

DENET DUYURU

Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 02.09.2021
Duyuru No : 2021/121
Yayımlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI DERGİSİ - Eylül 2021

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

TRANSİT TİCARETE KONU MALLAR VE YURTDIŞI HİZMETLER İLE İLGİLİ KOMİSYONLARIN VERGİSEL DURUMU

ÖZET :

Yurtdışındaki bir malın yine yurtdışındaki bir alıcıya satışı veya yurtdışında cereyan eden bir hizmet ile ilgili komisyonlar KDV'nin konusuna dahil edilmemektedir.

Bu komisyonlar Türkiye'de mukim kişiler tarafından elde edildiği takdirde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

Bahsi geçen komisyonların döviz cinsinden belirlenmesi ve alınması kambiyo mevzuatımız açısından mümkündür.

İthalat ve ihracat ile ilgili komisyonlar yazımızın konusu dışında olup bu komisyonlar hakkında bilgi için 2 nolu dipnotta belirttiğimiz makalemize bakınız.

ANAHTAR KELİMELER :

Transit ticaret, yurtdışı hizmet, komisyon, aracılık, KDV, kambiyo mevzuatı.

DENET DUYURU
Sayı : 2021/121

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2020 yılında 10,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.658 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 91.054 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

1. TRANSİT TİCARET HAKKINDA BİLGİ :

Transit ticaret yurtdışındaki bir malın satın alınıp Türkiye'ye ithal edilmeksizin yine yurtdışındaki bir alıcıya satılması şeklindeki ticari faaliyettir.

Transit ticaret hakkında başka bir yazımızda¹ bilgi sunduğumuz için bu yazımızı işaret etmekle yetiniyoruz.

2. TRANSİT TİCARETE KONU MALLAR VEYA YURTDIŞINDA SUNULAN HİZMETLER İLE İLGİLİ KOMİSYONLARIN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU :

Belli başlı tüm komisyon türlerinin KDV karşısındaki durumu başka bir yazımızda detaylı olarak ele alınmıştır.²

Bu yazımızda da belirttiğimiz gibi fiziken yurtdışında bulunan ve Türkiye'ye ithali söz konusu olmayan bir mal veya yurtdışında cereyan eden hizmet ile ilgili olarak elde edilen komisyonlar, Türk firmalarına veya Türkiye'de mukim kişilere fatura edilse bile, ilgili mal veya hizmetin KDV'nin konusuna girmemesi nedeniyle KDV hesaplanmaz. Böyle bir komisyon bir Türk KDV mükellefi tarafından elde edilirse KDV'siz faturaya bağlanır ve bu fatura KDV beyannamesinde gösterilmez.

60 nolu KDV Sirkülerinin konumuzla ilgili bölümü ve yine konumuzla ilgili özelgeler aşağıda sunulmuştur:

2.1. 60 Nolu KDV Sirkülerindeki Açıklamalar:

60 nolu KDV Sirkülerindeki aşağıdaki açıklamaların bir kısmı konumuzla ilgilidir:

“1.1.1. Yurtdışındaki İşlemler

KDV Kanununun 1 ve 6 ncı maddelerine göre, yurtdışında gerçekleşen mal teslimleri ile yurt dışında ifa edilip yine yurtdışında yararlanılan hizmetler KDV'nin konusuna girmemektedir. Türkiye'de yapılmayan işlemin bedeli üzerinden KDV hesaplanması veya böyle bir işlemin Kanundaki herhangi bir istisna hükmü ile ilişkilendirilmesi söz konusu değildir.

Buna göre, Türkiye'deki bir mükellefin;

¹ Vergi Dünyası Dergisi'nin Nisan 2010 sayısında yayımlanan “*TRANSİT TİCARETİN VERGİ MEVZUATI KARŞISINDAKİ DURUMU*” başlıklı yazımız.

(www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/mehmetmac/2010)

² Yaklaşım Dergisi'nin Temmuz 2019 sayısında yayımlanan “*KOMİSYON OLARAK ALINAN BEDELLERİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU*” başlıklı yazımız.

DENET DUYURU
Sayı : 2021/121

- Yurt dışında düzenlenen bir fuara Türkiye'den katılan firmalara yurt dışında verdiği stant kurulumu, montajı, lojistik vb. hizmetler,
 - Yurt dışında yaptığı inşaat, onarım, montaj işleri,
 - Yurt dışındaki bir firmanın doğrudan yurt dışındaki başka bir firmaya (mallar Türkiye'ye gelmeksizin) yapacağı teslimlere ilişkin olarak verdiği aracılık hizmeti,
 - Türkiye'deki başka bir firmanın personelini yurt dışına götürmek suretiyle aynı sektörde faaliyette bulunan yabancı firmalarla tanıştırma, bilgilendirme, eğitim şeklinde yurt dışında verdiği danışmanlık hizmeti,
 - Yurt dışındaki bir firmanın mallarının, yine yurt dışındaki bir başka firmaya pazarlanmasına yönelik olarak yurt dışında verdiği satış komisyonculuğu hizmeti
- Türkiye'de ifa edilmediğinden veya bu hizmetlerden Türkiye'de faydalanılmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir.

Türkiye'de serbest meslek faaliyeti dolayısıyla KDV mükellefi olan bir doktor veya avukatın, Türkiye'de KDV mükellefi olan bir firmaya yurt dışında verdiği hizmetler de verginin konusuna girmeyecektir.”

Görüldüğü gibi 60 nolu Sirkülerde yurtdışında alınıp verilen mal ve hizmetler ile ilgili komisyonlar Türkiye mukimi kişi ve şirketler tarafından elde edilse ve yine Türkiye’de mukim kişi veya şirketlere fatura edilse dahi, bu komisyonlar KDV kapsamına girmediği için KDV doğmamaktadır.

2.2. Yurtdışı Mal ve Hizmetlerle İlgili Komisyonlar İle İlgili Özelgeler:

- Konu ile ilgili bir özelgeye³ konu olay, bir Türk havayolu işletmesinin yurtdışına sefer yapan uçağına, yolculara Türkiye hava sahası dışında satılmak üzere hediyelik eşya yüklenmesine izin verilmesi ve bu malların uçak personeli tarafından yolculara satışının sağlanması mukabilinde Türk havayolu şirketinin aldığı komisyonun KDV karşısındaki durumu hakkındadır.

Bahsi geçen özelgede şu açıklamaya yer verilmiştir :

³ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.06.2018 tarih ve 13192 sayılı özelgesi.

“...yurtdışı sefer yapan uçaklar yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubesi niteliği taşıdığından, bu uçaklarda yolculara yapılan satışlar karşılığında havayolu şirketine ödenen komisyonlar, hizmet yurt dışında yapıldığından ve hizmetten yurt dışında faydalanıldığından KDV'nin konusuna girmemektedir....”

Görüldüğü gibi, komisyonu alan ve veren taraflardan her ikisi de Türkiye’de mukim olmakla beraber, komisyona konu malın satış işleminin Türkiye sınırları dışında gerçekleşmiş olması nedeniyle bu komisyon KDV kapsamına girmemektedir.

Özelgeye aynen katılıyoruz. Çünkü bir işlemin KDV’nin konusuna girip girmediği tespit edilirken alıcının veya satıcının nerede bulunduğu, kazancın nerede oluştuğuna ve beyan edildiğine değil, komisyon ve benzeri hizmetler açısından, ilgili işlemin cereyan ettiği yere bakılmalıdır. Komisyona konu satış işlemi Türk hava sahası dışında gerçekleştiği için bu komisyona konu hizmet Türkiye dışında sunulmuştur. Hizmeti alan ve sunan Türkiye’de mukim olsa dahi hizmetin cereyan ettiği yer Türkiye olmadığından bu hizmete konu komisyon KDV’nin kapsamına girmez.

- Başka bir özelge⁴ ihraç kaydı ile satın aldığı malı yurtdışına ihraç eden bir ihracatçının, bu mala yurtdışında müşteri bulan yabancı komisyoncuya ödediği %16 oranındaki komisyonun ve bu komisyonun bir kısmının imalatçı firmaya yansıtılmasının KDV karşısındaki durumunu konu almakta olup şu paragrafları içermektedir.

“Buna göre, Türkiye’den ihraç edeceğiniz mallar için, yurt dışında yerleşik firmanın, yurtdışında müşteri bulmanıza ilişkin olarak ifa ettiği aracılık hizmeti, söz konusu hizmet yurtdışında yapıldığından ve hizmetten yurtdışında faydalanıldığından KDV nin konusuna girmemekte olup, yurtdışındaki firmaya söz konusu aracılık hizmetine ilişkin yapacağınız ödemeler üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, söz konusu aracılık hizmeti için yurt dışında yerleşik firmaya ödediğiniz komisyon bedelinin tamamının veya bir kısmının yurtiçinden ihraç kaydıyla mermer aldığınız firmaya aktarılması sırasında yurtiçi firma adına düzenlenen faturada, ödenen komisyon bedelini aşan bir tutarın yer alması halinde, aşan kısım genel oranda (%18) KDV ye tabi olacaktır.”

⁴ Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 26.08.2013 tarih ve 164 sayılı özelgesi.

Yabancı firmanın müşteri bulmak şeklindeki komisyona konu hizmeti, alıcının yurtdışında bulunması nedeniyle yurtdışında sunulmuş bir hizmettir. Bu hizmet Türkiye'ye ithal edilmiş değildir. Bu nedenle KDV sorumluluğu yoktur.

KDV kapsamı dışında bulunan söz konusu komisyon tutarının bir kısmının Türkiye'de başka bir firmaya yansıtılması, da yansıtmaya konu bedelin KDV kapsamı dışında kalması nedeniyle KDV'nin konusuna girmeyen bir bedel konumunda olup, özelgede bu husus kabul edilmiştir.

Ancak Maliye İdaresi bu gibi yansıtmalarda kar gözetildiği takdirde yansıtılan bedeli aşan kısım (kar) üzerinden KDV hesaplanmasını istemektedir.

Bu idari görüşe katılmıyoruz.

Hiçbir işlem bedeli maliyet ve kar ayırımına tabi tutularak maliyete ayrı kara ayrı KDV uygulaması yapılamaz.

Bu özelgeye konu olaydaki %16 komisyon, üzerine kar ilave edilerek imalatçı firmaya fatura edildiğinde bu faturanın konusu yine KDV'ye tabi olmayan bir işlem olduğu için faturanın tümü KDV'siz olmalıdır. ⁵

- Yine bir özelgede ⁶ şu paragraf yer almaktadır:

“Buna göre, İngiltere'deki şirkete vermiş olduğunuz müşteri bulma ve aracılık hizmeti Türkiye'de yapılmayan bir işlem olup Türkiye'de de faydalanılmadığından KDV'nin konusuna girmeyen bu işlem için İngiltere'deki şirkete düzenlenecek faturada KDV hesaplanmayacağı gibi, bu hizmetlere yönelik yurt dışında mukim diğer şirketler tarafından yurtdışında gerçekleştirilen hizmetler nedeniyle Şirketinize düzenlenecek faturalar için de KDV tevkifatı söz konusu olmayacaktır.”

⁵ Bedelin maliyet ve kar şeklinde ayrıştırılarak kar kısmı için KDV hesaplanması şeklindeki hatalı yönlendirme yurtdışı turlar konusunda da karşımıza çıkmaktadır. Bu konuda detaylı bilgi için KDV 6 isimli e-kitabımızın 6 ncı maddeye ilişkin 4.3.5. nolu bölümüne bakınız. (www.denet.com.tr / yayınlarımız / kitaplar / KDV 6)

⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.09.2017 tarih ve 299297 sayılı özelgesi.

Bu özelgede bahsi geçen İngiltere'deki şirkete Türkiye'de mukim bir kişi tarafından yurtdışında verilmiş olan müşteri bulma ve aracılık hizmeti bizim anlayışımıza göre yurtdışı hizmet değil hizmet ihracı niteliğini taşımaktadır. Maliye İdaresi Türkiye'de mukim kişiler tarafından yurtdışında sunulan hizmetlerin, hizmet ihracı olduğunu kabul etmekten kaçınmakta böylelikle KDV iade taleplerini önlemektedir. Halbuki bir Türk KDV mükellefinin Türkiye dışında sunduğu ve Türkiye'den fatura ettiği hizmetler, maliyetleri Türkiye'de olduğu için Türk malı hizmet niteliğindedir. Hizmet ihracının tüm şartlarını taşıdığı için bu hizmetlerin KDV kapsamı dışında kalan yurtdışı işlem değil hizmet ihracı sayılması gerekir.⁷

2.3. Bir Örnek Olay :

Bizzat şahit olduğumuz bir olayda Türkiye'de mukim bir vergi mükellefi Yunanistan'da bulunan fabrikanın ihtiyaç duyduğu kömürü Rusya'da bulmuş, aldığı kömür numunesini Yunanistan'a götürerek malın ve fiyatının beğenilmesini sağlamıştır.

Yunan firması akreditifi Türkiye'deki bu mükellef adına göndermiş, fakat Türk mükellef yeterli ticari donanıma sahip olmadığı için bu akreditifi komisyon mukabilinde başka bir Türk tüccara devretmiştir.

Bahsi geçen Türk tüccar, devraldığı akreditife istinaden Rusya'dan satın aldığı kömürü Yunan firmasına satmış ve bu imkanı sağlayan Türk'ün komisyon faturasını kabul etmiştir.

Buradaki hizmet bir Türk tüccarın transit ticaret yapmasını sağlamak şeklinde komisyon hizmetidir. Komisyona konu mal yurtdışı bir noktadan çıkıp yurtdışındaki başka bir noktaya gittiğine göre bu komisyon yurtdışında sunulmuş (icra edilmiş) bir hizmetin bedeli olup, bu nedenle KDV'nin konusu dışında kalmaktadır.

Örneğimizdeki komisyon bedeli Türk tüccara hitaben KDV'siz olarak faturaya bağlanmalı ve bu fatura KDV beyannamesine dahil edilmemelidir.

Bizim anlayışımıza göre bu transit ticaret imkanı Türk KDV mükellefi tarafından yabancı bir firmaya fatura edilmiş olsaydı bu fatura yine

Article I. ⁷ Mükellefin Dergisinin Ocak 2001 sayısında yayımlanan “KDV AÇISINDAN, YURT DIŞI HİZMET NEDİR ? HİZMET İHRACI NEDİR ?” başlıklı yazımız ve Yaklaşım Dergisinin Ocak 2002 sayısında yayımlanan “KDV AÇISINDAN YURT DIŞI HİZMET - İHRAÇ EDİLMİŞ HİZMET AYRIMI” başlıklı yazımız.

KDV'siz olarak düzenlenecekti. Fakat KDV hesaplanmamasının nedeni kapsam dışı olma değil, hizmet ihracı olacaktır. Maliye İdaresi bu gibi işlemleri KDV kapsamı dışında yorumlamakta böylelikle mükellefe hizmet ihracından kaynaklanan indirim ve iade hakkını vermemektedir. Bu husus 7 nolu dipnottaki yazımızda açıklanmıştır.

3. TRANSİT TİCARETE KONU MALLAR VEYA YURTDIŞINDA SUNULAN HİZMETLER İLE İLGİLİ KOMİSYONLARIN GELİR VEYA KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU :

Söz konusu komisyonlar Türkiye’de mukim bir gerçek kişi tarafından elde edildiğinde gerçek kişinin ticari kazancına dahil değilse GVK’nun 82/1 inci maddesi uyarınca arzi ticari kazanç olarak beyan edilir. Bu durumda fatura gerekliliği yoktur. Komisyonu ödeyen firma Türk firması ise, bu ödemesini gider pusulası düzenleyerek belgeleyebilir. Komisyonun gerçek kişi tarafından ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi durumunda ise, komisyonun faturası düzenlenir ve ticari kazançta dahil edilir.

Komisyon bir Türk kurum tarafından elde edilmişse, KDV'siz faturaya bağlanarak hasılat kaydedilmek suretiyle kurumlar vergisi matrahını etkiler.

4. KAMBIYO MEVZUATI AÇISINDAN DURUM :

12 Eylül 2018 tarih ve 85 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile, hizmet sözleşmelerinde ücretin döviz olarak yahut dövize endeksli şekilde belirlenmesi ve/veya ödenmesi, kambiyo suçu haline getirilmiştir.

1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanunu’na ilişkin 32 sayılı Karar ile ilgili Tebliğde değişiklik yapan 2018/32-52 sayılı Tebliğinde⁸ transit ticaret kapsamında yapılan hizmet sözleşmeleri ile, Türkiye’de yerleşik kişilerin yurtdışında gerçekleştirecekleri faaliyetler kapsamında yapılan hizmet sözleşmelerinin bu yasağın kapsamı dışında olduğu hükümleri mevcuttur. (Madde 7/b ve c)

Bu nedenle yazımıza konu komisyon tutarları döviz olarak belirlenebilir ve ödenebilir.

⁸ 2018/32-52 sayılı Tebliğ 16 Kasım 2018 tarih ve 30597 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

5. SONUÇ :

Maliye İdaresi transit ticarete konu mallar ile veya yurtdışı hizmetler ile ilgili komisyon hizmetlerinin KDV'nin konusuna girmediği görüşündedir. Bu görüşe göre, söz konusu komisyon gelirleri ticari faaliyet kapsamında elde ediliyorsa KDV'siz faturaya bağlanmalıdır ve bu fatura KDV beyannamesine dahil edilmemelidir. İşlemin KDV kapsamı dışında olduğu şeklinde yorum yapılması bu işlem ile ilgili yüklenen KDV'lerin indirilmesini fatura muhatabının nerede olduğuna bakılmaksızın engellemektedir.

Bizim anlayışımıza göre ise;

- Şayet yazımıza konu komisyonların elde edilmesiyle ilgili giderler Türkiye'de kayda alınmışsa ve faturası Türkiye'de düzenlenip yurtdışındaki bir firmaya gönderilmişse Türkiye kaynaklı bir hizmetin ihracı söz konusudur. Fatura yine KDV'siz düzenlenmekle beraber KDV beyannamesinde hizmet ihracı olarak gösterilmeli KDV indirim ve iade hakkı var olmalıdır.
- Söz konusu komisyon faturasının muhatabı Türkiye'de olduğu takdirde hizmet ihracı ile ilgili şartlar oluşmamakta, fakat hizmet yurtdışında sunulduğu için KDV'siz fatura düzenlenmesi ve bu faturanın KDV beyannamesinde gösterilmemesi, söz konusu hasılat ile ilgili olarak yüklenen KDV'lerin indirilmemesi gerekmektedir.

Arızı ticari kazanç şeklinde elde edilen komisyonlar gider pusulası ile belgelenebilir ve komisyonu elde eden tarafından arızı ticari kazanç olarak gelir vergisi beyannamesine dahil edilir.

Bu komisyonlar ile ilgili sözleşmelerde bedelin döviz olarak belirlenmesi veya dövize endekslenmesi, ödemelerin döviz olarak yapılması yasak değildir.