

HİZMET İHRACATINDA KDV İSTİSNASI UYGULAMASI

I- GİRİŞ

KDV'nin 11. maddesi hükmüne göre; mal ihracatı yanında, ihraç edilen mallara yönelik olarak yapılan hizmetler ile yurt dışında bulunan müşteriler için yapılan hizmetler vergiden istisna edilmiştir.

Konuya ilişkin hususlar ve belirlemeler izleyen bölümlerde ele alınmıştır.

II- HİZMET İHRACATI İSTİSNASININ GENEL ŞARTLARI

KDV'nin 12. maddesi ile konuya ilişkin olarak yayımlanan 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'ne göre, bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet olarak sayılabilmesi için şu şartların bulunması gerekmektedir.

- Hizmet yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.
- Fatura ve benzeri belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.
- Hizmetin bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi gereklidir.
- Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır.

Hizmet ihracatına ilişkin olarak öngörülen şartlar ve belirlemeler izleyen bölümlerde açıklanmıştır.

A- HİZMETİN YURT DIŞINDAKİ BİR MÜŞTERİ İÇİN YAPILMASI

Yurt dışındaki müşteriden kasıt, ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şubelerini ifade eder.

İkametgahı Türkiye'de bulunsa bile, gerçek kişilerin özel plandaki ilgili olanlar dahil, yurt dışında faydalanacakları kesin olan hizmetlerin, yurt dışındaki müşteriye yapılmış olduğu kabul edilmelidir. Örneğin, Türkiye'de bulunan bir gerçek kişinin, başka bir ülkedeki evinin dekorasyonu için Türkiye'den gönderilen mallarda olduğu gibi, dekorasyon işi için Türkiye'den sağlanan hizmetler de yurt dışındaki müşteriye yapılmış sayılmalıdır. Zaten bu tür mal ve hizmetler, dekorasyonu yapılan evin bulunduğu ülkede hizmet ithalatı yapıldığı gerekçesiyle KDV'ye tabi olacaktır. Ayrıca harcamayı yapan şahsın Türkiye'de mukim olduğundan hareketle Türkiye'de de vergilendirme yapıldığında mal ve hizmet tedavülü açısından mükerrer vergilemeye yol açılmış, KDV'nin ülke itibarıyla kapsamı, harcamayı yapan şahsın durumuna göre belirlenmiş olur. Bu nedenle Kanun'un 12. maddesindeki **“yurt dışında müstakilen faaliyet gösteren şubeler”** ifadesini firmalara bağlı olmaktan çıkarıp, geniş anlamda gerçek kişilerin özel plandaki ihtiyaçları ile ilgili olarak yurt dışında faydalanacakları kesin olan mal ve hizmetleri de kapsayacak şekilde değerlendirmek gerekmektedir.

İkametgahı, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan bir firmanın, Türkiye'de faaliyet gösteren bir şubesine verilen hizmetin, KDV istisnasından yararlanması ise söz konusu olmayacaktır.

B- HİZMETTEN YURT DIŞINDA FAYDALANILMASI

İstisnadan yararlanılabilmesi için, hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması gereklidir. Ancak uygulamada hizmetten nerede faydalandığını tespit etmek her zaman kolay olmamaktadır. Bu konuda Maliye Bakanlığı 26 ve 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile uygulamaya yön vermiştir. Buna göre:

- Yurt dışındaki müşteriler için verilen hizmetlerin, bu müşterilerin Türkiye'deki hizmetleri ile ilgisinin olmaması gereklidir.
- Verilen hizmetten, yurt dışındaki müşteri bizzat Türkiye'ye gelerek burada yararlanmamalıdır. Eğer yurt dışındaki müşteri Türkiye'ye bizzat gelmiş ve hizmet ona burada sunulmuş ise, hizmetten faydalanma Türkiye'dedir. Bu hallerde istisna uygulanamaz.

Ancak uygulamada yurt dışındaki müşteri ile bağlantılı bir hizmetin nerede tüketildiği, dolayısıyla anılan hizmetin hizmet ihracatı nedeniyle istisnadan yararlandırılması konusunda idare ile mükellefler arasında sürekli uyuşmazlıklar meydana gelmektedir. Bu konunun daha net ve açık esaslara bağlanması gerekmektedir.

C- FATURA VEYA BENZERİ BELGENİN YURT DIŞINDAKİ MÜŞ-TERİ ADINA DÜZENLENMESİ

Yapılan hizmetle ilgili olarak fatura, serbest meslek makbuzu veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi gerekmektedir. Örneğin fatura veya benzeri belge yurt dışındaki müşterinin Türkiye'de bulunan temsilcisi adına düzenlenirse, istisna uygulaması yapılamaz.

D- HİZMET BEDELİNİN DÖVİZ OLARAK TÜRKİYE'YE GETİRİLMESİ

İlke olarak hizmet ihracatında, hizmet bedelinin döviz olarak yurda getirilmesi zorunludur. Konuya ilişkin olarak yayımlanan 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'ne göre, istisna uygulamasının, döviz alım belgesinin aslı veya ilgili bankaca onaylı fotokopisi ile tevsik edilmesi gerekmektedir. Ancak 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile bu zorunluluk sadece, KDV'nin 32. maddesine göre, KDV iadesi talep edilen durumlarda uygulanacaktır. Hizmet ihracatı kapsamında işlem yapan, buna karşılık bu kapsamda KDV iade talep etmeyen mükelleflerin, hizmet bedeli dövizini yurda getirmek veya döviz alım bordrosu ile tevsik etme zorunlulukları bu tebliğ ile kaldırılmıştır. Buna karşılık, hizmet ihracatı yaptığı için KDV iade talep eden mükellefler ise hizmet bedelinin yurda getirildiğini tevsik edeceklerdir. Esasen kambiyo mevzuatına göre, hizmet ihracatında KDV istisnası uygulamasına konu dövizlerin yurda getirilmesinin,

- Dövizin efektif olarak yurt dışından getirilmesi halinde, gümrükte deklare edilmesi ile,
- Dövizin banka aracılığı ile getirilmesinde, yurt dışından geldiğini ispat eden banka kayıt ve alacak dekontlarıyla,

- Dövizin yurt dışından getirilerek TL'ye çevrilmesi halinde, döviz alım bordrolarıyla belgelendirilmesi mümkündür.

Yukarıda belirtildiği gibi, hizmet ihracatında yüklenilen vergilerin iadesi talep edildiği hallerde döviz alım belgesi aranma şartı halen devam etmektedir. Esasında bu şartın bütünüyle kaldırılması ve döviz alım belgesi aranmaması yerinde bir uygulama olacaktır. Kaldı ki kambiyo mevzuatına göre, Türkiye'de yerleşik kişilerin hizmet karşılığı elde ettikleri dövizleri serbestçe tasarruf edebilmek hakları vardır. Bu dövizlerin Türkiye'ye getirilmesi ve bozdurulması mecburi değildir.

III- İSTİSNANIN UYGULANACAĞI VERGİLENDİRME DÖNEMİ

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliğ hükümleri doğrultusunda hizmet ihracatında katma değer vergisi istisnası uygulanabilmesi için aranan şartlardan biri olan hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi şartının ne şekilde uygulanacağı ile ilgili olarak çeşitli tartışmalar bulunmaktadır. Bu tartışmalar ilişkin Vergi İdaresi 113 seri No.lu KDV Genel Tebliğinin yayımına kadar tebliğ ya da sirküler ile herhangi bir belirlemeye gitmemiş olsa da konu ile ilgili olarak verilen özgelgeler ile uygulamanın ne şekilde gerçekleştirilmesi gerektiği yönündeki görüşünü ortaya koymaya çalışmıştır.

Ancak, konuya ilişkin olarak 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde_ 05.12.2009 tarih ve 27423 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.__ açıklamalarda bulunulmuştur. Buna göre, KDV Kanunu'nun yukarıda belirtilen hükümleri ile konu hakkındaki açıklamaların yer aldığı KDV Genel Tebliği uyarınca, yurt dışındaki müşteriler için ifa edilen hizmetlerin, hizmetin ifa edildiği dönemde, bedelin döviz olarak Türkiye'ye gelmesi beklenilmeden ihracat istisnası kapsamında beyan edilecektir.

IV- YÜKLENİLEN VERGİLERİN İADESİ

Hizmet ihracatında KDV beyannamesinin düzenlenmesi yukarıda belirtilen çerçevede yapılacaktır. Öte yandan yapılan istisna uygulaması tam istisna niteliğindedir. Yani yüklenilen verginin KDVK'nın 32. maddesine göre, iadesi mümkündür.

Yararlanılan Kaynaklar:

_3065 sayılı KDV Kanunu

-KDV Genel Tebliği, 26, 30, 113