

HİZMET İTHALATI VE İHRACATINDA KDV UYGULAMASI

Sakıp ŞEKER*

A. GİRİŞ

Bu incelememizde Katma Değer Vergisi Kanunu'nda en çok tartışılan konulardan birisi olan hizmet ithalatı ve ihracatı üzerinde durarak; hizmetin ifa yeri, değerlendirme ve faydalanma kavramlarına açıklık getirmeye çalışacağız.

Yaptığımız inceleme ve araştırmalardan; konu hakkında hem vergi idaresi ile mükelleflerin hem Danıştay'ın hem de konu hakkında görüş belirten yazarların farklı uygulama, yorum ve görüşte oldukları anlaşılmıştır. Hepsinden önemlisi bazı mükelleflerin vergi idaresi ve Danıştay'ın son kararları doğrultusunda işlem yaptığı, bazılarının ise yapmadığı gözlemlenmiştir. Bu durum ise cezalı vergi tarhiyatlarına ve vergi ihtilaflarına neden olmaya devam etmektedir.

B HİZMETİN TANIMI VE İŞLEMLERİN TÜRKİYE'DE YAPILMASI

1. Hizmet

KDV Kanunu'nun 1. maddesinde Türkiye'de yapılan "ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatı ve diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinin konusuna girdiği belirtilmiş olup, hizmet; teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler" şeklinde tanımlanmıştır (KDVK.Md.4). Ka

nun maddesinde, hizmet işlemleri; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilebilir denilmek suretiyle geniş bir çerçeve çizilmiştir.

2. İşlemlerin Türkiye'de Yapılması

İşlemlerin Türkiye'de yapılması veya yapılmış sayılması ile ilgili hükümler KDV Kanunu'nun 6. maddesinde yer almaktadır. Konuyla ilgili olarak I Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin IA/2. bölümünde şu açıklamalar yapılmıştır.

"Hizmet ifalarında işlemin Türkiye'de yapılmış sayılması için Kanunun 6. maddesinin (b) bendine göre hizmetin Türkiye'de yapılması, Türkiye'de değerlendirilmesi veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması gerekmektedir. Madde hükmüne göre hizmetin Türkiye'de yapılmış sayılması için belirtilen üç şart birlikte aranmayacak, herhangi birisinin oluşması halinde hizmet Türkiye'de yapılmış sayılacaktır. (...) Hizmetin başka bir ülkede yapılması halinde değerlendirme Türkiye'de yapılmış veya bu hizmetten Türkiye'de faydalanılmış ise işlem yine Türkiye'de yapılmış sayılacaktır."

3. Değerlendirme Kavramı

Değerlendirmenin tanımı KDV Kanunu'nda yapılmamış olup bu konuda GVK'nun 7. maddesine atıfta bulunulmuştur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin son paragrafında değerlendirme tanımı şu şekilde yapılmıştır: **Değerlendirmeden maksat**, "Ödemenin Türkiye'de yapılması veya yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır."

Değerlendirme kavramı konusunda I Seri No'lu KDV Tebliği'nde şöyle denilmektedir:

"Hizmet Türkiye dışında yapılmış ancak, hizmetin bedeli Türkiye'de ödenmişse değerlendirme Türkiye'de yapılmış sayılarak ifa edilen hizmet vergilendirilecektir. Ayrıca, hizmet Türkiye dışında ifa edilmiş ve hizmetin bedeli Türkiye dışında

ödenmiş olmasına rağmen hizmetin bedeli Türkiye'de ödeyenin hesabına intikal ettirilmiş yani Türkiye'de ödeyenin hesaplarına gider kaydedilmişse yine hizmet Türkiye'de değerlendirilmiş sayılarak vergiye tabi tutulacaktır."

Tebliğde de belirtildiği gibi GVK'nun 7. maddesinde belirtilen "hesaplara intikal ettirilmesi" ifadesi yapılan ödemenin gider veya maliyet olarak intikalidir. Yurt dışında elde edilen gelirin "gelir" olarak kayıtlara intikal ettirilmesi KDV yönünden değerlendirmenin Türkiye'de yapıldığını göstermez (1). Tam mükellefiyete tabi birisinin alım, satım veya hizmet ifası nedeniyle yurt dışında elde ettiği gelir, işlem yurt dışında gerçekleştiği ve tahsilat yurt dışında yapıldığı durumlarda KDV'nin konusuna girmez. Ancak hizmet yurt dışında verilmekle birlikte tahsilat Türkiye'de yapılırsa ödeme Türkiye'de yapıldığı için hizmetin KDV'ne tabi tutulması gerekir. Örneğin tam mükellefiyete tabi bir doktorun bir hastasının yurt dışındaki ameliyatına katılması veya refakat etmesi karşılığında aldığı ücret, ödeme Türkiye'de yapılırsa katma değer vergisine tabidir.

Değerlendirmenin Türkiye'de yapıldığı gerekçesiyle işlemin vergiye tabi tutulması, Devletin vergilemede hükümler hakkını kullanmak arzusundan kaynaklanmaktadır. Yabancı ülke vatandaşı yapılan ödeme nedeniyle ilgilinin bir kazanç sağladığı varsayılmaktadır. Ancak, bu yaklaşım ticari kazançta, bu kazancın özelliği ve elde ediliş biçimleri nedeniyle geçerli değildir (Bu konudaki açıklamalar aşağıda (D) bölümünde yapılmıştır).

4. Faydalanma Kavramı

KDV Kanunu'nun 11/1 (a) maddesinde, ihracat teslimleri ve **bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin** KDV'nden müstesna olduğu belirtilmektedir.

Kanuncun 12/2. maddesinde ise bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi şu iki şartın birlikte gerçekleşmesine bağlanmıştır. Bunlar;

"a) Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

b) Hizmetten yurt dışında faydalanılmamıştır."

Bu konuyla ilgili olarak 15 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde, şu ifadeler yer verilmiştir:

"Türkiye'de yapılan, değerlendirilen veya faydalanılan hizmetler Türkiye'de ifa edilmiş sayılacaktır. Yurt dışındaki firmalara yaptırılan hizmetlerden bu kapsama girenlerin vergiye tabi olacağı açıktır. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef esas olarak yurt dışındaki firma olmakla birlikte, firmanın Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde vergi, sözü edilen kanunun 9. maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir."

Sözü edilen konuyla ilgili olarak 17 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde ise, bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için, Kanunda belirtilen iki şart sıralandıktan sonra şu açıklamalara yer verilmiştir.

"Hizmetin yurt dışındaki müşteriye yapılmış olması için; müşterinin ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin yurt dışında bulunması, hizmetten yurt dışında faydalandığının tespitinde ise hizmetlerle ilgili faturanın yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmiş olması ve bedelin TPKKH Kanun hükümleri çerçevesinde yurda getirilmesi şartlarını taşıyan **müessellik, müşavirlik, mühendislik, gözetmenlik** gibi hizmetlerin hizmet ihracı olarak kabul edileceği" belirtilmiştir.

30 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde ise "Yurt dışındaki firmaların Türkiye'den ithal edecekleri mal ve hizmetler ile ilgili olarak, bu firmalara aracılık hizmeti verenlerin sözkonusu hizmetleri karşılığında aldıkları komisyonlar, ihraç edilen mal ve hizmetler yurt dışında tüketildiğinden hizmet ihracı istisnası kapsamında mütalaa edilecektir" denilmektedir.

Hizmet ihracatı konusunda yayınlanan 26 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde ise, (1 Ocak 1988 tarihinden geçerli olmak üzere) hizmet ihracatında KDV istisnası uygulanabilmesi için şu dört şartın birlikte gerçekleşmesi zorunludur denilmiştir/ tir.

"1. Hizmet Türkiye'de yurt dışında bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

2. Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurt dışındaki müşteri adına düzen-

lenmelidir.

3. Hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir.

4. Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır."

Tebliğde; "istisnanın uygulanabilmesi için, hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması gerekir. Diğer bir anlatımla yurt dışındaki müşteri için verilen hizmetin bu müşterilerin Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekmektedir" ifadelerine yer verilmek suretiyle ithalatçı firmalar tarafından yabancı firmalara Türkiye'de verilen hizmetler karşılığında elde edilen komisyon ve benzeri gelirlerin hizmetten Türkiye'de faydalandığı gerekçesiyle ihracat istisnasından yararlandırılmaması gerektiği belirtilmiştir.

Öte yandan 40 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile hizmet ihracatı konusu ile ilgili yeni açıklamalar yapılarak "hizmetten yurt dışında faydalanma" kavramı seyahat acentalannca yurt dışında düzenlenen tur hizmetleri çerçevesinde açıklanmaya çalışılmıştır. Tebliğde yapılan açıklama şu şekildedir

"Türkiye'de yerleşik seyahat acentalannca organize edilerek yurt dışında düzenlenen turlara katılanlara, yurt dışında verilen yemeiçme, konaklama, ulaştırma, rehberlik, gezi, sağlık vb. hizmetler yurt dışında verildiğinden ve yolcular bu hizmetlerden yurt dışında yararlandığından, bu hizmetler Türkiye'de ayrıca KDV'ne tabi tutulmayacaktır. Ancak, tur organizasyonuna katılanlara yurt içinde verilen hizmetlerin katma değer vergisine tabi olacağı açıktır."

Görülebileceği üzere 40 Seri No'lu Tebliğ ile hizmetin bölünmesi yoluna gidilerek vergilendirmede yurt içi yurt dışı aynı yapılması istenmektedir. Bu tür ayrımlar işin içinden çıkılmasını daha da güçleştirmektedir.

Kanunda dolaylı da olsa değerlendirmenin bir tanımı yapıldığı halde, faydalanmanın bir tanımı yapılmamıştır. Farklı yorum ve uygulamaların nedeni budur. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, hizmet ihracatında "**fili kullanmayı ve faydalanmayı**" istisna kapsamında görmekte, "**dolaylı faydalanmayı**" istisna kapsamında görmemektedir. Örneğin Türkiye'de çizilen bir proje ve tasarımın uygulaması yurt dışında gerçekleştirilecekse,

bu işlemin katma değer vergisinden istisna olduğu kabul edilmektedir. Ancak öyle hizmetler var ki, bunların sonuçlarını proje hizmetlerinde olduğu gibi somut olarak görmek mümkün olamamaktadır.

Faydalanma, sübjektif bir kavram olup, iktisadi anlamı kâr elde etme, yarar sağlama demektir. Ticari bir ilişkide hem alıcının hem de satıcının bu anlamda bir yarar veya kârı ya da kâr beklentisi vardır. Bu nedenle hizmet işlemlerinde faydalanmanın ölçülerini veya hizmetten faydalanan tarafı hizmet türleri itibarıyla daha somut ve belirgin kriterlere bağlamak zorunluluğu vardır.

C. AET KONSEY DİREKTİFLERİNE GÖRE HİZMETİN İFA EDİLDİĞİ YER

Varış ülkesinde vergileme prensibinin bir sonucu olarak, ihracat işlemleri katma değer vergisinden istisna, ithalat ise KDV'ne tabidir. AET (AT) Konsey Direktiflerine göre hizmetin ifa edildiği yer esas olarak; hizmeti arzedenin işyerinin, kanuni veya iş merkezinin veya ikametgahının bulunduğu yerdir. Gayrimenkullere ilişkin hizmetlerde ifa yeri gayrimenkulun bulunduğu; kültürel, artistik, sportif, bilimsel, eğitim, eğlence gibi faaliyetlerde ise ifa yeri bunların organize edildiği yerlerdir. Mevzuatın malların değerlendirilmesinde ise hizmetin ifa yeri hizmetin fiziki olarak ifa edildiği yerdir.

Ancak, AET Konseyi'nin 6 No'lu Direktifine (17.5.1977) göre; "aşağıdaki hizmetlerin topluluk dışındaki ülkelerde olan veya hizmeti verenle aynı ülkede olmayan müşterilere sunulması halinde hizmetin ifa edildiği yer; müşterinin işyerinin, kanuni veya iş merkezinin yoksa ikametgahının olduğu yerdir:

- Telif hakkı, ihtiva beratı, marka ve benzeri hakların devri,
- Reklam hizmetleri,
- Danışmanların, mühendislerin, danışmanlık bürolarının, avukatların, muhasebecilerin sundukları hizmetler ile bilgi işlem ve danışma hizmetleri,
- Her türlü sigortacılık ve bankacılık (kasa kiralama hariç) hizmetleri,

- Personel temini hizmetleri,
- Başkası adına iş yapan acenta, ticari mümessiller gibi temsilcilerin yukarıda sayılan hizmetleri,
- Menkul malların kiraya verilmesi (taşıtlar hariç: Taşıtlar için hizmetin ifaedildiği yer, hizmeti verenin işyerinin bulunduğu yerdir). (Bu bölüm 10. Direktifleeklenmiştir)" (2)

Buna göre; **hizmeti veren ile müşterinin ayrı ülkelerde olmaları halinde, yukarıda belirtilen hizmet türlerinde hizmetin ifa yeri; müşterinin işyeri, kanuni merkezi veya iş merkezi ya da ikametgahının bulunduğu yer kabul edilmektedir. Doğal olarak hizmetten faydalanılan yerin de hizmetin ifa edildiği yer olması gerekir.**

Türk Katma Değer Vergisi Kanunu AET Konseyi Direktifleri doğrultusunda düzenlenmiştir. Ancak Kanunda hizmetin ifa yeri hizmet türleri itibariyle belirtilmemiş, uygulamada gösterilen tereddütler ve çelişkiler konunun daha da karmaşık hale gelmesine neden olmuştur. Oysa, 6. Direktifte hizmetin ifa yeri sorunu büyük ölçüde çözümlenmiştir.

Hizmet Türkiye'de verilmekle birlikte müşteri yurt dışında ise, hizmetin yurt dışında ifa edildiği kabul edilerek vergiye tabi tutulmayacak; tersine bir durumda ise hizmetin ifa yeri Türkiye kabul edilerek (hizmet ithalatı nedeniyle) değerlendirme Türkiye'de olduğu için hizmet vergiye tabi tutulacaktır. Hizmetin yurt dışında ifa edildiği kabul edilirse hizmetten de yurt dışında faydalandığının kabulü gerekecektir.

Bununla birlikte hizmetin ifa yerinin kesin olarak tespit edilemediği hallerde, sözkonusu işlemin vergiden istisna edilmesi en doğru yol olarak görülmektedir.

D.YURT DIŞINDAN SAĞLANAN HİZMETLERİN DURUMU (HİZMET İTHALATI)

1. Genel Olarak

ihraç edilen veya edilecek olan mallara yurt dışında alıcı bulmak veya tanıtım yapmak amacıyla ödenen yurt dışı komisyon, reklam, tanıtım ve aracılık hizmetlerinin KDV Kanunu'nun 6. maddesi çerçevesinde hizmet ithalatı olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Ancak, HUK Danışma Komisyonu'nun Bakan tarafından onaylanan Kararında; Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinde ticari kazançlarla ilgili olarak değerlendirme hükmünün bulunmadığı belirtilerek, değerlendirmenin sadece ücret, sair kazanç ve serbest meslek faaliyeti kapsamına giren hizmet ifaları için geçerli olabileceği, anzi ticari kazançların ise KDV kapsamında olmadığı belirtilmiştir (3)

Kişisel görüşümüze göre, hizmet ifalarında, KDV uygulaması yönünden hizmetin ticari, serbest meslek, menkul veya gayrimenkul sermaye iradı ya da ücret şeklinde ifa edilmesinin önemi yoktur. Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddesi, dar mükellefiyete tabi olanların gelir (veya kurumlar) vergisi yönünden gelir türleri itibariyle vergilendirilmesi ile ilgili hükümleri ihtiva etmektedir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca verilen aşağıdaki özelgelerde, "değerlendirme" konusunda farklı görüşler sergilendiği görülmektedir:

- Yurt dışında yayınlanan gazete ve dergilere ilan verilmesi işleminde değerlendirilmenin Türkiye'de yapılması halinde işlem KDV'ne tabidir (4)
- Yabancı sigorta şirketlerine "yeşil kart" çerçevesinde yapılan ödemelerin Türk sigorta şirketine verilen bir hizmet niteliğini taşıdığı, hizmetten Türkiye'de faydalandığı, aynı sözkonusu işlemin banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olmadığı belirtilerek, işlemin KDV Kanunu'nun 17/4e maddesinde yer alan istisnadan faydalanamayacağı ve yapılan ödemenin sorumlu sıfatıyla vergiye tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir (5)
- Banka veya finans kurumu olsun veya olmasın yurt dışındaki firmalardan temin edilen kredilerin yıl sonu değerlemeleri sırasında ortaya çıkan kur farklarının krediyi yurt içinde kullanan firmalara aktarılması işlemi KDV'ne tabidir (6)
- Banka ve benzeri finans kurumu niteliğinde olmayan yurt dışındaki

firmalardan temin edilen kredilerin geri 6denmesi sırasında uygulanan faiz ve bu faize ilişkin kur farkı, bir finansman hizmetinin karşılığını teşkil ettiğinden vergiye tabi dir. Bu şekilde ortaya 6ıkan katma değer

vergi 3065 sayılı Kanun'un 9. maddesi gereğince yurt dışından temin eden firmalar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir (7)

Buna göre, "banka ve benzeri finans kurumu niteliğindeki yabancı firmalar"dan temin edilen kredi faizlerinin katma değer vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir. Ancak, KDV Kanunu'nun 17/4e maddesindeki istisna hükmü, Türkiye'deki banka ve sigorta şirketleri için öngörülmüş olup amacı sözkonusu işlemlerin mükerrer vergilendirilmesini önlemektir.

Kur farkları konusunda verilen bir Danıştay kararında ise, "mal teslimi ve hizmet ifası sebebiyle ödenen dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki kur üzerinden muhasebeleştirilmesi gerektiği, daha sonra ödenen kur farklarının bedel içinde kabul edilerek matraha dahil edilemeyeceği" belirtilerek, kur farklarının katma değer vergisine tabi tutulmasında isabet görülmemiştir (8)

Öte yandan, yurt dışındaki yabancı firmalara ait telif, patent, marka gibi gayrimaddi hakların ve teknik bilgilerin (knowhow) kiralanması veya kullanılması karşılığında bunlara yapılan ödemeler hakkında KDV yönünden ne tür işlem yapılacağı konusunda da bir belirsizlik ve duraksama görülmektedir. Kişisel görüşümüze göre bu tür ödemelerin "değerlendirme" çerçevesinde hizmet ithalatı sayılarak vergilendirilmesi yasa gereğidir.

KDV Kanunu'nun 1. maddesinde hizmet ithalatının vergiye tabi olduğu açıkça yer almaktadır. Hizmetin ticari, serbest meslek veya başka bir gelir unsuru şeklinde ifa edilip edilmediğinin bir önemi olmamalıdır. Serbest meslek kazancı çerçevesindeki hizmet ithalatını vergiye tabi tutup, ticari kazanç çerçevesindeki hizmet ithalatını vergiye tabi tutmamanın haklı ve anlaşılabilir bir yanı yoktur.

Hizmet ithalatı olarak nitelendirilen işlemler ile ilgili olarak hesaplanan katma değer vergisinin KDV Kanunu'nun 9. maddesi ve 15 Seri No'lu KDV Genel Tebliği uyarınca 2 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edilmesi ve ödenmesi, ancak 2 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edilen bu verginin aynen mal ithalatında olduğu gibi normal (1 no'lu) katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu edilmesi gerekir. Esasen bu gibi durumlarda ithalatçı firma ilave bir vergi ödememekte, ancak devreden KDV olması halinde hizmet ithalatı nedeniyle hesaplanan vergi, devlet hazinesine daha önceden ödenmiş olmaktadır.

Yurt dışındaki firmalara komisyon, reklam ve tanıtım hizmetleri nedeniyle yapılan ödemelerin gelir veya kurumlar vergisi yönünden vergilendirilmesi konusunda da sorun bulunmaktadır (9) Ayrıca, sözkonusu ödemelerin belgelendirilmesi ile ilgili olarak VUK'nda bir hüküm bulunmadığı için bu tür ödeme belgelerinin doğruluğunu araştırmak da mümkün olmadığından, olay suistimale açıktır. Bu tür gelirlerin de stopaj yolu ile vergilendirilmesi en doğru yol olarak görülmektedir.

Değerlendirme konusunda şu hususun da belirtilmesi yararlı görülmektedir. Firma sahip veya yetkililerinin yurt dışında yaptıkları yeme, içme, konaklama, ulaşım gibi harcamalarının Türkiye'deki hesaplara intikal ettirilmesi halinde, KDV Kanunu'nun 6. maddesi uyarınca değerlendirmenin Türkiye'de yapıldığı gerekçesiyle işlemin KDV'ne tabi tutulması

şeklindeki yorum ve görüşlere katılmak mümkün değildir. Belirtilen bu tür hizmetler tamamıyla ilgili ülkede tüketilmekte ve ilgili ülke, hizmetin ifası sırasında sözkonusu hizmeti vergiye tabi tutmaktadır. Hizmet ithalatı nedeniyle vergilendirilmesi amaçlanan hizmetler, diğer ülkeler tarafından ihracat niteliğinde bulunan ve hizmetin ifası sırasında katma değer vergisine tabi tutulmayan müşavirlik, mühendislik, aracılık ve reklamcılık, film yapımcılığı, kiralama ve hakların devri şeklindeki işlemlerdir. Belirtilen bu tür işlemlerin sonucundan Türkiye'de faydalandığı açıktır. Bu nedenle aynı hizmetin mükerrer veya çifte vergilendirilmesine yol açacak uygulamalardan kaçınılması gerekir.

Ayrıca, yurt dışında tüketilen yeme, içme, konaklama gibi hizmetler ile vergiye tabi tutulması gerektiği belirtilen hizmet ithalatlarına ait ödemelerin şekli nitelik olarak farklıdır. Şöyle ki, hizmet ithalatı olarak nitelendirilen hizmetlerin bedeli kambiyo mevzuatına göre yurt dışına transfer edilmekte, diğerleri ise genellikle yurt dışı yevmiyeler için uygulanan resmî harcırah miktarına göre (veya belge karşılığı olarak) belirlenmektedir.

2. Teşvik Belgeli Yatırımlarla İlgili Hizmet İthalatı

Bilindiği gibi 3065 sayılı Kanun'un 46/6. maddesine göre, teşvik belgelerinde gösterilen yatırım mallarının ithalinde ödenmesi gereken KDV, bu verginin fiilen indirilmesinin mümkün olacağı tarihe kadar ertelenir. Görüleceği üzere Kanun erteleme işlemini "mal ithalatı" için öngörmüş, hizmet ithalatı için böyle bir kolaylık öngörmemiştir.

Bu nedenle, teşvik belgesine bağlı yatırımlarla ilgili olarak ithal edilen hizmetlere ait 2 no'lu KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gereken KDV'nin de, ya istisna kapsamına alınması ya da mal ithalatı için öngörülen vergi erteleme işleminin hizmet ithalatlarında da uygulanması için kanunda düzenleme yapılması gerekir. Bu şekildeki bir uygulama katma değer vergisinin yatırımlar üzerindeki olumsuz etkisini azaltacaktır.

E. YABANCI FİRMALAR İÇİN TÜRKİYE'DE VERİLEN HİZMETLERİN DURUMU (HİZMET İHRACATI)

1. İthal Edilen Mal ve Hizmetlerle İlgili Komisyon Gelirleri

Yukarıdaki bölümlerde de belirtildiği gibi, (26 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde) hizmet ihracatı istisnası hükmünden faydalanabilmek için; tebliğde belirtilen dört koşulun gerçekleşmiş olması gerektiği belirtilerek, "**yurt dışındaki müşteriler için verilen hizmetin bu müşterilerin Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekir.**" denilmektedir.

Tebliğde verilen 5 no'lu örneğe göre Türkiye'de yerleşik olan ve aracılık faaliyetinde bulunan firma, Japonya'da yerleşik bir firmanın mallarına Türkiye'de müşteri bulmaktadır. Bu firma aracılık faaliyetine ilişkin olarak faturayı yabancı firma adına düzenlemiş, hizmet bedelini döviz olarak yurda getirmiş olmakla birlikte, hizmetten Türkiye'de yararlandığı gerekçesiyle, hizmetin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir denilmiştir.

Tebliğde verilen 2 no'lu örnekte ise Almanya'ya ihraç edilecek Türk malları için Türkiye'de verilen ve ihracat komisyonu elde eden firmanın hizmetleri de yine hizmetten Türkiye'de yararlandığı gerekçesiyle vergiye tabi tutulacaktır denilmiştir. Ancak, 30 no'lu Tebliğ ile ihracata ilişkin işlemlerde daha farklı bir görüş belirtilmiştir.

2. İhraç Edilen Mal ve Hizmetlerle İlgili Komisyon Gelirleri

30 Seri No'lu Tebliğ ile, 26 Seri No'lu Tebliğdeki görüş bir hayli değiştirilerek; ihraç edilen malların sağlanması, kalite kontrolü, ihraç limanına kadar taşınması ve gemilere yüklenmesi gibi hizmet ifaları karşılığında elde edilen komisyonların hizmet ihracatı kapsamında olduğu belirtilmiştir. Ancak, Türk firmanın verdiği hizmete rağmen istenen kalite ve miktarda mal temin edilememesi veya herhangi bir nedenle ihracatın gerçekleştirilememesi ya da gecikmesi gibi durumlarda istisnanın uygulanıp uygulanmayacağı tartışmalıdır. Tebliğde "ihraç edilen" denilmiş, ihraç edilecek mallar hakkında bir belirleme yapılmamıştır.

3. Seyahat Acentalarının Yurt Dışı Gelirleri

26 No'lu Tebliğde Türkiye'de yerleşik seyahat acentalarının yabancı seyahat acentalarına verdikleri hizmet karşılığı aldıkları paranın yurt içinde yapılan harcamaların dışında kalan kısmın, bir anlamda acentenin kârının hizmet ihracatı istisnasından faydalanacağı belirtilmiştir.

40 No'lu Tebliğde ise, seyahat acente veya organizasyonlarınca yurt dışında verilen hizmetler nedeniyle elde edilen gelirin yurt dışında yapılan harcamalara isabet eden kısmının katma değer vergisine tabi tutulmaması istenmiştir.

Görüleceği üzere seyahat acentelerinin verdiği turizm hizmetlerinde hizmetin yurt içiyurtdışı şeklinde bölünmesi esası getirilmiştir.

4. Hizmetin "Tedavül Etmesi" ve "İthal Edilen Malın Türevi" olduğu Yaklaşımları

Yabancı müşteriler için Türkiye'de verilen hizmetlerden Türkiye'de yararlandığı gerekçesiyle işlemin vergiye tabi tutulması gerektiği şeklindeki görüşler yanında; verilen hizmetin "Türkiye'de tedavül ettiği" veya "aslî vergiye tabi olayın türevinin de vergiye tabi olması" gerektiği şeklinde görüşler de bulunmaktadır.

Türkiye'ye, mal ihraç eden yabancı firmalara verilen hizmetlerin ithalatın türevi olduğu şeklindeki görüşe katılmadığını; hizmetin Türkiye'de tedavül ettiği görüş

lerinin ise, hizmetin mal şeklinde düşünölemeyeceğini, bu durumun hizmetin özelliğinden ve doğasından kaynaklandığını belirtmeliyim. Diğer yandan, olayın hizmetin verildiği yerle de açıklanması yeterli değildir. Keza; hem ihraç edilen malla ilgili hizmet, hem de ithal edilen malla ilgili hizmet Türkiye'de verilmektedir. Birincisinde faydalanmanın yurt dışında, ikincisinde yurt içinde olduğu görüşü izafidir.

F. YURT DIŞI HİZMET GİDERLERİ VE GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMEMESİ GEREKTİĞİ YÖNÜNDEKİ GÖRÜŞLER

1. İhraç Edilen Mal ve Hizmetin Tanıtımı ve Pazarlanması Amacıyla Ödenen Komisyonlar

Yazımın yukarıdaki bölümlerinde de belirtildiği gibi, yurt dışında yaptırılan pazarlama ve reklam hizmetlerinin Türkiye'de katma değer vergisine tabi tutulmaması gerektiği şeklindeki HUK Danışma Komisyonu Kararı Bakanlıkça da uygun görölmüş, ancak KDV Tebliğlerinde bu konuda bir değışiklik ve açıklama yapılmamış, kararın dayandığı görüş ve uygulama kamuoyuna yeterince duyurulmamıştır.

Kişisel görüşüme göre, ihraç edilen malın yurt dışında tanıtımı ve pazarlanması gibi hizmetler nedeniyle ödenen komisyonların, değerlendirmenin Türkiye'de yapıldığı gerekçesiyle KDV'ne tabi tutulması halinde Devlete nihai olarak herhangi bir vergi intikal etmemektedir. Şöyle ki; (2) no'lu KDV beyannamesi ile ödenen KDV (1) no'lu KDV beyannamesinde indirim konusu edilmektedir, ihracat işlemleri vergiden istisna edildiği için ihraç edilen malın bünyesine giren ve indirim konusu edilemeyen KDV ihracatçı firmaya iade edilmektedir. Bu durumda ihraç edilen mallarla ilgili olarak yurt dışındaki firmalara ödenen komisyon bedellerinin katma değer vergisine tabi tutulmaması daha akılcı görünmektedir. Ancak ihracatla ilgili olmayan komisyonların mevcut yasal düzenlemeye göre vergiye tabi tutulması gerekir.

2. Türkiye'de Verilen Hizmetler Nedeniyle Elde Edilen Komisyonlar

İthal edilen malın yurt içinde satılması, pazarlanması, tanıtılması, ihalelerin izlenmesi şeklinde verilen hizmetlerle ilgili olarak ödenen komisyonlar; ihracatçı firmalarca ithal edilen malın maliyetine yansıtıldığı için bunlarla ilgili KDV'nin dolaylı bir şekilde malın gümrükten geçişi sırasında ödendiği şekilde görüşler bulunmaktadır, ithal edilen mallarla ilgili olarak dönem sonu iskontosu veya satış primleri de dolaylı olarak mal gümrükten geçerken vergilenmektedir.

Örneğın, ithal edilen 100 liralık malın ithali sırasında 12 lira KDV ödenmektedir. Dönem sonunda ihracatı yapan firma Türkiye'deki ithalatçı firmaya (%5) satış iskontosu uygulayarak 5 lirayı prim veya komisyon olarak ithalatçı firmaya geri gönderirse, gerçekte 95 liralık mal için 12 lira KDV tahsil edilmiş olmaktadır. Komisyon tutan üzerinde ayrıca bir daha KDV hesaplandığı zaman 95 liralık bir mal için toplam (105x%12) 12.6 lira KDV hesaplanmış olmaktadır. İhracatçı firma malını, başlangıçta 95 liraya satmış olsaydı ödenmesi gereken KDV (95x% 12) 11.4 lira olacaktı.

Diğer yandan, bu tür komisyonların istisna kapsamında değerlendirilmemesinin Türkiye'ye komisyon şeklindeki döviz girişlerini azalttığı ileri sürölmektedir.

26 No'lu Tebliğ hükümleri doğrultusunda işlem yapan bazı mükellefler, yabancı müşteriler ayrıca katma değer vergisi ödemek istemediklerinden haklı olarak el

de ettikleri komisyon bedeline içyüzde oranı uygulayarak KDV hesaplamaktalar ve böylelikle gelir veya kurumlar vergisi matrahlarını azaltmaktadırlar. Bazı mükellefler komisyon gelirlerini kayıtlarında göstermekle birlikte katma değer vergisi hesaplamamaktadırlar. Komisyon geliri üzerinden KDV hesaplayan mükellefler ise bu vergiyi kendi ceplerinden ödemek durumunda kalmaktadırlar. Bu tür bir uygulamanın KDV'nin yansıtılabilir olma özelliğine ters düştüğü açıktır.

Devletin ihracatı ve turizm yatırımlarını döviz gelirlerini artırmak amacıyla firmalara nakti ve aynı yardım ve kolaylıklar gösterirken, hizmetler sektörünün çok yönlü geliştiği günümüzde, mevcut uygulama çelişkili bir tutum olarak değerlendirilmektedir.

G. DANIŞTAY'IN YORUMU

Danıştay 7. Dairesi yabancı firmalar için Türkiye'de verilen hizmetlerin katma değer vergisine tabi olup olmadığı konusunda, başlangıçta sözkonusu hizmetlerin katma değer vergisinden istisna edilmesi gerektiği şeklinde kararlar vermiş, ancak 26 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin yayınlanmasından sonra aksine kararlar vermiştir.

1. İlk Görüşler

Danıştay'ın bir kararında; *"Merkezi Londra'da bulunan bir firma adına ihalelere katılan, yabancı firmanın talimatları üzerine Türkiye'deki iş ve işlemleri yürüten ve sonuçta yabancı firmanın TEK'e yaptığı satış nedeniyle yaptığı (ihaleleri takip etmek, teklif vermek, bankalardan teminat mektubu almak, ihale şortlarını görüşmek, Türkiye'deki reklam işlerini yürütmek, firma yetkililerine refakat etmek gibi) hizmetler kargılığı Türkiye'deki temsilcilik işini yürüten firmanın aldığı bedelin, sözü edilen alış verişte yabancı firmanın satıcı irket durumunda olduğu, bu satış işleminin gerçekleşmesinde, siparişin alınmasında mümessil olarak yükümlü şirketin yaptığı hizmetten yabancı firmanın yararlandığı belirtilerek sözkonusu hizmetin ihracat istisnası kapsamında olduğu"* şeklinde açıklama yapılmıştır (10)

Danıştay'ın bir başka kararında da(11); *"Yurt dışındaki yabancı bir firmanın acente veya mümessilinin ilgili firmanın mallarının tanıtım ve pazarlaması hizmetlerinin Türkiye'de yapılmış olmasının mümessillik veya acentelik faaliyeti için bir zorunluluk olduğu, bu sebeple hizmetin Türkiye'de yapıldığı hususu ileri sürülerek elde edilen kazancın KDV'ne tabi olacağı yolundaki iddiada isabet bulunmadığı mümessillik ve acentalık hizmetlerinin hizmet ihracı sayılarak ihracat istisnasından yararlandırılması gerektiği Seklindeki vergi mahkemesi kararını oybirliğiyle onaylamıştır."*

Yine Danıştay'ın bir diğer kararında; "Fiilen yurt içinde verilmekle birlikte bu hizmetin ayrılmaz bir parçası olan sonuçtan yurt dışında bulunan müşteri yine yurt dıgında fayda sağlamaktadır" denildikten sonra, yurt içinde faaliyet gösteren yükümlülerin rekabet gücünün artırılması, himaye edilmesi ve bu suretle yurda döviz kazandırılması gibi hususlar gözetilerek işlemin vergiden müstesna tutulduğu yorumu yapılmıştır (12). Danıştay'ın bu yönde başka kararları da bulunmaktadır (13)

2. Son Görüşler

Danıştay'ın bir kararında önceki kararlarının aksine olarak; "Yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmakla beraber gayet hizmetten yurt dışında yararlanılmamış ^e maddede öngörülen koşulların gerçekleşmiş sayılmayacağı, yurt dışındaki müşteri için yapılan hizmetten müşteri yurt içinde yararlanabileceği gibi, hizmetten müşterinin doğrudan doğruya yurt dışında yararlanması halinin de sözkonusu olduğu, hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması şartını getiren 12. maddenin (a) bendi hükmü yanısıra, (b) bendinde hizmetten yurt dışında faydalanılmadığı şeklinde bir düzenlemeye gidilmesindeki amacın, gerçek ve tüzel kişiler tarafından yurt dışındaki müşterilere tamamen yurt dışında fayda sağlama şeklinde verilen temsilcilik, mümessillik, müşavirlik, mühendislik gibi hizmetlere yönelik bulunduğu sonucuna varılarak, yükümlünün ihracat istisnasından yararlandırılması görüşüne dayalı Vergi Mahkemesi kararında isabet görülmediğine oybirliğiyle karar verilmiştir" (14).

Öte yandan, Danıştay'ın bir başka kararında; Nato askeri personelinin, Türkiye'ye geli ve dönüşlerinde eşyalarının ambalaj ve nakliye işinin hizmet ihracı sayılmayacağı belirtilmiştir (15)

Danıştay 7. Dairesi başka bir kararında ise, "yurt dışındaki yabancı firmanın Türkiye mümessili olarak yapılan aracılık hizmetleri karşılığında alınan komisyonların, ihracat istisnası hükmünden faydalanabilmek için; yurt dışındaki müşteri için yapılacak hizmetten yurt dışında faydalanma koşulunun gerçekleşip gerçekleşmediği hususunun tayin ve tespitinin istisna hükmünün uygulanması bakımından önem arzettiği belirtilerek, yükümlü şirketin aracılık mahiyetindeki hizmetlerden yurt içinde faydalandığı gerekçesiyle ihracat istisnasından faydalandırılmaması gerektiği" şeklinde açıklama yapmıştır (16)

Vergi idaresinin konuyla ilgili görüş değiştirmesi KDV Kanunu'nun 11/2. maddesi ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verilen, "istisnaların usul ve esaslarını tespit etme yetkisi"nden kaynaklanmaktadır. Bakanlık 26 No'lu Tebliğ ile görüş ve uygulamasını 17 No'lu Tebliğe göre önemli ölçüde değiştirmiş olup Danıştay da idarenin bu yöndeki görüşüne aynen katılmış görünmektedir. Ancak Bakanlığa verilen "istisnaların usul ve esaslarını tespit etme" şeklindeki geniş yetkiler Anayasal açıdan eleştirilmektedir.

H. SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELERİMİZ

Katma değer vergisinin en karmaşık ve problemlili konularından birisi de hizmet ithalatı ve ihracatı konusudur. Bu sorun AET Konseyi Direktiflerinde de kendini göstermiştir. Sorunun kaynağında, devletlerin vergilendirmede egemenlik haklarını ve tasarruf yetkilerini kullanmak arzusu, diğer bir ifade ile vergilendirmedeki mülkellik prensibi kaygısı yatmaktadır.

Türk Katma Değer Vergisi AET Konseyi Direktifleri doğrultusunda hazırlanmış olup, vergilemede varış yeri (destination) ilkesi benimsenmiştir. Ancak, Kanunda hizmet ithalat ve ihracatı konusunda yeterli açıklığa yer verilmemiş, sorunun çözümü bir anlamda zamana bırakılmıştır. "Değerlendirme" kavramının içine hangi gelir ve işlem türlerinin dahil olduğu belirtilmediği gibi, "faydalanma"nın tanımı dahi yapılmamıştır.

Kanunun düzenlenmiş biçimiyle her türlü hizmet ithalatı ve yurt dışında yapılan ödeme değerlendirme kavramı çerçevesinde vergi kapsamına alınırken, idari düzenleme ile de bazı istisnalar hariç, ihracat niteliğindeki hizmetler de faydalanma kavramı çerçevesinde vergi kapsamına alınmıştır. Konuyla ilgili idari düzenlemelere mükellef, mali müşavir ve konuyla ilgilene diğer kişi ve kurumların tam desteği sağlanamamış olmakla birlikte, Danıştay son yıllardaki kararlarında idarenin görüşü doğrultusunda uygulamaya yön vermektedir. Mükelleflerce bu durum gözden uzak tutulmamalıdır.

Sorunun çözümünde; AT ülkelerinin uygulamaları esas alınmalı; bu çerçevede yurt dışındaki müşteriler adına veya yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen hizmetlerin karşılığını teşkil eden ve döviz olarak yurda getirilen komisyon gelirleri katma değer vergisinden istisna edilmeli; vergilemede Devletin egemenlik hakkı ve tasarruf yetkisi korunarak, ihraç edilen mal ve hizmetlerle ilgili olarak yurt dışında satın alınan hizmetler (pazarlama, reklam, tamum vb.) ile yurt dışında fiilen tüketilen (yeme, içme, konaklama, ulaşım gibi) hizmetler dışındaki hizmetler mevcut uygulamada olduğu gibi sorumluluk esasına göre vergilendirilmelidir.

Öte yandan, dünya ekonomisi, globalleşme gibi terimlerin kullanıldığı bir ortamda ve hizmetler sektöründe yaşanan hızlı ve başdöndürücü gelişmeler karşısında; dış ticaret işlemlerinin vergilendirilmesi ile ilgili olarak, vergi kanunlarımızda hala 1950'li yılların ekonomide ithal ikamesi (korumacılık) politikalarının izlerini taşıyan hükümler ve bazı belirsizlikler bulunmaktadır. Bu nedenle dış ticaret işlemleri ile ilgili olarak katma değer vergisi yanında. Gelir, Kurumlar ve Vergi Usul Kanunu'nda da bir takım düzenlemeler yapılması zorunlu hale gelmiştir.

Kaynaklar:

1. Mehmet MAÇ, **KDV Uygulaması**, istanbul,1993.
2. **Katma Değer Vergisi Kanunu**, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 1985.
3. Arıcan SÜRAL, Katma Değer Vergisi (DersNotları) Gelirler Kontrolörleri Eğitim Grubu Yayını, Ankara, 1987.
4. Deniz KIRAZCI, Avrupa Topluluğunda Indirekt Vergilerde Uyumlaştırma ve KDV (Konferans Notları) Ankara, 1988.
5. **Türkiye'de KDV**, iktisadi Araştırmalar Vakfı, istanbul, 1974.
6. M. KUTLAN S. KUTLAN, **Vergi Dünyası**,Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını,Sayı: 114.
7. Tayfun ŞENOL, **Vergi Dünyası**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Sayı: 105.
8. Kemal KILIÇDAROĞLU, **Vergi Dünyası**,Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını,Sayı: 110.
9. Ahmet CAN, **Vergi Sorunları Dergisi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Sayı:1988/4.
10. **Vergi Sorunları Dergisi**, Gelirler Kontrolörleri Demeği Yayını, Sayı: 1990/1, s.79.
11. Metin DURAN, **Vergi Sorunları Dergisi**,Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Sayı: 1991/6.
12. Şükrü KIZILOĞLU, **Danıştay Kararlar ve Muktezalar**, Ankara, 1990.

* **Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Kontrolörü**

(1) Gelir kaydının da değerlendirme kapsamında olduğu görüşünde olanlar bulunmaktadır. Ancak, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında bu ifade "gider" kaydı yönünden dikkate alınmaktadır. KDV Teblięlerindeki açıklamalar da bu yöndedir. Keza, dar mükellefler sadece Türkiye'de elde ettikleri gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir. Sözkonusu ifade, yürürlükten kaldırılan 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda daha açıktır.

- (2) Deniz M.KIRAZCI, **Avrupa Topluğunda İndirekt Vergilerde Uyumlaştırma ve Katma Değer Vergisi**, Ankara, 1988, s.3738.
- (3) 10.2.1986 Tarih, 270/4 ve 266 Sıra No'lu HUK Danışma Komisyonu Kararı (Bu karar 30.5.1989 Tarihinde Maliye ve Gümrük Bakanı'nca onanmıştır).
- (4) MGB'nın 9.7.1986 tarih ve 2601001971 sayılı özelgesi, Şükrü KIZILOLOT, **Danıştay Kararları ve Muktezalar**, Savaş Yayınları, Ankara, 1990, s.1341.
- (5) MGB'nın 28.10.1985 tarih ve 2601017439/68551 sayılı özelgesi, (KIZILOLOT, age, s.1342).
- (6) MGB'nın 26.8.1988 tarih ve 26010171013 sayılı özelgesi.
- (7) MGB'nın 3.2.1988 tarih ve 26010011227 sayılı özelgesi.
- (8) Dn. 7.D., 12.2.1991 tarih ve E.No: 1990/6558, K.No: 1991/587.
- (9) 266 no'lu HUK Danışma Komisyonu Kararında bu tür hizmetlerin gelir veya kurumlar vergisi kapsamında olmadığı belirtilmiş ve bu görüş Bakanlıkça onanmıştır.
- (10) Dn.7.D., 21.10.1988 Tarih ve E.No: 1987/1610, K.No: 1988/2367.
- (11) Dn.7.0., 1.2.1988 Tarih ve E.No: 1986/2345, K.No: 1988/233.
- (12) Dn., 7.D. 22.10.1986 Tarih ve E.No: 1986/342, K.No: 1986/2391.
- (13) Dn., 7.D. 24.11.1987 Tarih ve E.No: 1986/2635, K.No: 1987/2662.
- (14) Dn., 7.D. 10.12.1990 Tarih ve E.No: 1990/3817, K.No: 1990/4008.
- (15) Dn., 7.D. 24.9.1990 Tarih ve E.No: 1987/2099, K.No: 1990/2746.
- (15) Dn., 7.D., 6.3.1989 Tarih ve E.No: 1989/2284, K.No: 1990/20.