

İHRACAT TESLİMLERİNE İLİŞKİN HİZMETLER KDV'DEN İSTİSNADIR; ANCAK BU YASA HÜKMÜ UYGULAN(A)MAMAKTADIR

Güray ÖĞREDİK
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
MAZARS/DENGE
Kıdemli Müdür

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ekim 2015 sayısında yayınlanmıştır.

Özet: KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesine göre, "*İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler*" vergiden müstesnadır. Ancak bu istisna hükmünün uygulaması sadece mal ihracatına ilişkin düzenlemeler üzerinden şekillenmiş, ihraç edilen mallara yönelik olarak verilen hizmetlerin KDV'den istisna tutulmasına dair herhangi bir düzenleme (tebliğ ya da sirküler) yayınlanmamıştır. Oysa yasa metninde yer alan "bu teslimlere ilişkin hizmetler" ibaresine dair uygulamada birçok örnek verilmesi mümkündür.

Anahtar Kelimeler: İhracat, mal ihracatı, ihracat teslimlerine ilişkin hizmetler, taşımacılık, taşımacılık istisnası, serbest bölge.

1. GİRİŞ

KDV Kanunu'nun "Mal ve hizmet ihracatı" başlıklı 11. Maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre, "*İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri,*" KDV'den istisnadır.

Görüldüğü üzere yasa maddesinde sadece mal ihracatı ile yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler KDV'den istisna edilmemiş; bunların yanında, "ihracat teslimlerine ilişkin hizmetler" de vergiden istisna edilmiştir. Diğer bir ifadeyle, ihraç edilen mala yönelik olarak (ihracat süreci içinde) yapılan hizmetlerin bu yasa hükmüne göre KDV'den istisna olması gerekir. Ancak uygulamada yasanın bu hükmüne işlerlik kazandırıl(a)mamıştır. Çalışmamızda konu hakkında görüşlerimiz açıklanacaktır.

2. DEĞERLENDİRME

İhraç edilen malla ilgili olarak malın satın alınması ya da üretilmesi ile ilgili olarak yapılan harcamalar malın maliyetine dahil edilir ve bu işlemlerle ilgili olarak ödenen KDV'ler Kanununun 29 ve 32. Maddeleri uyarınca öncelikle indirim konusu yapılır. İhraç edilen malla ilgili olarak bunun dışında ambalaj ve paketleme, yükleme ve boşaltma, taşıma, muhafaza, gümrükleme gibi işlemlerin de yapılması söz konusu olabilmektedir. İşte yukarıda yapılan düzenleme ile bize göre söz konusu hizmetlerin de vergiden istisna edilmesi amaçlanmıştır. Ancak durum böyle olmakla beraber Maliye Bakanlığı bugüne kadar söz konusu hükmün uygulanması konusunda olumsuz görüş vermiş ve bu hükmün uygulamasının hayata geçmesine izin vermemiştir.¹ KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesinde, ihracat teslimlerinin yanı

¹ Nihat UZUNOĞLU, "Herkes İçin Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ocak 2014, 1. Cilt, Sayfa: 1070

sıra “ihracat teslimlerine ilişkin hizmetler” de KDV’den istisna edilmiştir. Ancak Maliye İdaresi bu istisna hükmünü uygulatmamaktadır.²

Örneğin, ihraç edilen mala ilişkin taşımacılık hizmetinin tamamının yurtdışındaki firma tarafından üstlenilmesi ve malın ihraç edilmek üzere ihracatçı firmanın yurt içindeki işyerinden TCDD istasyonuna kadar taşınması ve oradan da tren ile yurt dışına gönderilmesi ile ilgili işlemde; İstanbul Defterdarlığı tarafından verilen 16.12.1999 tarih ve 5245 sayılı özelgede ifade edilen “...malın ihracatçı firma işyerinden TCDD istasyonuna kadar taşınması işleminin ihracat teslimine ilişkin olarak verilen bir hizmet olduğu ve Kanununun 11/1-a maddesi kapsamında vergiden istisna olması gerektiği” şeklinde görüş, Maliye Bakanlığı’nın 04.10.200 tarih ve 45192 sayılı özelgesi ile değiştirilmiş ve “...malın ihracatçı firma işyerinden herhangi bir TCDD istasyonuna kadar taşınması hizmetinden yurt içinde faydalandığı açık olduğundan, bu hizmetin hizmet ihracatı kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır” denilmiştir. Görüldüğü üzere, söz konusu olayda İstanbul Defterdarlığı’nın konuya yaklaşımı kanun hükümlerine, yani düzenlemenin lafzına ve ruhuna uygun olduğu halde, Maliye Bakanlığı konuya farklı bir boyuttan yaklaşmış ve Kanunda yer alan “ihracat teslimlerine ilişkin hizmetler” kavramını hiç dikkate almadan olayı tamamen hizmet ihracatı kapsamında ele alarak değerlendirmiş ve dolayısıyla da bizce yanlış bir sonuca ulaşmıştır. Ancak Bakanlığın bu yaklaşımı, yanlışlıkla yapılan bir yaklaşım olmayıp, benzer pek çok olayda ifade edildiği üzere bilinçli bir yaklaşımdır.³

Uygulamada karşılaşılabilecek en yaygın sıkıntı örneği olarak, Türkiye’den serbest bölgeye mal ihracatı istisnası kapsamında gönderilen mal için yapılan taşımacılık hizmetini gösterebiliriz. Bilindiği üzere Türkiye’den serbest bölgeye mal gönderilmesi “ihracat istisnası” kapsamında KDV’ye tabi değildir. Ancak, Türkiye’den serbest bölgeye yapılan taşımacılık işlemleri uygulamada KDV’ye tabi tutulmaktadır. Çünkü bu işleme Mali İdare KDV madde 11/1-a kapsamında değil, KDV Kanunu Madde 14 açısından yaklaşmakta ve bu taşımacılığı “**taşımacılık istisnası**” kapsamında görmemektedir.

Maliye Bakanlığı, bir taşımacılık işleminin uluslararası taşımacılık sayılabilmesi için, taşıma işinin Türkiye’de başlayıp bir başka ülkede bitmesi, bir başka ülkede başlayıp Türkiye’de bitmesi veya transit olarak yapılması gerektiği, serbest bölgelerin Türkiye sınırları içinde olması nedeniyle Türkiye ile bu bölgeler arasında yapılan taşımacılık işlerinin uluslararası taşımacılık olarak kabul edilemeyeceği ve taşımacılık istisnasından yararlandırılmayacağı dolayısıyla KDV’ye tabi bulunduğu görüşünde olup, uygulamayı da bu doğrultuda yönlendirmektedir.⁴

Bu örnekte, KDV Kanununun 11 ve 12. maddelerine göre serbest bölgelere yapılan mal teslimleri ihracat istisnası kapsamında KDV’den istisna tutulurken; bu malların taşınması işleminin aynı kanununun 14. maddesine göre KDV’ye tabi tutulması işlemin özü itibarıyla aykırılık, tezat oluşturmaktadır. Konu sadece madde 14 açısından değerlendirilirse söz konusu taşımacılık işinin KDV’den istisna olmayacağı aşikârdır. Ama bize göre konuya sadece madde 14 açısından bakmak bizi eksik ve hatalı bir sonuca götürecektir. Burada Kanunun

² Mehmet MAÇ, “KDV-5” E-kitap, <http://www.bdo.com.tr/vergi/kdv.php> “11. Madde – Mal ve Hizmet ihracatı” başlıklı bölümünün, “**7.İhracat Teslimlerine İlişkin Hizmetler Kanunla KDV’den İstisna Edilmiştir. Fakat Maliye İdaresi Bu İstisnayı Uygulatmamaktadır**” alt başlıklı bölümü. (Erişim: 26.032015)

³ Nihat UZUNOĞLU, a.g.e., sayfa: 1070-1071

⁴ Şükrü KIZILOĞLU, Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması”, 5. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, 2010, Sayfa: 830

11/1-a maddesinde yer alan “ihracat teslimlerine ilişkin hizmetler” hükmünün işletilmesi bize göre yasal bir zorunluluktur.

Bu noktada, yasanın 11/1-a maddesinde yer alan “ihracat teslimlerine ilişkin hizmetler” hükmünün yasa da yer verilen diğer istisna işlemler açısından da tereddüt yaratacak potansiyele sahip olduğunu söyleyebiliriz. Örneğin: Yasanın 11/1-a maddesi gereği “serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler” vergiden istisna iken, serbest bölgedeki aynı müşteriye Türkiye’den mal sevk edecek olan ihracatçının söz konusu mallar için yaptıracağı ambalajlama, paketleme...v.b. işlemler KDV’ye tabi olacaktır.

Diğer bir konu ise, söz konusu hüküm uygulamada yer bulsa dahi, bu istisnadan yararlanacak olanlar söz konusu hizmeti veren mükelleflerdir kanaatindeyiz. Örneğin: Taşımacılık hizmeti veren taşımacılık firması, paketleme-ambalajlama işlerini yapan mükellef söz konusu istisnadan yararlanacaktır. Söz konusu hizmetleri veren mükellefler Maliye’nin mevcut uygulamaları kapsamında faturalarını KDV’li düzenledikten sonra, serbest bölgeye mal ihraç eden ihracatçı mükellef söz konusu bedelleri serbest bölgedeki firmaya KDV’siz bir şekilde yansıtamaz. Çünkü ihraç malına hizmeti veren ihracatçı değildir. Bununla birlikte Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen aşağıda tam metni yer alan 20.07.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-2:2010-14011-17-573 sayılı özelgede farklı bir görüş açıklanmıştır diyebiliriz:

“İlgide kayıtlı dilekçenizde; ihraç edilen mallara ilişkin nakliye, yükleme, boşaltma, navlun ve sigorta giderlerinin Şirketiniz tarafınızdan ödenip, daha sonra yurt dışındaki alıcıya ayrıca faturalandırılması durumunda, bu işlemlerin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ile ihracat bedellerinin zamanında ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan vade farkları için fatura düzenlenip düzenlenmeyeceği ve ihracat bedeline dahil edilip edilmeyeceği hususlarında görüş talep edilmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-a maddesi ile ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Aynı Kanunun 20 nci maddesinde vergi matrahının, teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, bedel deyiminin de mal teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan ve bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği, 24 üncü maddesinde ise teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri, ambalaj giderleri, sigorta komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin katma değer vergisi matrahına dahil olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu çerçevede, ihracat teslimlerine ilişkin mal bedeline, yukarıda KDV matrahına dahil olduğu belirtilen alıcıdan alınacak unsurların da eklenmesi mümkün bulunmaktadır. Bu unsurların, ihracat faturasında mal bedeli içinde veya bedelden ayrı olarak ya da başka bir faturada gösterilmesi toplam bedel üzerinden katma değer vergisi istisnası uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

*Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; ihraç edilen mallara ilişkin nakliye, yükleme, boşaltma, navlun ve sigorta giderlerinin ilgili bulunduğu mal ve fatura ile ilişkilendirilmek suretiyle yurtdışındaki alıcıya sonradan faturalandırılması ile ihracat bedellerinin zamanında ödenmemesi nedeniyle Şirketiniz tarafından hesaplanıp yurt dışındaki alıcı firmaya fatura edilen vade farkları **KDV Kanununun 24 üncü maddesine göre KDV den istisna olan ihracat teslimlerine ilişkin bedelin bir unsuru olduğundan, KDV ye tabi tutulması söz konusu değildir.***

Özelge konusu olayda ihraç malı fiilen Türkiye Cumhuriyeti sınırları dışına çıkmaktadır. Bu nedenle, söz konusu nakliye, yükleme, boşaltma ve navlun giderleri Kanunun 14. Maddesi kapsamında girmekteyse zaten KDV'den istisna şekilde fatura alınmış olacağından, bu bedellerin yurtdışındaki müşteriye KDV'siz olarak yansıtılması da pek tabii ki doğru bir işlemdir. Sigorta işleminde ise zaten KDV söz konusu olmamaktadır. Aynı soru Türkiye'den serbest bölgeye yapılan ihracat için sorulmuş olsaydı Mali İdare nasıl bir özelge yayınlardı; serbest bölgeye yapılan mal teslimi ihracattır, dolayısıyla bu mal için katlanılan nakliye, yükleme, boşaltma, taşıma hizmetleri bedellerinin serbest bölgedeki firmaya yansıtılması "toplam bedel üzerinden katma değer vergisi istisnası uygulanmasına engel teşkil etmemektedir" şeklinde görüş açıklar mıydı merak konusu olacak bir husustur.

Tespit ettiğimiz diğer bir ilginç özelge ise aşağıdaki şekildedir. (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-105 sayılı özelgesi.)

"İlgide kayıtlı özelge talep formunda; ihracatı tarafından yapılacak işlenmiş tütünlerin ambalajlarının, C 48 adı verilen 100-240 kiloluk karton kutu olarak tesislerinizde değiştirilmesi esnasında yüklenilecek giderler ve yeni ambalajların bedelinin yurtdışında yerleşik firmaya "hizmet + ambalaj bedeli" olarak fatura edileceği belirtilerek, söz konusu işlemin ihracat istisnasından yararlanıp yararlanamayacağı ile bahse konu ambalaj değiştirme işinin ... Müdürlüğüne KDV yönünden bir sorumluluk yükleyip yüklemeyeceği konularında bilgi verilmesi talep edilmektedir.

KDV Kanununun 11 inci maddesinde, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin katma değer vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmış, 12 maddesinin (2) numaralı bendinde, 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 hükme bağlanmıştır. Ayrıca bir hizmetin yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için hizmetlerin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması ve hizmetten yurt dışında faydalanılması gerekmektedir.

Hizmet ihracatında KDV istisnası uygulamasına yönelik açıklamalara muhtelif KDV Genel Tebliği ile 60 No.lu KDV Sirkülerinin (3.1.1.) numaralı bölümünde yer verilmiştir.

Buna göre, yurtdışındaki 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 tutulacaktır.

Dolayısıyla ... tarafından ihracatı yapılacak işlenmiş tütünlerin ambalajlanmasına yönelik olarak yurt dışındaki firmaya Türkiye'de verdiğiniz hizmetler hizmet ihracına ilişkin olarak belirlenen şartların gerçekleşmesi kaydıyla hizmet ihracı kapsamında değerlendirilerek

KDV den istisna tutulacaktır. İşleme ilişkin olarak yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen faturanın "hizmet + ambalaj bedeli" olarak düzenlenmesinin istisna uygulamasına bir etkisi bulunmamaktadır."

Özelge konusu olayda, ambalajlama hizmetini söz konusu malı ihraç edecek olan Türkiye'deki ihracatçı firma alsaydı Mali İdare bu hizmeti KDV Kanunu 11/1-a bendi kapsamında "***ihraç malına verilen hizmet***" kapsamında değil, yurt içinde verilen hizmet kapsamında değerlendirecek ve KDV olur şeklinde görüş açıklayacaktı. Oysa söz konusu ambalajlama hizmetinin faturası yurt dışındaki alıcı adına düzenlenince bu defa 11/1-a bendindeki "***hizmet ihracatı istisnası***" (yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler) kapsamında olduğu şeklinde görüş açıklanmıştır. Bizce burada ciddi bir tezatlık söz konusudur.

Kanunda yer alan söz konusu düzenlemenin hayata geçirilmemesi konusunda Maliye Bakanlığı'nın haklı endişeleri olabilir. Çünkü konu çok kapsamlı ve denetimi zor bir yapıya sahiptir. Hem hangi hizmetlerin bu kapsamda değerlendirileceği ve hem de hizmet verilen malların gerçekten ihraç edilip edilmediğinin tespitinde çeşitli güçlükler bulunmaktadır. Ayrıca bu kapsamda vergiden istisna edilmesi öngörülen bazı hizmetlerin Kanunda yer alan başka düzenlemeler vergiden istisna edilmiş olması ve ihracatçılar tarafından bu işlemlerle ilgili olarak ödenecek vergilerin ihracat işleminden sonra geri alınabilme imkanının olması nedeniyle çok fazla da mağduriyete yol açmayacakları düşüncesi, Bakanlığın bu konuda çekimser davranmasına gerekçe olabilmektedir.⁵

3. SONUÇ

KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesi "***İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri,***" KDV'den müstesnadır şeklindedir.

Bir yasa hükmünün uygulanmaması hiçbir gerekçe ile izah edilemez. Bununla birlikte, söz konusu hükmün uygulanması halinde etki alanı çok geniş olacağından gerçekten ciddi denetim zorlukları yaşanabileceği ve birçok tereddüt edilecek husus oluşabileceği aşikârdır. Bu nedenle, söz konusu düzenlemenin sınırları çizilmeli ve uygulama netleştirilmeli veya bir yasa düzenlemesi ile söz konusu hüküm KDV Kanunu metninden çıkarılmalıdır.

KAYNAKÇA

Nihat UZUNOĞLU, "Herkes İçin Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ocak 2014.

Şükrü KIZILOT, "Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması", 5. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, 2010.

Mehmet MAÇ, "KDV-5" E-kitap, <http://www.bdo.com.tr/vergi/kdv.php> (Erişim: 26.03.2015)

⁵ Nihat UZUNOĞLU, a.g.e., Sayfa: 1072