



HİZMET İTHALATI

Hakkı YILDIRIM*

I-GİRİŞ:

Dünyada yaşanan küreselleşme süreci içerisinde, özellikle internet üzerinden verilen hizmetlerde ve diğer teknolojik hizmetlerde büyük artışlar yaşanmaktadır. Dolayısıyla yurt dışından temin edilen bu hizmetler karşılığı yapılan ödemelerin, vergi kanunları karşısındaki durumu önemlilik arz etmektedir.

Bilindiği üzere 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinde, **her türlü hizmet ithalatının** katma değer vergisine tabi olacağı hükme bağlanmıştır. Ayrıca maddenin son fıkrasında, belirtilen faaliyetlerin kanunların veya resmî makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri, Türk tâbiyetinde bulunup bulunmamaları, ikametgâh veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmeyeceği ve vergilendirmeye mani teşkil etmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Hizmet, ithal işlemine tabi tutulacak somut bir materyal olmadığı için hizmet ithali anlamsız bir kavramdır. Mezkur kanuna bu kavram konulurken bundan neyin kastedildiğinin de açıklanması gerekirdi. Oysa kanunlarda böyle bir açıklama olmadığı gibi tebliğlerle de herhangi bir açıklama ve yorum getirilmiş değildir.

II-Hizmet İthalatında KDV:

Bilindiği üzere 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde, verginin konusunu oluşturan işlemler üç grupta toplanmıştır.

Birinci grupta; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları yer almaktadır. Faaliyetin bu gruba girmesi için, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet kapsamında bağımsız ve devamlı olarak yapılması gerekir.

* Vergi Denetmeni

İkinci gruba; Türkiye'ye yapılan her türlü mal ve hizmet ithalatı dahil edilmiştir.

Üçüncü grup işlemler ise, Kanunda "diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler" başlığı altında ifade edilmiştir.

Verginin konusunu teşkil eden işlemlerden biri olan hizmeti, maddi özellik taşıyan ve elle tutulabilen mal ve eşyalardan farklı olarak, elle tutulmayan, fakat alımı ve satımı mümkün olan iktisadi çaba olarak tanımlamak gerekir.(1) Katma Değer Vergisi Kanununun 4. maddesinde ise hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler şeklinde tanımlanmış ve bu işlemlerin, bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği belirtilerek, dolaylı bir şekilde tanımlanmış ve hizmet sayılan bazı işlemler belirtilmek suretiyle maddede sayılan ve bunlara benzeyen işlemlerin de hizmet sayılacağı hükme bağlanmıştır. Ancak .hizmet ithalatının ne vergi kanunlarında ne de tebliğlerde bir tanımı yapılmamıştır. Bu nedenle hizmet ihracatı ile ilgili tebliğlerde getirilen tanımlardan faydalanılarak hizmet ithalatı kavramını açıklamaya çalışacağız

26 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin (K/4) bölümünde hizmet ihracatı ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

"Hizmet ihracatında katma değer vergisi istisnası uygulanabilmesi için aşağıdaki dört şartın birlikte gerçekleşmiş olması zorunludur.

1. Hizmet Türkiye'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır:

Yurt dışındaki müşteriden kasıt, hizmet sunulan kişinin ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin yurt dışında bulunması veya yurt içinde bulunan bir firmanın, yurt dışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şube, acenta, temsilci ve bürosunun olması gerekmektedir.

2. Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir:

Yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek fatura veya benzeri belgenin, yukarıda özellikleri açıklanan yurt dışındaki bir müşteri adına olması zorunludur.

3. Hizmet bedeli, döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir:

Yurt dışındaki müşteri için yapılan hizmete ait bedelin, Türkiye'ye döviz olarak getirilmesi zorunludur. İstisnadan yararlanacak olanın döviz alım bordrosu veya dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden, kambiyo mev-

zuatına göre geçerli diğer bir belge ile bunu tevsik etmesi gerekmektedir.

4. Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır:

İstisnanın uygulanabilmesi için, hizmetten, yurt dışında yararlanılmış olması gerekir. Diğer bir anlatımla, yurt dışındaki müşteri için verilen hizmetin bu müşterilerin, Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekmektedir.

Örnek 1 : Türkiye'de tam mükellef durumunda olan (X) Mühendislik Ltd. Şti. Ürdün'de bulunan bir firma ile yaptığı anlaşma uyarınca bu firmaya bir tekstil fabrikası projesi çizimini yapmış ve buna ait bedeli T.C. Merkez Bankası aracılığı ile tahsil etmiştir. Bu proje çiziminde yukarıda belirtilen şartların tümü gerçekleştiğinden, bu hizmet işi, hizmet ihracatı istisnasından yararlanacak ve (X) firması, keseceği faturada katma değer vergisi hesaplamayacaktır.

Örnek 2 : Türkiye'de komisyonculuk faaliyetinde bulunan (A) şirketi, Batı Almanya'da yerleşik bir firma için, bu firmanın Türkiye'den satın aldığı tekstil ürünlerinin temin edilmesinde aracılık etmiş ve komisyon ücreti almıştır.”

Türkiye'de yapılan bir hizmet, yukarıda belirtilen koşullarla Türkiye'den yapılan bir hizmet ihracatı sayıldığına göre, Türkiye dışında yapı-

lan bir hizmetin de belli koşullarla Türkiye'ye yapılan hizmet ithalatı sayılmasına engel bir durum bulunmamaktadır.

Hizmetin, ithal edilen hizmet sayılmasına yarayacak bu koşullar, yukarıda belirtilen ve işlemin hizmet ihracı sayılmasına olanak veren koşullar ithalata uyarlanarak aşağıdaki gibi saptanabilecektir (2)

- İthal Edilen hizmetin Türkiye'deki bir müşteri için yapılması: (Türkiye'deki müşteri, KDVK'nın 12/2. maddesinde yer alan ve yurt dışındaki müşteriyi tanımlayan hükümden hareketle, ikametgahı, işyeri, kanuni ya da iş merkezi Türkiye'de bulunan kişi ya da yurt dışında bulunan bir firmanın yurt içinde kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubesi olarak tanımlanabilir.)

- İthal Edilen Hizmetten Türkiye'de faydalanılması:(Hizmetin Türkiye sınırları içinde tüketilmesi)

- Hizmet satıcısının Türkiye dışında olması (ikametgahı, işyeri, kanuni ya da iş merkezi Türkiye dışında bulunan satıcı)

Diğer yandan hizmet ithalatı kavramının ancak hizmet ihracatı ile ilgili hükümlerden çıkarsamalar yapılarak tanımlanabilmesi vergilendirmede yasalılık ve açıklık prensibini zedelemektedir.

Hizmetin maddi varlığı olmaması nedeniyle gümrüklemeye tabi tutulması söz konusu değildir. Bu nedenle hizmetin ithal edilmesi de hukuken mümkün olmamaktadır. Dolayısıyla bir işlem hizmet ithalatı olarak değerlendirildiğinde **verginin mükellefi, vergiyi doğuran olay, verginin matrahı, vergilendirme dönemi, verginin tarhı ve ödemesi** ile ilgili olarak Katma Değer Vergisi kanunu ile getirilen düzenlemeler anlamsız ve yetersiz kalmaktadır. Çünkü Katma Değer Vergisi kanununun;

-8.maddesinde ithalatta mal ve hizmet ithal edenlerin Katma Değer Vergisi **mükellefi** olduğu açıklanmıştır. Ancak uygulamada satıcısı yurt dışında bulunan hizmetlerde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9 uncu maddesine göre (sorumluluk müessesesine göre) vergilendirme yapılmaktadır.

-10.maddesinde ithalatta **vergiyi doğuran olay**; Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili olarak açıklanmıştır. Ancak hizmet ithalatı olarak isimlendirilen işlemde gümrük beyannamesinden ve gümrük vergisinden (hizmetin gümrük hattından geçmesi düşünülemeyeceğinden) söz etmek mümkün değildir.

-21.maddesinde ise ithalatta **verginin matrahını** oluşturan unsurlar aşağıdaki gibi sayılmıştır.

-İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri

- İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,

Gümrük Vergisinin konusuna girmesi mümkün olmayan hizmet ithalatı işleminde söz konusu kanun metnine göre verginin matrahının tespiti de mümkün olmayacaktır.

-39/c maddesinde ise ithalatta **vergilendirme dönemi** gümrük bölgesine girildiği an olarak açıklanmıştır. Ancak hizmetin gümrük bölgesine girmesi düşünülemeyeceğinden söz konusu madde metni hizmet ithalatında vergilendirme dönemini açıklamakta yetersiz kalmıştır.

-43/4.maddesinde ise “İthalde alınan Katma Değer Vergisi ilgili gümrük idaresince **tarh** olunur.” Hükmüne yer verilmiştir. Yine hizmetin gümrükte herhangi bir işleme tabi tutulacağı düşünülemeyeceğinden , bu hüküm de hizmet ithalatı yönünden bir anlam ifade etmemektedir

-46/2 maddesinde “İthalde alınan katma değer vergisi, gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda **ödenir.**” Hükmüne yer verilmiştir. Yine söz ko-

nusu hükme göre hizmet ithalatında ödeme yapmak mümkün olmamaktadır.

Uygulamada yurt dışı hizmet alımları vergi sorumluluğu müessesesine göre vergilendirilmektedir. Vergi sorumluluğu ise, Katma Değer Vergisi kanununun 9 uncu maddesinde yer almıştır. 15 seri nolu KDV Genel Tebliği'nin (c) bölümünde, yurt dışından sağlanan hizmetlere ait KDV' nin hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edileceğini açıklamıştır. Bu bağlamda yurt dışından sağlanan ve KDVK' nın 1/2. maddesine göre hizmet ithali kapsamında değerlendirilen işlemlere ait KDV'nin , hizmetten yararlanan Türkiye' de mukim kişi ve kuruluşlarca sorumlu sıfatıyla verilecek olan 2. nolu KDV beyannamesi ile beyan edilerek bağlı bulunulan vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir.

III-SONUÇ:

Katma Değer Vergisi kanununun 1/2.maddesinde her türlü mal ve hizmet ithalatının Katma Değer Vergisine tabi olduğu açıklanmıştır.Ancak hizmet ithalatı kavramının tanımı ve kapsamı konusunda ne vergi kanunlarında ne de tebliğlerde her hangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.Ayrıca Katma Değer Vergisi kanun ve tebliğleri ile getirilen ithalat ile ilgili düzenlemelerin tamamı mal ithalatına yöne-

liktir.Bu durum hangi hizmet işlemlerinin hizmet ithalatı sayılacağını belirsiz kılmaktadır.Kaldı ki “hizmet ithalatı” kavramı (hizmetin soyut özelliği düşünüldüğünde) anlamsız ve açıklamaya muhtaç bir kavramdır.

Hizmet ithalatı olarak nitelendirilen kavramdan kastın yurt dışı hizmet alımları olduğu açıktır. Söz konusu alımlar Katma Değer Vergisi kanununun (15 Seri Nolu Genel Tebliğinde açıklandığı üzere) 9.maddesi uyarınca vergi sorumluluğu müessesesine göre vergilendirilmektedir.Ancak verginin yasallığı ve açıklığı ilkesi gereğince hizmet ithalatı kavramının tanımı ve kapsamı konusunda gerekli yasal düzenlemelerin ivedi bir şekilde yapılması elzem görülmektedir.Çünkü günümüzde gelişen iletişim araçları ve pazarlama yöntemleri sayesinde her geçen gün hızla artan yurt dışı hizmet alımlarının yorum ve kıyaslara dayanarak vergilendirilmesi düşünülemez.

KAYNAKÇA

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 10.02.2006 tarih ve KDV-14001-3 Sayılı Muktezası (www.avdb.gov.tr)

Yerci, Cahit(2005). **Gümrük Mevzuatı Dahil Tüm Yönleriyle İthalatta KDV. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.**

