



HİZMET İHRACATINDA FAYDALANMA KRİTERİ

Levent KAVAK^(*)

1 - GİRİŞ

Ülkemizde uygulanan Katma Değer Vergisi sisteminde “Varış Ülkesinde Vergilendirme” prensibi geçerlidir. Bu nedenle ithalat işlemleri KDV’ye tabi olup, ihracat işlemleri KDV’den istisnadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 11. maddesinde ihracat istisnası düzenlenmiş olup, “İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ...” katma değer vergisinden müstesna tutulmuştur. İhracat teslimlerinde mal gümrüklerden ülke dışına çıktığından malın teslim edildiği ve tüketildiği yer gümrüklerde tutulan kayıtlardan kolayca tespit edilebilir. Hizmetler açısından ise böyle bir tespitin yapılması kolay olmadığından KDV uygulamalarında istisna hükümlerinin uygulanması açısından çeşitli sorunlar ortaya çıkmaktadır.

KDVK’nda hizmet ihracatının istisna hükümlerine tabi olması açısından faydalanma kriteri getirilmiştir. Bu kriterin uygulanmasına ilişkin olarak Maliye Bakanlığınca çıkarılan tebliğler tartışma konusu olmuş, Bakanlığın yaptığı düzenlemelerle, yetkisini aştığı yorumlarına yol açmıştır. Bu yazımızda faydalanma kriterinin uygulanmasında Bakanlığın görüşü doğrultusunda yapılacak olan işlemlerin sakıncaları ortaya konulmaya çalışılacaktır.

2- İLGİLİ MEVZUAT HÜKÜMLERİ

3065 sayılı KDVK’nun 11. maddesinde ihracat istisnası düzenlenmiş olup “yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler” KDV’den müstesna tutulmuştur. Aynı kanunun 12. maddesinin 2. bendinde bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için aşağıdaki şartların yerine getirilmiş olması gerekir.

a) Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

^(*) Vergi Denetmeni

b) Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.

26 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nde hizmet ihracatında KDV istisnasından yararlanabilmek için aşağıdaki dört şartın gerçekleşmesi gerekmektedir.

1. Hizmet Türkiye'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

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

3. Hizmet bedeli, döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir.

4. Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır.

1) Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır:

Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şube, acente, temsilci ve bürosunun olması gerekmektedir.

2) Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir:

Kanun metninde hizmet ihraç istisnasından yararlanmak için böyle bir şart yer almamakla beraber 26 seri no.lu KDV G.T. ile bu şart getirilmiştir. İdare böyle bir düzenleme ile hizmetin yurtdışındaki bir müşteri adına yapıldığının tevsikini amaçlamıştır.

3) Hizmet bedeli, döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir:

Bu şartta kanun metninde yer alan bir şart olmamakla beraber Maliye Bakanlığı istisnadan yararlanmak için bu şartı getirmiştir. İstisnadan yararlanacak olanın döviz alım bordrosu veya dövizin Türkiye'ye getirildiğini ortaya koyan kambiyo mevzuatına göre geçerli bir belge ile bunu tevsik etmesi gerekmektedir.

4) Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.

Yukarıdaki üç şartın tespiti kolay olmakla beraber dördüncü şart olan hizmetten yurtdışında faydalanılma kriterinin tespiti diğer şartlara göre daha zordur. Maliye Bakanlığı çıkardığı 26 ve 30 seri no.lu Genel Tebliğler ile hizmetten yurtdışında faydalanma kriterini açıklamıştır. Bu tebliğlere göre:

- 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.

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

- Türkiye'de yerleşik bir firmanın, yurt dışında yerleşik bir firmanın mallarını Türkiye'de satması amacıyla verdiği aracılık (tavassut) hizmeti karşılığında aldığı ithalat komisyonları, söz konusu hizmetten Türkiye'de faydalandığından hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilemeyecektir.

3- HİZMET İHRACATI İSTİSNASINDA FAYDALANMA KRİTERİ İLE İLGİLİ DANIŞTAY KARARLARI VE KULLANILAN KARŞI OYLAR

Hizmet ihracatı istisnasına ilişkin olarak Danıştay'ın birçok kararı bulunmaktadır. Alınan kararlar genel olarak idarenin yorumunu ortaya koyduğu 26 ve 30 seri nolu KDV Genel Tebliğlerinde belirtilen hususlara paralel olup bu kararlardan iki tanesinin özeti ve bu kararlara karşı kullanılan oylar aşağıda verilmiştir.

- 25.02.1994 tarih ve 63 esas no.lu kararda; yurtdışındaki firmaların Türkiye'ye yapacağı ihracata mümessillik nedeniyle elde edilen komisyon ücretinin Katma Değer Vergisi kanunu uygulamasında hizmet ihracatı istisnasından yararlanılamayacağı karar verilmiş olup verilen karara ilişkin olarak kullanılan karşı oy aşağıdaki gibidir:

“Karşı Oy:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11.maddesinin 1/a bendinde “ihracat teslimleri ile bu teslimlere ilişkin hizmetler”in ve “yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler”in vergiden müstesna olduğunu belirtmiştir. Kanun “hizmet ihracatı”nda, hizmetin mal ihracına ilişkin olması şartını öngörmemiştir. Sözü edilen hükme göre, bu şart sadece ihracat teslimlerinde söz konusu olabilecektir. Kanunun 12.maddesinin 2 numaralı bendinde “hizmet ihracatı”nın şartları, “Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır” ve “Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.” denilmek suretiyle sayılmıştır. Davacı, yurt dışındaki müşterisine, mallarını Türkiye’de alıcılara satmak suretiyle Türkiye’ye ihrac için, onun mümessili sıfatıyla “hizmet” vermiş ve karşılığında elde ettiği mümessillik ücretini döviz olarak yurda getirip bozdurmuştur. Mümessillik hizmetinin “yurt dışındaki müşteri için yapılmış” olduğundan kuşku duyulamaz. Davacının hizmetinden, mümessili olduğu ihracatçının yurt dışında faydalandığı da açıktır. Kanunun hizmet ihracatı için öngördüğü şartlar tamam olduğundan, davacının söz konusu hizmet geliri nedeniyle katma değer vergisi istisnasından yararlanması gerekir.

Diğer taraftan 11.maddenin 2 numaralı paragrafında, bu istisnanın uygulanmasına ilişkin “usul ve esaslar”ı tespit konusunda tanınan yetkinin, Maliye Bakanlığına Kanunda öngörülen is-

tisna şartlarını değiştirme, ağırlaştırma veya hafifletme konusunda imkan tanındığı söylenemez. Anayasa’nın 73.maddesi karşısında, böyle bir yetkinin Kanunla idareye verilmesi esasen söz konusu olamaz. Maliye Bakanlığının kanunu anlayışını ve görüşünü ifade eden 26 seri sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar nedeniyle, davacının kanunda öngörülen istisnadan yararlanamayacağını söylemek de mümkün değildir. Vergiden müstesna bulunan işlemin vergilendirilmesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 118.maddesinin 3 numaralı bendinde tarif edilen “Mevzuda hata” halini teşkil etmektedir. Buna rağmen, davanın reddine karar verilmesinde isabet yoktur.

Bu nedenle Daire kararının bozulması gerektiği görüşüyle karara karşıyız.”

-12.02.1999 tarih ve 32 esas no.lu kararda: Yabancı firma ürünlerini Türkiye’de pazarlayan davacıya ödenen mümessillik ücretinin katma değer vergisi kapsamı dışında bırakılamayacağı yolundaki işlem ile 26 sayılı katma değer vergisi genel tebliğin (k), 30 sayılı genel tebliğin (a) bölümlerinde yer alan ve hizmet ihracatı istisnasından yararlanma koşullarını belirleyen düzenlemelerin 3065 sayılı yasanın 11 ve 12. maddelerine aykırı düşmediği belirtilmiştir. Verilen karara ilişkin olarak kullanılan karşı oylar aşağıdaki gibidir:

“X - KARŞI OY

Uyuşmazlık, yurt dışındaki firmaların ürünlerini Türkiye’de pazarlayan yükümlünün, bu faaliyeti nedeniyle elde ettiği mümessillik ücretinin hizmet ihracatı kapsamında değerlendirilmemesi nedeniyle katma değer vergisi istisnasından faydalanamayacağına ilişkin işlem ile bu işlemin dayanağı olan 26 seri no’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nin (K) bölümü ve 30 seri no’lu

Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A) bölümünün iptali istemidir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ihracat istisnasını düzenleyen 11 nci maddesinin 1-a fıkrasında ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin Katma Değer Vergisinden müstesna olduğu, 12 nci maddesinde de yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin, ihracat teslimi sayılması için gereken koşullar sayılmış olup, 2. fıkrasının a bendinde hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması, b bendinde de hizmetten, yurt dışında faydalanılması gerektiği öngörülmüştür.

Katma Değer Vergisi Kanununa göre çıkarılan 26 seri no'lu Genel Tebliğin (K) bölümünde, hizmet ihracı istisnasından yararlanılabilmesi için, hizmetin Türkiye'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması, fatura ve benzeri nitelikteki belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi, hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi ve hizmetten yurt dışında yararlanılması koşullarının gerektiği, 30 seri No'lu Genel Tebliğin (A) bölümünde ise yurt dışındaki firmaların Türkiye'den ithal edecekleri mal ve hizmetlerle ilgili olarak aracılık hizmeti verenlerin aldıkları komisyonların, ihraç edilen mal ve hizmetler yurt dışında tüketildiğinden hizmet ihracı istisnası kapsamında sayılacağı belirtilmiştir.

Davacının faaliyetinin "hizmet ihracı" sayılarak katma değer vergisi istisnasından yararlanabilmesi için, yurt dışındaki bir müşteri için yapılacak hizmetten, yurt dışında yararlanılıp, yararlanılmadığı hususunun tespiti gerekir.

Yurt dışındaki firmanın Türkiye'ye satacağı mallarla ilgili olarak yaptığı mümessillik hizmeti karşılığında davacının döviz cinsinden aldığı ücretin, verilen hizmetten mümessilli olduğu yurt dışındaki firmanın, yurt dışında faydalanması ne-

deniyle yükümlünün, bu faaliyeti hizmet ihracı kapsamında değerlendirilerek, katma değer vergisine tabi olmaması gerekir.

Bu nedenle, şartları kanun tarafından tespit edilen bir istisna hükmünün genel tebliğ ile kaldırılarak hizmet bedellerinin katma değer vergisi kapsamına alınmasına ilişkin 26 sayılı genel tebliğin (K) bölümü ve 30 sayılı genel tebliğin (A) bölümü ile "mümessillik ücretinin", hizmet ihracı istisnasından yararlandırılmamasına ilişkin işlemin iptali gerekeceği görüşüyle temyiz isteminin reddine ilişkin karara karşıyız.

XX - KARŞIY

Uyuşmazlık, yurt dışındaki firmalara müşteri bulunması karşılığında elde ettiği mümessillik ücretinin katma değer vergisine tabi olup olmadığına ilişkindir.

Katma Değer Vergisi için kabul olunan "Destination" ilkesine göre; bir mal veya hizmet hangi ülkede tüketiliyorsa vergilemede o ülkede yapılır.

Maddi niteliği ve gümrüklemeye konu oluşu nedeniyle, mallarda tüketim yerinin tespiti bakımından sorun yoktur. Ancak, hizmet bir mal gibi sınır ötesine taşınması fiziki bakımdan mümkün bulunmayan bir muamele olduğundan, tüketime tekabül eden kavram hizmetten faydalanma olarak kabul edilmektedir.

Esasen, katma değer vergisinin amacının yurt içi tüketimini kavramak olduğu da göz önünde tutulduğunda, hizmetin nerede tüketildiğinin tespiti, sistemin kusursuz bir şekilde işletilmesi bakımından yeterli olacaktır.

Hizmet satılmakta ve hizmetin alıcısı yurt dışında bulunmaktadır. Yani hizmet yurt içinde tüketilmemektedir. Dolayısıyla bu bir hizmet ihracıdır. Tüketim yurt dışında gerçekleşmektedir. Bu hizmet nedeniyle yurt içinde tüketilecek bir

malın ithalatı ortaya çıkmaktadır. Bundan dolayı iki değişik işlem gerçekleşmesi bu işlemlerin birbiriyle ilgili olmaları vergileme açısından bir önem ifade etmez. Katma değer vergisinin temel mantığının yurt içi tüketimi kavramak olduğu düşünülürse, yurt dışında tüketilen bir hizmeti katma değer vergisi kanununa tabi tutmak sistemin temel mantığıyla çalışmaktadır. Aksi halde komisyonu ödeyecek olan müşteri ayrıca katma değer vergisini ödemeyi reddedeceği için, hizmeti yapan hasılatının bir kısmını katma değer vergisi olarak ödemek zorunda kalır. Anılan komisyonlar komisyonu ödeyenin bulunduğu ülkede katma değer vergisine tabi tutulduğu için vergi mükerrerliği doğacaktır. Ülke farklılığı nedeniyle bu katma değer vergisinin karşı ülkede indirim ve iade konusu yapılması da mümkün değildir. Mükerrerlik malın ithalinde yeniden baş gösterecektir. Zira yabancı firmanın ödediği komisyon malın maliyetine eklenecek böylelikle komisyon ücreti ithal aşamasında ve mal bedeli yanında bir kere daha katma değer vergisine tabi olacaktır, böylelikle Türkiye aynı işten iki defa katma değer vergisi alacaktır.

Hizmetten faydalanma olayının nerede vuku bulduğu üzerine fikir yürütmek gerekirse; Türkiye'ye mal ithalinde, malı gönderenin Türkiye kaynaklı hasılat elde ettiği doğrudur. Ancak, hasılatın Türkiye kaynaklı oluşu gelirin Türkiye'de elde edildiği anlamına gelmez.

Bu satıştan kaynaklanan hasılat Türkiye'de vergilendirilmediğine göre, Türkiye'ye yapılan ihracatın, ihracatçıya sağladığı fayda gelir, ihracatçının bulunduğu ülkede tezahür etmektedir. Satılan malın tüketildiği yerin başka ülke olması, ihracatçının bu işlemten faydalandığı yeri değiştirmez, mala müşteri bulunması şeklindeki işlem yabancı firmanın satışını, dolayısıyla gelirini artırdığına göre, gelirin elde edildiği ülke, aynı za-

manda hizmetten faydalanılan yerdir. Bu nedenle hizmette de, ne tip hizmet olursa olsun hizmetin tüketildiği yerin saptanması gerekir. Bu sebeple müşteri nerede ise, hizmet orada tüketilecektir. Aksi uygulama yukarıda belirtildiği üzere çifte vergilemeye neden olur.

Nitekim AET 6 nolu direktifi bu görüşü desteklemektedir. Bu anlayış katma değer vergisi kanunumuza uygundur, en azından aykırı değildir. Mümessillik fatura veya belgesinin yurt dışında bir müşteri adına düzenlenmesi dahi hizmetin yurt dışına verildiği, hizmetten ithalatçının yararlandığının en önemli göstergesidir.

Belirtilen nedenlerle Daire kararı kanuna aykırı olduğundan bozulması gerekeceği cihetle karara katılmıyoruz."

4- DANIŞTAY KARARLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Danıştay'ın hizmet ihracatı istisnasına ilişkin olarak verdiği kararlar genel olarak idarenin görüşüne paralel hususlar içermektedir. Danıştay'ın verdiği kararlardan ikisinin özetine ve bu kararlara karşı kullanılan oyların açıklamalarına yukarıda yer verilmiştir. Bu kararlarda kullanılan karşı oylarda yapılan açıklamalarda hizmet ihracatı istisnasına ilişkin önemli tespitler yapılmış olup bu tespitler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Katma Değer Vergisi Kanun'unda "hizmet ihracatında" hizmetin mal ihracına ilişkin olması şartını öngörmemiştir.

- Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin 2 numaralı paragrafında, ihracat istisnasının uygulanmasına ilişkin "usul ve esaslar"ı tespit konusunda tanınan yetkinin, Maliye Bakanlığına Kanunda öngörülen istisna şartlarını değiştirme, ağırlaştırma veya hafifletme konusunda imkan tanıdığı söylenemez. Anayasa'nın 73.maddesi karşısında, böyle bir yetkinin Kanun-

la idareye verilmesi esasen söz konusu olamaz. Maliye Bakanlığının kanunu anlayışını ve görüşünü ifade eden 26 seri sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar nedeniyle, mükelleflerin kanunda öngörülen istisnadan yararlanamayacağını söylemek de mümkün değildir. Vergiden müstesna bulunan işlemin vergilendirilmesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 118.maddesinin 3 numaralı bendinde tarif edilen “Mevzuda hata” halini teşkil etmektedir.

- Katma Değer Vergisi için kabul olunan “Destination” ilkesine göre; bir mal veya hizmet hangi ülkede tüketiliyorsa vergilemede o ülkede yapılır.

- Yurt dışındaki kişi/kurumlara müşteri bulunması karşılığında verilen mümessillik hizmetlerinde hizmetin alıcısı yurt dışında bulunmaktadır. Yani hizmet yurt içinde tüketilmemektedir. Dolayısıyla bu bir hizmet ihracatıdır. Tüketim yurt dışında gerçekleşmektedir. Bu hizmet nedeniyle yurt içinde tüketilecek bir malın ithalatı ortaya çıkmaktadır. Bundan dolayı iki değişik işlem gerçekleşmesi bu işlemlerin birbiriyle ilgili olmaları vergileme açısından bir önem ifade etmez.

- Katma Değer Vergisinin temel mantığının yurt içi tüketimi kavramak olduğu düşünülürse, yurt dışında tüketilen bir hizmeti katma değer vergisi kanununa tabi tutmak sistemin temel mantığıyla çalışmaktadır. Aksi halde komisyonu ödeyecek olan müşteri ayrıca Katma Değer Vergisini ödemeyi reddedeceği için, hizmeti yapan hasılatının bir kısmını Katma Değer vergisi olarak ödemek zorunda kalır. Anılan komisyonlar komisyonu ödeyenin bulunduğu ülkede katma değer vergisine tabi tutulduğu için vergi mükerrrliği doğacaktır. Ülke farklılığı nedeniyle bu katma değer vergisinin karşı ülkede indirim ve iade konusu yapılması da mümkün değildir. Mükerrrlik

malın ithalinde yeniden baş gösterecektir. Zira yabancı firmanın ödediği komisyon malın maliyetine eklenecek böylelikle komisyon ücreti ithal aşamasında ve mal bedeli yanında bir kere daha katma değer vergisine tabi olacaktır, böylelikle Türkiye aynı işten iki defa katma değer vergisi alacaktır.

5- HİZMET İHRACATI İSTİSNASINDA FAYDALANMA KRİTERİNİN UYGULANMASINDA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

KDVK’na göre bir hizmetin ihracat istisnasından yararlanabilmesi için hizmetin yurt dışındaki müşteri adına yapılması ve hizmetten yurt dışında faydalanılması gerekmektedir. Hizmet ifasında faydalanma yerinin belirlenmesinde hizmetin türüne göre çeşitli güçlükler ortaya çıkabilmektedir. Örneğin turistlerin ülkemizdeki otellerden ve sosyal tesislerden yararlanması şeklinde verilen hizmetler açısından faydalanma yeri yurt içi olduğundan KDV’ne tabi olacaktır.

Yurt dışındaki kişi/kurumlara Türkiye’deki kişi/kurumlar tarafından verilen, mühendislik, muhasebe, sigorta, reklam, hukuk danışmanlığı ve benzeri hizmetlerden nerede faydalandığına ilişkin tespit her zaman mümkün olmayabilir. Örneğin yurt dışındaki kişi ve kurumlara verilen muhasebe hizmeti Türkiye içinde verilen bir hizmet olmakla birlikte muhasebe hizmetini alan kişi/kurum bu muhasebe bilgisini Türkiye içinde değerlendirebileceği gibi kendi ülkesinde veya Türkiye dışındaki ülkelerde de kullanabilir. Verilen muhasebe hizmetinden nerede faydalanacağı kesin olarak belli olmadığından bu hizmetin KDV açısından hizmet ihraç istisnasına tabi olup olmadığı hususunda sorunlar ortaya çıkmaktadır.

Türkiye’de yerleşik bir firmanın, yurt dışında yerleşik bir firmanın mallarını Türkiye’de satması

amacıyla verdiği aracılık (tavassut) hizmeti karşılığında aldığı ithalat komisyonları, idarenin yorumu doğrultusunda çıkarılan genel tebliğlerde, söz konusu hizmetten Türkiye’de faydalanıldığından hizmet ihracı istisnası kapsamında değerlendirilemeyecektir. Bu uygulamanın ortaya çıkardığı üç temel sorun vardır. Bunlardan birincisi; verilen hizmetten sonra bir mal ithalatı gerçekleşmekte olup, vergileme açısından bu işlemler iki ayrı işlemdir ve tek bir işlemmiş gibi ele alınamaz. İkinci sorun; Katma Değer Vergisi yurtiçi tüketimi kavramaya yönelik bir vergi olduğundan yurtdışında tüketilen bu hizmetin Katma Değer Vergisinden müstesna tutulması gerekir. Üçüncü sorun ise; Alınan ithalat komisyonlarına uygulanacak katma değer vergisi vergi mükerreriğine yol açacaktır.

Verilen hizmetlerde hizmetten faydalanan yerin tespitinde karşılaşılan güçlükleri aşmak açısından Avrupa Birliği Direktifleri yol gösterici olabilecektir.

Avrupa Birliği Konseyinin 77/388/AET sayılı 6. Direktifinin 9. maddesi “hizmet ifası”nı açıklamakta olup (e) bendi aşağıdaki gibidir:

“e) Topluluk dışındaki müşterilere veya Topluluk içinde olmakla birlikte hizmeti ifa edenle aynı ülkede olmayan mükelleflere ifa edildiğinde aşağıdaki hizmetlerin ifa edildiği yer, müşterinin iş merkezinin bulunduğu veya hizmetin ifa edildiği belirli bir işyerine sahip olduğu veya böyle bir yerin olmaması halinde, daimi adresinin veya daimi ikametgahının bulunduğu yerdir:

- Telif hakkı, ihtira beratı, lisans, ticari marka ve benzeri hakların temlik,
- Reklam hizmetleri,
- Danışmanların, mühendislerin, danışma bürolarının, avukatların, muhasebecilerin hizmetleri ile diğer benzer hizmetler ve bilgi işlem ve enformasyon hizmetleri,

- Kismen veya tamamen bir ticari faaliyete girişmekten veya sürdürmekten vazgeçmek veya telif hakkı, lisans, patent ve ticari marka gibi hakları kullanmaktan veya uygulamaktan vazgeçmek suretiyle verilen hizmetler,

- Her türlü bankacılık, finansman ve reasürans dahil, sigorta işlemleri, (Kasa kiralınması hizmeti hariç)

- Personel temini hizmetleri,

- Başkası adına iş yapan acentelerin bu paragrafta sözü edilen hizmetler için yaptıkları aracılık hizmetleri,

- Her türlü taşıt aracı hariç, menkul malların kiralınması”

Avrupa Birliği Konseyinin 6. Direktifi hizmetin ifa edildiği yeri yukarıda sıralanan hizmetler açısından **müşterinin bulunduğu mahal** olarak tanımlamıştır. Böylece adı geçen hizmetler açısından hizmetin faydalandığı yerin tespitinde ortaya çıkan sorunlar çözülmeye çalışılmıştır.

6- SONUÇ

KDVK’nun 1,2,3,4,5 ve 6. maddeleri KDV’nin konusunu belirlemeye yönelik düzenlemeler içermekte olup 6. maddenin b bendi “hizmetten Türkiye’de faydalanılması” hükmünü getirmiştir. Kanun koyucu KDVK’nda düzenlediği faydalanma kriterini tam olarak açıklamamıştır. Maliye Bakanlığı bu kriteri çıkardığı Tebliğler ile açıklama yoluna gitmiştir.

26 no.lu KDV Genel Tebliği’nin K-4. bölümünde; “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.” şeklindeki açıklama KDV’nin konusuna yönelik bir düzenlemeyi içermektedir. Oysa ki; KDVK’nun 11/2. maddesinde Maliye Bakanlığı-

na “istisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar”ı belirleme yetkisi verilmiş olup bu yetki KDV’nin konusuna ilişkin bir düzenleme yapma yetkisini içermemektedir.

Maliye Bakanlığı 26 ve 30 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile hizmet ihracında faydalanma kriterine ilişkin açıklamalar yaparak yetkisi olmadığı halde, kanunla düzenlenmesi gereken verginin konusuna ilişkin hususlar hakkında yorumda bulunmuştur. Verginin konusuna ilişkin hükümlerin kanun koyucu tarafından düzenlenmesi gerekmekte olup kıyas yolu ile iktisadi unsurların vergilendirilmesi olanağı yoktur. Böyle bir husus TC Anayasa’sının 73. maddesi “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır” hükmüne de aykırıdır.

Hizmet ihracatı istisnasında faydalanma kriterinin tespitinde ortaya çıkan sorunların aşılmasında Avrupa Birliğine girmeye hazırlanan ülkemizin Avrupa Birliği Konseyinin direktifleri doğrultusunda ilgili kanun maddelerinde gerekli değişiklikleri yapması gerekmektedir. Hizmet ihracatı istisnasında faydalanma yerinin tespitinde hizmet türlerine göre farklı uygulamalar öngören Konseyin 6. Direktifi doğrultusunda düzenlemeler yapılması ülkemizde uygulanan katma değer vergisi sistemine de ters düşmemektedir.

KAYNAKÇA:

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 26 ve 30 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
- Avrupa Birliği Konseyinin 77/388/AET sayılı 6. Direktifi
- Danıştay Vergi Dava Daireleri’nin 25.02.1994 tarih ve 63 esas no.lu kararı
- Danıştay Vergi Dava Daireleri’nin 12.02.1999 tarih ve 32 esas no.lu kararı