

**CEMALETTİN TURAN**  
Eski Hesap Uzmanı, YMM

**SİBEL AHİOĞLU**  
Denetmen Yardımcısı

Maliye Bakanlığı, bir hizmetin ihraç edilmiş hizmet sayılarak KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesine göre KDV den istisna edilebilmesi için, şu dört şartın bir arada mevcudiyetini aramaktadır. (26 nolu KDV Tebliği)

Hizmet, yurt dışındaki müşteri için yapılmış olmalıdır;

Fatura veya benzeri belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir;

Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır;

Hizmetin bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir.

Bu yazımızın kapsamını; hizmet ihracında KDV istisnasının geçerli olabilmesi için gerekli olan şartlardan dördüncüsü olan "hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi" zorunluluğu oluşturmaktadır.

"Hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi" ile ilgili olarak kanunda böyle bir şart zikredilmemiştir. Öte yandan kambiyo mevzuatına göre, Türkiye'de yerleşik kişilerin hizmet karşılığı olarak elde ettikleri dövizleri serbestçe tasarruf etme hakları bulunmaktadır; hizmet bedeli dövizlerin Türkiye'ye getirilmesi ve bozdurulması mecburi değildir.

Buna rağmen 26 nolu KDV Tebliği'nde;

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

ifadesine yer verilmiştir.

Eskiden (18 ve 19 nolu Tebliğlerde) istisnanın uygulanabilmesi için döviz alım belgesinin varlığı mutlaka istenirken, 26 nolu Tebliğde döviz alım belgesinin veya alternatif olarak, dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden kambiyo mevzuatına göre geçerli diğer bir belgenin de kabul edileceği şeklinde düzenleme yapılmıştır. Bu belgenin, hizmet bedeli dövizin, döviz tevdiat hesabına gönderildiğine ilişkin banka dekontu olabileceği yolunda mukteza verilmiştir.

Diğer taraftan, ihraç olunan hizmet nedeniyle alacaklı konumda bulunan Türk firmasının, başka bir işlem nedeniyle bu müşterisine borçlu durumda olması ve alacak ile borcun birbirine mahsup edilmesi halinde, mahsuplaşma yazısı dövizin Türkiye'ye getirilmesi olarak kabul edilmektedir. (Gelirler Gen. Md.'nün 24.11.2000 tarih ve 55472 sayılı muktezası)

Diğer taraftan, mal ihracında KDV iade ve mahsup işlemleri için döviz alım belgesi ibraz şartını kaldıran 65 no.lu KDV Tebliğinde, hizmet ihracı ile ilgili iade ve mahsup işlemlerinde döviz alım belgesi ibraz şartının devam edeceği belirtilmiştir.

Bütün bu düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde şöyle bir sonuca ulaşmak mümkündür.

l Kambiyo mevzuatında öngörülmüş olan, hizmet bedeli dövizlerin serbestçe tasarruf edilebilme/kullanılabilme imkanı aynen geçerliliğini korumaktadır.

l Maliye Bakanlığı'nın hizmet ihracında KDV istisnası uygulanabilmesi için dövizin Türkiye'ye getirilmiş olması şartını araması, yukarıdaki serbestiyle çelişki içinde gibi görünmekle beraber, bunu bütünüyle bir çelişki gibi görmemek, KDV Kanununun verdiği bir haktan, bir istisna hakkından yararlanmak için ileri sürülen bir ilave şart olarak algılamak gerekmektedir. Yani hizmet ihracı karşılığı bedelin Türkiye'ye getirilmesi prensip olarak zorunlu değildir. Ancak döviz Türkiye'ye getirilmezse KDV istisnasından yararlanılamaz; KDV istisnasından yararlanılmak isteniyorsa dövizin Türkiye'ye getirilmiş olması gerekir. Bir başka ifadeyle, bir haktan yararlanmak için getirilen ilave şart, bir başka mevzuatın (kambiyo mevzuatının) sağladığı sınırsız imkânı bir ölçüde daraltmış olmaktadır.

l Hizmet ihracında KDV istisnasının uygulanabilmesi için, hizmet bedeli dövizin Türkiye'ye getirilmiş olması yeterli olup, döviz alım bordrosuna /belgesine bağlatılması, yani dövizin

satılması şart değildir. Dolayısıyla, getirilen döviz, bankada döviz tevdiat hesabında tutulabilir. Bu durumda, yurtdışından, Türkiye'deki döviz tevdiat hesabına havalenin tevsik edilebilmesi yeterlidir. Ya da alternatif olarak hizmet bedelinden doğan alacağın, aynı müşteriye olan borca mahsubu da tevsik edilmek şartıyla dövizin Türkiye'ye getirilmiş olması yerine geçmektedir. Buna göre; hizmet bedeli dövizin;

- Türkiye'de satılarak döviz alım bordrosuna / belgesine (DAB) bağlatılması veya

- Türkiye'de açılmış bir döviz tevdiat hesabına yatırılması veya

- Aynı müşteriye olan borca mahsup edilmesi veya

- Kambiyo mevzuatına göre geçerli diğer bir belge ile dövizin Türkiye'ye getirilmiş olduğunun tevsiki, dövizin "Türkiye'ye getirilmiş olduğu" anlamına gelmekte olup, bu hallerin herhangi birinin varlığı halinde, KDV istisnasından yararlanmak için gerekli olan şartlardan 4 üncüsü de sağlanmış olmaktadır.

Hizmet ihracında KDV istisnasının uygulanabilmesi için, hizmet bedeli dövizin "Türkiye'ye getirilmiş olduğunun" kambiyo mevzuatına göre geçerli bir belge ile tevsik edilmesi yeterli olup, dövizin DAB'a bağlatılması dövizin Türkiye'ye getirilmiş olduğunu tevsik eden hallerden sadece biridir. Yukarıda belirtildiği gibi, DAB olmasa dahi, kambiyo mevzuatına uygun tevsik edici diğer belgelerin varlığı halinde de KDV istisnası uygulanır. Ancak, hizmet ihracı nedeniyle uygulanan KDV istisnasından dolayı, KDV iadesi çıkmışsa ve bunun nakden ya da mahsuben iadesi istenecekse bu işlemlerin (yani iade işlemlerinin) yapılabilmesi için DAB ibrazı gerekmektedir. (65 no.lu KDV Tebliği) Eğer hizmet ihracı ile ilgili KDV iadesi talep edilmeyecekse, yani yüklenilen KDV indirim yoluyla giderilmişse ve/veya indirimle giderilememekle birlikte iade hakkı sonraki dönemlere devir yoluyla kullanılmakta ise DAB ibrazına gerek yoktur. Kambiyo mevzuatına uygun diğer araçlarla dövizin Türkiye'ye getirilmiş olduğunun tevsiki yeterlidir.

Sonuç olarak özetlemek gerekirse ;

- Hizmet ihracında KDV istisnasından yararlanmak için "bedelin Türkiye'ye döviz olarak getirilmiş olması şartı" geçerliliğini korumaktadır.

- "Bedelin döviz olarak Türkiye'ye getirilmiş olma şartı", bunun mutlaka DAB'a bağlatılmış olması anlamına gelmemektedir. Hizmet bedeli döviz DAB'a bağlatılabileceği gibi, ALTERNATİF olarak kambiyo mevzuatına uygun diğer yöntemlerle de Türkiye'ye getirildiği tevsik edilebilir. Örneğin, bedel karşılığı tutarın Türkiye'deki bir banka hesabına döviz olarak gönderilmesi, döviz cinsinden alacağın döviz cinsinden borca mahsup edilmesi vb. gibi haller tevsik edilmek şartıyla bedelin döviz olarak Türkiye'ye getirildiği anlamına gelecektir. (Türkiye'deki döviz tevdiat hesabına getirilen döviz o hesapta tutulabileceği, gibi serbestçe tasarruf edilebilir.)

- Hizmet ihracında KDV istisnası uygulamak için bedelin Türkiye'ye döviz olarak getirildiğinin yukarıdaki gibi kambiyo mevzuatına uygun yöntemlerden herhangi biri ile tevsik edilmesi gerekli ve yeterli olmakla birlikte, bu işlemle ilgili yüklenilen KDV'nin iadesi talep edilecekse, bu iade işleminin yapılabilmesi için söz konusu döviz getirme işleminin mutlaka DAB ile tevsiki gerekmektedir. KDV iadesi talebi söz konusu olmayacaksa DAB'a da gerek olmadığı görüşündeyiz.