

Duyuru Tarihi : 09.01.2009  
Duyuru No : DUYURU/2009-009  
Yayınlandığı Yer : LEBİB YALKIN / OCAK 2009 / SAYI : 61 / Sayfa : 10 - 20

**Mehmet MAÇ**  
**Yeminli Mali Müşavir**

## **HİZMET İTHALLERİNDE KDV VE STOPAJ SORUMLULUĞU VE BU SORUMLULUĞUN GECİKTİRİLMİŞ SAYILAMAYACAĞI DURUMLAR**

### **1. MAL İTHALİ VE HİZMET İTHALİ :**

Bilindiği üzere Türkiye dışında mukim kişi ve kuruluşlardan;

- Mal satın alınması veya
- Hizmet temini

işlemleri yapılabilmektedir.

#### **1.1. Mal İthalinde Vergisel Durum:**

Yurtdışından mal satın alındığında, alıma konu mal Türkiye'ye getirilmekte ve ithal işlemine tabi olmaktadır. Mal ithali olarak tanımlanan bu işlemle ilgili gümrük vergisi, KDV ve diğer malî mükellefiyetler, gümrük beyannamesi düzenlenmek suretiyle ve gümrük mevzuatı uyarınca ödenmektedir. İthale konu malın maliyeti; alış bedelinin fiilî ithal tarihindeki YTL karşılığı, ayrıca ödenmişse nakliyesi (iç nakliye dahil), sigorta primi, KDV haricindeki gümrük vergileri vesair ithal masrafları toplamından ibaret olmakta, indirim hakkı varsa ithalde ödenen KDV indirilmektedir.

Türkiye'ye mal satan yurtdışındaki ihracatçının bu ihracattan kazandığı para, Türkiye'de kazanılmış para sayılmadığı için Türkiye'de herhangi bir vergilendirmeye veya stopaja konu edilmemekte, ayrıca yurt dışından getirilen malın KDV sinin gümrük idaresine ödenmesi nedeniyle ayrıca sorumlu sıfatıyla KDV ödenmesi de söz konusu olmamaktadır.

#### **1.2. Hizmet İthalinde Vergisel Durum:**

Türkiye'de mukim kişi ve kuruluşlar, yurtdışından mal ithal edebildikleri gibi hizmet de ithal edebilirler.

Hizmet ithalinden maksat;

- yurtdışında yerleşik kişi veya kuruluşun Türkiye'ye gelerek veya elemanlarını göndererek burada bir hizmeti icra etmesi veya
- hizmet yurtdışında yapılmakla beraber, bu hizmetten Türkiye'de yararlanılmasıdır.

Örnek vermek gerekirse, yurtdışından borç para alınması, yabancı firmalara nakliye yaptırılması, Türkiye'deki bir proje ile ilgili olarak yurtdışından mühendislik veya montaj hizmeti alınması, yurtdışından know-how, marka kullanım hakkı yahut sigorta, eğitim, sağlık, danışmanlık, haberleşme, yazılım hizmeti alınması, yurtdışında fason iş, tamir, bakım yaptırılması, mal veya personel kiralınması gibi hizmetlerden Türkiye'de yararlanılmışsa hizmet ithal edilmiş sayılmaktadır.

Yurtdışında yerleşik kişi ve kuruluşlardan hizmet alınması, gümrükleme işlemine tabi olmayıp, hizmeti alan Türkiye mukimine

- KDV sorumluluğu ve
- Stopaj yapma gereği

şeklinde, iki açıdan malî mükellefiyet getirebilmektedir. (Bir yıldan az süreli kredi kullanımlarında ayrıca KKDF uygulanmakta olup, bu mükellefiyetin kaldırılması gerektiğini düşünüyoruz.)

## **2. HİZMET İTHALİNDE KDV SORUMLULUĞU (KDV Kanunu Md:9) :**

KDV Kanunu'nun 9 uncu maddesi, yurtdışından hizmet ithal edildiğinde (Şayet bu hizmet KDV nin konusuna giriyorsa ve KDV den istisna edilmemişse), hizmeti ithal eden tarafından hizmet bedeli üzerinden KDV hesaplanmasını, bu KDV nin 2 no.lu KDV Beyannamesinde beyan edilip ödenmesini öngörmektedir.

KDV sorumlusunun vergi mükellefi olması gerekmemekte, KDV ye tabi hizmet ithalini yapan kim olursa olsun, KDV sorumlusu konumuna gelmektedir.

Hizmeti ithal edenin KDV indirim hakkı varsa, sorumlu sıfatıyla beyan edeceği bu KDV tutarını indirim konusu yapacaktır.

Yurtdışından alınan hizmetlerde KDV sorumluluğu doğmaması için ;

- Ya bu hizmet, Türkiye'ye ithal edilmemiş (Türkiye'de faydalanılmamış) bir hizmet olmalıdır,
- Ya da, ithal edilen hizmet, KDV istisnasına konu bir hizmet olmalıdır.

Yurtdışından alınan ve bu iki şartın sağlanamadığı tüm hizmetler, KDV sorumluluğu gerektirir. Hizmeti yapanın mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında vergi anlaşması bulunması, vergi anlaşmalarının KDV'yi kapsamaması sebebiyle, KDV sorumluluğunu etkilemez.

Örneklerle ifade etmek gerekirse, bir şirketin iş için yurtdışına seyahate giden elemanının, gittiği ülkede otelde konaklaması, aldığı otel faturasının Türkiye'de gider kaydedilmesi olayında, hizmetin icra edildiği ve faydalanmanın gerçekleştiği yer yurtdışı olduğundan bu hizmet hem Türk KDV sinin konusu dışında kaldığı ve hem de bu hizmet ithal edilmediği için 2 no.lu Beyanname verilerek KDV sorumluluğunun yerine getirilmesini gerektirmez. Aynı şekilde, Türkiye'de üretilen mallara yurtdışında müşteri bulan bir yabancıdan yaptığı bu komisyonculuk hizmeti, yurtdışında ceyran ettiği ve faydalanma da orada gerçekleştiği için KDV ye tabi değildir ve KDV sorumluluğu gerektirmez.

Türkiye’de inşa edilecek bir limanla ilgili kısmî müteahhitlik hizmetinin bir yabancı firmaya yaptırılması ve bu hizmete ilişkin faturanın yurtdışından gelmesi işlemi, KDV den istisna edilmiş hizmetlerin ithalinde KDV sorumluluğu gerekemediği olgusuna örnek olarak gösterilebilir. Böyle bir işlemde KDV sorumluluğu aranmaz. Çünkü KDV Kanunu’nun 13/e maddesi limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işleri ile ilgili olarak alınan müteahhitlik hizmetlerinin KDV den istisna edilmesini öngörmektedir. Yurtdışı bankalardan kredi alınması da bir tür hizmet ithalidir. Fakat bu krediler için ödenen faizler için de, istisna gerekçesiyle ve 46 no.lu KDV Genel Tebliği uyarınca KDV sorumluluğu aranmamaktadır. Aynı Tebliğ uyarınca, yurtdışında yaptırılan sigorta işlemlerine ilişkin prim ödemelerinde de KDV sorumluluğu söz konusu değildir. Keza bir yabancı nakliyat firmasının,

Türkiye’ye mal getirmesi veya Türkiye’den mal götürmesi ve navlun bedelinin Türkiye’de gider yazılması olayı da hizmet ithali niteliği taşımakla beraber KDV Kanunu’nun 14 üncü maddesinde yurtdışında başlayıp Türkiye’de biten veya Türkiye’de başlayıp yurtdışında biten taşıma hizmetleri KDV den istisna edilmiş olduğundan, KDV sorumluluğu gerektirmemektedir.

Yukarıdaki açıklamalarımıza göre, faydalanma Türkiye’de olmak ve KDV yi önleyen özel bir hüküm bulunmamak kaydıyla ;

- Yurtdışından teknik hizmet, montaj hizmeti veya danışmanlık hizmeti alınması,
- Yurtdışından gayrimaddî hak alınması veya kiralanması (know-how, marka vs.),
- Yurtdışından kiralanmış menkulün (meselâ bir iş makinesinin) Türkiye’ye getirilip kullanılması,
- Yurtdışından yazılım hizmeti alınması,
- Yurtdışından tamir-bakım hizmeti alınması,
- Bir yurtdışı firmanın personeli olan kişinin, geçici süreyle Türkiye’de görev yapması,
- Banka veya finans kurumu olmayan yurtdışındaki kişi ve kuruluşlardan borç para alınması nedeniyle faiz ödenmesi.

gibi hizmetler KDV sorumluluğu gerektirmektedir.

Bu sorumluluğa ilişkin KDV oranı o hizmet türünün tabi olduğu orandır.

KDV sorumluluğunun mahiyeti ve bu sorumluluğun yerine getirilmemesinin sonuçları hakkındaki görüşlerimiz, Mali Çözüm dergisinin 67 no.lu sayısında yayınlanan **“KDV Sorumluluğu Yerine Getirilmezse (2 no.lu KDV beyannamesi verilmezse) Ne Olur?”** başlıklı yazımızda açıklanmıştır.

### 3. HİZMET İTHALİNDE STOPAJ SORUMLULUĞU (GVK Md:94, KVK Md:30):

Yurtdışında mukim kişi ve kuruluşların Türkiye’deki müşterilerine hizmet sunmak suretiyle kazandıkları paralar, hizmetin türüne göre, Türkiye’de gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulabilmektedir.

Bu vergileme genellikle stopaj yoluyla olmaktadır.

Şayet hizmeti sunmak suretiyle Türkiye kaynaklı hasılat elde eden, gerçek kişi ise, hizmet bedeli olarak yapılan ödeme, GVK nun 94 üncü maddesi uyarınca stopaj gerektiriyorsa, hizmeti alan bu maddede yazılı stopaj sorumlularından biri ise, karşı ülke ile Türkiye arasında vergi anlaşması yoksa veya mevcut anlaşma bu stopajı önlemiyorsa, söz konusu madde kapsamında stopaj yapılacaktır.

Hizmeti veren, bir kurum ise ve hizmet, niteliği itibarıyla KVK nun 30 uncu maddesi kapsamında stopaja tabi ise, karşı ülke ile vergi anlaşması yoksa veya mevcut vergi anlaşması stopajı engellemiyorsa, bu madde uyarınca stopaj yapılması gerekir.

Buna göre ;

Yurtdışında mukim kişi veya kuruluşlara yapılan,

- Her nevi komisyon ödemeleri,
- Yurtdışında yapılan ilan veya reklam bedeli ödemeleri,
- Tamir veya bakım ücreti ödemeleri,
- Yurtdışında gerçekleşen taşıma bedeli ödemeleri,
- Sigorta primi ödemeleri,
- Yurtdışında yaptırılan fason iş bedeli ödemeleri,
- Gözetim ücreti ödemeleri,
- Yurtdışı seyahatlerde ortaya çıkan ödemeler (otel, lokanta, ulaşım, haberleşme vs.),
- Fuar katılım ücreti ödemeleri,
- Uydu kirası ödemeleri,

ile sair benzeri ödemeler, “*ticarî*” nitelikli olduklarından stopaj kapsamına girmemektedirler.

Buna mukabil yurtdışından sağlanan;

- Elemanların ücretleri (yabancı bir kuruluşun elemanının Türkiye’deki bir firmanın personeli veya yöneticisi olarak çalışması nedeniyle söz konusu yabancı kuruluşa yapılan ödeme eskiden “*ücret*” olarak tanımlanıyordu ve eski KVK nun 24 üncü maddesi uyarınca stopaja tabi idi. Halen bu nitelikteki hizmetler serbest meslek hizmeti sayılmakta ve yeni KVK nun 30/1-b maddesi uyarınca stopaja tabi bulunmaktadır.)
- Mühendislik, montaj, danışmanlık, eğitim hizmeti, özel yazılım yaptırılması, tercüme yaptırılması gibi serbest meslek hizmeti niteliğindeki hizmet bedelleri,
- Kiralama hizmeti karşılığında yapılan ödemeler (Finansal kira veya normal kira),
- Borç verme, mevduat ve benzeri fonlamalar karşılığında ödenen faizler,
- Telif, imtiyaz, ticaret ünvanı, marka, know-how ve benzeri gayrimaddi haklar için ödenen bedeller veya kiralara,

gibi, GVK nun 94 veya KVK nun 30 uncu maddesi kapsamında bulunan ödemelerde, vergi anlaşmasında stopajı önleyen bir hüküm olmadığı sürece, gerekli oranlar üzerinden stopaj yapılması icap etmektedir. (GVK nun 94 üncü ve KVK nun 30 uncu maddeleri uyarınca stopaja tabi olan ödeme türleri ve stopaj oranları [www.bdodenet.com.tr](http://www.bdodenet.com.tr) adresli web sitemizin “*Pratik Bilgiler*” bölümünde mevcuttur.)

Hizmeti verecek olan yurtdışında mukim firmalar veya kişiler genellikle, alacakları ücretin net olmasını yani belli meblağdaki paranın kesinti yapılmaksızın kendilerini ödenmesini istemektedirler. Bu takdirde varsa KDV ve stopaj matrahını bulabilmek için yabancıya yapılan bu ödemenin, stopaj oranı dikkate alınarak **brüte götürülmesi** gerekmektedir.

Brüte götürme işlemi ise, hizmet maliyetini yükseltmektedir. Buna mukabil ödenen stopajla ilgili belgeler hizmeti yapana gönderildiği takdirde bu stopajın hizmeti yapanın bulunduğu ülkede ödeyeceği gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi suretiyle hizmeti verene ek bir menfaat sağlanmaktadır. Ancak stopaja matrah teşkil eden brüt tutar ile yurtdışından gelen fatura uymayacağı için bu mahsupta sorun yaşanabilir.

Yurtdışından alınan stopaja tabi hizmet ithali bedeli tespit edilirken, yukarıdaki hususun göz önünde tutulmasında ve buna göre ücretin net mi brüt mü olacağının sözleşme aşamasında belirlenmesinde yarar vardır. Sağlıklı olan yöntem ücretin brüt olarak tespit edilmesi ve stopaj tutarının bu brüt üzerinden hesaplanmasıdır. Varsa KDV sorumluluğuna ilişkin matrah da bu brüt tutar olacaktır.

#### **4. VERGİ ANLAŞMALARININ STOPAJI ÖNLEYİCİ VEYA STOPAJ ORANINI DÜŞÜRÜCÜ OLABİLME ÖZELLİĞİ :**

Yukarıdaki bölümde, yurtdışında mukim kişi ve kuruluşlara ödenen ve prensip olarak stopaja tabi bulunan hizmet türleri hakkında kısaca bilgi verilmiştir.

Hizmeti verenin mukimi bulunduğu ülke ile Türkiye arasında yapılmış ve yürürlüğe girmiş bir vergi anlaşması var ise, bu anlaşma hükümleri uyarınca ;

- söz konusu stopajın hiç etkilenmemesi,
- stopaj oranının düşmesi veya
- stopajın tamamen ortadan kalkması

durumları söz konusu olabilir.

Bu nedenle, yurtdışında mukim kişi ve kuruluşlara yapılan stopaja tabi ödemelerde, hizmeti yapanın mukimi bulunduğu ülke ile Türkiye arasında vergi anlaşması olup olmadığı, anlaşma varsa söz konusu anlaşmanın ilgili hükmünün bu stopajı, oran düşürme veya ortadan kaldırma yönünde etkileyip etkilemediği irdelenmelidir.

2004/62 no.lu Sirkülerimizde, vergi anlaşmaları hakkında özet bilgiler verilmiş ve o tarih itibarıyla yürürlükte bulunan vergi anlaşmalarının listesi sunulmuştur. (Vergi anlaşmalarının güncel durumunu ve anlaşma metinlerini, [www.gelirler.gov.tr](http://www.gelirler.gov.tr) adresli web sitesinin "Uluslararası Mevzuat" bölümünde bulmak mümkündür.)

#### **5. HİZMET İTHALLERİNE İLİŞKİN KDV VE STOPAJ SORUMLULUĞUNUN YERİNE GETİRİLMESİNDE GECİKME OLUP OLMADIĞININ TESPİTİNE İLİŞKİN ÖZELLİKLER:**

Bilindiği üzere vergisel mükellefiyetlerin gerekliliği yanında bu gereğin ne zaman yerine getirileceği de önem taşımaktadır.

Vergisel mükellefiyetin yerine getirilmesinde gecikildiğinde, vergi zıyaı cezasına maruz kalma ve gecikme faizi ödeme durumuna düşülebilir.

Hizmet ithallerinde bu mükellefiyetlerin ne zaman yerine getirilmesi gerektiği konusunda KDV ve stopaj açısından farklı ölçüler bulunmaktadır:

##### **5.1. Hizmet İthallerinde KDV Sorumluluğunun Ne Zaman Doğacağı:**

KDV Kanununda hizmet ithallerine ilişkin KDV sorumluluğunun ne zaman doğacağı hakkında özel bir hüküm yoktur.

Bu durumda, KDV sorumluluğunun ne zaman doğacağı konusunda KDV Kanununun 10 uncu maddesine bakılması gerekmektedir. Hizmet şeklindeki işlemlerde vergiyi (dolayısıyla KDV sorumluluğunu) doğuran olay KDV Kanunu 10/a maddesinde, “.... **hizmetin yapılması**” olarak tamamlanmıştır.

Buna göre hizmet şeklindeki işlemlerde KDV’yi doğuran olay, KDV’ye tabi hizmetin tekemmülüdür. Hizmet şeklindeki işlemlerde KDV’yi doğuran olayın ne zaman meydana geldiği, mal teslimlerine göre daha zordur. Hizmetin tekemmülü fiziken tesbit edilemeyen bir olay olduğu için, hizmetlerde KDV çoğu zaman hizmeti yapanın, hizmeti belgeleyen fatura veya benzeri belgeyi düzenlediği ayda doğmuş olmakta, bariz ve belgelenebilen gecikme görülmediği takdirde hizmete ait KDV doğuş zamanının doğru olduğu kabul edilmektedir.

Gerek yukarıdaki nedenlerle ve gerekse, hizmetlerin tekemmülünün, hizmete talip olanın hizmetin tamamlandığını kabul etmesi şartına bağlı bulunması nedeniyle hizmet ithallerine ilişkin KDV sorumluluğu, hizmeti alanın bu sorumluluğa ilişkin 2 no.lu KDV beyannamesini verdiğinde doğmuş ve yerine getirilmiş olmaktadır. Sorumluluğun yerine getirilmesinde gecikildiği iddiasında bulunabilmek için böyle bir gecikmenin mevcudiyetinin güçlü delillerle ispat edilmesi gerekir. Bu konuda yurt dışından gelen hizmet faturasının üzerinde yazılı tarih tek başına hiçbir zaman ölçü veya ispat aracı olamaz. Çünkü bu tarih, hizmeti yapanın hizmeti bitirdiğini düşündüğü tarihtir veya hizmeti yapan faturayı muhletif saiklerle hizmeti bitirmeden önce düzenlemiş olabilir.

Bu konuda önemli olan hizmeti alanın hizmetin tamamlandığını kabulüdür. Ödeme, bu kabulün karinelerinden biri olmakla beraber tek başına, hizmeti kabul anlamına gelmez. Ancak hizmeti alanın bu hizmet bedelini gider veya maliyet olarak kayıtlarına geçirmesi hizmetin tamamlandığına dair kuvvetli bir karinedir. Bu nedenle KDV sorumluluğu engeç hizmet tutarının gider veya maliyet olarak kayıtlara alındığı ay itibariyle yerine getirilmelidir. (Periyodik hizmetlerde hizmet bedelinin dönemsel kısmının karşılık ayrılmak suretiyle giderleştirilmesi KDV ve stopaj doğurucu bir işlem değildir.)

## 5.2. Hizmet İthallerinde Stopaj Sorumluluğunun Ne Zaman Doğacağı:

Hizmet ithallerinde KDV sorumluluğunu doğuran olayın hizmetin tekemmülü olmasına karşın, stopaj doğurucu olay, stopaja tabi hizmet bedellerinin **NAKDEN veya HESABEN ÖDENMESİDİR**. (KVK nun 30 uncu maddesindeki 1 ve 2 no.lu bentleri

KVK nun 30 uncu maddesinin 10 numaralı bendinde “*hesaben ödeme*” tabiri şöyle tanımlanmıştır:

*“Bu maddede geçen **hesaben ödeme** deyimi, kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren hertürlü kayıt ve işlemleri ifade eder.”*

Görüldüğü gibi stopaj doğuran olay;

- Nakden veya banka yoluyla ödeme yapılması,
- Fiili ödeme olmasa bile, hizmeti alanın hizmeti veren adına açtığı hesapta kendisini hizmeti verene karşı borçlu duruma getiren veya borcunu yükselten kayıt yapılmasıdır.

Stopaja tabi hizmet bedeline mahsuben AVANS ödenmesinin stopaja tabi olup olmadığı konusundaki durum şöyledir:

Şayet ithal edilen hizmeti sunan yurt dışında mukim kişi bir gerçek kişi ise bu hizmet bedelinin ödenmesi GVK nun 94 üncü maddesine göre stopaja tabidir. Bu maddede hizmet türü ve ayrımı yapılmaksızın “**(avans olarak ödenenler dahil)**” tabirine yer vermiş

bulunduğu için, gerçek kişilere yapılan stopaja tabi hizmet bedellerine ilişkin avans ödenmesi stopaj doğurucu bir işlemdir.

Hizmeti verenin yurt dışında mukim kurum olması halinde durum farklıdır.

KVK nun 30 uncu maddesinde “..... *avanslarda dahil olmak üzere*” tabirine sadece maddenin (1) no.lu bendinde yer verilmiş olup bu bentteki ödeme türleri;

- Yıllara yaygın inşaat ve onarım hakediş ödemeleri,
- Serbest meslek bedeli ödemeleri,
- Gayrimenkul sermaye iradı ödemeleri,
- Kar payı dışındaki menkul sermaye iradı ödemeleridir.

Yurt dışındaki kuruluşlara yukarıdaki ödemelerin avans şeklinde yapılması da stopaj doğurucu bir ödemedir.

Ancak yurt dışındaki kuruluşlara yukarıda belirtilmeyen türdeki stopaja tabi hizmet bedellerinin avans olarak ödenmesi stopaj doğurucu değildir. Örnek vermek gerekirse KVK nun 30/2 inci maddesinde telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret ünvanı, marka, ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedellerin stopaja tabi olduğu belirtilmiş fakat bu bentte “..... *avanslarda dahil olmak üzere*” şeklinde bir ibareye yer verilmemiştir.

Kira, faiz gibi hizmet tamamlanma periyodları mukavele ile belirlenmiş hizmetlerde, dönem sonlarında o döneme ait hizmet bedelinin gider karşılığı oluşturulmak üzere gider hesaplarına alınması stopaj ve KDV doğurucu işlem değildir. Çünkü söz konusu dönemin sonunda hizmet henüz tekemmül etmemiş olduğu için KDV doğmamıştır. Keza henüz hizmet bedeli fiilen ödenmediği veya hizmeti yapana borçlu konuma gelinmediği için stopaj da doğmamıştır. Hesaplanıp gider yazılan meblağa karşılık olmak üzere alacak kaydı yapılan hesap, hizmeti yapanın cari hesabı değil gider karşılığı hesabı olduğundan bu kayıt, hizmeti yapana borçlu hale gelme niteliği de taşımaz.

### 5.3. Yurt Dışından Alınan Hizmet Bedelinin Faturaya Bağlanmasında Türkiye'ye Gönderilmesinde Ve Türkiye'de Kayda Alınmasında Meydana Gelen Gecikmelerin Vergisel Açıdan İrdelenmesi:

Hizmet ithallerinde sık karşılanan durumlardan biri de hizmete ilişkin faturanın yurt dışında geç düzenlenmesi, düzenlendikten sonra onaylardan geçme ve ihmaller nedeniyle Türkiye'ye gelişinin gecikmesi, Türkiye'ye geldikten sonra işi yaptıranın bu faturayı faturanın geliş ayından sonraki aylarda kayda alması halleridir.

Bu gibi hallerde KDV ve stopaj sorumluluğunun yerine getirilmesinde gecikilip gecikilmediği çoğu zaman tereddüt konusu olabilmektedir.

Nitekim Lebib Yalkın Mevzuat dergisinin Eylül 2008 sayısında yer alan Soru – Cevap, bu tereddüt ile ilgilidir:

**“Soru:** Yayınlarınızı 25 yıldır takip etmekteyim.

*Bilindiği üzere yurt dışından alınan hizmetler, kurumlar vergisi stoajı ve/veya KDV sorumluluğu gerektirebilmektedir. Bu **mükellefiyetlerin yerine getirilmesinde gecikme olup olmadığının tespiti** konusundaki görüşlerinizin aşağıdaki özellikleri dikkate alarak derginizin soru-cevap bölümünde belirtilmesini, aşağıdaki durumları irdelerken ödemenin kısmen veya tamamen, fatura tarihinden veya faturanın kayda*

alınmasından önce ödenmiş olması alternatifinin de göz önünde tutulmasını rica ederim.

- Yurt dışı hizmet faturasının üzerindeki düzenleme tarihinden çok daha sonraki bir tarihte bu faturanın muhatabına gönderilmiş olması,
- Hizmetin kabul şartına bağlı bulunması nedeniyle faturanın ele geçmiş olmasına rağmen meblağın kesinleşmemesi nedeniyle fatura kaydının ve ödemenin bekletilmek zorunda kalınması.

(A.TAN – İSTANBUL)

**Yanıt :** VUK'nun 229. maddesi, faturayı "satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika" olarak tanımlamaktadır. Bu tanımdan da açıkça anlaşılacağı üzere faturanın tanzimi anında satıcı ile müşteri arasında "mal veya hizmet tesliminin gerçekleşmiş olması" ve "borçlanılacak tutar ya da diğer bir ifade ile ödenmesi gereken tutar" konusunda bir mutabakatın bulunması gerekmektedir.

Bir hizmet teslimi işinde "vergiyi doğuran olay" ın oluşu KDV Kanunu gerekse KV Kanunu açısından farklılıklar arz etmektedir. Konu öncelikli olarak KDV açısından ele alınacak daha sonra KV açısından cevaplandırılmaya çalışılacaktır.

Hizmet işlerinde KDV açısından vergiyi doğuran olayın oluşumu, hizmetin eksiksiz bir şekilde karşı tarafa teslim edilmiş olması şartına bağlıdır. Nasıl ki mal teslimlerinde "malın ayıpsız olarak teslimi" gerekmede ise, hizmet teslimlerinde de "teslim edilmiş olma şartı" kendi bünyesi içerisinde teslimin tamamlanmış olmasına yani "müşterinin kabulüne" bağlıdır. Müşterinin kendisine sunulmuş olan hizmeti "resmi bir makamın onayına sunma, onun onayını alma mecburiyetinin bulunduğu durumlarda" ise bu onay işlemi alınmadan salt faturanın düzenlenmiş olması "vergiyi doğuran olayın tekemmülü açısından" yeterli olmayacaktır. Örnek olarak "bir mimari projenin belediye tarafından kabulü, bir üretim tekniğinin kullanılarak mal imalinde malların gerekli standartlara uygun olup olmadığının yetkili makamlarca tesbitinin gerekmesi" gösterilebilir. Bu aşamaların olumlu olarak geçirilmiş olması işlemlerin tekemmül etmiş olduğunu gösterir ve KDV Kanununun 10. maddesi açısından vergiyi doğuran olay tamamlanmış olur. Bu aşamada yurt dışındaki dar mükellef kurumun faturasını düzenlememiş olması veya faturasını düzenleyip göndermesine rağmen yurt içindeki firmaya teslim edilmemiş olması veya faturanın teslim edilmiş olmasına rağmen faturanın kayda alınmamış olması veya faturanın kayda alınmış olmasına rağmen ödemenin kısmen ya da tamamen yapılmamış olmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Hizmetin tekemmülü hangi ay içerisinde oluşmuş ise o aya ait 2 numaralı KDV beyannamesi ile brüt tutar üzerinden beyan edilir, KDV'si 2 numaralı beyannamenin verilme süresi içerisinde ödenir, ödenen bu KDV ödemenin yapıldığı ayda değil, söz konusu beyan dönemine ait 1 nolu KDV beyannamesinde de KDV indirimine tabi tutulur.

KV Kanunu açısından vergiyi doğuran olaya gelince; vergiyi doğuran olay, KV Kanununun 30. maddesinin (1). fıkrasında "avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeme veya tahakkuk ettirilme", (2). fıkrasında ise "nakden veya hesaben ödeme veya tahakkuk ettirilme" olarak belirlenmiştir. Hesaben ödeme ise aynı maddenin (10). Fıkrasında "kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır.



*Netice itibariyle KV Kanunu açısından vergiyi doğuray olay; öncelikli olarak hizmetin KDV Kanunu açısından tekemmül etmesi + faturanın düzenlenmesi + faturanın teslimi ve teslimin belgelendirilebilmesi + faturanın kanuni defterlere kayıt edilmiş olması şartlarına bağlıdır. Bu aşamaların tamamlanmasından sonra borcun ödenip ödenmemesinin yapılacak KV tevkifatına etkisi bulunmamaktadır, borç ödenmese dahi tevkifat yapılır.*

*KV Kanununun 30. maddesinin (1). Fıkrasında sayılan ödemelerin hizmet teslimi tekemmül etmeden veya fatura teslim alınmadan önce avans olarak yapılması halinde ise KV tevkifatı yapma mecburiyeti avans tutarı ile sınırlı olmak üzere öne geçmekte KDV tevkifatı ise daha sonra gelmektedir.*

*Bu çerçevede;*

- 1- *Yurt dışında tanzim edilen faturanın üzerinde yazılı olan düzenlenme tarihinden çok daha sonraki bir tarihte (vergilendirme dönemlerini daha açık bir ifade ile ay atlatarak) şirketinize teslim edilmiş olması durumunda; hizmet tekemmül etmiş ise fatura tutarı konusunda da bir tereddüt yok ise KDV tevkifatı faturanın tarafınıza teslim edildiği ayda yapılacaktır. Hizmetin tekemmülü ile faturanın tarafınıza teslimi farklı vergilendirme dönemlerinde olmuş ise KDV tevkifatı teslim bedelinin kesinleşmemiş olması sebebiyle faturanın tarafınıza teslim edildiği dönemde yapılacaktır. KV tevkifatı ise faturanın kayıtlarınıza alındığı tarihte ödenip ödenmediğine bakılmaksızın kaydın yapıldığı döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.*
- 2- *Varsa resmi makamların onay prosedürü tamamlanmadan salt faturanın tarafınıza teslim edilmiş olması ise ne KDV tevkifatını ne de KV tevkifatını gerektirmeyecektir.*
- 3- *Hizmet tekemmül etmeden ve fatura tarafınıza teslim edilmeden kısmen veya tamamen ödeme durumunda ise 30. maddesinin (1). Fıkrasında sayılan ödemeler açısından ödemenin yapıldığı dönemde sadece KV tevkifatı söz konusu olacak, KDV tevkifatı ise hizmetin resmi makamların onay prosedürünün tamamlandığı dönemde gerçekleştirilecektir.*
- 4- *KVK'nun 30. maddesinin (2). fıkrasında sayılan ödemelerle ise ödemenin avans olarak yapılmış olması KV tevkifatını gerektirmeyecektir. Çünkü bu avans ödemelerinde tevkifat yapılması gerektiği fıkra metninde yazılı değildir. (LYY)”*

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi'nin bu cevabına aynen katılıyoruz.

## **6. DANIŞMA GEREĞİ :**

Yurtdışından hizmet alınmasında ortaya çıkabilecek KDV ve stopaj sorumluluğu konusu yukarıda kısaca özetlenmiş olmakla beraber bu konu, fevkalade karmaşık ve duruma göre değişkenlik gösterebilen bir yapıya sahip olduğundan, Türkiye dışında mukim kişi veya kuruluşlara yapılan hizmet bedeli ödemelerinin vergisel boyutu hakkında tereddüde düşüldüğünde, olay bazında mali müşavirlere danışılmasında fayda vardır.

Kaynak : BDO DENET'in 2005/83 sayılı Sirküler Raporu,  
Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi Eylül 2008 sayısı sahife 354-356