

Duyuru Tarihi : 06.11.2007
Duyuru No : DUYURU/2007-163
Yayımlandığı Yer : VERGİ SORUNLARI DERGİSİ / KASIM 2007 / SAYI : 230, SAYFA : 43-49

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

GÖZETİM veya NEZARET HİZMETLERİNİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

1. GÖZETİM veya NEZARET HİZMETİ NEDİR?

Kimi zaman nezaret hizmeti olarak da isimlendirilen gözetim hizmeti, geniş anlamı ile başkası adına belli bir mal veya işlemin gözlem altında tutulmasıdır.

Ticari alanda gözetim hizmeti daha çok alım-satım konu mal veya malzemelerin miktar ve kalitesinin siparişe yahut ilgili dökümanında yazılı hususlara uyup uymadığının tesbiti, bu malların sandık, konteyner gibi kaplara konulması, taşıt aracına yüklenmesi ve indirilmesi gibi işlemlerin sağlıklı yapılması amacıyla bu işlemlerin yapıldığı mahalde bulunularak işleme nezaret edilmesi şekillerinde ortaya çıkmakta olup bilhassa ithal edilen veya ihraç edilen mallarda gözetim hizmeti yaptırıldığı görülmektedir.

8 Ocak 2004 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Gemi Acentelik Hizmetleri Ücret Tarifesine İlişkin Tebliğ"ın 1/g-2 bölümünde gözetim ücreti şöyle tanımlanmıştır.

"Gözetim Ücreti :

Acentelik ve koruyucu acentelik hizmetlerine ek olarak, gemi işletmelerinin ilgili kuruluş ve birimler nezdinde acente tarafında takip edilmesi, yerine getirilmesi, işin hızlandırılması, en kısa süre içinde ve salimen eşyanın tahliyesi ve yüklemenin sağlanması, evrak işlemlerinin yapılması, yükün teslim alınması ve teslim edilmesi, eşyadaki eksiklik veya fazlalıkların takibi karşılığı, deniz taşıt ve araçlarının sahibi, kaptanı, işleteni veya kiracısı (acentelik ücretini ödeyen kişi ve kuruluşlar) tarafından ödenen ücreti,"

Aynı Tebliğin 1/i maddesinde yapılan personel gözetimi tanımı ise şöyledir :

"Personel Gözetimi :

Sefer yapan deniz taşıt ve araçların personel değişikliği, hastalığı veya izine çıkmasında, acente tarafından yapılan vize harcı, karşılama, otel, vasıta, doktor, hastane, ilaç vb. gibi yapılan masraflara ek olarak bu Tebliğin ekinde bulunan tarifeye göre gemi sahibi, kaptanı, kiralayanı ve işleticisi tarafından ödenen ücreti,"

Gözetim hizmeti kapsamı konusunda fikir vermesi açısından bir gözetim şirketinin web sahifesinde yapıldığı belirtilen gözetim hizmetleri aşağıda belirtilmiştir.

- **Marine Survey :**

Ullage survey, ambar durum gözetimi, ambar temizlik gözetimi, ambar kapak kontrolü (Su sızdırmazlık testi), gemi kiraya giriş /çıkış gözetimi, likit gözetimi

- **Miktar Tespiti :**

Draft survey, puantaj, kantar tartı kontrolü, saha ölçümleri (Kubaj)

- **Yükleme Öncesi Gözetim :**

Üretim dönemi, alış-satış esnasındaki durum kontrolleri

- **Yük Gözetimi :**

Yükleme tahliye nezareti, paket ve marka kontrolleri, hasar tespit gözetimi, storage survey

- **Numune Alımı ve Numune Hazırlama :**

İthalat ya da ihracat yapılan malların yerinde kontrolü, numunelendirilmesi

- **Numunelerin Hazırlanması ve Saklanması :**

İşlemlerin yapıldığı sahada temsil, düzenli güncelleme ve iletişim, terminal ve gemi işletmelerinin kontrol ve takibi, kargonun muhafazası hususunda tavsiyede bulunma, tank ve hat gözetimi, kayıp kontrol (Loss control) takip ve incelenmesi, durum denetimi (Condition Survey), temizlik denetimi (Cleanliness Inspection), numuneleme ve ölçüm mühürleme, miktar tespitleri için sırasıyla yapılanlar ve öneriler

2. GÖZETİM HİZMETLERİNİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU HAKKINDA GENEL AÇIKLAMA:

Türkiye’de yapılan gözetim hizmetleri ticari veya mesleki faaliyet olarak icra edilmekte ise KDV’nin konusuna girmekte olup genel oranda KDV’ye tabidir.

Ancak gözetim hizmetinin kim tarafından, kimin için, nerede, hangi mala yönelik olarak yapıldığına göre muhtelif KDV istisnaları söz konusu olabilmektedir.

Aşağıdaki bölümlerde gözetim hizmetlerinin hangi hallerde KDV istisnasına tabi olması gerektiği, hangi hallerde hizmet ihracatı sayılacağı ve bu hizmetlerin KDV tevkifatı karşısındaki durumu konusundaki görüşlerimiz açıklanmıştır:

3. GÖZETİM HİZMETLERİNE İLİŞKİN KDV İSTİSNALARI:

3.1. Deniz ve Hava Taşıtlarına Yüklemeye veya Bu Araçlardan Boşaltmaya Konu Mallara İlişkin Tahmil-Tahliye Gözetimi (Md.13/6):

KDV Kanunu’nun 13/6 maddesine göre;

“Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler”

KDV’den müstesnadır.

13 üncü madde bir tam istisna hükmü olduğundan, bu istisna kapsamındaki işlemlerle ilgili olarak yüklenen KDV indirilir, indirimle giderilememesi halinde iade alınır. (KDV Kanunu Md. 32)

Maliye İdaresi uzun süre bu istisnanın sadece deniz taşıtına veya hava taşıtına yönelik olması gerektiğini ileri sürmüştü, bunların yolcularına ve yüklerine yönelik hizmetlerde istisna uygulamamış, aksi yöndeki Danıştay kararlarının istikrar kazanması üzerine 87 no.lu KDV Genel Tebliği ile deniz ve hava taşıtlarının yolcularına ve yüklerine yönelik, seyrüsefer ile ilgili hizmetlerin de, bu istisna kapsamına girdiğini kabul etmiş, 9 no.lu KDV Sirkülerinde ise bu istisna kapsamına girdiğini veya girmediğini öngördüğü hizmet türlerini sıralamıştır.

9 no.lu KDV Sirkülerinde, istisna kapsamına girdiği kabul edilen hizmetler arasında;

“Nezaret Hizmeti: Konteyner veya diğer yüklerin gemiden sahaya indirilmesi veya gemiye yüklenmesi esnasında verilen GÖZETİM HİZMETLERİ” de sayılmıştır. (Buradaki gemi tabirinin hava taşıtlarını da kapsıyor olması yasa gereğidir.)

Görüldüğü gibi bir gözetim hizmetinin 13/b maddesi kapsamında KDV'den istisna olabilmesi için gözetim hizmetinin deniz veya hava taşıtına yüklenişine veya indirilişine nezaret edilmesi şeklinde cereyan etmiş olması şartı aranmaktadır.

Bu anlayışa göre, deniz veya hava taşıtı ile gelen malların taşıttan indirilmesinden sonra veya deniz veya hava taşıtı ile gidecek olan malların taşıta yüklenmesinden önce liman sahasında bile olsa bu mallara yönelik olarak verilen gözetim hizmetleri 13/b maddesi kapsamında istisna değildir. (İstanbul Defterdarlığı'nın 19.07.2004 tarih ve 4807 sayılı muktezası)

Yine İstanbul Defterdarlığı'nın 15.10.2004 tarih ve 6701 sayılı muktezasında şöyle denilmiştir :

“Şirketiniz tarafından liman ve hava meydanlarında doğrudan gemiye veya gemiye yükleme veya boşaltma ile ilgili olmak şartıyla yüke verilen yükleme, miktar ve kalite kontrolü ile gözetim hizmetleri KDV hariç 500 milyon TL.yı aşması halinde KDV'nden istisna olacak, yüklenilen vergi indirim ve iade konusu yapılabilecektir.

Ancak, bu hizmetler liman sahasında da olsa henüz gemiye yüklenme aşamasına gelmemiş konteynerlere verilmesi halinde vergiye tabi olacak, yüklenilen vergi indirim konusu yapılacak, iade edilmeyecektir.

Yine, söz konusu hizmetlerin liman veya hava meydanları dışında ithal edilen mala yönelik verilmesi vergiye tabi olacak, yüklenilen vergi ise indirim konusu yapılacak iade edilmeyecektir.

Öte yandan, bu hizmetler ihraç edilen mala yönelik olarak verilmesi halinde yukarıda açıklanan diğer şartları da taşıması şartıyla hizmet ihracatı kapsamında vergiden istisna olacak, yüklenilen vergi indirim ve iade konusu olacaktır.

Diğer taraftan, söz konusu hizmetlerin serbest bölgelerde verilmesi halinde Kanunun 17/4-ı maddesine göre KDV'den istisna olacak yüklenilen vergi indirim ve iade konusu olmayacak, işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilecektir.”

Bu muktezada bahsi geçen 500.000.000 TL'lik had halen 100 YTL olarak uygulanmaktadır. (2004/8127 sayılı Kararname)

Öte yandan hizmetin hem 13/b maddesine hem de 17/4-ı maddesine girmesi halinde 13/b maddesinin yasaklı hüküm haline geleceği yolundaki yukarıdaki görüşe katılmıyoruz.

Bizim anlayışımıza göre, deniz veya hava taşıtı ile gideceği veya bu taşıtlarla geldiği belli olan mallara yönelik olarak liman sahasında verilen tüm gözetim hizmetlerinin ve nerede olursa olsun bu araçların konteynerlerine yönelik tüm hizmetlerin 13/b maddesi kapsamında istisna edilmesi gerekir.

Deniz veya hava taşıma araçlarının personeline yönelik hizmetlerin bu istisna kapsamına girdiği Maliye İdaresi'nce de kabul edildiğine göre, yukarıdaki 1 no.lu bölümde belirttiğimiz Tebliğde bahsi geçen “*Personel Gözetim*” hizmetlerinin de deniz ve hava taşıma araçlarının personeli açısından bu istisnanın kapsamına girdiği açıktır.

3.2. Gözetim Hizmetinin Serbest Bölge İçinde Verilmesi (Md.17/4-ı):

KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesi ile,

“Serbest bölgelerde verilen hizmetler” KDV'den istisna edilmiştir.

Buna göre gözetim hizmeti serbest bölge sınırları içinde yapılıyorsa bu maddeye göre KDV'den istisnadır. Yukarıdaki 3.1. no.lu bölümde yer alan mukteza bunu teyid etmektedir. (Maliye İdaresi, bilfiil serbest bölge içinde icra edilen hizmetleri, istisna kapsamında

görmekte, serbest bölge faaliyetlerine yönelik olsa dahi serbest bölge dışında yapılan hizmetlerin bu istisna kapsamında olmadığı görüşünü benimsemektedir.)

17/4-ı maddesi tam istisna hükmü olmadığı için bu kapsamda istisna uygulanan hizmet ile ilgili KDV yüklenimleri indirilemez (hizmet maliyetine dahil edilir.) ancak 18 inci madde uyarınca istisnadan vazgeçilerek işlem KDV'li olarak yapılabilir, bu takdirde indirim yasağı ortadan kalkar.

NOT: Her ne kadar KDV Kanunu'nun 17/4-o maddesinde gümrüklü sahalarda ithal veya ihraç edilecek mallara yönelik depolama ve terminal (saha içinde hareket ettirme) hizmetleri KDV'den istisna edilmiş ise de, bu depolama veya aktarmaya yönelik gözetim hizmetlerinin 17/4-o maddesi kapsamında istisna olmasının kabul edilmeyeceği görüşündeyiz.

3.3. Türkiye’de Yapılan Gözetim Hizmetinin Hizmet İhracı Sayılarak KDV’den İstisna Edilmesi (Md. 11/1-a):

Hizmet ihracının şartları 26 no.lu KDV Genel Tebliğinde sıralanmış olup buna göre gözetim hizmeti;

- Hizmet, yurt dışındaki bir müşteri için yapılıyorsa,
- Hizmetin faturası yurt dışındaki müşteri adına düzenleniyorsa,
- Hizmetin bedeli döviz olarak Türkiye'ye getiriliyorsa,
- Hizmetten yurt dışında faydalanılıyorsa (Gözetim hizmetinin ihraç malına yönelik olması halinde bu hizmetten yurt dışında faydalandığı kabul edilmektedir. Bu konuda İstanbul Defterdarlığı'nın 05.11.2003 tarih ve 6225 sayılı muktezası vardır. Yine İstanbul Defterdarlığı'nın 18.1.2000 tarih ve 349 sayılı muktezasında yabancı firmalardan sağlanan hizmetlerin Türkiye dışına ihraç edilecek mallara yönelik olması halinde KDV sorumluluğu gerektirmeyeceği belirtilmiştir. Hizmet, ithal malına veya Türkiye'deki ihraca konu olmayacak bir mala yönelikse hizmetten yurt içinde faydalanılmış sayılmakta işi yaptıran yurt dışında mukim olsa bile hizmet ihracı istisnası uygulanmamaktadır.)

3.4. Gözetim Hizmetinin Diplomatik İstisnaya Konu Olması (Md.15):

KDV Kanunu'nun 15 inci maddesinde diplomatik kişi ve kuruluşlara verilen veya uluslararası anlaşmalara göre KDV'siz olması gereken mal ve hizmetler KDV'den müstesnadır.

Şayet gözetim hizmeti bu madde kapsamına giriyorsa istisna uygulanır. Diplomatik istisnanın kapsamı ve uygulama esasları, 60 ve 103 no.lu KDV Genel Tebliği ile düzenlenmiştir. Bu istisna da tam istisnadır. (Md.32) Yani KDV indirim ve iade hakkı verir.

4. GÖZETİM HİZMETİNİN İTHAL EDİLMESİ:

Bilindiği üzere bir hizmet Türkiye’de yapılmışsa veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmışsa, bu hizmet ticari, mesleki veya zirai faaliyet çerçevesinde yapılmış olmak kaydıyla Türkiye’de KDV’ye tabidir. (Md.6)

Bu tanıma göre KDV’ye tabi olan bir hizmet, yurt dışındaki bir firmadan temin edilmişse, ve hizmetten Türkiye’de faydalanılmışsa o hizmet ithal edilmiş demektir.

Hizmet ithal edenler, bu hizmet KDV istisnası kapsamında değilse, KDV Kanunu'nun 9 uncu maddesi uyarınca 2 no.lu KDV beyannamesi vererek sorumlu sıfatı ile ithal ettikleri hizmet bedeli üzerinden KDV ödemek ve indirim hakları var ise bu KDV yüklenimlerini indirim konusu yapmak durumundadırlar. Başka bir anlatımla fiziken Türkiye’de bulunan bir mal için yurt dışı firmadan gözetim hizmeti almak, bu hizmet yukarıda sıraladığımız istisnalardan birine girmiyorsa, KDV sorumluluğunu gerektirmektedir.

Gözetim konu mal gözetim esnasında yurtdışında ise ve bu mal ithal edilmeyecekse, gözetim hizmetini yaptıran firma Türkiye’de mukim olsa bile hizmetten faydalanılan yer Türkiye olmadığı için hizmet ithali de söz konusu olmayacaktır.

Gözetim hizmeti yurt dışında ifa edilmiş olsa bile bu hizmete konu mal ithal edilmişse ve gözetim bedelini ithalatçı ödemiş veya borçlanmışsa o hizmetin Türkiye’de KDV’ye tabi tutulması gerekir. Bize göre böyle bir durumda KDV’lendirme işlemi sorumluluk yoluyla değil malın ithali esnasında Gümrük İdaresine ödenecek KDV’nin matrahına bu gözetim hizmet bedelinin dahil edilmesi suretiyle yapılmalıdır.(Md.21/c) Bu durumda gözetim hizmeti ithal mal bedeli içinde KDV lenmiş olacak, ayrı bir hizmet ithalinden söz edilemeyecektir.

5. TÜRKİYE’DE MUKİM FİRMALARIN YURT DIŞINDA GÖZETİM HİZMETİ YAPMASI:

Gözetim hizmeti bir Türk firması tarafından fiilen yurt dışına gidilerek orada yapılmışsa bu hizmetin faturası KDV’siz olarak kesilir. (Gözetime konu malın ithal edilecek olması ve/veya gözetim işini yaptıranın Türkiye’de mukim olması bu faturanın KDV’li olmasını gerektirmez. Zira gözetime konu mal ithal edilirse gözetim hizmeti ithal bedeli içinde KDV’lenecektir.)

Burada önemli olan, Türk firmalarının yurt dışında ve yurt dışı müşteri için yaptıkları gözetim hizmetinin

- Yurt dışı işlem niteliği nedeniyle mi KDV’siz olduğu
- Yoksa hizmet ihracı istisnasına girdiği için mi KDV’siz olduğudur.

Bu ayırım KDV indirimi ve iade hakları açısından önemlidir. (KDV kapsamı dışı ise ilgili KDV yüklenimleri indirilemez. Hizmet ihracı ise indirilebilir; indirimle giderilemezse iade alınır.)

Maliye İdaresinin görüşü fiziken yurt dışında yapılan hizmetlerin KDV kapsamı dışında olduğu şeklindedir. Biz ise hizmet ihracı şartlarının sağlandığı, her hizmetin icra edildiği yere bakılmaksızın hizmet ihracı olarak KDV’den istisna edilmesi gerektiği görüşündeyiz.(Bu konuda detaylı bilgi için www.bdodenet.com.tr adresli web sahifemizin makaleler bölümünde metni bulunan ve Mükellefin Dergisi Ocak/2001 sayısında yayınlanan YURT DIŞI HİZMET NEDİR ? HİZMET İHRACI NEDİR ? başlıklı yazımıza bakınız.)

6. ULUSLARARASI GÖZETİM ŞİRKETLERİ TARAFINDAN İFA EDİLEN GÖZETİM HİZMETLERİ % 50 ORANINDA KDV TEVKİFATINA TABİDİR :

Bilindiği üzere 91 no.lu KDV Genel Tebliği’nde bazı kişi ve kuruluşlara verilen bazı hizmetler muhtelif oranlarda KDV tevkifatına tabi tutulmuştur.

93 no.lu KDV Genel Tebliği’nin son paragrafı ile, 91 no.lu Tebliğinin 5/f bölümündeki % 50 oranında KDV tevkifatına tabi Danışmanlık ve Denetim Hizmetlerine

“Uluslararası gözetim şirketleri tarafından ifa edilen gözetim hizmetleri”

dahil edilmiştir.

Görüldüğü gibi bir gözetim hizmetinin KDV kesintisine tabi olabilmesi için, bu hizmetin **uluslararası gözetim şirketi** tarafından verilmesi gerekmektedir. Tevkifat yapacak olanlar ise, 91 no.lu Tebliğ’de sayılan kurum ve kuruluşlardır.

Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı’nın 2006/21 sayılı Uluslararası Gözetim Şirketleri Statüsüne İlişkin Dış Ticarete Standardizasyon Tebliği uyarınca bu Tebliğ’deki şartları sağlayan gözetim şirketlerine “*Uluslararası Gözetim Şirketi*” statüsü verilmektedir. Bu statüyü elde etmiş şirketlerin unvanları ve bu unvanla hizmet verecekleri çalışma alanları www.dtm.gov.tr adresli sitesinde “*Teknik Düzenlemeler*” bölümünde güncel olarak listelenmekte olup, halen bu şirketlerin sayısı 121’dir.

Aslında bu KDV kesintisinin uygulama alanı yok denecek kadar azdır. Çünkü uluslararası gözetim şirketine yaptırılan gözetim hizmeti yurt dışından ithal edilecek bir mala yönelik ise, yukarıda belirtildiği gibi ithal malın gümrükte alınacak KDV matrahına dahil olacak, bu nedenle KDV kesintisi yapılmayacaktır. İhraç mallarına yönelik gözetim hizmetlerini genellikle yurt dışındaki alıcılar yaptırmakta, bu durumda ise hizmet ihracı söz konusu olduğundan yine KDV kesintisi

gündeme gelmemektedir. İthal ve ihraca konu olmayan mallarla ilgili yurtiçi gözetim hizmetlerinde ise KDV tevkifatının sadece uluslar arası gözetim şirketlerine münhasır olması bizce isabetli değildir. Gözetim hizmetlerinin KDV tevkifatı kapsamında çıkarılması isabetli olacaktır.

7. SONUÇ:

Ticari veya mesleki çerçevede yapılan gözetim hizmetleri prensip olarak genel oranda KDV'ye tabidir.

Ancak gözetim hizmeti, kim tarafından, kim için, nerede, hangi amaçla yapıldığına göre muhtelif KDV istisnalarına konu olabilmekte veya KDV'nin konusu dışında kalabilmekte, istisna kapsamına girmiyorsa mükellef sıfatı ile, sorumlu sıfatı ile ve ithal mala ait KDV matrahına girmek suretiyle ödenebilmektedir.

İstisna kapsamına girmeyen ve hizmet ithaline konu olmayan KDV'ye tabi gözetim hizmetlerinin uluslararası gözetim şirketleri tarafından ifa edilmesi halinde 91 ve 93 no.lu KDV Genel Tebliği uyarınca % 50 oranında KDV tevkifatı gerektiği unutulmamalıdır.

Bu karmaşık özellikleri dolayısıyla gözetim hizmetlerinin vergi mevzuatı karşısındaki durumu hakkındaki idari görüşün tatminkar şekilde belirlenmesi ve kamuoyuna duyurulmasına ihtiyaç vardır.