

KATMA DEĞER VERGİSİNDE HİZMET İHRACATI İSTİSNASI

Serdar AYTEKİN (*)

1 - GİRİŞ

Katma Değer Vergisi Kanununun (KDVK) 4.maddesinde hizmet; teslim veya teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak sayılmıştır. 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. Kanun metninde yer alan “gibi” ifadesi sayesinde kanunda tanımı yapılmayan, bunların dışında kalan ve bunlara benzer işlemlerinde hizmet teslimi olarak sayılması öngörülmüştür.

Katma Değer Vergisinde istisna uygulanan kollarından biriside hizmet ihracıdır. Hizmet ihracatında Katma Değer Vergisi istisnası gerek içerik olarak gerekse uygulama açısından son derece karmaşık bir yapıya sahiptir. Hizmet ihracatı, KDV Kanunu’nun 11 ve 12. maddelerinde düzenlenmiştir. Hizmet ihracının uygulamasıyla ilgili günümüze kadar 3, 17, 26, 30, 84 seri numaralı KDV Genel Tebliğleri ve 12 numaralı KDV Sirkü-

sü yayımlanmıştır. KDV Kanununun 84 Seri nolu tebliği ihracat istisnası konusunda genel bir tebliğ olmasına rağmen hizmet ihracı konusunda da açıklamalarda bulunmaktadır. Hizmet ihracında kapsamlı açıklamalarda bulunan 30 numaralı tebliğ ise 1988 yılında yayımlanmıştır. Hizmet ihracatında katma değer vergisi istisnası uygulamasını ve gerekli koşulları açıklığa kavuşturmak bu yazımızın konusunu oluşturmaktadır. Konuyu açıklığa kavuşturabilmek amacıyla KDV Kanununun madde metinleri, tebliğlerin ilgili hükümleri, gerekli görülen hallerde Maliye Bakanlığı Özelge-leri ve Danıştay Kararlarından yararlanılacaktır. Konuya hizmet ihracından faydalanabilmenin koşullarını açıklayarak başlamanız yararlı olacaktır.

2- HİZMET İHRACINDAN FAYDALANA BİLMENİN KOŞULLARI

Katma Değer Vergisi Kanununun ilk maddesinde Türkiye’de yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu açıklanmıştır. Bu durumda Türkiye’de yapılmayan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. KDV Kanununun 6/b madde metninde

(*) Vergi Denetmeni

işlemlerin Türkiye’de yapılmasından maksat; hizmetin Türkiye’de yapılması veya hizmetten Türkiye’de faydalanılması olduğu kanun metninde açıklanmıştır.

Türkiye’de yapılmakla birlikte hizmetin yurt dışında bulunan firmalar ve kişiler için yapılması durumunda, istisna kapsamında sayılacak ve vergiye tabi tutulmayacaktır. Bu durum KDV Kanununun 11. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilmiş ve yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin vergiden istisna olduğu hükme bağlanmıştır. İstisna uygulanan hizmetleri iki gruba indirgediğimizde ilk grubu, **yurtdışında bulunan müşterilere yapılan hizmetler ve yurt dışına yapılan hizmetler**, ikinci grubu **yurt dışında yapılan hizmetler** oluşturacaktır.¹

2.1- Yurtdışında Bulunan Müşterilere Yapılan Hizmetler

KDV Kanununun 11. maddesinde “Yurtdışı müşteri” ve “yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin” istisna hükmünde olduğu belirtilmiştir. Bu ifadelerden ne anlaşılması gerektiği ise Kanunun 12. maddesinin ikinci fıkrasında aşağıdaki şekilde hükme bağlanmıştır.

“Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini, acentelerini, temsilcilerini ve bürolarını ifade etmektedir. Bu durumda bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılıp istisna uygulanabilmesi için ilk olarak;

- Hizmet, yurtdışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

Bu konuda uygulamada karşılaşılan bir sorun, **ikametgahı, kanuni ve iş merkezi yurtdışında**

olan yabancı firmanın, Türkiye’de şube açması durumunda bu şubeye verilen hizmetler yurtiçindeki müşteriye verilen hizmetler gibi sayılmaktadır. Bu durumda KDV’nin konusuna girdiği ve vergiye tabi tutulması gerektiği düşünülmektedir. Türkiye’de bulunan şubenin yapılan hizmetin bedelini Türkiye’ye döviz olarak getirmesi bir anlam ifade etmemekte, hizmetten Türkiye’de yararlanıldığı savunularak vergiye tabi tutulmaktadır. Örneğin; Merkezi yurtdışında olan bir firmanın Türkiye’de inşaat taahhüt işi ile ilgili olarak proje çizimi yaptırması durumunda hizmet ihracı kapsamında istisna kapsamına girmemekte, yurtdışında bulunan firma proje çiziminden Türkiye’de faydalandığından vergiye tabi tutulmaktadır. Ancak merkezi Türkiye’de olan bir firmanın yurtdışında bulunan şubelerine veya başka Türk firmalarının yurtdışında bulunan şantiyeleri için proje çizimi yaptığında hizmet ihracı kapsamında vergiden istisna edilmektedir.

- Fatura veya benzeri belge yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.

Hizmet ihracı istisnasından faydalanabilmenin ikinci koşulu, KDV Kanununun 26 Seri No’lu Tebliğinde açıklandığı üzere hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek fatura veya benzeri belgelerin, yurt dışındaki bir müşteri adına düzenlenmiş olmasıdır. Bu durumda yurtdışında bulunan müşterinin yurtiçinde temsilcisi, bürosu veya acentesi olsa bile fatura yurtdışında bulunan firma adına kesilecektir. Burada iki önemli hususa dikkat edilmesi gerekmektedir. İlk olarak yapılan hizmet nedeni ile hizmet bedeli için Türkiye’de fatura düzenlenmesi yani Türkiye’de hasılat kaydedilmesidir. İkinci olarak hizmet için fatura düzenlenmesi sonucunda hizmetin Türkiye kaynaklı olduğu ve Türkiye’den dışarıya doğru bir hiz-

¹ OKTAR,Kemal. (2005),“KDV İstisnalar ve İadeler” Maliye ve Hukuk Yayınları, s.72, ANKARA

met akışı bulunduğu anlaşılır. Faturanın, yurtdışında bulunan müşterinin yurtiçinde bulunan temsilcisi, bürosu veya acentesi adına değil de yurtdışında bulunan firma adına kesilmesi bize hizmet ihracı olduğunu göstermektedir.

- Hizmetin bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir.

Kanunda böyle bir şart zikredilmemiştir. Öte yandan kambiyo mevzuatına göre, Türkiye'de yerleşik kişilerin hizmet karşılığı olarak elde ettikleri dövizleri serbestçe tasarruf etme hakları vardır. Bu dövizlerin Türkiye'ye getirilmesi ve bozdurulması mecburî değildir.²

Hizmet ihracında istisnanın uygulanması için "bedelin döviz olarak yurtiçine getirilmesi" konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Bu konuda istisnanın uygulanması için dövizin getirilmesinin şart olduğunu düşünenler olduğu gibi, dövizin yurtiçine getirilmesinin istisna uygulanması için şart olamayacağını düşünenlerde bulunmaktadır.

İstisna uygulanması için dövizin getirilmesinin şart olduğunu düşünenlerin dayanağı; KDVK'nın 11. maddesinin son fıkrasında yer alan "istisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme" yetkisidir. Maliye Bakanlığının bu yetkiye istinaden istediği şekilde bir düzenleme yapabileceğini savunmaktalar. Bu yetkiye istinaden Bakanlığın, (26) Numaralı KDV Genel Tebliğinde bir işlemin hizmet ihracatı kapsamında mütalaa edilmesi için "Hizmet bedeli, döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir" şeklinde yaptığı düzenlemeyi yerinde bir uygulama olarak görmekteler. Ayrıca mal ihracatında malın ihraç edildiğini gümrük beyannamesi ile hizmet ihracatında da bu iş-

lemlerin yapıldığını dövizin getirildiğine ilişkin belgeler sayesinde tevsik edilmekte olduğunu düşünmektedirler. Bu belgelerin aranmaması durumunda bu konunun suistimal edilebileceğini düşünmektedirler. Bu nedenle hizmet bedeli kadar dövizin bankalara veya özel finans kurumlarına bozdurulduğuna dair döviz alım belgesi ile tevsikinin gerekli olduğunu yapılan düzenlemenin yerinde olduğunu savunmaktadırlar.

İstisna uygulanması için dövizin getirilmesinin şart olmadığını düşünenler; istisna uygulaması için hizmet bedeli dövizin yurda getirilmesi şartına bağlanmasının yasaya aykırı olduğunu, Maliye Bakanlığının böyle bir düzenleme yapma yetkisinin bulunmadığını ifade etmişlerdir. Bu görüşün dayandığı temel gerekçe, KDV Kanunun 12'nci maddesinde hizmet ihracatı için gerekli şartların belirlenmiş olmasıdır. Bu şartlara ilave nitelikte yeni bir şart ancak kanuni düzenleme ile getirilebilir. Bakanlık birçok konuda olduğu gibi (26) numaralı Genel Tebliğde de yetki aşımı suretiyle aslında kanun ile düzenlenmesi gereken bir konuda tebliğ bazında düzenleme yapmıştır. Bir anlamda kanun koyucu gibi davranmıştır. Bu anlamda Tebliğin Yasaya aykırı olduğu açıktır. İade ise istisna uygulamasının doğal bir sonucudur. İstisna için aranılmayan bir belgenin iade için de aranılmaması tabiidir.³

Sonuç olarak diyebiliriz ki bir hizmetin ihraç edilmiş sayılması için aranan şartlardan biri olan, hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmiş olması şartının duruma göre esnek şekilde uygulanması gerektiğidir. Aslında döviz getirilmesi, hizmetin ihraç edilmiş olabilmesi için aranması gereken aslî bir şart olamaz. Olsa olsa

² MAÇ, Mehmet (2007) "KDV Uygulamaları" www.ismmmo.org.tr veri tabanından faydalanılmıştır. (Erişim:05.06.2008)

³ YM Aylık Raporu, (2006) "Hizmet İhracat İstisnasının Beyan Dönemi ve Hizmet Bedeli Dövizlerin Türkiye'ye Getirilmesi Şartının Değerlendirilmesi" Rapor Sayısı 06, 15 Ocak, İSTANBUL

hizmetin ihraç edildiğine dair bir emare olduğunu gösterir. Emare olduğunu söylüyoruz çünkü tek başına dövizin gelmesi, gerçekte hizmet ihraç edilmemiş bile olsa bir şekilde sağlanabilir. Bu nedenle mükellef döviz getirmemiş olmakla beraber, yurt dışına fatura veya benzeri belge düzenlemişse ve hizmetin ihraç edildiğini yani hizmetten yurt dışında faydalandığını bir şekilde ispat edebiliyorsa bu hizmetle ilgili olarak ihracat istisnası uygulayabilmelidir.⁴

- Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 12 nci maddesinin 2/b bendine göre, bir hizmetin, ihracat istisnasına konu olabilmesi için aranan şartlardan biri de, hizmetten yurt dışında faydalanılmasıdır. KDV'nin kanun metninde hizmetten yurtdışında faydalanılması kavramının açıklığa kavuşturulmaması yorum farklılıklarına ve tartışmalara neden olmuştur. Konu hakkında yorum farklılıklarını ve uygulama birliğini sağlamak amacıyla ilk olarak 17 Seri No'lu Tebliğde açıklamalar yer almıştır. Söz konusu tebliğde fatura ve benzeri belge yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmişse ve hizmet bedeli Türk Parasının Kıymetini Koruma (TPKK) mevzuatı uyarınca bu müşteriler tarafından gönderilmişse, hizmetten yurtdışında faydalandığının varsayılması gerektiği şeklinde çözüme bağlanmıştır.

17 Seri No'lu Tebliğle yapılan uygulama sadece iki yıl kadar bu şekilde devam etmiş ve daha sonra 26 ve 30 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Tebliğleri ile değişikliğe uğramıştır. Söz konusu tebliğlerde yapılan değişikliklerle **yurt dışında yararlanma** kavramı net olarak açıklanmaya çalışılmıştır. İlk olarak hizmetin, yurtdışındaki müşterinin bizzat Türkiye'ye gelerek, fiilen burada faydalandığı bir hizmet olması durumunda

faydalanmanın Türkiye'de olduğu ve bu nedenle istisna uygulanmayacağı, (Türkiye'de konaklama, Türkiye içinde ulaşım ve benzerleri)

ikinci olarak hizmetin, yurtdışındaki müşterinin Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgili olması durumunda hizmetten Türkiye'de faydalandığının kabul edileceği, (İstisnanın uygulanmayacağı)

Son olarak ihracat komisyonlarının hizmet ihracı kapsamında mütalaa edilmekte olduğu, fakat ithalat komisyonlarının istisna dışında tutulması gerektiği açıklanmıştır. Hizmetten yurtdışında faydalanılması kavramında ileri sürülen bu görüş değişiklikleri tartışmaların sona ermesini sağlamadığı gibi, yorum farklılıklarına sebep olduğu için uygulama birliği de sağlanamamıştır.

Hizmetten faydalanma yeri konusunda yaşanan bu karmaşa Avrupa Birliği ülkelerinde aynı şekilde yaşanmış ve söz konusu ülkeler bir çözüm yolu bulmuştur. Bu ülkelerde, **hizmeti yapan hangi ülkede mukimse**, şube faaliyetleri açısından, şube hangi ülkede ise, hizmet o ülkede yapılmış ve hizmetten o ülkede istifade edilmiş sayılmakta, vergilemenin de o ülke tarafından yapılması gerektiği belirtilmektedir. KDV Kanununun kanun metninin ilk maddesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV tabi olduğu belirtilmektedir. Bu durumda Avrupa Birliği ülkelerinde yapılan uygulamanın ülkemiz açısından da geçerli olacağı sonucuna varabiliriz. KDV uygulanması için ilk şart teslim ve hizmetlerin Türkiye'de gerçekleşmesidir. Avrupa ülkelerinde uygulama bulan bu ilke kapsam belirlemektedir, ve Türk KDV uygulaması açısından aynı esas geçerlidir.

İstisna edilen hizmetlerde ise KDV uygulayan tüm ülkelerde kabul olunan (destination) ilkesinin benimsenmesi gerektiğidir. Destination ilkesinde

⁴ MAÇ, Mehmet. (2001) "KDV Açısından Yurt Dışı Hizmet Nedir ? Hizmet Ihracı Nedir ?" Mükellefin Dergisi, Ocak

bir mal hangi ülkede tüketiliyorsa vergilemenin de o ülkede yapılması gerektiğini açıklamaktadır. Bu durumda hizmetin fiziken başka bir ülkede icra olunduğu açıkça belli ise destination ilkesi gereği o hizmetin icra olunduğu ülkede vergileneceği varsayılır ve söz konusu hizmet KDV'den istisna edilir.

Hizmetten nerede faydalandığı kesin olarak bilinemeyen hallerde ve marka, lisans, telif hakkı, patent vb. temini, ilan, reklam, müşavere, mümessillik, mühendislik, muhasebe, bankacılık (kasa kiralama hariç) sigortacılık, personel temini ve benzeri hizmetlerde, müşterinin bulunduğu ülke, hizmetten faydalanan yer olarak kabul edilir ve KDV istisnasına tabi tutulur. Katma Değer Vergisi uygulayan diğer ülkelerde hizmetten faydalanma yerinin tespiti konusunda benimsenen bu ilkelerin ülkemizde uygulanması halinde bu konuda yaşanan tartışmalar sona erecek ve uygulama birliği sağlanmış olacaktır.

2.2- Yurt Dışında Yapılan Hizmetler

Katma Değer Vergisi Kanununun konusuna Türkiye'de yapılan ticari, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithali girmektedir. Bu durumda Türkiye'de yapılmayan hizmetler, hizmeti kim yaparsa yapsın KDV'nin konusuna girmektedir.

Yurt dışında yapılan hizmetler KDV'nin konusuna girmediği için katma değer vergisi hesaplanmamaktadır. Ayrıca hizmet ihracı kapsamına giren işlemler için ise katma değer vergisi hesaplanmakta ancak istisna kapsamında sayıldığından vergi alınmamaktadır. Bu ikisi arasında indirim mekanizması açısından çok önemli bir fark bulunmaktadır. KDV'nin konusuna girmeyen işlemler için yüklenilen vergiler indirim konusu yapılmamakta ve gider veya maliyet unsuru ola-

rak dikkate alınmamaktadır. Ancak KDV'nin konusuna girmekle birlikte istisna kapsamında sayılan teslim ve hizmetler için başka bir anlamda hizmet ihracı kapsamında sayılan işlemler için satın alınan mal ve hizmetlere ödenen KDV indirim konusu yapılmakta ve indirilemeyen vergi, vergi idaresince hizmet ihracını gerçekleştiren firmaya iade edilmektedir.

3- SONUÇ

Katma Değer Vergisinde hizmet ihracı istisnası uygulamasında karşılaşılan sorunları gidermek amacıyla ekonomik koşullara uygun ve hizmet ihracatını artıracak yeni düzenlemelerin yapılmasının gerekli olduğu ortadadır.

Katma değer vergisinde hizmet ihracı istisnasının konusu ve uygulaması, ülkemizde ve Avrupa Topluluğu ülkelerinde aynı amacı gerçekleştirmektedir. Bu doğrultuda hizmet ihracında yaşanan sorunlar konusunda Avrupa Topluluğu ülkelerinin uygulamasını örnek almamız sorunlara çözüm bulmamızda yardımcı olacaktır.

Özellikle uygulamada karşılaşılan sorunlardan biri hizmetten nerede faydalandığının kesin olarak saptanamamasıdır. Bu gibi durumlarda hizmet ihracı istisnası uygulaması için müşterinin bulunduğu ülkenin hizmetten faydalanan yer olarak saptanması karşılaşılan sorunları gidermemizde yardımcı olacaktır.