



SİRKÜLER

Sirküler No : 2014/34

Sirküler Tarihi :26.05.2014

Konu : Hizmet İhracı İstisnası ve İadesine İlişkin KDV Uyg.Genel Tebliği ile Yapılan Değ.

Bilindiği üzere 26.04.2014 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan KDV Genel Uygulama Tebliği ile 01.05.2014 tarihine kadar yayınlanmış olan tüm KDV tebliğleri yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni tebliğ ile 01.05.2014 tarihinden önce yayınlanan 123 adet KDV Genel Tebliği'nde yapılan düzenlemeler genel olarak korunmuş olmakla birlikte; başta KDV iade sistemi olmak üzere bazı özellikli konularda değişiklikler yapılmıştır. Bu konulara ilişkin olarak 14.05.2014 tarih ve 2014/31 sayılı sirkülerimiz açıklamalar yapılmış olup, bu sirkülerimizde hizmet ihracı istisnası ve bu istisnadan kaynaklı iade talepleri konusunda yapılan değişikliklere ilişkin açıklamalar bulunmaktadır.

Hizmet ihracı istisnası, KDV Genel Uygulama Tebliğinin “II-İSTİSNALAR” bölümünde, “A-İHRACAT İSTİSNASI” genel başlığı altında “2. Hizmet İhracı” alt başlığı olarak düzenlenmiş olup, Tebliğin ilgili kısmı sirkülerimize eklenmiştir.

Hizmet ihracı istisnası ile ilgili olarak yayınlanan ancak 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliği ile yürürlükten kaldırılan tebliğler 26, 30 ve 113 seri numaralı KDV Genel Tebliğleridir.

1. İstisnanın Kapsamı

Yürürlükten kaldırılan 26 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nin (K) bölümünde yer alan düzenlemeye göre, hizmet ihracı istisnasından yararlanabilmek için aşağıdaki 4 şartın oluşması gerekmektedir:

- 1-Hizmet Türkiye’de, yurtdışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.
- 2-Fatura veya benzeri belge yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmiş olmalıdır.
- 3-Hizmetin bedeli döviz olarak Türkiye’ye getirilmelidir.
- 4-Hizmetten yurtdışında yararlanılmalıdır.

İstisna uygulamasında sıkça tereddüte düşülen husus, verilen hizmetten yurt dışında faydalandığının nasıl tespit edileceğidir. Yurt dışındaki müşteri için Türkiye’de yapılan hizmet, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olmalı; Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamalıdır.

Diğer taraftan uygulamada karşılaşılan sorunlar üzerine yürürlükten kaldırılan 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile, 05.12.2009 tarihinden itibaren hizmet ihracatı istisnasında döviz alım belgesinin istisnanın beyanında aranılmaması, sadece iade işlemlerinde aranılması uygun görülmüştür.

Ancak hizmet ihracı istisnası kaynaklı bir iade talebi olacaksa hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye’ye getirilmesi şartının aranacağı belirtilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinde istisnanın kapsamı aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

“3065 sayılı Kanun’un (11/1-a) maddesi kapsamında bir hizmetin KDV’den istisna olabilmesi için, aynı Kanunun 12/2. maddesine göre;

- Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması,
- Hizmetten yurtdışında faydalanılması,

gerekir.

Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığı, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edilir.

Hizmetten yurtdışında faydalanılmasından kasıt, Türkiye’de yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye’deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamasıdır.

Yurtdışındaki firmaların, Türkiye’ye gönderecekleri mal ve hizmetler Türkiye’de tüketildiğinden, bu firmalara söz konusu mal ve hizmetler için Türkiye’de verilen danışmanlık, aracılık, gözetim, müşteri bulma, piyasa araştırması vb. hizmetler, hizmet ihracı istisnası kapsamında değerlendirilmez ve KDV’ye tabidir. Bu durumda faydalanma kriterinin tespitinde, yapılan hizmetin ithal edilen mal ile doğrudan ilişkili olması gerekir.

Yabancı firmaların Türkiye’den ithal ettiği (Türkiye’nin ihraç ettiği) mallar dolayısıyla verilen hizmetler, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilir.

Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı gemilere ve uçaklara verilen tadil, bakım, onarım hizmetleri hizmet ihracı kapsamında KDV’den istisnadır.

Türkiye’den serbest bölgelere verilen hizmetler hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmez.”

Yukarıda koyu olarak belirtilen bölümler 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliği ile yapılan yeni açıklamalardır.

01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliği’nde de istisna uygulamasına ilişkin çeşitli örneklere yer verilmiştir. Yürürlükten kaldırılan tebliğlerdeki örnekler ile 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliği’ndeki yer alan yeni örnekler aşağıda karşılaştırmalı olarak sunulmuştur.

26 ve 30 No'lu Tebliğlerdeki Örnekler	KDV Genel Uyg.Tebliğindeki Örnekler
<p>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 projesi çizimini yapmış ve buna ait bedeli T.C. Merkez Bankası aracılığı ile tahsil etmiştir.</p> <p>Bu proje çiziminde yukarıda belirtilen şartların tümü gerçekleştiğinden, bu hizmet işi, hizmet ihracatı istisnasından yararlanacak ve (X) firması, keseceği faturada katma değer vergisi hesaplamayacaktır.</p> <p>Örnek 2 : Türkiye'de komisyonculuk faaliyetinde bulunan (A) şirketi, Batı Almanya'da yerleşik bir firma için, bu firmanın Türkiye'den satın aldığı tekstil ürünlerinin temin edilmesinde aracılık etmiş ve komisyon ücreti almıştır.</p> <p>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. Ancak, bu firma hizmet ihracatı istisnasından yararlanamayacaktır.</p> <p>Çünkü, (A) şirketinin yurt dışındaki firma için yaptığı hizmetten, Türkiye'de yararlandığı için, bu hizmet ihracat istisnasından yararlanamayacaktır. (Yürürlükten kaldırılan 26 No'lu KDV Genel Tebliği'nin K-4 kısmında yer alan örnektir. Yürürlükten kaldırılan 30 No'lu KDV Genel Tebliği ile GİB bu görüşünü değiştirmiş olup, 2 numaralı örnek yürürlükten kaldırılan 30 No'lu KDV Genel Tebliğinde yer alan 1 numaralı örnektir.)</p> <p>Örnek 3 : Hollanda'da yerleşik bir firma Türkiye'den maden cevheri ithal etmektedir. Türkiye'de yerleşik (A) firması da söz konusu maden cevherinin sağlanması, kalite kontrolü, malın ihraç limanına kadar taşınması ve gemilere yüklenmesi gibi işleri yabancı firma adına yapmaktadır.</p> <p>(A) firması, bu hizmetleri ile ilgili olarak yaptığı harcamaları ve komisyon ücretini yabancı firmaya fatura etmekte ve karşılığını döviz olarak Türkiye'ye getirmektedir.</p> <p>İhraç edilen mal yurt dışında tüketildiğinden, (A) firmasının yaptığı bu hizmet karşılığında aldığı komisyon, hizmet ihracatı istisnası kapsamında mütalaa edilecektir.</p>	<p>Örnek 1: Türkiye'de mükellef (Z) Mühendislik Ltd. Şti., Ürdün'de bulunan bir firma ile yaptığı anlaşma uyarınca bu firmaya Ürdün'de inşa edilecek bir tekstil fabrikası projesi çizimini yapmış ve buna ait bedeli tahsil etmiştir.</p> <p>Bu hizmet, hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisna olup, (Z) firması, düzenleyeceği faturada KDV hesaplamaz.</p> <p>Örnek 2: Türkiye'de faaliyette 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.</p> <p>(A) şirketinin, bu komisyonculuk hizmeti, hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisnadır.</p> <p>Örnek 3: Hollanda'da yerleşik bir firma Türkiye'den maden cevheri ithal etmektedir. Türkiye'de yerleşik (A) firması da söz konusu maden cevherinin sağlanması, kalite kontrolü, malın ihraç limanına kadar taşınması ve gemilere yüklenmesi gibi işleri yabancı firma adına yapmaktadır.</p> <p>(A) firması, bu hizmetleri ile ilgili olarak yaptığı harcamaları ve komisyon ücretini yabancı firmaya fatura etmekte ve bedelini Türkiye'ye getirmektedir.</p> <p>Yurtdışındaki firmaların, Türkiye'den ithal edecekleri mallar ile ilgili olarak, Türkiye'den aldıkları hizmetlerden yurtdışında faydalanılmaktadır. Bu nedenle, (A) firmasının</p>

<p>Örnek 4 : Türkiye'de yerleşik olan ve seyahat acentalığı yapan (B) A.Ş. yurt dışında bulunan bir seyahat acentasının gönderdiği turist grubuna konaklama, tur düzenleme ve yeme-içme hizmeti vermektedir. Bu mükellef, söz konusu hizmeti karşılığında, 15.000.000 lira para almıştır. Türkiye'deki seyahat acentası aldığı bu paranın 13.500.000 liralık kısmını, turist grubunun Türkiye'deki konaklama, yeme-içme gibi masraflarında kullanmıştır. Yaptığı bu masraflardan sonra kendisine 1.500.000 lira kalmıştır.</p> <p>Bu durumda bu mükellef yabancı seyahat acentasına 1.500.000 liralık hizmette bulunmuştur. Bu hizmetten yabancı seyahat acentası yararlandığından bu tutara katma değer vergisi uygulanmayacak ve hizmet ihracatı kapsamında işlem yapılacaktır.</p> <p>Ancak, 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.</p> <p>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 düzenlenmesi mümkün bulunmaktadır.</p> <p>Örnek 5: 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.</p> <p>Bu Danışmanlık firmasının, sözü edilen yabancı firmanın Türkiye'deki bürosuna verdiği hizmet, bu büronun Türkiye'deki faaliyetlerini ilgilendirdiğinden, hizmet, ihracat istisnasından yararlanamayacaktır.</p>	<p>yaptığı bu hizmet, hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilir.</p> <p>Örnek 4: Türkiye'de yerleşik olan ve seyahat acenteliği yapan (B) A.Ş., yurtdışında bulunan bir seyahat acentesinin gönderdiği turist grubuna konaklama, tur düzenleme ve yeme-içme hizmeti vermektedir. (B), söz konusu hizmeti karşılığında 25.000 TL almıştır. Türkiye'deki seyahat acentesi aldığı bu paranın 10.000 TL'lik kısmını, turist grubunun Türkiye'deki konaklama, yeme-içme gibi masraflarında kullanmıştır. Yaptığı bu masraflardan sonra kendisine 15.000 TL kalmıştır.</p> <p>Bu durumda, (B), yabancı seyahat acentesine 15.000 TL'lik hizmette bulunmuş olup, bu hizmet KDV'den istisna olacaktır.</p> <p>Ancak, (B) A.Ş. nin turist grubuna Türkiye'de verdiği yeme-içme, konaklama gibi hizmetlerden Türkiye'de faydalanıldığından, bu hizmetler KDV'ye tabidir.</p> <p>Bu mükellefin, yabancı seyahat acentesine verdiği söz konusu hizmetlere ait düzenleyeceği faturada, vergiden istisna tutulan hizmet bedeli ile vergiye tabi tutulacak hizmet bedelini ayrı ayrı gösterebileceği gibi, bu hizmetler için ayrı ayrı fatura düzenlemesi de mümkündür.</p> <p>Örnek 5: Türkiye'de yerleşik olan ve aracılık faaliyetinde bulunan (A) şirketi, Japonya'da yerleşik bir firmanın mallarına Türkiye'de müşteri bulmaktadır.</p> <p>Bu şirketin aracılık faaliyeti kapsamında yaptığı hizmetten Türkiye'de faydalanılmakta olup bahse konu hizmet ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmez. Faturanın yabancı firma adına düzenlenmiş ve hizmet bedelinin Türkiye'ye getirilmiş olması bu durumu etkilemez.</p>
---	---

Örnek 6: Türkiye'de yerleşik olan ve aracılık (tavassut) faaliyetinde bulunan (A) Şirketi, Japonya'da yerleşik bir firmanın mallarına Türkiye'de müşteri bulmaktadır.

Bu şirket aracılık (tavassut) faaliyetine ilişkin olarak, faturayı yabancı firma adına düzenlemiş ve hizmet bedelinin Türkiye'ye döviz olarak gönderildiğini döviz alım bordrosu ile tevsik etmiştir. Ancak, adı geçen şirketin yaptığı hizmetten Türkiye'de yararlanıldığından, bu hizmetin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Örnek 7 : Irak'da yerleşik bir firma sulama projesini üstlenen (A) Türk firması hakkında, (B) Türk danışmanlık firmasından, bu firma ile ilgili olarak yeterlilik araştırmasının yapılmasını istemiştir.

(B) danışmanlık firması bu hizmeti ile ilgili olarak yaptığı harcamaları ve komisyon ücretini yabancı firmaya fatura etmekte ve karşılığında döviz olarak Türkiye'ye getirmektedir.

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

Örnek 6: Irak'ta yerleşik bir firma, Irak'taki bir sulama projesini üstlenen (A) Türk firması hakkında, (B) Türk danışmanlık firmasından yeterlik araştırması yapmasını istemiştir.

(B) danışmanlık firması, bu hizmeti ile ilgili olarak yaptığı harcamaları ve komisyon ücretini yabancı firmaya fatura etmiş ve karşılığını döviz olarak Türkiye'ye getirmiştir.

(A) firmasının hizmetinden yurtdışında faydalanılmakta olup (B) danışmanlık firmasının yaptığı bu hizmet, hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilir.

Örnek 7: Türkiye'de mükellef (T) İnş. Taah. Ltd. Şti., Özbekistan'da yerleşik (X) firması ile yaptığı anlaşma uyarınca bu firmaya Özbekistan'da inşa edilecek bir fabrikanın inşasında kullanılmak üzere gerek kendi mülkiyetinde bulunan gerekse kiralama yoluyla temin ettiği iş makinelerini kiralamıştır.

Bu kiraya verme hizmeti, Türkiye'de yapılan ve faydalanılan bir hizmet niteliğinde olmadığından KDV'nin konusuna girmez. KDV'nin konusuna girmeyen bu işlem istisna kapsamında değerlendirilmez.

Örnek 8: Türkiye'de mukim (Z) firması Almanya'da mukim (Y) firması ile yapmış olduğu sözleşme kapsamında yurtdışındaki kontrollü kredi kartı müşterilerine internet ortamında servis, destek, danışmanlık hizmeti vermektedir. Söz konusu hizmetlere ilişkin fatura Almanya'da mukim (Y) firması adına düzenlenmiş ve karşılığı döviz olarak Türkiye'ye gelmiştir.

(Z) firmasının hizmetinden yurtdışında faydalanıldığından, (Y) firmasına vermiş olduğu hizmet, hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilir.

Örnek 9: Türkiye'de mukim (A) firması ABD'de yerleşik (B) firmasından yine ABD'de yerleşik finansal kiralama şirketi aracılığıyla 60 ay süreyle kiraladığı uçakları Türkiye'ye getirilmeden Rusya'da yerleşik bir firmaya kiraya vermiştir.

Bu kiraya verme hizmeti, Türkiye'de yapılan ve faydalanılan bir hizmet niteliğinde olmadığından KDV'nin konusuna girmez. KDV'nin konusuna girmeyen bu işlem istisna kapsamında değerlendirilmez.

	<p>Örnek 10: Türkiye’de mukim (T) havayolu firması kendisine ait uçaklarla yurtdışındaki havayolu firmalarına kendi uçuş ekibinin denetimi ve yönetimi altında uçuş saatine endeksli ücretlendirme yapılmak suretiyle yurtdışında uçuş hizmeti vermektedir.</p> <p>(T) havayolu firmasının yurtdışındaki havayolu firmalarına yurtdışında vermiş olduğu uçuş hizmeti KDV’nin konusuna girmediğinden hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmez.</p>
--	---

Tabloda yer alan 7, 8, 9 ve 10 numaralı örnekler, yeni örneklerdir.

2. İstisnanın Tevsiki ve Beyanı

İstisnanın tevsiki ve beyanı hususunda yapılan düzenlemeler aşağıdaki gibidir.

2.1. İstisnanın Tevsiki

Hizmet ihracına ilişkin istisna, yurtdışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ile tevsik edilir. Hizmet faturalarının firma yetkililerince onaylı fotokopileri veya dökümlerini gösteren liste verilir. Bu belgelerin istisnanın beyan edildiği dönemde beyanname verme süresi içinde bir dilekçe ekinde ibrazı gerekir. İstisnanın beyanı için, hizmete ait ödeme belgesinin (dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden bir belge, banka dekontu vb.) temin edilmiş olması zorunlu değildir.

Buna göre 01.05.2014 tarihinden itibaren iade talebi olmasa dahi, hizmet ihracı istisnasına ilişkin Tebliğ'de belirtilen belge/dökümlerin KDV Beyannamesi verme süresi içinde Vergi Dairesi'ne bir dilekçe ekinde verilmesi zorunludur.

2.2. İstisnanın Beyanı

İstisnanın beyanı için, hizmete ait ödeme belgesinin (dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden bir belge, banka dekontu vb.) temin edilmiş olması zorunlu değildir. Bu düzenleme yürürlükten kaldırılan 113 numaralı KDV Genel Tebliği ile yapılan düzenleme ile aynıdır.

İhracat istisnası, hizmetin ifa edildiği vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilecektir. Beyan, yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin tamamlandığı/ifa edildiği dönem beyannamesinin “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığında “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda 302 kod numaralı işlem türü satırı kullanılmak suretiyle yapılacaktır.

Bu satırın, “Teslim ve Hizmet Tutarı” sütununa hizmetin bedeli girilecektir. “Yüklenilen KDV” sütununa ise bu hizmetin bünyesine giren, Tebliğin (IV/A) bölümündeki açıklamalar dikkate alınarak hesaplanan KDV tutarı yazılacaktır. İade talep edilmemesi halinde, “Yüklenilen KDV” alanına “0” yazılacaktır.

Bu şekilde beyan edilen işlemlerle ilgili yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadesi, hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye gelmeden yerine getirilmeyecektir. Bu düzenleme de yürürlükten kaldırılan 113 numaralı KDV Genel Tebliğinde yapılan yapılan düzenlemeler ile aynıdır.

3. İade

Hizmet ihracı kapsamındaki iade taleplerine ilişkin uygulama KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/A-2.3 numaralı bölümünde aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

“2.3. İade

Hizmet ihracından doğan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- Hizmet faturası veya listesi
- Ödeme belgesi (dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden bir belge, banka dekontu vb.)
- Hizmet ihracatının beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi
- Yüklenilen KDV listesi
- İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

2.3.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin hizmet ihracından kaynaklanan ve 5.000 TL'nı aşmayan mahsuben iade talepleri inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. **İade talebinin 5.000 TL'nı aşması halinde aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. İnceleme ve YMM raporundan önce teminat verilmesi halinde mükellefin mahsuben iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.**

Yürürlükten kaldırılan Tebliğlere göre, mahsuben iade talepleri miktarına bakılmaksızın ve inceleme veya teminat aranılmadan yerine getirilebiliyordu ancak, yeni uygulamada bu durum ortadan kalkmıştır.

2.3.2. Nakden İade

Mükelleflerin hizmet ihracından kaynaklanan nakden iade talepleri miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

Bilgilerinize sunarız.

Saygılarımızla,

KAPSAM YMM LTD. ŞTİ.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin Hizmet İhracı ile İlgili Bölümü

"

2. Hizmet İhracı

3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesine göre yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler vergiden istisna edilmiştir.

2.1. İstisnanın Kapsamı

3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesi kapsamında bir hizmetin KDV'den istisna olabilmesi için, aynı Kanunun (12/2)nci maddesine göre;

- Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması,
 - Hizmetten yurtdışında faydalanılması,
- gerekir.

Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığı, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edilir.

Hizmetten yurtdışında faydalanılmasından kasıt, Türkiye'de yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamasıdır.

Yurtdışındaki firmaların, Türkiye'ye gönderecekleri mal ve hizmetler Türkiye'de tüketildiğinden, bu firmalara söz konusu mal ve hizmetler için Türkiye'de verilen danışmanlık, aracılık, gözetim, müşteri bulma, piyasa araştırması vb. hizmetler, hizmet ihracı istisnası kapsamında değerlendirilmez ve KDV'ye tabidir. Bu durumda faydalanma kriterinin tespitinde, yapılan hizmetin ithal edilen mal ile doğrudan ilişkili olması gerekir.

Yabancı firmaların Türkiye'den ithal ettiği (Türkiye'nin ihraç ettiği) mallar dolayısıyla verilen hizmetler, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilir.

Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı gemilere ve uçaklara verilen tadil, bakım, onarım hizmetleri hizmet ihracı kapsamında KDV'den istisnadır.

Türkiye'den serbest bölgelere verilen hizmetler hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmez.

Bu istisna uygulamasına ilişkin bazı örnekler aşağıda yer almaktadır:

Örnek 1: Türkiye'de mükellef (Z) Mühendislik Ltd. Şti., Ürdün'de bulunan bir firma ile yaptığı anlaşma uyarınca bu firmaya Ürdün'de inşa edilecek bir tekstil fabrikası projesi çizimini yapmış ve buna ait bedeli tahsil etmiştir.

Bu hizmet, hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisna olup, (Z) firması, düzenleyeceği faturada KDV hesaplamaz.

Örnek 2: Türkiye'de faaliyette 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.

(A) şirketinin, bu komisyonculuk hizmeti, hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisnadır.

Örnek 3: Türkiye'de yerleşik olan ve seyahat acenteliği yapan (B) A.Ş., yurtdışında bulunan bir seyahat acentesinin gönderdiği turist grubuna konaklama, tur düzenleme ve yeme-içme hizmeti vermektedir. (B), söz konusu hizmeti karşılığında 25.000 TL almıştır. Türkiye'deki seyahat acentesi aldığı bu paranın 10.000 TL'lik kısmını, turist grubunun Türkiye'deki konaklama, yeme-içme gibi masraflarında kullanmıştır. Yaptığı bu masraflardan sonra kendisine 15.000 TL kalmıştır.

Bu durumda, (B), yabancı seyahat acentesine 15.000 TL'lik hizmette bulunmuş olup, bu hizmet KDV'den istisna olacaktır.

Ancak, (B) A.Ş. nin turist grubuna Türkiye'de verdiği yeme-içme, konaklama gibi hizmetlerden Türkiye'de faydalanıldığından, bu hizmetler KDV'ye tabidir.

Bu mükellefin, yabancı seyahat acentesine verdiği söz konusu hizmetlere ait düzenleyeceği faturada, vergiden istisna tutulan hizmet bedeli ile vergiye tabi tutulacak hizmet bedeliniayrı ayrı gösterebileceği gibi, bu hizmetler için ayrı ayrı fatura düzenlemesi de mümkündür.

Örnek 4: *Türkiye'de yerleşik olan ve aracılık faaliyetinde bulunan (A) şirketi, Japonya'da yerleşik bir firmanın mallarına Türkiye'de müşteri bulmaktadır.*

Bu şirketin aracılık faaliyeti kapsamında yaptığı hizmetten Türkiye'de faydalanılmakta olup bahse konu hizmet ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmez. Faturanın yabancı firma adına düzenlenmiş ve hizmet bedelinin Türkiye'ye getirilmiş olması bu durumu etkilemez.

Örnek 5: *Hollanda'da yerleşik bir firma Türkiye'den maden cevheri ithal etmektedir. Türkiye'de yerleşik (A) firması da söz konusu maden cevherinin sağlanması, kalite kontrolü, malın ihraç 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 fatura etmekte ve bedelini Türkiye'ye getirmektedir.

Yurtdışındaki firmaların, Türkiye'den ithal edecekleri mallar ile ilgili olarak, Türkiye'den aldıkları hizmetlerden yurtdışında faydalanılmaktadır. Bu nedenle, (A) firmasının yaptığı bu hizmet, hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilir.

Örnek 6: *Irak'ta yerleşik bir firma, Irak'taki bir sulama projesini üstlenen (A) Türk firması hakkında, (B) Türk danışmanlık firmasından yeterli araştırması yapmasını istemiştir.*

(B) danışmanlık firması, bu hizmeti ile ilgili olarak yaptığı harcamaları ve komisyon ücretini yabancı firmaya fatura etmiş ve karşılığını döviz olarak Türkiye'ye getirmiştir.

(A) firmasının hizmetinden yurtdışında faydalanılmakta olup (B) danışmanlık firmasının yaptığı bu hizmet, hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilir.

Örnek 7: *Türkiye'de mükellef (T) İnş. Taah. Ltd. Şti., Özbekistan'da yerleşik (X) firması ile yaptığı anlaşma uyarınca bu firmaya Özbekistan'da inşa edilecek bir fabrikanın inşasında kullanılmak üzere gerek kendi mülkiyetinde bulunan gerekse kiralama yoluyla temin ettiği iş makinelerini kiralamıştır.*

Bu kiraya verme hizmeti, Türkiye'de yapılan ve faydalanılan bir hizmet niteliğinde olmadığından KDV'nin konusuna girmez. KDV'nin konusuna girmeyen bu işlem istisna kapsamında değerlendirilmez.

Örnek 8: *Türkiye'de mukim (Z) firması Almanya'da mukim (Y) firması ile yapmış olduğu sözleşme kapsamında yurtdışındaki kontrollü kredi kartı müşterilerine internet ortamında servis, destek, danışmanlık hizmeti vermektedir. Söz konusu hizmetlere ilişkin fatura Almanya'da mukim (Y) firması adına düzenlenmiş ve karşılığı döviz olarak Türkiye'ye gelmiştir.*

(Z) firmasının hizmetinden yurtdışında faydalanıldığından, (Y) firmasına vermiş olduğu hizmet, hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilir.

Örnek 9: *Türkiye'de mukim (A) firması ABD'de yerleşik (B) firmasından yine ABD'de yerleşik finansal kiralama şirketi aracılığıyla 60 ay süreyle kiralamış olduğu uçakları Türkiye'ye getirilmeden Rusya'da yerleşik bir firmaya kiraya vermiştir.*

Bu kiraya verme hizmeti, Türkiye'de yapılan ve faydalanılan bir hizmet niteliğinde olmadığından KDV'nin konusuna girmez. KDV'nin konusuna girmeyen bu işlem istisna kapsamında değerlendirilmez.

Örnek 10: *Türkiye'de mukim (T) havayolu firması kendisine ait uçaklarla yurtdışındaki havayolu firmalarına kendi uçuş ekibinin denetimi ve yönetimi altında uçuş saatine endeksli ücretlendirme yapılmak suretiyle yurtdışında uçuş hizmeti vermektedir.*

(T) havayolu firmasının yurtdışındaki havayolu firmalarına yurtdışında vermiş olduğu uçuş hizmeti KDV'nin konusuna girmediğinden hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmez.

2.2. İstisnanın Tevsiki ve Beyanı

Hizmet ihracına ilişkin istisna, yurtdışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ile tevsik edilir. Hizmet faturalarının firma yetkililerince onaylı fotokopileri veya dökümlerini gösteren liste verilir. Bu belgelerin istisnanın beyan edildiği dönemde beyanname verme süresi içinde bir dilekçe ekinde ibrazı gerekir. İstisnanın beyanı için, hizmete ait ödeme belgesinin (dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden bir belge, banka dekontu vb.) temin edilmiş olması zorunlu değildir.

İhracat istisnası, hizmetin ifa edildiği vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilir. Beyan, yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin tamamlandığı/ifa edildiği dönem beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 302 kod numaralı işlem türü satırı kullanılmak suretiyle yapılır.

Bu satırın, "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa hizmetin bedeli girilir. "Yüklenilen KDV" sütununa ise bu hizmetin bünyesine giren, Tebliğin (IV/A) bölümündeki açıklamalar dikkate alınarak hesaplanan KDV tutarı yazılır. İade talep edilmemesi halinde, "Yüklenilen KDV" alanına "0" yazılır.

Bu şekilde beyan edilen işlemlerle ilgili yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadesi, hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye gelmeden yerine getirilmez.

2.3. İade

Hizmet ihracından doğan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- Hizmet faturası veya listesi
- Ödeme belgesi (dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden bir belge, banka dekontu vb.)
- Hizmet ihracatının beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi
- Yüklenilen KDV listesi
- İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

2.3.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin hizmet ihracından kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

2.3.2. Nakden İade

Mükelleflerin hizmet ihracından kaynaklanan nakden iade talepleri miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

....."