

HİZMET İHRACINDA KDV İSTİSNASI UYGULANABİLMESİNİN ŞARTLARI

Abdullah KIRAZ*

GENEL OLARAK

Katma Değer Vergisi uygulamasında mal ve hizmetlerin nihai olarak tüketildikleri ve faydalandıkları memlekette KDV'ye tabi tutulması bir başka deyişle "varış ülkesinde vergileme (Destinasyon) ilkesi bu verginin uygulandığı tüm ülkeler tarafından benimsenmiş bir ilke olup bu temel ilkeyi gerçekleştirmek üzere katma değer vergisini doğuran olayların (mal teslimi ve hizmet ifaları) bir kısmı yine aynı kanunla istisna kapsamına alınarak, vergilemekten kısmen veya tamamen vazgeçilmektedir. Zira uluslararası alanda faaliyet gösteren müteşebbislerimizi katma değer vergisinin meydana getirdiği dolaylı maliyetlerin olumsuz etkilerinden kurtarmak için böyle bir uygulama zorunluluk gereğidir.

İşte katma değer vergisinden tamamen istisna edilen hizmet ifalarından biri de literatürde "Hizmet İhracı" olarak anılan ve kanunen "Yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler" olarak telaffuz edilen hizmetlerdir.

Bu yazımızda KDVK'nun 11/1-a maddesiyle ihdas olunan ve "ihracat istisnası" kapsamında değerlendirilen hizmet ihracında (yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler) "bulunan mükelleflerin; bu hizmetlerin ifası sırasında yüklendiği ve indirim yolu ile telafi edemediği katma değer vergilerinin iadesine hak kazanabilmesi için ifa edilen hizmette bulunulması gerekli şartlar açıklanacaktır.

1. Hizmet ve Hizmet İhracı kavramlarının irdelenmesi :

Hizmet, katma değer vergisi uygulamasındaki tanımı KDVK'nun 4. maddesinde aşağıdaki gibi yapılmıştır.

"hizmet, teslim veya teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir.

Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebilir."

(*) Vergi Denetmen Yrd.

Bu tanımlamanın sonunda yer alan **gibi** edatı hizmet kavramının geniş bir çerçevede ele alınması gerektiğine işaret etmektedir.

Hizmet ihracı kavramı katma değer vergisi uygulamasında "yurtdışındaki müşteriler için ifa edilmiş hizmetler" olacağına yukarıdaki paragraflarda ön bilgi mahiyetinde değinilmişti. Acaba hangi hizmetler yurtdışındaki müşteriler için ifa edilmiş sayılacaktır. Bu sorunun cevabına yurtdışındaki müşteri tabirinden ne anlaşılması gerektiğini ortaya koymakla başlayalım.

Yurtdışındaki müşteri tabirinden ne anlaşılması gerektiğine yasa koyucu KDV'nin 12/2. maddesinde "Yurt dışındaki müşteri tabiri; 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" hükmü ile açıklık getirirken, vergi idaresi de aynı yönde açıklamayı KDV'nin 26. seri nolu genel tebliği ile "Yurt dışındaki müşteriden kasıt, hizmet sunulan kişinin ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin yurt dışında bulunması veya yurt içinde bulunan bir firmanın, yurt dışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şube, acenta, temsilci ve bürosunun olması gerekmektedir." şeklinde yapmıştır.

2- Hizmet İhracatında Katma Değer Vergisi İstisnasının Uygulanabilmesi İçin Gerekli Şartlar

KDV'nin 12/2. maddesinde "...Bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.

a) Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

b) Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır. Vergi idaresi yurt dışında yararlanma tabirine 26 seri nolu KDV Genel Tebliğinin (K) bölümünde açıklık getirmeye çalışmıştır. Bahsi edilen genel tebliğdeki düzenleme aşağıdaki gibidir.

"Hizmet ihracatında katma değer vergisi istisnası uygulanabilmesi için aşağıdaki şartların topluca gerçekleşmesi gerekmektedir;

1. Hizmet Türkiye'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmalıdır,

Yurt dışındaki müşteriden kasıt, hizmet sunulan kişinin ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin yurt dışında bulunması veya yurt içinde bulunan bir firmanın, yurt dışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şube, acenta, temsilci ve bürosunun olması gerekmektedir.

Bu nedenle, ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin yurt dışında olan firma, Türkiye'de şube açmış ise bu şubeye verilen hizmetler, yurt

içindeki müşteriye verilen hizmet sayılmakta, bedeli döviz olarak tahsil edilmiş olsa bile hizmet faturasında KDV gösterilmesi gerekmektedir.

2. Fatura ve benzeri nitelikteki belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.

Yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek fatura veya benzeri belgenin, yukarıda özellikleri açıklanan yurt dışındaki bir müşteri adına olması zorunludur.

3. Hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir.

Yurt dışındaki müşteri için yapılan hizmete ait bedelin, Türkiye'ye döviz olarak getirilmesi zorunludur. İstisnadan yararlanacak olanın döviz alım bordrosu veya döviz Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden, kambiyo mevzuatına göre geçerli diğer bir belge ile bunu tevsik etmesi gerekmektedir.(1)

4. Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır.

İstisnanın uygulanabilmesi için, hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması gerekir. Diğer bir anlatımla, yurt dışındaki müşteri için verilen hizmetin bu müşterilerin, Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekmektedir.

KDVK'nun 12/2 maddesiyle ve 26 seri nolu genel tebliğ ile öngörülen şartlardan hizmetten yurtdışında fay-

dalanıldığının tespitinde ise; hizmetlerle ilgili fatura ve benzeri belgelerin yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenmesi ve Türk Parasının Kıymetinin Korunması Hakkındaki Kanun hükümleri çerçevesinde bunlarca gönderilmesi esas alınacaktır. Zira vergi idaresinin 19.12.1985 tarih ve 17. seri nolu KDV genel tebliğinin A bölümünde bu yönde açıklama yapılmıştır.

Ayrıca 17 seri nolu KDV genel tebliğinin A bölümünün 5. fıkrasıyla yukarıdaki şartları taşıyan mümessillik, müşavirlik, mühendislik, gözetmenlik gibi hizmetlerin de, Kanunun 11 inci maddesi kapsamında hizmet ihracı olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

16.12.1998 tarih 20021 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 30 seri nolu KDV genel tebliğinin A bölümünde de, 26 seri nolu KDV genel tebliğindeki hizmet ihracı ile ilgili hususlar hakkında ilave açıklamalar yapılmıştır.

Özetle 26 ve 30 seri nolu KDV genel tebliğlerdeki yaklaşımı şu şekildedir.

• Eğer hizmet, yurtdışındaki müşterinin bizzat Türkiye'ye gelerek, fiilen burada faydalandığı bir hizmetse faydalanma Türkiye'dedir ve bu nedenle istisna uygulanamaz. (Türkiye'de konaklama Türkiye içinde ulaşım ve benzeri hizmetler)

• Hizmet yurtdışındaki müşterinin Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgili ise hizmetten Türkiye'de faydalanıldığı kabul edilir ve istisna uygulanamaz.

• Yurtdışındaki firmaların, Türkiye'den ithal edecekleri mal ve hizmetler ile ilgili olarak bu firmalara aracılık hizmeti verenlerin söz konusu hizmetleri karşılığında aldıkları komisyonlar (ihracat komisyonları), ihraç edilen mal ve hizmetler yurt dışında tüketildiğinden, hizmet ihracatı istisnası kapsamında mütalaa edilecektir.

Maddi niteliğinin olmaması ve gümrükleme konu olmaması nedeniyle hizmetlerde faydalanmanın nerede vukuu bulunduğunu açıkça belli etmek çoğu zaman mümkün olmamaktadır.

Bazı hizmetlerde nerede faydalanıldığını tespit etmek kolay olabilir. Örneğin İstanbul'daki bir otelde yemek yiyen ve geceleleyen şahsın konaklama hizmetinden Türkiye'de faydalandığı kuşkusuzdur.

Fakat faydalanma yeri net olarak tespit edilemeyen bazı hizmetlerde KDV'nin hizmeti yapanın bulunduğu ülke tarafından mı yoksa müşterinin bulunduğu ülke tarafından mı alınacağı konusunda uzun süre sorunlar yaşanmıştır. Bu sorunlarla uzun yıllar önce karşılaşan Avrupa Topluluğu (AT) ülkeleri uzun tecrübelerden sonra bazı prensipler belirlemek suretiyle meseleyi çöz-

müşler, hatta bu prensipler yeknesak olarak tüm AT ülkelerinde uygulanmak üzere direktif haline getirilmiştir. AT ülkelerinde bunca yıllık tecrübeden sonra karar kıldıkları anlayış aynen uygulanırsa böyle bir çözüm şekline kimsenin itirazı olmamalıdır. Kaldı ki AT ülkelerindeki anlayış KDV Kanunumuza uygundur, en azından aykırı değildir.

AT ülkeleri tarafından benimsenmiş anlayış özetle şöyledir.

Prensip olarak;

Hizmeti yapan hangi ülkede kimse, şube faaliyetleri açısından, şube hangi ülkede ise, hizmet o ülkede yapılmış ve hizmetten o ülkede istifade edilmiş sayılır, vergilemenin de o ülke tarafından yapılması gerekir.

İstisna edilen hizmetlere gelince;

Hizmetin fiziken başka bir ülkede icra olunduğu açıkça belli ise destinasyon ilkesi gereği olarak o hizmetin, icra olunduğu ülkede vergileneceği varsayılır ve söz konusu hizmet KDV'den istisna edilir.

Mesela;

Hizmet başka bir ülkedeki gayrimenkulün içinde veya gayrimenkule ilişkin olarak icra ediliyorsa,

başka bir ülkede taşıma, yükleme, boşaltma işi yapılıyorsa,

başka bir ülkede kültürel, artistik, sportif, ilmi, eğitimsel, eğlence konulu hizmetler veriliyorsa,

bu ve benzeri hizmetler KDV'den müstesnadır.

Hizmetten nerede faydalandığı kesin olarak bilinemeyen hallerde ve marka, lisans, telif hakkı, patent v.b. temine, ilan, reklam, müşavere, mü-messillik, muhasebecilik, bankacılık (kasa kiralama hariç), sigortacılık personel temini ve benzeri hizmetlerde müşterinin bulunduğu ülke, hizmetten faydalanan yer olarak kabul edilir ve KDV istisnasına tabi olur.

3. Hizmet İhracı Uygulaması İle İlgili Örnekler:

26 ve 30 seri nolu KDV Genel Tebliği ile ihdas olunan hükümler doğrultusunda aşağıdaki örneklerin hizmet ihracı istisnasından yararlanıp yararlanamayacağını ortaya koymaya çalışalım.

ÖRNEK - 1

Türkiye'de tam mükellef durumunda olan (X) Mühendislik Ltd. Şti., Ürdün'de bulunan bir firma ile yaptığı anlaşma uyarınca, bu firmaya bir tekstil fabrikası çizimini yapmış ve buna ait bedeli Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası aracılığı ile tahsil etmiştir.

Bu proje çiziminde gerekli şartların tümü gerçekleştiğinden, bu hizmet işi hizmet ihracatı istisnasından yararlanacak ve (X) firması, keseceği faturada Katma Değer Vergisi hesaplamayacaktır.

ÖRNEK - 2

Türk ihracat mallarının temini ve gönderilmesi ile ilgili olarak yurtdışındaki firmalardan alınan komisyonların (ihracat komisyonları) durumu

Türkiye'de komisyonculuk faaliyetinde bulunan (A) şirketi, Almanya'da yerleşik bir firma için, bu firmanın Türkiye'den satın aldığı tekstil ürünlerinin temin edilmesinde aracılık etmiş ve komisyon ücreti almıştır.

Adı geçen firma, bu komisyonculuk faaliyetine ilişkin olarak, hizmeti yurt dışındaki firma için yapmış, fatura bu firma adına düzenlenmiş ve hizmet bedelini Türkiye'ye döviz olarak getirdiğini döviz alım bordrosu ile tevsik etmiştir.

26 Seri nolu KDV genel tebliğine göre (A) şirketinin yurt dışındaki firma için yaptığı hizmetten, Türkiye'de yararlanıldığı için, bu hizmet, ihracat istisnasından yararlanamayacaktır.

Ancak bu tebliğden sonra 16.12.1988 tarih ve 20021 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 30 seri nolu KDV genel tebliğinin A. Hizmet İhracatı bölümünde, ihracat komisyonlarının; ihracat edilen mal ve hizmetin yurtdışında tüketildiği gerekçesiyle istisnaya konu olabileceği belirtilmiştir. İstisnadan faydalanabilmek için diğer üç şartın da yerine getirilmiş olması gerekmektedir.

ÖRNEK - 3

Yerli ve yabancı tüm turistlere Türkiye'de verilen konaklama, yurt içi ulaşım, yeme-içme, gezdirme, eğlendirme ve benzeri hizmetlerden Türkiye'de faydalanılmış sayılır.

Türkiye'de yerleşik olan ve seyahat acentalığı yapan A. AŞ. yurt dışında bulunan B, seyahat acentasının gönderdiği turist grubuna Türkiye'de konaklama, tur düzenleme ve yeme-içme hizmetleri vermektedir. Bu mükellef, söz konusu hizmeti karşılığında, aldığı 25.000.000.000 liranın 19.500.000.000 liralık kısmını, turist grubunun Türkiye'de konaklama, yeme-içme gibi masraflarında kullanmıştır. Yaptığı bu masraflardan sonra kendisine 5.500.000.000 lira kalmıştır.

Adı geçen mükellefin turist grubuna Türkiye'de verdiği yeme-içme, konaklama gibi hizmetlerden, Türkiye'de yararlanıldığından, bu hizmetler vergiye tabi tutulacaktır. Dolayısıyla turist grubuna verilen yeme-içme, konaklama gibi hizmetler için genel esaslara göre hesaplanan Katma Değer Vergisinin ödeneceği tabiidir. (2)

Bu mükellef, yabancı seyahat acentasına verdiği söz konusu hizmetlere ait keseceği faturada, vergiden müstesna tutulan hizmet bedeli ile vergiye tabi tutulacak hizmet bedelini ayrı ayrı gösterebileceği gibi,

bu hizmetler için ayrı ayrı fatura da düzenlemesi mümkün bulunmaktadır.

26 seri nolu KDV genel tebliğine göre A. AŞ. yabancı seyahat acentası B. firmasına 5.500.000.000 liralık hizmette bulunmuştur. Bu hizmetten yabancı seyahat acentası yararlandığından bu tutara Katma Değer Vergisi uygulanmayacak ve hizmet ihracı kapsamında işlem yapılacaktır.

Bize göre A AŞ.'nin, yabancı seyahat acentası B. firmasına bulunduğu 5.500.000.000 liralık hizmet bedeli de, istisna kapsamında değerlerdirilmemelidir. Çünkü Genel Tebliğ ile getirilen bu düzenlemenin KDVK'nun 11-2/b alt bendindeki "Hizmetten Yurtdışında faydalanılmalıdır" amir hükmüne aykırıdır.

ÖRNEK - 4

Yabancı firmalara verilen mümessillik hizmetlerinde bu hizmet, yabancı firmanın Türkiye ile ilgili işlerini konu almaktaysa hizmetten Türkiye'de faydalanılmış sayılır.

Yabancı bir firma, mallarının pazarlanmasını sağlamak amacıyla Türkiye'de bir büro açmıştır. Bu büro, pazarlama hedeflerini tam olarak tayin edebilmek için satışını yaptığı mallara olan talebin araştırılmasını Türkiye'de yerleşik (A) danışmanlık firmasına vermiştir.

Bu danışmanlık firmasının, sözü edilen yabancı firmanın Türkiye'deki bürosuna verdiği hizmet, bu büronun Türkiye'deki faaliyetlerini ilgilendirdiğinden, hizmet, ihracat istisnasından yararlanamayacaktır.

ÖRNEK - 5

Türkiye'de yerleşik olan ve aracılık (tavassut) faaliyetinde bulunan (A) şirketi, Japonya'da yerleşik bir firmanın mallarına Türkiye'de müşteri bulunmaktadır.

Bu şirket aracılık faaliyetine ilişkin olarak, faturayı yabancı firma adına düzenlenmiş ve hizmet bedelini Türkiye'ye döviz olarak gönderdiğini döviz alım bordrosu ile tevsik etmiştir. Ancak, adı geçen şirketin yaptığı hizmetten Türkiye'de yararlanıldığından ve mal Türkiye'de tüketilmekte ve hizmet Türkiye'de ifa edilmektedir. Bu hizmetin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

ÖRNEK - 6

Hollanda'da yerleşik bir firma Türkiye'den maden cevheri ithal etmektedir. Türkiye'de yerleşik (A) firması söz konusu maden cevherinin sağlanması, kalite kontrolü, malın ihracat limanına kadar taşınması ve gemilere yüklenmesi gibi işleri yabancı firma adına yapmaktadır.

(A) firması, bu hizmetleri ile ilgili olarak yaptığı harcamaları ve komisyon ücretini yabancı firmaya fa-

tura etmekte ve karşılığını döviz olarak Türkiye'ye getirmektedir.

İhraç edilen mal yurt dışında tüketildiğinden (A) firmasının yaptığı bu hizmet karşılığında aldığı komisyon, hizmet ihracı istisnası kapsamında mütalaa edilecektir.

Kanaatimize göre; bu örnekteki firmanın hizmet ifalarına istisna hükmünün uygulanması, ihraca konu olan maddi bir mal olması dolayısıyla; ihraç edilen mala yönelik yapılmış bir hizmet söz konusudur ve bu hizmet ihraç edilen malın bünyesine dahil olmuştur. Bu hizmetin KDV'den istisna olması KDVK'nun 11-1/a maddesinin "İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler..." hükmünün gereğidir. Yurtdışındaki müşteriler için yapılmış hizmet kapsamında değerlendirmek mümkün değildir. Zira bir hizmetin yurtdışındaki müşteri için yapılmış hizmet olarak kabul edilebilmesi için 11-2/a ve b bentleri hükümlerinin bir arada gerçekleşmesi gerekmektedir.

ÖRNEK - 7

Irak'da yerleşik bir firma sulama projesini üstlenen (A) Türk firması hakkında, (B) Türk firması danışmanlık firmasından, bu firma ile ilgili olarak yeterli araştırmasının yapılmasını istemiştir.

(B) danışmanlık firması, bu hizmeti ile ilgili olarak yaptığı harcamaları ve komisyon ücretini ya-

bancı firmaya fatura etmekte ve karşılığını döviz olarak yurda getirmektedir.

(A) firmasının hizmetinden yurt dışında faydalanılacağından, (B) danışmanlık firmasının yaptığı bu hizmet karşılığında aldığı komisyon, hizmet ihracı istisnası kapsamında değerlendirilecektir.

ÖRNEK - 8

Merkezi Türkiye'de bulunan X Ltd. Şti., merkezi yurtdışında bulunan firmalarla yapmış olduğu temsilcilik sözleşmeleri uyarınca,

Türkiye'de bulunan Nato mensubu askeri şahısların Türkiye'deki ev ve zati eşyalarını, yurtdışındaki bir adrese nakledilmek üzere, belirttikleri ev adreslerinde ambalajlama, araçlara yükleme, Türkiye sınırları içerisinde kalan taşıma faaliyetlerini gerçekleştirme, Türkiye gümrüklerine, limanlarına veya havaalanlarına kadar teslim etme işlerini ve Türkiye'ye gelecek Nato mensubu askeri şahısların yabancı bir ülkedeki ev ve zati eşyalarını, Türkiye gümrüklerinde, limanlarında veya havaalanlarında karşılama, yurt içi adrese teslim etme, ambalajları açma ve eşyaları yerleştirme, hizmetlerini gerçekleştirmektedir.

Nato mensubu askeri şahıslar eşyalarının belirttikleri adrese taşıtırılması için ilk başvurularını yabancı firmalara yapmaktadır. Bu ta-

lebi alan yurtdışı merkezli firmalar, temsilcilik sözleşmesi uyarınca, eşyanın yurtdışına gönderilmesi söz konusu olduğunda Türkiye'deki temsilcisi X Ltd. Şti.'ne; yurt içinde kalan ambalajlama, taşıma, gümrükleme ve limana, havaalanına veya gümrüğe kadar nakliyesi işlerini yapma, eşyanın yurtdışından Türkiye'ye gelmesi söz konusu olduğunda ise; Türkiye gümrüklerinde, limanlarında veya havaalanlarında karşılama, yurt içi adrese teslim etme, ambalajları açma ve eşyaları yerleştirme, hizmetlerini gerçekleştirmek üzere direktifte bulunmaktadır.

X Ltd. Şti. tarafından bahsedilen direktifler doğrultusunda hizmetleri gerçekleştirdikten sonra; temsil ettiği yabancı firmalara döviz üzerinden fatura kesmekte ve daha sonra yabancı firmalarca X Ltd. Şti.'nin bankadaki döviz tevdiat hesabına havale yapılmakta ve bu banka aracılığı ile dövizler bozdurularak Türk Lirası karşılığı tahsil edilmektedir.

Böyle bir durumda X Ltd. Şti.'nin gerçekleştirmiş olduğu hizmeti "Hizmet ihracı" olarak değerlendirmek mümkün değildir. Zira X Ltd. Şti.'nin gerçekleştirmiş olduğu hizmetten tamamen Türkiye sınırları içinde faydalanılmaktadır. Zira KDVK'nun 11-2-b bendinde yer alan "Hizmetten Yurtdışında faydalanılmalıdır" hükmüne aykırıdır.(3)

ÖZET OLARAK

- Hizmet ihracatında Katma Değer Vergisi istisnası uygulanabilmesi için,

1. Hizmet Türkiye'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmalıdır,

2. Fatura ve benzeri nitelikteki belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.

3. Hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir.

4. Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır.

- Maddi niteliğinin olmaması ve gümrükleme konu olmaması nedeniyle hizmetlerde faydalanmanın nerede vukuu bulunduğunu açıkça belli etmek çoğu zaman mümkün olmamaktadır.

• 13.11.1997 tarih ve 65 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile KDV Kanununun 11 ve 32 nci maddeleri gereğince ihracat istisnası veya ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iade ve mahsup işlemlerinde, "döviz alım belgesinin" aranılmaması, gerektiği belirtilmiştir. Böyle bir uygulama ile doğrudan mükelleflerin iade almasında kolaylıklar sağlaması amaçlanmıştır. Bu nedenle hizmet ihracatında bulunan mükelleflerden 13.11.1997 tarihinden itibaren döviz alım belgesi ile dövizlerin yurda getirildiğinin belgelendirilmesi uygulamasından vazgeçilmiştir.

- Avrupa Birliği ülkeleri tarafından benimsenmiş anlayış; istisna edilen hizmetler bakımından nerede faydalandığı kesin olarak bilinmeyen hallerde müşterinin bulunduğu ülke, hizmetten faydalanan yer olarak kabul edilir ve KDV'den istisna olması gerekir.

- Hizmet ihracı istisnası kavramında Avrupa Birliği ülkelerince benimsenmiş prensipler ülkemiz mevzuatınca da kabul edildiği ölçüde, Avrupa ülkeleri ile olan ekonomik ve mali entegrasyonumuz arzu edilen düzeye ulaşabilecektir.

Yararlanılan Kaynaklar

MAÇ, Mehmet : "KDV Uygulaması" Denet Yayınları, Ekim 1995, 3. Baskı, İstanbul.

ALTINDAĞ, Mehmet; "Vergi Revizyon Rehberi", Mart 1998, Ankara.

KDV Kanunu ve Genel Tebliği
KIZILOĞ, Şükrü; "Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)", 2. Cilt, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Nisan 1996.

NOTLAR

1. 13.11.1997 tarih ve 65 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile KDV Kanununun 11 ve 32 nci maddeleri gereğince ihracat istisnası veya ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iade ve mahsup işlemlerinde, 'Döviz alım belgesinin' aranılmaması, gerektiği belirtilmiştir. Böyle bir uygulama ile doğrudan mükelleflerin iade almasında kolaylıklar sağlamak amaçlanmıştır. Bu nedenle hizmet ihracatında bulunan mükelleflerden

13.11.1997 tarihinden itibaren Döviz alım belgesi ile dövizlerin yurda getirildiğinin belgelendirilmesi uygulamasından vazgeçilmiştir.

2. Bu anlayış Danıştay 7. Dairesinin 22.03.1998 gün ve E: 1987/4610; K: 1988/796 sayılı kararı ile benimsenmiştir.
3. Nitekim "Nato askeri personelinin Türkiye'ye geliş ve dönüşlerinde, eşyalarının ambalaj ve nakliye işinin hizmet ihracı sayılamayacağı hk."

Danıştay 7. Dairesinin 24.09.1990 tarih, E.N: 1987/2099, K.No: 1990/2746 no.lu kararı, ve yine "Harcı müşavirlik ve mümessillik faaliyetlerinde bulunan davacının, yurtdışındaki müşterilerine yapmış bulunduğu aracılık hizmetlerinden yurt içinde faydalanılması sebebiyle ihracat istisnasından yararlanmasının mümkün olmadığı hk." 22.03.1988 tarih E. No: 1987/4610, K.No: 1988/796 sayılı kararları bulunmaktadır.