

# SERBEST BÖLGELERDE VERİLEN HİZMETLERDE KDV İSTİSNASINA İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER

Ahmet KESKİNSOY\*  
Vergi Başmüfettişi

## ÖZET

*Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununun 152 ila 162'nci maddelerinde serbest bölgeler, Türkiye gümrük bölgesinin dışında kabul edilmektedir. Ancak söz konusu belirleme mal teslimlerine ilişkindir. Serbest bölgeden Türkiye içine mal getirilecekse alıcı ithalat işlerindeki gibi mükellef olarak gümrük idaresine KDV'yi beyan ederek ödemek zorundadır. Serbest bölgeden yurt dışına mal gönderilecekse mal teslimi yönünden Türkiye gümrük bölgesinin dışı sayıldığından KDV'nin konusuna giren bir işlem olmayacaktır. Yurt dışından serbest bölgeye gelen mallar için de gümrük bölgesinin dışında sayıldığından KDV'nin konusuna girmeyecektir. Yine Türkiye'den serbest bölgeye mal gönderilecekse de ihracat gibi işlem yapılması gerekmektedir. Hizmetlerin sunulması bakımından ise serbest bölgeler ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında bir fark bulunmamaktadır. KDV Kanununda ayrıca bir istisna düzenlemesi bulunmadığı sürece bu işlemler üzerinden gerekli hesaplamalar yapılarak beyan edilmesi gerekmektedir. Bu makalede serbest bölgede verilen hizmetler ile ilgili KDVK 17/4-ı maddesinde yer alan KDV istisnasına ilişkin açıklamalara yer verilecektir.*

**Anahtar Kelimeler:** Serbest Bölge, Hizmetin Verilmesi, Hizmetten Faydalanma, Belirlilik İlkesi, Hukuki Güvenlik İlkesi

\* ORCID kimlik numarası: <https://orcid.org/0000-0002-0254-8294> İletişim: Elektronik Posta Adresi: ahmet.keskinsoy@vdk.gov.tr

## GİRİŞ

Anayasa'nın 2'nci maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri "belirlilik"tir. Bu ilkeye göre, kanun düzenlemelerinin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir tereddüde ve şüpheye yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu tedbirler içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuki güvenlikle bağlantılı olup birey hangi somut eylem ve olguya hangi hukuki müeyyidenin veya neticenin bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını belirler. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Hukuk devletinin unsurları, doktrinde de belirlenmiş olup, bunlardan konuyla ilgili iki tanesi "hukuki güvenlik" ve "belirlilik" ilkeleridir. Bireyin devlete güven duyması, ancak hukuki güvenliğin sağlandığı bir hukuk devleti düzeninde mümkün olabilecektir. Anayasada öngörülen temel hak ve hürriyetlerin kullanılması ve insan haklarının insan hayatına egemen kılması için Devlet, bireylerin hukuka olan inançlarını ve güvenlerini korumakla yükümlüdür.

Vergiler devletlerin hükümlerlik gücü gereği zorla alınan değerlerdir. İnsanlığın toplu

yaşamaya başlamasından itibaren ortaya çıkan verginin hangi kaynaklardan ve ne şekilde alınacağı devamlı olarak tartışma konusu olarak süregelmiştir. Gelinen noktada küreselleşen dünya düzeninde de verginin hangi kaynaklardan ne şekilde alınacağı tartışma konusu olsa da hukuk devletlerinde bu husus daha sağlam temellere oturtulmuştur. Hukuk devleti, insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu adaletli bir hukuk düzeni kuran bunu sürdürmekte kendini yükümlü sayan bütün eylem ve işlemleri yargı denetimine bağlı olan devlettir. Cumhuriyetin kurulması ile yeni kurulan Türk Devleti'nin en temel prensibi olarak hukuk devleti ilkesi belirlenmiştir. Hukuk devleti olmanın sonucu olarak da belirlilik ve hukuki güvenlik ilkeleri ortaya çıkmaktadır. Vergisel işlemlerin tamamında belirlilik ve hukuki güvenlik ilkesi gereği yasal ve idari düzenlemelerin duraksamaya yer bırakmayacak şekilde açık, anlaşılır olmalı ve tereddütlere mahal bırakmadan bütün yükümlüler nezdinde aynı sonucunu doğurmalıdır.

KDV Kanununun 1'inci maddesinde Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. KDV Kanununun 6'ncı maddesinde ise işlemlerin Türkiye'de yapılmasının hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade edeceği açıklanmıştır.

KDV Kanununun 11'inci maddesinde serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason

hizmetler ile 17/4-ı maddesinde ise serbest bölgede verilen hizmetler istisna tutulmuştur. Bu makalemizin ilerleyen bölümlerinde hâlihazırdaki yasal ve idari düzenlemeler uyarınca serbest bölgede verilemeyen ancak faydalanılan hizmetlerin istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği açıklanacaktır. Yine makalemizin ilerleyen bölümlerinde Serbest Bölgeler Kanunu ve gerekçesinde açıklanan bölgelerin kuruluş amaçlarına hizmet etmesi bakımından düzenlemenin ne şekilde olması gerektiği hususundaki görüşlerimiz Anayasanın belirlilik ve hukuki güvenlik ilkeleri de göz önünde bulundurulurak açıklanacaktır.

## 1. SERBEST BÖLGEDE VERİLEN HİZMETLERLE İLGİLİ KDV İSTİSNASINA İLİŞKİN YASAL VE İDARİ DÜZENLEMELER

KDV Kanununun 17/4-ı maddesi ile serbest bölgelerde verilen hizmetler KDV'den müstesnadır. Görüldüğü üzere hizmet ister yurt dışından alınsın isterse Türkiye içinden serbest bölgede verilmesi durumunda vergiden müstesna tutulacaktır. Kanunun lafzında açıkça serbest bölgede verilen hizmetler ifadesi kullanılmıştır. Kanunda serbest bölgede verilmeyen ancak bölgede faydalanılan hizmetlerin istisnadan faydalanması gerektiğine ilişkin bir belirleme yapılmamıştır.

İdare ise KDV Kanununun 17/4-ı maddesi ile serbest bölgelerde verilen hizmetler ile ilgili istisna ile ilgili görüşlerini net olarak KDV Genel Uygulama Tebliği ve 60 nolu KDV sirkülerinde duraksamaya mahal vermeyecek şe-

kilde örneklerle birlikte açıklamıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinde 17/4-ı istisnasının kapsamına, **yalnızca serbest bölgede ifa edilen hizmetlerin** girdiği açıkça belirtilmiştir. Tebliğde verilen örnekte de serbest bölgeye gelinerek verilen makine bakım onarım hizmeti 17/4-ı maddesi kapsamında KDV'den istisna iken, serbest bölge dışından araç kiralınması KDV'ye tabi tutulacağı açıklanmıştır.

60 nolu KDV Sirkülerine göre Türkiye'de veya yurt dışındaki firmaların **bilfiil serbest bölge içinde sundukları** temizlik, bakım, onarım, montaj gibi hizmetler KDV'den müstesnadır. Yine anılan sirkülerde 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 mahiyetinde olduğu, bu hizmet, serbest bölgede ifa edilen bir hizmet olmadığından genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacağı açıkça belirtilmiştir.

Aşağıda belirtilen Özelgelelerde de serbest bölgede verilmeyip yurt dışından veya Türkiye içinden verilen ve serbest bölgede faydalanılan hizmetlerin 17/4-ı düzenlemesi uyarınca istisnadan yararlanamayacağını ve vergiye tabi olması gerektiği görüşleri belirtilmiştir:

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın "Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesinde yer alan firmaya ABD mükimi firmadan alınan data hattı kullanım hizmeti

alımı” konulu 26.04.2013 tarih ve 39044742-KDV.17-624 sayılı özelgesi:

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, şirketinizin TÜBİTAK Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesinde Ar-Ge faaliyetinde bulunan şubesine Amerika Birleşik Devletleri (ABD) mukimi grup firmanız tarafından verilen “data hattı kullandırma” hizmetinin Kurumlar Vergisi Kanunu ile Katma Değer Vergisi Kanunu karşısındaki durumu hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

.....

Bütün bu hüküm ve açıklamalar uyarınca, Şirketinizin serbest bölgede faaliyette bulunan şubesinin, Amerika Birleşik Devletleri’nde yerleşik grup firmasından aldığı “data hattı kullandırma” hizmeti KDV Kanununun 1 ve 6 ncı maddeleri gereğince KDV ye tabidir. Ayrıca hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV nin de Şirketinizce sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.”

- Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı’nın “Serbest bölgede faaliyette bulunan şirket tarafından yurtdışında mukim grup şirketine yapılan serbest meslek ödemeleri üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı ile KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı” konulu 11/07/2013 tarih ve 45404237-130.12.18-187 sayılı özelgesi:

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve ekinde yer alan belgelerin incelenmesinden;

serbest bölgede faaliyette bulunan şirketinizin merkezi İspanya’da bulunan yurtdışı grup şirketlerinden almış olduğu “Mühendislik Hizmetleri, Kurumsal Yönetim ve Destek Hizmetleri ile Ticarileştirme Servis Hizmetleri” ne ilişkin yaptığı ödemeler üzerinden Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının serbest meslek kazançlarında vergilemeyi hüküm altına alan maddelerinde yer alan şartların sağlanması durumunda 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 ncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre kurumlar vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı ile söz konusu hizmetlerin katma değer vergisine (KDV) tabi olup olmadığı hususlarında Başkanlığımız görüşünün sorulduğu anlaşılmıştır.

.....

Bu hükümler çerçevesinde, yurtdışında yerleşik firmaların serbest bölge içinde bilfiil verdikleri hizmetler KDV Kanununun 17/4-ı maddesi uyarınca KDV den istisnadır. Ancak yurtdışından serbest bölgeye yapılan hizmetler ise istisna kapsamına girmeyeceğinden KDV ye tabi tutulacaktır.

Buna göre, yurt dışındaki grup şirketinizin yurtdışından serbest bölgede faaliyette bulunan şirketinize verdiği hizmetlerden şirketinizce Türkiye’de faydalanıldığından söz konusu hizmetler KDV Kanununun 1/1 inci maddesi uyarınca KDV ye tabi bulunmaktadır.

Öte yandan, yurtdışı grup firmanın Türki-

veyde ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması halinde söz konusu işleme ait KDV nin, 01/05/2012 tarihinden önce 15 Seri No.lu KDV Genel Tebliği, 01/05/2012 tarihinden sonra da 117 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği uyarınca şirketiniz tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.”

- Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığı'nın “Yurtdışındaki grup firmasından alınan krediye ait faizin KDV tevkifatı hk.” konulu 17/07/2014 tarih ve 75497510-130[9-2014-77]-41 sayılı özelgesi

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Avrupa Serbest Bölgede bulunan şirketinizin yurtdışı grup firmasından almış olduğu krediye karşılık yapılan faiz ödemeleri üzerinden sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

.....

Buna göre, yurt dışı grup firmasından aldığınız kredi ile ilgili işlemler, KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre finansman hizmeti olarak değerlendirilmekte ve bu işlemler nedeniyle hesaplanacak faiz tutarları KDV'ye tabi bulunmakta olup, Kanunun 9 uncu maddesi gereğince şirketiniz tarafından faiz tutarları üzerinden hesaplanan KDV nin de Şirketinizce sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.”

- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın

“Yurt dışında bulunan firma için serbest bölgede yapılan kalite kontrol-raporlama hizmeti” konulu 03.02.2020 tarih ve 21152195-130[17-2018/966]-49052 sayılı özelgesi:

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; serbest bölgede faaliyette bulunan firma ile merkezi yurt dışında bulunan bir kalite kontrol şirketi arasında yapılan hizmet alım sözleşmesi kapsamındaki kalite kontrol ve raporlama hizmetinin yurt dışında bulunan firma adına Şirketinizce serbest bölgede yerine getirileceği, müşterinizin yurt dışı firma olduğu, hizmetin karşılığı olan tutara ilişkin faturanın yurt dışı firma adına düzenlendiği, fatura tutarlarının Türkiye'den banka yolu ile tahsil edildiği belirtilerek, söz konusu hizmetin serbest bölgede verilen hizmet kapsamında KDV'den istisna olup olmadığı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

.....

Buna göre; Şirketinizin yurtdışında bulunan şirket adına serbest bölge sınırları içinde vermiş olduğu kalite kontrol hizmetleri, 3065 sayılı KDV Kanununun 17/4-1 maddesi kapsamında KDV'den istisna olacaktır.

Diğer taraftan; serbest bölge dışından serbest bölgeye ya da serbest bölgeden serbest bölge dışına ancak yurt içine yönelik olarak verilen hizmetler, Kanunun 1 inci ve 6 ncı maddeleri gereğince KDV'ye tabidir.”

KDV Kanununun 17/4-1 maddesindeki serbest bölgelerde verilen hizmetlere ilişkin istisna uygulamasına yönelik KDVK'nın ana

idari düzenlemeleri olan KDV Genel Uygulama Tebliği ve 60 nolu KDV Sirkülerinde serbest bölgede verilen hizmetlerin istisna uygulamasından faydalanacağı ancak serbest bölgede verilemeyip bölgede faydalanılan hizmetlerin ise bu istisna uygulamasından faydalanılamayacağını net olarak herhangi bir tereddüde ve şüpheye yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır şekilde açıklanmıştır. Yukarıda yer verilen özeldeler de ana idari düzenlemelere uygun açıklamalara yer verilmiştir.

Yukarıdaki düzenlemelere bakıldığında belirlilik ve hukuki güvenlik ilkesine uygun olarak kanun düzenlemesinin lafzı ile idari düzenlemelerdeki açıklamalar, uygulamanın ne şekilde olması gerektiğini ortaya koymuştur.

## 2. SERBEST BÖLGEDE VERİLEN HİZMETLERE İLİŞKİN KDV İSTİSNASI İLE İLGİLİ GÖRÜŞLER

KDV Kanununun 17/4-ı maddesi ile serbest bölgelerde verilen hizmetler ile ilgili iki farklı görüş vardır. Bu görüşlerden biri ister yurt dışından alınsın isterse Türkiye içinden (fason hizmetler hariç) yalnızca serbest bölgede verilen hizmetlerin istisna olduğuna ilişkindir. Yani serbest bölgede verilmeyip bölgede faydalanılan hizmetlerin KDV Kanununun

17/4-ı maddesindeki istisna uygulamasından yararlanamayacağı yönündedir. Türkiye içinden serbest bölgeye fason hizmetler dışında verilen hizmetlerin, hizmeti veren tarafından KDV hesaplanması, yurt dışından serbest bölgeye verilen hizmetler için ise KDVK 9'uncu maddesindeki sorumluluk kapsamında 2 nolu beyanname ile beyan edilerek ödenmesi gerektiği belirtilmiştir.<sup>1</sup>

Diğer bir görüş ise serbest bölgeye Türkiye içinden verilen fason hizmetlerin KDV Kanununun 11'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca istisna olduğu, Türkiye'den serbest bölgeye verilen fason hizmetler dışındaki hizmetler için ise KDV hesaplanması gerektiği belirtilmiştir. Yine ikinci görüşte yurt dışından serbest bölgeye verilen hizmetlerin ise KDVK'nın 6'ncı maddesindeki düzenleme referans gösterilerek KDV Kanununun 17/4-ı maddesindeki serbest bölgelerde verilen hizmetler istisna düzenlemesinden yararlanması gerektiği belirtilmiştir.<sup>2</sup>

İki görüşe bakıldığında Türkiye içinden serbest bölgeye verilen fason hizmetler dışındaki hizmetlerin KDV'ye tabi tutulması gerektiği yönünden mutabakat vardır. Görüş farklılığı yurt dışından verilen ve serbest bölgede yararlanılan hizmetler yönünden ortaya çıkmaktadır. Birinci görüşte yurt dışından verilen ve serbest bölgede faydalanılan, serbest

<sup>1</sup> Vergi Dünyası, Emircan DİLBER, Gökhan BELGE, Serbest Bölgelerde Faaliyette Bulunan Mükellefler Tarafından Yapılan Katma Değer Vergisi Tevkifatı, Ağustos 2011, Sayı:360

<sup>2</sup> Vergi Dünyası, Nihat UZUNOĞLU, Serbest Bölgelerde Yapılan Hizmetler ile Bu Bölgeye Yönelik Olarak veya Bu Bölgeden Bölge Dışına Yönelik Olarak Yapılan Hizmetlerin KDV Karşısındaki Durumu, Haziran 2013, Sayı:382

bölgede bilfiil verilmeyen hizmetlerin KDVK 17/4-1 maddesindeki istisna düzenlemesinden yararlanamayacağı yönüdeyken, diğer görüşte ise yurt dışından verilen hizmetlerden serbest bölgede faydalanıldıysa KDVK'nın 6'ncı maddesini referans göstererek istisnadan yararlanması gerektiği yönündedir.

Ancak burada şunu açıkça ifade etmek gerekir ki KDVK 17/4-1 maddesindeki serbest bölgede verilen hizmetlerden faydalanma kriterine göre istisnadan yararlanılacaksa Türkiye'den verilen fason hizmetler dışındaki hizmetler de istisna kapsamında değerlendirilmelidir. Bu durumda ise KDVK'nın 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasındaki serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetlere ilişkin ayrıca bir istisna düzenlemesine gerek kalmayacaktır. KDVK 17/4-1 maddesindeki serbest bölgede verilen hizmetlerin faydalanma kriterine göre istisnanın kapsamı belirlenecekse Türkiye içinden serbest bölgeye verilecek fason veya başkaca hizmetlerden serbest bölgede faydalanılacak ve bu yönüyle yurt dışından alınan ve serbest bölgede faydalanılan hizmetlerden bir farkı kalmayacaktır.

### **3. SERBEST BÖLGEDE VERİLMEYEN ANCAK BÖLGEDE FAYDANILAN HİZMETLER KDV İSTİSNASINDAN FAYDALANABİLİR Mİ?**

Yasal ve idari düzenlemeler ışığında hâlihazırdaki mevzuatta bir değişiklik olmadığı sürece KDV Kanununun 17/4-1 maddesindeki istisnadan yalnızca serbest bölgede verilen hizmetler yararlanılabilecektir. Bunun dışında

ister yurt dışından verilsin isterse de Türkiye içinden (fason hizmetler hariç) bu hizmetler bilfiil serbest bölgede verilmediği sürece KDV istisnasından yararlanması mümkün bulunmamaktadır. Yani serbest bölgede verilen yükleme, boşaltma, inşaat, tamirat, makine bakım, temizlik işleri gibi hizmetler ister yurt içindeki mükelleflerce isterse de yurt dışındaki mükelleflerce verilsin, bilfiil serbest bölgede verildiği sürece 17/4-1 düzenlemesi kapsamında istisna olacaktır. Ancak yurt dışından veya Türkiye içinden teknoloji transferi, know-how, yazılım hizmeti veya başkaca adlarla verilen ve serbest bölgede faydalanılan hizmetlerin, bilfiil serbest bölgede verilmemesi durumunda KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

Ancak 20.04.2017 tarihinde mali idarenin verdiği bir özelgede uygulamada tereddütlere neden olabilecek şekilde açık olmayan, yasal ve ana idari düzenlemeler ile kendinden önce ve sonra verilen özgelere aykırılık teşkil eden açıklamalar yer almaktadır.

Uygulamada tereddütler mahal verebileceği değerlendirilen İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın "Yurtdışında mukim firmalardan alınacak hizmet bedelleri üzerinden kurumlar vergisi ve katma değer vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı." konulu 20.04.2017 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17.4-109673 sayılı özeldesinde ise özetle aşağıdaki ifadeler kullanılmıştır.

"İlgide kayıtlı özelge talep formu ve ekli dilekçede, Şirketinizin yabancı sermayeli ol-

duğu ... Serbest Bölgesinde sucuk, salam gibi gıda maddelerine kılıf imalatı işinden dolayı faaliyet gösterdiği, üretilen kılıfların yurt içi ve yurt dışına satışının yapıldığı, **üretimde kullanılan makineler için İspanya mukimi gerçek ve tüzel kişi kuruluşlardan avukatlık ve danışmanlık hizmeti alındığı** ve bu hizmetler karşılığında Şirketiniz adına fatura düzenlendiği belirtilerek, Şirketinizin serbest bölgede olması nedeni ile düzenlenen faturalarda kurumlar vergisi tevkifatı ile KDV tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda bilgi talep edilmiştir.

.....

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, ... Serbest Bölgesinde faaliyette bulunan firmanızın, **yurt dışında bulunan gerçek ve tüzel kişi kuruluşlardan aldığı avukatlık ve danışmanlık hizmetinden serbest bölgede faydalanılması nedeniyle söz konusu hizmetler serbest bölgede yapılmış sayılacağından** bu hizmetler KDV Kanununun 17/4-1 maddesi kapsamında KDV’den istisna tutulacak olup, bu hizmetlere ilişkin ödemeler üzerinden KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C.2.1.2.1.) bölümü uyarınca katma değer vergisi tevkifatı yapılmasına gerek bulunmamaktadır.”

Yukarıda görülen özelgede hizmetin nerde verildiği anlaşılmamakla birlikte “*hizmetinden serbest bölgede faydalanılması nedeniyle söz konusu hizmetler serbest bölgede yapılmış sayılacağından*” ifadeleri kullanılmıştır. Söz konusu ifadeler KDV Genel Uy-

gulama Tebliği, 60 nolu Sirküler ve verilen diğer özelgelerdeki açıklamalara aykırı düşmektedir.

Belirlilik ve hukuki güvenlik ilkesi gereği kanun düzenlemelerinin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir tereddüde ve şüpheye yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuki müeyyidenin veya neticenin bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmesi gerektiği makalemizin önceki bölümlerinde de tekrarlanmıştır. Yurt dışından hizmet alan bir mükellef İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 20.04.2017 tarihli özelgeyi okuduğu zaman nasıl işlem yapılması noktasında tereddütleri olacaktır. Söz konusu özelge Türkçe kaidelerinin dışında bir üslupla yazıldığı, “*üretimde kullanılan makineler için İspanya mukimi gerçek ve tüzel kişi kuruluşlardan avukatlık ve danışmanlık hizmeti alındığı*” ifadesi ile ne anlatılmak istendiği ve üretimde kullanılan makineler için neden avukatlık hizmeti alınma gereksinimi duyulduğu anlaşılamamaktadır. Söz konusu özelgeden hizmetin serbest bölgede bilfiil verilip verilmediği anlaşılmamakla beraber “faydalanma” ifadesi karışıklıklara sebebiyet verecektir. Yine söz konusu özelgede kullanılan ifadeler ana idari düzenlemeler olan KDV Genel Uygulama Tebliği ve 60 nolu sirkülerde yapılan açıklamalarla çelişmektedir.

Aslında söz konusu özelgenin biraz Türkçe bilgisi ile KDV Genel Uygulama Tebliği

ve 60 nolu sirkülere uygun açıklamalara yer verilseydi, belirlilik ve hukuki güvenlik ilkerinin gerektirdiği şekilde uygulamada tereddütlere neden olmayacaktı.

#### 4. SERBEST BÖLGELERDE VERİLEN HİZMETLERE İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 1'inci maddesinde bu Kanun; 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 hüküm altına alınmıştır.

Serbest Bölgeler Kanununun genel gerekçesinde Türkiye'ye komşu olan ülkelerdeki ülkeler de örnek gösterilerek şu açıklamalar yapılmıştır:

- Türkiye'de kurulacak serbest bölgelerin diğer serbest bölgeler karşısındaki mukayeseli avantajlarının artırılması,
- Çalışanların ücretlerinden vergi kesintisinin olmaması sonucu, müteşebbislere daha ucuz ve Türkiye'den işçi temin edebilmelerine imkân vererek, Türkiye'deki istihdam hacminin artırılması,
- Serbest bölgelere gelen müteşebbislerin ham, yarı mamul veya mamul şeklinde yatırım girdilerini Türkiye'den karşılamaları halinde,

bölgelere gelen malların ihraç edilmiş sayılmaları nedeniyle daha uygun fiyatla teminine imkân vererek, bir yandan yerli üretimin ve diğer yandan da ihracatın artırılması suretiyle döviz gelirinde de artış sağlanması,

- Türk sanayiinin gelişmesine yararlı olabilecek modern teknolojinin getirilmesi ve yatırım girdilerinin Türkiye'den sağlanması,

gibi hususlar göz önünde bulundurularak ve bu hususlara maddelerin metinlerinde yer vermek suretiyle Serbest Bölgeler Kanunu tevdin edilmiştir.

Gerek Serbest Bölgeler Kanununun 1'inci maddesinde gerekse Kanunun gerekçesinde yapılan açıklamalara bakıldığında üretimin ve istihdamın artırılması, modern teknolojilerin getirilmesi, döviz gelirlerinde artışın sağlanması amaçlandığı görülmektedir.

Hızla değişen ve dijitalleşen dünyada her gün yeni bir üretim yöntemi geliştiriliyor ve verimlilik artırılıyor. Sanayi devriminden sonra son dönemdeki dijitalleşme ile birlikte üretim yöntemlerinde de farklılaşmaya gidilmiştir. Üretilen bir ürünün en değerli parçasını üretimde kullanılan gizli bilgi oluşturmaktadır. Örnekle konuyu somutlaştırmak gerekirse bıçak üretiminde çeliğin işlenme yöntemi, bir peynirin aromasını oluşturan etmen, bir içeceğin tadın veren bileşimler o ürünün en değerli parçasıdır. Ülke dışındaki bu yöntemlerin getirilmesi mutlak suretle üretimin ve istihdamın artırılmasını sağlayacaktır. Serbest Bölgeler Kanununun ihdas amaçlarından biri de bunla-

rın ülkeye getirilmesidir.

Vergi kanunlarında öngörülen istisna, muafiyet veya indirimler, ancak alınacak vergiden daha yüksek bir fayda sağladıkları takdirde anlamlı olurlar. Serbest Bölgeler Kanunu ve genel gerekçesine bakıldığında, KDV Kanunundaki düzenlemelerin de bunlara uyumlu olması ve amaçlanan faydaya hizmet etmesi gerekmektedir.

KDVK 17/4-ı düzenlemesindeki serbest bölgede verilen hizmetlere ilişkin istisnanın da Serbest Bölgeler Kanunu ile öngörülen amaçları gerçekleştirerek, vazgeçilen vergiden daha yüksek bir fayda sağlamalıdır. Belki Kanun maddesinin ihdas edildiği zamanki şartlar gereği amaçlanan fayda sağlanıyorsa da dijitalleşen dünya düzeninde hizmetin nerede verildiğinin tespiti bile çok zor bir hal almıştır.

Serbest bölgede bıçak üretimi yapan bir firma Japonya'dan bıçak üretimine ilişkin özel bilgiler karşılığı ödeme yaptığını varsayalım. Söz konusu sözleşme know-how sözleşmesi olarak nitelendirilir. Know-how ise sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için yapılan ödemeler, henüz patenti alınmamış ve genel olarak diğer fikri mülkiyet kategorilerine girmeyen belirli bilgilerin transferi bağlamında kullanılır. Bu kavram genel olarak, teşebbüsün işleyişinde pratik bir uygulaması olan ve açıklanmasında ekonomik bir yararın elde edilebileceği, daha önceki deneyimlerden doğan sınai, ticari veya bilimsel nitelikte açıklanmamış bilgiye karşılık gelir. Japonya'dan alınan bıçak üretimi üzerine özel

bilgi bir hizmet niteliğindedir. Hizmet Japonya'da verilmiş ve serbest bölgede yararlanılmıştır. Bu durumda mevcut mevzuat gereği sorumlu sıfatı ile KDV'nin 2 nolu beyanname ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. Ancak Serbest Bölgeler Kanunu ve gerekçesinde yapılan açıklamalar göz önünde bulundurulduğunda serbest bölgede faydalanan bu hizmet, üretimi doğrudan artıracığı, farklı bir üretim yöntemi ile ülkeyi buluşturacağından KDV'den istisna tutulması çok doğru olacaktır.

Değişen şartlara göre yasal ve idari düzenlemelerin eskimesi, çağın isteklerine cevap verememesi tabii bir durumdur. Bu durumda hukuk devletlerinde bütün mükelleflerin aynı işlemleri yapmalarını sağlamak, bütün uygulayıcılar için aynı sonuç doğuracak tedbirleri almak devletlerin en temel görevidir. Eğer yasa düzenlemesi ihtiyacı gidermiyor ve amaç hizmet etmiyorsa değiştirilmeli, idari düzenlemelerde bir eksiklik varsa giderilmelidir.

Ancak yapılacak değişiklikler belirlilik ve hukuki güvenlik ilkesi gereği yasa ve ana idari düzenlemelerde yapılmalıdır. İdarenin görüşü özelgelerle şekillenmemelidir. Eğer uygulamada tereddütlere mahal verecek bir özelgenin havuzda bulunması durumunda da derhal kaldırılmalıdır.

Serbest Bölgeler Kanunu ve gerekçesinde açıklanan amaçlar doğrultusunda Anayasa'nın hukukilik ve belirlilik ilkeleri gereğince KDVK'nın 17/4-ı maddesinde "serbest bölgede verilen hizmetler" ifadesinin "serbest bölgede

faydalanılan hizmetler” olarak değiştirilmesi gerektiğini düşünüyoruz. Söz konusu değişiklikte birlikte 11’inci maddenin 1’inci fıkrasındaki serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetlere ilişkin istisna düzenlemesine ihtiyaç kalmayacaktır. Söz konusu değişikliğe paralel olarak da KDV Genel Uygulama Tebliği ve 60 nolu KDV Sirkülerinde gerekli açıklamalar yapılarak uygulayıcılar için herhangi bir tereddüde ve şüpheye yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması sağlanmalıdır. Bu husus mükellefler nezdinde netleştirildiğinde değerli üretim yöntemlerinin ve teknoloji transferlerinin ülkeye girişinin hızlanacağı değerlendirilmektedir.

## SONUÇ

Mevcut yasal ve idari düzenlemelere göre serbest bölgede verilen hizmetlerle ilgili KDVK’nın 17/4-ı maddesindeki istisnadan yalnızca bölgede verilen hizmetler için yararlanılabilecektir. Türkiye içinden fason hizmetler dışında serbest bölgeye verilen hizmetler ile yurt dışından verilen ve serbest bölgede faydalanılan hizmetler için ise mevcut düzenlemelere göre yararlanılamaz.

Ancak serbest bölgede verilen hizmetlerle ilgili KDV istisnasının genişletilmesinin ve faydalanma kriterine göre uygulamanın şekillendirilmesi Serbest Bölgeler Kanunu ile belirtilen üretimin ve istihdamın artırılması, teknoloji transferinin sağlanması gibi amaçlara hizmet edecektir. Ancak yapılacak değişiklik Kanun maddesi ve ana idari düzenlemelerle olmalıdır. İdarenin özelge ile Kanun ve

ana idari düzenlemelere aykırı olarak görüş değiştirmesi Anayasa’nın belirlilik ve hukuki güvenlik ilkelerine aykırıdır.

## KAYNAKÇA

1. 5520 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
2. 4458 sayılı Gümrük Kanunu
3. 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu
4. KDV Genel Uygulama Tebliği
5. Vergi Sorunları Dergisi, Murat BAŞARAN, Serbest Bölgeden Mal İthalinde Vergileme ve Matrah, Haziran 2011, Sayı:273
6. Vergi Sorunları Dergisi, Murat BAŞARAN, Serbest Bölgedeki Müşteriye Yapılan Teslimlerde Ve Hizmet İfalarında Vergi, Mayıs 2011, Sayı:272
7. Vergi Sorunları Dergisi, Olcay KOLOTOĞLU, Serbest Bölge Veya Yurtdışındaki Şubelerin Transfer Fiyatlandırması Yönünden Değerlendirilmesi, Aralık 2015, Sayı:327
8. Vergi Sorunları Dergisi, Olcay KOLOTOĞLU, Serbest Bölgeler ve KDV, Temmuz 2014, Sayı:310
9. Vergi Sorunları Dergisi, Ahmet KORKMAZ, Serbest Bölgelerde Verilen Hizmetler ile Serbest Bölgelere veya Bu Bölgelerden Yapılan İhraç Amaçlı Yük Taşıma İşlerinde KDV İstisnası, Haziran 2024, Sayı:429
10. Vergi Dünyası Dergisi, Emircan DİLBER, Gökhan BELGE, Serbest Bölgelerde Faaliyette Bulunan Mükellefler Tarafından

Yapılan Katma Değer Vergisi Tevkifatı, Ağustos 2011, Sayı:360

11. Vergi Dünyası Dergisi, Nihat UZUNOĞLU, Serbest Bölgelerde Yapılan Hizmetler ile Bu Bölgeye Yönelik Olarak veya Bu Bölgeden Bölge Dışına Yönelik Olarak Yapılan Hizmetlerin KDV Karşısındaki Durumu, Haziran 2013, Sayı:382

12. Mahkeme Kararları

13. Özelgeler