

YURT DIŞINA MAKİNE KİRALANMASI HİZMET İHRACATI KAPSAMINDADIR ¹

I-Giriő

Türkiye’de tam mükellefiyete tabi bir mükellefin Türkiye’deki bir firmadan katma değer vergisi ödeyerek kiraladığı iş makinelerini, ikametgahı ve kanuni iş merkezi yurt dışında bulunan yabancı bir şirkete kiralama sözleşmesi kapsamında yabancı bir şirkete kiralınması işleminin “hizmet ihracatı” çerçevesinde KDV iadesi kapsamına girip girmediği konusunda duraksamaya düşölmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığınca verilen muhtelif özelgelerde özetle, “ *iş makinelerinin yurt dışına kiralaya verilmesi işleminin, Türkiye’de yapılan veya Türkiye’de faydalanılan bir hizmet niteliğinde bulunmadığından katma değer vergisinin konusuna girmediği, bu nedenle, yapılan işlemin hizmet ihracı olarak değerlendirilemeyeceği, bu işlemlerle ilgili olarak yüklenilen vergilerin KDV Kanunu’nun 30/a maddesine göre indirim konusu yapılmayıp, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı*” belirtilmiştir.²

Gelir İdaresi Başkanlığının yukarıdaki görüşü doğrultusunda bir vergi dairesi müdürlüğü yurt içinden katma değer vergisi ödeyerek kiraladığı iş makinelerini yurt dışında yerleşik bir firmaya kiralayan mükellefin iade talebini aşğıdaki gerekçelerle reddetmiştir.

“Hizmet ihracatı kapsamında satın alınan mal ve hizmetlere ödenen KDV, Katma Değer Vergisi Kanununun 32. Maddesi uyarınca indirim konusu yapılmakta ve indirilemeyen verginin kalması halinde hizmet ihraç eden firmaya iade edilmekte, vergini konusuna girmeyen işlemlerde ise Kanunun 30/a maddesi uyarınca indirim konusu yapılmamakta, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmaktadır.

Ancak yukarıda bahsi geçen makine kiralama işleminin sonucunda, Romanya’da yerleşik yabancı firmanın bu hizmetten yararlanması ayrıca kiralama işleminin de Türkiye’de yapılmaması nedeniyle söz konusu hizmet tesliminin (kiralama işleminin) katma değer vergisinin konusuna girmediği anlaşılmaktadır.

Bu nedenle söz konusu kiralama işlemi nedeniyle satın aldığınız mal ve hizmetlere ödediğiniz KDV’yi indirim ve iade konusu yapamayacağınız, ancak gider ve maliyet unsuru olarak dikkate alacağımızdan dolayı yukarıda bahsi geçen dilekçelerinize herhangi bir işlem yapılamayacağı...” belirtilmiştir.³

II-Mevzuat Hükümleri

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun Mal ve Hizmet İhracatı başlıklı 11’nci maddesinin (a) fıkrasında, “ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile **yurt dışındaki**

¹ Sakıp ŐEKER, Yeminli Mali Müşavir

² GİB Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 16.08.2008 tarih ve 3032 sayılı özelgesi

³ Ankara VDB Hitif Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün 29.4.2008 tarih ve 12737 sayılı ve 26.12.2008 tarih ve 35605 Sayılı yazıları

müşteriler için yapılan hizmetlerin” katma değer vergisinden istisna olduğu, anılan Kanununun 32’nci maddesinde ise, “ Bu kanunun 11, 13, 14 ve 15’inci maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirileceği, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde **indirilemeyen katma değer vergisinin** Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre **bu işlemleri yapanlara iade olunacağı** hükmüne bağlanmıştır.

KDV kanununun 2’nci maddesinde teslim bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanırken, 4’ncü maddesinde **hizmet**, “teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler “ olarak tanımlandıktan sonra, hizmet işlemlerinin,” bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, **KİRALAMAK**, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilebileceği” hükmüne bağlanmıştır.

KDV Kanununun 12/2’nci maddesinde, bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için aşağıdaki iki şartın yerine getirilmiş olması gerektiği belirtilmiştir.

- a) Hizmet yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.
- b) Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.

Kanunun 12/2’nci maddesinde, yurt dışındaki müşteri tabirinin” ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade ettiği” belirtilmiştir.

Öte yandan katma değer vergisi iade ve mahsup işlemlerinin usul ve esaslarının açıklandığı 84 nolu KDV Genel Tebliğinin 1.1.3. bölümünün **ii. Hizmet İhracında** alt başlığında hizmet ihracatından doğan katma değer vergisi iade alacaklarının mükellefin kendi vergi borçları ve SSK prim borçlarına mahsubunda aşağıda belirtilen belgelerin vergi dairesine ibraz edilmesi gerektiği belirtilmektedir.

-“ *Yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen faturanın aslı veya fotokopisi,*

-*İhracatın gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek katma değer vergisi listesi ile ihraç edilen hizmet nedeniyle yüklenilen vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablo,*

- *Münhasıran 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumlarınca düzenlenmiş döviz alım belgesi aslı veya ilgili banka veya özel finans kurumu şubesince onaylanmış örneği ya da dövizin yurt dışından geldiğini gösteren bankadan alınmış belge.”*

KDV Kanunu’nun **İşlemlerin Türkiye’de Yapılması** başlıklı 6’ncı maddesinde “ *hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını*” ifade ettiği

hükme bağlanmıştır. Bu hükmün anlamı bir hizmetin Türkiye’de katma değer vergisine tabi tutulabilmesi için hizmet Türkiye’de yapılmalı veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmalıdır. Bu iki koşuldan biri veya her ikisi de Türkiye’de gerçekleşmiş ise işlem Türkiye’de katma değer vergisine tabi olacaktır.

III-Yurt Dışına Yapılan Kiralama Hizmet İhracatı Kapsamındadır

Gelir İdaresi Başkanlığı mükelleflerin geçici ihrac rejimi⁴ çerçevesinde kiralama amacıyla yurt dışına çıkardığı iş makineleri nedeniyle yüklendikleri katma değer vergisinin iade edilemeyeceğine ilişkin yazılarında, özetle, makine kiralama hizmetinin Türkiye’de yapılmadığı ve hizmetten de Türkiye’de yararlanılmadığı gerekçeleriyle söz konusu kiralama işlemlerini hizmet ihracatı kapsamında değerlendirmeyerek, Türkiye’de ödenen katma değer vergisinin indirim ve iade konusu edilemeyeceği görüşüne yer verilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığının yukarıda özetlenen red gerekçesi, gerek Kanunun 12’nci maddesine gerekse Maliye Bakanlığınca yayımlanan 4, 26 ve 30 nolu KDV Genel Tebliğlerindeki açıklamalara açıkça aykırıdır. Hizmet ihracatının temel koşulu hizmetin yurt dışındaki bir müşteriye yapılmış olması ve **hizmetten de yurt dışında faydalanılmasıdır**. Bu iki koşul sağlanmadığı takdirde işlem katma değer vergisine tabi olacağı, diğer bir ifade ile yapılan işlem ihracat istisnası kapsamına girmeyeceği için iade konusu da gündeme gelmeyecektir.

Öte yandan kiraya verilmek amacıyla yurt dışına çıkarılan makinelerle ilgili işlemin KDV Kanunu’nun 30/a maddesindeki “**vergiye tabi olmayan işlemler**” ile hiçbir ilgisi yoktur. Bir işlem anılan Kanunun 11,13, 14 ve 15. Maddelerindeki indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisinin iadesini gerektiren istisnalar kapsamında ise Kanunun 30/a maddesi ile irtibat kurulamaz. Kanunun 30/a maddesindeki **vergiye tabi olmayan işlemler**den kastedilen, katma değer vergisinin konusuna girmeyen işlemler nedeniyle ödenen katma değer vergisinin vergiye tabi işlemler nedeniyle tahsil edilen katma değer vergisinden indirilmesini yasaklamaktadır. Örneğin, özel otomobilini satan bir gerçek kişinin otomobilin satımında katma değer vergisi tahsil yetkisi yoktur. Bu tür bir satış işlemi katma değer vergisine tabi değildir. Böyle bir alım satım işleminde işletme tarafından sehven ödenen katma değer vergisi, KDV Kanununun 30/a maddesindeki “vergiye tabi olmayan işlem” sayılarak indirilemeyecektir.

⁴ İhracat Yönetmeliğinin 13. Maddesinde “ticari kiralama yoluyla yapılacak ihracatın gümrük mevzuatı hükümlerine tabi olduğu” belirtilmiştir. Ticari kiralama kapsamında geçici ihracı yapılacak eşya Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliğinin “Geri Gelen Eşya” ya ilişkin hükümlerine göre yerine getirilmektedir. Buna göre geçici ihracı yapılacak eşyanın kira sözleşmesinin noter tasdikli olması ve sözleşmenin yeminli tercümanca yapılmış örneği ile birlikte çıkış işlemlerinin yapılacağı gümrük müdürlüğüne müracaat edilmesi gerekmektedir. Kiralama konusu eşyanın mülkiyetinin kiraya verene ait olmaması halinde eşyanın mülkiyetinin başkasına ait olduğuna ilişkin noterde tanzim ettirilmiş muvafakatnamenin, kiralama konusu eşyanın leasing yoluyla elde edilmiş olması halinde leasing kira sözleşmesi ile kiralayan kişi tarafından noterden tanzim ettirilmiş muvafakatnamenin gümrük müdürlüğüne ibraz edilmesi gerekir. Ticari kiralama yoluyla yapılacak ihracatta süre, kira sözleşmesinde belirtilen süre olup bu süre GK’nın 168. Maddesinde belirtilen 3 yıllık süreyi aşamaz. Bu süre beklenmeyen haller veya mücbir sebeplerle uzatılabilir. Geçici ihrac yoluyla çıkan eşyanın yeniden ithalinde ihracı sırasındaki ayniyetinin değişmemiş olması gerekir.

Tam mükellefiyete tabi olanların yurt dışındaki işlemleri katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. KDV'nin konusuna Türkiye'de yapılan ticari, zirai ve mesleki faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile ithalat işlemleri katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Kiraya veren mükellefin söz konusu kiralama hizmetini yurt dışında bir şubesi veya benzeri bir işyeri ya da şantiyesi vasıtası ile kiraya vermesi halinde hizmetin yurt dışında verilen bir hizmet kabul edilmesi ve işlemin anılan Kanunun 30/a maddesi çerçevesinde değerlendirilmesi gerekir. Kiralama sözleşmesinin Türkiye'de yapılmış olması ve kira gelirinin Türkiye'deki merkeze ait bir gelir sayılması halinde hizmetin Türkiye'den verildiği ve bu hizmetin "hizmet ihracatı" kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Örneğin, yurt dışında da faaliyet gösteren tam mükellefiyete tabi bir Türk firması kendi şantiyesindeki işlerde kullanmak üzere geçici ihracat kapsamında yurt dışına götürdüğü bazı makineleri yurt dışındaki bir şirkete kiraya vermiş olsaydı, bu kiralama işlemi yurt dışındaki bir işyeri vasıtasıyla yapıldığı için KDV Kanunu'nun 30/a maddesi kapsamında değerlendirilecek ve bu işlem katma değer vergisine tabi olmayacaktır. Söz konusu işlem muhtemelen ilgili olduğu ülkenin yasalarına göre vergilenecektir. Keza, KDV Kanunu'nun 1'nci maddesine göre sadece **Türkiye'deki işlemler katma değer vergisinin konusuna girmektedir**. Bir Türk firmasının yurt dışındaki şube veya şantiyesi vergi uygulamaları yönünden bağımsız bir işyeri sayıldığından bu işyerleri tarafından yapılan işlemler hiçbir şekilde Türk vergi mevzuatına tabi olmayıp dar mükellefiyet esasına göre ilgili olduğu ülkenin vergi yasaları çerçevesinde vergiye tabi tutulacaktır.

Öte yandan bir Türk firmasının yurt dışında taahhüt ettiği inşaat işi nedeniyle yurt dışına geçici ihraç kapsamında çıkardığı makinelere ait yüklenen katma değer vergisini ihracat istisnası çerçevesinde iade olarak talep etmesi mümkündür. KDV Kanunu'nun 12/2'nci maddesinde yurt dışındaki müşteri tabirinden, "...**yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini**" de ifade ettiği belirtilmiştir. Bu nedenle bir Türk firmasının yurt dışındaki şantiyesi şube niteliğinde olup, şekil şartının yerine getirilmesi (şube tescili yapılması) halinde yurt dışındaki şantiyeye kiralanmış iş makineleri için Türkiye'de yüklenen katma değer vergisinin hizmet ihracatına ilişkin diğer koşullar (kira sözleşmesinin yurt dışındaki şube ile yapılması, kira bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi ve kiralama hizmetinden yurt dışında faydalanılması) yerine getirildiği takdirde KDV iadesi hakkına sahiptirler.

Bir Türk firmasının çizimini yaptığı bir inşaat projesinin yurt dışında uygulanması ile kendine ait veya bir başka firmadan kiraladığı bir iş makinesini yurt dışındaki yerleşik bir başka firmaya kiralaması (ve makinelerin kiracı tarafından fiilen yurt dışında kullanılması) arasında hizmet ihracatı yönünden hiçbir fark yoktur. Her iki olayda da yararlanma yurt dışında gerçekleşmekte ve müşteri yurt dışında bulunmaktadır. Nitekim 26 nolu KDV Genel Tebliğinin **K-Hizmet İhracatı Başlıklı** bölümünde verilen bir nolu örnek aynı yöndedir.

"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.

Bu proje çiziminde yukarıda belirtilen şartların tümü gerçekleştiğinden, bu hizmet işi hizmet ihracatı istisnasından yararlanacak ve (x) firması, keseceği faturada katma değer vergisi hesaplamayacaktır.”

Gerek bir proje çizimi gerekse bir kiralama işlemi KDV Kanunu'nun 4. Maddesinde “**hizmet**” sayılmıştır. Türkiye’de çizimi yapılan bir projenin uygulanması ile bir tam mükellefiyete tabi bir Türk firmasına ait iş makinesinin kira bedeli karşılığında yurt dışında kullanılması arasında nitelik olarak hiçbir fark yoktur. Her ikisi de hizmet ifasıdır ve yararlanma yurt dışında gerçekleşmektedir. Projenin çizimi için Türkiye’de yüklenilen KDV’nin hizmet ihracatı kapsamında iadesi yapılırken, iş makinesi kiralama hizmeti nedeniyle Türkiye’de yüklenilen KDV’nin indirimine izin verilmeyip gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilmesinin hiçbir mantıksal ve hukuksal açıklaması yoktur.

IV- GİB’nin Görüşü KDV Sisteminin Temel İlkelerine Aykırıdır

Bilindiği gibi katma değer vergisi teorisinde bir ülkede yaratılan mal ve hizmetlerin tümü katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Verginin matrahı kural olarak yurt içi gayrisafı hasıladır. Uygulanmakta olan KDV Sistemimizde ihracat işlemleri katma değer vergisinden istisna, ithalat işlemleri ise vergiye tabidir. Mal ithalatı katma değer vergisine tabi olduğu gibi hizmet ithalatları da katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Türk KDV uygulamasında mal ithalatında ithalat bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi gümrük idarelerince tahsil edilmektedir. Hizmet ithalatları için gümrük beyannamesi düzenlenmediği ve hizmet somut olmadığı için yurt dışından satın alınan hizmetler KDV Kanunu'nun 9’ncü maddesi uyarınca hizmet ithalatını yapan mükellef tarafından sorumlu sıfatıyla 2 nolu KDV beyannamesi düzenlenerek beyan edilmekte ve bağlı bulunulan vergi dairesine ödenmektedir. KDV uygulamasında ihracat işlemlerinin vergiye tabi tutulmayıp ithalat işlemlerinin vergiye tabi tutulması “varış yeri” (destinasyon ilkesi) ilkesi olarak adlandırılmaktadır. Diğer ilke ise “**çıkış yeri** “ (orijin –kaynak ilkesi) ilkesidir. Türk KDV Sisteminde “ destinasyon ilkesi” benimsenmiştir. Destinasyon ilkesi uygulamasında ihracatçı ülke ihraç edilen mal ve hizmetlerden hiçbir vergi almaz. Vergiyi alma yetkisi varış yerindeki (ithalatçı) ülkeye tanınmıştır.

Bir Türk vergi mükellefi benzer şekilde yurt dışından iş makinesi kiralamış olsaydı, kiralamayı yapan Türkiye’deki vergi mükellefi kiralama hizmetinden Türkiye’de yararlanıldığı gerekçesiyle sorumlu sıfatıyla 2 nolu KDV beyannamesi vermesi gerekecekti. Bir ülke aynı anda hem **varış yeri** hem de **çıkış yeri** ilkesini birlikte uygulayamaz. Böyle bir vergileme yöntemi mükerrer vergilemeye neden olur. Keza, karşı taraf söz konusu makine kira bedeli üzerinden kendi ülkesinde uygulanan vergi oranı üzerinden (eğer ithalat için özel bir istisna öngörmemiş ise) katma değer vergisi ödemiş olacaktır.

Katma Değer Vergisi Sisteminin temel özelliklerinden birisi teslim ve hizmet ifaları nedeniyle hesaplanan vergiden mal ve hizmet alımları nedeniyle ödenen verginin indirilerek, bu verginin ticari işletme üzerinde bir yük meydana getirmemesi ve ticari faaliyet üzerinde tarafsız kalmasıdır. Bu sistemde vergiyi ticari işletme değil mal ve hizmetten yararlananlar diğer bir ifade ile tüketiciler ödemektedir. Ticari işletmenin KDV karşısındaki durumu vergiye aracılık etmekten ibarettir. Tahsil edilen KDV ödenen KDV’den fazla ise yaratılan

katma değere ait vergi ilgili vergi dairesine ödenmekte, tahsil edilen KDV ödenen KDV'den daha az ise aradaki fark mükellefe iade edilmeyip bir sonraki dönemde indirilecek KDV olarak değerlendirilmektedir. (KDV Kanunu,Mad:29) Başta ihracat işlemleri olmak üzere vergiden istisna edilen işlemler nedeniyle yüklenilen KDV'nin anılan Kanunun 32. Maddesi uyarınca mükellefe iade edilmesi gerekmektedir.

Mükellefler tarafından ödenen KDV'nin maliyet unsuru olarak değerlendirilmesi halinde katma değer vergisinin fiilen ödeyicisi ticari işletme olur ki, bu durum KDV'nin ticari ve sınai faaliyet karşısında “**tarafsızlık ilkesi**” göz ardı edilmiş olur.

KDV'nin ticari ve sınai işletme tarafından maliyet unsuru olarak değerlendirildiği tek durum “kısmi istisna” kapsamındaki işlemlerdir. Kısmi istisna kapsamındaki işlemler KDV Kanunu'nun 17. Maddesinde sayılan sosyal ve askeri amaçlı istisnalardır. Yurt dışındaki yabancı bir şirkete iş makinesi kiralanması işlemi 17'nci madde kapsamına girmediği için söz konusu makinelerin kiralanması nedeniyle ödenen ve indirim mekanizmasıyla giderilemeyen KDV'nin maliyet veya gider olarak dikkate alınması söz konusu edilemez.

V-HİZMET İHRACATINDA BEDELİN DÖVİZ OLARAK TÜRKİYE'YE GETİRİLMESİ KOŞULUNUN YASAL DAYANAĞI YOKTUR

KDV Kanununun 12/2'nci maddesinde, bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi, diğer bir ifade ile verilen hizmetin “hizmet ihracatı” sayılabilmesi için, “hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılması ve hizmetten yurt dışında faydalanılması” gerekmektedir.

Öte yandan katma değer vergisi iade ve mahsup işlemlerinin usul ve esaslarının açıklandığı 84 nolu KDV Genel Tebliğinde, hizmet ihracatından doğan katma değer vergisi iade alacaklarının mükellefin kendi vergi borçları ve SSK prim borçlarına mahsubunda “*Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumlarınca düzenlenmiş döviz alım belgesi aslı veya ilgili banka veya özel finans kurumu şubesince onaylanmış örneği ya da dövizin yurt dışından geldiğini gösteren bankadan alınmış belge.*”nin vergi dairesine ibraz edilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Kanun hükmünde bedelin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi koşuluna yer verilmediği halde genel tebliğde kanunda yer almayan bir düzenlemeye yer verilmiş olması “kanunilik ilkesi” ne açıkça aykırıdır. Kambiyo mevzuatına göre mal ve hizmet ihracatında bedelin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi mecburiyeti bulunmadığı halde, KDV iade uygulamasında bedelin tahsil edildiğine ilişkin belge aranmasının haklı bir nedeni yoktur. Bedelin tahsil edilmiş olması hizmetin gerçekten verildiğinin kanıtı kabul edilmektedir. Oysa bedelin kanuni defter kayıtlarına intikal ettirilmiş olması ve olayın mahiyeti gerçeğe uygun ise bedelin tahsil edilip edilmediğinin önemi olmamalıdır. Türk vergi ve muhasebe hukukunda ticari faaliyette gelirin elde edilmesi “tahakkuk esası” na bağlanmıştır.

Bedelin tahsili konusu iade uygulamasında önemli sorun yaratmaktadır. Hizmet bedelinin vadeye bağlanması halinde hizmetin ifa edilmediği gerekçesiyle iade alacağının reddedilmesinin kabul edilebilir bir tarafı bulunmamaktadır. Mükellefin hizmet faturasını

tahakkuk esasına göre gelir kaydettiği halde KDV iade mevzuatına göre farklı bir yöntemin kabul edilmesi ihtilaflara neden olmaktadır. Vergi idaresi hizmet bedeli tahsil edilmediği takdirde KDV'nin beyan edilmemesini, iade alacağıının bedelin tahsil edildiği dönemde talep edilmesini istemektedir. Konuyla ilgili olarak Ankara 5. Vergi Mahkemesince verilen bir kararda, KDV Genel Tebliğlerinde hizmet ihracatının dövizin yurda getirildiği dönemde beyan edileceği ve bu dönemde iade ve mahsup edileceğine ilişkin olarak bir düzenleme bulunmadığı belirtilerek, hizmet faturası dövizin yurda getirildiği dönemden önceki tarihlerde düzenlense dahi, hizmet ihracatına ait bedeller dövizin yurda getirildiği dönem beyannamesinde beyan edileceği ve bu dönemde iade ve mahsup talebine ait işlemin yapılacağından bahisle davacı şirketin hizmet ihracatı nedeniyle yüklenilen ancak indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisinin iadesi ve mahsubuna yönelik başvurusunun reddine dair işlemde isabet görülmemiştir. Söz konusu karar Danıştay tarafından da onanmıştır.⁵

Vergi idaresi tarafından önerilen uygulama, muhasebe sistemini altüst etmenin yanında gelir/kurumlar vergisi yönünden de vergi kaybına neden olabilecek sakınca yaratmaktadır. Bu nedenle, bedelin tahsil edilmesinin yasal bir dayanağı bulunmamakla birlikte, iade uygulamasında az da olsa muhtemel bazı olumsuzlukları önlemek bakımından yapılması gereken şey, hizmetin ifa edildiği dönemde bedel tahsil edilmese dahi iade alacağı KDV beyannamesinde gösterilmeli, ancak iade ve mahsup işlemi bedelin tahsil edildiğinin belgelendirildiği tarihte yerine getirilmelidir.

⁵ Danıştay 4. Dairesinin 14.2.2008 tarih ve E:2006/1150; K:2008/501