

İHRACAT HİZMETLERİ (Komisyonları) VE BİR DANIŞTAY KARARI

Hüseyin GÜL*

I- GİRİŞ

Katma Değer Vergisinin uygulamasında iki ayrı ana prensip bulunmaktadır. Bunlardan birincisi "Orjin" çıkış ülkesinde vergilendirme, diğer bir anlatımla dış ticarete konu mal ve hizmetin üretildiği ülkede vergilendirilmesi, ikincisi ise "Destinasyon" varış ülkesinde vergilendirme, diğer bir deyişle dış ticarete kamu mal ve hizmetin tüketildiği faydalandığı ülkede vergilendirilmesidir.

Türkiye'de uygulanmakta olan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Avrupa Topluluğu (AT) direktifleri ve diğer yabancı ülke uygulamalarını dikkate alarak "Destinasyon ilkesini" benimsemiş, buna paralel olarak her türlü mal ve hizmet ihracatını KDV'den istisna tutarken, hizmet ithalini de vergi kapsamına almıştır¹.

Mal ve hizmet ihracatı KDVK'nun 11. maddesinde düzenlenmiştir. Biz bu yazımızda; KDVK'nun 11/1-a maddesinde yer alan "ihracat teslimlerine ilişkin hizmetlerde KDV istisnası" konusunu, Danıştay 11. Dairenin 13.01.1997 tarih, Esas 1995/5054 ve Karar 1997/168 sayılı kararını da dikkate almak suretiyle irdeleyeceğiz.

II- İHRACAT VE İHRACAT HİZMETLERİ (Komisyonları)

İhracatın tanımı, İhracat Yönetmeliğinin² 4. maddesinde yapılmıştır. Bu tanıma göre ihracat; bir malın veya değerın yürürlükteki ihracat mevzuatı ile kambiyo mevzuatına uygun şekilde fiili ihracatının yapılması ve kambiyo mevzuatına göre bedelinin yurda getirilmesi veyahut Dış Ticaret Müsteşarlığınca ihracat olarak kabul edilen sair çıkışlardır.

KDVK'nuna göre hangi teslimlerin ihracat sayıldığı, KDVK'nun mal ve hiz-

(*) Vergi Denetmeni, Kamu Yönetim Uzmanı

1) Şükrü Kızılot, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulamaları, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1996, s. 527.

2) İhracat Yönetmeliği, 06 Ocak, 1996 gün, 22515 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

met ihracatı başlığını taşıyan 11. maddesinin 1. fıkrasında, üç bend halinde sıralanmıştır. Madde metninde görüldüğü üzere, birinci bendde "normal mal ve hizmet ihracı", ikinci bendde "bavul ticareti" üçüncü bendde ise "ihraç kaydıyla teslim" yer almaktadır. Bu bendler:

1) 1. fıkranın a bendine göre; ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin HİZMETLER ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler KDV'den müstesna bulunmaktadır.

2) 1. fıkranın b bendine göre; Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satınalarak Türkiye dışına götürdükleri mal teslimleri ihracat sayılmakta olup, malların teslimi anında Katma Değer Vergisi tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen Katma Değer Vergisi iade olunur.

3) 1. fıkranın c bendine göre; ihraç edilmek şartıyla, imalatçılar tarafından ihracatçılara yapılan teslimler KDV'den istisnadır. Bu mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

Sözkonusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur.

Bizim üzerinde duracağımız konu, Kanunun 11/1-a maddesinde yer alan ihracat teslimlerine ilişkin hizmetlerdeki KDV istisnasıdır.

Mal ve hizmet ihracatına ilişkin hizmetleri, hizmeti veren kişinin veya kurumun mukimliğine (yerleşikliğine) göre iki ayrı başlık altında değerlendirmek gerekmektedir.

Bunlardan birincisi, yurt dışında yerleşik firmaların, Türkiye'den ihraç edilecek mal ve hizmete aracılık etmesi, ikincisi ise Türkiye'de yerleşik firmanın Türkiye'den ihraç edilecek mal ve hizmete aracılık etmesidir. Her iki halde de, ihraç edilen mal yurt dışında tüketildiğinden bu hizmetler karşılığında alınan komisyon, hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilecektir³.

Türk ihraç mallarının temini ve gönderilmesi ile ilgili olarak yurt dışındaki firmalardan alınan komisyonlar 26 seri no.lu KDV Genel Tebliğinde verilen 2 no.lu ömekte, bu hizmetten Türkiye'de faydalandığı ileri sürülerek ihracat istisnası dışında mütala edilmiştir. Sonradan 30 seri no.lu KDV Genel Tebliğinde, ihraç mallarının yurt dışında tüketildiği ve bu nedenle hizmetten yurt dışında faydalandığı gerekçesiyle ihracat komisyonlarının istisnaya konu olabileceği belirtilmiştir⁴.

Maliye Bakanlığı da 30.1.1992 tarih ve 8484 sayılı özeldesinde; Türkiye'den ihraç edilen mallara iliş-

3) Şükrü Kızılot, a.g.k., s. 582.

4) Mehmet Maç, KDV Uygulaması (2. Baskı), Denet Yayınları, 1994, s. 11.65

kin olarak fatura yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmek ve bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmek şartıyla bu hizmet KDV istisnası kapsamına girmektedir şeklinde görüş bildirmiştir.

III- İHRACAT KOMİSYONLARINA İLİŞKİN BİR DANIŞTAY KARARI VE DEĞERLENDİRME

Danıştay 11. Dairesinin, 13.01.1997 tarih, Esas 1995/5054, Karar 1997/168 sayılı Kararı özetle; "Yurt dışına ihraç edilen halılar nedeniyle yabancı aracı firmaya ödenen komisyonların KDV'ye tabi olduğu" şeklindedir.

Danıştay'ın bu kararının yayımlandığı dergide kararın geniş metni aynen aşağıya alınmıştır.

"İSTEMİN ÖZETİ: Tekstil ürünleri imalatı ve toptan satışıyla uğraşan yükümlü adi ortaklık tarafından ihraç edilen emtia nedeniyle yurt dışındaki firmaya ödenen komisyon gideri üzerinden 3065 sayılı Yasa'nın 9. ve 40. maddeleri uyarınca sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi hesaplanmadığı ve beyan edilmediğinin tespit edilmesi üzerine 1992 yılı Ekim dönemi için adına kaçakçılık cezalı katma değer vergisi salınmıştır. Vergi Mahkemesi kararıyla, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde Türkiye'de yapılan ve bu maddede belirtilen işlemlerin katma değer vergisine tabi olduğu belirtiltikten sonra 2. bendinde her türlü mal ve hizmet ithalatının vergiye tabi işlemler arasında sayıldığı, 6. maddenin (b) bendinde ise işlemlerin

Türkiye'de faydalanılmasını ifade edeceğinin hükme bağlandığı, buna göre bir hizmet ithalatının varlığının kabul edilebilmesi ve vergiye tabi işlem sayılabilmesi için hizmetin Türkiye'de yapılması, değerlendirilmeis veya hizmetten Türkiye'de yararlanılması gerektiği, dosyanın incelenmesinden, yükümlü adi ortaklığın 1992 yılı Ekim ayında ihraç ettiği emtiayı İtalya'daki firmaya göndermek suretiyle ihracatı gerçekleştirdiği, bu hizmetten dolayı yurt dışındaki firmaya komisyon ücreti ödediğinin anlaşıldığı, komisyonculuk hizmeti, yurt dışında yapıldığına ve hizmetten yurt dışında yararlanıldığına göre vergiye tabi işlem olduğunun kabul edilemeyeceği, bu hizmet nedeniyle ödenen komisyon gideri üzerinden 3065 sayılı Yasa'nın 9. maddesi uyarınca sorumlu sıfatı ile kesinti yapılarak beyan edilmediğinden bahisle salınan kaçakçılık cezalı katma değer vergisinde yasal isabet görülmediği gerekçesiyle cezalı tarhiyatı terkin etmiştir. Vergi dairesi tarafından, inceleme raporuna dayanılarak yükümlü adi ortaklık adına yapılan cezalı tarhiyatta yasal isabetsizlik bulunmadığı ileri sürülerek, kararın bozulması istenilmektedir.

KARAR : Uyuşmazlık, tekstil ürünleri imalatı ve toptan satışıyla uğraşan yükümlü adi ortaklığın, Türkiye'de ikametgahı, kanuni iş merkezi veya daimi temsilcisi bulunmayan firmaya, yurt dışındaki faaliyetleri nedeniyle ödediği pazarlama komisyonunun katma değer vergisine

tabi olup, olmadığına ve verginin hizmetten faydalanan yurt içindeki yükümlü tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip, edilmeyeceğine ilişkin bulunmaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 6/b maddesi, hizmetin Türkiye'de yapılmasını, değerlendirilmesini veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını, işlemlerin Türkiye'de yapılması olarak saymış, parantez içi hükmü ile de değerlendirme kavramının çözümlünü Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin son fıkrasına bırakmıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin son fıkrasında ise "...değerlendirmeden maksat, ödenenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesabına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, hizmet Türkiye dışında yapılmış, ancak hizmet bedeli Türkiye'de ödenmiş ya da ödeyenin hesabına gider kaydedilmişse değerlendirme Türkiye'de yapılmış sayılarak ifa edilen hizmetin vergilendirilmesi gerekmektedir.

Olayda ise, yükümlü şirketin, Türkiye'de ikametgahı, işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan yurt dışındaki firmaya pazarlama komisyonu ödediği, sözkonusu miktarı da giderlerine kaydettiği anlaşıldığından yurt dışına

ödenen pazarlama komisyonunun katma değer vergisine tabi tutulması gerektiği açıktır.

Öte yandan 3065 sayılı KDVK'nun 9. maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanunî merkezi veya iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları veya diğer ilgili şahsi verginin ödenmesinden sorumlu tutulabileceği kuralına yer verilmiş olup, olayda hizmeti ifa eden yurt dışındaki firma olmakla birlikte, Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunup bulunmadığına ve hizmeti yapanın yabancı uyruklu işletme olup olmadığına bakılmaksızın katma değer vergisinin hizmetten faydalanan yükümlü şirket tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına, oy birliği ile karar verildi.⁵

KDVK'nun 11/1-a maddesinde; ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için verilen hizmetlerin KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Yurt dışındaki müşteriler için verilen hizmetlerin KDV'den istisna ol-

5) YAKLAŞIM Dergisi, 1997/Mayıs, s.53, s.143-144

duğuna ilişkin açıklamalar yazımızın II. bölümünde açıklanmış olup, bu uygulamada idare önce yurt dışı müşteriler için verilen hizmetlerin KDV'ye tabi olduğunu beyan etmiş, sonradan madde metnine sadık kalarak yurt dışı müşteriler için verilen hizmetlerin KDV'ye tabi olmadığını bildirmiştir.

KDVK.nun 11/1-a madde metninde; ihracat teslimleri ile bu teslimlere ilişkin hizmetlerin KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmış olmasına karşın, teslimlere ilişkin hizmetlerin neler olduğu sayılmamıştır. Bu nedenle ihracat teslimlerine ilişkin yapılan her türlü hizmet teslimleri KDV'den istisnadır. Ancak Danıştay 11. Dairesinin yukarıya alınan kararında, ihracat komisyonlarının KDV'ye tabi olduğuna karar vermiştir.

Danıştay kararındaki OLAY: İhracatçı bir firmanın mallarını İtalya'ya göndermek suretiyle İtalya'da mukim bir firmaya pazarlama faaliyeti nedeniyle ödediği komisyonların katma değer vergisine tabi olup olmadığıdır.

Danıştay'ın kararına esas teşkil eden vergi mahkemesi kararı; "Komisyonculuk faaliyetinin yurt dışında yapıldığı ve hizmetten yurt dışında faydalandığı" gerekçesiyle KDV'ye tabi olmadığı yönündedir.

Danıştayın kararı ise; "KDVK.nun 6/b maddesi,

- hizmetin Türkiye'de yapılmasını
- hizmetin Türkiye'de değerlendirilmesini,

- hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını,

işlemlerin Türkiye'de yapılması olarak saymıştır. Bu hallerin mevcudiyetinde hizmetin KDV'ye tabi olduğu açıktır.

KDVK.nun 6/b maddesinin parantez içi hükmünde değerlendirilmenin Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddesine göre tayin olunacağı açıklanmıştır. G.V.K.nunun 7. maddesi son fıkrası değerlendirmeden maksadın;

- ödemenin Türkiye'de yapılması,
- ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, ödeyenin Türkiye'deki nam ve hesabına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması"

olduğu hükmüne yer vermiştir.

Her ne kadar hizmet yurt dışında yapılmış ve hizmetten yurt dışında faydalanılmışsa da, değerlendirme (ödeyenin Türkiye'deki nam ve hesabına intikal ettirilmesi ve karından ayrılması işlemi) Türkiye'de yapıldığından olayın KDV'ne tabi olduğu yönündedir.

Bu noktada bizim görüşümüzde Danıştay'ın kararı doğrultusunda olmakla birlikte; KDVK.nun 11/1-a maddesine göre ihracat teslimlerine ilişkin hizmetler KDV'den istisna olduğu için mevcut yapılmakta olan bir ihracat için gerek Türkiye'de mukim gerekse Türkiye'de mukim olmayan kişi ve kurumların gerek Türkiye'de gerekse yurt dışında verdikleri hizmetler katma değer vergisinden is-

tisnadır. Konuyu örneklerle açıklayacak olursak;

A- Türkiye'de Mukim Olmayan Bir Firmadan (kişi veya kurumdan) Hizmet Satınalma

ÖRNEK 1 : Türkiye'de mukim A firması, Fransa'ya yapılmakta olan salyangoz ihracatı işi ile ilgili bir Belçika (B) firmasından, kalite kontrol, malların gümrükten geçirilmesi v.b. hizmetler satınalmaktadır. Satın alınan bu hizmetin bedeli Türkiye'de ödeniyor ve A firmasının hesaplarına gider olarak intikal ettiriliyor.

KDVK.nun 1. maddesinin 2. bendinde, her türlü mal ve hizmet it-halatının KDV'ye tabi olduğu açıklanmıştır. Örneğimizde olduğu gibi Türkiye'de mukim olmayan bir Belçika firmasına yapılan ödemelerden KDVK.nun 9/1. maddesine göre vergi sorumlusu sıfatıyla tevkif edilecek katma değer vergisinin 2 no.lu KDV beyannamesiyle, KDVK.nun 40. maddesine göre beyan edilerek ödetmesi KDVK.nun genel bir yaklaşımı ise de;

KDVK.nun 11/1-a maddesinde ihracat teslimlerine ilişkin hizmetlerin KDV.den istisna olduğuna ilişkin özel hüküm nedeniyle, örneğimizde Belçika'nın B firmasına yapılan ödeme, mevcut yapılmakta olan bir ihracat için yapılan bir hizmet olduğundan KDV.den istisnadır.

B- Türkiye'de Mukim Bir Firmadan (kişi veya kurumdan) Hizmet Satınalma

ÖRNEK 2 : Türkiye'de mukim H

firmasının Almanya'ya yapmakta olduğu tekstil ürünleri ihracatı ile ilgili, Türkiye'de mukim G firması, H firmasına kalite kontrol, ihraç edilen malların gümrükten geçirilmesi ve mal bedellerinin Türkiye'ye transferi konularında hizmet vermektedir. Bu hizmet H firmasınınca Türkiye'de ödenmekte ve hesaplarına gider olarak intikal ettirilmektedir. G firması da almış olduğu bu hizmet bedellerini Türkiye'de tutmakta olduğu kayıtlarına intikal ettirmektedir.

Yukarıda Örnek 1 de açık-ladığımız gibi, bu hizmet KDVK.nun 1. maddesine göre katma değer vergisine tabidir. Ancak, KDVK.nun 11/1-a maddesinde ihracat teslimlerine ilişkin hizmetlerin KDV.den istisna olduğuna ilişkin özel hüküm nedeniyle, örneğimizde Türkiye'de mukim G firmasına yapılan ödeme, mevcut yapılmakta olan bir ihracat için yapılan bir hizmet olduğundan KDV.den istisnadır.

IV- SONUÇ

Danıştay 11. Dairesinin, 13.01.1997 tarih, Esas 1995/5054, Karar 1997/168 sayılı karar, yapılacak bir pazarlama faaliyetine karşılık verilen komisyonun katma değer vergisine tabi olduğu yönünde olup, bizim görüşümüzde bu doğ-rultudur.

Yazımızın III. bölümde verilen iki ayrı örnekle anlatılmaya çalışıldığı üzere, KDVK.nun 11/1-a mad-

desinde, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin, KDV.den istisna olduğu ifade edilmektedir.

Özetle, KDVK.nun 11/1-a maddesinde ki ihracat teslimlerine ilişkin hizmetler ile Danıştay 11. Dairesinin 13.01.1997 tarihli kararında yer alan ihracat komisyonları aynı şey değildir. İhracat komisyonlarının ihracat tes-

limlerine ilişkin hizmetten tamamen farklı olup olmadığı ise tartışma konusudur. Konuya geniş bir boyuttan bakıldığında, ihraç mallarının pazarlanması faaliyetinin ihracatın gerçekleşmesi şartıyla bir ihracat hizmeti sayılması da mümkündür. Tüm bu karışıklığın önlenmesi amacıyla Maliye Bakanlığının yayımlayacak olduğu bir tebliğ ile, ihracat teslimlerine ilişkin hizmetlerin neler olduğu açıklanmalıdır.