

VERGİ PUSULASI

Promosyonudur. Para ile satılmaz.

Sayı: 2 Ekim 2022



T A X E S



- Aracı Kurumların Şirket Portföylerine Kayıtlı Menkul Kıymetleri Satışında Bsmv Uygulaması
Sercan KOÇ
- E-ticarette Vergilendirme Ve İşyeri Sorunsalı
Mustafa DEMİR
- Özelgeler Çerçevesinde Serbest Bölgelerdeki Firmaların Yurtdışı Hizmet Ödemelerinde Kdv Boyutu
Burak FIRTINA
- Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği İle Getirilen Düzenlemenin Anayasaya Uygunluğu İle Verginin Kanuniliği Ve Tarafsızlığı İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi
Barış Berk GÜNDOĞMUŞ

VERGİ PUSULASI



4. YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın

YAZI DANIŐMA KURULU

ADI-SOYADI	UNVANI	GÖREV YERİ
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Öğretim Üyesi	Ankara Medipol Üniversitesi
Prof. Dr. Murat DEMİR	Rektör Yardımcısı-Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Turan ULAŐ	Öğretim Üyesi	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Hakkı SAYAN	Eski Baş Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Fisun TÜRKMEN	Vergi BaşmüfettiŐi (Eski Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Naciye TAŞKESEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Çiğdem GÜNEŐ AŐIK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Fırat DEMİR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye Müfettişi	TeftiŐ Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Gökhan USLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Adem YALÇIN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yasin TOPAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Mustafa YILMAZ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hamdi YILDIRIM	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Faruk ARSLAN	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Behiç BARIŞIK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
KürŐat ÖZTÜRK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf YILDIZ	Eski Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Sedat KANLI	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Salih YILMAZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Sinan UYGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ümit Çağlar IŐIKOĐLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŞ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Bilal KABASAKAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Emre SEZER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Murat MUTLU	Eski Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim FATİHOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŐI	Eski Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŐ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATAĞUL	Hazine ve Maliye Müfettişi	TeftiŐ Başkanlığı
Halit İslam EKMEK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Nasuh ERDÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İzmir Sektörel-1
Pelin ÇOŐKUN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	Eski Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Uğur KÜÇÜKKAHYAOĞLU	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat DÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Barış Berk GÜNDOĞMUŞ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sıbğatullah İMAMOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican KARABULUT	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican ÖZÜZEYBEK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1

VERGİ PUSULASI

SAYI 2
TARİH EKİM /2022

Sahibi	Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı Halit İslam EKMEN
Genel Yayın Yönetmeni	Naciye TAŞKESEN
Sorumlu Yazı İşleri Müdürü	Ufuk KAYNAR
Dış İlişkiler Koordinatörü ve Reklam Sorumlusu	Mehmet Nazmi TOR
Yayın Kurulu	Şenay OTO Funda ŞAHİN Ayfer KAYACAN Adile ECEMİŞ GÜLEÇ Ömer YÜREK Fırat DEMİR Hüseyin PEKMEZCİLER Sinan UYGUR Adem YALÇIN Rıdvan ÖNDER Nasuh ERDÖNMEZ
İstanbul Temsilcisi	Özge İnci HURŞİTOĞLU
Ankara Temsilcisi	Behiç BARIŞIK
İzmir Temsilcisi	Kazım ATİK
Makale Göndermek İçin	yayin@mded.org
Dizgi ve Görsel Tasarım	Fatma Nur İYİĞÖR
Yayın Satış ve Yazışma Adresi	Finanskent Mah. Finans Cad. Sarphan Finans Merkezi Sitesi B Blok No:5/B No:333 Ümraniye/İstanbul (212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org
Baskı Cilt	Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti. - Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi 5. Cadde: No:57-58 Bağcılar/İstanbul - (212) 544 99 06
Yıllık Abone Bedeli	300,00 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları derginin son sayfasında yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılmaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

ÖZELGELER ÇERÇEVESİNDE SERBEST BÖLGELERDEKİ FİRMALARIN YURTDIŞI HİZMET ÖDEMELERİNDE KDV BOYUTU

Burak FIRTINA

Vergi Müfettişi

ORCID Numarası: 0000-0001-9060-5609

ÖZET

Serbest bölgeler, ilk zamanlardan günümüze kadar amaçları, şekil ve özellikleri bakımından ve kuruldukları ülkelerin yapılarına göre çeşitli aşamalardan geçmiştir. Ülkemizdeki Serbest Bölgeler de hem gümrük rejimi hem de vergi rejimi açısından ayrıcalıklara sahiptir. Vergi mevzuatı açısından da Serbest Bölgeler ile serbest bölge dışındaki alanlar arasındaki mal ve hizmet hareketleri önemini daima korumaktadır. Serbest bölgeler hizmet ifası bağlamında Türkiye'nin diğer bölgeleri ile aynı konumdadırlar. Bu çerçevede serbest bölgelere verilen hizmetler için 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1'inci maddesine göre verginin konusuna giren ve KDV 17/4-1 istisnası dışında kalan durumlarda vergi hesaplanmalıdır. Bu çalışmanın amacı ise, spesifik olarak serbest bölgelere yurtdışından verilen hizmetlerdeki KDV boyutunu özelgeler çerçevesinde irdelemek olacaktır.

Anahtar Kelimeler: Serbest Bölge, KDV, Hizmet

GİRİŞ

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanununda serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın ithalat vergileri, dış ticaret ve kambiyo mevzuatlarının uygulanması bakımından gümrük hattı dışında kalan yerler olarak tanımlanmaktadır.

Serbest bölgelerin temel amacı, yatırım ve üretimi teşvik etmek, yabancı sermayenin ve teknolojik yatırımların girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmektir. Bu amaç kapsamında da kanun koyucu tarafından vergi teşvikleri çıkarılmıştır. Bu teşviklerden birisi de serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflere belirli şartların oluşması halinde hizmet alımlarında KDV istisnası uygulamasıdır.

Bu makale, serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin, yurtdışında yerleşik olan kişilerden temin ettiği hizmetler karşılığında yurtdışına ödenen bedellere “sorumlu sıfatıyla KDV” hesaplanıp hesaplanmayacağı konusunda yaşanan tereddütleri özelgeler kapsamında giderme amacını taşımaktadır.

1. SERBEST BÖLGELERDE VERİLEN HİZMETLERDE KDV İSTİSNASI MEVZUATI

Bir konunun vergi istisnasına tabi olabilmesi için öncelikle verginin konusuna girmesi gerekmektedir. KDV Kanununun 17/4-1 maddesi, serbest bölgede verilen hizmetlerin ilgili kanunun 1. 4. ve 6. maddeleri uyarınca KDV’ye tabi olduğunu göstermekte ve bunun istisnasını belirlemektedir.

Serbest bölgede faaliyet gösteren firmalarca serbest bölge dışından aldıkları hizmetler ile ilgili olarak KDV yönünden yapılacak işlemler ilgili kanunun 17/4-1 maddesinde, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nin F/4.9. bölümünde ve 60 No’lu KDV Sirküleri’nin 3.6.2. bölümünde açıklanmıştır.

1.1. “KDVK’nın 17/4-1 Maddesi Aşağıdaki Gibidir.

“Serbest bölgelerde verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri”

KDV Kanununun 17/4-1 madde hükmünden anlaşıldığı üzere; serbest bölgelere verilen hizmetler değil de serbest bölgelerde fiilen verilen hizmetler KDV’den istisnadır. Serbest bölge dışından bu bölgeye verilen hizmetler serbest bölgenin içinde verilmediğinden KDV’ye tabidir. Bunun istisnası ise KDV Kanununun 11/1-a ve 12/3 maddeleri uyarınca fason hizmetlerdir.

Kanun koyucu tarafından serbest bölgelere verilen hizmetlere ilişkin olarak KDV 17/4-1 istisnası ile 11/1-a ve 12/3 maddeleri uyarınca fason hizmet istisnasının ayrı ayrı yer verilmesi üzerinde düşünülmesi gereken bir durum olarak karşımızda çıkmaktadır.

Bahse konu istisna ile hizmetlerin istisna olabilmesine ilişkin ayrıntılar aşağıda yer verilecek **tebliğ, sirküler ve özelgelerde** açıklanmaktadır.

1.2. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin F/4.9. Bölümünde Serbest Bölge İstisnası Aşağıdaki Gibi Açıklanmıştır.

3065 sayılı Kanunun (17/4-1) maddesine göre, serbest bölgelerde verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri KDV’den müstesnadır.

*“3065 sayılı Kanunun (17/4-1) maddesine göre, **serbest bölgelerde** verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri KDV’den müstesnadır.”*

Örnek 1: Serbest bölgede faaliyet gösteren (A) firmasına **serbest bölgeye gelinerek** makine bakım-onarım hizmeti verilmesi 3065 sayılı Kanunun (17/4-1) maddesi kapsamında KDV’den istisna iken, (A) firmasının **serbest bölge dışından araç kiralaması** KDV’ye tabi bulunmaktadır.

1.3. 60 No'lu KDV Sirkülerinin 3.6.2. Bölümünde İse Hizmetlere İlişkin Söz Konusu Durum Özetle Aşağıdaki Gibi Açıklanmıştır.

KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesi ile serbest bölgelerde verilen hizmetler KDV'den müstesnadır.

Buna göre,

- Türkiye'de veya yurt dışındaki firmaların **bilfiil** serbest bölge içinde sundukları temizlik, bakım, onarım, montaj gibi hizmetler KDV'den müstesnadır.

- Bir serbest bölgeden diğer bir serbest bölgeye verilen hizmetler KDV'den müstesnadır.

- Serbest bölgeden yurtdışına giden mallar için serbest bölgede verilen gümrük müşavirliği hizmetleri KDV'den müstesnadır.

- Serbest bölgeden Türkiye'ye, Türkiye'den serbest bölgeye gönderilen mallara ilişkin **Türkiye'deki firmalarca** serbest bölgede faaliyet gösteren firmalara verilen gümrük müşavirliği hizmetleri KDV'ye tabidir.

- Yurt içinden serbest bölgeye verilen telekomünikasyon hizmetleri KDV'ye tabidir. **Serbest bölge içerisinde faaliyet gösteren** işletmeler tarafından bu bölge içerisindeki işletmelere verilen hizmetler ise KDV'den müstesnadır.

- Türkiye'de faaliyette bulunan mükellefin, rapor, görüş, yazı, onay hazırlanması amacıyla serbest bölgeye gidip inceleme, kontrol, denetleme v.b. 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.

Yukarıda yer alan kanun, tebliğ ve sirküler açıklama ve örneklerinde de görüleceği üzere, serbest bölgelerde verilen hizmetlerin fiili olarak serbest bölgede icra edilmesi gerekmektedir. Yasa koyucu ve idare serbest bölgelere vergisel olarak bazı teşvikler sunarken bunu sınırsız bir uygulama alanı olarak değerlendirmemiş olup, verilecek hizmetin fiili ve direkt olarak serbest bölgede icra edilmesinin

istemiştir. Uygulamada hizmetlerin fiili ve direkt olarak serbest bölgede icra edilmesinin istenmesi 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun amacına da hizmet etmektedir. Bundan dolayıdır ki kanun koyucu sadece fason hizmet için dışarıdan verilen bir hizmeti kanun maddesi ile istisna kapsamına almış ve bu durumu sınırlandırmıştır.

Aksinin düşünüleceği bir düzenleme hem Serbest Bölgeler Kanununun amacına hizmet etmeyecek hem de fason hizmet ayırımına ve vurgusuna gerek bırakmayarak kanun koyucuyu boşla düşürecektir.

Yukarıda yer alan mevzuata ek olarak bahse konu durumun özelgeler kapsamında idarece ele alınışı aşağıdaki bölümde ayrıntıları ile yer almaktadır.

2. SERBEST BÖLGELERE YURT DIŞINDAN VERİLEN HİZMETLERDE KDV İSTİSNASINA İLİŞKİN ÖZELGE ÖRNEKLERİ

Kanun, Tebliğ ve Sirkülerde yer alan düzenlemelere yukarıdaki bölümde yer vermiştik. Bunlara ek olarak Gelir İdaresi Başkanlığının konuya ilişkin yaklaşımı aşağıda yer alan özelgelerde yer almaktadır.

2.1. 11/07/2013 tarih ve 45404237-130.12.18-187 sayılı Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının “Serbest bölgede faaliyette bulunan şirket tarafından yurtdışında mukim grup şirketine yapılan serbest meslek ödemeleri üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı ile KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı” hakkındaki özelgesinde;

*“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.**”* hükmüne varılmıştır.

2.2. 26/04/2013 tarih ve 39044742-KDV.17-624 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının “Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesinde yer alan firmaya ABD mukimi firmadan

alınan data hattı kullanım hizmeti alımı” hakkındaki özelgesinde;

“*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.*” hükmüne varılmıştır.

2.3. 17/07/2014 tarih ve 75497510-130[9-2014-77]-41 sayılı Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığının “Yurtdışındaki grup firmasından alınan krediye ait faizin KDV tevkifatı ” hakkındaki özelgesinde;

“*Buna göre, yurt dışı grup firmasından aldığınız kredi ile ilgili işlemler, KDV Kanununun 1/1inci 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.*” hükmüne varılmıştır.

2.4. 03.02.2020 tarih ve 21152195-130[17-2018/966]-E.49052 sayılı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının “Yurt dışında bulunan firma için serbest bölgede yapılan kalite kontrol-raporlama hizmeti” hakkındaki özelgesinde;

“*Buna göre; Şirketinizin yurtdışında bulunan şirket adına serbest bölge sınırları içinde vermiş olduğu kalite kontrol hizmetleri, 3065 sayılı KDV Kanununun 17/4-ı 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.*” hükmüne varılmıştır.

Yukarıda yer alan mevzuat ve özelgeler bakımından uygulama sistematüğinde bir karışıklık bulunmamaktadır. İdare hizmetin fiili olarak serbest bölge içerisinde

gerçekleştirilmesini aramakta, ARGE, test, danışmanlık, finans, yazılım vb. hizmet sektörlerini de fiili olarak serbest bölgeye çekerek üretim ve yatırımı arttırmak anlamında Serbest Bölgeler Kanununu ve vergisel teşvikleri amacına yönelik uygulama birliğı sağlamaya çalışmaktadır. Bu amaca hizmet etmeyen durumlarda ise “fason hizmet” haricindeki tüm hizmetlerde işlemleri vergiye tabi tutmaktadır. Ancak, aşağıda örneğini vereceğimiz özelge uygulama noktasında tereddütler oluşturmaktadır.

2.5. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 10.11.2016 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-130-203054 sayılı özelgesinde;

“*Şirketinizin spor ayakkabı, spor giysileri, spor aksesuar ve malzemelerinin toptan satışı ile iştiğal ettiğı, şirketinizin şubesinin adresinde olduğı, merkez ile şubenizin defterlerinin ayrı tutulduğı belirtilerek, serbest bölge faaliyetiniz ile ilgili olarak yurt dışından almış olduğunuz hizmet (test, danışmanlık vb.) ve gayri maddi hak bedelleri (knowhow, royalty, lisans vb.) üzerinden KDV tevkifatı yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.*

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

-1/1 inci maddesinde, Türkiye’de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğı,

-6 ncı maddesinde, işlemlerin Türkiye’de yapılmasını; malların teslim anında Türkiye’de bulunmasını, hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını ifade ettiğı,

-9/1 inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı’nın, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceğı,

-17/4-ı maddesinde ise serbest bölgelerde verilen hizmetlerin katma değer vergisinden istisna olduğı hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin “I/C.2.1.2.1. İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye’de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler” başlıklı bölümünde;

“3065 sayılı Kanunun 1 inci maddesine göre bir hizmetin KDV’nin konusuna girebilmesi için Türkiye’de ifa edilmesi gerekmektedir. Aynı Kanunun (6/b) maddesinde ise Türkiye’de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye’de ifa edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanların Türkiye’de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye’de faydalanılan hizmetler KDV’ye tabi olacaktır.

Bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV’nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.” açıklamalarına yer verilmiştir.

*Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, ... Endüstri ve Ticaret Serbest Bölgesinde faaliyette bulunan firmanızın, yurt dışında bulunan firmalardan aldığı gayrimaddi hak (knowhow, royalty, lisans vb.) ile danışmanlık ve test hizmetinden **serbest bölgede faydalanılması nedeniyle söz konusu hizmetler serbest bölgede yapılmış sayılacağından**, bu hizmetler KDV Kanununun 17/4-ı 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.” hükmüne varılmıştır.*

2016 yılında verilmiş yukarıdaki özalgede yer alan “**serbest bölgede faydalanılması nedeniyle söz konusu hizmetler serbest bölgede yapılmış sayılacağından**,” ifadesine ya da o anlam çıkarılacak bir örneğe tarafımızca mevzuatın hiçbir yerinde denk gelinmemiştir. Tebliğ ve sirküler örneklerinde açıkça görüleceği üzere; hizmetlerin bilfiil ve serbest bölgeye gelinerek verilmesi istisnanın konusunu oluşturmaktadır. Ayrıca özalgde havuzundaki 2013-2014-2020 yıllarında verilmiş 4 özalgede de tam

aksi yönde kararlar mevcuttur. Bu kapsamda 2016 yılında İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş özalgenin hatalı olduğu kanaatindeyiz.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun amacı, KDV Kanunu 17/4-ı maddesinin metni, ilgili tebliğ ve sirküler örnekleri birlikte değerlendirildiğinde **faydalanma hususuna** bağlı olarak KDV 17/4-ı istisnasının olmadığı, bilakis fason hizmet harici verilen tüm hizmetlerin fiili olarak serbest bölgeye intikal edilerek verilmesi, bunun mümkün olmaması halinde de 3218 sayılı Kanunun amacına hizmet edecek şekilde vergisel avantajın sadece o bölgelerde kurulan şirketler aracılığı ile verilen hizmetler için geçerli olduğu açıkça görülmektedir. Nihayetinde idarenin 2016 tarihli özalgisi dışında verilen tüm özalgeler de bu durumu ispatlar niteliktedir. Bu kapsamda serbest bölgelerdeki firmalar tarafından yurtdışı hizmet alımları için yapılacak ödemelerde KDV Tevkifatı yapılması görüşünderiz.

SONUÇ

Ülkeler arası ilişkilerin iç içe geçtiği günümüz dünyasında; hem ihracatı arttırmak hem de üretim ve yatırım ortamını geliştirmek için sayısı ve popülerliği her geçen gün artan serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmaların yurtdışında yerleşik kişiler ile gerçekleştirdikleri işlemler de giderek çoğalmaktadır. Yasal mevzuatın açıklığına rağmen konuya ilişkin verilmiş bir özalgde kafa karışıklığı yaratmaktadır. İdare tarafından söz konusu karışıklığın ivedilikle giderilmesi kanaatindeyiz. Aksi halde 2016 yılında verilmiş özalgeye göre işlem yapan serbest bölgedeki firmaların KDV yönünden beklenmedik cezalı tarhiyatlar ile karşılaşmalarına sebebiyet verebilecektir.

KAYNAKÇA

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu

KDV Genel Uygulama Tebliği

60 Nolu KDV Sirküleri

<https://www.gib.gov.tr> (S.E.T. 15.08.2022)