

HİZMET İTHALİNDE KDV VE STOPAJ SORUMLULUĞU

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

1. MAL İTHALİ VE HİZMET İTHALİ :

Bilindiği üzere Türkiye dışında mukim kişi ve kuruluşlardan;

- Mal satın alınması veya
 - Hizmet temini
- mümkündür.

1.1. Mal İthali :

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 sorumlu sıfatıyla KDV ödenmesi de söz konusu olmamaktadır.

1.2. Hizmet İthali :

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, haber-leşme, yazılım hizmeti alınması, yurtdışında fason iş, tamir, bakım yaptırılması, mal veya personel kiralanması 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.

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 gerekmekte, 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.

ÖRNEK :

Türkiye'de yapılacak özellikli bir binanın projesi bir Alman şirketine çizdirilmiştir. Proje çizimi Almanya'da yapılmış, çizilen proje ve Almanya'da düzenlenen faturası Türkiye'ye gönderilmiştir. Fatura tutarının 400.000 EURO, hizmet faturasının tebellüğ edildiği tarihteki EURO kurunun 1,5 YTL olduğunu varsayarsak yapılacak yevmiye maddesi şöyledir.

.. /..

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	600.000 YTL
258-1	Binası İnşaatı
191 İNDİRİLECEK KDV	108.000 YTL
320 SATICILAR HESABI	600.000 YTL
320-1 Alman	Firması (400.000 EURO)
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	108.000 YTL
360-1 Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek KDV	

.. /..

NOT : Yukarıdaki örnekte Türkiye – Almanya vergi anlaşması stopajı önlemiştir. Vergi anlaşmalarının yurtdışından alınan hizmetlere ilişkin stopajı önleme veya oranını sınırlama etkisi aşağıda, ayrıca açıklanmıştır.

Yurtdışından alınan hizmetlerde KDV sorumluluğu doğmaması için ;

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

Yurtdışından alınan ve bu üç şartın sağlanmadığı tüm hizmetler, KDV sorumluluğu gerektirir. Hizmeti yapının 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 yabancının yaptığı bu

komisyonculuk hizmeti, yurtdışında cereyan 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 gerektirmediği 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,

gibi hizmetler KDV sorumluluğu gerektirmektedir.

Bu sorumluluğa ilişkin KDV oranı o hizmet türünün tabi olduğu orandır. Mesela yurt dışındaki leasing şirketine uçak leasingi için ödenen finansal kirada KDV oranı %1’dir. Normal kirada ise oran % 18 dir.

KDV sorumluluğunun mahiyeti ve bu sorumluluğun yerine getirilmemesinin sonuçları hakkındaki görüşlerimiz, 2004/154 no.lu Duyurumuzda mevcuttur.

3. HİZMET İTHALİNDE STOPAJ SORUMLULUĞU (GVK Md:94, KVK Md:24):

Yurtdışında mukim kişi ve kuruluş-

ların 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 hizmet 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, hizmet, niteliği itibariyle KVK nun 24 üncü maddesi kapsamında stopaja tabi ise, karşı ülkeyle 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 “ücret” niteliğindedir ve KVK nun 24 üncü maddesi uyarınca stopaja tabidir.)
 - 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 kiralar,
- gibi, GVK nun 94 veya KVK nun 24 üncü 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 24 üncü maddeleri uyarınca stopaja tabi olan ödeme türleri ve stopaj oranları 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 yükseltmekte, buna mukabil ödenen stopajla ilgili belgeler hizmeti yapana gönderildiği takdirde bunun mahsuba konu edilmesi suretiyle hizmeti veren ek bir menfaat sağlamaktadır.

ÖRNEK :

Bir Türk işletmesi, İsviçre’de kurulu bir şirketin kadrosunda yer alan bir kişiyi genel müdür olarak istihdam etmek istemiştir. İsviçre firması, bu kişinin Türk şirketine tahsisi için yıllık 300.000 \$ net ücret talep etmiştir. KVK’nun 24 ncü maddesine göre İsviçre şirketine yapılacak olan ücret mahiyetindeki bu ödeme %25 nispetinde stopaja tabi olduğundan, brüte götürme işlemi $300.000 \div (1 - 0,25) = 400.000$ \$ şeklinde yapılacak, bu brüt üzerinden hesaplanacak $400.000 \times 0,18 = 72.000$ \$ karşılığı YTL tutarındaki KDV sorumlu sıfatıyla ödenecek, yine bu brüt

üzerinden $400.000 \times 0,25 = 100.000$ \$ karşılığı YTL tutarındaki stopaj ayrı bir muhtasar beyanname ile beyan edilerek ödenecektir. Bu örnekte ücretin net olarak belirlenmesi hizmetin maliyetini 300.000 \$'dan 400.000 \$'a yükseltmiştir. 100.000 \$ karşılığı YTL olarak ödeyen stopaj makbuzu Türkiye'deki İsviçre Konsoloslugu'na onaylatıldıktan sonra İsviçre firmasına gönderildiğinde, İsviçre firması, hesaplayacağı İsviçre kazanç vergisinden bu stopajı mahsup etmek suretiyle ek menfaat elde edecektir.

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.

4. VERGİ ANLAŞMALARININ STO-PAJİ 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 itibariyle yürürlükte bulunan vergi anlaşmalarının listesi sunulmuştur. (Vergi anlaşmalarının güncel durumunu ve anlaşma metinlerini, www.gelirler.gov.tr adresli web sitesinin Vergi Anlaşmaları bölümünde bulmak mümkündür.)

5. 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.