

MADDE 6 : İŞLEMLERİN TÜRKİYE'DE YAPILMASI

MADDE METNİ :

"İşlemlerin Türkiye'de Yapılması :

Madde 6 - İşlemlerin Türkiye'de yapılması

- a. **Malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını,**
- b. **(4503 sayılı Kanun'un 3 üncü maddesi ile değişen bent. Yürürlük 05.02.2000) Hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydanılmasını**

ifade eder."

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

<u>Tebliğ No</u>	<u>Bölüm</u>
1	A-1,2
15	C
40	A

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. GENEL AÇIKLAMA :

KDV, işlem (mal teslimi veya hizmet ifası) üzerinden alınan bir vergidir. Her vergi gibi KDV'nin de Türkiye Cumhuriyeti'nin hükümlerlik sahası ile sınırlı şekilde uygulanabilmesi için, 1 inci maddedeki ilk cümle; *"Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir."* şeklinde düzenlenmiş, işlemlerin *"Türkiye'de"* yapılması tabiri ile ne kastedildiği, 6 ncı madde hükmüyle ifade edilmeye çalışılmıştır. İşlemin Türkiye'de yapılması, mallar ve hizmetler açısından ayrı tariflere konu edilmiştir.

2. TÜRKİYE KAVRAMI :

Türkiye deyimi, Türkiye Cumhuriyeti siyasi sınırları içinde kalan yerler olarak tarif edilebilir.

4458 sayılı Gümrük Kanununda, *" Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi, Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsar. Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası Gümrük Bölgesine dahildir."* hükmü yer almaktadır. (Md:2) Bu hüküm aynı zamanda KDV nin uygulanabileceği sahayı tarif etmektedir.

Gümrük mevzuatı uyarınca gümrük bölgesi dışı sayılan yerler de Türkiye kavramına dahildir. Bu yerlerde yapılan teslim ve hizmetler Türkiye'de yapılmış sayılır ve prensip olarak KDV ye tabidir. Fakat Kanun'un 16/1-c maddesi ile bu yerlerde yapılan mal teslimleri KDV den istisna edilmiştir.

3. MALLAR AÇISINDAN İŞLEMİN TÜRKİYE'DE YAPILMASI :

3.1. Genel Açıklama:

Maddedeki tarife göre, mal teslim anında Türkiye'de bulunuyorsa, işlem Türkiye'de yapılmış sayılmaktadır. Mal, teslim anında fiziken T.C. hudutları içinde değilse, bu teslimde KDV hesaplanmaz ve bu teslim KDV beyannamesinde gösterilmez. (60 no.lu KDV Sirküleri'nin 1.1.1 ve 1.1.2 no.lu bölümlerinde bu hususlar teyid edilmiştir. Sirkülerin bu kısımlarının metni aşağıda 4.1. no.lu bölümün sonundadır.)

Konu ile ilgili özellikler şöyle sıralanabilir :

- Yurt dışında satın alınan veya imal olunan malın yine yurt dışında teslimi KDV ye tabi değildir. Faturanın Türkiye'de kesilip gönderilmesi ve Türkiye'de hasılat kaydedilmiş olması sonucu etkilemez.
- Türkiye'deki malın yurt dışına çıkarılıp orada satılması ihracat teslimi olarak değerlendirilir (Md:12). İhracat teslimleri prensip olarak KDV'ye tabidir, fakat 11 inci madde hükmüyle istisna kapsamına alınmıştır.
- Yurt dışında teslim alınan malın Türkiye'ye sokulmasında ise 1 inci maddenin 2 nci fıkrasındaki özel hüküm uyarınca ithalat aşamasında (Gümrük İdaresi tarafından) KDV tarh ve tahsil olunur.
- Teslim edenin veya teslim alanın hangi ülkenin uyruğunda bulunduğu önemli değildir. Malın teslimi Türkiye'de gerçekleşmişse, KDV ye tabi bir teslim ise ve istisna hükmü de yoksa, teslim edenin kimliğine bakılmaksızın KDV nin doğduğu kabul edilir.
- Aşağıda metni bulunan, 19.6.1995 tarih ve 33369 nolu Bakanlık muktezası, satış esnasında Türk Siyasi Sınırları dışında bulunan malların tesliminin KDV kapsamına girmediğini teyid etmektedir.

"Yazınızdan, Göztepe Vergi Dairesi mükelleflerinden 'nin vergi borcundan dolayı Halkalı Gümrük Müdürlüğündeki 225 adet motosikletin, adı geçen vergi dairesince hacz edilerek, açık arttırma usulüyle satışının yapıldığı, bu satışa ilişkin olarak hesaplanan katma değer vergisinin alıcı firmadan tahsil edildiği, ancak Halkalı Giriş Gümrük Müdürlüğüne haciz yoluyla satışı yapılan motosikletlerin alıcı firma tarafından ithalinde katma değer vergisi, gümrük vergi ve resimleri ile ardiye ücretinin talep edildiği belirtilerek, konu ile ilgili olarak yapılacak işlemin bildirilmesi istenmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/2. maddesinde, her türlü mal ve hizmet ithalatının katma değer vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, ilgi yazınız eki Gümrük Müsteşarlığının 994-656 sayılı Onayına dayanılarak vergi dairesince haciz yoluyla A.Ş.'ne satışı yapılan motosikletlerin alıcısı durumunda bulunan adı geçen şirket tarafından ithalinde, katma değer vergisi, gümrük vergisi, sair resim ve harçlar ile ardiye ücretinin Halkalı Gümrük Müdürlüğüne ödenmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla henüz millileşmemiş malların vergi dairesince açık arttırma suretiyle satışında hesaplanan ve tahsil edilen katma değer vergisinin, motosikletleri satın alan A.Ş. ne iade edilmesi gerekmektedir."

- İstanbul Defterdarlığı'nca, İstanbul 2 inci İcra Müdürlüğü'ne verilen 04.04.2000 tarih ve 2249 sayılı Muktezada şöyle denilmiştir:

".....Yabancı bayraklı (Honduras) geminin Türkiye'ye ithali yapılmaksızın yine yurt dışında yerleşik gerçek veya tüzel kişilere satışının yapılması halinde teslim Türkiye'de gerçekleşmediğinden katma değer vergisinin konusuna girmeyecektir."

3.2. Transit Ticaret, KDV Kapsamına Girmez :

Konu ile ilgili olarak, İstanbul Defterdarlığı'nca verilmiş olan 19.9.1988 tarih ve 11-288 nolu mukteza metni şöyledir :

"İlgi dilekçenizde yurt dışında faaliyet gösteren bir firmanın Türkiye mümessili olduğunuz, söz konusu firmanın mamullerini ithal ederek yurt içinde pazarladığınız, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığından gerekli izni aldıktan sonra bu firmanın mamüllerini Irak'taki bir firmaya Transit Ticaret suretiyle bedeli döviz olarak peşin gelmek kaydıyla pazarlayacağınız anılan ticari işlemde Alman firmasının tarafınıza kesilen ve firmanızca Irak'taki firmaya kesilen faturaların hesaplarınıza ne şekilde intikal ettireceğiniz ve Katma Değer Vergisi Beyannamesinde nasıl göstereceğinizin açıklanması istendiği anlaşılmaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun birinci maddesinde Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler Katma Değer Vergisine tabidir.

1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler şeklinde hükme bağlanmıştır.

Kanunun 2 nci maddesinde teslim bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle, malın bu arada el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi halinde, aradaki safhaların her birinin ayrı birer teslim olduğunu hüküm altına almıştır.

Kanunun 6 ncı maddesinde ise "İşlemlerinin Türkiye'de yapılması" bu malların teslim anında Türkiye'de bulunması şeklinde tanımlanmıştır.

10 uncu madde "vergiyi doğuran olay" ı tanımlarken ithalatla vergiyi doğuran olay "ithalatla gümrük kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise fiili ithalatın yapılması" şeklinde tanımlanmıştır.

Transit Ticaret aşağıdaki belirtilen şekillerde yapılabilir.

- Önceden döviz tahsil suretiyle,
- Mahsup suretiyle,
- Net döviz girdiğinin beyanı suretiyle şeklinde tanımlanmıştır.

Bu yasal düzenlemelerin değerlendirilmesinde,

- Yapılan faaliyetin ihracat yönetmeliğinin 67 nci maddesinde tanımlanan mahsup suretiyle transit ticaret kapsamında yapıldığı,
- Transit ticaret kapsamına giren mal satışının doğrudan doğruya Irak'daki (başka ülkeye) satıldığı,
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 2/2 nci maddesine göre Irak'daki bir firmaya yapılan teslim işleminin Türkiye'de zuhur etmediği anlaşılmaktadır.

Bu durumda teslim işlemi Türkiye hudutları dahilinde cereyan etmediğinden söz konusu teslim Katma Değer Vergisi kapsamına girmemektedir. (KDV beyannamesinde gösterilmez)

Öte yandan, Almanya'daki firmanın kestiği faturanın hesaplarınızda gider, Irak'taki firmaya kestiğiniz faturanın ise hasılat olarak kaydedilmesi gerekmektedir."

4. HİZMETLER AÇISINDAN İŞLEMİN TÜRKİYE'DE YAPILMASI :

4.1. Kanun Hükmüne ve İdarenin Anlayışına Göre Hizmetin İfa Yeri :

6 ncı maddenin b fıkrasına göre;

- hizmet Türkiye'de ifa edilmişse,
- veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmışsa,

işlemin Türkiye'de yapıldığı kabul edilmektedir.

Not : Eskiden, hizmet Türkiye'de ifa edilmemiş, hizmetten Türkiye'de faydalanılmamış olsa bile, hizmet Türkiye'de değerlendirilmişse, (yani ödeme Türkiye'de yapılmışsa veya hizmet bedeli Türkiye'de tutulmakta olan hesaplara intikal ettirilmiş veya gider yazılmışsa) bu hizmetin Türkiye'de yapılmış sayılacağı (KDV'ye tabi olduğu) şeklinde hatalı bir hüküm vardı. Mantıksızlığı nedeniyle uygulamada da pek itibar edilmeyen bu hüküm ("değerlendirilmesi" ibaresi ve buna bağlı olarak "değerlendirme Gelir Vergisi Kanununun 7 inci maddesine göre tayin olunur") hükmü, 4503 sayılı Kanunla 6/b maddesinin metninden çıkarılmış ve söz konusu yasal sorun, çözüme kavuşturulmuştur. (Dolayısıyla 1 nolu KDV Genel Tebliği'nin A-2 nolu bölümündeki açıklamaların hükmü kalmamıştır.)

Hizmetten Türkiye'de faydalanılması kavramının açık bir tanımı yoktur. 26 nolu KDV Genel Tebliğinin K bölümünde yapılan açıklamalardan anladığımız kadarı ile bu kavram, hizmetin Türkiye'deki faaliyetlerle veya hizmete talip olanın Türkiye'deki yaşantısı ile ilgili bulunması şeklinde algılanmaktadır.

Kanun'un 6/b maddesi ve bu Tebliğlerdeki anlayışa göre hizmetin fiilen ifa olunduğu yer Türkiye ise vergilendirmenin Türkiye'de yapılması, ifa yeri Türkiye olmamakla beraber; hizmetten Türkiye'de faydalanılmışsa, yine Türkiye'de KDV ödenmesi gerekmektedir.

Mesela bir projenin yurt dışında çizilmiş olması halinde ifa yeri Türkiye değildir. Ancak bu proje Türkiye'de inşa edilecek bir stadyumun projesi ise proje Türkiye'de tatbik edileceği yani faydalanma Türkiye'de olacağı için, bu hizmet (işlem) Türkiye'de yapılmış (veya ithal edilmiş) sayılır. Dolayısıyla KDV nin konusuna girer. (Bu konuda 9 uncu maddeye bakınız.)

Türkiye'de gösteri yapan yabancı sirk örneğinde ise hem ifa yeri hem faydalanma Türkiye'dedir. Dolayısıyla bu sirkin Türkiye'de yaptığı gösteriler KDV ye tabidir.

Bunun tersi durumda yani ifa yeri veya faydalanma yurt dışında ise ve hizmetin kaynağı Türkiye değilse (yani hizmet ihracı durumu yoksa), hizmet Türkiye ile ilgisizdir, dolayısıyla KDV kapsamının dışındadır.

Örnek vermek gerekirse;

İstanbul Defterdarlığı'nca Türkiye Jokey Klübüne verilen bir muktezada, Klübün Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde gerçekleştireceği müşterek bahis oyunlarının, bahis işlemi Türkiye'de olmadığı için KDV nin konusuna girmeyeceği belirtilmiştir. (07.01.2002 tarih ve 77 sayılı Mukteza).

Şayet klüp bu faaliyetin KKTC de kuracağı ve orada vergi mükellefiyetini tesis edeceği bir şube aracılığı ile yürütecekse, yani faaliyetin gelir ve giderleri KKTC de tutulacak defterlere yazılacaksa bu yaklaşım doğrudur.

Fakat herşeyin Türkiye'de organize edileceği hasılat ve giderlerin Türkiye'deki defterlerde yer alacağı varsayımında bu işlemin Türkiye'de yapılmış ve yurt dışına ihraç edilmiş bir hizmet olarak kabulü gerekir.

Görüldüğü gibi "hizmet ihracı" olan haller ile "yurt dışı hizmet" yani KDV kapsamına girmeyen hizmet kavramları birbirine karışabilmektedir. Bunların ayrımı önemlidir. Çünkü işlem hizmet ihracı sayılınca bu işlemde ilgili KDV yüklenimleri indirilebilir, indirimle giderilmeme halinde iade alınabilir. Halbuki yurt dışı işlem sayılırsa indirim yasağı vardır. (Md.30) (Bu konuda 11 inci maddedeki hizmet ihracına ilişkin bölünme ve 14 üncü maddelerdeki "Yurt Dışında Başlayıp Yurt Dışında Biten Taşıma İşlerinin Durumu" başlıklı bölüme bakınız.)

60 no.lu KDV Sirkülerinin aşağıdaki bölümlerinde idari görüş daha belirgin hale gelmiştir :

"1.1.1. Yurtdışındaki İşlemler

KDV Kanununun 1 ve 6 ncı maddelerine göre, yurtdışında gerçekleşen mal teslimleri ile yurt dışında ifa edilip yine yurtdışında yararlanılan hizmetler KDV'nin konusuna girmemektedir. Türkiye'de yapılmayan işlemin bedeli üzerinden KDV hesaplanması veya böyle bir işlemin Kanundaki herhangi bir istisna hükmü ile ilişkilendirilmesi söz konusu değildir.

Buna göre, Türkiye'deki bir mükellefin;

- Yurt dışında düzenlenen bir fuara Türkiye'den katılan firmalara yurt dışında verdiği stant kurulumu, montajı, lojistik vb. hizmetler,*
- Yurt dışında yaptığı inşaat, onarım, montaj işleri,*
- Yurt dışındaki bir firmanın doğrudan yurt dışındaki başka bir firmaya (mallar Türkiye'ye gelmeksizin) yapacağı teslimlere ilişkin olarak verdiği aracılık hizmeti,*
- Türkiye'deki başka bir firmanın personelini yurt dışına götürmek suretiyle aynı sektörde faaliyette bulunan yabancı firmalarla tanıştırma, bilgilendirme, eğitim şeklinde yurt dışında verdiği danışmanlık hizmeti,*
- Yurt dışındaki bir firmanın mallarının, yine yurt dışındaki bir başka firmaya pazarlanmasına yönelik olarak yurt dışında verdiği satış komisyonculuğu hizmeti*

Türkiye'de ifa edilmediğinden veya bu hizmetlerden Türkiye'de faydalanılmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir.

Türkiye'de serbest meslek faaliyeti dolayısıyla KDV mükellefi olan bir doktor veya avukatın, Türkiye'de KDV mükellefi olan bir firmaya yurt dışında verdiği hizmetler de verginin konusuna girmeyecektir.

1.1.2. Türkiye'deki İşlemler

KDV Kanununun 1 ve 6 ncı maddelerine göre, Türkiye'de gerçekleşen mal teslimleri ile Türkiye'de ifa edilen veya yurt dışında ifa edilmekle birlikte Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabidir. Bu teslim ve hizmetlerin yabancı firmalara yapılması bu durumu değiştirmez.

Türkiye'de yapılan, ancak yurt dışında faydalanılan hizmetler ise KDV'nin konusuna girmekle birlikte Kanunun 12/2 nci maddesindeki şartları taşımak kaydıyla KDV'den istisna bulunmaktadır.

Buna göre, Türkiye'deki bir mükellefin;

- Yurt dışındaki otellere turist, okullara öğrenci, fuarlara ziyaretçi veya katılımcı bulunmasına yönelik yurt dışındaki firmaya Türkiye'de verdiği aracılık hizmetleri,*

- Yurt dışındaki firmalara ait ürünlerin Türkiye'de satışı için bu firmalara verdiği pazarlama, aracılık, danışmanlık vb. hizmetleri genel esaslar çerçevesinde KDV'ye tabi bulunmaktadır. Bu işlemlerin, KDV Kanununun 11/1-a ve 12/2 nci maddelerine göre ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi de söz konusu değildir.

Öte yandan, Türkiye'deki bir firmanın yurt dışından ithal edeceği mallara ilişkin olarak yurt dışındaki firmadan yurtdışında aldığı kalite kontrol, barkodlama, elleçleme vb. hizmetlerden Türkiye'de faydalandığından, bu hizmetler genel esaslar çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır."

4.2. AB Ülkelerindeki Anlayışa Göre Hizmetin İfa Yeri :

Bu ülkelerdeki yaklaşım tarzı aşağı yukarı benzer yapıda olduğu için Lüksemburg'daki uygulamayı örnek göstermekle yetiniyoruz.

Lüksemburg'daki anlayışa göre;

Kural olarak, hizmeti ifa eden kişi veya firma bu ülkede mukimse veya ikametgâhı veya merkezi başka ülkede olmakla birlikte Lüksemburg'daki sabit işyeri (şubesi) marifetiyle hizmet icrası yapılmışsa, hizmetin ifa yerinin Lüksemburg olduğu kabul edilmektedir.

Hizmetin ifa yeri (yahut hizmetten faydalanılan yer), Lüksemburg dışındaki bir ülke ise vergilemenin o ülkede yapılması kabul edilerek söz konusu hizmet istisnaya tabi tutulmaktadır.

Prensip böyle olmakla birlikte;

- Hizmet bir gayrimenkulün içinde veya bir gayrimenkule bağlı olarak ifa ediliyorsa, hizmetin ifa yeri, gayrimenkulün bulunduğu yerdir. (Mesela Lüksemburg'da mukim firma Türkiye'deki bir oteli işletirse veya Türkiye'de yapılacak bir binanın projesini çizerse hizmet Türkiye'de ifa edilmiş sayılır, dolayısıyla bu hizmetler üzerinden Türkiye'de KDV alınır.)
- Lüksemburg dışında yapılan taşıma işleri, bu ülke mukimi tarafından yapıldığında Lüksemburg'da KDV den istisna edilir.
- Kültürel, artistik, sportif, ilmî, eğitimsel, eğlence konulu hizmetler, yükleme, boşaltma işleri ve benzerleri fiziken hangi ülkede ifa ediliyorsa, o ülkede yapılmış sayılır.
- Ticari marka, lisans, telif hakkı, patent satışı yahut kiralınması, ilan-reklam faaliyetleri, müşavere, mühendislik, muhasebe hizmetleri, bankacılık, (kasa kiralama hariç), sigortacılık, personel temini ve benzeri hizmetler, hizmete talip olan müşterinin bulunduğu ülkede ifa edilmiş sayılır.

KDV Kanunu'nun 6/b maddesinde yapılan ve yukarıda açıklanan değişiklik sonucunda hizmet şeklindeki işlemlerin Türkiye'de yapılmış sayılması konusunda, Avrupa Birliği ülkelerindeki anlayış ve uygulamaya paralellik sağlanmıştır.

4.3. Hizmetin İfa Yeri ile İlgili Diğer Hususlar ve Örnekler :

4.3.1. Yurt Dışından Sağlanan Sigorta Hizmetleri :

Bir muktezada, yabancı ülkelerde mukim sigorta şirketlerine yaptırılan sigortalar dolayısıyla yurt dışına transfer edilen sigorta primlerinin 1/1 ve 6/b maddeleri uyarınca KDV'ye tabi olduğu, bu primlerin, 17 nci maddedeki (4-e bendi) istisna kapsamına da girmediği belirtilmiştir. (Bu mukteza, 46 nolu KDV Genel Tebliğindeki yurt dışı kredi faizlerindeki anlayış ile çelişmektedir.)

4.3.2. Yurt Dışından Sağlanan Finansman Hizmetleri :

Bu konuda 9 uncu maddedeki açıklamalarımıza bakınız.

4.3.3. Yurt Dışında İfa Olunan Pazarlama ve Reklam Hizmetleri :

Başka bir muktezada, yurt dışında yayınlanan gazete ve dergilere tanıtıcı ilan verilmesi işleminde, ilan ücretinin Türkiye'de değerlendirilmesi (gider yazılması) dolayısıyla Türkiye'de KDV ye tabi olduğu belirtilmiştir.

Halbuki Bakanlıkça onaylanmış bulunan 266 nolu HUK Danışma Komisyonu Kararında;

- Yurt dışında yapılan ilan ve reklam hizmetlerinin ve

- Yurt dışında mukim kişi ve kuruluşlarca ifa olunan pazarlama hizmetlerinin (bilhassa Türk ihraç mallarına müşteri bulma faaliyetlerinin)

Türkiye'de gider yazılma olgusuna rağmen KDV ye tabi tutulamayacağı görüşü benimsenmiştir.

Görüldüğü gibi Bakanlık bu noktada da tenakuza düşmüştür.

Daha sonra 6/b maddesinde “değerlendirilmesi” ibaresi çıkarılınca, 266 no.lu Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu kararındaki yaklaşım, tereddütsüz olarak yasal dayanak kazanmıştır.

4.3.4. Yurt Dışındaki Fuarlarla İlgili Giriş Biletleri ve Yurt Dışı Fuarda Hizmet Sağlanması :

Bir başka muktezada, yurt dışı fuar giriş biletlerinin Türkiye'de satılması işleminin KDV ye tabi olduğu belirtilmiştir.

Anladığımız kadarıyla bu yaklaşım, bilet bedelinin Türkiye'de gider yazılacağı ve/veya fuar Türkiye dışında olmakla beraber fuarı gezecek olanın (bilet alanın) Türkiye'de mukim olduğu, dolayısıyla hizmetten Türkiye'de yararlanıldığı varsayımına dayanmaktadır.

Bilhassa 6/2 nci maddede yapılan yukarıdaki değişiklikten sonra bu anlayışın değişmiş olması gerekir.

Bizim anlayışımıza göre, hangi fiyat üzerinden satılırsa satılsın, yurt dışı fuara ilişkin giriş bileti, fuara giriş hizmetini temsil eder ve hizmet hem yurt dışında yapılacağı hem de orada faydalanılacağı için, yurt dışı işlem olup KDV nin konusuna girmez. Bir Türk firmasının bileti yurt dışından temin edip Türkiye'de pazarlaması ve bu hizmeti dolayısıyla bileti, üzerinde yazılı bedelden daha yüksek bir bedelle satması, sağlandığı kâr üzerinden Türkiye'de KDV ödenmesini gerektirmez. Çünkü satılan şey yurt dışı fuar giriş hizmetidir ve satış bedeli ne olursa olsun bedelin tamamı (satıcı kârı dahil) KDV'nin konusu dışında kalır. Fakat Maliye İdaresinin farklı yaklaşımda olduğunu ve böyle bir işlemdeki kâr kısmını ayrı ve Türkiye'de yapılmış bir hizmet sayarak vergilemeye kalkıştığını biliyoruz.

60 no.lu KDV Sirkülerinde, yurt dışındaki fuarlara katılan Türk firmalarına yurt dışında verilen stand kurulumu ve sair hizmetlerin KDV'nin konusuna girmediği kabul edilmiştir.

4.3.5. Yurt Dışı Seyahatler Nedeniyle Faydalanılan Hizmetler ve Yurt Dışına Düzenlenen Turlar :

40 nolu KDV Genel Tebliğinde, 1 ve 15 nolu Genel Tebliğlerdeki yaklaşıma uymayan bir anlayış benimsenmiştir. Söz konusu Tebliğde şu hükümlere yer verilmiştir:

"Türkiye'de yerleşik seyahat acentalarının organize edilerek yurt dışına düzenlenen turlara katılanlara, yurt dışında verilen yeme-içme, konaklama, ulaştırma, rehberlik, gezi, sağlık v.b. hizmetler yurt dışında verildiğinden ve yolcular bu hizmetlerden yurt dışında yararlandığından, bu hizmetler Türkiye'de ayrıca katma değer vergisine tabi tutulmayacaktır. Ancak, tur organizasyonuna katılanlara yurt içinde verilen katma değer vergisine tabi olacağı açıktır.

Bu nedenle, tur faaliyetleriyle ilgili olarak yurt dışından satın alınan hizmet bedellerinin Vergi Usul Kanunu çerçevesinde belgelenmesi koşuluyla bu hizmetlere ait masraf ve belgelerde gösterilen tutarlara katma değer vergisi uygulanmayacaktır.

Seyahat acentası tarafından müşterilere kesilecek faturada hizmet karşılığını teşkil eden tüm bedel gösterilecek; ancak, katma değer vergisi, yurt dışında verilen hizmet bedelleri düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden hesaplanacaktır."

40 Nolu Tebliğ hakkındaki görüşlerimiz ise şu şekilde özetlenebilir:

- Eğer hizmet yurt dışında yapılmış sayılıyorsa, bu hizmetten sağlanan hasılatın da tümüyle KDV dışında tutulması gerekir. Halbuki Tebliğde, hasılatın iki parçaya ayrılması, sadece yurt dışı hizmetlerin maliyetine tekabül eden kısmın KDV dışında tutulup, hasılatın geri kalan kısmının (çoğu hallerde kârın) KDV hesaplamasına konu edilmesi şeklinde garip bir görüş ileri sürülmüştür. KDV uygulamasında belli bir işlemin bedeli ya KDV'ye tabidir ya da tabi değildir. Hasılatın bir kısmının KDV'ye tabi tutulup bir kısmının KDV dışında bırakılması, bariz bir teknik hatadır.
- 40 nolu Tebliğ tur firmalarının yurt dışı maliyetlerinin dolayısıyla bu işten ne kadar kâr sağladıklarının ortaya çıkmasına sebep olması nedeniyle ticari icaplara aykırı düşmekte ve mükellefleri usulsüz işlemlerde bulunmaya zorlamaktadır.
- Üstelik yurt dışı hizmetlerle ilgili maliyetin KDV matrahı dışında tutulması, bu maliyetlerin Vergi Usul Kanunu çerçevesinde belgelenmesi şartına bağlanmıştır. Başka ülkelerde düzenlenen bir belgenin Türk Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlere uygun olması şeklindeki bir şartın manasızlığı bir yana, Vergi Usul Kanunu'nda, yurt dışında yapılan giderlerin belgelenmesi ile ilgili herhangi bir hüküm mevcut değildir.

- Sonuç olarak 40 nolu Tebliğle, Maliye İdaresinin hatalı ve yanlış yaklaşımları zincirine bir halka daha eklenmiş bulunmaktadır.
- Bu Tebliği yazarlar ve onaylayanlar, mümkün olsa da, yurt dışına turist götüren bir şirkette yönetici olarak görev alsalar veya yurt dışı turlarda rehber olarak çalışsalar, bu işlerin nasıl yürüdüğünü, yurt dışında belge temin etmenin ne demek olduğunu bir görseler eminiz yaptıkları hatayı anlayacaklardır.

4.3.6. Yurt Dışına Öğrenci Yahut Hasta Gönderilmesi Hizmeti :

Maliye İdaresi'nin yukarıdaki 4.3.5. nolu bölümde açıklanan bize göre hatalı anlayışı Türkiye'de mukim şahısların tahsilde bulunmak üzere veya tedavi amacıyla yurt dışına gönderilmesi hizmetlerinde de kendini göstermektedir.

Nitekim 14.02.1994 tarih ve 9921 sayılı Bakanlık yazısı şöyledir:

"Bilindiği gibi, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

Buna göre, Eğitim ve Turizm Tic.Ltd.Şti.'nin, Türk öğrencilerin Bulgaristan'daki üniversitelere gönderilmesine ilişkin olarak yapmış olduğu aracılık hizmeti katma değer vergisine tabi olup; verginin bu hizmet karşılığında öğrencilerden alınan bedel üzerinden hesaplanması gerekmektedir.

Bu durumda, yurt dışındaki okullara gönderilen öğrencilerden alınan bedel ile okula transfer edilen bedel arasındaki fark, katma değer vergisinin matrahını teşkil etmektedir. Bu hizmetin verildiği öğrenciler adına düzenlenecek belgede sözü edilen bedelin ayrıca gösterilmesi ve üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir."

Hizmet, yurt dışındaki otellere Türkiye'den müşteri bulunması, yurt dışındaki hastanelere veya okullara veya fuarlara Türkiye'den, hasta, öğrenci veya katılımcı bulunması şeklinde ise yurt dışına KDV'li fatura kesilmesi istenmektedir. (60 no.lu KDV Sirküleri, 1.1.2)

4.3.7. Hizmet İthalı :

KDV Kanunu'nun 1/2 nci maddesine göre hizmet ithalatı KDV kapsamına giren bir işlem türüdür. Hizmet ithalatı kavramı konusundaki görüşlerimiz 1 inci madde ile ilgili 3.2. nolu bölümde açıklanmıştır.

4.3.8. Hizmet İhracı :

Türkiye'de ifa olunan veya ifa olunmuş sayılan, dolayısıyla de Türkiye'de KDV'ye tabi tutulması gereken hizmetler bazı şartlarla ihraç edilmiş hizmet addedilmekte ve KDV Kanunu'nun 11/1 -a maddesi uyarınca, KDV'den istisna edilmektedir.

Bu konudaki görüşlerimiz, 11 inci maddeye ilişkin 4 nolu bölümde açıklanmıştır.

4.3.9. Yurt Dışı (KDV nin Konusuna Girmeyen) Hizmetler :

KDV Kanunu'nun 6/b maddesine göre bir hizmet Türkiye'de yapılmışsa veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmışsa, bu nitelikteki hizmet, ticarî, zirai veya meslekî faaliyet kapsamında ise veya ismen KDV kapsamında ise Türkiye'de KDV ye tabidir.

Bunun tersi durumda yani hem hizmetin doğuş yeri hem de hizmetten faydalanılan yer Türkiye dışında ise, hizmeti yapan Türk KDV mükellefi olsa bile bu hizmet KDV nin konusuna girmez. Dolayısıyla bu hizmetin bedeli KDV beyannamesinde gösterilmez, bu hizmetle ilgili KDV yüklenimleri indirilmez. (Md:30)

Mesela bir Türk müteahhitlik şirketi Pakistan'da bir baraj yapımı işi üstlense, bunun için Pakistan'da şube kursa, barajın istihkakları ve maliyetini orada tuttuğu deftere kaydetse, Türkiye ile hiç alakası olmayan bir hizmet yapmış demektir. Pakistan'daki istihkaklarını Türk KDV beyannamesine dahil etmez ve Pakistan'daki bu iş ile ilgili olarak Türkiye'de yaptığı harcamalar nedeniyle yüklediği KDV leri indiremez.

Ancak ;

Aynı müteahhit firma, yurt dışında kısa sürecek bir tamirat işi üstlenirse, işin kısa süreli oluşu ve ilgili ülke ile olan vergi anlaşması uyarınca o ülkede mükellefiyet tesis etmeksizin, işin hasılatını ve maliyetini Türkiye'deki defterlerine kaydetse, (işin faturasını Türkiye'de kesip gönderse) bu hizmet Türkiye kaynaklıdır. Türkiye'de yapılmış sayılmalıdır. Böyle bir işlem hizmet ihracının tüm şartlarını taşımakta olup, 6 ncı maddedeki "Hizmetin Türkiye de yapılmasını" şeklinde ifade edilen unsuru içerdiği için KDV kapsamında olan fakat ihraç edilmiş bulunan bir hizmettir. Fakat Maliye İdaresi bu nitelikteki hizmetleri hizmet ihracı değil, yurt dışı işlem saymaktadır. (Bu konuda yukarıdaki 4.1. nolu bölüme bakınız)

4.3.10. Yurt Dışında Cereyan Eden Nakliye Hizmetleri :

Yurt dışında başlayıp yine yurt dışında biten taşıma hizmetleri, Türkiye’de yapılmamış olan ve fiziki olarak ta faydalanılması yurt dışında gerçekleşen bir hizmet olduğundan KDV nin konusuna girmez. Bu hizmeti yapan KDV mükellefleri hizmet bedelini KDV beyannamesinde göstermezler. Bu hizmet ile ilgili olarak yüklendikleri KDV leri indiremezler. (Ancak bu dış nakliyenin maliyetleri Türkiye’de tutulan defterlere yansımışsa söz konusu nakliye bize göre hizmet ihracı sayılmalıdır. Bu konuda 14 üncü maddedeki 5 no.lu bölüme bakınız.)

Bilindiği üzere, bir hizmetin nakliye hizmeti olabilmesi için, işi üstlenenin taşıma aracının sahibi veya işleticisi olması gerekmez. Araç sahibi veya işleticisi olmayan firma müteahhit sıfatıyla nakliye işi üstlenebilir ve navlun faturası kesebilir. (11 no.lu KDV Genel Tebliği) Bir Türk KDV mükellefi bu şekilde yurt dışındaki iki nokta arasında yapılacak taşıma işini üstlendiğinde, yukarıda açıklandığı şekilde KDV siz navlun faturası kesebilir, 6 ncı madde uyarınca bu faturayı KDV beyannamesinde göstermemesi gerekir.

Ne var ki Maliye İdaresi yukarıdaki 4.3.5. no.lu bölümde açıklandığı gibi yurt dışındaki hizmetlerin Türkiye’de sunulması şeklindeki bu gibi hizmetlerde hatalı ve yasaya aykırı bir tutum izlemektedir. İstanbul Defterdarlığı’nca verilen 7.3.2002 tarih ve 1213 sayılı muktezanın son paragrafında;

“Buna göre, Şirketinizin Manş Denizi’ni feribotla geçecek motorlu taşıtlar için komisyon karşılığı satacağı biletin tüm bedeli faturada gösterilecek, ancak söz konusu biletin alış bedeli düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden KDV hesaplanacaktır.”

denilmiştir.

Bize göre, bu mukteza yanlıştır. Söz konusu feribot biletinin Türkiye’de bir Türk firması tarafından tamamen KDV siz fatura ile satılması yasa gereğidir. Bileti satan Türk firmasının sağladığı kazanç kısmının KDV ye tabi tutulmaya kalkışılması KDV ilkelerine aykırıdır. Bir teslim veya hizmet KDV ye ya tabidir, ya değildir ya da KDV den istisna edilmiştir. Satış bedelini maliyet ve kâr şeklinde iki parçaya ayırıp bu parçalardan birini KDV lendirmeye kalkışmak yasaya aykırılıktır. Detay bilgi için yukarıdaki 4.3.5. no.lu bölüme bakınız.