

Tarih 08/08/2011
Sayı KDVK-60/2011-1

Kapsam

T.C.

MALİYE BAKANLIĞI

Gelir İdaresi Başkanlığı

KATMA DEĞER VERGİSİ SİRKÜLERİ/60

Konusu :
Tarihi : 8/8/2011
Sayısı : KDVK-60/2011-1

.....

3. İSTİSNALAR

3.1. İhracat İstisnası

İhracat istisnasına ilişkin hükümlere KDV Kanununun 11 ve 12 nci maddelerinde yer verilmiş bulunmaktadır.

Öte yandan Kanunun;

- 30/a maddesinde, mükelleflerin, vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'yi indiremeyecekleri,

- 32 nci maddesinde, Kanunun 11 inci maddesi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV'den indirilebileceği, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV'nin, Bakanlığımızca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade edileceği

hükme bağlanmıştır.

3.1.1. Hizmet İhracı

KDV Kanununun 11/1-a maddesi ile ihracat teslimlerinden ayrı olarak yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler de KDV den istisna edilmiştir. Kanunun 12/2 nci maddesi ile 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (K) bölümü uyarınca, bir hizmetin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilebilmesi için;

- 1- Hizmetin Türkiye'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması,
- 2- Fatura veya benzeri nitelikteki belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi,
- 3- Hizmet bedelinin, döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi ve
- 4- Hizmetten yurt dışında faydalanılması

şartlarının yerine getirilmiş olması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (B) bölümünde ise yurt dışındaki müşteriler için ifa edilen hizmetlerin, hizmetin ifa edildiği dönemde, bedelin döviz olarak Türkiye'ye gelmesi beklenilmeden ihracat istisnası kapsamında beyan edileceği, ancak, bu şekilde beyan edilen işlemlerle ilgili yüklenilen ve indirim konusu

yapılamayan vergilerin KDV Kanununun 32 nci maddesi kapsamında iadesinin hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye gelmeden yerine getirilmeyeceği belirtilmiştir.

Buna göre, Türkiye'deki bir mükellef tarafından,

- Yurt dışında faaliyet gösteren bir firmaya yurt dışındaki inşaatlara ilişkin olarak Türkiye'den verilen mühendislik, proje-taahhüt ve danışmanlık hizmeti,
- Yurt dışındaki bir firmanın Türkiye'den ithal edeceği mallara ilişkin olarak Türkiye'de verilen kalite kontrol, barkodlama, elleçleme, aracılık, imalatçı seçimi, sipariş takibi vb. hizmetler

KDV Kanununun 11 ve 12 nci maddeleri ile konuyla ilgili genel tebliğlerdeki açıklamalar kapsamında KDV'den istisna olacaktır.

3.1.2. Yabancı Bayraklı Gemilere Türk Liman ve Tersanelerinde Verilen Tadil, Bakım, Onarım Hizmetleri

KDV Kanununun 13/a maddesi uyarınca faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu araçların tadili, onarım ve bakımı şeklinde yapılan hizmetler, KDV'den müstesnadır. Ancak bu hizmeti ifa eden işletmelerin yabancı bayraklı gemilere yaptıkları tamir, bakım ve onarım işlerine Kanunun 13/a maddesindeki istisnanın uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, kabotaj hakkının düzenlendiği 20/4/1926 tarih ve 815 sayılı Kanunun 1 inci maddesi gereğince, yabancı bayraklı gemilerin Türkiye içinde taşıma yapma hakkı bulunmamaktadır. Bu nedenle, yabancı bayraklı gemilere yapılan tamir, bakım ve onarım hizmetlerinin "yurt dışındaki bir müşteriye" "yurt dışında faydalanılmak üzere yapılan" bir hizmet olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Bu itibarla, yabancı bayraklı gemilere Türkiye'de ifa edilecek tadil, bakım, onarım hizmeti, 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde belirtilen şartlar mevcut olmak kaydıyla, KDV Kanununun 11/1-a ve 12/2 nci maddelerine göre hizmet ihracı kapsamında KDV'den istisna olacaktır.

3.1.3. İhraç Edilecek Malların Üretiminde Kullanılmak Üzere Yurt Dışındaki Müşteriler Tarafından İmal Ettirilen Model Kalıplar

Mükellefler tarafından ihraç edilen ürünlerin üretimi için gerekli olan ve yurt dışındaki firma tarafından imal ettirilen, faturası yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen, bedeli de yurt dışındaki firma tarafından ödenen model kalıpların, ihraç edilen mallar için verilen hizmet kapsamında değerlendirilmesi ve gerekli belgelerin ibraz edilmesi şartıyla, ihracat istisnası kapsamında işlem yapılması mümkün bulunmaktadır.

Buna göre, yabancı firmaların Türkiye'den ithal edeceği (Türkiye'den ihraç edilecek) mallar dolayısıyla verilen hizmetler, bu hizmetlerden yurt dışında faydalanılacağından, ihracat istisnası kapsamında değerlendirilecektir.

Söz konusu kalıpların yurt içinde satışa konu edilmesi halinde ise KDV uygulanacağı tabiidir.

3.1.4. Serbest Bölgelerdeki Müşterilere Yapılan Fason Hizmetler

KDV Kanununun 11/1-a maddesinde, serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler KDV den müstesnadır.

Aynı Kanunun 12/3 üncü maddesinde, fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılması için;

- Fason hizmetlerin serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olması

- Fason hizmetten serbest bölgede faydalanılması

gerektiği hükme bağlanmıştır.

Konuyla ilgili 110 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin A/1 inci bölümünde, bu istisna uygulamasındaki fason hizmetin, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığı belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesini ifade ettiği belirtilmiştir.

Buna göre, serbest bölgedeki bir müşteriye ait madde ve malzemelerin, yurt içindeki işletmeler tarafından çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra yeniden serbest bölgedeki müşteriye gönderilmesi suretiyle ortaya çıkan hizmetler Kanununun 11/1-a ve 12/3 üncü maddelerinde hükme bağlanan istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Ancak, Türkiye'den serbest bölgeye verilen ve fason hizmet niteliği taşımayan hizmetler ise Kanununun 1 inci maddesi çerçevesinde KDV'ye tabi tutulacaktır.

3.1.5. Yabancı Taşımacılar ve Fuar Katılımcılarına Yapılan Teslim ve Hizmetler

KDV Kanununun 11/1-b maddesinde, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri KDV'nin, karşılıklı olmak kaydıyla iadesi imkanı sağlanmış ve iadede faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamanın usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Bakanlığımıza tanınan yetkiye dayanılarak bahse konu uygulamanın usul ve esasları 90 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile belirlenmiş olup, taşımacılık faaliyetine ilişkin olarak istisna uygulanacak mal teslimi ve hizmet ifaları; akaryakıt, yedek parça, bakım ve tamir giderlerini kapsamaktadır. Fuar, panayır ve sergilere katılımında ise, mal teslimi ve hizmet ifasının münhasıran bu işlemlerle ilgili olması gerekmektedir.

Söz konusu işlemler nedeniyle ödenen KDV'nin karşılıklı olmak kaydıyla iadesi, taşımacılık ile ilgili olarak İstanbul Ulaştırma Vergi Dairesi Müdürlüğü; fuar, panayır ve sergiye katılım ile ilgili olarak da bu faaliyetin yapıldığı yerdeki Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlığın belirleyeceği vergi dairesi tarafından yerine getirilmektedir.

Bu işlemler nedeniyle ödenen KDV'nin iadesine karşılıklı olmak kaydıyla imkan tanınmaktadır. Bu kapsamda karşılıklılık sağlanan ülkeler aşağıda yer almaktadır.

- - Bosna-Hersek,
- - Bulgaristan,
- - Danimarka,
- - Finlandiya,
- - Fransa,
- - Hollanda,
- - İrlanda,
- - İsviçre,
- - İtalya,
- - Malta,
- - Norveç,
- - Portekiz,
- - Romanya,
- - Slovakya,
- - Slovenya

3.1.6. İhraç Kaydıyla Teslim Edilen Eşyanın İhracatçı Firma Tarafından Bedelsiz Olarak İhraç Edilmesi Durumunda Tecil-Terkin Uygulaması

İhracatçı tarafından imalatçıdan ihrac kaydıyla temin edilen malların bedelsiz olarak ihrac edilmesi, bu işleme ilişkin olarak tecil-terkin uygulanmasına engel değildir.

Buna göre, ihracatçı firma tarafından bedelsiz olarak ihrac edilen malların;

- İmalatçıları tarafından ihrac kaydıyla teslim edilmiş olması,

- Teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay (ek süre verilmiş olması halinde ise bu süre) içinde bedelsiz olarak ihracının gerçekleştiğine dair ihracatçının gümrük beyannamesinin vergi dairesine ibraz edilmesi

halinde imalatçının ilgili dönem beyannamesi ile beyan ettiği vergiden tecil edilen verginin terkinin, tecil edilemeyen kısmın ise iadesi mümkün bulunmaktadır.