

DENET DUYURU
Vergi

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 08.11.2022
Duyuru No : 2022/108
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ -
KASIM 2022 - Sayı : 359

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

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

**YURT DIŞINDAN ALINAN HİZMETLERİN HANGİLERİNDE
KDV SORUMLULUĞU VARDIR HANGİLERİNDE YOKTUR**

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.

1. GİRİŞ :

Katma değer vergisinin uygulandığı ülkelerde,

- İhraç olunan mal ve hizmetler, ihraç ülkesince KDV den istisna edilir.
- İthal edilen mal ve hizmetler ise ithalin yapıldığı ülke tarafından KDV ye tabi tutulur.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2021 yılında 11,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.728 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 97.292 kişi çalışmaktadır.

Çünkü KDV bir işlem vergisidir. Mal veya hizmet hangi ülkeye vardı ise bu mal veya hizmete ait KDV nin de o ülke maliyesi tarafından alınması gerekir. Uygulamada bu ilkeye, "varış (destination) ilkesi" denilmektedir.

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.

Mal ithalatında ve mal ihracatında KDV uygulaması hizmet ithal ve ihracına nazaran daha kolaydır. Çünkü mallar elle tutulan, gözle görülen ve taşıma suretiyle yer değiştiren nesnelere olduğu için, mal ithalinde ithal ülkesi KDV yi gümrükleme aşamasında alır, malın ihracatında ise ihraç ülkesi, bu mal üzerindeki KDV yükünü (indirim veya iade yoluyla) ortadan kaldırır.

Hizmetlerde ise, hizmetin nerede yapıldığı, ithal veya ihraç edilip edilmediği, hizmetten nerede yararlandığı ve dolayısıyla bu hizmete ait KDV nin hangi ülke tarafından alınması gerektiği konusunda tereddütler olabilmektedir.

Türkiye'ye hizmet ithal edilmesi KDV doğuran bir işlemdir ve bu KDV sorumlu sıfatıyla hizmeti ithal edene ödetilmektedir.

Bu yazımızda yurt dışından alınan hizmetlerin hangi hallerde sorumlu sıfatıyla KDV ödenmesini gerektirdiği, hangi hallerde KDV sorumluluğunun doğmadığı ile ilgili kurallar belirtilmiştir.

Ayrıca konu ile ilgili hükümler, tespit edebildiğimiz özelgeler ve yargı kararları ışığında çok sayıda örnek verilmek suretiyle, KDV sorumluluğu gerektiren ve gerektirmeyen hizmet türleri hakkında bilgi verilmiştir.

2. YABANCI KİŞİ VEYA KURULUŞTAN ALINAN HİZMETLERDEN HANGİLERİNDE KDV SORUMLULUĞU VARDIR HANGİLERİNDE BU SORUMLULUK YOKTUR:

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/C-2.1.2.1. nolu bölümünde yer alan açıklamalar da dikkate alınmak suretiyle konu hakkındaki özet görüşlerimiz aşağıda sunulmuştur:

Türkiye'de mukim gerçek kişiler ve başta Türk şirketleri olmak üzere Türkiye'de kurulmuş tüzel kişiler, Türkiye'de ikametgahı, işyeri veya iş merkezi bulunmayan (YABANCI) KİŞİ VEYA KURULUŞTAN HİZMET ALDIKLARINDA, sorumlu sıfatıyla, **hizmetin tabi olduğu KDV oranı üzerinden KDV HESAPLAYIP 2 NOLU KDV BEYANNAMESİ İLE BEYAN EDEREK ÖDEMEK ZORUNDADIRLAR.** (KDV Kanunu'nun 9 uncu maddesi)

Bu KDV sorumluluğundan söz edilebilmesi için aşağıdaki şartlar mevcut olmalıdır:

- Hizmeti veren, yurt dışında yerleşik kişi (bu kişi T.C. vatandaşı da olabilir) veya yurt dışı kuruluş olmalıdır.
- Hizmeti alan, Türkiye'de yerleşik gerçek kişi veya Türkiye'de kurulmuş tüzel kişi olmalıdır. (Hizmeti alanın KDV mükellefiyetinin bulunup bulunmaması prensip olarak önemli değildir.)
- Hizmet, KDV istisnası kapsamında olmamalıdır.
- Hizmet fiziken Türkiye'de icra edilmeli veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmalıdır.

Hizmeti Türkiye'de yapan veya hizmeti Türkiye'ye ihraç eden yabancıya yerine geçilerek onun adına (sorumlu sıfatı ile) yapılan bu KDV ödemesi, 2 nolu KDV beyannamesi veren (ödeyen) sorumlu açısından KDV yüklenilmesi demektir.

Başka bir anlatımla alıcının yabancıya ve yabancıya da vergi dairesine ödemesi gereken KDV, hizmeti alan tarafından doğrudan doğruya vergi dairesine ödenmek suretiyle yüklenilmektedir. Bu şekilde KDV yüklenmiş olanın KDV mükellefiyeti varsa, söz konusu yüklenim aynen bir alış faturasındaki KDV nin indirildiği gibi (2 no.lu KDV beyannamesine dayanılarak) indirim konusu yapılabilmektedir.¹

Hizmet yabancı kişi veya kuruluştan alınmakla beraber;

- Hizmetten yurt dışında yararlanılmışsa yani hizmet Türkiye’de icra edilmemiş veya Türkiye’ye ithal edilmemişse (TÜRKİYE’DE FAYDALANMA DURUMU YOKSA)
- Veya hizmet KDV’DEN İSTİSNA EDİLMİŞ BİR HİZMET İSE,

KDV SORUMLULUĞU DOĞMAZ.

KDV Kanunu’nun 6 ncı maddesinde 4503 sayılı Kanunla değişiklik yapılarak bu maddedeki “*değerlendirilmesi*” kelimesi, madde metninden çıkarılmıştır.

Bunun anlamı, yurt dışından alınan hizmet bedelinin Türkiye’de gider veya maliyet olarak kaydedilmesinin tek başına 2 nolu KDV beyannamesi verilmesini gerektirmeyeceğidir.

Başka bir ifade ile, yurt dışından alınan hizmetten Türkiye’de yararlanılmamışsa veya hizmet KDV istisnası kapsamında ise, hizmetin bedeli Türkiye’de gider veya maliyet yazılmış ve hizmet bedeli Türkiye’den ödenmiş de olsa KDV sorumluluğu doğmaz.

Güncel haliyle KDV Kanunu’nun 6/b maddesine göre hizmet şeklindeki bir işlemin Türkiye’de gerçekleşmiş veya Türkiye’ye ithal edilmiş sayılması için;

- Hizmetin Türkiye’de yapılması VEYA
- Hizmetten Türkiye’de faydalanılması yeterlidir.

¹ Türkiye’de KDV mükellefiyeti olmayan yabancılar tarafından yapılan ve Türkiye’de KDV’ye tâbi tutulması gereken hizmetlerde, bu KDV’nin hizmeti alan tarafından sorumlu sıfatıyla doğrudan vergi dairesine ödetilmesi, vergi tekniğine uygundur. Ancak, bu KDV’nin indirilmesinin mümkün olduğu hallerde söz konusu işlem bize göre sakıncalıdır. İndirimle giderilebilme halinde Hazineye hiçbir katkısı olmayan, indirimin devrolan KDV’yi arttırdığı durumda ise “*devrolan KDV sorunu*” nu (veya KDV iade tutarını) büyütürük, mükellefe ait paranın haksız ve faizsiz olarak Hazinece kullanılması olayının boyutunu genişleten bu KDV sorumluluğunun, KDV İNDİRİM HAKKI BULUNAN KDV MÜKELLEFLERİ AÇISINDAN kaldırılması çok isabetli olacaktır.

Yabancı bir kişi veya kuruluşun fiilen Türkiye'ye gelerek yahut eleman göndererek Türkiye'de hizmette bulunması (mesela bir sirkin Türkiye'ye gelerek gösteri yapması) halinde bu hizmetin Türkiye'de KDV'ye tabi tutulması doğaldır. Yine KDV'nin varış ülkesinde alınması prensibi uyarınca hizmet yurt dışında icra edilse dahi o hizmetten Türkiye'de istifade edilmişse başka bir anlatımla hizmet ithali söz konusu ise (mesela yurt dışında çizilmiş bir inşaat projesinin Türkiye'de yapılan bir bina için tatbik edilmesi halinde), yine KDV'nin Türkiye'de alınması gerekir.

Başka bir örnek olarak bir şirketin iş için yurt dışına seyahate giden personelinin veya yöneticisinin otelde konaklaması, otel faturasının Türkiye'de gider kaydedilmesi, hizmetin icra edildiği ve faydalanmanın fiziken gerçekleştiği yer yurt dışı olduğundan (bu hizmet ithal edilmediği için) 2 nolu Beyanname verilerek KDV sorumluluğunun yerine getirilmesini gerektirmez.

Yurt dışında eğitim veya sağlık hizmeti alınması, yurt dışı fuara katılma kapsamındaki hizmetler, yurt dışındaki şantiye veya şube ile ilgili olarak alınan hizmetler, hizmetten yurt dışında yararlanılması (hizmetin ithal edilmiş olmaması) nedeniyle KDV sorumluluğuna tabi değildir.

HİZMETİ YAPANIN MUKİMİ OLDUĞU ÜLKE İLE TÜRKİYE ARASINDA VERGİ ANLAŞMASI BULUNMASI, vergi anlaşmalarının KDV'yi kapsamaması sebebiyle, **KDV SORUMLULUĞUNU ETKİLEMEZ.**

3. YURT DIŞINDAN SAĞLANAN, KDV SORUMLULUĞU DOĞURAN VE DOĞURMAYAN HİZMET ÖRNEKLERİ:

Yazımız ile ilgili kanun hükümlerine, idari görüşlere, yargı kararlarına ve şahsi yorumumuza göre, KDV sorumluluğu doğuran ve doğurmayan başlıca hizmet türü örnekleri aşağıdadır:

3.1. Yurt Dışından Hukuk Hizmeti Alınması:

Yurt dışından alınan hukuk hizmetinden Türkiye'de faydalanılması halinde KDV sorumluluğu doğar.

Örnek olarak Türkiye'de açılmış bir dava için yurt dışında mukim hukukçunun Türkiye'ye gelerek duruşmaya katılması veya bu dava ile ilgili olarak hazırladığı belgeleri Türkiye'ye göndermesi, Türkiye'de faydalanma olduğunu gösterir ve söz konusu hukuk hizmeti KDV sorumluluğunu gerektirir.

Buna mukabil hukuk hizmeti yurt dışında sunulmuş ve bu hizmetten yurt dışında yararlanılmışsa, hizmet ithali yok demektir ve KDV sorumluluğu doğmaz.

Nitekim bir Danıştay Kararında², Polonya’da şirket kurulması ile ilgili olarak Polonya’da mukim hukukçudan alınan hizmet ile ilgili 2 nolu KDV Beyannamesi verilmediği gerekçesi ile yapılan cezalı tarhiyat hakkında vergi mahkemesinin, bu hizmetten yurt dışında yararlanıldığı (şirket kurma kararının Türkiye’de verilmesinin hizmetin Türkiye’de alındığı anlamına gelmediği) gerekçesi ile mükellef lehine verdiği karar onanmıştır.

KDV bir işlem vergisidir. İşlemden faydalanma kavramı işlemin fiziki durumu ile ilgilidir. Polonya’da şirket kurma kararının Türkiye’de alınmış olması yanında, Polonya’da kurulacak şirketin kazanacağı paraların kar payı olarak Türkiye’ye getirilecek olması KDV sorumluluğu olup olmayacağı açısından önem taşımamaktadır. Hukuk hizmetinin Polonya’da sunulması ve bu hizmetin Polonya’da yapılacak bir eylem ile ilgili olması hizmetten fiziki olarak yurt dışında faydalanıldığını göstermektedir. Bu nedenle bahsettiğimiz Danıştay Kararı isabetlidir.

3.2. Yurt Dışından Finansman Hizmeti Alınması:

Bilindiği üzere, yurt dışından sağlanan krediler için ödenen faizlerin ve bu krediler nedeniyle krediyi kullanan firmalar aleyhine doğan kur farklarının, KDV Kanunu’nun 9 uncu maddesi uyarınca ve sorumlu sıfatıyla (2 nolu KDV beyannamesi ile) KDV ödenip indirilmesini gerektirip gerektirmediği konusu uzun süre tartışılmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliği’nin II/F 2.4.5.1. bölümünde yapılan ;

“..... Türkiye’de banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutulmamış olan yurt dışı kredi işlemlerinin, mahiyet itibariyle banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi yurt içi bankacılık hizmetlerinden farksız olduğu açıktır. Dolayısıyla yurt dışı kredi işlemlerinde de KANUN’UN (17/4-e) MADDESİ UYARINCA KDV HESAPLANMAZ.”

şeklindeki açıklama ile, bahsi geçen faizlerin KDV den müstesna olduğu, dolayısıyla KDV sorumluluğu getirmediği belirlenmiştir.

Tebliğdeki ifadeye göre, KDV SORUMLULUĞUNUN DOĞMAMASI İÇİN KREDİYİ VEREN FİRMANIN BANKA VEYA FİNANS KURULUŞU OLMASI GEREKMEKTEDİR.

Dolayısıyla, alelade bir yabancı firmadan sağlanan borçlar veya cari hesap şeklindeki borçlanmalar nedeniyle yapılan faiz tahakkuklarında KDV sorumluluğu bulunduğu manası çıkmaktadır.

² Danıştay 9. Dairesinin 28.03.2019 tarih ve E.2015/4104, K.2019/1288 sayılı Kararı.
DENET DUYURU
Sayı : 2022/108

3.3. Yurt Dışından Sağlanan Finansmanın Faizsiz Olması Durumunda KDV Kanunu'nun 27 inci Maddesine Göre Emsal Faiz Üzerinden KDV Sorumluluğu Doğup Doğmayacağı:

Yabancı sermayeli bazı Türk şirketlerinin yurt dışındaki ortakları Türkiye'deki iştiraklerine para kullandırmaktadırlar.

Bu borçlar için faiz ödenmekte ise, bu faizlerin stopaja ve KDV tevkifatına tabi olduğu, ayrıca kurumlar vergisi açısından örtülü kazanç ve örtülü sermaye durumlarının göz önünde tutulması gerektiği açıktır.

Borç parayı veren yurt dışındaki bazı ortaklar Türkiye'deki şirketin hisselerinin kendilerine ait olduğunu düşünerek kullandıkları bu paralar için faiz almayabilmektedirler.

Bir özelgede³ yurt dışındaki firmanın Türkiye'deki iştirakine faizsiz para kullandırması halinde emsal faiz üzerinden KDV sorumluluğu uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Bu özelgeye katılmıyoruz.

Zaten söz konusu özelge meslek mensupları tarafından da doğru bulunmamıştır.⁴

Bahsi geçen Maliye İdaresi görüşünün, 2 adet davada Vergi Mahkemesi tarafından da benimsenmediği görülmektedir.⁵

3.4. Serbest Bölge Firmalarının Yurt Dışından Hizmet Alması:

KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesi uyarınca,

“Serbest bölgelerde verilen hizmetler”

KDV'den müstesnadır.

³ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 07.04.2012 tarih ve 465 sayılı Özelgede

⁴ Örnek olarak Sayın Zeki GÜNDÜZ'ün 06.06.2012 tarihli Dünya Gazetesinde yayınlanan *“Ortaktan Alınan Kredinin Olmayan Faizinin Gerçek KDV'si”* başlıklı yazısı, Sayın Erhan BAYAR ve Mahmut TAŞCIOĞLU'nun Lebib Yalkın Dergisinin Nisan 2015 sayısındaki yazıları ve Eski Hesap Uzmanı Görkem PEHLİVAN'ın Vergi Dünyası Dergisinin Nisan 2014 sayısındaki yazısı gösterilebilir.

⁵ Sayın Avukat Yusuf Gökhan PENEZOĞLU'nun Yaklaşım Dergisinin Ağustos 2014 sayısında yayınlanan *“Emsal Faiz Üzerinden KDV Tarhiyatına Yargı “DUR” Dedi”* başlıklı yazısı.

Serbest bölge firmaları tarafından yurt dışından sağlanan ve serbest bölgede yararlanılan hizmetler, bu maddeye göre KDV'den istisna edildiği için söz konusu hizmetler KDV sorumluluğu gerektirmemektedir.

Nitekim bir Danıştay Kararında ⁶, yurt dışında mukim ortağından finansman hizmeti sağlayan bir serbest bölge firmasının ihtirazi kayıt ile verdiği 2 nolu KDV beyannamesi üzerine yapılan tarhiyatı, KDV Kanunu 17/4-ı maddesini gerekçe göstererek kaldıran vergi mahkemesi kararı onanmıştır.

3.5. Yurt Dışında Yaptırılan Sigortalar:

7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu'nun 29 uncu maddesine göre, Türkiye'de yerleşik gerçek ve tüzel kişilerin Türkiye'deki sigortalarını Türkiye'de kurulmuş veya faaliyet izni almış sigorta şirketlerine yaptırmaları mecburidir. Ancak aynı maddede sıralanan sigorta türlerinin yurt dışındaki sigorta şirketlerine yaptırılması mümkündür.

Yurt dışında yaptırılan sigortalar için ödenen primler KDV Kanunu'nun 1, 6 ve 9 uncu maddeleri uyarınca KDV sorumluluğu kapsamına girmekle beraber, dış krediler için yapılan yorumun bu primler açısından da geçerli kabul edildiği ve 17/4-e maddesindeki istisna uyarınca KDV sorumluluğu aranmadığı görülmektedir.

3.6. Yurt Dışında Bordrolanan Personelin Türkiye'de Çalışması ve Bu Çalışmaya İlişkin Faturanın Yurt Dışından Gelmesi :

Bir yabancı firmanın kendi kadrosunda bulunan personelini Türk firmalarına tahsis ettiği, söz konusu personeli yurt dışında bordrolamaya devam ettiği ve bu tahsis (iş gücü hizmeti) için Türk firmasına fatura kestiği, personelin Türk firmasının emir ve komutası altında çalıştığı görülmektedir.

Tanımladığımız bu hizmet hakkında çelişkili özelgelere rastlanılmaktadır.

Bazı özelgelerde bu durumdaki personelin Türkiye'de bordroya alınması, bordroda yurt dışından gelen faturadaki kadar net ücret gösterilmesi, ücret stopajı yapılması, ödemenin ücret niteliği taşıması ve ücretlerin KDV'nin konusuna girmemesi nedeniyle, KDV sorumluluğu yerine getirilmemesi istenmektedir. ⁷

⁶ Danıştay 9. Dairesinin 04.04.2019 tarih ve E.2015/2684, K.2019/1419 sayılı Kararı.

⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 05.09.2011 tarih ve 1468 sayılı Özelge.

Bazı özelgelere ise, aynı durumdaki faturanın serbest meslek hizmetlerinin tabi olduğu oranda stopaja konu edilmesi ve KDV sorumluluğunun yerine getirilmesi öngörülmektedir.⁸

Bizim anlayışımıza göre, KDV sorumluluğunun yerine getirilmesi uygun olacaktır. Çünkü iç mevzuatımıza göre bir Türk firması bordrosundaki personeli başka bir firmaya tahsis etmesi ve personelin Türkiye'deki firmanın emir ve komutasında çalışması konulu bir fatura düzenlediğinde bu fatura iş gücü temin hizmeti faturası olarak değerlendirilmekte ve KDV'ye tabi tutulmaktadır. (Hesaplanan KDV'nin 9/10'u kadar KDV tevkifatı uygulanmaktadır)

Yurt dışından bu şekilde temin edilen personel çalışmasını Türk firması için yurtdışında yapıyorsa, bu personeli istihdam eden yabancı firmanın gönderdiği fatura KDV sorumluluğu gerektirmeyecektir. Çünkü bu faturaya konu hizmet yurt dışında verildiği için hizmet ithali söz konusu olmayacaktır.

Yabancı firma belli bir serbest meslek hizmeti üstlenmiş ve bu hizmeti Türkiye'ye personelini göndererek kendi emir ve komutasında çalıştırmak suretiyle icra etmişse, serbest meslek stopajı yapılacağı ve KDV sorumluluğu doğacağı açıktır.

3.7. Yurt Dışından Elektronik Ortamda Hizmet Alınması :

Yurt dışı firmalardan elektronik ortamda alınan hizmetlerden Türkiye'de faydalanılması halinde bu hizmet bedelleri üzerinden KDV sorumluluğu doğmaktadır.

Nitekim bir özelgede⁹ ;

Bir üniversitenin akademik personeli ve öğrencileri tarafından kullanılmak üzere yurt dışından alınan elektronik veri tabanı hizmetinin hizmet ithali niteliği taşıdığı ve üniversitenin sorumlu sıfatıyla 2 nolu KDV beyannamesi vererek KDV tevkifatı yapması gerektiği belirtilmiştir.

KDV Kanunu'nun 9 uncu maddesine 7061 sayılı Kanunla 2018 yılı başından geçerli olmak üzere bir hüküm konularak, YURT DIŞINDAN ELEKTRONİK ORTAMDA HİZMET ALANIN KDV MÜKELLEFİYETİ YOKSA, BU HİZMETE AİT KDV'nin ELEKTRONİK ORTAMDA HİZMET SUNAN YABANCI KURULUŞ TARAFINDAN BEYAN EDİLİP ÖDENMESİ ESASI GETİRİLMİŞTİR. Maliye İdaresi bu konudaki yetkisini kullanarak KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/C.2.1.2 nolu bölümünde bu istisnai hükme ilişkin usulleri belirlemiştir.

⁸ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 20.05.2013 tarih ve 64597866-125(30-2013)-72 sayılı Özelge

⁹ Kırıkkale Defterdarlığı tarafından verilen 26.03.2013 tarih ve 3 sayılı Özelge.

3.8. Yurt Dışından Yazılım Temin Edilmesi :

Yurt dışından yazılım temin edilmesi karşılığında hizmet bedeli olarak yapılan ödemeler, bu yazılımların Türkiye’de kullanılacak veya pazarlanacak olması durumunda hizmet ithal bedeli sayılır ve KDV sorumluluğu gerektirir.

Ancak bu programların taşıyıcı ortamları üzerinde gümrük beyannamesi ile ithal edilmesi durumunda, Gümrük İdaresi taşıyıcı ortam (kaset-cd vs.) ile ilgili materyal değerine, program değerini eklemek suretiyle bulunduğu gümrük kıymeti üzerinden KDV tahsil ettiği için böyle bir durumda ayrıca KDV sorumluluğu yerine getirilmesi gerekli değildir.¹⁰

3.9. Türkiye’deki Mal ve Hizmetlerin Yurt Dışındaki Müşterilere Pazarlanmasını Sağlayan Yabancı Firmalara Yapılan Ödemeler :

Yabancı firmalardan sağlanan hizmet Türkiye’de bulunan veya Türkiye’de sunulan mal veya hizmetlerin pazarlanmasına yönelik olduğunda, pazarlamaya konu malın veya hizmetin Türkiye’de oluşu bu hizmetlerden Türkiye’de faydalandığı şeklinde yorumlanmakta ve KDV sorumluluğu aranmaktadır.

Nitekim bir özelgede,¹¹

Türkiye’de inşa ettiği konutların yurt dışındaki alıcılara satışı ile ilgili olarak aracılık hizmeti veren (pazarlanmasını sağlayan) yurt dışı firmalara yapılan ödemelerin, aracılık hizmetinden Türkiye’de faydalanan olması nedeniyle KDV sorumluluğuna tabi olduğu belirtilmiştir.

Türkiye’deki otellere veya diğer turizm faaliyetlerine müşteri kazandırılması gerekçesiyle yurtdışında mukim firmalara yapılan komisyon ödemeleri de sorumlu sıfatıyla (2 no.lu KDV beyanname verilerek) KDV ödenmesini gerektirmektedir. Sorumlu sıfatıyla ödenecek KDV %18 oran ile hesaplanmalıdır. Çünkü söz konusu komisyonlarda %8 oran uygulanabilmesi için komisyon ücretini alanın 1618 Sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığı’ndan işletme belgesi almış seyahat acentesi niteliğine sahip olması şarttır. (2007/13033 sayılı Kararname Ekindeki II sayılı listenin 25 nolu pozisyonu)

10 Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 21.01.2009 tarih ve 5321 sayılı özelgesinde, üzerinde dizi film yüklü kasetlerin gümrüklenmesi esnasında kaset bedeline, bu kasetin içindeki gösterim hakkı bedelinin eklenmesi suretiyle bulunan gümrük kıymeti üzerinden KDV hesaplanıp Gümrük İdaresi’nde tahsil edilmesi gerektiği için ayrıca 2 nolu KDV beyannamesi verilmesine gerek bulunmadığı belirtilmiştir.

¹¹ Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 14.07.2014 tarih ve KDV- 3-65 nolu Özelge.

Turizm faaliyetlerinde KDV uygulamaları ile ilgili detaylı açıklamalarımız başka bir yazımızda ¹² yer almaktadır.

3.10. Türkiye'ye İthal Edilen Mallara Yönelik Olarak Yurt Dışı Firmalardan Alınan Komisyon Hizmetleri ile, Kalite Kontrol Barkodlama, Elleçleme Hizmetleri :

60 nolu KDV Sirkülerinin 1.1.2. nolu bölümünde “..... Türkiye'deki bir firmanın yurt dışından ithal edeceği mallara ilişkin olarak yurt dışındaki firmadan yurt dışında aldığı kalite kontrol, barkodlama, elleçleme vb. hizmetlerinden Türkiye'de faydalanıldığından, bu hizmetler genel esaslar çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır.”

denilmiştir.

Bu hizmetler Türkiye'ye ithal edilecek mallarla ilgili olduğunda, söz konusu hizmet bedelleri gümrük beyannamesinde ithal malının gümrük kıymetine dahil edilmek suretiyle ithalat aşamasında KDV'ye tabi tutulacağı için, ayrıca KDV sorumluluğu gerektirmemektedir.

Hizmetin ilgili olduğu mal Türkiye'ye ithal edilmeyecekse KDV sorumluluğu oluşmamaktadır.

3.11. İhraç Edilecek Mal ve Hizmetlere Yurt Dışında Müşteri Bulunması ve Benzeri Hizmetlerin Yabancı Firmalardan Alınması :

Maliye İdaresi öteden beri, ithal veya ihraç olunan mal ve hizmetlerin varış noktasına bakmak suretiyle, bu mal ve hizmetlere ilişkin müşteri bulma ve sair hizmetlere ait faydalanma yerini tespit etmektedir.

Bu nedenle yurt dışı firmalardan alınan hizmet yurt dışına ihraç edilecek mal veya hizmet ile bağlantılı ise, bu hizmetten yurt dışında yararlandığı kabul edilmekte, KDV sorumluluğu aranmamaktadır. ¹³

Yakın tarihte verilen bir özalgede şöyle denilmiştir ¹⁴,

“.....şirketiniz tarafından yurt dışına yapılan kart satışlarıyla ilgili olarak yurt dışında mukim firmalardan alınan müşteri bulma hizmetinden yurt dışında faydalanıldığından, bu hizmet KDV'nin konusuna girmemektedir.”

¹² Lebib Yalkın Dergisinin Şubat 2018 sayısında yayımlanan “İNCOMİNG, OUTGOİNG VE İÇ TURİZM HİZMETLERİ VEREN SEYAHAT ACENTELERİNİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU” başlıklı yazımız. (www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/mehmetmac/2018)

¹³ 266 no.lu Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararı

¹⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 17.06.2022 tarih ve 687706 sayılı özalgede (bu özalgenin metni Yaklaşım Dergisi'nin Ağustos 2022 sayısında bulunmaktadır)

3.12. Yurt Dışı Firmalardan Alınan İnşaat ve Onarma Hizmetleri :

Yabancı firmaya yaptırılan inşaat veya onarma işinin icra edildiği yer Türkiye dışında ise, yabancı firmanın bu hizmetinden Türkiye’de faydalanılmadığı için KDV sorumluluğu doğmaz.

İnşaat veya onarma işi Türkiye’de icra ediliyorsa ve işi yapan firma, işin niteliğine, işin süresinin uzunluğuna, iç mevzuatımıza ve varsa vergi anlaşması hükümlerine göre Türkiye’de şube kurarak vergi mükellefi olmuşsa, işin bedeli istihaklara bağlı olarak Türk Mevzuatına göre KDV’li faturaya bağlanacağından KDV sorumluluğu oluşmaz.

Ancak işi Türkiye’de yapan yabancı firma KDV’li Türk faturası vermiyorsa, (*Türkiye’de vergi mükellefi olmamışsa*), hizmetlerin istihkaka veya faturaya bağlanmasına paralel olarak KDV sorumluluğunun yerine getirilmesi gerekir.

3.13. Yurt Dışından Tahlil, Görüntüleme ve Test Hizmetleri Alınması:

Tahlil, görüntüleme veya test işlemleri yabancı firmanın gönderdiği veya yönlendirdiği elemanlar tarafından Türkiye’de icra edilirse, yurt dışından gelen hizmet faturası KDV sorumluluğuna konu olacaktır. Keza bu hizmetler fiziken yurt dışında icra edilmiş olsa bile sonuçlarının Türkiye’ye bildirilmesi ve bu bilgilerden Türkiye’de yararlanılması halinde de KDV sorumluluğu doğacaktır. Ancak bu hizmetlerin yurt dışında icra edilmesi ve işi yaptıranın yurt dışındaki faaliyetleri ile ilgili olması durumunda, hizmet Türkiye’ye ithal edilmemiş olacağından KDV sorumluluğu doğmayacaktır. ¹⁵

3.14. Yurt Dışından Uluslararası Piyasalar Hakkında Bilgilendirme Hizmeti Alınması:

Bilgilerin toplanması ve işlenmesi faaliyeti yurt dışında yapılıyor olsa da, oluşan bilgiler Türkiye’ye gönderildiği ve bu bilgilerden Türkiye’de faydalandığı durumda KDV sorumluluğu doğar. Ancak alınan bilgilerin Türkiye ile ilgili olmaması ve hizmeti alanın yurt dışı operasyonları için gerekli bilgiler olması durumlarında bizim anlayışımıza göre hizmetin hem icra edildiği hem de faydalandığı yerin yurt dışı olması dolayısıyla KDV sorumluluğu doğmayacaktır.

¹⁵ Yaklaşım Dergisinin Kasım 2009 sayısında yayımlanan “*Tıbbi Görüntüleme ve Tahlil Hizmetlerinin Ticari Faaliyet Sayılması ve Bunun Sonuçları*” başlıklı yazımız. (www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/mehmetmac/2009)

3.15. Roaming Hizmetleri:

Bir Türk GSM firmasının Türkiye'deki müşterisinin yurt dışındaki birini cep telefonu ile aramasında bu çağrının yurt dışındaki muhataba ulaşabilmesi için, ilgili ülkedeki GSM kuruluşunun devreye girmesi gerekmekte olup bu kuruluş, söz konusu hizmetin bedelini Türk GSM firmasına fatura etmektedir. Bu hizmet sayesinde Türk GSM firması Türkiye'deki müşterisinin görüşme yapabildiğini sağlamak ve Türkiye'deki abonesine fatura kesme imkanı bulmaktadır.

Roaming hizmeti adı verilen bu hizmet, KDV Kanunu'nun 17/4 -ç maddesi uyarınca KDV'den istisna olduğu için KDV sorumluluğu gerektirmemektedir. ¹⁶

3.16. Yurt Dışında Bilgisayar Alınması ve Bu Bilgisayarın Yurt Dışında Kurularak İşletmeye Hazır Hale Getirilmesi Hizmeti :

Bilgisayarın ithal edilmemesi ve kurulumunun yurt dışında yapılması nedeniyle, fiziki anlamda icra ve faydalanma yurt dışında gerçekleştiği için bizim anlayışımıza göre KDV sorumluluğu doğmayacaktır. Kurulan bilgisayarın çalışmasından Türkiye'de faydalanılacak olmasının, satın almaya aracılık ve kurulum ile ilgili olarak KDV sorumluluğu doğmasına dayanak teşkil etmeyeceği görüşündeyiz.

Ancak bir özelgede ¹⁷ bu hizmetlerden Türkiye'de faydalandığı gerekçe olarak gösterilmek suretiyle KDV sorumluluğuna tabi olduğu belirtilmiştir.

Bu özelgeye katılmıyoruz. Çünkü yabancı firmanın verdiği hizmet fiziken yurt dışında icra edilmiş ve sonlanmış. Yurt dışında kurulan bilgisayarın Türkiye'deki işler için kullanılıyor olması, bahsi geçen satın alma, aracılık ve kurulum hizmetlerinin ithal edildiği anlamına gelmez.

3.17. Üzerinde Değişiklik Yapılmaksızın ve Çoğaltılmaksızın Kullanılmak Üzere Yurt Dışından Hazır (Paket) Bilgisayar Programı Satın Alınması:

Yazılım ithalatında prensip olarak KDV sorumluluğu aranmaktadır.

Ancak bu yazılımların taşıyıcı ortamları üzerinde gümrük beyannamesi ile ithal edilmesi durumunda, Gümrük İdaresi taşıyıcı ortam (kaset-cd vs.) ile ilgili materyal değerine, program değerini eklemek suretiyle bulduğu ithal kıymeti üzerinden KDV tahsil ettiği için böyle bir durumda ayrıca KDV sorumluluğu yerine getirilmesi gerekli değildir. ¹⁸

¹⁶ KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/F-4.25. nolu bölümü.

¹⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 29.11.2012 tarih ve VUK-315-239 sayılı özelgesi.

¹⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 21.01.2009 tarih ve 5321 sayılı özelgesinde, üzerinde dizi film yüklü kasetlerin gümrüklenmesi esnasında kaset bedeline, bu kasetin içindeki gösterim hakkı DENET DUYURU Sayı : 2022/108

3.18. Google ve Benzeri Firmalara İnternette Reklam Bulundurma veya Öncelik Gibi Şekillerle Yapılan Reklam Hizmetleri:

Bir özelgede ¹⁹ internet üzerinden sağlanan reklam hizmetinin Türkiye’de KDV’ye tabi tutulması gereken (*ithal edilen*) bir hizmet olduğu, dolayısıyla KDV sorumluluğu gerektirdiği görüşüne yer verilmiştir.

Bu reklam hizmetinden yurt içinde satılacak mal ve hizmetler ile ilgili olarak faydalanılması söz konusu ise, bahsi geçen özelge doğrudur. Ancak reklama konu mal yurt dışında ise ve orada pazarlanmaktaysa, reklam hizmetinden Türkiye’de faydalanılmış olmayacağından KDV sorumluluğu doğmaması gerektiği görüşündeyiz.

3.19. Yurtdışı Firmadan Alınan Aracılık Hizmetinin Transit Mal İle İlgili Olması :

Yurtdışındaki satıcıdan alınan malın ithal edilmeksizin yurtdışındaki alıcıya satılması transit ticaret olarak isimlendirilmektedir.

Transit ticarete konu malların gerek alınışı gerekse satılışı ile ilgili olarak yurtdışından sağlanan aracılık ve sair hizmetler, ithal edilmiş hizmet olmadığı için KDV sorumluluğu gerektirmemektedir. ²⁰

3.20. Kağıt Ortamında Yurt Dışından Gazete, Dergi, Kitap Gibi Yayınlar Alınması:

Abone olunan veya satın alınan yayının kağıt ortamında olması mal satın alınıp ithal edildiği (hizmet alınmadığı) anlamına gelmektedir. Bu nedenle kağıt ortamındaki alımlar KDV sorumluluğu doğuramaz. Bu alımlara ilişkin KDV, yayının Türkiye’ye ithali esnasında gümrük idaresi tarafından tahsil edilir. Gümrük mevzuatına göre KDV’nin aranmadığı bir ithalat söz konusu ise bu ithalat KDV’siz olarak sonuçlanır.

3.21. Yurt Dışından Alınan Uydu Hizmetleri :

Uydu hizmeti uydunun Türkiye dışında olması nedeniyle Türkiye dışında cereyan eden bir hizmettir. Bu yönüyle KDV sorumluluğu gerektirmediği ileri sürülebilir.

bedelinin eklenmesi suretiyle bulunan gümrük kıymeti üzerinden KDV hesaplanıp Gümrük İdaresi’nde tahsil edilmesi gerektiği için ayrıca 2 nolu KDV beyannamesi verilmesine gerek bulunmadığı belirtilmiştir.

¹⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 23.02.2012 tarih ve 725 sayılı özelgesi.

²⁰ Vergi Dünyası Dergisi’nin Eylül 2021 sayısında yayımlanan “TRANSİT TİCARETE KONU MALLAR VE YURTDIŞI HİZMETLER İLE İLGİLİ KOMİSYONLARIN VERGİSEL DURUMU” başlıklı yazımızda konu hakkında detaylı bilgi mevcuttur.

(www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makalelerimiz/mehmetmac/2021)

DENET DUYURU

Sayı : 2022/108

Ancak böyle bir görüşün Maliye İdaresi'nce ve vergi yargısı tarafından kabul edilmeyeceği açıktır. Çünkü uydu hizmetinden faydalananın Türkiye'de olmasına ilaveten uydu yoluyla sinyallerin Türkiye'ye inmesi veya Türkiye'de algılanabilir hale gelmesi nedeniyle Türkiye'ye ithal edilen bir hizmet olduğu ve KDV sorumluluğu gerektirdiği yaklaşımı ile karşılaşılabılır.

Nitekim bir özelgede şöyle denilmiştir; ²¹

“Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Şirketinizce uydu üzerinden gerçekleştirilen yayınlar için sırasıyla Fransa ve Monako mukimi ... ve ... firmalarına ait uydular aracılığıyla belli frekanslarda yayınların iletilmesi için alınan transponder hizmeti karşılığı yapacağınız ödemeler KDV ye tabi olup, bu tutarlar üzerinden hesaplanan KDV nin Şirketiniz tarafından sorumlu sıfatıyla (2 no.lu KDV beyannamesi ile) beyan edilerek ödenmesi ve ödenen bu tutarların aynı döneme ilişkin 1 no.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.”

3.22. Yurt Dışından WEB Tasarım Hizmeti Alınması :

Web tasarımı sonucunda dünyanın her yerinde kullanılabilen bir web sayfası meydana gelmektedir. Bu yönüyle web tasarım hizmetinin Türkiye'ye ithal edilmiş bir hizmet olmadığı düşünülmesi akla gelebilir.

Ancak Maliye İdaresi'nin bu görüşü benimsemeyeceği, web sahifesi sahibinin Türkiye'de olmasına dayanarak bu hizmetin ithal edildiği ve KDV sorumluluğu gerektirdiği yaklaşımıyla hareket edeceğine kuşumuz yoktur.

Nitekim bir özelgede; ²²

“Buna göre, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti mukimi bir firmadan web hosting-internet sitesi tasarım vb. adlar altında hizmet ithali kapsamında aldığınız hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin Derneğinizce sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesiyle beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.”

denilmiştir.

Bizim görüşümüz de, KDV sorumluluğu gerektiği yönündedir. AB ülkelerinde fiziki hizmetlerde (*mesela bir sahne gösterisinde*) fiziki hizmetin icra edildiği yer faydalanma yeri olarak kabul edilmekte, hizmetten faydalanma yerinin fiziki olarak açıkça belirlenemediği hallerde hizmeti satın alanın bulunduğu yer hizmetten faydalanma yeri olarak kabul edilmektedir.

Ancak web tasarım hizmetini alan bu hizmetten Türkiye'de yararlanmadığını kanıtlayabilirse KDV sorumluluğu aranmaz.

²¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 30.06.2015 tarih ve 64898 sayılı özelge.

²² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 07.08.2015 tarih ve 73212 sayılı özelge.
DENET DUYURU
Sayı : 2022/108

3.23. Yurt Dışı Firmalara Yaptırılan Tamir, Bakım ve Montaj Hizmetleri:

Yurt dışı firmalardan alınan tamir, bakım veya montaj hizmetleri, yabancı firmanın Türkiye'ye elemanlarını göndermek suretiyle verildiğinde, bunun bir hizmet ithali işlemi olduğu, dolayısıyla söz konusu hizmetin KDV sorumluluğu gerektirdiği açıktır.

Ancak tamir veya bakımı yapılacak makine veya cihazın yurt dışına geçici olarak gönderilmesi, tamir yahut bakım görmüş haliyle tekrar Türkiye'ye getirilmesi halinde malın gerek gidişi gerekse geri dönüşü açısından gümrük idaresi devreye girmekte ve söz konusu hizmet gümrük mevzuatı kapsamında KDV'ye tabi tutulmakta, başka bir anlatımla bu hizmetin KDV'si sorumluluk yoluyla değil gümrükleme yoluyla alınmaktadır. Bir yazımızda²³ bu konu ile ilgili geniş açıklama yapılmıştır.

3.24. Yurt Dışı Firmalar Tarafından Yapılan Gözetim ve Nezaret Hizmetleri:

Yabancı kurum gözetim veya nezaret hizmetlerini Türkiye'de ifa etmişse, yabancı firmanın hizmetinden Türkiye'de faydalanılmış olduğu (*hizmet ithali bulunduğu*) için KDV sorumluluğu doğar.

Gözetim veya nezaret hizmetine konu malın yurt dışında bulunması durumunda, hizmete konu mal ithal edilirken bu hizmetin bedeli ithal malının gümrük kıymetine ilave edilmek suretiyle KDV'si gümrük idaresi tarafından tahsil edildiği için ayrıca KDV sorumluluğu gerektirmemektedir.

Yurtdışında gözetim veya nezaret hizmetine konu mal ithal edilmediğinde, bu hizmet KDV'nin konusu dışında kaldığı için KDV sorumluluğu gerektirmez. Konu ile ilgili bir yazımızda²⁴ gözetim ve nezaret hizmetlerinin KDV karşısındaki durumu ele alınmıştır.

3.25. Yurt Dışı Firmalardan Alınan Taşıma Hizmetleri ve Bu Taşımalara İlişkin Demurajlar:

Yabancı firmalardan sağlanan yük ve insan taşıma hizmetlerinde taşımanın başlama ve bitiş noktalarının Türkiye dışında bulunması halinde, taşıma hizmetinden yurt dışında yararlanmış olduğu için KDV sorumluluğu doğmayacağı kuşkusuzdur.

²³ Yaklaşım Dergisinin Ocak 2019 sayısında yayımlanan "YURT DIŞINA VEYA SERBEST BÖLGEYE GÖNDERİLEN MALLARIN TAMİR - BAKIM İŞLEMİ GÖRDÜKTEN SONRA GERİ GETİRİLMESİNDE VERGİLEME" başlıklı yazımız. (www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/mehmetmac/2019)

²⁴ VERGİ Sorunları Dergisinin Kasım 2007 sayısında yayımlanan "GÖZETİM veya NEZARET HİZMETLERİNİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU" başlıklı yazımız. (www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/mehmetmac/2007)

KDV Kanunu'nun 14 üncü maddesine göre ;

- Türkiye'de başlayıp yurt dışında biten,
- Yurt dışında başlayıp Türkiye'de biten,
- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek yine yabancı bir ülkede biten

taşıma hizmetleri KDV'den müstesnadır.

Dolayısıyla yurt dışı firmalardan sağlanan Türkiye çıkışlı, Türkiye varışlı veya Türkiye'den geçişli taşıma hizmetleri, söz konusu istisna nedeniyle KDV sorumluluğu gerektirmemektedir.

Taşıma konusunda KDV sorumluluğundan söz edilebilmesi için yabancı firmanın Türkiye içinde başlayıp yine Türkiye içinde sona eren bir taşıma yapmış olması gerekir. Böyle bir taşımaya rastlanması ihtimali yok denecek kadar azdır. Çünkü bir yabancı firmanın Türkiye içinde başlayıp biten taşıma yapabilmesi için Türkiye'de şirket veya şube kurarak taşıma faaliyeti için gerekli formaliteleri yerine getirmiş olması gerekir. Böyle bir durumda taşıma hizmeti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre KDV'li Türk faturasına bağlanacağı için KDV sorumluluğu söz konusu olmayacaktır.

İthal edilen malların Türkiye getirilmesine ilişkin taşıma bedeli, taşıma bedeline dahil olduğu kabul edilen demuraj ücretleri ve taşıma sigortası primi, gümrük mevzuatı uyarınca ithal edilen malı gümrük kıymetine ilave edilerek ithalat esnasında Gümrük İdaresince KDV'si tahsil edileceği için, bunların ayrıca sorumlu sıfatıyla KDV beyanına tabi olması söz konusu değildir.²⁵

3.26. Yurt Dışı Firmalara Fason Olarak Yaptırılan İşler:

Yurt dışındaki fason işe konu mal Türkiye'ye ithal ediliyorsa fason iş bedeli, ithale konu bu mal için verilen gümrük beyannamesinde, malın gümrük kıymetine ekleneceği ve fason işe ait KDV Gümrük İdaresi'ne ödeneceği için ayrıca KDV sorumluluğu gerektirmez. Yurt dışında yaptırılan fason işle ilgili mal Türkiye'ye ithal edilmediği takdirde fason hizmetten faydalanma yeri Türkiye olmayacağı (*hizmet ithali bulunmadığı*) için KDV sorumluluğu doğmaz.

²⁵ Lebib Yalkın Dergisinin Ocak 2022 sayısında yayımlanan “DEMURAJ BEDELLERİNİN İTHALDE ALINAN NİSBI ÖTV, KDV VE DİĞER GÜMRÜK VERGİLERİ AÇISINDAN TABİ TUTULACAĞI İŞLEMLER” başlıklı yazımız. (www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/mehmetmac/2022)

3.27. Yurt Dışı Fuar Hizmetleri:

Yurt dışında alınan fuar hizmetlerinde hizmetin fiziken cereyan ettiği yer Türkiye dışında olduğundan, hizmet ithali durumu yoktur, bu nedenle KDV sorumluluğu doğmamaktadır.²⁶

3.28. Yurtdışındaki Alıcılara Ciro Primi Ödenmesi :

Maliye İdaresi'nin 2012 yılından beri devam eden yeni görüşü ciro primlerinin FİYAT FARKI mahiyetinde olduğu yönündedir.

Yabancı alıcılara ödenen ciro primleri söz konusu yeni anlayışa göre ihraç bedeline ilişkin fiyat farkı niteliğinde olduğu için KDV sorumluluğu gerektirmemektedir.²⁷

3.29. Yurt Dışı Firmaların Verdiği Eğitim Hizmetleri :

Eğitim hizmetinin yurtdışına gidilerek orada alındığı durumlarda hizmetten yurtdışında faydalanıldığı için KDV sorumluluğu doğmamaktadır.

Yabancı firmanın Türkiye'ye eğitmen göndermek suretiyle veya online hizmet vererek Türkiye'deki kişilere eğitim verdiğinde hizmet ithal edilmiş olmakta ve KDV sorumluluğu gerekmektedir.

Konu ile ilgili bir özalgede²⁸ şu açıklamalara yer verilmiştir.

“Şirket personelinizin İngiltere'ye gönderilerek İngiltere'de alınan eğitim ve danışmanlık hizmeti KDV nin konusuna girmediğinden yaptığınız ödemelerin bu hizmete isabet eden kısmı üzerinden KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

²⁶ 60 nolu KDV Sirkülerinin 1.1.1. nolu bölümünde, Türk firmaları tarafından yurt dışında düzenlenen bir fuara Türkiye'den katılan firmalara yurt dışında verilen stant kurulumu, montajı, lojistik vb. hizmetlerin KDV'nin konusuna girmediği açıklanmıştır. KDV'nin konusuna girmeyen bu hizmetler yabancı firmalardan sağlandığında da gerek KDV'nin konusuna girmeme, gerekse hizmetin ithal edilmemiş olması nedenleriyle KDV sorumluluğu gerektirmez.

²⁷ Vergi Dünyası Dergisi'nin Eylül 2012 sayısında yayımlanan “**YURT DIŞINDAKİ ALICILARA ÖDENEN CİRO PRİMLERİNİN BELGELENDİRİLMESİ, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE KDV KARŞISINDAKİ DURUMU**” başlıklı yazımızda konu ile ilgili detaylı bilgi mevcuttur. (www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makalelerimiz/mehmetmac/2012)

²⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 24.11.2015 tarih ve 39044742-130-97133 sayılı özalgde.

Ancak;

Türkiye'deki personelinize İngiltere'de mukim firma tarafından (internet/telefon yoluyla) verilen danışmanlık ve yazılım destek hizmetinden Türkiye'de faydalanılması nedeniyle söz konusu hizmetin, hizmet ithali kapsamında değerlendirilmesi ve hizmet bedeli üzerinden genel oranda (% 18) KDV hesaplanması,

Söz konusu hizmet karşılığında bu firmalara yaptığınız ödemeler üzerinden hesaplanan KDV nin, Şirketinizce sorumlu sıfatıyla (2 no.lu KDV beyannamesi ile) beyan edilmesi ve aynı döneme ilişkin 1 no.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.”

3.30. Yurt Dışı Firmaların Verdiği Sağlık Hizmetleri:

Yurt dışına gidilerek orada sağlık hizmeti alınması KDV'nin konusuna girmemekte ve KDV sorumluluğu gerektirmemektedir.

Sağlık hizmetlerin yurt dışında bulunan kişi ve kuruluşlar tarafından Türkiye'de sunulması ve yurt dışından tıbbi rapor gönderme vb. şekilde verilmesi hizmet ithalidir.

Türk firmalarının personel veya yöneticiler için sağlık hizmeti almaları konusunda detaylı bilgi bir başka yazımızda ²⁹ yer almaktadır.

3.31. Yurtdışından Kiralanan Makine, Teçhizat veya Taşıtın Türkiye'ye Getirilerek Kullanılması :

Yurtdışından kiralanan malın geçici ithal yoluyla Türkiye'ye getirilerek kullanılması hizmet ithalatı örneklerinden biridir.

Maliye İdaresi bir özalgede ³⁰

“ HOLLANDA MUKİMİ FİRMADAN KİRALAMA YOLUYLA VİNÇ GETİRİLMESİ İŞLEMİ HİZMET İTHALİ KAPSAMINDA değerlendirileceğinden, söz konusu hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV nin firmanızca sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesiyle beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.”

²⁹ Lebib Yalkın Dergisi'nin Haziran 2021 sayısında yayımlanan “PERSONEL VE YÖNETİCİLER İÇİN YAPILAN TEDAVİ VE İLAÇ GİDERLERİ” başlıklı yazımız.

www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makalelerimiz/mehmetmac/2021

³⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 31.07.2014 tarih ve 39044742-KDV.9-1960 sayılı özalgesi.

açıklamasına yer vermiştir. ³¹

3.32. Lisans, Royalti, Marka Kullanımı, Know-How, Patent, Dizayn Franchise Gibi Adlarla Yapılan Gayrimaddi Hak Bedeli Ödenmesine İlişkin Hizmetler :

Yurtdışı firmalardan alınan gayrimaddi hak konulu hizmetlerden Türkiye’de faydalanılması halinde KDV sorumluluğu doğacağı açıktır. (Franchise sözleşmesi kapsamında yapılan tüm hizmetler mahiyet ayırımı yapılmaksızın gayrimaddi hak sayılmaktadır.) ³²

Ancak ödenen gayrimaddi hak bedelinin, Türkiye’ye ithal edilecek malın gümrük kıymetine dahil edilmesinin mecburi olduğu hallerde, ithal mal maliyetinin bir parçasını oluşturmakta yani hizmet bedeli olmaktan çıkıp ithal mal bedeline dahil olmak suretiyle ithalat aşamasında gümrük idaresi tarafından malın tabi olduğu oranda KDV’ye tabi tutulmaktadır. Dolayısıyla ithal malın gümrük kıymetine eklenmesi gereken gayrimaddi hak bedelleri ayrıca KDV sorumluluğu gerektirmemektedir. Bir yazımızda ³³ konu ile ilgili detaylı bilgi bulunmaktadır.

Yurtdışından alınan gayrimaddi haktan yurtdışında yararlanılması durumunda KDV sorumluluğu doğmayacağı tabidir.

3.33. Yurt Dışı Seyahatlerde Alınan Otel, Lokanta, Ulaşım, Haberleşme ve Benzeri Hizmetler:

Yurt dışı seyahatler esnasında alınan yukarıdaki hizmetlerin fiziken icra edildiği yer ve faydalanma yeri Türkiye dışında olduğundan, bu hizmetler nedeniyle KDV sorumluluğu doğmamaktadır.

³¹ Vergi Dünyası Dergisi’nin Ocak 2022 sayısında yayımlanan “**TÜRK MALLARININ YURTDIŞINA KİRAYA VERİLMESİNİN KDV AÇISINDAN HİZMET İHRACI OLDUĞU GÖRÜŞÜNDEYİZ**” başlıklı yazımız. (www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makalelerimiz/mehmetmac/2022)

³² Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 26.03.2014 tarih ve 17192610-125(ÖZG-13-13) 7 sayılı özelgesi.

³³ Lebib Yalkın Dergisi’nin Eylül 2021 sayısında yayımlanan “**İTHAL EŞYASININ GÜMRÜK KIYMETİNE DAHİL EDİLMESİ GEREKEN GAYRİMADDİ HAK BEDELLERİNİN STOPAJA TABİ OLMADIĞI GÖRÜŞÜNDEYİZ**” başlıklı yazımız. (www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makalelerimiz/mehmetmac/2021)

4. YABANCI FİRMANIN TÜRKİYE ŞUBESİNDEN HİZMET ALINMASI :

Yabancı firmanın Türkiye’de şube kurarak dar mükellef sıfatında Türk vergi mükellefi olması mümkündür. Bu takdirde söz konusu şube herhangi bir Türk vergi mükellefi gibi defter tutar, beyanname verir, VUK hükümlerine uygun olarak fatura düzenler ve KDV hesaplar.

Bir yabancı firmadan hizmet alınıyor olmakla beraber bu hizmet, yabancı firmanın Türkiye’de açtığı şube tarafından veriliyorsa (*VUK hükümlerine uygun fatura düzenleniyorsa*), bu hizmet bir Türk şirketi tarafından verildiğinde ne yapılması gerekiyorsa aynısı uygulanır.

Başka bir anlatımla yabancı firmaların Türkiye şubelerine yaptırılan hizmetler KDV Kanunu’nun 9 uncu maddesinde belirtilen KDV sorumluluğuna tabi değildir. (*1 nolu KVK Genel Tebliği’nin 30 nolu bölümü uyarınca kurumlar vergisi stopajı da yapılmaz*)

5. YURT DIŞINDAN ALINAN HİZMETİN NASIL BELGELENMESİ GEREKTİĞİ :

Vergi Usul Kanunu 227 nci maddesine göre, yasal kayıtların belge ile tevsik edilmesi esastır.

Yurt dışından alınan hizmetlerin de bu esas uyarınca belgelenmesi gereklidir.

Hizmeti verenin Türk vergi mükellefi olmaması nedeniyle, VUK hükümlerine uygun fatura düzenlenmesi beklenemez. Zaten Maliye İdaresi de hizmeti verenin ülkesinde geçerli olan ve hasılat tevsik eden belgelerin kabul edilmesi gerektiğini benimsemektedir.

253 sayılı VUK Genel Tebliği’nde konu ile ilgili olarak şu açıklamalar yer verilmiştir :

“.....yurt dışında mukim kişi ve kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında alınan belgelerin, yurt dışındaki temsilciliklerimizde veya yurt içinde noterlerde Türkçe’ye tercüme ve tasdik edilme zorunluluğu kaldırılmıştır.

Buna göre, yurt dışındaki kişi veya firmalardan belge alan mükellefler, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri, belgelerin düzenlendiği günde Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında göstereceklerdir. Ancak inceleme sırasında inceleme elemanınca lüzum görülmesi halinde, mükellefler bu belgelerini tercüme ettirmek zorundadırlar.”

Görüldüğü gibi ;

Yurt dışında mukim kişi ve kuruluşlarca düzenlenen belgeler, TERCÜME ve TASDİK EDİLMEKSİZİN, Türkiye’de bunlara dayanılarak yapılan kayıtların tevsiki için yeterli olabilmektedir.

Ancak inceleme elemanları isterlerse bu belgelerin TERCÜME ettirilmesini isteyebilmektedirler.

Tebliğdeki tasdik mecburiyetinin kaldırıldığı ifadesinden konsolosluk tasdikinin aranmadığı anlaşılmakta olup, inceleme elemanlarına da konsolosluk tasdiki arama yetkisi verilmemiştir. Ancak inceleme elemanı belgeyi şüpheli bulduğu takdirde bürokratik kanallardan, belgenin geçerliğini araştırabilir ve belgenin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğunu tespit ettiği takdirde, cezalı vergi tarhiyatı önermesi yanında, VUK’nun 359’uncu maddesi uyarınca hapis cezası verilmesini sağlamak için savcılığa suç duyurusunda da bulunabilir.

Yurtdışından alınan hizmetlerin belgelenmesi konusunda geniş bilgi için, dipnottaki yazımıza bakılabilir.³⁴

Bir özelgede;

Yurtdışında mukim olan ve belge veremeyen kişilere yaptırılan tercüme hizmetinin GİDER PUSULASI ile tevsik edilebileceği belirtilmiştir.³⁵ (NOT: Gider pusulası ile ilgili yeni düzenlemeye göre ödemenin 7 gün içinde banka vasıtasıyla yapılması halinde ödemeye ilişkin belge gider pusulası yerine geçebilmektedir.³⁶)

³⁴ Diyalog Dergisinin Şubat 2007 sayısında yayınlanan “YURT DIŞINDAN ELEKTRONİK ORTAMDA GELEN BELGELERİN GİDER VEYA MALİYET KAYDINA DAYANAK OLABİLMESİ” başlıklı yazımız. (www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/mehmetmac/2007)

³⁵ Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 18.02.2022 tarih ve E-70280967-105-34633 sayılı özelgesi.

³⁶ Yaklaşım Dergisinin Ocak 2022 sayısında yayımlanan “Gider Pusulasının Kullanım Alanı Genişletilmiş Ve Bazı Belgelerin Gider Pusulası Yerine Gececeği Hükme Bağlanmıştır” başlıklı yazımız. (www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/mehmetmac/2022)

6. KDV SORUMLULUĞU YERİNE GETİRİLDİKTEN SONRA ORTAYA ÇIKAN KUR FARKLARININ AYRICA KDV SORUMLULUĞU GEREKTİRMEYİ GÖRÜŞÜNDEYİZ :

Geçmişte;

- muhatabın yurtdışında olduğu,
- muhatabın serbest bölgede olduğu,
- uluslararası ihaleye çıkarılmış ihalelerle ilgili,

kur farklarının KDV'ye tabi tutulmayacağı yönünde özelgeler verilmişti.

Örnek olarak Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 04.08.1997 tarih ve 32761 sayılı özelgesinde ;

“bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edilmesinin mutad olduğu uluslararası ihaleler ile işin mahiyeti nedeniyle bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edilmesi gereken kamu ihalelerinde, geç ödeme nedeniyle ortaya çıkacak kur farkları katma değer vergisi matrahına dahil edilmeyecektir”

denilmiştir. ³⁷

Maliye İdaresinin güncel görüşü ise, yurtdışı firmalardan alınan hizmet bedellerine ilişkin kur farklarının KDV'ye tabi olduğu yönündedir. ³⁸

Bu görüşe katılmıyoruz.

Hizmet ithal bedellerinin, sonradan ödenmesi durumunda hizmeti alan aleyhine oluşan kur farklarında KDV aranmaması (sorumlu sıfatıyla tamamlayıcı beyanında bulunulmaması) keza kur düşükken ön ödeme yapılmışsa sorumlu sıfatıyla ödenecek KDV'nin düşük kura değil ithal edilen hizmetin tamamlandığı gündeki kura göre hesaplanması ve muhatabın yurtdışında mukim olması halinde bu hesaplama ile vergileme işleminin sona erdirilmesi gerekmektedir. (KDV Kanunu'nun 26 ncı maddesi)

³⁷ (Sayın Nihat UZUNOĞLU'nun KDV konulu kitabının 1. cildi sahife 299)

³⁸ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.07.2018 tarih ve 64597866-125.30-15854 sayılı özelgesi.

Mal ithalinde olduğu gibi hizmet ithalinde de hizmeti veren yurtdışında mukimdir. Hizmeti veren açısından kur farklı oluşumu bulunmadığı gibi, hizmeti alanın aleyhine oluşan kur farkı KDV'ye konu olamaz. Zira işlemi yapan yurtdışında mukim olup böyle bir durumda bu dövizin ödeme günündeki kurunun hiçbir önemi yoktur.³⁹

7. KDV SORUMLULUĞU YERİNE GETİRİLMEZSE NE OLUR ?

KDV sorumluluğunun yerine getirilmemesi halinde, sorumluluğa konu KDV tutarının %100 oranındaki vergi ziyayı cezasının ve gecikme faizinin KDV sorumlusundan aranması prensip olarak gereklidir.

Bizim anlayışımıza göre, KDV sorumlusu KDV mükellefi ise ve verdiği 1 no.lu KDV beyannamesindeki ödenecek KDV tutarı (veya iadesini istediği KDV tutarı) 2 no.lu KDV beyannamesi ile ödenmemiş olan KDV tutarını telafi ediyorsa, bu mükellef aleyhine işlem yapılmaması veya usulsüzlük cezası ile yetinilmesi gerekir. Çünkü söz konusu telafi durumu, Hazine zararını ortadan kaldırmaktadır.

Maliye İdaresi ise bu telafi durumunu dikkate almayarak, KDV aslı, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi aramakta, sonradan ödenen KDV aslının ödeme ayında veya en geç ödemeyi izleyen takvim yılının sonuna kadar indirilmesini öngörmektedir.⁴⁰

KDV sorumluluğunun yerine getirilmemesi (ve KDV tevkifatının yapılmaması) ile ilgili detaylı görüşlerimiz başka bir yazımızda dile getirilmiştir.⁴¹

³⁹ Vergi Dünyası Dergisinin Ocak 2003 sayısında yayımlanan “YURT DIŞINDAN ALINAN HİZMET BEDELLERİNE İLİŞKİN KUR FARKLARI “ başlıklı yazımız.

Lebib Yalkın Dergisinin Şubat 2021 sayısında yayımlanan “ İTHAL EDİLMİŞ OLAN MALLAR İLE İLGİLİ OLARAK SONRADAN ORTAYA ÇIKAN KUR FARKLARI” başlıklı yazımız.
(www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/mehmetmac/2003-2021)

⁴⁰ KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/C-5.6. nolu bölümü

⁴¹ Yaklaşım Dergisi'nin Ağustos 2022 sayısında yayımlanan “2 NO.LU KDV BEYANNAMESİ İLE KDV SORUMLULUĞUNUN VEYA TEVKİFATININ YERİNE GETİRİLMEMESİ HALİNDE ORTAYA ÇIKABİLECEK VERGİ, CEZA VE GECİKME FAİZİ” başlıklı yazımız.
(www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/mehmetmac/2022)

8. KDV SORUMLULUĞU GEREKMEDİĞİ HALDE 2 NOLU KDV BEYANNAMESİ VERİLMESİ:

Yurt dışından hizmet alanlar bu hizmet KDV sorumluluğu gerektirmediği halde, mevzuatı bilmedikleri için veya ihtiyatlı olmak adına 2 nolu KDV beyannamesi verebilmektedirler.

Bu beyanlar üzerine tarh olunan KDV'nin düzeltme yolu ile kaldırılması ve ödenmiş ise geri alınması mümkündür.⁴²

Sorumlu sıfatıyla fazla veya yersiz KDV ödeyen KDV mükellefleri bu gereksiz KDV yüklenimlerini isterlerse indirim yoluyla giderebilirler, isterlerse düzeltme hükümleri uyarınca terkin ettirebilirler ve geri alabilirler.⁴³

9. SONUÇ:

Türkiye'de bulunan herhangi bir kişi veya kuruluş yurt dışından hizmet ithal ettiğinde bu hizmete ait KDV'yi sorumlu sıfatıyla 2 nolu KDV beyannamesi vererek ödemek zorundadır.

Hizmet ithalatına ilişkin olarak bu şekilde yüklenilen KDV herhangi bir yasal engel olmamak şartıyla hizmeti ithal eden KDV mükellefi tarafından indirilebilmektedir.

KDV mükelleflerine indirim konusu yapacakları hizmet ithalatları için KDV sorumluluğu yüklenmesini doğru bulmuyoruz.

Yani indirime konu olacak bu KDV'nin KDV mükellefine ödetilmesi anlamlı değildir.

Çünkü;

- KDV mükellefi bu indirime rağmen, 1 nolu KDV beyannamesini ödenecek KDV içerecek şekilde veriyorsa, indirim yoluyla giderilen bu ödemenin Hazineye etkisi yoktur.

⁴² Lebib Yalkın Dergisinin Temmuz 2016 sayısında yayımlanan “HAZİNE ALEYHİNE SONUÇ VEREN DÜZELTME BEYANNAMELERİ HAKKINDA YAPILACAK İŞLEMLER” başlıklı yazımız. (www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/mehmetmac/2016)

⁴³ Lebib Yalkın Dergisinin Temmuz 2019 sayısında yayımlanan “GEREĞİNDEN FAZLA VEYA TAMAMEN YERSİZ KDV İÇEREN FATURA DÜZENLENMESİNİN ALICI VE SATICI AÇISINDAN YARATACAĞI SONUÇLAR” başlıklı yazımız. (www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/mehmetmac/2019)

- KDV mükellefinin sorumlu sıfatıyla ödediği KDV, devrolan KDV'sinin artmasına sebebiyet veriyorsa, Türk KDV'sinin kanayan yarası olan devrolan KDV sorununu büyütmesi nedeniyle tercih edilmemesi gereken bir uygulamadır.
- Sorumlu sıfatıyla ödetilen KDV, mükellefin iadesini isteyeceği KDV tutarını artırıyorsa, mükellefi finansman kaybına uğratan, KDV iade hacmini artırarak formaliteleri ağırlaştıran bir yapı ortaya çıkmaktadır.

Bu nedenlerle KDV indirimine konu olabilecek hizmet ithallerine ilişkin KDV'ler için sorumlu sıfatıyla KDV ödenmesi gereğini ortadan kaldıran yasal düzenleme yapılmasına ihtiyaç vardır.

Yurt dışından alınan hizmetlerde, hangi durumda KDV sorumluluğu doğacağı, hangi durumda doğmayacağı konusu karmaşık bir yapı arz etmekte olup bu konuda yurt dışından alınan belli başlı hizmet türlerinin KDV sorumluluğu karşısındaki durumunu açıklığa kavuşturan bir rehberin Maliye İdaresince yayınlanmasının yararlı olacağı görüşündeyiz.