerden yapılan ithalatlarda ortaya çıkan tereddütlere yönelik gümrük idaresinin yaklaşımının açıklanması ve mevcut durumun özetlenmesi teşkil edecektir.

### 2. İlgili mevzuat

#### Tanımlar

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda serbest bölgeler; ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amacıyla kurulan yerler olarak ifade edilmiştir.

Aynı Kanun'un geçici 6. maddesinde ise serbest bölgelerin, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihe kadar, gümrük rejimleri açısından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında, menşe hükümlerinin uygulanması bakımından ise Türkiye Gümrük Bölgesi sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda ise serbest bölgeler, 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 konulduğu, ithalat

- vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin uygulanması bakımından, Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen,
- Serbest dolaşımdaki eşyanın, bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı;

yerler olarak tanımlanmıştır.

### **Dış ticaret rejiminin uygulanması ve vergilendirme**

Serbest Bölgeler Kanunu'nun 8. maddesi amir hükmü gereğince, serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret, dış ticaret rejimine tabi tutulmaktadır.

Serbest bölgelerden yapılacak ithalatlarda vergilendirmenin ne şekilde olacağı ise Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliğinde belirtilmektedir. Şöyle ki:

Gümrük Yönetmeliği'nin 431'inci maddesi;

*“Serbest bölgede üçüncü ülke menşeli girdiler kullanılarak üretilen eşyanın serbest dolaşıma sokulmak istenilmesi durumunda beyan sahibinin talebi halinde Kanununun 161'inci maddesi, talep olmaması halinde ise aynı Kanununun 15 inci maddesi hükümlerine göre gümrük vergileri hesaplanır.”*

Gümrük Kanunu'nun 161'inci maddesi;

*“...2. Serbest bölgede mutat elleçlemelere tabi tutulan eşyanın gümrük vergilerinin hesaplanmasında, söz konusu eşyanın dikkate alınacak niteliği, gümrük kıymeti ve miktarı; beyan sahibinin talebi ve söz konusu elleçlemelerin yapılmasına izin verilmiş olması kaydıyla, bu eşyanın 193'üncü maddede belirtilen tarihte söz konusu elleçlemelere tabi tutulmamış gibi dikkate alınacak niteliği, gümrük kıymeti ve miktarıdır. Bu hükme Bakanlar Kurulunca istisna getirilebilir...”*

Gümrük Kanunu'nun 15'inci maddesi,

*“Gümrük vergileri, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre hesaplanır...”*

hükümlerini amirdir.

Buna göre, Gümrük Yönetmeliği'nin söz konusu 431'inci maddesi ile ithalatçılara serbest bölgede üretilen eşyanın ithalinde **girdi ve mamul ürünün gümrük vergilerini dikkate alarak** seçimlik beyanda bulunma hakkı tanınmıştır.

Ancak, yükümlü tarafından girdi üzerinden vergilendirilmenin tercih edilmesi durumunda, buna ilişkin şerhin gümrük beyannamesinin 44 no.lu hanesine kaydedilmesi gerekmekte olup, aksi halde eşyanın nihai ürüne tekabül eden vergiler üzerinden vergilendirildiği varsayılmaktadır.

Yukarıda verilen mevzuat hükümleri kapsamında, serbest bölgeden yapılacak ithalatta vergilendirmeyi düzenleyen mevzuat hükümlerinin oldukça kısıtlı olduğu değerlendirilmektedir. Bu itibarla, gümrük idaresinin geçmişten bugüne yayımladığı yazıları çerçevesinde konuya olan yaklaşımının değerlendirilmesinde fayda görülmektedir.

### 3. Gümrük idaresinin konuya yaklaşımı

#### **“SBSDE” Muafiyet Kodu – Serbest dolaşımdaki eşyanın serbest bölgeye ihraç edildiği durumda muafiyet kapsamında yeniden ithalatı**

Halihazırda serbest dolaşımdayken serbest bölgeye ihraç edilen ve tekrar ithal edilmek istenilen eşyaya ilişkin olarak, 2014 yılında SBSDE - "Ser.Dolaşımda İken Ser. Böl.İhr. Edilen ve Tekrar İth. Edil. İst. Eşya" muafiyet kodu oluşturulmuş olup, Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2014 yılındaki ilgili yazısında<sup>1</sup> konuya ilişkin duyuru yayımlanmıştır.

İlgili muafiyet kodu, rejim kodunun 4010 – “İhraç edilen eşyanın muafiyete tabi olmadan serbest dolaşıma girişi” ve gümrük beyannamesinde kayıtlı sevk ülkesinin bir serbest bölge olması durumunda kullanılabilir şekilde devreye sokulmuştur.

Bu muafiyet kodunun kullanıldığı hallerde gümrük vergisi sistem tarafından hesaplanmamakta olup 0821 kodlu "Gümrük Statü Belgesi" dokümanı da sistem tarafından talep edilmektedir. Diğer taraftan, ilave gümrük vergisinin (İGV) ise beyan edilip edilmemesi gerektiğine ilişkin olarak ise gümrük idaresince bir açıklama yapılmamıştır.

Nitekim, 2022 yılında gümrük müşavirlerince konuya ilişkin Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü'nden izahat talep edilmiş, alınan cevabi yazıda<sup>2</sup> ise SBSDE kodunda İGV beyan edilip edilmemesi gerektiğinde ilişkin olarak uygulamanın Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü görev ve yetki alanı dışında kaldığı, konunun Gümrükler Genel Müdürlüğü ve İthalat Genel Müdürlüğü nezdinde takip edilmesinin uygun olacağı ifade edilmiştir.

Nitekim, gümrük beyannamesinin tescili anında, BİLGE sisteminde söz konusu eşya için “SBSDE” muafiyet kodu seçildiğinde; “AT” muafiyet kodu girilmediğinden İGV'ye yönelik bir muafiyet sağlanmadığı ve BİLGE sisteminin eşyanın İGV'ye tabi olması durumunda İGV hesapladığı bilinmektedir.

#### **Serbest bölgelerden ithalatta vergilendirmenin nihai ürün üzerinden yapıldığı hallerde İGV uygulaması**

2015 yılında gümrük idaresinin konuya ilişkin olarak yayımladığı yazıda<sup>3</sup>,

- Serbest bölgeden ithalatta vergilendirmenin nihai ürün üzerinden yapılması halinde; serbest bölgelerde üretilen nihai ürün için tercihli tarife uygulaması söz konusu olmadığından ve İthalat Rejimi Kararında eşyanın yalnızca "Türk menşeli" olma kriterine göre belirlenmiş bir tercihli tarife de bulunmadığından, serbest bölgelerde serbest dolaşımda bulunmayan girdiler kullanılmak suretiyle üretilen

---

<sup>1</sup> Mülga Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 04.09.2014 tarih ve 2561362 sayılı tasarruflu yazısı

<sup>2</sup> Ticaret Bakanlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü'nün 24.11.2022 tarihli 80311427 sayılı yazısı

<sup>3</sup> Mülga Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 03.08.2015 tarihli ve 9582430 sayılı yazısı

eşyaya, Türk menşei kazansın kazanmasın İthalat Rejimi Kararı eki listelerin "**Diğer ülkeler**" sütunundaki oranlar üzerinden gümrük vergisi uygulanacağı,

- Serbest bölgede serbest dolaşımda bulunmayan girdiler kullanılmak suretiyle üretilerek Türkiye'ye ithal edilmek istenilen eşyanın nihai ürün üzerinden vergilendirilmesinin tercih edilmesi ve nihai ürünün İGV'ye tabi olması halinde alması halinde **İGV'nin uygulanması gerektiği**,

ifade edilmiştir.

### **“AT” muafiyet kodunun kullanılması**

Bilindiği üzere, gümrük beyannamesinin 36 no.lu alanında kullanılan “AT” anlaşma kodu, Avrupa Birliği ile ihdas edilen Gümrük Birliği kapsamında, eşyanın serbest dolaşım statüsünü tevsik eden A.TR Dolaşım Belgesi eşliğinde yapılan ithalatlarda kullanılan bir muafiyet kodudur. Bununla birlikte, Serbest Bölgeler Kanunu'nun Geçici 6. Maddesi kapsamında, AB'ye tam üyeliğin gerçekleştiği tarihe kadar, gümrük rejimleri açısından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında sayılmıştır.

Yine de pratikteki uygulamaya baktığımızda, serbest bölgelerden yapılan ithalatlarda “AT” anlaşma kodunun aşağıdaki hallerde geçmiştenden beri kullanıldığı bilinmektedir:

- Serbest bölgelerde serbest dolaşım durumunda olan eşyanın Türkiye'ye ithalinde, yükümlülere daha uygun bir muafiyet kodu bulunmadığından bahisle AT anlaşma kodunun seçilerek, serbest bölgelerde üretilen Türk menşeli eşyanın Türkiye'ye ithalinde genellikle "AT" anlaşma kodu girilerek, A.TR kısmına "V" yazıp beyannamenin 44 no.lu hanesine ise A.TR için "T.C Menşeli" yazarak vergi muafiyeti sağlanması.
- Serbest bölgede üretimi yapılan ve bünyesinde kullanılan girdilerin tamamının serbest dolaşımdaki eşyalardan oluşan bir eşyanın daha sonradan Türkiye'ye ithalinin yapılmak istenmesi durumunda ise yükümlülere "AT" tercihi tarife seçeneği işaretlenerek ve AT belgesi yerine de üretimde kullanılan eşyaların ön statü belgeleri 44 no.lu kutuda beyan edilmek suretiyle eşyanın gümrük vergisinden muaf ithalinin gerçekleştirilmesi; üretilen eşyanın bünyesinde kullanılan girdilerin serbest dolaşımda olmayan bir eşya olması durumunda ise bu eşyaların ayrıca vergilendirilmesi, serbest bölgede üretimde kullanılan girdilerin serbest dolaşımda olması (veya ayrı olarak vergilendirildiği) ve üretim aşaması sonunda ortaya çıkan eşyanın da Türk Menşeli kabul edilmesi.

Gümrük idaresi ise 2022/Şubat ayında yayımladığı yazıda, nihai ürün için AT anlaşma kodunun kullanımına yönelik olarak,

*“... AT uluslararası anlaşma kodu için belirtilen çıkış ülkeleri arasında Türkiye ve serbest bölge bulunmamaktadır. Dayanağı 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı olan söz konusu kod, çıkış ülkesi bahse konu tabloda yer alan AB ülkelerinden biri olan ve serbest dolaşım ilkesi çerçevesinde geçerli olan tarifeden yararlanabilecek eşya için belirlenmiştir. Bu çerçevede, **serbest bölgeden serbest dolaşıma giriş beyannamesi ile Türkiye'ye ithal edilecek eşya için AT uluslararası anlaşma kodunun kullanılmaması gerekmektedir.**”*

şeklinde bir izahat vermiş, ancak kimi gümrük müdürlüklerince AT anlaşma kodunun **girdiler için de kullanılmaması gerektiği yönünde** yorumlanması neticesinde, Haziran 2022'de yayımlanan yeni bir yazı ile:

*“...serbest bölgede üretilen eşyanın ithalinde girdiler üzerinden vergilendirmenin talep edilmesi halinde, girdilerin bahse konu tabloda yer alan AB ülkelerinden A.TR Dolaşım Belgesi eşliğinde Türkiye Gümrük Bölgesine gelmiş olması ve serbest bölgeden yapılan ithalatta beyannamenin 15a no.lu "Sevk/İhracat Ülkesi" kutusuna "Uluslararası anlaşma kodları ve bu kodlara karşılık aranacak belgelere ilişkin Menşe Kontrol Tablosu"nda yer alan ilgili AB ülkesinin, 10 no.lu "Son Sevk Ülkesi" kutusuna ise serbest bölge kodunun yazılması durumunda AT muafiyet kodu kullanılacaktır.”*

şeklinde açıklamalarda bulunmuştur.

Dolayısıyla, serbest bölgeden yapılan ithalatlarda AT anlaşma kodunun:

- Vergilendirmenin girdi ürünler üzerinden talep edilmesi,
- Girdilerin bir AB ülkesinden A.TR dolaşım belgesi eşliğinde gelmesi,
- Gümrük beyannamesinin 10 no.lu kutucuğunda bir serbest bölge kodunun yazılması,

Durumunda kullanılması gerekmektedir.

Buradan hareketle, söz konusu yazı çerçevesinde, Türkiye'den serbest bölgeye gönderilen ve halihazırda serbest dolaşımda bulunan eşya için bir düzenleme yapılmadığı ve söz konusu eşya için "AT" muafiyet kodunun kullanılıp kullanılmayacağına ilişkin bir izahatta bulunulmadığı değerlendirilmektedir.

#### **4. Uygulamada yaşanan sorunlar ve öneriler**

Yukarıda yer verilen tüm bu bilgiler ışığında, serbest bölgelerden yapılan ithalatlarda mevzuatın ve gümrük idaresinin konuya açıklık getirmek üzere paylaştığı görüşlerinin kısıtlı olduğu değerlendirilmektedir.

Bu kapsamda, serbest bölgeden yapılacak ithalatta vergilendirmenin nihai ürün üzerinden yapılması halinde, gümrük vergisinin ve İGV'nin eşyanın menşesine ve serbest dolaşım statüsüne bakılmaksızın beyan edilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Girdi ürün üzerinden vergilendirme durumunda ise, aşağıdaki hususlarda pratik uygulamada sorunların devam ettiği ve bunlara gümrük idaresince bir izahat getirilmesinde fayda bulunduğu değerlendirilmektedir.

##### **4.1. Türkiye'den serbest bölgeye gönderilen ürünlerin ithalatında ilave gümrük vergisi doğması**

Halihazırda Türkiye'de serbest dolaşımda bulunan veya daha öncesinde Türkiye'de serbest dolaşıma sokulan ve serbest dolaşıma sokulduğu sırada ilave gümrük vergisi tahsil edilen eşyanın, serbest bölgeye gönderilmesi ve burada üretime konu edilmesinin ardından, üretim sonucu ortaya çıkan eşyanın girdileri üzerinden vergilendirilmesinin talep

edilmesi durumunda, söz konusu eşyadan ilave gümrük vergisi tahsil edilmesinin çelişkili olduğu değerlendirilmektedir.

Bu noktada, Yargı Mercilerinin, ilave gümrük vergisinin, gümrük vergisinden müstakil bir vergi olmadığı yönünde müstakar hale gelmiş kararlarının bulunduğu belirtmekte fayda vardır.

Dolayısıyla, 3351 sayılı Karar ile ihdas edilen ilave gümrük vergisinin, gümrük vergisinden ayrı bir vergi olmamasına rağmen, gümrük vergisinden muaf eşya için tahsil edilmesinin çelişkili olduğu mülahaza edilmektedir.

#### **4.2. “AT” muafiyet kodunun kullanıldığı durumlardaki uyumsuzluk**

Eşyanın, Gümrük Kanunu 161 ve Gümrük Yönetmeliği 431’inci maddeleri çerçevesinde bünyesindeki girdi ürünler üzerinden vergilendirilerek serbest bölgeden ülkemize ithal edilmesi durumunda, A.TR Dolaşım Belgesi eşliğinde AB’den gelen eşyada “AT” muafiyet kodunun kullanılabilmesi, ancak AB’den A.TR Dolaşım Belgesi eşliğinde serbest bölgeye gelen ve buradan Türkiye’ye ithalatı sırasında nihai ürün üzerinden vergilendirilen eşyada “AT” muafiyet kodunun kullanılamamasının çelişkili olduğu değerlendirilmektedir.

#### **4.3. Girdi ürün üzerinden vergilendirilen eşyaya yönelik olarak, Türkiye’den gönderilen serbest dolaşımdaki eşyaya ilişkin izahatta bulunulmaması**

Gümrük idaresinin serbest bölgeden yapılan ithalatlarda vergilendirmeye yönelik olarak yayımladığı yazıların tetkikinde, eşyanın girdi üzerinden vergilendirilmesinde, ithalata konu eşyanın bünyesinde bulunan ve öncesinde Türkiye’de serbest dolaşımda iken serbest bölgeye gönderilen eşyaya ilişkin bir açıklama yapılmadığı ve bunun da uygulamada tereddütlere yol açtığı görülmektedir.

#### **Öneriler**

1. İlave gümrük vergisini ihdas eden 3351 sayılı Karar’da, halihazırda A.TR dolaşım belgesi eşliğinde ithal edilen Avrupa Birliği ve Türk menşeli eşyadan ilave gümrük vergisi tahsil edilmeyeceği hususu açıktır. Mezkûr Karar’a, serbest bölgelerde Ön Statü Belgesi ile serbest dolaşımda olduğu tevsik edilen eşya için İGV tahsil edilmeyeceği hususunun derç edilmesinin ve “SBSDE” muafiyet kodu ile ithal edilen eşyanın İGV’ye tabi olmayacağına yönelik olarak açıklamada bulunmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.
2. Serbest bölgeden ithalatlarda “AT” muafiyet kodunu düzenleyen Gümrükler Genel Müdürlüğünün 06.06.2022 tarihli 74594350 sayılı yazısı ile çelişki yaratılmaması adına, eşya, nihai ürün üzerinden vergilendirilse dahi, AB’den A.TR Dolaşım Belgesi eşliğinde gelen ve serbest bölgeden ithal edilen eşya için de “AT” muafiyet kodunun kullanılabilmesine dair açıklama yapılması yerinde olacaktır.
3. Bir üst maddede belirtilen yazıda, AB’den A.TR Dolaşım Belgesi eşliğinde gelen eşyanın serbest bölgeden ithalatında, eşyanın girdi üzerinden vergilendirilmesi durumunda “AT” muafiyet kodunun kullanılabilmesine dair açıklama yapılmış olmasına rağmen, Türkiye’den serbest bölgeye gönderilen, serbest dolaşımda bulunan ve Türk menşeli eşya için ithalat esnasında kullanılması gereken muafiyet koduna yönelik olarak açıklama yapılmamasının riskli olduğu ve buna ilişkin izahat verilmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

## Kaynakça

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu. (1985, 06 06).

4458 sayılı Gümrük Kanunu. (1999, 11 04).

Gümrük Yönetmeliği. (2009, 10 07).

Mülga Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü. (2014, 09 04). 2561362 sayılı yazı.

Mülga Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü. (2015, 08 03). 9582430 sayılı yazı.

Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü. (2022, 02 22). 71981043 sayılı yazı.

Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü. (2022, 06 06). 74594350 sayılı yazı.

Ticaret Bakanlığı, Serbest Bölgeler, Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü. (2022, 12 23). Retrieved from

[https://ticaret.gov.tr/data/5b9b61fc13b8761cc09f9b92/genel\\_bilgi.TB.pdf](https://ticaret.gov.tr/data/5b9b61fc13b8761cc09f9b92/genel_bilgi.TB.pdf)

*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.*