

MASRAF YANSITMALARINDA (YURT İÇİ-YURT DIŞI) TEVSİK VE KDV UYGULAMASI:

I - Masraf Yansıtması:

Bilindiği üzere uygulamada, özel anlaşmalar, yanlış faturalama, masraf tevzii, gibi nedenlerle, bir mal veya hizmetin, asıl muhatabına yansıtılmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

Eğer bir mükellef bir başka mükellefle ilgili olduğunu peşinen bildiği bir faturayı asıl muhatabı adına alırsa, ayrıca yansıtma faturası kesmesine gerek kalmaz. Söz konusu fatura bedelini kendisi ödemiş veya borçlanmışsa, bu faturayı bir dekont ekinde ilgili firmaya gönderebilir, veya bedelini kendisi isteyebilir. Eğer bu şekilde işlem yapılmamışsa, yani fatura asıl muhatap adına alınmamışsa masrafın yansıtılabilmesi için fatura kesilmesi gerekir. Uygulamada bu faturalar yansıtma faturası olarak isimlendirilmektedir.

II- Masraf Yansıtması İşleminin KDV Karşısındaki Durumu:

A- Yurtiçi Masraf Yansıtması İşleminin KDV Karşısındaki Durumu:

KDV'nin konusuna giren işlemler KDV Kanunu'nun 1. maddesinde mal teslimleri, hizmet ifaları ve her türlü mal ve hizmet ithalatı olarak belirlenmiştir. Kanun'un 1/1. maddesine göre mal teslimleri ve hizmet ifalarının KDV'ye tabi tutulabilmesi için, bu teslim ve hizmetlerin ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılması gerekir.

Katma Değer Vergisi Kanun'un 10. maddesinde vergiyi doğuran olay sayılmış ve (a) bendinde, mal teslimleri ve hizmet ifalarında vergiyi doğuran olayın malın teslimi ve hizmetin ifası anında meydana geldiği hükme bağlanmıştır.

Masraf aktarımı işleminde yapılan masrafların gerçek ilgisine aynen intikal ettirilmesi olayında herhangi bir hizmet sunulması veya kâr amacı güdülmesi veya katma yaratılması söz konusu değildir.

Ayrıca, bir bedel üzerinden vergi hesaplanabilmesi için, KDV'nin konusuna giren bir mal teslimi veya hizmetin karşılığını oluşturması gerekir.

Masrafların gerçek ilgililerine aynen aktarılması işlemleri, bir mal teslimi veya hizmetin karşılığını oluşturmadığından KDV'ye tabi bulunmamaktadır. Ancak, aktarılan masraflara ait KDV'nin gerçek yüklenicisi tarafından indirimine olanak verilebilmesi bakımından, üzerinden KDV hesaplanmış masrafların aktarılması halinde, düzenlenen fatura veya benzeri belgelerde KDV gösterilmelidir.

Bu açıklamalara göre, masraf aktarımı işlemi nedeniyle düzenlenen faturalarda KDV gösterilip gösterilmeyeceğine, aktarılan masraflar nedeniyle KDV ödenip ödenmediğine bakılarak karar verilmelidir:

- a- Masraf aktarılması işleminde, aktarılan masraf nedeniyle KDV yüklenilmiş ise, bu masrafların gerçek ilgisine yansıtılması amacıyla düzenlenen faturalarda KDV gösterilmelidir.

- b- KDV'ye tabi olmayan veya KDV' den istisna edilen işlemlerden doğan masrafların ilgisine aktarılması nedeniyle düzenlenen faturalarda ise, aktarıma konu masraflar için KDV yüklenimi söz konusu olmadığından, KDV hesaplanmamalı ve gösterilmemelidir.

Ancak, katlanılan masrafların üzerine bir bedel ilavesi suretiyle gerçek alıcısına intikal ettirildiği hallerde ise olay bir masraf aktarımından farklı olarak, KDV Kanunu'nun 1. maddesine giren müstakil bir hizmet ya da aracılık hizmeti niteliğinde olmaktadır. Bu gibi hallerde, gerçek ilgilisi adına yapılan işlemler nedeniyle KDV ödenip ödenmediğine bakılmaksızın, fatura bedeli üzerinden KDV hesaplanarak beyan edileceği tabiidir. Zira bu olayda masraf aktarımı değil, KDV'nin konusuna giren bir hizmet ifası söz konusu olmaktadır.

B- Yurtdışı Masraf Yansıtması İşleminin KDV Karşısındaki Durumu:

Ticari hayatta yukarıda açıklanan masraf yansıtması işlemleri, yurtdışında mukim firmalar tarafından da mükelleflere yapıldığı görülmektedir. Yurtdışındaki firmalar tarafından yapılan masraf yansıtmalarının KDV karşısındaki durumunu "Hizmet İthalı" çerçevesinde değerlendirmek gerekir.

KDV Kanunu'nun konusuna Türkiye'de yapılan işlemler girmektedir. İşlemlerin Türkiye'de yapılması aynı Kanun'un 6. maddesinde;

- a- Malların teslim anında Türkiye' de bulunmasını,
b- Hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye' de faydalanılmasını ifade etmektedir.

Kanun hükmünden hizmetin Türkiye'de yapılmasından; söz konusu işlemin Türkiye'de gerçekleşmesini anlamak gerekir.

Hizmetten Türkiye'de yararlanılmasından ise, 17, 26 ve 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'ndeki ifadelerden hareketle; "Türkiye'ye getirilen hizmet, Türkiye'deki firmanın Türkiye'deki faaliyeti ile ilgili ise, hizmetten Türkiye'de faydalanılmıştır; hizmet Türkiye'deki faaliyetlerle ilgili değilse, sonuçları Türkiye dışında doğuyorsa Türkiye'de faydalanılmamıştır." şeklinde açıklamak mümkündür.

Konuya ilişkin olarak 15 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nde, yurt dışından sağlanan hizmetlere ait KDV'nin hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edileceği açıklanmıştır.

Dolayısıyla 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. no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek bağlı bulunan vergi dairesine ödenmesi, 1 no.lu KDV beyannamesinde de gösterilerek indirilmesi mümkün olacaktır.

Faydalanma Türkiye'de olmak ve KDV'yi önleyen özel bir hüküm bulunmamak kaydıyla;

- Yurt dışından teknik hizmet, montaj hizmeti veya danışmanlık hizmeti alınması,
- Yurt dışından gayrimaddî hak alınması veya kiralanması (know-how, marka vs.),
- Yurt dışından kiralanmış menkulün (meselâ bir iş makinesinin) Türkiye'ye getirilip kullanılması,
- Yurt dışından yazılım hizmeti alınması,
- Yurt dışından tamir-bakım hizmeti alınması,
- Yurt dışından yapılan mal tedarikine bağlı vade farkları,
- Bir yurt dışı firmanın personeli olan kişinin, geçici süreyle Türkiye'de görev yapması
- gibi hizmetler KDV sorumluluğu gerektirmektedir.

Yurtdışından alınan bir hizmette KDV sorumluluğunun doğmaması için;

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

Yurtdışından alınan ve bu üç şartın sağlanamadığı tüm hizmetler, KDV sorumluluğu gerektirmektedir. Hizmeti yapanın mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında vergi anlaşması bulunması, vergi anlaşmalarının KDV'ni kapsamaması sebebiyle, KDV sorumluluğunu etkilememektedir.

III- Masraf Yansıtması Tevsiki:

Vergi Usul Kanununun kayıt nizamına ilişkin 215 inci maddesinde, bu Kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulmasının mecburi olacağı belirtilmiş, 227 nci maddesinde de "Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmü yer almıştır. Söz konusu kayıtların ise aynı Kanunun 229 uncu ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden (fatura, gider makbuzu, serbest meslek makbuzu vb.) herhangi biri ile tevsik edilmesi gerekmektedir

Dolayısıyla vergi mevzuatına göre her hangi bir belgenin geçerli bir belge olarak değerlendirilebilmesi için o belgenin yukarıda belirtilen yasal düzenlemelere uygun olarak tanzim edilmiş bir belge olması sonucunu doğurmaktadır.

Dolayısıyla yurtiçi masraf yansıtılması (aktarılması) diğer bir ifade ile, masrafların gerçek alıcısına intikal ettirilmesi işlemlerinin mutlak suretle fatura ile yapılması gerekir. Bu işlemlerin sadece dekontla yapılması mümkün değildir. Kesilen fatura da işlemin gerçekten bir yansıtma işlemi olup olmadığının tevsiki açısından düzenlenen faturaya "fatura muhteviyatı işlemin bir masraf aktarımı olduğu ve masrafların gerçek ilgisine intikal ettirildiğine" ilişkin bir şerh düşülmesi ve ekine masraf aktarımına konu işleme ait fatura veya benzeri belgenin bir örneği de eklenmesi uygun olacaktır.



Diğer taraftan yurt dışı işlemlerde mal ya da hizmet karşılığı olarak alınan belgelerin doğal olarak ilgili ülke mevzuatına göre düzenlenen ve kabul gören bir belge olması gerekmektedir.

Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 253 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde "Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığa verdiği yetkiye dayanılarak, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında alınan belgelerin, yurt dışındaki temsilciliklerimizde veya yurt içinde noterlerde Türkçe'ye tercüme ve tasdik edilme zorunluluğunun kaldırıldığı" belirtilmiştir.

IV - Sonuç:

Yurtiçi masraf yansıtımalarında, masrafların gerçek muhatabına yansıtılması sırasında düzenlenecek faturada KDV gösterilip gösterilmeyeceğine, aktarıma konu masrafı doğuran işlemin KDV'ye tabi olup olmadığına bakılarak karar verilmelidir. Masraf aktarımına konu olan işlem; KDV'ye tabi ise masraf aktarımı da KDV'ye tabi olacak, KDV'den istisna veya vergiye tabi değil ise, masraf aktarımı da KDV'ye tabi olmayacak, düzenlenen belgede vergi gösterilmeyecektir.

Masrafların aynen değil de bir bedel ilavesi suretiyle aktarıldığı durumlarda, bir masraf aktarımı değil, müstakil bir hizmet ifası söz konusu olduğundan, işlem KDV'ye tabi olacaktır.

Yurtdışından gelen masraf yansıtma faturalarının KDV karşısındaki durumunu ise "Hizmet İthalı" çerçevesinde değerlendirmek gerekmektedir.

Yararlanılan Kaynaklar:

Yıldız ARSLAN / E- Yaklaşım / Mayıs 2009

İlhan KIRIKTAŞ / Yaklaşım / Kasım 2002