

SERBEST BÖLGEDEKİ MÜŞTERİLERE YAPILAN HİZMETLERİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

Şibli GÜNEŞ*

1-GİRİŞ

Ülkemizde serbest bölgelere ilişkin düzenleme 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile yapılmıştır. Diğer taraftan, Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-ı maddesinde serbest bölgelerde verilen hizmetlerin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Buna göre, bizzat serbest bölgelerde yapılan hizmetlerin KDV'ye tabi olmadığı açıktır. Ancak, Türkiye'deki diğer yerlerden serbest bölgelere yapılan hizmetlerin istisna olup olmayacağı konusunda tereddütler bulunmaktadır. Bu bağlamda, bu yazımız ile konuya açıklık kazandırılmaya çalışılacaktır.

2- SERBEST BÖLGEDEKİ MÜŞTERİLERE YAPILAN HİZMETLERİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

2.1- Hizmet İhracatı İstisnasının Şartları

Hizmet İhracı, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun(KDVK) 11/a bendinde mal ihracı ile birlikte düzenlenmiş olup, bu göre, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin vergiden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Burada belirtilen yurt dışındaki müşteri tabirinden, ne anlamamız gerektiği KDV Kanunu'nun 12/2. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre, yurtdışındaki müş-

* Vergi Denetmeni

teri; ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında faaliyette bulunan şubesi olarak tanımlanmış, bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için;

- a) Hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması,
- b) Hizmetten yurt dışında faydalanılması

şartları getirilmiştir.

Öte yandan, 26 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde(Maliye Bakanlığı,1987), hizmet ihracı istisnasından faydalanılabilmesi için 12. maddede sayılan şartların yanında aşağıdaki şartların da aranacağı ifade edilmiştir.

- Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.

- Hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir.

2.2- İdarenin Görüşü

Türkiye'den Serbest bölgeye yapılan hizmetlerin KDV karşısındaki durumuna ilişkin olarak Maliye Bakanlığınca verilen 02.12.2005 tarihli ve 8515 sayılı özelgesinde özetle, Türkiye'den serbest bölgelere yapılan hizmet ifalarında Serbest Bölge Kanununun 6. maddesi gereği Serbest bölgelerin yurt dışı olarak değerlendirilemeyeceğinden hizmet ihracı kapsamında KDV istisnasının mümkün olamayacağı yönündedir.

Bu görüş, öncelikle serbest bölgelerin yurtdışı olarak kabul edilmediğini ortaya çıkarmaktadır. Serbest bölgelerin yurtdışı sayılmamasının sonuçları, özellikle hizmetler açısından KDVK'nın 12/2. maddesinde yer alan hizmet istisnası hükmünün uygulanması noktasında kendisini gösterecektir. Dolayısıyla idarenin son yıllardaki ağırlık kazanan görüşü, Türkiye'den serbest bölgelere verilen hizmetlerin hizmet ihracı olarak değerlendirilemeyeceği yönündedir.

2.3- Serbest Bölgelere Yapılan Hizmetlerin Hizmet İhracatı Kapsamında KDV'den İstisna Olduğu Görüşü

Vergi Hukuku yazarlarından bazılarına göre, Türkiye'den serbest bölgelere yapılan hizmetlerin KDV ihracat istisnası kapsamında değerlendirilebileceği, gümrük bölgesi dışında bulunan bu bölgelerdeki alıcıların önceden olduğu gibi yurt dışındaki müşteri olarak kabul edilerek bunlara Türkiye'den yapılan hizmetlerin hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisna tutulmasında kanunen bir sakınca bulunmadığı yönündedir.

Konuya ilişkin olarak yapılan bir değerlendirmede, "KDV ihracat istisnası uygulamasında, mal ve hizmetlerin esas itibarıyla gümrük bölgesi dışına çıkarılması esastır. Bu husus özellikle Kanun'un 12/1. maddesinde mal ihracatları için belirgin bir şekilde düzenlenmiştir. **Gümrük bölgesi dışına çıkarılan mal ve hizmetlerin genel olarak vergiden arındırılması esas olup, bu husus aynı zamanda uluslararası ticarete konu olan malların vergilendirilmesinde geçerli olan destinasyon ilkesinin de bir gereğidir. Serbest bölgeler Türkiye'nin siyasi sınırları içerisinde bulunmakla beraber, gümrük bölgesinin dışındadır.** Ancak, bu bölgelere yapılan mal teslimleri bakımından ihracat istisnasının uygulanacağı 4842 sayılı Kanunla KDV Kanunu'nun 12/1. maddesinde yapılan değişiklik ile daha belirgin bir hale getirilirken, bu bölgelere yapılan hizmetlerle ilgili olarak anılan Kanun'un 12. maddesinin 2. bendinde benzer bir düzenleme yapılmaması belirtilen sorunu gündeme getirmiştir. Kişisel görüşümüze göre, Türkiye'den serbest bölgelere yapılan hizmet ifalarına, Kanunun 12/2. maddesinde ve 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde belirtilen şartların gerçekleşmesi koşuluyla KDV hizmet ihracatı istisnasının uygulanması gerekir. Kaldı ki, 4842 sayılı Kanunla sözü edilen 12/1. maddede düzenleme yapılmadan önceki uygulamada da, Kanun hükmü bu şekilde değerlendirilmiş, bu bölgelere yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları aranan koşullara uyulması hususuyla KDV ihracat istisnasından yararlandırılmıştır. Bu konuda ortaya çıkan tereddütlerin giderilmesi bakımından Maliye Bakanlığı'nın KDV Kanunu'nun 12. maddesinin 2. bendinde

yer alan yurt dışındaki müşteri tabirine serbest bölgede faaliyet gösteren kişi ve firmaların da girdiği hususunda yasal bir düzenleme yapmasının uygun olacağını düşünüyoruz.”(Tolu, 2004, 138)

2.4- Kişisel Görüşümüz

Yukarıdaki bölümde de açıklandığı üzere, hizmet ihracı istisnasından yararlanılabilmesi için hizmetler yurtdışındaki bir müşteri için yapılmış olmalı ve hizmetten yurtdışında faydalanılmalıdır. Bu nedenle serbest bölgelere yapılan bir hizmetin KDV istisnasından yararlanması için serbest bölgenin yurtdışı olması öncelikli koşul olmaktadır. Ancak, Serbest bölgeler, gümrük bölgesi dışında sayılmakla birlikte, siyasi olarak Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde olup, yurt dışı sayılmamaktadır. Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinde yapılan değişiklik ile serbest bölgeler yurtdışı olarak kabul edilmediğinden, bu bölgelere yurt içinden yapılacak tüm hizmetler KDV'ye tabi olmak durumundadırlar. Bir başka ifade ile, merkezi Türkiye'de bulunan mükelleflerin serbest bölgelerdeki şube veya serbest bölge merkezli mükelleflere Türkiye'den verilen hizmetler genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi tutulmak zorundadırlar.

Öte yandan, şu an yürürlükte olan 39 seri no.lu KDV Genel Tebliği (maliye Bakanlığı, 1992) bu durumu karmaşıklştırmıştır. Zira, 39 seri no.lu KDV Genel Tebliğinin III.bölümünde, serbest bölgelere yapılan mal teslimleri ve hizmet ifalarının, yürürlükteki mevzuata göre belirlenen usul ve esaslara göre gerçekleştiği takdirde, ihracat istisnası çerçevesinde işlem göreceğine ilişkin düzenleme bulunmaktadır. Ancak, söz konusu tebliğdeki düzenleme, ihracat teslimi ve serbest bölgeler kanununda değişiklik yapılmadan önceki şartlara göre düzenlenmiştir. İhracat şartlarını düzenleyen KDVK'nun 12/1.maddesi, 4842 sayılı Kanunla (T.C. Yasalar, 2003) 24.03.2003 tarihinden geçerli olmak üzere, ihracat teslimleri serbest bölgeleri de kapsayacak şekilde yeniden düzenlenerek, serbest bölgelere yapılan mal teslimleri ihracat olarak kabul edilmesine rağmen, hizmet ihracatını düzenleyen kanunun 12/2.maddesinde benzer bir düzenleme yapılmamıştır.

Bu bakımdan, serbest bölgelere yapılan hizmetlerin, hizmet ihracı olarak kabul edilmediğini göstermektedir.

Ayrıca, serbest bölgelerde verilen hizmet istisnası, KDVK'nun 16/1-c.maddesinde ithalat istisnası içinde yer alırken, 5035 sayılı Kanunla(T.C. Yasalar, 2004), 2.1.2004 tarihinden itibaren, Kanunun 17/4-ı. maddesindeki diğer istisnalar bölümüne aktararak, mal teslimlerindeki istisnalardan ayrılmıştır.

Nihai olarak, Serbest bölgelerin yurtdışı sayılmamaları nedeniyle, Türkiye'den serbest bölgelerdeki mükelleflere yapılan hizmetlerin, hizmet ihracı olarak değerlendirilip KDV istisnasına tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır. Ancak, merkezi Türkiye'de olsa dahi sadece serbest bölge sınırları içinde bir hizmet sunuluyorsa, yapılan bu hizmet için KDVK'nın 17/4-ı maddesi gereğince KDV hesaplanmayacaktır. Örneğin, Türkiye'de mühendislik bürosu bulunan bir mühendisin serbest bölgede faaliyette bulunan mükellefe sadece serbest bölge sınırları içinde hizmet verirse, verilen bu hizmet KDV'den istisna olacaktır.

2.5- Özel Bir Durum: Serbest Bölgelere Yapılan Fason Hizmetlerde İstisna Uygulaması

5766 sayılı Kanun(T.C. Yasalar, 2008) 6.6.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe giren ve KDVK'nun 12. maddesine eklenen 3. fıkra ile fason hizmetlerin serbest bölgedeki müşterilere yapılmış sayılması için gerekli şartlar belirtilmiştir. Buna göre;

a) Fason hizmet serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olmalıdır,

b) Fason hizmetten serbest bölgede faydalanılmalıdır.

Bu durumda, öncelikle fason olarak verilen hizmet serbest bölgedeki müşterilere verilmelidir. Serbest bölgedeki müşteri tabiri, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ve ilgili yönetmeliğe göre; faaliyet ruhsatı alan ve serbest bölgede belli bir işyeri bulunan gerçek veya tüzel kişileri ifade etmektedir. Bu bakımdan fason hizmet bu kişilere yapılmış olmalıdır. Diğer taraftan, bu fason hizmetten aynı zaman-

da serbest bölgede faydalanılması gerekmektedir. Dolayısıyla faydalanma serbest bölge dışında ise istisnadan yararlanılamaz. Ayrıca, söz konusu fason hizmetin yurtiçinde verilmesi gerekir. Zira, serbest bölgelerin kendi içerisinde verilen hizmetler (fason hizmet dahil) KDV Kanununun 17/1. maddesi gereğince KDV'ye tabi olmayıp, kısmi istisna niteliğindedir.

Bu bağlamda, serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşterilere verilen fason hizmetler tam istisna kapsamına alınmış olup, fason işi yapan mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden, söz konusu fason hizmetler nedeniyle yüklenen vergilerin indirilmesi; indirimün mümkün olmaması durumunda ise, iadesi mümkün hale getirilmiştir.

3- SONUÇ

Hiç şüphesiz serbest bölge içinde yapılan hizmetler, KDV açısından kısmi istisna niteliğinde olup, bu hizmet bedelleri üzerinden KDV hesaplanmayacaktır. Ancak, Türkiye'den serbest bölgelere yapılan hizmet ifalarının, katma değer vergisinden istisna olduğuna ilişkin, anılan kanunda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu bakımdan, Türkiye'nin serbest bölge dışındaki yerlerinden, serbest bölgelere yapılan hizmet ifalarının, hizmet ihracatı olarak kabul edilmesi ve istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Konuya ilişkin olarak farklı görüşlerin varlığı ortada iken, bu görüş ayrılıklarının ortadan kaldırılması ve uygulama birliğinin sağlanması açısından, konu hakkında bir düzenlemenin yapılması yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

Maliye Bakanlığı (12.03.1992). **39 seri no.lu KDV Genel Tebliği**. Ankara : Resmi Gazete (21169 sayılı).

Maliye Bakanlığı (31.12.1987). **26 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği**. Ankara : Resmi Gazete (19681 sayılı)

T.C. Yasalar (02.12.2004). **5035 sayılı Bazı kanunlarda değişiklik yapılması hakkında kanun.** Ankara : Resmi Gazete (25334 sayılı)

T.C. Yasalar (06.06.2008). **5766 sayılı kanun.** Ankara: Resmi Gazete (26898 sayılı)

T.C. Yasalar (24.4.2003). **4842 sayılı Bazı kanunlarda değişiklik yapılması hakkında kanun.** Ankara: Resmi Gazete (25088 sayılı)

Tolu, Abdullah(2004). “Serbest Bölgelere Yapılan Hizmet İhracatı KDV’ye Tabi Mi?” **Yaklaşım Dergisi.** 138 (2004)

