

MADDE 9 : VERGİ SORUMLUSU

MADDE METNİ :

" Vergi Sorumlusu:

Madde 9 - 1. Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.

2.(4008 sayılı Kanun'un 30 uncu maddesi ile eklenen bend) Fiili yada kaydî envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır.

Belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarh edilir. Bu tarhiyata (4369 sayılı Kanunu'nun 81/E-1'inci maddesi ile değişen ibare)vergi ziyayı cezası uygulanır.

Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz.

3. (5904 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi ile eklenen bent Yürürlük 3.7.2009)5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait katma değer vergisinin ödenmesinden lisanslı depo işleticileri sorumludur.

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

<u>Tebliğ No</u>	<u>Bölüm</u>
1	VI-B
15	C
19	A
30	F
31	B
46	A
49	B
51	II
53	-
55	-
58	A
68	-
70	7
72	4
73	8
77	4
81	B-2
83	5
84	2
85	B
86	B
89	A
91	A
93	5
95	1-3; 5, 7
96	5
97	1-2; 3, 4
99	5
104	2,3
105	A-1
110	A-3

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. GENEL AÇIKLAMA :

KDV de vergi sorumluluğunu düzenleyen bu maddenin mahiyeti ve konuluş amacı, madde gerekçesinde şöyle ifade edilmiştir:

"Bu madde vergi alacağının emniyetle tahsil edilebilmesi amacıyla getirilmiş bulunmaktadır. Madde hükmüne göre, mükellefin memleket içinde ikâmetgâhının, işyerinin, kanuni merkez veya iş merkezinin bulunmaması ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye ve Gümrük Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması bakımından, işlemlere taraf olan diğer bir şahsı veya şahısları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilecektir. Maddede sayılan haller, mükelleflerin idarece takibinin güç olduğu, dolayısıyla vergi tarh, tahakkuk ve tahsilatında kaybın mümkün bulunduğu hallerdir. Burada sayılan haller sınırlı olmayıp, vergi alacağının emniyet altına alınmasının gerekli görüldüğü diğer durumlarda da, Maliye ve Gümrük Bakanlığının mükelleften gayri bir şahsı verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisi bulunmaktadır.

Maddede belirtilen "işlemlere taraf olanlar" mükellefin temsilcisi, vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir kimse veya kendisine mal teslim edilen yahut hizmet ifa edilen kişi olabilecektir."

2. BEYAN ESASI VE 2 NOLU KDV BEYANNAMESİ :

9 ncu maddenin birinci bendi uyarınca KDV sorumluluğu yüklenmiş bulunan kimseler, ilgili işlem bedeli üzerinden ayrıca hesaplayacakları KDV yi işlemin vuku bulduğu ayı izleyen ayın ilk 20 günü içinde 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan etmek ve ödemek zorundadırlar. (KDV sorumluluğunu gerektiren işlemin bulunmadığı aylar için 2 nolu KDV beyannamesi verilmez.)

2 nolu KDV beyannamesi, KDV mükelleflerince kullanılan 1 nolu beyannameye benzer şekilde dizayn edilmiş, istisna, indirim ve iade sütunlarına yer verilmiştir. Halbuki uygulamada, KDV sorumluluğunu gerektiren işlem, aynı zamanda istisna kapsamına giriyorsa, hiç beyanname verilmemekte ve beyanname verilmesi de istenmemektedir. Mesela yurt dışında satın aldığı malı, Ankara'daki deposuna kadar bir yabancı kuruma taşıtan firma, bu taşıma KDV den istisna olduğu için 2 nolu KDV beyannamesi vermemektedir.

2 nolu KDV beyannamesinin şekli, bir ay içinde birden fazla sorumluluk gerektiren işlem bulunduğu takdirde bu işlemlerden her biri için (işlemi yapanlar itibarıyla gruplanmış olarak) ayrı ayrı beyanda bulunulması gerekeceği izlenimi vermektedir. Halbuki, bir ayda farklı firmalara iş yaptırılsa ve işlem ne kadar çok ve farklı olursa olsun muhatap tektir ve bu muhatap KDV sorumlusudur (Md:44/b). Diğer vergi kanunlarındaki sorumluluk uygulamasında olduğu gibi, bir dönem içindeki tüm işlemler sorumlunun düzenleyeceği tek beyannameye toplanmalıdır. (Ancak Bakanlık 53 nolu Tebliğde her bir sorumluluk türü için ayrı beyanname verilmesini sorumluluk türü aynı olan KDV lerin tek beyannameye liste eklenerek beyan edilebilmesini öngörmüştür.)

3. YURT DIŞINDAN SAĞLANAN HİZMETLERDE KDV SORUMLULUĞUNA İLİŞKİN ESASLAR :

3.1. Genel Açıklama :

KDV nin konusu vergi kapsamına alınmış olan mal teslimleri ve hizmet ifalarıdır. KDV Kanunu'nun 1 inci maddesinde de ifade edildiği üzere, bu işlemleri yapanların yabancı uyruklu olup olmamaları, ikâmetgâhlarının, işyerlerinin, kanuni merkezlerinin veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemin mahiyetini değiştirmez ve KDV'nin doğuşunu etkilemez.

Ancak işlemi yapanın Türkiye'de bulunmaması halinde vergisel ödevlerin yerine getirilmesinden SORUMLU TUTULABİLECEK başka birinin tayini vergi tekniği ve vergi emniyeti açısından gerekli görülmüştür. İşlem mal teslimi şeklinde ise vergileme, malın ithali aşamasında ve ithalatı yapanın mükellef olarak tayini suretiyle yapılmaktadır (Md:8/1-b; 10/i).

İşlemin hizmet ifası şeklinde olması halinde, mükellef hizmeti yapmış olan yurt dışındaki firma olmakla beraber, bu işlemle ilgili KDV beyannamesinin verilmesi (2 nolu KDV beyannamesi) ve verginin ödenmesi sorumlu tayin edilen ve aynı zamanda tarhiyatın muhatapı olan (Md:44) kişiler tarafından yerine getirilir.

15 nolu KDV Genel Tebliğinin, konu ile ilgili C bölümü şöyledir:

"C. YURT DIŞINDAN SAĞLANAN HİZMETLER:

Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesine göre işlemler Türkiye'de yapıldıkları takdirde vergiye tabi tutulabilecektir. Aynı Kanunun 6/b maddesine göre, Türkiye'de yapılan, değerlendirilen veya faydalanılan hizmetler Türkiye'de ifa edilmiş sayılacaktır. Yurt dışındaki firmalara yaptırılan hizmetlerden bu kapsama girenlerin vergiye tabi olacağı açıktır. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef esas olarak yurt dışındaki firma olmakla birlikte, firmanın Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde vergi, sözü edilen Kanunun 9 uncu maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir."

Başka bir anlatımla, yabancı kişi, kuruluş ve firmalarca yapılan hizmetler, 6 ncı madde ile ilgili bölümde açıkladığımız esaslar çerçevesinde Türkiye'de yapılmış (ithal edilmiş) sayılmakta ise vergilemenin 9 uncu madde uyarınca, yani KDV sorumlusu eliyle yapılması gerekmektedir.

Örnek vermek gerekirse;

Yabancı firmalarca verilen,

- Serbest meslek,
- Telif, patent, know-how,
- Komisyon,
- Kiraya verme,
- ve benzeri

hizmetler, bu hizmetten yararlananlara KDV sorumluluğu getirmektedir.

Ancak;

Yabancı kişi veya kuruluş Türkiye'de işyeri (şube) açtığı anda, yabancı kişinin bu işyeri ile ilgili olarak mükellefiyet tesis edilir. Böylelikle yabancı kurum bu şubede yapacağı işlemler itibarıyla KDV mükellefi olur. Şubeyi açan ve işleten firma, esas itibarıyla yurt dışında mukim olmasına rağmen Türkiye şubesinde yaptığı işlemler bakımından herhangi bir Türk vergi mükellefinden farksızdır. Defter tutar, VUK.'na uygun belge düzenler ve işlemlerin KDV sini belge üzerinde gösterip müşterisinden tahsil ederek KDV beyannamesine dahil eder. Yani bu durumda işleme taraf olanın KDV sorumluluğu söz konusu olmaz.

Nitekim bir muktezada;

"IBM Şirketinin Bakanlığımıza gönderdiği örneği ilişik dilekçesinde, bilgi işlem makinalarının satış ve kiralama işi ile uğraşan şirketin, dar mükellef statüsünde İliniz Galata Vergi Dairesine kayıtlı bulunduğu, makine kiralama hizmetleri karşılığında katma değer vergisi uygulayarak mükellef sıfatıyla beyan edip ödediği, ancak bazı kamu kuruluşlarının makine kiralamalarıyla ilgili katma değer vergisini şirkete ödemeyip kendilerinin vergi dairesine yatırma yoluna gittiklerinden söz edilerek durumun açıklığa kavuşturulması talep edilmektedir.

Merkezi yurt dışında bulunan ancak ülkemizde kurumlar vergisinin dar mükellefi durumunda bulunan şirketin, Türkiye'deki faaliyetleri dolayısıyla katma değer vergisi hesaplayıp mükellef sıfatıyla beyan etmesinde kanuna aykırı bir husus bulunmamaktadır."

cümlelerine yer verilmiştir.

Yabancı firma Türkiye'de iş yeri açmış olmakla beraber bu firma tarafından yapılan hizmet, yurt dışındaki merkezi veya yurt dışındaki herhangi bir işyeri tarafından icra edilmişse (fatura yurt dışında düzenlenip gönderilmişse) ve hizmet 6 ncı maddeye göre Türkiye'de yapılmış sayılıyorsa KDV hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla ödenecektir.

Yurt dışındaki firmalara, ihraç mamullerimizin pazarlanması amacıyla verilen komisyonlar ile yine yurt dışında yapılan ilan ve reklam hizmetlerinin bedelleri için KDV sorumluluğu aranmayacağına dair 266 nolu Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu kararı, "KURUMLAR VERGİSİ" isimli kitabımızın ekinde.

Bakanlıkca da onaylanan 266 nolu Karar böyle olmakla beraber, bu karardan habersiz inceleme elemanlarınca söz konusu komisyonlara ilişkin KDV sorumluluğunun yerine getirilmediği gerekçesiyle tarhiyat önerilmiş hatta bu tarhiyatlar vergi yargısınca kabul edilmiştir. (Danıştay 11 inci Dairesi'nin YAKLAŞIM dergisinin Mayıs 1997 sayısında yayınlanan kararı) 6 ncı maddede sonradan yapılan değişiklik söz konusu karara yeni bir yasal zemin kazandırmış olup bu sorun tamamen ortadan kalkmıştır.

İstanbul Defterdarlığı'nca verilen 28.9.1993 tarih ve 15125 sayılı muktezada, yurt dışına yapılan seyahatlerde ortaya çıkan (otel, lokanta gibi) hizmet bedellerinin KDV sorumluluğu gerektirmediği belirtilmiş olup, bu muktezadaki görüşde, 6 ncı maddede yapılan değişiklik, daha sağlam bir yasal zemin kazanmıştır.

Yurt dışından ithal olunan hizmetlerde KDV sorumluluğu söz konusu olabilmesi için;

- İthale konu hizmet KDV istisnası konusuna girmemelidir. (Mesela ithale konu hizmet yurtdışı taşımacılık ise bu hizmet 14'üncü maddeye göre KDV'den müstesna olduğu için KDV sorumluluğu söz konusu olmaz. Aynı şekilde yurtdışında yaptırılan sigortalar için ödenen primler, sigorta hizmetleri 17'inci maddeye göre KDV'den müstesna olduğu için KDV sorumluluğu gerektirmez.)
- İthale konu hizmet KDV Kanunu'nun 6'ncı maddesine göre, Türkiye'de vergilendirilebilir nitelik arz etmelidir. 6'ncı maddeye göre bir hizmetin Türkiye'de vergilendirilebilmesi için ya hizmet Türkiye'de ifa edilmiş olmalı ya da yurtdışında ifa edilmiş olmakla beraber hizmetten Türkiye'de yararlanılmalıdır.

Örnek vermek gerekirse 6'ncı maddedeki yeni anlayışa göre yurtdışında yaptırılan reklam hizmeti, yurtdışındaki bir otelde konaklanması gibi işlemler hem yurtdışında yapıldığı hem de faydalanma yurtdışında olduğu için Türkiye'de vergilenemez, dolayısıyla KDV sorumluluğuna konu olmaz. Buna mukabil Türkiye'de yapılacak bir inşaatın projesi yurtdışında çizilmiş yani hizmet yurtdışında ifa edilmiş olsa bile, proje Türkiye'de aplane edileceği yani faydalanma Türkiye'de olacağı için KDV sorumluluğu gerektirmektedir. Bir yabancı şarkıcının Türkiye'de konser vermesi işlemi Türkiye'de yapılmış hizmet olduğundan, bu hizmetin bedeli üzerinden de sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanması gerekmektedir. Nitekim İstanbul Defterdarlığı'nın 16.4.1999 tarih ve 1601 sayılı muktezasını Türkiye'de konferans veren bir yabancı'nın bu hizmeti için yurtdışına yapılan ödeme için 2 no.lu KDV beyannamesi verilmesi gerektiği belirtilmiştir.

İstanbul Defterdarlığı'nın 2.2.1999 tarih ve 596 sayılı muktezasında **serbest bölgeden ithal edilen yazılım için sorumlu sıfatıyla KDV ödenmesi gerektiği belirtilmiştir.**

İstanbul Defterdarlığı'nın 10.7.2000 tarih ve 3877 sayılı muktezasında, merkezi İngiltere'de bulunan Reuters Television Ltd. isimli şirketten satın alınan haber hizmetinin, bu hizmetten Türkiye'de faydalanılmış olduğu dolayısıyla KDV sorumluluğuna tabi olduğu açıklanmıştır. Buna mukabil Gelirler Genel Müdürlüğü'nün B.07.0.GEL.0.53/5301-2822 sayılı muktezasında bir Türk televizyon işletmesinin münhasıran Avrupa'da izlenmekte olan yayınları için EUTELSAL uydusundan sağladığı hizmetlerden yurtdışında faydalandığı için bu hizmetlerin KDV'nin konusuna (KDV sorumluluğuna) girmediği ifade edilmiştir.

- Türkiye'ye ithal edilen mallara yönelik hizmetler, bu mallarla birlikte ithal edilmiş sayılarak KDV sorumluluğuna konu olmakta, buna mukabil yabancı firmaların Türk ihrac mallarına yönelik hizmetlerinde faydalanmanın yurtdışında olduğu kabul edildiğinden KDV sorumluluğu ortaya çıkmamaktadır.

Nitekim İstanbul Defterdarlığı'nın 30.11.1999 tarih ve 4909 sayılı muktezasında Türkiye'ye ithal edilecek olan mallara yönelik pazar araştırması, gözetim ve denetim hizmeti verilmesi işlemi için sorumlu sıfatıyla KDV ödenmesi gerektiği belirtilmiştir. Yine İstanbul Defterdarlığı'nın 18.1.2000 tarih ve 349 sayılı muktezasında yabancı firmalardan sağlanan hizmetlerin Türkiye dışına ihrac edilecek mallara yönelik olması halinde KDV sorumluluğu gerektirmeyeceği belirtilmiştir.

3.2. KDV Sorumlusu Kimdir?

Yurt dışından sağlanan ve 6 ıncı maddeye göre Türkiye'de yapılmış (yahut ithal edilmiş) sayılan hizmetlerde sorumlu, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhataptır. Yurt dışından hizmet sağlayan kişinin KDV'den sorumlu tutulabilmesi için, o kimsenin vergi mükellefi olması gerekir. Mesela vergi mükellefiyeti bulunmayan bir kimse, yaptıracığı villanın projesini İtalya'da mukim bir mimara çizdirdiğinde, çizim bedeli üzerinden normal orana göre KDV hesaplayıp 2 nolu KDV beyannamesi ile Vergi Dairesine ödemesi gerekmektedir. Aynı şekilde KDV mükellefleri de yurt dışından hizmet sağladıklarında sorumlu sıfatıyla KDV hesaplayıp 2 nolu beyanname ile ödemek ve indirim hakları var ise indirmek zorundadırlar.

9 uncu maddenin birinci bendi ile Maliye Bakanlığına, mükellefin Türkiye içinde ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde, vergi alacağını emniyet altına almak amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları veya "*diğer ilgili bir şahsı*", verginin ödenmesinden sorumlu tutmak yetkisi tanınmış bulunmaktadır.

4008 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, bu hüküm yeniden düzenlenmiş ve eski metinde yer alan "*diğer ilgili bir şahsı*" şeklindeki anlamsız ibare kaldırılarak sorumluluğun sadece işleme taraf olanlara yüklenilmesi öngörülmüştür.

3.3. Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek KDV'nin Hesaplanması :

3.3.1. KDV Matrahının Tesbitinde Kullanılacak Kur :

Sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanmasını gerektiren hizmet hangi tarihte ifa edilmişse, hesaplama ve beyanın da bu tarihe göre yapılması gerekmektedir.

10 uncu madde ile ilgili bölümde açıkladığımız üzere hizmet şeklindeki işlemlerde KDV yi doğuran olay hizmetin ifa edilmesidir. Fakat hizmetin ne zaman ifa edildiğini tesbit etmekte çoğu zaman güçlüklerle karşılaşılır. Uygulamada, hizmetin ifa tarihini belirleyen ana unsur fatura veya hizmet bedelini belgeleyen makbuz, borç dekontu ve benzeri belgelerdir. Bu belgelerin üzerinde yazılı tarihe hizmetin ifa tarihi olarak itibar edilmektedir. Yurt dışından sağlanan hizmetlerin bedeli genellikle yabancı para olarak gösterilir. Söz konusu yabancı paranın TL'na çevrilmesinde hizmetin ifa tarihindeki cari kur esas alınır. Cari kuru belli olmayan dövizlerin TL'na çevrilmesine ilişkin esasları Maliye ve Gümrük Bakanlığı belirler (Md:26). Bakanlık konvertible olmayan dövizlere ilişkin kurları yılda bir kere (yıl sonu itibarıyla) VUK Genel Tebliği çıkarmak suretiyle tesbit etmektedir.

Mükellefin Dergisi'nde (Ocak 1998) yayınlanan 6.1.1997 tarih ve 5713 nolu Bakanlık muktezasında şöyle denilmektedir :

"İlgide kayıtlı dilekçenizde belirtilen konuya ilişkin olarak 22.1.1997 tarih ve 22885 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 253 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanununun Genel Tebliği'nin "B" bölümünde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Bu açıklamalara göre, yurtdışındaki kişi ve firmalardan belge alan mükellefler, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri, belgenin düzenlendiği günde Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında gösterilecektir. Ancak, inceleme sırasında inceleme elemanınca lüzum görülmesi halinde, mükelleflerin bu belgelerini tercüme ettirmeleri gerekmektedir."

Bizim anlayışımıza göre, tarafların aralarında belirledikleri bir kur (cari kur) var ise bu kur esas alınır. Cari kuru belirlenmemiş işlemlerde ise TCMB döviz alış kuru esastır.(Md.26) Hizmet bedeli T.C. Merkez Bankası tarafından günlük olarak kur tesbitine konu edilen bir döviz ile ifade edilmişse, hizmetin ifa günü için belirlenmiş olan döviz alış kuru, günlük kur tesbitine konu edilmeyen dövizlerde ise yürürlükteki en son VUK Genel Tebliğinde belirtilen döviz kuru, TCMB nin belirlediği fiili kur veya para piyasalarında cari olan kur dikkate alınabilir.

Ödemede gecikme dolayısıyla sonradan ortaya çıkan kur farkları KDV sorumluluğuna konu edilmemelidir. Zaten vadeli ithalattaki kur farkları da KDV sorumluluğu getirmemektedir.

3.3.2. Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek KDV'nin Matrahı ve Oranı :

KDV de matrah, işlemin bedelidir. Bedelin döviz olarak belirlendiği hallerde kur tesbiti yukarıda izah ettiğimiz şekilde yapılır. Alıcı hizmeti yapan yabancıya, fatura bedelini borçlandıktan veya ödedikten başka herhangi bir surette menfaat sağlamışsa bu menfaatin de KDV matrahına sokulması gerekir.

Bu menfaatler daha çok;

- Bedelin stopaja tabi olması halinde, stopajın müşteri tarafından üstlenilmesi ve
- Hizmeti ifa edecek olanın yol, yeme, yatma ve benzeri ihtiyaçlarının hizmete talip olan tarafından karşılanması,

şeklinde olmaktadır. KDV sorumluluğu ile stopaj sorumluluğu arasında bu yönden de benzerlik bulunmaktadır.

Yurt dışından gönderilen bazı hizmet faturalarında, o ülkede uygulanan KDV ayrıca gösterilmektedir. Hernekadar 25 inci maddede KDV nin KDV matrahına girmeyeceği belirtilmişse de, sorumlu sıfatıyla ödenecek KDV nin hesabında faturadaki dip yekunun dikkate alınması tavsiyeye şayandır. Çünkü 25 inci maddede bahsi geçen KDV ile 3065 Sayılı Kanuna göre hesaplanan KDV kastedilmektedir.

Halen geçerli KDV oranları dikkate alındığında, hizmet şeklindeki işlemlerde normal oranın (% 18) uygulandığı görülmektedir. Bunun tek istisnası finansal kiralama işlemleridir. (% 1, % 8, veya % 18) Oran Konusu 28 inci madde ile ilgili bölümde açıklanmıştır.

3.4. 2 Nolu KDV Beyannamesinin Ne Zaman ve Hangi Vergi Dairesi'ne Verileceği :

İşlemin bedeline mahsuben avans mahiyetinde ödemede bulunulması prensip olarak sorumlu sıfatıyla KDV hesaplamasını gerektirmez (Halbuki G.V.K.nun 94 üncü maddesine göre avanslar stopaja tabidir.) Buna mukabil henüz ödeme yapılmamış olsa bile, hizmetin ifası tamamlandığında (çoğu hallerde hizmet bedelinin tahakkuk ettirilmesine paralel olarak) sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanması gerekir.

Öte yandan, avans ödenmesi KDV doğurucu bir işlem olmamakla beraber bazı hallerde ödemenin avans olmadığı, tamamlanmış olan veya öyle sayılan bir hizmetin bedeli olduğu anlayışından hareketle, KDV sorumluluğunun, ödemenin yapıldığı ay itibarıyla yerine getirilmesi istenebilir. Nitekim bir muktezada şu ifadelere yer verilmiştir:

"Yazınızda sözü edilen firmanın satışları üzerinden 2,25 oranında hesaplanarak tahakkuk ettirilen lisans ücretleri transfer tarihini izleyen beyan döneminde firma tarafından bağlı olduğu Vergi Dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Sorumlu sıfatıyla verilecek beyannamelerle, beyan edilecek bir işlem bulunmadığı dönemlerde, beyannamenin verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Bu işlemlerde vergi matrahı transfer edilen lisans ücreti olacaktır. Matrah üzerinden vergi hesaplanacaktır. Peşin lisans ödemelerinde Katma değer vergisi yukarıdaki açıklamalara göre beyan edilip ödenecektir."

Ancak biz KDV sorumluluğu doğuşunun ödemeye (transfere) bağlanmasını doğru bulmuyoruz. Bize göre sorumluluğun doğduğu ayın belirlenmesinde, KDV Kanununun 10 uncu maddesi ve ilgili belgenin tebellüğ tarihi göz önünde tutulmalıdır.

Hizmetle ilgili fatura ve benzeri belgenin hizmetten faydalananın eline muhtelif nedenlerle gecikmeli olarak geçmesi sıklıkla rastlanan bir durumdur. Bu şekilde gecikmeli olarak KDV sorumlusuna ulaşmış belgeler bakımından beyan zamanını tesbitinde, belgenin tebellüğ tarihine itibar edilmesi gerektiği görüşündeyiz. Mesela 30 Haziran tarihini taşıyan hizmet faturası 15 Eylül günü tebellüğ edilmişse KDV sorumlusu 2 nolu KDV beyannamesini 1-20 Ekim tarihleri arasında verebilmelidir. Başka bir anlatımla gecikmeli tebellüğ olayı mücbir sebep olarak kabul edilmelidir. Tabiiyle tebellüğdeki gecikmeye bağlı olarak, fatura tarihine göre daha sonraki dönemde KDV beyanında bulunan vergi sorumlusu, tebellüğün gecikmiş olduğunu, P.T.T. kayıtlarıyla, evrak giriş defteri ile, muhaberat evrakıyla veya bir başka delil göstererek isbat edebilmelidir. Ancak aksi görüşte olanların da çıkabileceği unutulmamalıdır.

KDV sorumlularınca kullanılan 2 nolu KDV beyannamesinin hangi Vergi Dairesine verileceğine dair açık bir hüküm bulunmamaktadır. Uygulamada bu beyannameler, KDV mükellefleri bakımından KDV mükellefiyetinin bulunduğu Vergi Daire'sine verilmektedir.

KDV mükellefiyeti bulunmayan bankaların ve sigorta şirketlerinin düzenlediği 2 nolu KDV beyannameleri bunların kurumlar vergisini tarh eden vergi dairelerince kabul edilmektedir. Hiç mükellefiyeti bulunmayanların sorumlu sıfatıyla ödeyecekleri KDV nin ise bu kişi veya kuruluşların ikametgahının yahut kanuni merkezlerinin bulunduğu yer Vergi Dairesince tarh ve tahsil edileceği anlaşılmaktadır.

3.5. Sorumlu Sıfatıyla Hesaplanan KDV'nin İndirilmesi :

Sorumlu sıfatı ile ödenen KDV nin indirim hakkı tanınan işle ilgili olarak yüklenilmiş olması halinde, 1 nolu KDV beyannamesinin tanzimi esnasında indirilecek KDV tutarına ilave edilmek suretiyle indirim konusu yapılması mümkün ve gereklidir.

Şayet indirimin yapıldığı ayda mükellefin bu indirimi karşılayacak miktarda ödenecek KDV si çıkıyorsa, sorumlu sıfatıyla ödenen KDV, aynı ayda 1 nolu KDV beyannamesi ile ödenecek vergi miktarını azaltacağı için, sorumluluk yüklenmiş olan mükellef, herhangi bir mali zarara uğramaz. Keza bu durumda sorumlu sıfatıyla KDV ödenmesi mükellef sıfatı ile ödenecek KDV yi azalttığı için Devletin toplam vergi tahsilatı da etkilenmemiş olur.

Fakat;

- Sorumlu sıfatıyla KDV ödemek zorunda kalan mükellefin 1 nolu KDV beyannamesinde devrolan KDV çıkıyorsa, yapılan ödeme devrolan KDV'nin büyümesine ve mükellef üzerindeki KDV den kaynaklanan finansman yükünün daha da ağırlaşmasına yol açar.
- Sorumlu sıfatı ile ödenen KDV, indirim hakkından başka iade hakkına da konu edilmişse mükellef kendi eliyle ödediği KDV yi geri alabilmek için (mahsup veya) iade prosedürünün tamamlanmasını beklemek zorunda kalmaktadır.
- Sorumlu sıfatı ile ödenen KDV nin indirim hakkına konu edilemediği durumlarda (mesela bankalarda) ise bu ödeme, KDV sorumlusu açısından gider veya maliyet unsuru, Hazine açısından ise nihai vergi geliridir.

bize göre indirim işlemi sorumlu sıfatıyla KDV nin fiilen ödendiği (veya tahakkuk fişinin düzenlendiği) ayda değil, sorumluluk halinin doğduğu ay itibarıyla yapılmalıdır. Mesela yabancı firmanın hizmet faturası Haziran ayında tebellüğ edilmiş ve kayda alınmışsa, Haziran ayında indirilecek KDV hesabına borç, sorumlu sıfatıyla ödenecek KDV hesabına alacak kaydedilmek suretiyle sorumlu sıfatıyla KDV tahakkuk kaydı ve indirim kaydı yapılmalıdır. Tabiatıyla 2 nolu KDV beyannamesi Temmuz ayının ilk 25 günü içinde verilecektir. (Bu görüşümüzü doğrulayan muktezalar vardır.)

Hernekadar 29 uncu maddede, indirim yapılabilmesi için, KDV nin fatura ve benzeri belgelerde gösterilmiş olması şart koşulmuş ise de bu hükmü, faturayı verenin Türkiye'de KDV mükellefi olması hali ile sınırlı şekilde anlamak gerekir. KDV Kanunu'nun 3/d maddesi uygulamasında olduğu gibi mükellefin, kendisi açısından girdi KDV si niteliği taşıyan ve bizzat hesaplayıp ödediği bu vergiyi indirmesi KDV nin genel esprisi gereğidir. Nitekim bir muktezada sorumlu sıfatıyla ödenen KDV nin genel hükümlere göre indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir. Keza, sorumlu sıfatı ile ödenen KDV, iade hakkı tanınan işlemlerle ilgili ise, gerektiğinde iade konusu da yapılabileceği tabiidir.

KDV sorumluluğunun, yasal süresi içinde yerine getirilmemiş olması nedeniyle ikmalen veya re'sen yapılan KDV tarhiyatlarında ise KDV indirimi, tarh olunan KDV nin ödenip kayda geçirildiği ayda yapılabilmektedir. (49 nolu KDV Genel Tebliği)

Tebliğde belirtilmemekle beraber, 2 nolu beyannamenin pişmanlıkla verildiği hallerde, indirim işleminin beyannamenin verildiği ay itibarıyla yapılması gerektiği kuşkusuzdur. (Bu konuda 34'üncü maddeye de bakınız)

3.6. Uygulama Örneği :

A Firması, Türkiye'de üreteceği bir mal ile ilgili olarak, bir İtalyan firmasından lisans sağlamıştır.

- Lisans ücreti (net) 100.000 EURO dur.
- İtalyan firmanın fatura tarihi 18.02.2004 dür (Kur: 1.688.000 TL).
- Bu fatura 10.4.2004 de tebellüğ edilmiş ve aynı gün kayda alınarak, ücretin 20.000 EURO luk kısmı havale edilmiştir (Kur:1.690.000.000 TL).
- Bakiye 80.000 EURO ise anlaşma gereği 25.06.2004 de gönderilmiştir (Kur: 1.800.000 TL).

Firmanın yapacağı yevmiye kayıtları şöyle olmalıdır :

793	DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER	187.777.777.777	
191	-Müşavirlik Giderleri		
	İNDİRİLECEK KDV	33.799.999.999	
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		
	- KV Stopajı		18.777.777.777
	- Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek KDV		33.799.999.999
102	BANKALAR		
	- Döviz Tevdiat Hesabı		33.800.000.000
329	DİĞER TİCARİ BORÇLAR		
	- İtalyan Firma C/H		135.200.000.000

Dikkat edilirse bu yevmiye maddesinde;

- 100.000 EURO luk ücret, faturanın kayda alındığı 10.04.2004 tarihinin kuru ile (1.690.000 TL) çarpılmış, % 10 KV stopajı, stopaj firma tarafından üstlenildiği için, 10.04.2004 itibariyle kur farkını da kavrayan stopaj matrahı şu şekilde bulunmuştur.

$$(100.000 \times 1.690.000) = 187.777.777.777 \text{ TL}$$

- Bu matrah üzerinden;

$$187.777.777.777 \times 0.10 = 18.777.777.777 \text{ KV Stopajı hesaplanmıştır.}$$

Not : Lisans ücretleri gayrimaddi hak kirası (gayri menkul sermaye iradı) niteliğindedir ve İtalya Türkiye vergi anlaşmasına göre, bu nitelikteki ödemelerde azami vergileme nisbeti % 10 dur.

- Firma tarafından üstlenilen stopaj KDV matrahına eklenmesi gerektiği için 187.777.777.777 TL lık brüt tutar aynı zamanda, 18.02.2004 – 10.04.2004 tarihleri arasındaki kur farkını da içeren KDV matrahını oluşturmaktadır.

$187.777.777.777 \times 0,18 = 33.799.999.999 \text{ TL}$ olarak hesaplanan sorumlu KDV si firma tarafından aynı dönemde indirilecek KDV olarak dikkate alınmıştır.

Firma, bakiye 80.000 EURO yu daha sonra havale ettiği için yeni bir kur farkı doğmuştur.

$80.000 \times (1.800.000 - 1.690.000) = 8.800.000.000$ liralık kur farkının brütü olan 9.777.777.777 TL üzerinden stopaj hesaplanması istenebilmektedir. (Maliye İdaresi, döviz ile yapılması mutad işlemlerden kaynaklanan kur farklarında KDV aramamaktadır). Yevmiye maddesi şöyle olacaktır:

(Aşağıdaki kayıt, buradaki kur farkının Kurumlar Vergisi stopajına tabi olduğu varsayımına dayanmakta olup biz bu görüşe katılmıyoruz. Zaten söz konusu kur farklarının stopaja tabi olmadığı yolunda Danıştay Kararları mevcuttur)

329	DİĞER TİCARİ BORÇLAR	135.200.000.000	
	- İtalyan Firma C/H		
793	DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZM.	9.777.777.777	
	- Lisans Ücretleri		
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		
	- KV Stopajı		977.777.777
102	BANKALAR		
	- Döviz Tevdiat Hesabı		144.000.000.000

4. YURT DIŞINDAN TEMİN EDİLEN FİNANSMAN HİZMETLERİNDE DURUM :

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.

46 nolu KDV Genel Tebliği'nin A bölümünde yer alan;

" yurt dışı kredi işlemlerinin Kanunun 17/4-e maddesi hükmü kapsamında değerlendirilmesi gerekli olup bu kapsamdaki işlemler nedeniyle ödenen faiz, komisyon ve bunlara ilişkin kur farkları katma değer vergisine tabi değildir."

Şeklindeki açıklama ile, bahsi geçen faiz ödemelerinin ve kur farklarının KDV den müstesna olduğu, dolayısıyla KDV sorumluluğu getirmedeği belirlenmiştir. (Buradaki "tabi değildir" sözünü "istisnadır" şeklinde anlamak gerekir.)

Tebliğdeki ifadelerden anlaşıldığı kadarıyla, KDV sorumluluğunun olmaması için alınan paranın KREDİ olması (kredi sözleşmesi bulunması) ve krediyi veren firmanın banka veya finans kuruluşu olması gerekmektedir. Dolayısıyla, alelade bir yabancı firmadan sağlanan krediler ile kredi sözleşmesi olmaksızın sağlanan borçlar ve cari hesap şeklindeki borçlanmalar nedeniyle yapılan faiz ve faiz benzeri ödemelerde KDV sorumluluğu bulunduğu manası çıkmaktadır. (Hal böyle olmakla beraber, Danıştay 9 uncu Dairesi 20.3.1997 tarihli kararında, yurt dışındaki bir firmaya ödenen faizin KDV sorumluluğu getirmedeği görüşünü benimsemiştir. Şükrü KIZILOTT Danıştay Kararları ve özeldeler 1998, 1437)

Keza Tebliğde,

"Ancak, katma değer vergisine tabi bir mal teslimi veya hizmet ifasına ilişkin bedelin ödenmesine bağlı olarak ortaya çıkan vade farklarının kredi işlemi ile bir ilgisi bulunmamaktadır. Bu nedenle, bir mal teslimi ve / veya hizmet ifasına bağlı vade farkı, faiz veya benzeri diğer menfaatlerin Kanununun 24 üncü maddesi uyarınca vergiye tabi işlemin matrahına dahil edilerek vergilendirileceği tabiidir."

denilmektedir.

Vadeli olarak mal veya hizmet ithali nedeniyle yurt dışındaki satıcı firmalara faiz, vade farkı gibi isimler altında yapılan ödemelerin KDV'ye tabi olduğu belirtilmekle beraber KDV ödemesinin;

- 2 nolu KDV beyannamesi ile Vergi Dairesi'ne mi,
- İlgili Gümrük İdaresi'ne mi yapılacağı,

konusundaki belirsizlik devam etmektedir.

Maliye İdaresi bu verginin sorumlu sıfatıyla Vergi Dairesine ödenmesi gerektiği görüşündedir.

Gümrük İdaresi ise, ithal mala ilişkin vade farkı veya faizin, ithal mal bedeline dahil olduğu dolayısıyla KDV'nin ithal işlemini yapan Gümrük Müdürlüğü'ne yapılmasını istemektedir. (Bu konuda 1 inci maddeye ilişkin 6.3.6. no.lu bölüme bakınız).

Yurt dışı kredi veya borcun mahiyeti ne olursa olsun, bundan kaynaklanan kur farkları yabancı firma tarafından verilen bir mal veya hizmetin bedeli olmadığından KDV nin konusuna girmediği ve 2 nolu KDV beyannamesi verilmesini gerektirmediği görüşündeyiz.

Teorik planda haklılık payı bulunmakla beraber pratik açıdan sakıncalar taşıyan, yurtdışından sağlanmış hizmetlerle ilgili KDV sorumluluğunun yürürlükten kaldırılması ve daha önce bu hükme uymamış olanların affedilmesi gerektiği kanaatindeyiz. (Dış kredi kullandığı halde, buna ilişkin KDV sorumluluğunu yerine getirmemiş olanların ağır tarhiyatlara uğramaya başlaması karşısında Bakanlık, sorunu çözebilmek için zorlama bir yorumda bulunarak dış kredilerin KDV sorumluluğuna konu olmayacağı yönündeki 46 nolu Tebliği çıkarmıştır.)

Nitekim, 46 no.lu Tebliğle ilgili olarak verilen 30.5.1995 tarih ve 28804 sayılı Bakanlık muktezasında şu açıklamalara yer verilmiştir.

" 46 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A) bölümünde, yurt dışı kredi işlemleri nedeniyle ödenen faiz, komisyon ve bunlara ilişkin kur farklarının Kanununun 17/4-e maddesi hükmü gereğince katma değer vergisinden istisna olduğu yolundaki açıklama bu Tebliğin yayımı tarihinden önceki dönemleri de kapsamaktadır. Dolayısıyla 46 Seri No.lu Tebliğinin (A) bölümü kapsamına giren işlemler ile ilgili olarak bu Tebliğin yayımından önceki dönemler nedeniyle yapılan tarhiyatlara ilişkin ihtilaflara devam edilmemesi gerekmektedir."

5. YURT DIŞINDA YAPTIRILAN SİGORTALAR :

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

Yurt dışında yaptırılan sigortalar için ödenen primler KDV Kanunu'nun 6 ve 9 ncu maddeleri uyarınca KDV sorumluluğu kapsamına girmekle beraber, 46 nolu Tebliğdeki dış krediler için yapılan yorumun bu primler açısından da geçerli olacağı ve 17/4-e maddesindeki istisna uyarınca KDV sorumluluğu doğmayacağı anlaşılmaktadır.

6. BELGESİZ MAL BULUNDURANLARIN, BUNLARIN KATMA DEĞER VERGİSİNDEN SORUMLU TUTULMASI :

4008 sayılı Kanun'la maddeye eklenen 2'inci fıkraya ile, belgesiz mal bulunduranlara ilişkin genel nitelikte yeni bir sorumluluk ihdas edilmiştir. 6.7.1994 tarihinde yürürlüğe giren bu 2'nci fıkraya hükmüne göre:

Fiili veya kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurduğu veya belgesiz hizmet satın aldığı tesbit edilenler, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisinden sorumludurlar.

Bu mükelleflere, söz konusu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için, tesbit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir.

Alış belgelerinin bu süre içinde ibraz edilememesi halinde mal ve hizmetlerin katma değer vergisi, bunların tesbit tarihindeki emsal bedelleri üzerinden, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına tarh edilir.

Bu tarhiyata vergi ziyayı cezası uygulanır. (VUK 344)

Gerekçede yer alan açıklamalara göre, böylece salınan vergi, sorumlu tarafından tarh dönemi içinde indirim konusu yapılabilir. (İndirimin, ödemenin yapıldığı ayda yapılabileceğine dair 29.6.1995 tarihli mukteza vardır.)

Belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, vergi inceleme raporuna istinaden, bu satışlarla ilgili KDV tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve cezası alıcılardan ayrıca aranmaz.

Gerekçede de belirtildiği üzere bu uygulama, Kanunun yürürlük tarihinden sonra belgesiz olduğu tesbit edilen mal ve hizmetlerin tamamına uygulanacak ve bunların Kanunun yürürlük tarihinden önce alınmış olması, vergi ve ceza uygulamasını engelleyemeyecektir.

Belgesiz mal bulundurulmasına ilişkin bu hükmün uygulandığına ender olarak rastlanmaktadır.

7. BAKANLIKCA İHDAS EDİLEN KDV SORUMLULUKLARI :

9 uncu maddede,

" gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağıının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir."

hükmü yer almaktadır.

Bakanlık bu yetkisini kullanarak çıkardığı Tebliğlerle, hatta bazen mukteza ile bazı KDV sorumlulukları ihdas etmiştir. Aşağıdaki bölümlerde, Tebliğle öngörülen sorumluluk türleri ve malumatımız dahilindeki mukteza bazında belirlenmiş sorumluluklar açıklanmıştır.

Peşinen belirtelim ki mukteza vermek suretiyle sorumluluk ihdası yanlış bir uygulamadır ve bu muktezalar sadece muhatabını bağlayabilir, genel anlamda sorumluluk dayanağı olamaz.

7.1. Telif Faaliyetlerinde KDV Sorumluluğu :

GVK'nun 18 inci maddesi, telif kazançlarının gelir vergisinden istisna edilmesi hakkındadır. Madde metni şöyledir :

"Madde 18 – Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlanmak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.

Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir.

Yukarıda yazılı kazançların arızı olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez.

Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur."

18 inci maddede belirtilen bu kazançların elde edilmesini sağlayan işlem arızî olarak yapılmışsa KDV ye tabi değildir.

Bu işlemlerin tekerrür ederek faaliyet halini alması, KDV bakımından mükellefiyet tesisini ve (sırf KDV nedeniyle) defter tutulmasını icabettirmektedir. Sürekli olarak telif işlemleri yapan kimselerin bu özel durumlarını dikkate alan Maliye Bakanlığı, **19 nolu KDV Genel Tebliğini çıkarmış, söz konusu işlemlerin, aşağıdaki şartlarla KDV sorumluluğu çerçevesinde KDV ye tabi tutulmasını öngörmüştür:** (Böylelikle telif faaliyetinde bulunan bazı kişiler, sırf KDV nedeniyle defter tutmaktan ve KDV beyannamesi vermekten kurtarılmıştır. "Bazı kişiler" diyoruz,

çünkü sürekli telif faaliyetinde bulunan fakat meydana getirdiği eserlerin tümünü stopaj sorumlularına satmayan kişiler açısından sırf KDV nedeniyle defter tutup serbest meslek makbuzu verme mecburiyeti devam etmektedir. Mesela resim yaparak geçimini sağlayan bir ressam tablolarını kısmen veya tamamen stopaj sorumlusu olmayan kişilere satmaktaysa, faaliyetinin sürekliliği nedeniyle bu satışları KDV ye tabidir. KDV sorumluluğu şartları sağlanmadığı için, ressamın bizzat defter tutup serbest meslek makbuzu düzenleyerek KDV beyannamesi vermesi gerekmektedir. Ancak uygulamada bu zorunluluğu yerine getirenlere pek rastlanmamakta, bu beyan dışılık kavranmamakta ve kanun hakimiyeti zedelenmektedir.)

Bir kimse telif işlemlerini arizi olarak yapıyorsa, bu işlemler KDV nin konusuna girmez. Zira telif bir serbest meslek işi türüdür ve KDV den söz edilebilmesi için serbest meslek işinin "faaliyet" halinde yapılıyor olması gerekir. Yakın bir geçmişe kadar Maliye Bakanlığı'nın telif işlemleri ile ilgili faaliyet anlayışı, bir yılda birden fazla telif hasılatı elde edilmesi veya birbirini izleyen birden fazla yılda (biretane de olsa) telif hasılatının tekrarlanması şeklinde idi. Hatalı bulduğumuz bu anlayış bazı Danıştay Kararlarına da yansımıştı. (Bazı Danıştay kararlarında ise, eser sayısı değil, işyeri açılması veya herhangi bir şekilde organizasyonda bulunması esasları benimsenmiştir.) 221 no.lu Gelir Vergisi Kanunu Tebliği ile Maliye Bakanlığı görüş değiştirmiş ve telif faaliyetinden (dolayısıyla telif KDV sinden) bahsedilebilmesi için bu faaliyetin "mutad meslek" olarak sürdürülmesi esasını benimsemiştir. Bize göre doğru olan bu yeni görüşe göre telif nedeniyle KDV mükellefiyeti veya KDV sorumluluğu ortaya çıkabilmesi için telif hasılatını elde edenin bu hasılatı sürekli bir geçim kaynağı olarak devamlı şekilde elde ediyor olması gerekmektedir. 221 no.lu Tebliğde yer alan örneklerden birinde, üniversitede kadrolu öğretim görevlisi olarak çalışan bir kişinin zaman zaman heykel yapıp satması faaliyet sayılmamıştır. Yine aynı Tebliğde bir Devlet memurunun amatör olarak çektiği fotoğrafları gazete ve dergilere göndererek yayınlanan fotoğraflar karşılığında zaman zaman gelir elde etmesi, mutad meslek olarak kabul edilmemiştir.

- Mutad meslek olarak telif faaliyetinde bulunan kimse, 18 inci madde kapsamına giren teslim ve hizmetleri, münhasıran GVK nun 94 üncü maddesinde yazılı olanlara (GV stopajı yapmakla sorumlu tutulanlara) yapmışsa ve 19 no.lu KDV Tebliği uyarınca, KDV lerin sorumlu sıfatı ile ödenmesi tercihinde bulunmuşsa, stopaj sorumluları telif sahibine yaptıkları brüt ödemeye üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplayıp 2 no.lu KDV beyannamesi vererek ödemek zorundadırlar.
- Münhasıran stopaj sorumlularına hitabeden mutad telif kazancı sahipleri KDV mükellefiyetinden kurtulabilmek için, ilgili vergi dairesine dilekçeyle başvurmak ve işlemlerinin KDV sorumluluğu çerçevesinde vergileneceğini peşinen belirtmek zorundadırlar.

Buna göre stopaj sorumluları, GVK'nun 18 inci maddesi kapsamına giren telif ödemesi yaptıklarında;

- İşlem arızî nitelikte ise, sadece % 17 gelir vergisi stopajı yapmakla yetinecek, KDV sorumluluğu söz konusu olmayacak ve ödemelerini gider pusulası ile belgeleyeceklerdir.
- İşlem arızî nitelikte değilse, yine % 17 oranında stopaj yapacaklar ve belgeleme için serbest meslek makbuzu talep edeceklerdir. İşlemi yapan kimse, 19 no.lu KDV Genel Tebliğinden faydalanmak istediği yolunda başvuruda bulunmuşsa, Vergi Dairesine vermiş olduğu dilekçenin bir örneğini alacaklar, belgelemeyi yine gider pusulası ile yapacaklar ve stopajın yanı sıra, stopaj matrahı üzerinden sorumlu sıfatı ile % 18 KDV hesaplayarak 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edip ödeyeceklerdir. Bu KDV yi ödeyen kişi veya kuruluşun KDV mükellefiyeti varsa, ödediği bu KDV yi indirim konusu yapacaktır.

Eser satın alan stopaj sorumlusunun, KDV sorumlusu olup olmayacağı bu eserin arızî mi, yoksa mütemadi faaliyet ürünü mü olduğuna göre değiştiği dikkate alındığında alıcının bunu nereden bileceği sorusu ortaya çıkmaktadır. Bu sorunun cevabı yoktur.

Her ne kadar 72 no.lu KDV Genel Tebliği ile 19 no.lu KDV Genel Tebliğindeki KDV sorumluluğu yürürlükten kaldırılmış ise de, 224 no.lu GVK Genel Tebliği ile 19 no.lu KDV Genel Tebliği uygulaması yeniden başlatılmıştır. (Telif geliri elde edenlerin defter tutup belge vererek gerçek usulde vergilenmesi yönündeki yasa değişikliği büyük tepki almış ve eskiden beri devam eden şimdiki rejime geri dönmüştür.)

Telif hasılatının stopaj yapmak zorunda olmayan kimselerden elde edilmesi halinde, bu hasılat gelir vergisi dışında kalmaktadır. Telif hasılatı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan stopaj sorumlularından elde edildiğinde, % 17 stopaj nihai vergi olmaktadır. Arizi veya sürekli telif geliri elde edenler bu gelirleri için beyanname vermemekte veya verdikleri gelir vergisi beyannamesine, stopaja uğramış olsun olmasın telif gelirlerini dahil etmemektedirler.

Ancak yukarıda da belirttiğimiz gibi sürekli telif faaliyetinde bulunan kişiler meydana getirdikleri eserleri münhasıran stopaj sorumlularına satmıyor iseler, KDV nedeniyle defter tutmak ve aylık KDV beyannamesi vermek zorundadırlar. Bunlara yapılan ödemeler hakkında 19 no.lu Tebliğ'deki KDV sorumluluğu uygulanmaz.

Telif faaliyetlerinin KDV karşısındaki durumu hakkındaki görüşümüz :

Telif kazançlarının niteliği gereği yukarıda açıkladığımız rejim genel planda uygun olmakla beraber, telif hasılatlarının KDV den istisna edilmemiş olmasından kaynaklanan sorunlar bulunmaktadır.

Telif hasılatları gelir vergisinden müstesna olmasına rağmen KDV den istisna edilmemiştir. Böyle bir istisna olmayınca, 19 no.lu Tebliğ ile uygulanmakta olan yukarıdaki uygulama sorunları bulunan kısmı bir çözüm ortaya çıkmış olup, istisna getirilmediği sürece bundan daha uygun bir çözüm de yoktur.

Bize göre, GVK nun 18 inci maddesine giren hasılatlar KDV'den de istisna edilmelidir.

Çünkü böyle bir istisnanın olmaması sürekli olarak telif faaliyetinde bulunanların KDV mükellefi olmasını gerektirmekte, bunun kısmen önlenmesi için getirilmiş olan 19 no.lu KDV Genel Tebliği, telif ödemesinde bulunan stopaj sorumlularının 2 no.lu beyanname ile KDV ödemek zorunda bırakılmaktadır. Bu KDV lerin büyük bir ekseriyeti KDV mükelleflerince ödendiği için indirim konusu yapılmakta, dolayısıyla Hazineye hiçbir katkı sağlamamaktadır. Telif hasılatlarının istisna edilmemesinden sağlanan vergi hasılatı sadece KDV mükellefi olmayan stopaj sorumlularının yaptıkları telif ödemeleri üzerinden hesaplayıp sorumlu sıfatıyla beyan ettikleri KDV lerden ibaret olup, çok önemsiz olduğuna inandığımız böyle bir gelir için bunca kırtasiyenin fuzulü olduğunu, bu nedenle GVK nun 18 inci maddesine giren hasılatların, KDV Kanunu'nun 17 inci maddesine hüküm ilave edilmek suretiyle KDV den istisna edilmesinin çok isabetli olacağını düşünüyoruz. Böylelikle telif hasılatları açısından gelir vergisi ile KDV arasında paralellik sağlanmış, halen devam eden sorunlar ve gereksiz sıkıntılar tamamen sona erdirilmiş olacaktır.

Vergi yasalarında yeni bir değişiklik yapıldığında, bu önerimizin de dikkate alınmasını diliyoruz.

7.2. Yurt İçinde Yapılan Kiralama İşlemlerinde KDV Sorumluluğu :

KDV Kanunu'nun 1/f maddesine göre, GVK'nun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri KDV ye tâbidir. Fakat iktisadi işletmelere dahil olmayan "*gayrimenkullerin*" kiralanması işlemleri KDV den istisna edilmiştir (Md:17/4-d).

Bakanlık 30 No.lu KDV Genel Tebliği'nde, gayrimenkullerin de zikredildiği GVK 70 inci maddedeki bütün mal ve hakların kiralanması işlemlerini sorumluluk kapsamına almıştır. KDV Kanunu'nun 17/4-d maddesindeki istisna dolayısıyla bu sorumluluğun gayrimenkuller açısından işlerliği yoktur.

Nitekim Bakanlık 31 No.lu KDV Genel Tebliği'nde bu hususu açıklamış ve gayrimenkul kiralari açısından KDV mükellefiyeti ve sorumluluğu söz konusu olamayacağını, çünkü bu işlemlerin istisna kapsamında bulunduğunu belirtmiştir.

"*Gayrimenkul nedir?*" sorusunun cevabını 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 704'üncü maddesinde bulmak mümkündür. Bu maddedeki gayrimenkul tanımı Maliye İdaresi'nce, Vergi Kanunları'nın uygulanması açısından da benimsenmektedir.

Söz konusu madde şöyledir:

"A. *Taşınmaz mülkiyetinin konusu:*

Madde 704 – Taşınmaz mülkiyetinin konusu şunlardır::

1. *Arazi.*
2. *Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar.*
3. *Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler."*

Sonuç olarak iktisadi işletmelerin aktifine dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri KDV Kanunu'nun 17/4-d maddesindeki istisna dolayısıyla KDV mükellefiyetine (ve dolayısıyla sorumluluğuna) konu değildir. Gayrimenkulün bir iktisadi işletmenin aktifine dahil olması halinde alınan kiralar ticari hasılat ve KDV hesaplanmasına konu olur.

Buna mukabil; GVK'nun 70 maddesinde yazılı olan ve gayrimenkul tarifine girmeyen menkul mallar ve haklar bakımından durum şöyledir:

- Menkul mal veya hak, bir iktisadi işletmenin aktifine dahil ise kira bedellerinin mal sahibi firma tarafından KDV'li faturaya bağlanması ve KDV'sinin 1 nolu KDV beyannamesine dahil edilmesi gerektiği tabiidir.
- Söz konusu menkul mallar veya hakların sahibinin başka faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde KDV mükellefiyeti mevcutsa, 30 nolu Tebliğ hükmüne menkul mal veya hak iktisadi işletmenin aktifine kayıtlı olmasa dahî, KDV hesaplamasının mal sahibi tarafından (mükellef sıfatıyla) yapılması gerekir.
- Yine 30 nolu Tebliğe göre, menkul veya hakkın sahibi olan kimsenin, başka faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde KDV mükellefiyeti yoksa, kiracı da gerçek usulde KDV mükellefi ise, kiralama işlemi ile ilgili KDV'nin kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla hesaplanıp 2 nolu KDV beyannamesi verilmek suretiyle ödenmesi (ve indirilmesi) gerekmektedir. Örnek vermek gerekirse **KDV mükellefiyeti bulunmayan bir kimse, özel otomobilini bir Anonim Şirkete kiraya verdiğinde, A.Ş. tarafından brüt kira tutarının % 18 i olarak KDV hesaplanacak ve sorumlu**

sıfatıyla ödenip indirilecektir. (İstanbul Defterdarlığı'nın 25.04.2002 tarih ve 24912 sayılı muktezası) Buna mukabil KDV mükellefiyeti olmayan bir kişi veya kuruluş otomobil kiralandığında KDV sorumluluğu ortaya çıkmayacaktır. Çünkü bu sorumluluktan bahsedebilmek için kiracının KDV mükellefi olması şartı aranmaktadır. Nitekim, İstanbul Defterdarlığı'nca KDV mükellefiyeti bulunmayan bir sigorta acentasına verilen muktezada bu acenta tarafından, KDV mükellefiyeti bulunmayan bir şahıstan kiralanacak olan otomobile ilişkin kira ödemelerinde KDV sorumluluğu olmayacağı belirtilmiştir. (01.05.2002 tarih ve 2388 sayılı mukteza)

30.05.2000 tarih ve 3114 sayılı İstanbul Defterdarlığı muktezasında ;

".....aracı ile birlikte istihdam edilen şahısların vermiş olduğu hizmet karşılığında şahsa ödenen bedel ile araç kira bedeli yapılan işin bütünlüğü açısından tamamı üzerinden KDV'ye tabi olacağı tabiidir"

denilmiştir.

7.3. Reklam Verme İşlemlerinde KDV Sorumluluğu ;

7.3.1. Spor Klüplerince İfa Edilen Reklam Hizmetleri :

30 seri no.lu KDV Genel Tebliğinde, *"Uygulamada gerçek usulde KDV mükellefi olan bazı işletmelerin, profesyonel veya amatör spor klüplerine oyuncuların formalarında gösterilmek ve benzeri şekillerde reklam verdikleri bilinmektedir"* denilmek suretiyle bu şekilde reklâm verme işlemleri ile ilgili KDV'nin, reklâmı alanların gerçek usulde KDV mükellefi olmamaları halinde reklâmı verenler tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edileceği belirtilmiş bulunmaktadır. Tebliğ'de yer alan bu hükümden, spor klüplerinin oyuncularının formalarına aldıkları reklâmı esas itibarıyla KDV'ye tabî olduğu ve KDV mükellefi olmaları gerektiği ancak bu klüplerin herhangi bir sebeple gerçek usulde KDV mükellefiyetlerinin bulunmaması halinde, reklâmı verenlerin KDV'nin ödenmesi bakımından sorumlu tayin edildikleri anlaşılmaktadır.

Tebliğ'den çıkan mâna budur ve Maliye Bakanlığı yetkilileri ile yaptığımız şifahî görüşmelerde de, *"spor klüplerinin, futbolcularının formalarına aldıkları reklâmı veya sair şekilde reklam hizmetleri dolayısıyla iktisadî işletmelerinin doğduğu ve bu işlemlerin KDV'ye tabi olduğu, ancak spor klüplerinin genellikle mükellefiyetlerinin bulunmadığı ve kavranmadığı cihetle, bu işlemlere taraf olanların sorumlu tayin edildiği..."* ifade edilmiştir.

Bize göre 30 nolu Tebliğdeki bu hüküm hatalıdır.

Çünkü;

- Spor klüplerinin söz konusu reklam hizmetini ifa etmeleri nedeniyle iktisadi işletmenin doğduğu farz ediliyorsa, spor klübünün Kurumlar Vergisi ve KDV mükellefiyetinin tesisi gerekir.
- Reklam hizmeti arızî işlem ise, yani iktisadi işletme oluşmamış sayılıyorsa bu işlem KDV'nin kapsamı dışında kalır. Kapsam dışı olan bir işlemin sorumluluk yoluyla da olsa vergiye tabi tutulması ise yasal dayanağı bulunmayan vergileme yapmak demektir.

Ancak, 55 no.lu KDV Genel Tebliği (RG 30.05.1996-22651) ile spor klüplerine ödenen reklam bedellerinde, söz konusu KDV sorumluluğunun kapsamı daraltılmıştır.

PROFESYONEL sporcuların katıldığı **FUTBOL** faaliyetleri esas alınmak üzere yapılan yeni düzenlemede dernek statüsündeki spor klüpleri ile kamu idare ve müesseselerine ait idman ve spor kuruluşlarına bağlı **PROFESYONEL FUTBOL** şubeleri başlıbaşına bir iktisadi işletme sayılarak bu şubelerin reklam gelirlerinin KDV'nin kapsamına girdiği açıkça belirtilmiştir. Aynı Tebliğe göre bu kuruluşlar (dernek statüsündeki spor klüpler ile kamu idare ve müesseseleri) bu faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetlerini tesis ettirmek Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre defter tutmak ve belge düzenlemek zorundadırlar.

Bu uygulama 30 Mayıs 1996 Perşembe gününden itibaren başlamıştır.

"30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin F/2 bölümünde, reklâmı alanların gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetinin olmaması durumlarında, reklâmı verenlere sorumluluk uygulaması öngörülmüştür."

*Ancak, **PROFESYONEL FUTBOL** şubeleri yukarıda yer alan faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olduklarından, doğrudan kendilerine verilen reklâm hizmetlerine ait katma değer vergisi genel esaslara göre spor klüpleri tarafından beyan edilecek, dolayısıyla sorumluluk uygulaması sözkonusu olmayacaktır."*

SPOR KLÜPLERİNE REKLÂM VERENLERİN GÖZÖNÜNDE TUTMALARI GEREKEN HUSUSLAR ŞUNLARDIR :

Eğer reklâm hizmeti **PROFESYONEL FUTBOL** faaliyetleri kapsamında yaptırılacak ise, ödenecek reklâm bedeli karşılığında spor klübü tarafından **FATURA** verilecektir. Faturada reklâm bedeli ile birlikte bedel üzerinden hesaplanacak genel orandaki KDV de gösterilecektir. Reklâm verenler reklâm bedeli ile birlikte faturada

gösterilmiş bulunan KDV'ni de spor klübüne ödeyecekler ve doğal olarak bu KDV'yi indirim konusu yapabileceklerdir.

Bu takdirde reklâm veren firmalar açısından KDV sorumluluğu söz konusu değildir.

Eğer reklâm hizmeti **PROFESYONEL FUTBOL** faaliyetleri **DIŞINDA** kalan herhangi bir spor faaliyeti kapsamında yaptırılacak ise, ödenecek reklâm bedeli karşılığında spor klübü tarafından bugüne kadar olduğu gibi bundan sonra da **FATURA** verilemeyecektir. Bu takdirde reklâm verenin KDV sorumluluğu bundan sonra da devam edecektir.

PROFESYONEL FUTBOL faaliyeti **DIŞINDA** kalan

- Diğer profesyonel spor faaliyetleri ve
- Futbol da dahil olmak üzere **AMATÖRCE** icra edilen bütün spor faaliyetleri kapsamında verilen reklâm işlerinde reklâm verenlerin sorumluluğu devam etmektedir.
- Bu hallerde, reklâm veren firmaların eskiden olduğu gibi reklâm verme işini yazılı bir metne (sözleşme, protokol vb) bağlamaları,
- Ödedikleri reklâm bedeli karşılığı alacakları makbuzaya "*reklâm bedeli*" yazdırmaları,
- Reklâm bedeli üzerinden eskiden olduğu gibi genel oranda KDV hesaplayıp sorumlu sıfatıyla 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan etmeleri ve bu tutarı aynı dönemde 1 no.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapmaları gerekir.

Bakanlık, bir muktezasında, maçların yayınlanması hakkı karşılığında spor klüplerine yapılan ödemelerin de KDV sorumluluğu kapsamına alındığını belirtmiştir. Bize göre genel KDV sorumluluğu, ancak tebliğle ihdas edilebilir, mukteza ile öngörülen sorumluluk, olsa olsa mukteza muhatabını bağlayabilir.

İstanbul Defterdarlığı'nca verilen 27.11.2000 tarih ve 6226 sayılı muktezada bir firmanın Türkiye Otomobil ve Motosiklet Sporları Federasyonu'na organize edilen otomobil yarışı şampiyonasına katılacak amatör sporculardan başarılı olanlara GVK'nun 29/3'üncü maddesi uyarınca ikramiye vereceğini belirterek ödenecek bu ikramiyenin gider yazılıp yazılamayacağı KDV sorumluluğu getirip getirmeyeceği yolundaki sorusu üzerine, bu ödemenin reklam gideri olarak masraf kaydedilebileceği ve KDV sorumluluğu gerektireceği belirtilmiştir.

7.3.2. Bina Duvarına Yazı Yazma veya Araziye Pano Koyma Şeklindeki Reklam Hizmetleri :

30 nolu Tebliğde, gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunanların, bina duvarlarına yazı yazmak arsa veya araziye reklam panosu yerleştirmek suretiyle reklam hizmeti aldıklarında, gayrimenkul sahibinin gerçek usulde KDV mükellefiyeti yoksa, hizmetten faydalananın kira bedelleri üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplayacağı belirtilmiştir.

Söz konusu işlemler mahiyet itibarıyla gayrimenkullerin kiraya verilmesidir. İktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiraya verilmesi, 17. maddenin 4-d fıkrasına göre istisna kapsamında bulunduğundan, söz konusu sorumluluğun uygulama alanı yoktur. Nitekim daha sonra çıkarılan 31 nolu Tebliğle iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanmasında sorumluluk söz konusu olmayacağı belirtilmiştir.

Biran için, bina duvarına yazı yazılmasına yahut arsaya pano konulmasına müsaade etme işleminin bunların kiraya verilmesi mahiyetinde olmadığı düşünülse dahî, gayrimenkulün iktisadi işletmeye dahil olmaması halinde bu müsaade arızî işlem olduğu için KDV kapsamı dışında kalacaktır. Kapsam dışı işlemlerin ise KDV'ye tabi tutulması hiçbir şekilde mümkün değildir.

Sonuç olarak söz konusu KDV sorumluluğu bir hata eseridir ve yasal açıdan geçerliliği mevcut değildir.

7.3.3. Dergi, Kitap Gibi Yazılı Eserlere Reklam Verme İşlemleri ve Diğer Reklam Hizmetleri :

Yine 30 Nolu Tebliğde, bu şekilde reklam hizmetini verenin KDV mükellefi olmaması halinde, hizmetten faydalanan KDV mükellefinin hizmet bedeli üzerinden sorumlu sıfatı ile KDV hesaplaması öngörülmüştür.

9. maddede KDV sorumlusu tayin etme konusunda Bakanlığa yetki verilmiş olmakla birlikte "*vergiiye tabi*" işlemlerin sorumluluk konusu edilebileceği de açıkça belirtilmiştir. Kitap veya dergi yayınlanması işlemi arızî ise, bu yayınlara reklam alınması vergiiye tabi olmayacaktır. Bu işlemin arızî nitelik taşımadığı düşünülüyorsa, yayıncının gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekecek, beraberinde KDV mükellefiyeti de doğacaktır.

30 nolu Tebliğ'de bahsi geçen "*benzeri şekillerde reklam verme*" ibaresinden de kasdedildiği anlaşılamamıştır. Yukarıda açıklananlar dışında bir reklam türü ile karşılaşılsa dahî sorumluluk hükmü, işlemin KDV kapsamına girip girmediği yönüyle tereddüt ve tartışmalara açık olacaktır.

7.4. Fason Olarak Yapıtırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde 2/3 KDV Sorumluluğu Kaldırılmış Daha Sonra % 50 Oranla Yeniden İhdas Edilmiştir :

Fason olarak tekstil ve konfeksiyon işleri yapan çoğu mükelleflerin müşterilerinden tahsil ettikleri KDV'leri Hazineye intikal ettirmediklerini gören ve bu gidişatın vergi denetimiyle önlenemeyeceğini fark eden Maliye Bakanlığı, 51 no.lu KDV Genel Tebliği ile 10.1.1996'dan itibaren bu işlerin bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin 2/3'ünü, fason işi yaptıranlar tarafından sorumlu sıfatıyla vergi dairesine ödenmesi, kalan 1/3 KDV tutarının ise fason işi yapana ödenmesi esasını getirmiştir.

Tekstil ve konfeksiyon ürünlerinde KDV oranının % 8'e indirilmesine paralel olarak, "fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işleri" için geçerli KDV oranı da 1.6.2007'den itibaren % 8'e indirilmiş ve bu indirim nedeniyle 105 no.lu KDV Genel Tebliği ile bu işlerdeki KDV tevkifatı 1.7.2007 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Görülen lüzum üzerine 107 no.lu KDV Genel Tebliği ile **fason olarak yapıtırılan tekstil ve konfeksiyon işleri % 50 oranında KDV tevkifatına tabi hale getirilmiştir.**

5 Ocak 2008 ve daha sonraki günlerde faturaya bağlanan söz konusu fason işler için hesaplanan KDV'nin yarısı fasoncuya verilecek diğer yarısı ise fason işi yaptıran firma tarafından 2 no.lu KDV beyannamesi ile vergi dairesine ödenecektir.

5.1.2008 tarihinden itibaren düzenlenecek söz konusu fason işlere ait faturaların şekli şöyle olacaktır.

Fason iş bedeli	100.000 YTL.
KDV'si (%8)	8.000 YTL.
	+
TOPLAM	108.000 YTL.

(-) Tevkif edilen KDV (1/2)4.000 YTL.

Tahsil edilecek toplam tutar.....	104.000 YTL.
-----------------------------------	--------------

Söz konusu işlerde KDV tevkifatının kaldırılması bize göre isabetsiz bir karar idi. Bu tevkifatın yeniden ihdası isabetli olmuştur. Bu tevkifat vergi güvenliği sağlamanın yanı sıra fason iş yaptıran mükelleflerin, işlemin gerçek olması şartıyla KDV sorumluluğundan kurtulması yönünden de isabet taşımaktadır.

107 no.lu KDV Genel Tebliği'nde tekstil ve konfeksiyon fasonunda KDV tevkifatına ilişkin detaylı açıklamaya yer verilmemiş, bu konuda daha önce yayınlanmış olan mevzuatın geçerli olduğu, ayrıca bu Tebliğdeki hükümlerin göz önünde tutulacağı belirtilmiştir.

Konuya ilişkin daha önceki mevzuat şunlardır:

51 nolu KDV Genel Tebliği'nin II nci bölümü
53 nolu KDV Genel Tebliği,
58 nolu KDV Genel Tebliği,
72 nolu KDV Genel Tebliği'nin 4 nolu bölümü.
73 nolu KDV Genel Tebliği'nin 8 nolu bölümü,
77 nolu KDV Genel Tebliği'nin 4 nolu bölümü,
81 nolu KDV Genel Tebliği'nin B-2 bölümü,
93 nolu KDV Genel Tebliği'nin 7 no.lu bölümü,
95 nolu KDV Genel Tebliği'nin 1.3.bölümü

Söz konusu Tebliğlere dağılmış olan hükümleri burada tekrarlamaya gerek görmüyoruz.Ancak 107 no.lu Tebliğ ile değişime uğramış olan, fasoncuların KDV iade haklarını kullanmalarına ilişkin esaslar aşağıda özetlenmiştir:

-İade hakkı sadece vergi inceleme raporu ile kullanılacaktır.(YMM Tasdik Raporu geçerli değildir.)

- Diğer gerekli belgelerle birlikte, teminat vererek iade almak **mümkündür.**

-Vergi inceleme raporunda öngörülen iade tutarı, raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten itibaren nakden ve/veya mahsuben istenebilir.

-İade taleplerinde öncelik tevkifattan kaynaklanan KDV iadesinde olup buna ilişkin rapor üzerine iade nakden veya mahsuben yapılır.

-Düşük oran nedeniyle çıkan iadeye ilişkin vergi inceleme raporu takvim yılı içinde vergi dairesine intikal ederse bu iade sadece mahsuben alınabilir. Yıl geçtikten sonra intikal ederse iade işlemi nakden veya

mahsuben yapılabilir.

**7.5. Hurda veya Atık Metal, Cam, Kağıt, Plastik Teslimleri İçin KDV İstisnası
Getirilmiş ve Bu Alımlara İlişkin KDV Sorumluluğu Sona Ermıştır (İstisnadan Vazgeçilme Halinde,
% 90 KDV Tevkifatı Uygulanır.) Daha Sonra Hurda Metalden Mamul Külçeler İstisna Kapsamından
Çıkarılarak %90 KDV Kesintisine Tabi Hale Getirilmiştir :**

Maliye Bakanlığı muhtelif Tebliğlerle ;

- Hurda veya atık metal,
- Hurda veya atık cam,
- Hurda veya atık kağıt,
- Hurda veya atık plastik

alımlarında %90 KDV kesintisi yapılması esasını getirmişti.

5035 sayılı Kanunla, söz konusu hurda ve atıklar KDV Kanunu'nun 17/4-g bendine hüküm ilave edilmek suretiyle KDV istisnası kapsamına alınmış, böylelikle 2.1.2004 tarihinden itibaren söz konusu malların alımında KDV kesintisi yapılması uygulaması **(İstisnadan vazgeçen mükellefler dışında) sona ermiştir.**

Konuyla ilgili olarak 91 no.lu KDV Genel Tebliğ'nin F bölümünde şu açıklamalar yer almaktadır:

"F- 1.1.2004 TARİHİNDEN İTİBAREN YAPILACAK METAL, PLASTİK, KAĞIT, CAM HURDA VE ATIKLARIN TESLİM VEYA İTHALİNDE KDV UYGULAMASI

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-g maddesinde 02.01.2004 tarih ve 25334 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5035 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu metal, plastik, kağıt, cam hurda ve atıkların teslimi 1.1.2004 tarihinden itibaren katma değer vergisinden istisna edilmistir.

Buna göre, 1.1.2004 tarihinden itibaren yapılacak hurda veya atık metal, plastik, kağıt, cam teslimlerinde katma değer vergisi uygulanmayacaktır. Ayrıca bu düzenlemeden önce katma değer vergisine tabi tutularak ithal edilen hurda mallar ile sökülecek gemiler ve suda yüzen sökülecek diğer araçlar katma değer vergisinden istisna olarak ithal edileceklerdir. Bu malların yurtiçi teslimlerinde de katma değer vergisi istisnası uygulanacağı tabiidir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-g maddesinde 5035 sayılı Kanunla yapılan değişiklik uyarınca hurda veya atık maddelere ilişkin katma değer vergisi üzerinden yapılan tevkifat (istisnadan vazgeçen mükellefler dışında) sona ermiş bulunmaktadır. Ancak bu malların 1.1.2004 tarihinden önce gerçekleşen satış ve teslimlerine ilişkin olarak tevkif edilen vergilerin iadesine devam edilecektir. Yapılan değişiklik ile teslim veya ithali vergiden istisna edilen hurda veya atık malların kapsam ve mahiyeti konuyla ilgili olarak daha önce yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerindeki açıklamalara göre belirlenecektir.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-g maddesindeki istisnadan aynı Kanunun 18/1 maddesi uyarınca vazgeçen mükelleflere ait işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisi daha önce yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerindeki esaslar dahilinde tevkifata tabi tutulacaktır.

Dikkat edilirse Tebliğ'de **hangi malların hurda veya atık metal, cam, kağıt, plastik sayılacağı konusunda bu mallar KDV kesintisine tabi iken yayınlanan Tebliğ'lerdeki esasların devam ettirileceği** belirtilmektedir. Kesinti dönemine ilişkin detaylı açıklamalarımız 2001/52,2002/114, 2003/115 ve 2003/170 sayılı DENET Sirkülelerinde yer almıştır. (Bu konuda, 51, 53, 58, 70, 81, 85, 86,87 ve 89 no.lu KDV Genel Tebliğ'lerine de bakınız.)

5035 sayılı Kanun'un yürürlüğü girdiği 2.1.2004 tarihinden önce teslim ettikleri hurda veya atık metal, cam, kağıt veya plastik nedeniyle KDV kesintisine uğramış olan mükellefler ile, bu tarihten sonra KDV Kanunu'nun 18'inci maddesine göre istisnadan vazgeçtikleri için bu malların tesliminde KDV kesintisine uğrayanların KDV iadesi isteme haklarına ilişkin esaslar şöyle sıralanabilir:

- Aylık iade tutarı 2.000 YTL. geçmiyorsa iade işlemi teminat ve inceleme aranmaksızın Vergi Dairelerince yerine getirilir. (86 no.lu KDV Genel Tebliği)
- Nakit iade kendi vergi, SSK ve ithal vergi borçlarına mahsup, ortaklarının, mal veya hizmet satın aldıkları mükelleflerinin vergi ve SSK borçlarına mahsup imkanı vardır. (Mahsup talepleri 2 milyarlık sınıra bakılmaksızın Vergi Dairesince yerine getirilir. 58, 81 ve 86 no.lu KDV Genel Tebliği)
- İade taleplerinde YMM Tasdik raporu geçerlidir. (53, 58 ve 81 no.lu KDV Genel Tebliği)

Hurda metal kavramının kapsamı konusundaki muktezalar aşağıda özetlenmiştir :

- Gelirler Genel Müdürlüğü'nce verilen 10.06.2002 tarih ve 119 sayılı muktezada ".....demir, bakır, alüminyum, kurşun çelik, pirinç, çinko, pik, sarı, bronz ve benzeri her türlü metaller ile bu metallerin alaşım bileşim ve curufları, mamul ve yarı mamul madde üreten imalathane ya da fabrikalarda imal sırasında elde edilen metal kırpıntı, döküntü ve talaşlar ile standart dışı çıkan metal ürünler, izabe tesislerinden çıkan standart dışı metal hammaddeler, yarı mamuller, hadde bozukları ve benzerlerinin "hurda metal" kabul edilmektedir.

Dolayısıyla, yukarıda sayılan hurda metallerin alışlarında tevkifat uygulanıp uygulanmadığına bakılmaksızın külçe olarak veya külçe haline getirilerek satılması genel esaslar çerçevesinde tevkifata tabi olacaktır. Başka bir anlatımla, söz konusu metallerin hurda veya külçe halinde tevkifata tabi tutulmadan alınması ya da ithal edilmesi sonraki aşamalarda tevkifat yapılmasına engel değildir....” ifadesine yer verilmiştir. Bu muktezada ayrıca alüminyum alaşımlı külçe, deoksidan külçe ve yuvarlak ingot (billet) isimli ürünlerin de hurda metal sayıldığı belirtilmiştir.

- İstanbul Defterdarlığı'nın 30.12.1998 tarih ve 7034 sayılı muktezasında “...hurda gemilerden sökülün pervanelerin külçe haline getirilmesi suretiyle elde edilen ürünün hurda metal sayılacağı....” ifade edilmiştir.
- İstanbul Defterdarlığı'nca Kadıköy 6. İcra Müdürlüğü'ne verilen muktezada Malta bayraklı bir geminin icraen satış işlemlerinin devam ettiği belirtilerek geminin mevcut haliyle icraen satış yoluyla yurda ithali, geminin hurda/söküm amacıyla ithali, geminin mevcut haliyle icraen yurtdışı alıcılara satılması hallerine göre KDV karşısındaki durum hakkında geminin ithalinde KDV aranmayacağı ancak ithal edenin gemiyi parçalayarak parçaların yedek parça olarak kullanılması mümkün olmayacak şekilde (eritilerek yeniden döküm yapılmak üzere) döküm fabrikalarına hurda olarak satışının hurda metal satışı olacağı belirtilmiştir.
- İstanbul Defterdarlığı 14.05.2002 tarih ve 2629 sayılı muktezasında, demir, bakır, pirinç, çinko, nikel, kurşun, alüminyum gibi metallerin hurda olarak Türkiye'ye ithal edilip eritilmek suretiyle külçe haline getirilmesi sonucu elde edilen ürünlerin hurda metal hükmünde olduğu, bunların külçeden farkı bulunmayan katot, anod, ramat, billet (takoz), slab, ingot, platine, kütük, granül, alaşımlı külçe, deoksidan külçe gibi isimlerle teslimi de hurda metal teslimi sayılacağı ifade edilmiştir.
- İstanbul Defterdarlığı'nın 28.05.2002 tarih ve 2957 sayılı muktezasında, hurda metallerin işlenmesi suretiyle elde edilen ürünlerin yeniden eritmeye tabi tutulmayacak mal haline getirilmesi durumunda bu mallar hurda metal olarak kabul edilmeyeceği açıklanmıştır.

Yukarıdaki muktezalar aydınlatıcı olmakla beraber bunların tarihlerine ve daha sonra çıkan Tebliğ hükümlerine de dikkat edilmesi gerekmektedir. Mesela 18.6.2003 tarihinde yayınlanan 87 no.lu KDV Genel Tebliğ ile “Ancak, işlenmemiş elektrolit olan külçe çinko, birincil (primer) alüminyum, rafine edilmiş kurşun, elektrolitik bakırdan gibi birincil metal mahiyetindeki ürünler” hurda metal kavramının dışına çıkarılmıştır.

ANCAK daha sonra çıkarılan 5766 Sayılı Kanun'la, KDV Kanun'un 17/4-g maddesindeki “(hurda metalden elde edilen külçeler dâhil)” ibaresi çıkarılmak suretiyle hurda metalden mamul külçeler 07.06.2008'den itibaren KDV istisnasına konu olmaktan çıkarılmış ve 110 No.lu KDV Genel Tebliğinin aşağıdaki bölümü uyarınca %90 oranında KDV kesintisi kapsamına alınmıştır. Başka bir anlatımla eskiden KDV Kanunu 18 inci maddesi uyarınca istisnadan vazgeçmiş olan hurda metalden mamul külçe satıcılarına yönelik uygulama bu malı satan tüm mükelleflere teşmil edilmiştir.

“3. HURDA METALDEN ELDE EDİLEN KÜLÇE TESLİMLERİNDE KDV UYGULAMASI

KDV Kanununun (17/4-g) maddesinde 5766 sayılı Kanunun (12/b) maddesi ile değişiklik yapılarak “(hurda metalden elde edilen külçeler dâhil)” ibaresi madde metninden çıkarılmıştır. Değişikliğin yürürlüğü 5766 sayılı Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen gündür.

Bu durumda, 5766 sayılı Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen (7/6/2008) tarihten başlamak üzere hurda metalden elde edilen külçelerin yurt içi teslimleri ve ithalinde genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanacaktır.

Öte yandan, bu Tebliğin yayımlandığı tarihi izleyen günden başlamak üzere, KDV Kanununun 9 uncu maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, hurda metalden elde edilen külçe teslimlerinde 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (F) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde tevkifat uygulanması uygun görülmüştür.”

KDV Kanunu'nun 5035 ve 5228 sayılı Kanunlarla değişik 17/4-g maddesine göre plastik, lastik, kauçuk hurda ve atıklarının teslimi katma değer vergisinden müstesnadır.

Bu hüküm çerçevesinde, plastik hurda ve atıklarının tesliminde KDV uygulanmamaktadır.

Ancak, plastik hurda ve atıklarının çeşitli işlemlerden geçirilip işlenmesi sonucunda elde edilen ve genellikle plastik esaslı malzeme imalatında hammadde olarak kullanılan pet kırıkları, plastik çapak, plastik granül ve benzeri ürünler, hurda ve atık niteliğini kaybederek imalat sektöründe hammadde olarak kullanılan bir mamul haline gelmeleri nedeniyle KDV Kanununun sözü edilen 17/4-g maddesinde düzenlenen istisna kapsamına girmemektedir.

Genel oranda vergiye tabi olan bu ürünlerin tesliminde 86 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (B/1) bölümü gereğince tevkifat uygulanmaktadır.

Bu Tebliğin yayımını izleyen 5. günde başlamak üzere, tevkifat kapsamına giren işlemlerde bu Tebliğin (1.2) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde alt sınır uygulanması uygun görülmüştür.

7.6. Aracı Kurumların Taahhüt, Arsa ve Bina Satışlarında KDV Sorumluluğu :

Bilindiği üzere, aracı kurumların faaliyetleri, BSMV kapsamında olup, bu nedenden KDV den istisna edilmiştir. Ancak bu kurumlar aracılık faaliyeti dışında (KDV hesaplanmasını gerektiren) arızden de olsa işlem yaptıklarında KDV mükellefi olmak ve her ay beyanname vermek zorunda kalmaktadır.

Maliye Bakanlığınca verilen 3.8.1994 tarih ve 52600 sayılı mukteza ile bu mahzur şöyle giderilmeye çalışılmıştır :

" Menkul kıymet borsalarında aracılık hizmeti yapan firmaların aktifinde kayıtlı nakil vasıtalarını, bina ve arsalarını satış işlemleri KDV ne tabi bulunmaktadır. Bu firmaların KDV ne tabi başka faaliyetleri bulunmuyorsa, KDVK nun 9 uncu maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak, alıcının gerçek usulde KDV mükellefi olması şartıyla, bu satışla ilgili verginin, alıcı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi uygun görülmüştür.

Bu şartlar dahilinde, adı geçen şirketin KDV ne tabi başka faaliyetleri yoksa KDV mükellefiyeti tesis ettirmesine ve beyanname vermesine gerek bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, alıcının gerçek usulde KDV mükellefi olmaması halinde, bu satışlar dolayısıyla hesaplanan vergilerin bahsi geçen şirket tarafından beyan edilmesi gerekecektir. Bu durumda satış yapıldığı dönem için düzenlenecek KDV beyanamesinde, sadece satılan mallarla ilgili olarak yüklenilen KDV 'nin indirim konusu yapılabileceği tabidir."

Bakanlığın bu düzenlemesi isabetli olmakla birlikte, böyle bir düzenlemenin mukteza ile yapılması doğru değildir. (Tebliğ çıkarılması gerekir)

Söz konusu mukteza metni, Sayın Zihni KARTAL 'ın, Vergi Dünyası dergisinin 191 nolu Temmuz 1997 sayısındaki yazısında yer almıştır.

7.7. İşi Bırakmış Olan Müteahhidin Yaptığı Kesin Hakedişte KDV Sorumluluğu :

Yine Sayın Zihni KARTAL ın yukarıda belirtilen yazısında yer alan 17.3.1994 tarih ve 2356 sayılı muktezada,

" ... İller Bankası 3. Bölge Müdürlüğü'nün GVK nun 42 nci maddesi kapsamına giren inşaat işinin kesin hakedişinin 28.8.1993 tarihinde yapılması ve yüklenici müteahhidin 1991 yılında mükellefiyetinin son bulması nedeniyle, hesaplanan KDV nin ilgili müteahhit tarafından beyan edilmesi mümkün olmadığından, KDVK nun 9 uncu maddesine göre hesaplanan KDV nin İller Bankası tarafından beyan edilip ödenmesi uygun görülmüştür."

Bu muktezanın isabet derecesinin tartışmaya açık olması yanında, KDV sorumluluğunun mukteza ile değil tebliğle ihdası gerektiği yolundaki görüşümüzü tekrarlıyoruz.

7.8. KDV Sorumluluğu Gerektiren Akaryakıt Alımları :

68 no.lu KDV Genel Tebliği (RG. 11.6.1998 - 23369 Mükerrer) ile,

- İthalatçılar,
- Rafineriler,
- Akaryakıt dağıtım firmaları ve
- Akaryakıt bayileri

DIŞINDA KALAN SATICILARDAN akaryakıt alan gerçek usule tabi KDV mükelleflerine, kamu kurum ve kuruluşlarına, KDV'nin %90'ını için KDV sorumluluğu getirilmiştir. (Bu kapsam dışındaki akaryakıt satışları, eskiden olduğu gibi KDV sorumluluğuna konu değildir). Yurt dışından, sınır ticareti yoluyla akaryakıt getiren firmalar "ithalatçı" konumunda olduğu için, bu şekilde getirilmiş olan akaryakıtı ithalatçıdan satın alanlar, KDV sorumlusu değildirler.

Keza sair ithalatçılardan, rafineri işletenlerden, akaryakıt dağıtıcılarından ve bayilerinden yapılan akaryakıt alımlarında da KDV sorumluluğu söz konusu değildir.

Bunlar dışındakilerden akaryakıt alanlar, söz konusu akaryakıt bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin %90'ını satıcıya ödemeyerek müteakip ayın ilk 25 günü içinde, 2 no.lu KDV beyanamesi ile beyan ederek bağlı oldukları vergi dairesine beyan edip ödeyecek, gerek bu %90 KDV'yi gerekse satıcıya ödeyecekleri %10 KDV'yi, indireceklerdir.

Söz konusu sorumluluk uygulaması, 1 Temmuz 1998 tarihinden itibaren yapılacak sorumluluğa konu akaryakıt alımlarında geçerli olacaktır.

KDV sorumluluğu gerektiren 100.000 YTL. akaryakıt alımı yapıldığını varsayarsak satıcının ve alıcının yapacağı yevmiye kaydı şöyle olacaktır.

KDV sorumluluğuna konu akaryakıtı satanın yevmiye kaydı :

120	ALICILAR (veya başka bir hesap)	101.800	
600	YURT İÇİ SATIŞLAR		100.000
391	HESAPLANAN KDV		1.800

KDV sorumluluğuna konu akaryakıtı satın alanın yevmiye kaydı :

730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ (veya başka bir hesap)	100.000	
191	İNDİRİLECEK KDV	18.000	
	320 SATICILAR (veya başka bir hesap)		101.800
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		16.200
	-Sorumlu sıfatı ile ödenecek KDV		

Yasal açıdan KDV sorumluluğu gerektiren akaryakıtın yegane örneği, MUTAD DEPO kapsamında yurda getirilen akaryakıttır. Bilindiği gibi mutad depo, taşıt araçlarının kendi yakıt depoları olup, taşıtın yurda girişı esnasında bu depoda mevcut yakıt, sınırdaki gümrük müdürlüğüne deklare edilerek uygunluk belgesine bağlanmaktadır. 1998/5 sayılı Uygulama İç Genelgesinde, mutad depo kapsamında yurda getirilen akaryakıt için gümrükçe onaylanan uygunluk belgesinin bu akaryakıtın alış faturası yerine geçeceği belirtilmiştir.

85 no.lu KDV Genel Tebliği'nde ;

"Söz konusu tevkifat uygulaması katma değer vergisi ödenmeksizin yurda getirilen petrol ürünlerinin gerçek usule tabi katma değer vergisi mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan satışlar için geçerli olduğundan, ithalinde katma değer vergisi ödenmiş olan veya akaryakıt bayilerinden katma değer vergisi ödenerek satın alınan akaryakıt ürünlerinin tesliminde tevkifat uygulanmayacak, hesaplanan katma değer vergisinin tamamı genel esaslara göre beyan edilip ödenecektir."

7.9. Sigorta Acentalarından, Döviz Bürolarından ve Aracı Kuruluşlardan Mal Alan veya Vakıflardan Gayrimenkul Satın Alan KDV Mükelleflerinin Sorumluluğu :

Sigorta acente ve prodüktörlerince yapılan işlemler ticari faaliyet çerçevesinde olup KDV kapsamına girmektedir. Ancak bunların sigorta muamelelerine ilişkin işlemlerin KDV Kanununun 17/4-e maddesi uyarınca KDV den istisna edilmektedir.

Maliye Bakanlığının, konu hakkındaki 28.7.1994 tarih ve 51198 sayılı yazısı şöyledir :

"3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-e maddesine göre Banka ve Sigorta Muameleleri kapsamına giren işlemler ile sigorta acente ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Öte yandan, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 28. maddesinde "Banka ve Sigorta şirketlerinin 10.6.1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yaptıkları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun, nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir." hükmü yer almaktadır.

Anılan hükme göre, verginin doğabilmesi için banka ve sigorta şirketlerince bir muamele yapılması ve muamele sonucundan banka ve sigorta şirketi lehine nakden veya hesaben bir para kalması gerekmektedir.

Diğer taraftan, Sigorta Şirketlerinin Murakebesi hakkında 7397 sayılı Kanunun 26. maddesine göre istihsal organlarına verilecek komisyonların azami nisbetleri ile prim tahsil ve ödeme şekillerini tesbit eden Ticaret Bakanlığının 21.11.1960 gün ve 4/18899 sayılı Tebliğinde, sigorta şirketlerinin istihsal organları, bizzat rejistro tutarak poliçe tanzim eden (A) acentaları ile bunun dışında kalan (B) yani diğer acentalar ve prodüktörler olarak tasnif edilmiş bulunmaktadır.

Bu acentalardan (A) acentaları poliçe tanzimine yetkilidir. (B) sigorta acentaları ise poliçe tanzimine yetkili olmayıp rolleri sigortalı ile şirket arasında aracılık yapmaktan ibarettir. Bu durumda (A) sigorta acentaları banka sigorta muameleleri vergisi mükellefi, (B) acentaları ise değildir.

Bu nedenle, Yaşatan Sigorta Aracılık Hizmetleri Anonim Şirketi (A) acentası olarak faaliyette bulunuyor ise işletmeye ait olan her hangi bir demirbaş eşyanın satılması halinde, söz konusu eşyanın alış değeri ile satış değeri arasında sigorta acentası lehine oluşan müsbet fark banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir.

Ancak, adı geçen şirket (B) tipi acenta ise, yaptığı işlemler nedeniyle lehe aldığı paralar banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamı dışındadır.

Bu açıklamalara göre, (A) acentalarının demirbaşlarını satması işlemi Banka ve Sigorta Muameleleri kapsamına girdiğinden katma değer vergisinden müstesna olacak, mükelleflerin mükellefiyet tesisi ve beyanname vermesi gerekmeyecek, demirbaşın alımında veya diğer giderlerde yüklenilen vergiler indirim konusu yapılamayacağından Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının izin verdiği ölçüde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır.

(B) acentaları ile prodüktörlerin işletmeye ait demirbaşlarını satması işlemi ise Banka ve Sigorta Muameleleri vergi Kapsamına girmediklerinden bu teslimlerde katma değer vergisi istisnası söz konusu olmayacaktır.

Bu tür satış işlemlerinde katma değer vergisi yönünden aşağıdaki şekilde hareket edilmesi uygun görülmüştür.

(B) acentaları ile prodüktörlerin başka faaliyetleri dolayısıyla katma değer vergisine tabi işlemleri bulunuyorsa, demirbaş satışları bu işlemlerle birlikte beyannameye ithal edilerek beyan edilecektir.

(B) acentaları ve prodüktörlerin sigortacılık faaliyetleri dışında faaliyetleri bulunmuyorsa, alıcının gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması şartıyla demirbaş teslimleriyle ilgili verginin, Katma Değer Vergisi Kanununun 9. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak, alıcı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi uygun görülmüştür.

Bu durumda, sigorta şirketlerinin katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesine ve beyanname vermesine gerek bulunmamaktadır. Yüklendiği vergilerin ise gider veya maliyet unsuru olarak gözönüne alınması gerekir.

Ancak alıcının gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmaması halinde, demirbaş teslimleri dolayısıyla hesaplanan vergi sigorta işletmesi tarafından beyan edilecektir. Bu durumda, mükellefiyet tesis ettirilerek beyanname verilmesi gerekmektedir. Bu mükellefler söz konusu beyannameye ancak demirbaş tesliminin bünyesine giren vergileri indirim konusu yapabileceklerdir."

Bu yazı ile öngörülen KDV sorumluluğu, gerek usul gerekse kapsam itibarıyla tenkide açık niteliktedir.

Keza, döviz alım-satımı yapan ve KDV mükellefiyeti bulunmayan bir firmaya İstanbul Defterdarlığınca verilen muktezada bu firmanın yaptığı taşıt aracı satışında, alıcı KDV mükellefi ise, KDV sorumluluğu uygulanacağı, alıcının KDV mükellefi olmaması durumunda sırf bu satış nedeniyle, KDV mükellefiyeti tesis ettirileceği belirtilmiştir. (28.1.1999 tarih ve 420 sayılı mukteza)

7.10. Basit Usule Tabi Mükelleflerin KDV Sorumluluğu Karşısındaki Durumu :

KDV Kanunu'nun 17/4-a maddesi hükmüne göre, basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetler KDV'den müstesnadır. Bu nedenle, 18 inci maddeye göre istisnadan vazgeçmemiş olan basit usule tabi bir mükellef KDV sorumluluğu gerektiren bir teslim veya hizmet yaptığıında alıcı firmanın KDV sorumluluğu söz konusu değildir.

Basit usule tabi mükellefler de prensip olarak KDV sorumluluğu gerektiren bir alımda bulduklarında bu sorumluluğu yerine getirmeleri gerekir. Ancak, 73 no.lu KDV Genel Tebliği'nde basit usule tabi olanlarca fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde, KDV tevkifatına tabi akaryakıt alımlarında KDV tevkifatının uygulanmayacağı belirtilmiştir. Aynı Tebliğ'de basit usule tabi olanların hurda metal alımlarında da KDV tevkifatı uygulanmayacağı belirtilmiş olmakla beraber, daha sonra hurda metal istisna kapsamına alındığı için bu konudaki KDV tevkifatı büyük ölçüde azalmıştır. Azalmıştır diyoruz çünkü istisnadan vazgeçen hurda metal satıcıları bakımından bu tevkifat uygulaması devam etmektedir.

7.11. Sınır Ticareti Yoluyla İthal Edilen Malların Satışında Vergi Uygulaması :

83 no.lu KDV Genel Tebliği'nin yukarıdaki başlığı taşıyan 5 no.lu bölümünde şu açıklamalar görülmüştür :

"Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 maddesi uyarınca, sınır ticareti yoluyla mal ithali katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Bu suretle ithal edilen malların yurt içinde tesliminde de Kanunun 1/1 maddesi kapsamında vergi uygulanacağı tabiidir. Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi veya iş merkezi bulunmayanlar tarafından ithal edilen malların yurt içinde tesliminden doğan katma değer vergisi Kanununun 9 uncu maddesi gereğince alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmektedir.

Ancak bu durumda ithalde ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamaması söz konusu olmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin 4 üncü fıkrasının Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi veya iş merkezi bulunmayanlar tarafından sınır ticareti yoluyla ithal edilen malların yurt içinde tesliminde, bu mallar için gümrükte vergi ödendiğinin belgelendirilmesi ve alıcıların gider pusulası düzenlemesi koşuluyla sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi beyan edilmemesi uygun görülmüştür."

7.12. Vakıfların Gayrimenkul Satışlarında KDV Sorumluluğu :

Vakıflarla ilgili mevzuat, **vakıfların gayrimenkul satışlarında** özel bazı usuller uygulanmasını şart koşmakta, bu usullerin uygulanması ise "müzayede mahallinde satış" olarak nitelenmek suretiyle söz konusu satışların KDV'li olacağı ileri sürülmektedir. Herhangi bir iktisadi işletme aktifinde olmayan dernek veya vakıf mallarının satışı KDV'nin konusu dışındadır. Vakıfların gayrimenkul satışında kanunla belli bir usule zorlanması ve bu usulün müzayede mahallinde satış olduğu bahanesiyle esasen KDV'lenmemesi gereken bu satışların KDV'li hale getirilmesi bize göre yasaya aykırıdır.

Konuyla ilgili olarak İstanbul Defterdarlığı'nca verilen bir muktezada (26.05.2005 – 3852) şu açıklamalar yer almıştır :

“T.C.
İSTANBUL VALİLİĞİ
Defterdarlık Katma Değer Vergisi Gelir Müdürlüğü

SAYI : KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.25-29688 – 3852

KONU : Vakıf tarafından satışı yapılan gayrimenkule ait KDV'nin beyanı ve indiriminin mümkün olup olmadığı.

ORBAK METAL TAŞIMACILIK VE İNŞAAT SAN. TİC. LTD. ŞTİ.
Eski Edirne Asfaltı No.36 Kat .3 Oda No.1
Gaziosmanpaşa – İSTANBUL

İLGİ : Kayıtlarımıza 26.05.2005 tarih ve 3-663 varide ile intikal eden dilekçeniz.

İlgi dilekçenizde Personeli Özel Sosyal Güvenlik Hizmetleri Vakfı tarafından şirketinize satışı yapılan gayrimenkule ilişkin KDV'nin ne şekilde beyan edilip ödeneceği ve indirim konusu yapıp yapılmayacağına ilişkin Defterdarlığımız görüşü sorulmaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/3-d maddesi gereğince (01/08/2004 tarihinden itibaren) müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar vergiye tabi bulunmaktadır. Ancak, sözü edilen Kanunun istisna hükümlerinin bu satışlar için de geçerli olacağı tabiidir.

Bu satışlarda, vergiyi doğuran olay satışın yapıldığı tarihte vuku bulmaktadır. Verginin mükellefi ise, satışları düzenleyen özel ve resmi kişiler olup, aynı Kanunun 23/d maddesi hükmüne göre satılan malın kesin satış bedelinin katma değer vergisinin matrahı olacağı,

Yine Kanunun 9/1. maddesinde mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı'nın vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutulabileceği,

Kanunun 29/1-a maddesinde ise mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri, maddenin 3. bendinde ise indirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılıp aşılmaması şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanabileceği hükme bağlanmıştır.

Benzer konuda Bakanlık Makamı'ndan alınan 03.08.1994 tarih ve 52600 sayılı yazıda ;

“..... menkul kıymetler borsalarında aracılık hizmeti yapan firmaların aktifinde kayıtlı nakil vasıtalarını, bina ve arsalarını satışı işlemi katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

Bu tür işlemlerde adı geçen şirketin başka faaliyetleri dolayısıyla katma değer vergisine tabi işlemleri de bulunuyorsa, bahsi geçen satışlarını bu işlemlerle birlikte katma değer vergisi beyannamesine intikal ettirerek beyan etmesi gerekmektedir.

Ancak, katma değer vergisine tabi başka faaliyetleri bulunuyorsa, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak, alıcının gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması şartıyla, bu satışla ilgili verginin, alıcı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi uygun görülmüştür.

Bu şartlar dahilinde adı geçen şirketin katma değer vergisine tabi başka faaliyetleri yoksa, Katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirmesine ve beyanname vermesine gerek bulunmamaktadır.

Diğer taraftan alıcının gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmaması halinde, bu satışlar dolayısıyla hesaplanan vergilerin bahsi geçen şirket tarafından beyan edilmesi gerekecektir. Bu durumda satışın yapıldığı dönem için düzenlenecek katma değer vergisi beyannamesinde, sadece satılan mallarla ilgili olarak yüklenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılabileceği tabiidir” denilmektedir.

Buna göre, gerçek usulde KDV mükellefi olduğunuzdan Personeli Özel Sosyal Güvenlik Hizmetleri Vakfının başka faaliyetlerinden dolayı KDV mükellefiyetinin bulunmaması halinde anılan vakıf tarafından şirketinize yapılan gayrimenkul satışı nedeniyle hesaplanan katma değer vergisinin sorumlu sıfatıyla 2 no.lu KDV beyannamesi ile şirketiniz tarafından beyan edilerek ödenmesi ve söz konusu gayrimenkullerin faaliyetlerinizle ilgili olması halinde ödenen verginin de aynı dönem 1 no.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.”

7.13. BAZI Kurum ve Kuruluşların Yaptırdıkları BAZI Hizmetlerde KDV Kesintisi :

89 no.lu KDV Genel Tebliği ile getirilen bu sorumluluk bir süre uygulandıktan sonra 91 no.lu Tebliğ'in a bölümüyle yeniden düzenlenmiş ve 89 no.lu Tebliğ'in ilgili bölümü yürürlükten kaldırılarak aşağıda metnini verdiğimiz 91 no.lu Tebliğ'in a bölümü yürürlüğe konulmuştur. Daha sonra 93, 95 ve 99 no.lu Tebliğ'lerle 91 no.lu Tebliğ'in bazı bölümlerinde değişiklikler yapılmıştır. Oldukça geniş detay içeren bu sorumluluk aşağıdaki Tebliğ metninde yeterince işlendiğinden ek bir açıklamaya gerek göstermemektedir.

"91 SERİ NO'LU KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (93, 95,99 ve 104 no.lu Tebliğ'lerle Yapılan Değişiklikler Dahil)

A- SORUMLULUK UYGULAMASI

89 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin "Tevkifat Kapsamına Alınan İşlemler" başlıklı A/1 bölümündeki düzenleme ile bir kısım kurum ve kuruluşlarca alınan bazı hizmetlere ait katma değer vergisinin tevkifata tabi tutulması uygun görülmüştü. Konuyla ilgili olarak Bakanlığımıza yansıyan olaylar ve tereddüt edilen hususlar çerçevesinde söz konusu uygulamanın aşağıdaki düzenlemeler dahilinde devam etmesi uygun görülmüş ve 89 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin "Tevkifat Kapsamına Alınan İşlemler" başlıklı A/1 bölümü bu Tebliğin yayımından itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

1-Dayanak

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9 uncu maddesinde gerekli görülen hallerde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Bakanlığımıza yetki verilmiştir.

2- Sorumlu Tayin Edilen ve Tevkifat Yapacak Kuruluşlar

Bakanlığımıza tanınan yetkiye dayanılarak, aşağıda sayılan kurum ve kuruluşların yine aşağıda belirtilecek işlemlere ait katma değer vergisini tevkifata tabi tutmaları uygun görülmüştür.

-Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler,

-Döner sermayeli kuruluşlar,

-Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,

-Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,

-Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç),

-Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,

-Bankalar ve özel finans kurumları,

-Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),

-Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar

-Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,

"-Hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına kote edilmiş şirketler (bunlar yalnızca "yapım işleri", "temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri", "özel güvenlik hizmetleri" ile "yemek servis hizmetleri"ne ait katma değer vergisini tevkifata tabi tutacaklardır.)," **Not : Bu hüküm 95 Tebliğ ile eklenmiş olup 01.08.2005 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir. Bu yeni hükmün 05.03.2005'ten önce sözleşmeye bağlanmış olan veya devam etmekte bulunan işlere şumuli yoktur. (95 no.lu Tebliğ'in 5.3.3 bölümü)**

- Yarından fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,

birbirlerine karşı ifa ettikleri hariç olmak üzere, aşağıda belirtilen hizmetlerde katma değer vergisi tevkifatı yapmakla zorunludur.

3- Tevkifat Uygulanacak İşlemler

Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların;

- Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,

- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,

- Özel güvenlik hizmetleri, (104 no.lu Tebliğ uyarınca yukarıdaki kuruluşlar yanında tüm KDV mükellefleri de Mayıs 2007 ayından itibaren bu hizmetleri aldıklarında 4/5 nispetinde KDV tevkifatı yapacaklardır.)

- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,

- Her türlü yemek servisi,

- Danışmanlık ve denetim hizmetleri,

alımlarına ait bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin aşağıda belirtilen oranlara göre belirlenecek kısmı bu kurum ve kuruluşlarca sorumlu sıfatıyla beyan edilmek ve ödenmek üzere tevkifata tabi tutulacaktır.

Tevkifat kapsamına giren bu işlemlerin tamamı "hizmet" mahiyetindedir. Katma Değer Vergisi Kanununun 2 nci maddesinde tanımı verilen "teslim" mahiyetindeki işlemler bu bölümde düzenlenen tevkifat uygulaması kapsamına girmemektedir.

Bu nedenle yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların, tevkifat kapsamına giren hizmetlerde kullanılacak olanlar da dahil olmak üzere piyasadan yapacakları her türlü mal alımında tevkifat uygulanmayacaktır.

Ancak kapsama giren hizmetleri ifa edenlerin bu amaçla kullandıkları mal, madde ve malzemelere ait tutarlar hizmet bedelinden düşülmeyecek, tevkifat, kullanılan malzemelere ait tutarlar da dahil olmak üzere toplam hizmet bedeli üzerinden hesaplanacaktır.

Örnek:

Bir banka şubesi bahçe duvarının inşası işini malzeme kendisine, işçilik müteahhide ait olmak üzere 4 milyar liraya ihale etmiştir. Banka kum, demir, çimento, tuğla, briket vb. malzemeyi piyasadan 6 milyar liraya temin etmiştir. Banka şubesi malzemelerin alımı sırasında tevkifat uygulamayacak, müteahhidin yapacağı 4 milyar liralık hizmet ise tevkifata tabi olacaktır.

Banka bahçe duvarını malzemeler de müteahhide ait olmak üzere 10 milyar liraya ihale etseydi, müteahhidin faturasında malzeme ve işçilik tutarları 6 ve 4 milyar lira olarak ayrı ayrı gösterilse bile 10 milyar liralık toplam bedel üzerinden yapım işleri için geçerli olan 1/3 oranında tevkifat uygulanacaktır.

4- Tevkifat Oranı

Tevkifat oranı, hesaplanan katma değer vergisinin; temizlik, bahçe ve çevre bakım, özel güvenlik, danışmanlık ve denetim hizmetlerinde % 50'si, diğer hizmetlerde ise 1/3'ü dür. (95 no.lu Tebliğ ile 01.08.2005'ten geçerli olmak üzere bu hüküm "Hesaplanan katma değer vergisi tutarlarına uygulanacak tevkifat oranı; yemek servisi, bahçe ve çevre bakım, özel güvenlik, danışmanlık ve denetim hizmetlerinde 1/2, temizlik hizmetlerinde 2/3, diğer hizmetlerde 1/3'dür." şeklinde değiştirilmiştir. Daha sonra 99 no.lu Tebliğ ile yapım işlerinin tabi olduğu kesinti oranı olan 1/3, 1/6 olarak değiştirilmiş ve 30.4.2006 ve daha önce ihalesi tamamlanmış yapım işleri için, 11.7.2006 tarihinden itibaren kesilecek faturalar KDV kesintisi kapsamında çıkarılmıştır. 104 no.lu Tebliğ ile özel güvenlik hizmetlerinde tevkifat oranı 4/5'e çıkarılmıştır.)

5- Tevkifata Tabi Tutulan İşlemlerin Kapsamı

a) Yapım İşleri ile Bu İşlere İlişkin Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri

Bu Tebliğin uygulanmasında yapım işleri; bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, tamamlama, (boya badana dahil) her türlü onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işlerini kapsamakta ve tevkifata tabi bulunmaktadır.

Ayrıca, yapım işleri ile birlikte ifa edilen mimarlık ve mühendislik, etüt ve proje, harita ve kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hizmetleri ve benzeri hizmetlere de tevkifat uygulanacaktır. Ancak, bu hizmetler yapım işlerinden ayrı olarak danışmanlık ve benzeri hizmetler adı altında verildiği takdirde bu Tebliğin A/5-f bölümü kapsamında değerlendirilecektir.

Öte yandan, bu Tebliğin yayımını izleyen ay başından itibaren yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilmiş ve devredilecek yapım işlerinde, işi devreden her yüklenicinin, kendisine ifa edilen hizmete ait katma değer vergisi üzerinden bu tebliğdeki esaslar çerçevesinde tevkifat yapması uygun görülmüştür. Alt yüklenicilere uygulanan tevkifat, bu Tebliğin A/2 bölümünde sayılan kurum ve kuruluşlarca yapım işinin asıl yüklenicisine tevkifat uygulanmasına engel değildir.

Yukarıda belirtildiği gibi yapım işlerine ait KDV kesinti oranı 99 no.lu KDV Tebliği ile 1/3'den 1/6'ya indirilmiştir. Aynı Tebliğ ile 30.04.2006 ve daha önce ihalesi tamamlanmış yapım işleri için bu Tebliğ'in çıktığı 11.07.2006 tarihinden itibaren kesilecek faturalar KDV kesintisi kapsamında çıkarılmıştır. Bu konuda 41 no.lu KDV Sirküleri ile aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır :

“2-30/04/2006 Tarihinden Önce İhalesi Tamamlanmış Yapım İşlerinde Tevkifat Uygulaması

99 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin “Yapım İşlerinde Tevkifat Oranı” başlıklı 5.2 bölümünün son paragrafında, 30.04.2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce ihalesi tamamlanmış yapım işlerine ilişkin olup bu Tebliğin yayımı tarihinden sonra düzenlenecek faturalarda gösterilen katma değer vergisi tutarının tevkifata tabi tutulmayacağı belirtilmiştir.

Bu düzenlemedeki “ihale” ibaresi yapım işlerinin yazılı bir sözleşmeye dayanarak yaptırılmasını ifade etmektedir. Bu itibarla 99 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin yukarıda işaret edilen bölümü, herhangi bir ihale düzenlenmeden taraflar arasındaki sözleşme hükümleri uyarınca gerçekleştirilen yapım işlerini de kapsamaktadır.

Buna göre, 91 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği gereğince yapım işlerine ait KDV tutarı üzerinden tevkifat yapmakla sorumlu olan kişi ve kurumlar 30/04/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce sözleşmesi imzalanan yapım işlerine ait olarak 11/7/2006 tarihinden sonra düzenlenecek faturalardaki KDV’den tevkifat yapmayacaklardır.

Öte yandan, 99 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin yukarıda işaret edilen düzenlemesi uyarınca tevkifata tabi tutulmayacak yapım işlerinin yüklenicileri, 30/04/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce alt yüklenicilere devrettikleri kısımlara ait KDV üzerinden tevkifat yapmayacaklardır. Ancak, 30/04/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce sözleşmesi imzalanan yapım işi yüklenicilerinin bu tarihten sonra alt yüklenicilere devrettikleri veya devredecekleri kısımlara ait KDV üzerinden ise tevkifat yapmaları gerekmektedir.”

Yine 41 no.lu KDV Sirkülerinde KDV tevkifatına tabi işlemin KDV’den istisna edilmiş olması halinde herhangi bir KDV tevkifatının söz konusu olmadığı belirtilerek bu işlerin alt yüklenicilere devredilmesi durumuna ilişkin olarak aşağıdaki açıklama yapılmıştır :

“3- KDV’den İstisna Edilen İşlerin Alt Yüklenicilere Devredilmesi Halinde Tevkifat Uygulaması

91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği gereğince katma değer vergisi tevkifata tabi bulunan işlerin Katma Değer Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde vergiden müstesna olması halinde, işlem bedelleri üzerinden KDV hesaplanmayacağı için herhangi bir tevkifat yapılmayacağı tabiidir.

Ancak, vergiden istisna olan işlerin alt yüklenicilere devredilmesi ve alt yüklenicilerin yaptığı işlemin istisna kapsamına girmemesi halinde, alt yüklenicilerin gerçekleştirdikleri işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin genel esaslar çerçevesinde tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.”

b) Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri

Temizlik hizmetleri sektörünün yaygın olarak sunduğu hizmetler;

- Bina temizliği,
- Sağlık kuruluşlarının hijyenik temizliği ve hastane atıklarının imhası,
- Çöp toplama ve toplanan çöplerin imhası
- Park ve bahçeler ile mezarlık alanlarının temizliği ve bakımı,
- Haşere mücadelesi,
- Demiryolu ve kara nakil vasıtalarının temizliği

ve benzeri işlerden oluşmaktadır.

Bu tebliğin uygulanmasında yukarıda sayılan işlere ait ödemeler üzerinden hesaplanan katma değer vergisine bu tebliğin A/4 bölümünde belirtilen oranlarda tevkifat uygulanacaktır.

Bina temizliğine; binaların müştemilat ve eklentileri dahil iç ve dış cephesinin temizliği ve her türlü mefruşatının (halı, perde, koltuk, süs eşyası vb.) bina içinde veya dışında yaptırılan temizliği dahildir. Ayrıca, havlu, çarşaf, elbise, çamaşır gibi eşyaların kuru temizletilmesi veya yıkattırılması da temizlik hizmetleri kapsamında tevkifata tabi olacaktır.

Ancak, temizlik işlerinde kullanılacak deterjan, süpürge vb. malzemenin piyasadan satın alınması sırasında tevkifat uygulanmayacağı tabiidir.

Öte yandan, bu tebliğ ile sorumlu tayin edilen kurum ve kuruluşların park ve bahçeler ile bulvar, refüj, göbek, rekreasyon alanları ve havuzların bakımı, bitkilendirilmesi, sulanması ve haşere mücadelesine ilişkin hizmet alımları da tevkifata tabi olacaktır.

c) Özel Güvenlik Hizmetleri

Güvenlik hizmetleri sektöründe faaliyet gösteren işletmeler kendilerine bağlı güvenlik görevlileri marifetiyle genel olarak; sabotaj, yangın, hırsızlık, soygun, yağma, yıkma tehditlerine karşı caydırıcı ön tedbirleri almaktadırlar. Bunun yanında söz konusu

şirketler giriş çıkış kontrolü, danışma hizmeti, santral, trafik hizmeti, yangınla mücadele, değerli evrak, nakit, maden gibi kıymetlerin bir yerden başka bir yere taşınması, ikaz-ihbar, ilk yardım, alarm izleme ve koruma hizmetlerini de sunmaktadırlar.

Bu tebliğin uygulanmasında, sayılan bu ve benzeri tüm hizmetler özel güvenlik hizmetlerinin içinde kabul edilecektir.

(Daha önce yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlarca ½ nispetinde uygulanmakta olan tevkifat oranı Mayıs 2007'den itibaren 4/5'e çıkarılmış ve tevkifat yapacak olanlara tüm KDV mükellefleri bu aydan itibaren eklenmiştir.)

d) Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri

Bu tebliğin A/1 bölümünde sorumlu tayin edilen kurum ve kuruluşlara ait veya bu kurum ve kuruluşlara tahsis edilen ve faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerine ilişkin bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisi de tevkifata tabi tutulacaktır.

Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtların bakım hizmetleri, bunların kendinden beklenen görev ve işlevleri sağlamak için belli aralıklarla veya gerektiği zaman yapılan faaliyetlerdir. Bu hizmet sırasında bakımı yapılan şeyin belli aksam ve parçalarının değiştirilmesi de hizmetin ayrılmaz bir parçasıdır.

Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtların onarımı ise bozulmuş, eskimiş araçların kullanılabilir hale getirilmesinden ibarettir.

Bakım hizmetinde olduğu gibi onarım hizmetinde de onarılan şeye ait bazı parçaların değiştirilmesi işin tabii bir sonucudur. Dolayısıyla, makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait bakım ve onarım hizmetlerinin yalnızca işçilik hizmetinden ibaret sayılması söz konusu olmayıp, bu hizmetin gereği olarak yapılan mal, malzeme ve parça teslimleri de bakım ve onarım hizmetine dahil bulunmaktadır.

e) Yemek Servis Hizmetleri

Yemek servis hizmetleri; Tebliğin A/1 bölümünde sayılan kurum ve kuruluşların personel, öğrenci, hasta, müşteri, misafir, yolcu sıfatı taşıyan kişilerin yemek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapacakları hizmet alımlarını kapsamaktadır. Ayrıca bu kuruluşların kokteyl, davet, toplu yemek vb. hizmet alımları da tevkifata tabidir.

Bu amaçla yapılan hizmet alımlarının tevkifat yapmakla sorumlu kurum veya kuruluşlara ait bir yerde hazırlanması (pişirilmesi) veya tüketilmeye hazır halde temin edilmesi tevkifat uygulanmasına engel değildir.

Bazı şirketlerin üreterek pazarladıkları ve oluşturulan sisteme dahil işyerlerinde yeme içme hizmeti teminine imkan veren yemek (karne-bilet) çeklerinin bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tevkifata tabi tutulmayacaktır. Ancak, yemek servis hizmetinin hizmeti alan kuruluşun bünyesinde ve doğrudan yemek çekini satan firma tarafından verilmesi halinde tevkifat uygulanacağı tabiidir.

Öte yandan, bu Tebliğe göre tevkifat yapmak zorunda olan kuruluşların kendi personeli marifetiyle hazırlanacak yemekler için piyasadan yiyecek maddeleri ve bu işle ilgili çeşitli malzemeleri satın alması tevkifata tabi değildir.

f) Danışmanlık ve Denetim Hizmetleri

Bu tebliğin uygulanmasında teknik, ekonomik, mali ve hukuki alanda sunulan danışmanlık ve denetim hizmetleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tevkifata tabi tutulacaktır.

Tebliğin A/1 bölümünde sayılan kurum ve kuruluşlara sunulan piyasa etüt- araştırma ve ekspertiz hizmetleri ile bu kuruluşlara yapılan herhangi bir teslim ya da hizmet kapsamında veya bu teslim ya da hizmetin devamı niteliğinde verilen ve bedeli ayrıca belirlenen eğitim hizmetleri danışmanlık hizmeti kapsamında görülecektir.

Avukatların hukuki ihtilaflarla ilgili olarak yargı mercileri nezdinde veya yargı kararlarının sonuçları ile ilgili olarak vekalet akdi çerçevesinde (icra vb.) verdikleri hizmetler prensip olarak tevkifat kapsamına girmemektedir. Avukatların verdikleri danışmanlık hizmetleri ise tevkifata tabidir. Avukatlarla yapılan sözleşmede avukatlık ve danışmanlık hizmetleri birlikte yer alıyorsa bu iki unsur ayrı ayrı ücretlendirilmediği takdirde yapılan toplam ödeme üzerinden tevkifat uygulanacaktır.

Öte yandan, bu Tebliğin uygulanmasında uluslararası gözetim şirketleri tarafından ifa edilen gözetim hizmetleri denetim hizmeti olarak tevkifata tabi bulunmaktadır.

(Not : Bu paragraf, 93 nolu Tebliğe şu şekilde değiştirilmiştir: "..... bu Tebliğin uygulamasında, uluslararası gözetim şirketleri tarafından ifa edilen gözetim hizmetleri ile yapı denetim kuruluşlarının sunduğu yapı denetim hizmetleri, denetim hizmetleri kapsamında tevkifata tabi bulunmaktadır." Daha sonra 99 no.lu KDV Genel Tebliği'nin 5 inci bölümünde, yapı denetim hizmet bedeli üzerinden tevkifat yapması gerekenlere yani 91 no.lu Tebliğ'in A-2 bölümünde sayılan kuruluşlara, diğer tüm KDV mükellefleri de eklenmiştir.)

6-Yurt Dışından Sağlanan Hizmetler

Türkiye'de ikametgahı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan firmaların ifa ettikleri her türlü hizmete ait katma değer vergisi bu Tebliğ'in (A) bölümü kapsamında değerlendirilmeyecek ve söz konusu verginin tamamı 15 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin (C) bölümündeki esaslar dahilinde hizmetten yararlanan kuruluşlarca sorumlu sıfatıyla ödenecektir.

7- Tevkifat Uygulamasında Sınır

Bu tebliğ kapsamına giren her bir işlemin bedeli Vergi Usul Kanunu'na göre o yıl için geçerli fatura düzenleme sınırını aşmadığı takdirde hesaplanan katma değer vergisi tevkifata tabi tutulmayacaktır. Fatura düzenleme sınırı 2004 yılı için katma değer vergisi dahil 440 milyon lira olduğundan, bu yılın sonuna kadar katma değer vergisi ile birlikte 440 milyon lirayı geçmeyen işlemler için tevkifat uygulanması söz konusu değildir. Ancak, tespit edilen tutarı aşan işlemlere ait katma değer vergisinin tevkifat zorunluluğundan kaçınmak amacıyla bedel parçalara ayrılmayacak, aynı işleme ait bedellerin toplamı üzerinden tevkifat yapılacaktır.

NOT : 92 nolu KDV Genel Tebliği ile bu sınır 1.1.2005 tarihinden itibaren 480 YTL. olarak belirlenmiştir. Bedeli bu haddi geçmeyen işlemler, 91 nolu Tebliğ uyarınca KDV kesintisi kapsamına girse bile KDV tevkifatı yapılmaz. Yukarıdaki haddin KDV dahil tutar olarak belirlenmiş olmasını doğru bulmuyoruz. Çünkü KDV bedele dahil değildir.

8- Tevkifata Tabi Hizmetleri İfa Eden Mükelleflerin Yapacakları İşlemler

a) Belge Düzeni

Tevkifat kapsamına giren hizmetleri ifa eden mükellefler düzenleyecekleri faturada işlem bedelini, hesaplanan katma değer vergisini, tevkifat miktarını ve tahsil edilecek toplam meblağı göstereceklerdir. Örneğin 100 milyar liralık tevkifata tabi bir iş için tevkifat oranının 1/3 olduğu da dikkate alınırsa, fatura;

İşlem bedeli	100
Hesaplanan KDV	+ 18
Toplam	118
(-) Tevkif edilen KDV(18/3)	- 6
Tahsil edilecek toplam tutar	112

şeklinde düzenlenecektir. Bu fatura satıcı açısından, işlem üzerinden tevkifat uygulandığını tevsik eden belge mahiyetini de taşımaktadır.

b) Beyan

Mükellefler tevkifat uygulanan işlem bedelinin tamamını ilgili dönem katma değer vergisi beyannamesinin 6 ncı satırına dahil edeceklerdir.

Beyannamenin "matrahın oranlara göre dağılımı" başlıklı satırlarında önce tevkifata tabi olmayan normal işlemler beyan edilecek, sonraki satırlarda tevkifat uygulanan işlem bedelinin yine "tamamı" beyan edilecektir. "oran" sütununa tevkifat oranı 1/3 olan işlemler için "% 12", % 50 olan işlemler için "% 9" yazılacaktır. Bu bölümdeki "vergi" sütununa bu oranlara göre hesaplanacak tutarın yazılacağı tabiidir. Buna göre, vergi sütununda, hizmet bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin tevkifata tabi tutulmayan kısmı yer alacaktır.

Tevkifata ait alış ve giderler dolayısıyla yüklenilen vergilerin harcamaların yapıldığı dönemlerde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

c) İade

Tevkifata tabi hizmetleri ifa eden mükellefler iade talep etmeleri halinde hizmetin yapıldığı dönem beyannamesinin 49 uncu satırına hizmet bedelini, 50 nci satırına ise "sorumlular tarafından tevkif edilen katma değer vergisi tutarını" yazacaklardır. Bu bölüme işlemin bünyesine giren verginin yazılması söz konusu değildir. İade olarak talep edilecek tutar işlemin bünyesine giren vergi değil, tevkif edilen vergi esas alınarak belirlenecektir. Dolayısıyla iadesi istenilecek katma değer vergisi hiçbir surette tevkif edilen vergiden fazla olmayacaktır. Ayrıca iade talep eden mükelleflerden istenecek olan "yüklenilen vergiler listesi" iadenin tevkif edilen vergi tutarına göre belirlenmesine engel değildir.

Öte yandan, yukarıda belirtilen tevkifat kapsamına alınan işlemlerle ilgili olarak doğan katma değer vergisinin nakden veya mahsuben iadesi miktarına bakılmaksızın sadece banka teminat mektubu veya inceleme raporu karşılığında yerine getirilecek, teminat mektupları vergi inceleme raporunun düzenlenmesinden sonra çözülecektir.

İade talebinde bulunan mükelleflerin, dilekçelerine tevkifat uygulanan işleme ait faturaların aslına uygunluğunu belirten bir şerh taşıyan örneklerini veya bu faturaların dökümünü ihtiva eden bir liste ile yüklenilen vergilerin listesini de eklemeleri gerekmektedir.

Not : Maliye Bakanlığı 95 no.lu Tebliğ'le bu konudaki iadeler için uygulama değişikliğine gitmiş olup, **yeni mahsup ve iade esasları** şöyle açıklanmıştır :

“5.3. İade Uygulaması

91 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği uyarınca tevkifata tabi tutulan hizmet ifaları nedeniyle ortaya çıkan katma değer vergisi alacağının nakden veya mahsuben iadesi söz konusu Tebliğin (A/8-c) bölümü gereğince miktarına bakılmaksızın sadece banka teminat mektubu veya inceleme raporu karşılığı yerine getirilmekte, teminat mektupları ise vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülmektedir.

Konuyla ilgili olarak Bakanlığımıza intikal eden hususların değerlendirilmesi sonunda, 91 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A) bölümünde düzenlenen tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının iadesine ilişkin usul ve esaslar, aşağıdaki şekilde yeniden belirlenmiştir.

5.3.1. Teminatsız ve İncelemesiz Mahsuben İade Sınırı

Bu Tebliğin yayımını izleyen ay başından itibaren 91 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A) bölümünde düzenlenen tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının “kendi vergi borçlarına” mahsubunu isteyen mükelleflerin 1.000.- YTL'yi (1.000.-YTL dahil) aşmayan mahsup talepleri, ilgili belgelerin tamamlanmış olması şartıyla, inceleme raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilecektir.

Bu Tebliğin yayımından önce 1 000 YTL' nin altındaki “kendi vergi borcuna” mahsup talepleri için alınan teminatların çözümüne ya da mahsuben iadenin yapılmasına ilişkin incelemenin başlamamış olması, incelemeye başlanılmış ise inceleme elemanının iade yapılmasına engel bir görüşünün bulunmaması halinde yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde işlem yapılacaktır.

5.3.2. Yapım İşlerinde İade Uygulaması

Yapım işlerine ait katma değer vergisi tevkifatından doğan “mahsuben” iade taleplerinin bu Tebliğin Resmi Gazete'de yayımını izleyen ay başından geçerli olmak üzere yeminli mali müşavir tasdik raporu karşılığında da yerine getirilmesi uygun görülmüştür.

Buna göre, 91 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği çerçevesinde tevkifata tabi tutulan işlemlerden yalnızca yapım işlerinden doğan mahsuben iade talepleri banka teminat mektubu ve inceleme raporu yanında yeminli mali müşavir tasdik raporu karşılığında da yerine getirilecektir. Yeminli mali müşavir tasdik raporlarında mal ihracı için öngörülen limit geçerli olacaktır.

Yeminli mali müşavir tasdik raporu ile mahsuben iade, 86 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (B/3) numaralı bölümünde belirtilen vergi ve SSK prim borçları için geçerlidir. Mükellefin kendi vergi borçları için mahsup talep etmiş olması halinde bu Tebliğin (5.3.1) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde teminat ve inceleme raporu yanında yeminli mali müşavir tasdik raporu da aranılmayacağı tabiidir.

Öte yandan, bu Tebliğin yayımından önce teminat karşılığında veya vergi incelemesi sonucuna göre yerine getirilmesi gereken mahsuben iadeler için, teminatın çözümüne ya da mahsuben iadenin yapılmasına ilişkin incelemenin başlamamış olması halinde de yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz edilebilecektir. İnceleme başladıktan sonra talepte bulunulması halinde ise bu talep inceleme elemanının yeminli mali müşavir tasdik raporu karşılığında iade yapılmasına engel bir görüşünün bulunmaması halinde yerine getirilecektir.”

9- Sorumlu Tayin Edilen Kurum ve Kuruluşlarca Yapılacak İşlemler

10 Kasım 2003 tarihli ve 25285 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Tebliğ ile değişik 18 Sıra Numaralı Muhasebat Genel Tebliği'nin “II-DİĞER HUSUSLAR” bölümünde; genel bütçeli dairelerin yaptıkları vergi tevkifatı için beyanname vermeyecekleri, katma bütçeli idareler ve döner sermayeli kuruluşların ise yaptıkları tevkifatları beyanname düzenlemek suretiyle ilgili vergi dairelerine yatıracakları ifade edilmiştir.

Buna göre, genel bütçeli idarelerin bu Tebliğin (A/3) bölümünde sayılan işlemler dolayısıyla tevkif ettikleri katma değer vergileri için ayrıca beyanname verilmeyecektir.

Genel bütçeli idareler dışında bu Tebliğin (A/2) bölümünde sayılan kuruluşların tamamı ise tevkif ettikleri vergiyi vergi sorumlularına ait 2 numaralı KDV beyannamesi ile beyan edip kanuni süresi içinde vergi dairelerine yatıracaklardır. Bu kuruluşlardan KDV mükellefiyeti olmayanlar mükellefiyetlerini tesis ettireceklerdir. Sorumlu sıfatıyla beyanname sadece işlemin yapıldığı dönemde verilecek bu kuruluşlardan her ay beyanname istenmeyecektir.

Öte yandan, bu Tebliğin (A/2) bölümünde sayılan kuruluşlardan bankaların 2 numaralı KDV beyannamesini kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Ancak, bu uygulamanın yaratacağı sorunlar dikkate alınarak isteyen bankaların tevkif ettikleri katma değer vergisini şube bazında da beyan edip ödemeleri Katma Değer Vergisi Kanununun 43/6 ncı maddesi çerçevesinde Bakanlığımızca uygun görülmüştür.

2 numaralı beyannamenin 7 nci satırından itibaren önce varsa bu Tebliğ kapsamı dışındaki işlemlerden doğan tevkifat tutarları yazılacaktır. Sonraki satırlara Tebliğ kapsamındaki işlemler dahil edilirken, “matrah” sütununa tevkifata tabi işlem bedelinin tamamı, “oran” sütununa tevkifat oranı % 50 olan işlemler için “% 9”, tevkifat oranı 1/3 olan işlemler için “%6” yazılacaktır. Vergi sütununda bu oranlara göre hesaplanacak vergi miktarı gösterilecektir.

2 numaralı beyannamede herhangi bir surette indirim yapılması mümkün olmadığından tevkif edilen verginin, aynen vergi dairesine yatırılması gerekmektedir. Ancak tevkifat uygulayan kurumun katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunması ve bu hizmeti indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacak olması halinde, hizmet bedelinin satıcıya ödenen kısmı ile birlikte 2 numaralı beyanname ile beyan edilen tevkifat tutarının 1 numaralı beyannamede indirim konusu yapılabileceği tabiidir. Hizmet bedeli

Üzerinden hesaplanan verginin satıcıya ödenen kısmı takvim yılı aşılmamak şartıyla hizmet faturasının defterlere kaydedildiği dönemde, sorumlu sıfatıyla beyan edilen kısmı ise 2 numaralı beyannamenin ait olduğu dönem için verilen 1 numaralı beyannamede indirim konusu yapılacaktır.”

DİKKAT EDİLİRSE BAKANLIK, BU FASILDAN TEVKİFATA UĞRAYAN MÜKELLEFLERE NAKDEN VEYA MAHSUBEN İADE KONUSUNDA ÇOK KATI DAVRANMIŞTIR. (Her ne kadar 95 no.lu Tebliğ’le kısmı bir yumuşamaya gidilmiş ise de, katı tutum halen devam etmektedir.) **KÖTÜ MÜKELLEFLER OLDUĞU GİBİ, BÖYLE BİR EZİYETİ HAK ETMEYEN İYİ MÜKELLEFLER DE OLABİLECEĞİ UNUTULMAMALIDIR.**

91 no.lu KDV Tebliği kapsamında olduğu zannedilerek gereksiz KDV kesintisi yapılması, yanlış kesinti oranı kullanılması, hatalı beyan gibi hallerde düzeltme ve iade işlemlerinin nasıl yapılacağı 93 no.lu KDV Tebliğinin 5 inci bölümünde açıklanmıştır.

Daha sonra çıkarılan 96 no.lu KDV Genel Tebliği’nin 5.2 no.lu bölümünde, Kasım 2005 ve izleyen aylarda ortaya çıkan ve YAPIM İŞLERİNDEN KAYNAKLANAN KDV iade haklarının Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu ile NAKDEN iade edilebilmesi öngörülmüştür.

96 no.lu Tebliğde, bu Tebliğin yayımı tarihinden önceki dönemlere ait olup henüz sonuçlandırılmamış nakden iade talepleri hakkında 95 no.lu KDV Genel Tebliğinin 5.3.2. bölümünün son paragrafındaki açıklamalara göre işlem yapılacağı belirtilmektedir.

Bahsi geçen paragraf şöyledir :

“ Öte yandan, bu Tebliğin yayımından önce teminat karşılığında veya vergi incelemesi sonucuna göre yerine getirilmesi gereken mahsuben iadeler için, teminatın çözümüne ya da mahsuben iadenin yapılmasına ilişkin incelemenin başlamamış olması halinde de, yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz edilebilecektir. İnceleme başladıktan sonra talepte bulunulması halinde ise bu talep inceleme elemanının yeminli mali müşavirin tasdik raporu karşılığında iade yapılmasını engel bir görüşünün bulunmaması halinde yerine getirilecektir. “

Buna göre Kasım 2005 ayından önceki aylara ait bu kapsamdaki mahsup talepleri yukarıdaki şartlarla YMM tasdik raporuna konu olabilecektir. Kasım 2005 den önceki aylara ait bu kapsamdaki nakit KDV iadesi talepleri bakımından da YMM tasdik raporu geçerlidir. Ancak bunun için nakit iade talebi ile ilgili incelemenin henüz başlamamış olması veya inceleme başlamış olmakla beraber, inceleme yapan inceleme elemanının uygun görüşünün alınması gerekmektedir.

Yapım işlerinde KDV kesintisi nedeniyle doğan KDV iadeleri için düzenlenecek yeminli mali müşavirlik tasdik raporları açısından ihracat istisnası bakımından öngörülen limitlerin dikkate alınacağı belirtilmektedir. Buna göre mükellef tam tasdik yaptırmakta ise KDV iade raporunu tam tasdiki yapan YMM düzenleyecek ve herhangi bir limit söz konusu olmayacaktır. Tam tasdik yaptırılmıyor olması halinde 2005 yılı için 210.000 YTL. lik limit dikkate alınacak yani bir aydaki yapım işlerinde KDV kesintisinden kaynaklanan KDV iade tutarı 210.000 YTL. yi aşarsa, YMM tasdik raporu düzenlenemeyecek, bunun altındaki iade tutarları için rapor düzenlenecektir.

Örnek :

Otoyol ihalesi üstlenmiş bir taahhüt şirketi 2005 yılı Kasım ayında 100.000.000 YTL. + 18.000.000 YTL. KDV tutarındaki istihkakını faturaya bağlamıştır. Bu mükellefin Kasım ayı KDV beyannamesindeki indirimler toplamı (37 inci satırdaki rakam), hesaplanan ve ilave edilecek KDV toplamından (31 inci satırdaki rakamdan) daha büyük olup, indirimle giderilemeyen KDV tutarı 5.500.000 YTL. dir.

Bu mükellef söz konusu istihkakını 2 no.lu tabloda gösterecek ve KDV iadesi almak istiyorsa, 9 no.lu tabloda istihkakın KDV hariç tutarını (70 inci satırda) ve kesintiye uğrayan KDV tutarı olan (18.000.000 x 1/3 =) 6.000.000 YTL. yi (71 inci satırda) gösterecektir. İndirimle giderilemeyen KDV tutarı, kesinti nedeniyle iade edilebilir KDV tutarının altında olduğundan iadesi istenebilecek (40 ıncı satırda gösterilecek) KDV 5.500.000 YTL. dir. Mükellef bu iade hakkını nakden veya mahsuben YMM tasdik raporu ile alabilecektir. Ancak bunun için tam tasdik yaptırıyor olması gerekir. Çünkü tam tasdik yaptırılmayan hallerde, ihracattan ve dolayısıyla yapım işlerindeki KDV kesintisinden kaynaklanan iade tutarı 210.000 YTL.’yi geçiyorsa YMM tasdik raporu düzenlenemez.

7.14. Hurdadan Elde Edilenler Dışındaki Bakır Külçeleri de 95 No.lu Tebliğ’le Tevkifat Kapsamına Alınmıştır :

95 no.lu Tebliğ’in konuya ilişkin 7 no.lu bölümü şöyledir :

“Katma Değer Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak bu Tebliğin yayımını izleyen ayın başından geçerli olmak üzere, hurda metallere elde edilenler dışındaki bakır külçelerinin tesliminde % 90 oranında tevkifat uygulanarak alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi uygun görülmüştür.

Katma Değer Vergisi Kanununun 17/1 maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlar (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç), sermayelerinin % 51 veya daha fazlası kamuya ait işletmeler ve özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar ile bu ürünlerin ilk üretici veya ithalatçıların bu kapsamdaki teslimlerinde tevkifat uygulanmayacaktır.

Tevkifat uygulaması ve bu uygulamadan doğan iade alacaklarının nakden veya mahsuben iadesi; metal, cam, plastik, kağıt hurda ve atıklarında tevkifat uygulamasını düzenleyen daha önceki Genel Tebliğlerdeki açıklamalar çerçevesinde yürütülecektir.”

7.15. Bakır ve Bakır Alaşımlardan Oluşan Mamüller %90 Oranında KDV Tevkifatına Tabi Tutulacaktır:

Bakır ve bakır alaşımlarından mamul ürünlerin teslimi % 90 oranında ve Aralık 2005 ayından geçerli olmak üzere 96 no.lu KDV Genel Tebliği ile KDV kesintisi kapsamına alınmıştır.

Bu kesinti hakkındaki yorum ve açıklamalarımız aşağıdaki bölümlerde belirtilmiştir :

7.15.1. Tevkifatın Kapsamına Giren Bakır Ürünleri :

Aralık 2005 başından itibaren teslimi % 90 KDV sorumluluğuna konu edilecek olan yani hesaplanan KDV nin % 10'u satıcıya, kalan % 90 sorumlu sıfatıyla (2 no.lu KDV beyannamesi ile alıcının bağlı bulunduğu vergi dairesine dönecek olan bakır mamuller 96 no.lu Tebliğ'de şu şekilde sıralanmıştır :

“..... bakır ve bakır alaşımlarından mamul; anot, katot, her çeşit takoz (biyet), slab, platina, kütük, granül, filmaşın, levha, boru, prinç çubuk, lama, her türlü tel ve benzerleri..... “

Bu tanımdan anlaşılacağı üzere tevkifata konu mallar içinde bakır bulunan her türlü mal değil, sadece bakır ve bakır alaşımı içeren ve üretim girdisi olarak kullanılacak olan bakır mamullerdir.

Örnek vermek gerekirse kablo, ana maddesi bakır olan bir mal olmakla beraber, üzeri plastik ve benzeri maddelerle kaplanarak yukarıda sayılanların dışında farklı bir mal haline getirilmiş olduğundan kablo ve izoleli tel satışlarında bu kesinti uygulanmayacaktır. (97 no.lu KDV Genel Tebliği) Keza bakır tel sarılmak suretiyle imal edilmiş bir bobinde yoğun şekilde bakır kullanılmış olmasına rağmen bu mal bakır mamul değil, bakırdan üretilmiş ve belli bir işlevi olan bir mal olduğundan kesinti kapsamı dışındadır. (Bu görüşümüz 97 Nolu Tebliğ ile kabul görmüştür)

7.15.2. Bu Kesintiye Tabi Olmayan Kuruluş Ve Mükellefler :

Yukarıda kapsamı belirtilen ürünler aşağıdaki kuruluş ve firmalar tarafından satılmış olsa bile, alıcılar KDV kesintisi uygulamayacaklardır :

- Genel ve katma bütçeli daireler,
- il özel idareleri,
- belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler,
- üniversiteler,
- döner sermayeli kuruluşlar,
- kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- siyasî partiler ve sendikalar,
- kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- kamu menfaatine yararlı dernekler,
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar,
- Sermayelerinin % 51 veya daha fazlası kamuya ait işletmeler,
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Tevkifata tabi bakır ürünlerin ilk üreticileri (cevherden üretim yapanlar),

Yukarıda sayılanlar dışındaki KDV mükelleflerince teslim edilen ve tevkifata tabi olan bakır ürünlerin KDV sinin % 90'ı satıcıya ödenmeyerek alıcı tarafından sorumlu sıfatı ile vergi dairesine yatırılacaktır.

Not : 96 Nolu Tebliğde kendisinden kesinti yapılmayacak olanlar arasında “ithalatçılar”da vardı ancak, 97 Nolu Tebliğin değişiklik yapılarak kapsam dahilindeki bakır maddeler, İthalatçısından alınmış olsa bile, KDV sinin %90 nının ithalatçıya ödenmeyerek sorumlu sıfatıyla malı alanın bağlı bulunduğu vergi dairesine ödenmesi esası getirilmiştir. Bu değişikliğin tevkifata tabi bakır ürün ithalatçılarına iade talebinde bulunmaya zorlayacağı açıktır.

7.15.3. Bakır ve Külçe Mamullerindeki Tevkifat Uygulamasında Alt Sınır:

97 Nolu KDV tebliğine göre, bu kesinti kapsamında olsa bile, KDV dahil satış tutarı fatura kesme haddini (2006 yılı için 520 YTL nin) altında olan satışlarda tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak, büyük bir satışın birden fazla faturaya bölünmek suretiyle, tevkifattan kaçınılması mümkün değildir.

7.15.4. Bu Kesinti Dolayısıyla Doğan KDV İade Haklarının Kullanılması :

Bakır mamul satışı dolayısıyla KDV kesintisine uğramış olan mükellefler indirimle gideremedikleri KDV tutarını aşmamak üzere, kesintiye uğrayan KDV nin nakden veya mahsuben iadesini isteme hakkına sahiptirler.

Ancak iade istemek mecburi değildir. İsteyen mükellefler kesintiye uğramış olmalarına ve indirimle gideremedikleri KDV bulunmasına rağmen, nakden veya mahsuben iade istemeyip bu haklarını devrolan KDV yoluyla kullanmayı tercih edebilirler. Bunun için KDV beyannamesinin 9 no.lu bölümü doldurulurken "İADEYE KONU OLAN KDV" sütununun boş bırakılması yeterlidir.

İade hakkına devrolan KDV suretiyle değil, nakden veya mahsuben kullanmak isteyen mükelleflerin bu müracaatlarında hurda veya atık, metal, cam, plastik ve kağıt teslimlerinin KDV li yapılması halinde uygulanan tevkifat nedeniyle doğan mahsup ve iade taleplerindeki rejimin geçerli olduğu 96 no.lu Tebliğle hükme bağlanmıştır.

Buna göre ;

- 2000 YTL. ye kadar olan nakden KDV iade taleplerinde inceleme raporu ve teminat mektubu aranmaz. (86 ve 92 no.lu KDV Tebliği)
- Mahsuben iade taleplerinde teminat mektubu ve inceleme raporu aranmaz. (58 no.lu KDV Tebliği A-3 bölümü) Mükellefin kendi vergi ve SSK borçları, ortaklarının vergi ve SSK borçları, mal ve hizmet temin edilen diğer mükelleflerin vergi ve SSK borçları ve bu kişilerin ithalde alınan vergileri mahsup talebine konu edilebilir. (86 no.lu KDV Tebliği)
- Nakit iadeler için YMM tasdik raporu geçerlidir. (53 no.lu KDV Tebliği)

7.15.5. Hurda Bakır Açısından Durum :

Metal atık ve hurdaları (hurda bakır ve hurda bakırdan üretilen külçe bakır dahil) KDV'den müstesnadır. (KDV Kanunu'nun 17/4-g maddesi)

Hurda bakır bu istisna kapsamında satıldığında, KDV hesaplanmadığından, KDV kesintisi de söz konusu olmayacaktır.

İstisna uygulanmaksızın yapılan hurda bakır satışlarında ise %90 KDV kesintisi yapılacak olmakla birlikte bu kesintinin dayanağı 96 no.lu Tebliğ değil, 51, 53, 58, 70, 81, 85, 86, 87 ve 89 no.lu KDV Tebliği ile düzenlenmiş olan KDV tevkifatı hükümleridir.

7.16. Hurda Metallerden Elde Edilenler Dışındaki Alüminyum ve Çinko Külçeler İle Bazı Alüminyum ve Çinko Mamüller Bakırda Olduğu Gibi %90 Oranında KDV Tevkifatı Kapsamına Alınmıştır :

104 no.lu KDV Genel Tebliği ile 96 no.lu Tebliğ'in 5.3 bölümündeki "bakır ve bakır alaşımlarından mamül" ibaresi "...bakır ve alaşımlarından, çinko ve alaşımlarından, alüminyum ve alaşımlarından mamül" şeklinde değiştirilmek suretiyle çinko ve alüminyum ile bunların alaşımlarından mamül olup, söz konusu Tebliğ'de belirtilen ürünler de bakıra paralel olarak %90 oranında ve 4.5.2007 tarihinden itibaren KDV tevkifatına tabi tutulmuştur.

Yine 104 no.lu Tebliğ'de hurda metallerden elde edilenler dışındaki çinko ve alüminyum külçeler de bakırda olduğu gibi %90 oranında KDV tevkifatına tabi kılınmıştır.

Bu düzenleme üzerine Tebliğ'de ismen zikredilmeyen alüminyum profillerin ve alüminyum levhaların levhaların "benzerleri" ibaresi kapsamında KDV tevkifatına konu olup olmayacağı hakkında tereddüt duyulmuştu.

105 no.lu KDV Genel Tebliği ile alüminyum profil ve levhaların söz konusu tevkifat kapsamında olduğu açıklanmış ve **1 Temmuz 2007'den itibaren ;**

- **Alüminyum profil ve levhaların doğrudan slab, billet, külçe gibi hammaddelerden imal edenler tarafından teslimlerde ve alüminyum profil ve levhayı ithal edenlerin bu malları aynen sattıklarında %90 tevkifat uygulanacağı,**
- **Alüminyum profil ve levhanın ilk üreticileri ve ithalatçılarından sonraki safhalardaki teslimlerinin KDV tevkifatına tabi olmayacağı**

hükme bağlanmıştır.

Levha ile profil dışında kalan ve 96 no.lu KDV Genel Tebliği'nin 5.3 bölümünde sayılan alüminyum ürünler (anot, katot, her çeşit takoz (biyet), slab, platina, kütük, granül, filmaşın, boru, çubuk, lama, tel ve benzerleri) prensip olarak her el değiştirilişinde %90 KDV tevkifatına tabi olacaktır.

Bize göre alüminyum profil ve levhaların KDV kesintisi kapsamına alınması isabetli değildir. 104 no.lu Tebliğ'le getirilen KDV tevkifatının kaldırılması gerektiğine inanıyoruz. (Bu konudaki görüşlerimiz www.bdodenet.com.tr

adresli sitemizdeki 2007/106 sayılı Duyurumuzdadır. Metal ürünlere yönelik KDV tevkifatı hükümlerine ilişkin detaylı bilgi ise, aynı sitedeki 2007/113 no.lu Duyurumuzdadır.)

7.17. İş Gücü Temin Hizmetlerinde KDV Tevkifatı:

7.17.1. Genel Açıklama:

Bilindiği üzere **personel ihtiyacını bizzat bordroladığı personel ile karşılamak yerine, başka firmalar tarafından bordrolanan personeli kendi kadrosuna alarak çalıştıran ve personel tedarikinde bulunan firmaya söz konusu personel tahsisi için fatura mukabili ödemede bulunan firmalar 01.12.2005 tarihinden beri, bu faturada hesaplanan KDV'nin % 90'ını, söz konusu iş gücünü temin eden firmaya ödemeyip, sorumlu sıfatıyla (2 No.lu KDV Beyannamesi ile) vergi dairelerine ödemek zorundadırlar.**

Tedarikçi firmanın verdiği hizmetin;

- tevkifata tabi iş gücü temini hizmeti mi olduğu,
- bu tevkifatı gerektirmeyen başka bir hizmet mi olduğu,

konusundaki ayırım, söz konusu tevkifatın en karmaşık yönünü oluşturmaktadır.

Bu bölümün sonunda metni verilen 60 No.lu KDV Sirküleri ağırlıklı olarak bu ayırımın hangi kriterlere göre yapılacağı konusunu içermekte ve bu konuda çok sayıda örneğe yer vermektedir.

Aşağıdaki bölümlerde iş gücü hizmetlerine ilişkin KDV tevkifatı, kapsam boyutu ağırlıklı olmak üzere açıklanmıştır:

7.17.2. İş Gücü Temininde %90 KDV Tevkifatı Mecburiyeti Getiren 96 No.lu KDV Genel Tebliğin 5.1. No.lu Bölümü :

Söz konusu tevkifatın dayanağı olan Tebliğ düzenlemesi şöyledir :

“5.1. İşgücü Hizmetlerinde Tevkifat Uygulaması

Katma değer vergisi mükellefi bazı işletmeler mal veya hizmet üretimlerine ilişkin olarak ihtiyaç duydukları işgücünü kendilerine hizmet akdi ile bağlı ücretli statüsünde hizmet erbabı çalıştırarak temin etmek yerine, alt işverenlerden veya bu alanda faaliyette bulunan diğer kurum, kuruluş veya organizasyonlardan satın almaktadırlar.

*Katma Değer Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak, bu Tebliğin yayımını izleyen ay başından itibaren geçerli olmak üzere **katma değer vergisi mükelleflerinin alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer işletmelerden temin ettikleri işgücü hizmetine ait katma değer vergisinin % 90'ının tevkifata tabi tutulması ve bunlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi uygun görülmüştür.***

91 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A) bölümüne göre hizmet alımlarında tevkifat uygulaması gereken kurum, kuruluş ve işletmelerin bu bölümde belirtilen türden işgücü hizmeti vermeleri halinde işgücü hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tevkifata tabi olmayacaktır.

Tevkifat kapsamına alınan bu işlem nedeniyle iadesi gereken katma değer vergisinin nakden veya mahsuben iadesi miktarına bakılmaksızın sadece banka teminat mektubu veya vergi inceleme raporu karşılığında yerine getirilecek, teminat mektupları vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülecektir.

Teminat karşılığı iade almak isteyenlerin iade talep dilekçesi ile birlikte işgücü hizmeti dolayısıyla düzenleyecekleri faturaların onaylı listesi ile iade talep ettikleri döneme ait indirilecek katma değer vergisi listesini ve banka teminat mektubunu vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir. Nakden veya mahsuben iade talepleri beyannamenin verilip dilekçe ve ekleri ile banka teminat mektubunun vergi dairesine ibraz edildiği tarihte geçerlik kazanacaktır. “

Görüldüğü gibi 96 No.lu Tebliğde tevkifat yapmaya mecbur olanlar “KDV mükellefleri” ile sınırlandırılmıştı.

Ancak, 97 no.lu Tebliğ ile 5 Ocak 2006'dan itibaren, KDV mükellefiyetleri olmasa bile, 91 no.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) no.lu bölümünde sayılan aşağıdaki kurum kuruluş ve işletmeler de iş gücü satın almaları halinde % 90 oranında KDV kesintisi yapmakla yükümlü tutulmuşlardır.

İş gücü alımlarında KDV kesintisi yapmak zorunda olan söz konusu kuruluşlar şunlardır :

- Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,

- Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç),
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar ve özel finans kurumları,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'na kote edilmiş şirketler,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,

Ancak **yukarıda sayılan kuruluşlarca kesilen iş gücü temini faturalarında KDV kesintisi yapılmayacaktır.**

İş gücünü satın alan taraf KDV mükellefi değilse ve yukarıda sıralanan kurum ve kuruluşlardan herhangi biri de değilse, KDV kesintisi söz konusu olmayacaktır.

Örnek vermek gerekirse, hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına kote edilmiş şirketler ile yarıdan fazla hissesi bu şirketlere ait olan şirketler, kendi elemanlarını başkalarına tahsis etmek suretiyle KDV kesintisine tabi olacak şekilde hizmet verseler bile bu hizmetlere ilişkin faturalarda iş gücü teminine ilişkin KDV kesintisi yapılmayacaktır. Ancak bu şirketler iş gücü temin hizmeti satın aldıklarında KDV tevkifatı yapacaklardır.

7.17.3. Hangi Hallerde Hizmetin İş Gücü Temini (Personel Sağlanması) Hizmeti Sayılacağı (Kapsam) Hakkındaki Açıklamalarımız:

7.17.3.1. Kapsam Konusundaki Genel Görüşümüz :

Bu tevkifatın kapsamı sadece başka mükelleflerce bordrolanmakta olan işçi veya işçilerin kendi işinde çalıştırılması nedeniyle alınan faturalardır.

Bu tanıma göre işçilik yönü ağır basıyor olsa dahi muhtelif hizmetlerin, işi yapanın emir- komutasında ve sorumluluğunda belli bir hizmetin icrası şeklinde yapılması halinde bu sorumluluğun söz konusu olmayacağı anlaşılmaktadır. Başka bir anlatımla, buradaki anahtar husus işçinin kimin emir ve komutasında olduğu hususudur. KDV tevkifatından bahsedebilmek için işçi bir mükellefin bordrosunda olmasına rağmen bu işçinin başka bir işletmenin işyerinde ve o işletme sahibinin emir ve komutasında çalışıyor olması gerekir.

Örnek vermek gerekirse malzeme işverene ait olmak üzere büyük bir binanın boya işleri taahhüt edildiğinde, taahhütte bulunanın bordrosundaki işçiler işverenin binasında ve işverenin sağladığı boya ve sair malzemeleri kullanarak iş yapıyor olmalarına rağmen bu işin yapımında, bordrosunda buldukları işverenin emir ve kumandası altında çalıştıkları, işin kalitesinden bu işçilerin işvereni sorumlu bulunduğu için bu kapsamda KDV tevkifatından söz edilemeyecektir. Ancak 91 no.lu Tebliğde sayılan kurum ve kuruluşlar ile 95 no.lu Tebliğ uyarınca, İMKB'de kote edilmiş şirketlerden birine verilen boya hizmetinde ilgili Tebliğler uyarınca 1/3 nispetinde KDV tevkifatı yapılacağı unutulmamalıdır.

Aynı şekilde özel güvenlik hizmeti veren şirketlerin kadrosundaki elemanlar hizmet verilen firmanın işyerinde çalışmakta ise de taraflar arasındaki ilişki, salt personel tedariki değil, yasa ile düzen altına alınmış olan özel güvenlik hizmetinin sunulmasıdır. Bu hizmetin sunumunda özel güvenlik görevlileri özel güvenlik firmasının emir ve komutasında çalıştıkları için böyle bir hizmette söz konusu KDV kesintisi yapılmayacaktır. Ancak özel güvenlik hizmetinin 91 no.lu KDV Genel Tebliği'ndeki kurum ve kuruluşlar ile 95 no.lu Tebliğ uyarınca İMKB'de kote edilmiş şirketlerden birine yönelik olması halinde, bu Tebliğler uyarınca %50 nispetinde KDV kesintisi söz konusu olacak, güvenlik hizmetinin bunlar dışındaki kişi ve kuruluşlara verilmesi halinde KDV kesintisi yapılmayacaktır.

Bir başka örnek vermek gerekirse salt personel tahsisi ve bu personelin karşı firma tarafından yemek işlerinde görevlendirilmiş olması işgücü tedariki niteliğindedir ve yukarıdaki stopajı gerektirir. Ancak böyle olmayıp malzeme işverene ait olmak üzere müşterinin işyerinde yemek pişirme ve servis hizmeti taahhüt edildiğinde, bu hizmet bir kısım personelin full time karşı firmada çalışması şeklinde gerçekleşse bile emir ve komuta bu personeli gönderen firmada olduğu ve yemek pişirme ve sunma şeklinde bir hizmet verildiği için yukarıda belirtilen salt işgücü tedarikine yönelik KDV tevkifatına konu olmaması gerekir. Ancak aynı hizmet 91 no.lu Tebliğ kapsamındaki kurum ve kuruluşlar ile hisse senetleri İMKB'de kote edilmiş şirketlere yönelik olduğunda % 50 oranında KDV sorumluluğuna konu olacaktır. (2005/105 sayılı Sirkülerimiz)

Müteahhitlere malzemesiz veya müteferrik malzemeli taşeronluk işleri yapanlardan da bu kesintinin yapılmaması gerektiği görüşüdeyiz.

Görüldüğü gibi bu KDV tevkifatının yapılıp yapılmayacağını tespitinde ;

- Eleman göndermek suretiyle belli bir hizmet mi verilmekte olduğu,

- Yoksa elemanın belli veya belirsiz bir süre için müşterinin emir ve komutasına mı terk edildiği.

anahtar konu olarak karşımıza çıkacak olup, bu ayrımda birçok tereddüt ve ihtilafın yaşanacağı anlaşılmaktadır.

Bazı firmalar bordroladıkları elemanın mesaisinin bir kısmını başka firmalara tahsis edebilmekte ve bunu faturaya bağlamaktadır. Özellikle grup şirketlerde rastlanan bu uygulamada da KDV stopajı gerekip gerekmediği henüz belirsizdir. Bilhassa grup şirketleri açısından ve tevkifatın amacı dikkate alınarak bu gibi durumlarda KDV kesintisinin aranmamasının uygun olacağını düşünüyoruz.

7.17.3.2. 97 No.lu Tebliğdeki Tevkifatın Kapsamına İlişkin Açıklamalar:

Daha sonra çıkarılan ve 2006/26 sayılı Sirkülerimize konu olan 97 No.lu KDV Genel Tebliğinin 2 inci bölümünde, kapsam hakkında açıklamalara yer verilmiş olup, Tebliğin bu bölümü aşağıda sunulmuştur:

“2.1.Tevkifat Uygulamasının Kapsamı

Sözü edilen düzenleme, eleman temini şeklindeki hizmetleri kapsamaktadır. Eleman temin hizmeti dışındaki hizmet ifaları, bu bölümde düzenlenen tevkifat uygulaması kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, diğer genel tebliğlere göre tevkifat kapsamına alınmış olan hizmet ifalarında, ilgili genel tebliğler uyarınca tevkifat uygulanacağı tabiidir.

96 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (5.1) bölümünde düzenlenen işgücü temini hizmetlerinde tevkifat uygulamasına ilişkin açıklayıcı örnekler aşağıdadır.

Örnek 1:

İmalatçı (A) firması, üretim faaliyetinde çalıştırmak üzere (B) firmasından, ürünlerin ambalajlama işlerinde çalıştırmak üzere (C) firmasından eleman temin etmiştir. (B) ve (C) firmalarından yapılan bu eleman tedariki işgücü hizmet alımı mahiyetinde olduğundan tevkifata tabi olacaktır.

Örnek 2:

(A) firması, ürünlerinin pazarlama ve tanıtımını, müşteri ile birebir temas kuran elemanlar aracılığıyla yapmaktadır. Firma bu işi;

- kendisiyle ücret akdi bulunan,
- kişisel başvuruları üzerine anlaşmaya varılan,
- (B) firmasından temin edilen,

elemanlar aracılığıyla yürütmektedir.

İlk iki gruba giren elemanlar bakımından tevkifatın söz konusu olmayacağı tabiidir. (B) firmasından yapılan eleman temini işgücü hizmet alımı mahiyetinde olduğundan yani elemanların sevk, idare ve kontrolü fiilen (A) firmasında bulunduğundan tevkifat kapsamında işlem yapılacaktır.

Örnek 3:

(A) firması, işyeri merkezinin farklı bir binaya taşınması için (B) firması ile anlaşma yapmış, (B) firması taşıma işini 6 eleman kullanarak sözleşme şartlarına uygun olarak yerine getirmiştir.

Bu işlemde işgücü temin hizmeti değil taşıma hizmeti alınması söz konusu olduğundan tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak (B) firması, taşıma işinde kullanacağı elemanları (C) firmasından temin etmişse, taşıma işinde kullanılacak elemanların sevk ve idaresi (B) firmasında olduğundan söz konusu elemanların (C) firmasından temini tevkifata tabi olacaktır.

Örnek 4:

(A) bankası ile mali müşavirlik hizmeti sunmak üzere anlaşması bulunan (B) mali müşavirlik işletmesinin bazı elemanları, belirli dönemlerde kayıtlarını tutmak üzere (A) bankasının mekânlarında çalışmaktadır. Eleman tahsisi şeklindeki bu hizmet, mali müşavirlik hizmetinin tamamlayıcısı olarak sunuluyor ve bedeli de mali müşavirlik bedeli içinde tahsil ediliyorsa tevkifata tabi olmayacaktır. Ancak muhasebe kayıtlarının tutulması işini yapan elemanlar, 3568 sayılı Kanunun 2 nci maddesinde belirtilen meslekî hizmetlere ilişkin anlaşma bulunmayan herhangi bir firmadan temin ediliyorsa tevkifat uygulanacaktır.”

Kapsam konusundaki yorumlarımızın ve yaklaşım tarzımızın, 97 no.lu Tebliğ’de aynen benimsendiği anlaşılmaktadır.

Buna göre,

- Tevkifat kapsamındaki işlemler salt “*eleman temin*” şeklindeki işlemlerdir.
- Müşterinin işyerine eleman gönderilmek suretiyle yapılıyor olsa dahi belli bir hizmetin ifası şeklindeki işlemler bu tevkifatın kapsamına girmez.

Temin edilen elemanların, mal veya hizmet üretiminde çalıştırılıyor olması gibi bir kısıt olmadığı, mal veya hizmet üretiminde çalıştırılmıyor olsalar dahi, yukarıdaki kriterlere uyan eleman temini hizmetlerinin, KDV tevkifatına konu olacağı BAŞKA FİRMANIN TAHSİS ETTİĞİ PERSONEL MAL VE HİZMET ÜRETİMİ SÜRECİNDE ROL ALIYORSA, %90 KDV TEVKİFATININ KAÇINILMAZ OLDUĞU anlaşılmaktadır.

97 no.lu Tebliğ’de verilen dört adet örnek, kapsamın ve ayırım kriterlerinin daha iyi anlaşılmasına yardımcı olmaktadır.

7.17.3.3. 60 No.lu KDV Sirkülerinde Yapılan Açıklamalar ve Verilen Örnekler:

59 No.lu KDV Sirkülerinde, bu tevkifatın kapsamı hakkında açıklamalar yer almış ve belli kriterleri taşıyan hizmetler, emir ve komutanın hangi tarafa ait olduğuna bakılmaksızın, tevkifata tabi işgücü hizmeti sayılacağı vurgulanmıştır.

60 No.lu KDV Sirküleri daha önce çıkarılan tüm sirküleri yürürlükten kaldırmıştır.

60 No.lu KDV Sirkülerinde, 59 No.lu KDV Sirkülerindeki açıklama ve örneklere büyük ölçüde yer verilmiş, sadece 59 No.lu Sirkülerdeki 9,10,13,14 no.lu örneklere 60 No.lu Sirkülerde yer verilmemiş olup, 60 No.lu Sirkülerdeki 14 ve 18 no.lu örnekler 59 No.lu Sirkülerde yer almayan örneklerdir. Bu örnek değişikliklerini ve ifade farklılıklarını incelediğimizde Maliye İdaresi’nin bu tevkifatın kapsamı açısından belirgin olmayan geri adımlar attığı izlenimini ediniyoruz.

KDV Kanunu’nun 9 uncu maddesi ile Maliye Bakanlığı’na, KDV tevkifatı mecburiyeti getirme yetkisi verildiğinden, kapsam açısından yukarıdaki açıklamalara ilaveten aşağıda tekrarladığımız ve açıkladığımız 60 No.lu KDV Sirküleri metninin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Çünkü;

KDV tevkifatına tabi işgücü temin hizmetini alıp, bu hizmete ilişkin faturadaki KDV’nin tümünü faturaya kesene ödeyen (%90 KDV tevkifatı yapmayan) firmaların, ağır vergi, vergi ziya cezası ve gecikme faizi taleplerine maruz kalmaları riski mevcuttur.

7.17.4. İş Gücü Temin Hizmetine İlişkin Faturanın Tanzim Şekli:

KDV kesintisine tabi mal ve hizmet teslimlerine ilişkin faturaların nasıl kesileceği 51 no.lu KDV Genel Tebliği’nde açıklanmıştır. Buna göre işgücü tedarikine ilişkin olan ve %90 nispetinde KDV kesintisine tabi bulunan faturalar aşağıda verilen örneğe uygun şekilde düzenlenecektir. (Bu fatura şekli KDV kesintisine tabi diğer mal ve hizmet teslimlerinde de geçerlidir.)

“..... ayı 65 kişilik iş gücü temin hizmeti	100.000 TL.
Hesaplanan KDV (%18)	+ 18.000 TL.
TOPLAM	118.000 TL.
Tevkif Edilecek KDV (%90)	- 16.200 TL.
Tahsil Edilecek Tutar	101.800 TL.
Beyan Edilecek KDV.....	1.800 TL.

Yalnız yüzbirbinsekizyüz TL.'dir.”

Bu faturayı alan ve KDV tevkifatını yapacak olan müşteri ise iş gücü hizmetini sunan firmanın faturasındaki kesintiye uğramamış KDV (1.800 TL) ile sorumlu sıfatıyla (2 No.lu beyanname ile) ödeyeceği KDV (16.200 TL) nin toplamını (18.000 TL)'yi indirim konusu yapacaktır. Müşterinin yevmiye maddesi şu şekilde olacaktır :

720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	100.000	
191	İNDİRİLECEK KDV	18.000	
320	SATICILAR HESABI		101.800
360	ÖDENECEK VERGİLER		16.200
	Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek KDV		

7.17.5. Bu Tevkifat Nedeniyle Doğan KDV İade Haklarının Nakden Veya Mahsuben Kullanılması :

Personel sağlama işlemi yapan firmanın, bu nedenle kestiği faturadaki KDV tutarının %90'ını müşterisinden alamaması nedeniyle KDV iadesi doğduğu takdirde (faturanın kesildiği ayda indirimle giderilemeyen KDV varsa) mükellef bu iade hakkını nakden veya mahsuben kullanmayarak söz konusu iade hakkını indirim yoluyla kullanmayı tercih edebilir. (Bunun için beyannamenin 9 no.lu tablosundaki “İADEYE KONU OLAN KDV” bölümünün boş bırakılması yeterlidir.)

Bu kapsamda iade hakkı varsa ve bu hakkın indirim yoluyla değil nakden veya mahsuben iade yoluyla kullanılması istenirse bu iade veya mahsup, miktarına bakılmaksızın sadece teminat mektubu verilmek suretiyle yapılabilecektir. İade veya mahsubun yapılabilmesi için teminat mektubunun yanı sıra, işgücü tedariki dolayısıyla düzenlenmiş olan faturalardaki bilgileri içeren listenin, ilgili aya ait indirilen KDV listesinin ibrazı gerekmektedir.

Teminat mektubu vermek istemeyenler nakden veya mahsuben iade yaptırabilmek için, teminat mektubu dışındaki belgeleri ibraz etmek ve Devlet inceleme elemanınca yapılacak denetimin sonuçlanmasını beklemek zorundadırlar. YMM tasdik raporu ile bu kapsamda iade alınması veya teminat çözülmesi mümkün değildir. (Bu düzenlemenin çok sert olduğu ve iyi niyetli mükellefleri müşkül durumda bırakabileceği yönündeki görüşümüz devam etmektedir. İade gerektiren her durumda en azından mahsuben iadeler için YMM tasdik raporunun geçerli kılınması bu mağduriyeti nispeten önleyecektir.)

Kesintiye uğrayan mükellef iade isteme niyetindeyse, beyannamenin 9 no.lu bölümünü şöyle doldurur :

Kod No:	KDVK Md. No.	TESLİM ve HİZMET BEDELİ	İADEYE KONU OLAN KDV
402	9/2	100.000	16.200

Mükellefin bu ayda indirimle gideremediği KDV (37 nci satırdaki rakamdan 31 inci satırdaki tutarın düşülmesi suretiyle bulunan fark) 16.200 TL. den fazla ise kesintiye uğrayan KDV nin (16.200 TL. nin) tamamının iadesi istenebilir. İndirimle giderilemeyen KDV bundan az ise, iadenin de indirimle giderilemeyen KDV ile sınırlı olacağı tabiidir.

7.17.6. İş Gücü Temin Hizmetlerine İlişkin KDV Tevkifatının Kapsamı Konusundaki 60 No.lu KDV Sirkülerinin Metni :

Maliye Bakanlığı 23.06.2010 tarihinde çıkardığı 59 no.lu KDV Sirküleri ile söz konusu tevkifatın kapsamı hakkında açıklamalar yapmış ve yirmi adet örneğe yer vermiştir. 60 No.lu KDV Sirküleri, daha önceki Sirküleri yürürlükten kaldırmış ancak 59 No.lu Sirkülerdeki açıklama ve örnekler, 60 No.lu Sirkülerde önemli ölçüde korunmuştur.

Bir hizmetin hangi hallerde “işgücü temin hizmeti” sayılacağı konusunda yanılığa düşmemek için, yukarıdaki açıklamalarımıza ilaveten aşağıda metnini sunduğumuz 60 no.lu KDV Sirkülerinin dikkatle incelenmesi gerekmektedir.

Maliye İdaresi'nin 59 no.lu Sirkülerle işgücü temin hizmetlerinin kapsamı hakkında GENİŞLETİCİ açıklamalarda bulunduğunu, 60 No.lu Sirkülerle bu anlayışını sürdürdüğünü, böylelikle 96 ve 97 no.lu Tebliğ'lere göre bu kapsamda olmayabilecek bazı hizmetlerin de işgücü temin hizmeti sayılmaya başlandığı hususunu tekrar vurgulamakta yarar görüyoruz.

60 No.lu KDV Sirküleri'nin, işgücü temin hizmetlerinde KDV tevkifatı uygulaması ile ilgili bölümü aşağıdadır:

2. İŞGÜCÜ TEMİN HİZMETİNDE TEVKİFAT UYGULAMASI

KDV Kanununun 9/1 inci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak 96 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 1/12/2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, KDV mükelleflerinin, alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer işletmelerden temin ettikleri işgücü hizmetlerine ait KDV'yi %90 oranında tevkifata tabi tutarak sorumlu sıfatıyla beyan etmeleri uygun görülmüş, bu uygulama 97 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 5/1/2006 tarihinden itibaren 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum, kuruluş ve işletmelerin satın alacağı işgücü temin hizmetlerine de teşmil edilmiştir.

Buna göre, bütün KDV mükellefleri ile KDV mükellefi olsun olmasın 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum, kuruluş ve işletmeler, temin ettikleri işgücü hizmetinin bedeli üzerinden hesaplanan KDV'yi % 90 oranında tevkifata tabi tutacaktır.

Tevkifat uygulaması kapsamına giren işgücü temin hizmetleri, mal veya hizmet üretimine ilişkin olarak ihtiyaç duyulan işgücünün, hizmet akdi ile işletmeye bağlı hizmet erbabı çalıştırılmak yerine, alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer kurum, kuruluş ve organizasyonlardan satın alınması şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Bu tür hizmetler, alt işverenlerden temin edilen elemanların, hizmeti alan işletmenin bilfiil sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılabilmesinin mümkün bulunduğu durumlarda tevkifat kapsamına girmektedir.

İşgücü temin hizmeti veren mükellefin, söz konusu hizmeti bir başka mükelleften temin ettiği elemanları kullanarak sunması halinde kendisine verilen işgücü temin hizmetinde de tevkifat uygulanacaktır.

İşgücü temin hizmetinin varlığının tespitinde; hizmetin ifasında kullanılan elemanların işgücü temin hizmetini veren firmanın bünyesinde bulunması ve ona hizmet akdiyle bağlı olması, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılması gibi kriterler göz önünde bulundurulacak, bu hususların varlığı, taraflar arasında bir sözleşme yapılmışsa bu sözleşmedeki hükümler veya sözleşmeye bağlı teknik şartnamedeki açıklamalar da dikkate alınarak tespit edilecektir.

Örnekler:

Örnek 1: (A) hastanesi, hastane faaliyetleri kapsamındaki yazışma, veri girişi, hazırlama ve kontrol, hasta yardımcılığı, hasta karşılama ve yönlendirme, hasta taşıma, hasta danışmanlığı, tıbbi dokümantasyon, koli, kargo ve posta ayırım dağıtım, sekreterlik, tıbbi sekreterlik ve benzeri hizmetleri, doğrudan kendi elemanlarına (kendi bünyesinde bulunan elemanlarına) yaptırmak yerine bu konuda faaliyet gösteren firmalardan almayı tercih etmiş ve (B) firması ile söz konusu hizmetlerin verilmesi hususunda sözleşme düzenlenmiştir.

Sözleşmede, işin (B) firmasına hizmet akdiyle bağlı ve (A) hastanesinin sevk ve idaresinde bulunan elemanlar tarafından yapılacağı ifade edilmesi halinde, (B) tarafından (A)'ya fatura edilecek söz konusu işler, eleman temin hizmeti olarak değerlendirilecek ve işleme ait KDV, (A) tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 2: Yapımcı (C), yapımcılığını üstlendiği bir sinema filminde rol alacak oyuncuların bir ajans aracılığıyla temin etmek amacıyla (D) Film Ajansı ile anlaşmıştır. (D), söz konusu oyuncuların bir kısmını kendisine hizmet akdi ile bağlı (bordrolu elemanı) olanlardan bir kısmını da kişisel başvuru yapan (bordrolu elemanı olmayan) oyuncularından seçmiş ve (C)'ye göndermiştir.

(D)'ye hizmet akdiyle bağlı oyuncuların yapımcı (C)'nin sevk ve idaresinde çalıştırılması suretiyle verilen bu hizmet işgücü temin hizmeti olarak değerlendirilecek ve (D)'nin verdiği söz konusu hizmete ait bedel üzerinden hesaplanan KDV, (C) tarafından (%90) oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

(D)'nin kişisel başvuru yapanlar arasından göndermiş olduğu oyuncuların doğrudan (C) ile anlaşmaya armış olmaları halinde, (D) sadece aracılık hizmeti vermekte olup bu işlem nedeniyle düzenlediği faturada hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır. Dolayısıyla, (D)'nin dışarıdan temin ettiği (aralarında hizmet akdi bulunmayan) oyuncular, yapımcı (C)'nin sevk ve idaresinde bulunsun bile söz konusu oyuncular (D)'nin bünyesinde bulunmadığından, bu hizmete ilişkin olarak düzenlenen faturada hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır.

Örnek 3: (A) Kamu İdaresi ihtiyaçlarında kullanılmak üzere şoförü ile birlikte (B) firmasından araç kiralamaktadır. Araçlardan bir kısmı (B) firmasının üzerine kayıtlı olup şirkette sigortalı olarak çalışanlar tarafından kullanılmaktadır. Araçlardan bir kısmı ise (B) firması tarafından kiralama yöntemi ile temin edilmekte ve araç sahipleri tarafından kullanılmaktadır.

Bu işlemden işgücü temin hizmetinin varlığı (A) Kamu İdaresi ile (B) firması arasında düzenlenen hizmet alım sözleşmesi ile idari şartnamenin incelenmesi sonucunda tespit edilecektir.

(A) Kamu İdaresinin şoförü ile birlikte temin ettiği araç kiralama hizmetinde, İdare ile şoförler arasında herhangi bir hizmet akdi bulunmaması ve şoförlerin iş süresince İdare yetkililerinin emir ve talimatları altında çalışması halinde, bu hizmet işgücü temin hizmeti olarak değerlendirilecektir. Dolayısıyla, toplam hizmet bedeli (araç kirası+şoför ücreti) üzerinden hesaplanan KDV, İdare tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak söz konusu hizmetle ilgili olarak şoför teminine ilişkin bedelin; sözleşme, ücret bordrosu, muhasebe kayıtları, sigorta prim bildirgeleri vb. belge, kayıt ve beyanlardan tespit edilerek toplam hizmet bedelinden ayrıştırılabilmesi ve faturada da ayrıca gösterilmesi kaydıyla, yalnızca şoför teminine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden % 90 oranında tevkifat yapılacaktır.

(B) firmasının söz konusu hizmetin bir kısmını kendisine ait olmayan ve bizzat sahipleri tarafından kullanılan araçlarla ifa etmesi durumunda, hizmetin ifasında kullanılan elemanlar (B) firmasına hizmet akdiyle bağlı olmadığı için bu kısım üzerinden KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

Örnek 4: (F) inşaat firması, yapmakta olduğu inşaat işinde çalıştırılmak üzere iş makinesine ihtiyaç duymuş, (O) şirketinden operatörü ile birlikte iş makinesi kiralamıştır.

Taraflar arasında düzenlenen sözleşmede, (O) firması tarafından operatörüyle birlikte verilen iş makinesi kiralama hizmetinde temin edilen operatörün sevk ve idaresinin (F)'de olacağı belirtildiğinden, bu işlem işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve toplam bedel üzerinden hesaplanacak KDV, (F) tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak bu hizmetle ilgili olarak iş makinesi operatörü teminine ilişkin bedelin, ücret bordrosu, muhasebe kayıtları, sigorta prim bildirgeleri vb. kayıt ve beyanlardan tespit edilerek toplam hizmet bedelinden ayrıştırılabilmesi ve faturada da ayrıca gösterilmesi kaydıyla yalnızca iş makinesi operatörü teminine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden tevkifat yapılabilir.

Örnek 5: (M) firması, işyeri merkezinin başka bir binaya taşınması için (N) firması ile sözleşme yapmış, sözleşme kapsamında (N) firması taşıma işini 6 personel ile gerekli ekipmanı kullanarak yerine getirmiştir.

Bu işlemde işgücü temin hizmeti değil, bir taşıma hizmeti söz konusu olduğundan tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak (N) firması, taşıma işinde kullanacağı elemanları bir alt firma olan (P) firmasından temin etmişse, taşıma işinde kullanılacak ve (P) firmasına hizmet akdiyle bağlı elemanlar (N) firması tarafından sevk ve idare edileceğinden, söz konusu elemanların (P) firmasından teminine ait bedel üzerinden hesaplanan KDV, (N) firması tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 6: Sağlık Bakanlığına bağlı (H) hastanesi laboratuvar hizmetlerini (L) laboratuvar firmasından temin etmektedir. (L) laboratuvar firmasının personeli hastaneye ait laboratuvarlarda doktorlar tarafından istenilen tahliller için kan, idrar vb. örnekleri almakta, gerekli analizleri, hastaneye ait cihazları kullanarak yapmakta ve sonuçları ilgili doktorlara bildirmektedirler.

Bu işe ilişkin sözleşmede, laboratuvar hizmetinin (L) laboratuvar firmasına hizmet akdiyle bağlı elemanlar tarafından (H) hastane yönetiminin sevk, idare ve kontrolü altında ve (H) hastanesine ait araç ve gereçlerle verileceği ifade edildiğinden, bu hizmet "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilerek hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (H) hastanesi tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak, laboratuvar hizmetinin hastane yönetiminin tahsis ettiği bir bölümde, (L) firmasının kendi araç ve gereçleri ile sunulması veya alınan örneklerin (L) firmasının hastane dışındaki işyerine götürülerek orada gerekli analizler yapıldıktan sonra sonuçların bildirilmesi şeklinde ifa edilmesi halinde, bir işgücü temin hizmetinden söz edilemeyeceğinden işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır.

Örnek 7: Sağlık Bakanlığına bağlı (S) hastanesi, tahlil edilmek üzere örnek alınması amacıyla hastaların veya hastanede alınan örneklerin dışındaki bir laboratuvara götürülmesi işi için (Y) firması ile anlaşmış ve (Y) firmasından şoförü ile birlikte araç kiralamıştır.

Bu işe ilişkin düzenlenen sözleşmeden, (Y)'nin kendisine hizmet akdiyle bağlı şoförüyle birlikte araç kiralama hizmeti vereceği, temin edilen şoförün sevk ve idaresi (S) hastanesinde olacağı anlaşılması halinde, söz konusu hizmet işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve toplam bedel üzerinden hesaplanacak KDV, (S) tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak bu hizmetle ilgili olarak şoför teminine ilişkin bedelin, ücret bordrosu, muhasebe kayıtları, sigorta prim bildirgeleri vb. kayıt ve beyanlardan tespit edilerek toplam hizmet bedelinden ayrıştırılabilmesi ve faturada da ayrıca gösterilmesi durumunda, yalnızca şoför teminine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden tevkifat yapılabilir.

Örnek 8: (B) Belediyesi kendisine ait hayvan barınağındaki sokak hayvanlarının bakımı ve rehabilitasyonu için (R) firması ile anlaşmıştır.

Bu işe ilişkin düzenlenen sözleşmeden, hizmetin (R) firmasına hizmet akdiyle bağlı ve (B) Belediyesinin sevk, idare ve kontrolü altında bulunan elemanlar tarafından verileceğinin anlaşılması halinde, söz konusu hizmet "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (B) Belediyesi tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Öte yandan, söz konusu hizmetin sokak hayvanlarının toplanması, aşılması vb. hizmetleri de kapsaması halinde, bu hizmetler, 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/5-b) bölümünde düzenlenen "temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri" kapsamında tevkifata tabi tutulacağından ayrıca işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifat uygulanmayacaktır.

Örnek 9: (C) özel hastane işletmesinin ortağı olan Doktor (A), hem ortağı olduğu hastanede hem de haftanın üç günü (D) özel sağlık merkezinde çalışmaktadır.

Doktor (A)'nın, haftanın üç günü (D) özel sağlık merkezinde belirli bir bedel karşılığında çalışması hususunda her iki işletmenin anlaşmış olması ve bu hizmetin (C) tarafından (D)'ye fatura edilmesi halinde, söz konusu işlem işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (D) tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak, Doktor (A)'nın, haftanın üç günü (D) özel sağlık merkezinde belirli bir bedel karşılığında çalışması hususunda her iki işletme arasında bir anlaşma olmaması ve bu hizmetin (C) tarafından (D)'ye fatura edilmemesi halinde, (A) tarafından (D) özel sağlık merkezine verilen hizmet, ücret niteliğinde olmadığından serbest meslek faaliyeti çerçevesinde vergilendirilecektir.

Örnek 10: Yurt dışındaki faaliyetlerine ağırlık verme konusunda karar alan (L) firması, aynı gruba bağlı (U) firmasında çalışan bir üst düzey yöneticinin 6 ay süreyle firmasında çalışması hususunda (U) firması ile anlaşmıştır.

(U) firmasına hizmet akdiyle bağlı ve (L) firmasının sevk, idare ve kontrolü altında bulunan yöneticinin bu hizmeti "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (L) tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Bu eleman temininin yurt dışındaki bir firmadan yapılması halinde, işyeri, iş merkezi ve kanuni merkezi Türkiye'de bulunmayan yabancı firmadan alınan ve Türkiye'de yararlanılan bir hizmet alımı söz konusu olduğundan, 15 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (C) bölümü gereğince, yurt dışındaki firmaya yapılacak ödeme tutarı üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamının (L) firması tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edileceği tabiidir.

Örnek 11: (O) Organize Sanayi Bölgesi (OSB) yönetimi, bölgenin temizliği ve çevre bakımı konusunda (Z) firması ile anlaşmış, (Z) firması söz konusu hizmeti 15 eleman ile yapma taahhüdünde bulunmuştur. Temizlik ve bakımda kullanılacak malzemeler sözleşme gereğince OSB tarafından temin edilecektir.

Bu işlemde, 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği kapsamında işlem yapılmayacak, (Z) firmasına hizmet akdiyle bağlı ve OSB yönetiminin sevk, idare ve kontrolü altındaki elemanlar tarafından verilen bu hizmet "işgücü temin hizmeti" olarak değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, OSB yönetimi tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 12: İmalatçı (İ) firması, üretim faaliyetinde çalıştırmak üzere (B) firmasından, ürünlerin ambalajlama işlerinde çalıştırmak üzere de (C) firmasından eleman temin etmiştir. Sözleşmeden, (B) ve (C) firmalarına hizmet akdiyle bağlı ve (İ) firmasının sevk, idare ve kontrolü altındaki elemanlar tarafından verilen bu hizmetin "işgücü temin hizmeti" kapsamında olduğunun anlaşılması halinde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (İ) firması tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 13: Büyükşehir belediyesine ait su işletmesi, el terminali ile su sayaçlarındaki endekslerin okunması, tahakkuklarının yapılması ve su tüketim ihbarnamelerinin abonelere dağıtılması işini (O) firmasına ihale etmiştir. (O) firmasının elemanları büyükşehir belediyesi tarafından verilen araç ve gereçleri kullanarak belirli dönemlerde su sayaçlarını okumakta ve tahakkukları yaparak ihbarnameleri abonelere dağıtmaktadır.

Sözleşmeden bu hizmetin, (O) firmasına hizmet akdiyle bağlı ve büyükşehir belediyesinin sevk, idare ve kontrolü altındaki elemanlar tarafından büyükşehir belediyesine ait araç ve gereçlerle verildiğinin anlaşılması halinde, bu hizmet "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilecek ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, % 90 oranında tevkifata tabi tutularak su işletmesi tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Örnek 14: Elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları yüklenici firmalarla yaptıkları sözleşmeler ve teknik şartnameler çerçevesinde çeşitli hizmetler temin etmektedir. Sözleşme hükümlerine göre söz konusu hizmetlere tevkifat uygulanıp uygulanmayacağına ilişkin açıklamalar aşağıda yapılmıştır.

- Elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları ile yüklenici firmalar arasında düzenlenen "Elektrik Abonelik ve Tüketimi ile İlgili Fatura Tahsilatı Hizmet Alım Sözleşmesinde"; işin, elektrik aboneliğinden ve elektrik tüketiminden doğan tahakkuka bağlanmış tüm alacakların, elektrik fatura tahsilatının idarece nitelikleri şartnamede belirtilen personel aracılığıyla idarenin uygun göreceği yerlerde yüklenici tarafından yapılacağı belirtilmesi ve bu işte çalışan elemanların sevk ve idaresinin yüklenici firmada halinde söz konusu iş işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilmeyecektir.

- Elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları ile yüklenici firmalar arasında düzenlenen "Hizmet Alım Sözleşmesinde"; işin, elektrik abonelerine ait sayaçların endeks tespiti, tespit edilen endekslerin el bilgisayarına kaydedilmesi, bildirim tanzimi ve aboneye bırakılması, tespit edilmiş bilgilerin idare bilgisayarlarına aktarılması, abone sayaçlarının ve mühürlerinin kontrolü, kaçak ve usulsüz elektrik kullananların tespiti olduğunun belirtilmesi ve bu işte çalışan elemanların sevk ve idaresinin yüklenici firmada bulunması halinde söz konusu iş işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilmeyecektir.

- Elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları ile yüklenici firmalar arasında düzenlenen "2. İhbarname Dağıtım ve Enerji Kesme-Açma Hizmet Alım Sözleşmesinde"; işin, elektrik abonelerine ait 2. ihbarname dağıtım, enerji kesme, açma, sayaçların ve mühürlerin kontrolü, kaçak ve usulsüz elektrik kullananların tespiti olduğunun belirtilmesi ve bu işte çalışan elemanların sevk ve idaresinin yüklenici firmada bulunması durumunda söz konusu iş işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilmeyecektir.

- Elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları ile yüklenici firmalar arasında düzenlenen "Sürücülü Binek Araç Kiralanması Hizmet Alım Sözleşmesinde"; işin, sürücüsü ile birlikte araç kiralanması hizmeti olduğunun belirtilmesi halinde, söz konusu işin işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilerek hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, elektrik üretim, iletim ve dağıtım firması tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır. Ancak, sürücü teminine ilişkin bedelin toplam hizmet bedelinden ayrıştırılabilmesi ve faturada da ayrıca gösterilmesi kaydıyla, yalnızca sürücü teminine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden tevkifat yapılacaktır.

- Elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları ile yüklenici firmalar arasında düzenlenen "Elektrik Dağıtım Şebekelerinin Arıza Onarım ve Bakım İşleri Hizmet Alım Sözleşmesinde"; işin, Alçak Gerilim (AG), Orta Gerilim (OG) ve Yüksek Gerilim (YG) elektrik dağıtım şebekelerinin arıza onarımı, periyodik bakımı, montajı, demontajı, güzargah değişikliği, karakteristiğinin değiştirilmesi, şebekelerinin islahı amacıyla kapasite artırımlarının yapılması olduğunun belirtilmesi halinde, söz konusu işin "yapım işi" kapsamında değerlendirilerek hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmasının 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşlardan olması halinde bunlar tarafından 1/6 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

- Elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları ile yüklenici firmalar arasında düzenlenen "Hizmet Alım Sözleşmesinde"; işin, merkez binaları ile bağlı ilçe işletme binalarının ve misafirhanelerin (temizlik malzemeleri yükleniciye ait olmak üzere) temizlik işleri olduğunun belirtilmesi halinde, söz konusu işin "temizlik hizmeti" kapsamında değerlendirilerek hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmasının 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşlardan olması halinde bunlar tarafından 2/3 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

- Elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları ile yüklenici firmalar arasında düzenlenen "Koruma ve Güvenlik Hizmet Alım Sözleşmesinde"; işin, ambar sahası ile merkez ilçe şube müdürlüklerinin koruma ve güvenliği hizmetleri olduğunun belirtilmesi halinde, söz konusu işin "özel güvenlik hizmeti" kapsamında değerlendirilerek hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları tarafından 4/5 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 15: (Y) firması ile bir ilçe belediyesi, ilçedeki park ve bahçeler ile bulvar, refüj, göbek, rekreasyon alanları ve havuzların bakımı, bitkilendirilmesi (fidan temini, fidan dikimi, bu alanların çimlendirilmesi vb.) ve sulanması hizmetleri için hizmet alım sözleşmesi imzalamışlardır.

Söz konusu hizmetler, 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/5-b) bölümünde düzenlenen "temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri" kapsamında tevkifata tabi tutulacak, işgücü temin hizmeti olarak değerlendirilmeyecektir.

Örnek 16: (H) özel hastane işletmesinin ağız ve diş sağlığı polikliniği, hareketli protez bitim işçiliği hizmetini (P) firmasından satın almaktadır. Bu kapsamda (P) firmasının elemanları, hastanenin belirlediği yerlerde hastane tarafından temin edilen araç ve gereçler ile malzemeyi kullanarak poliklinikte alınan ölçülere göre protezleri hazırlamaktadırlar.

Bu işe ilişkin olarak düzenlenen sözleşmeye göre, hizmetin (P) firmasına hizmet akdiyle bağlı ve (H) özel hastanesinin sevk, idare ve kontrolü altında bulunan elemanlar tarafından verilmesi halinde, bu hizmet işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (H) özel hastanesi tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Ancak, (P) firmasının, hastanede alınan ölçülere göre kendi işyerinde kendisine ait araç, gereç ve malzemelerle yaptığı protez dişleri hastaneye tesliminde (hizmet mahiyetinde bir işlem söz konusu olmadığından), KDV tevkifatı uygulanmayacağı tabiidir.

Örnek 17: (K) firması, (M) maden işletmesine ait çeşitli açık ocaklarda üretilen ve belli ebatlarda kırılıp sınıflandırılan cevherler içerisindeki bazı mineraller ile diğer cins cevher parçalarının elle ayıklanması işini yüklenmiştir.

Bu işe ilişkin olarak düzenlenen sözleşmeye göre, hizmetin (K) firmasına hizmet akdiyle bağlı ve (M) işletmesinin sevk, idare ve kontrolü altında bulunan elemanlar tarafından verilmesi halinde, işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, % 90 oranında tevkifata tabi tutularak (M) maden işletmesi tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Örnek 18: Otobüs işletmeciliği işinden dolayı gerçek usulde gelir vergisi mükellefi (X), (Y) idaresi ile düzenlenen sözleşme kapsamında kendisinin kullandığı otobüs ile servis taşımacılığı hizmeti sunmaktadır.

Bay (X)'in vermiş olduğu bu hizmetin işgücü temini kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından, hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, tevkifata tabi tutulmayacaktır."

7.18. Pamuk, Yün ve Ham Deri Teslimlerinde % 90 Oranında KDV Tevkifatı :

Bilindiği üzere daha önce pamuk, yün ve ham deri teslimleri % 1 oranında KDV'ye tabi bulunmaktaydı.

KDV oranlarını düzenleyen son Kararname (2007/13033) ile bu malların tabi olduğu KDV oranı % 8'e yükseltilmiştir.

Söz konusu mallar genellikle vergiden muaf çiftçilerden KDV'siz olarak temin edilmekte olduğundan, bunların %8 oranında KDV hesaplanarak satılması halinde satıcının eline ihtiyacından fazla KDV geçeceği ve satıcının bu KDV'yi muhtelif yollarla kaçırabileceği varsayılarak, söz konusu satışlarda KDV'nin yarısının satıcıya ödenmesi, diğer yarısının ise sorumlu sıfatı ile vergi dairesine beyan edilerek yatırılması öngörülmüştür.

Konuya ilişkin diğer özellikler aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır.

% 1 ve % 8 orana tabi mal ve hizmetleri topluca yeniden listeleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu kararındaki % 8 orana tabi mal ve hizmetlerin yer aldığı II sayılı listenin B bölümünün 1 ve 2. sıralarında yer alan mallar, söz konusu % 90 KDV kesintisinin kapsamını teşkil etmektedir.

% 90 oranında KDV tevkifatına tabi hale gelen mallar şunlardır:

1- Kütlü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri, natürel veya tops haldeki tiftik, yün ve yapağı,

2- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 41.01 pozisyonundaki sığır ve atların, 41.02 pozisyonundaki koyun ve kuzuların (astragan veya karakul, persaniye, breitschwanz ve benzerleri, Hint, Çin, Moğolistan ve Tibet kuzuları hariç), 41.03 pozisyonundaki keçi ve oğlakların (Yemen, Moğolistan ve Tibet keçi ve oğlakları hariç) ham post ve derileri.

5.1.2008 ve izleyen günlerde bu mallar için düzenlenecek faturaların şu şekilde olması gerekmektedir.

Pamuk yün veya ham deri bedeli.. ..100.000 YTL.
KDV'si (%8) 8.000 YTL.
+
TOPLAM ... 108.000 YTL.

(-) Tevkif edilen KDV (0,9)7.200 YTL.

Tahsil Edilecek Toplam Tutar.....100.800 YTL.

BU TEVKİFATTAN KAYNAKLANAN KDV İADELERİ :

Tevkifata uğrayan pamuk, yün veya ham deri satıcısı, ilgili ayın sonu itibarıyla indirimle gideremediği KDV bulunması halinde ve isterse, KDV iadesi talep edebilir.

İadesi istenecek KDV'nin miktarı, indirimle giderilemeyen KDV'yi aşmamak üzere, tevkifata uğrayan KDV tutarıdır.

Bu iadenin alınabilmesi için iade talepli şekilde KDV beyannamesi düzenlenmiş olması gerekmekte olup, iade için ayrıca dilekçe hazırlanması ve bu dilekçeye;

- Tevkifata tabi ürünlerin satış faturalarının dökümünü gösteren liste,
- İade talebinin yapıldığı döneme ilişkin indirilen KDV listesi

Yukarıda belirtilen listelerin örneği elektronik KDV kitabımızın 29.maddeye ilişkin bölümünün sonlarında görülebilir.

İadenin yapılabilmesi için alıcının bu tevkifatla ilgili 2 no.lu KDV beyannamesini vergi dairesine vermiş olması gerekmektedir. Bu nedenle tevkifata uğrayan satıcıların, alıcılar tarafından kendilerine ödenmeyen % 90 KDV tutarını vergi dairesine beyan edip etmediklerini izlemeleri gerekmektedir. İade için bu konuda vergi dairesine belge verilmesi gerekmemektedir. Çünkü vergi daireleri tevkifata uğramış satışlar ile ilgili yukarıdaki liste üzerinden her bir alıcının tevkifat beyanında bulunup bulunmadığını VEDOP ile izleyebilmektedir. Ancak VEDOP'ta görülmeyen kesinti beyanları için, iade talebinde bulunan satıcıdan kesintinin beyan edildiğine dair belge talep edilmesi muhtemeldir.

Alıcının tevkif ettiği KDV'yi 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan etmiş olması yeterlidir. Satıcıya kesinti nedeniyle KDV iadesi yapılması için alıcının kestiği KDV'yi vergi dairesine ödemiş olması gerekmez.

Söz konusu iadeler de mal ihracında iade uygulamasına ilişkin esaslar geçerli olacaktır.

Bu esaslar şöyle özetlenebilir:

- Teminatsız ve incelemesiz (veya YMM Raporsuz) alınabilecek nakit iadenin sınırı 4.000 YTL'dir.
- İade mahsup suretiyle, teminatsız, raporsuz ve sınırsız olarak alınabilir. Mahsup talebinde öncelik iade isteyen kendi vergi borçlarıdır. İade isteyen mükellef, vergi borcu yoksa kendi SSK borcuna ve ithalde alınan vergilerine yönelik mahsup talebinde bulunabilir. Adi şirketler ve kolektif şirketler, ortaklarının komandit şirketler komandite ortaklarının vergi borçlarına ithalde alınan vergilerine SSK prim borçlarına mahsup isteyebilirler.
- Mükellef isterse 4.000 YTL'yi geçen iade talebi için YMM Raporu hazırlatabilir. Veya önce teminat verip YMM Raporu ile bu teminatı çözdürebilir.

Pamuk, yün veya ham deri satıcısı, kesintiye uğrayan KDV'nin yanı sıra, düşük oran uygulamasından kaynaklanan KDV iade hakkını da kullanabilir. Ancak düşük oran nedeniyle aylık iade istediğinde bu iade nakden alınamaz, belli borçlara mahsup edilebilir. Yıl içinde mahsup suretiyle kullanılmayan iade hakları yıl kapandıktan sonra nakden de iade istenebilir. Düşük oran nedeniyle iade alınabilmesi için YMM raporu hazırlanması veya inceleme raporunun beklenmesi gerekir. Teminat verilerek, iade alınması, teminatın YMM raporu ile veya inceleme raporu ile çözülmesi mümkündür. Belli bir haddi (2008 için 11.600 YTL'yi) aşan iade tutarları mahsuben veya nakden istenebilir. (Düşük oranlı teslim ve hizmetlerden kaynaklanan aylık veya yıllık KDV iadelerine ilişkin açıklamalarımız 29. maddenin sonundadır.)

108 no.lu KDV Genel Tebliği'nde ile bu tevkifat türü ile aşağıdaki bölümde belirtilen büyük ve küçükbaş hayvan etlerine has olmak üzere aşağıdaki hükümlere yer verilmiştir.

KDV Kanununun 17/1 nci maddesinde sayılan ve tarımsal amaçlı kooperatifler dışında kalan kurum ve kuruluşların, %51 veya daha fazlası kamuya ait olan işletmelerin ve özelleştirme kapsamındaki kuruluşların bu tevkifata tabi teslimlerinde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

Yukarıdakiler dışında kalan diğer mükelleflerin bu tevkifata tabi satışlarında, satış tutarı fatura düzenleme sınırının (bu sınır 2011 yılı için KDV hariç 700 TL dir.) altında ise KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

Bahsi geçen tevkifat türüne giren satışı yaparak tevkifata uğrayan satıcılara, tevkifata uğrayan satışları ile bu satışı yaptıkları alıcılara (tevkifatı yapanlara) ait bilgileri içeren bir listeyi izleyen ayın 15 inci günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairelerine vermeleri mecburiyeti getirilmiştir.

Bu listede her bir satış faturası hakkında faturanın tarihi, numarası, tevkifat uygulanan malın cinsi, miktarı, KDV hariç tutarı, KDV oranı, hesaplanan KDV, alıcı tarafından tevkif edilen KDV ve satıcı tarafından beyan edilecek KDV tutarları, alıcının adı, soyadı veya ünvanı, vergi dairesi ve vergi numarasına ilişkin bilgilere yer verilecek, kaşe ve imza konulmak suretiyle onaylanarak yukarıdaki süre içinde vergi dairesine teslim edilecektir.(Tevkifata tabi diğer işlemlerde böyle bir bildirim gereği yoktur.)

Alıcıların yaptıkları tevkifata tabi alımlar ile ilgili olarak vermeleri gereken 2 no.lu KDV beyannamesini vermemeleri, bu beyannamede tevkifatı eksik göstermeleri yahut tevkifatı beyan edip ödememeleri, tevkifata uğrayanların sorumlu tutulmasını gerektiren bir durum değildir. Ancak uygulamada, tevkifata uğradığı gerekçesiyle iade isteyen mükelleflerin iade talepleri, bu tevkifatın alıcılar tarafından aksatıldığına tesbiti halinde yerine getirilmemektedir.

108 Nolu Tebliğde söz konusu iki tevkifat türü için yeni ihdas edilmiş olan liste verme mecburiyetine uymayan satıcıların, alıcıların tevkifat tutarını beyan etmemesi veya beyan edip ödememesi hallerinde, alıcılar ile birlikte müteselsilen sorumlu olacakları hükme bağlanmıştır. (Bu hükmün yasal dayanağının bulunmadığı kanaatindeyiz.)

7.19. Büyük ve Küçükbaş Hayvan Etlerinin Tesliminde Tevkifat :

108 No.lu Tebliğin B/2 bölümündeki hüküm, büyük ve küçükbaş hayvanların (koyun, keçi ve sığır türlerinin) etlerinin (bunların sakatat ve bağırsakları dahil) teslimini %50 oranında KDV kesintisine tabi hale getirmiştir. Bu kesinti 27.02.2008 tarihinden itibaren yapılacak teslimlerde uygulanacaktır.

Bu yeni tevkifat uygulamasından doğan KDV iade talepleri 107 Nolu KDV Genel Tebliğinin A/2 bölümünde yer alan hükümlere tabi olacaktır. Başka bir anlatımla bu iadelerde de pamuk, yün ve deri teslimlerine ilişkin esaslar geçerli olacaktır. Bu esaslar yukarıdaki 7.17.8. no.lu bölümde açıklanmıştır.

KDV Kanununun 17/1 nci maddesinde sayılan ve tarımsal amaçlı kooperatifler dışında kalan kurum ve kuruluşların, %51 veya daha fazlası kamuya ait olan işletmelerin ve özelleştirme kapsamındaki kuruluşların bu tevkifata tabi teslimlerinde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

Yukarıdakiler dışında kalan diğer mükelleflerin bu tevkifata tabi satışlarında, satış tutarı fatura düzenleme sınırının (bu sınır 2008 yılı için KDV hariç 600 YTL dir.) altında ise KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

Bahsi geçen tevkifat türüne giren satışı yaparak tevkifata uğrayan satıcılara, tevkifata uğrayan satışları ile bu satışı yaptıkları alıcılara (tevkifatı yapanlara) ait bilgileri içeren bir listeyi izleyen ayın 15 inci günü akşamına kadar bağlı buldukları vergi dairelerine vermeleri mecburiyeti getirilmiştir.

Bu listede her bir satış faturası hakkında faturanın tarihi, numarası, tevkifat uygulanan malın cinsi, miktarı, KDV hariç tutarı, KDV oranı, hesaplanan KDV, alıcı tarafından tevkif edilen KDV ve satıcı tarafından beyan edilecek KDV tutarları, alıcının adı, soyadı veya ünvanı, vergi dairesi ve vergi numarasına ilişkin bilgilere yer verilecek, kaşe ve imza konulmak suretiyle onaylanarak yukarıdaki süre içinde vergi dairesine teslim edilecektir.(Tevkifata tabi diğer işlemlerde böyle bir bildirim gereği yoktur.)

Alıcıların yaptıkları tevkifata tabi alımlar ile ilgili olarak vermeleri gereken 2 no.lu KDV beyannamesini vermemeleri, bu beyannamede tevkifatı eksik göstermeleri yahut tevkifatı beyan edip ödememeleri, tevkifata uğrayanların sorumlu tutulmasını gerektiren bir durum değildir. Ancak uygulamada, tevkifata uğradığı gerekçesiyle iade isteyen mükelleflerin iade talepleri, bu tevkifatın alıcılar tarafından aksatıldığına tesbiti halinde yerine getirilmemektedir.

108 No.lu Tebliğde söz konusu iki tevkifat türü için yeni ihdas edilmiş olan liste verme mecburiyetine uymayan satıcıların, alıcıların tevkifat tutarını beyan etmemesi veya beyan edip ödememesi hallerinde, alıcılar ile birlikte müteselsilen sorumlu olacakları hükme bağlanmıştır. (Bu hükmün yasal dayanağının bulunmadığı kanaatindeyiz.)

110 No.lu KDV Genel Tebliği'nin D bölümü ile yukarıda belirtilen tevkifatın kapsamı alıcılar açısından daraltılmıştır.

108 No.lu B/2 no.lu bölümündeki tevkifat tanımı;

"Büyük ve küçükbaş hayvanların etlerinin (sakatat ve bağırsak dahil) teslimlerinde, bu Tebliğin yayımını izleyen günden başlamak üzere 1/2 oranında tevkifat uygulanması uygun görülmüştür."

şeklinde idi.

Tevkifata tabi işlemin bu şekilde tanımlanması mükellef olmayanlar tarafından şahsi kullanım için alınan ve fatura kesme haddini aşacak bedelde olan et alımlarını da KDV sorumluluğuna tabi hale getirmişti. Örnek vermek gerekirse, oğlunun sünnet düğünü için kasabada 100 kg sığır eti alıp karşılığında 1.500 YTL ödeyen köylü bu hükme göre KDV kesintisinden sorumlu duruma düşmekteydi.

110 No.lu KDV Genel Tebliği ile söz konusu ½ KDV tevkifatına tabi işlem tanımı "Büyük ve küçükbaş hayvanların etlerinin (sakatat ve bağırsak dâhil) gerçek usulde KDV mükellefleri ile 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşlara teslimlerinde" şeklinde değiştirilmek suretiyle söz konusu tevkifat külfeti, alıcının KDV mükellefi olduğu veya KDV mükellefi olmamakla beraber 91 No.lu KDV Genel Tebliğinin A/2 No.lu bölümünde belirtilen kurum veya kuruluşlardan biri olduğu hallerle sınırlandırılmıştır.

7.20. Turizm Acentelerine Ve Rehberlere Alışveriş İçin Turist Getirmeleri Nedeniyle Ödenen Komisyonlar

110 No.lu KDV Genel Tebliği'nin B/2 No.lu bölümü ile, turizm alanında çalışan firmaların, turistlere satış yapan dükkan veya mağazalara turist götürmeleri karşılığında aldıkları bedeller 2/3 oranında KDV tevkifatına tabi hale getirilmiştir.

110 No.lu Tebliğin, bu yeni KDV tevkifatı uygulamasına ilişkin B/2 no.lu bölümü şöyledir:

"2. Tevkifat Uygulaması

Turizm acentesi, rehber ve benzerlerince verilen bu Tebliğin (B/1) bölümündeki düzenlemeye konu hizmetlerde, KDV Kanununun (9/1) maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak, bu Tebliğin yayımını izleyen günden itibaren geçerli olmak üzere, (2/3) oranında KDV tevkifatı uygulanması uygun görülmüştür. Buna göre; turizm acentesi, rehber ve benzerleri tarafından turist kafilelerini alışveriş etmeleri için belirli dükkânlara/mağazalara götürme karşılığında bu işletmelerden alınan bedeller üzerinden hesaplanan KDV tutarına (2/3) oranında tevkifat uygulanarak işletmeler tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Bu tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarına ilişkin nakden veya mahsuben iade talepleri, miktarına bakılmaksızın, münhasıran banka teminat mektubu veya vergi inceleme raporu ile yerine getirilecek, iadenin teminat karşılığında yapılması halinde teminatlar, olumlu vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibarıyla çözülecektir. İadenin vergi inceleme raporu karşılığında alınmak istenmesi durumunda iade talebi, vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibarıyla geçerlilik kazanacaktır.

İade yapılabilmesi için alıcının bu tevkifatla ilgili 2 No.lu KDV beyannamesini vergi dairesine vermiş olması zorunludur.

İade talebi bir dilekçe ile yapılacak ve dilekçeye;

- tevkifata tabi hizmetlere ilişkin fatura veya benzeri belgelerin fotokopileri veya bu belgelere ait bilgilerin dökümünü gösteren liste,*
- iade talebinin yapıldığı döneme ilişkin indirilecek KDV listesi,*

eklenecektir.

Öte yandan, 108 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (B/4) bölümünde düzenlenen bildirim zorunluluğu ve müteselsil sorumluluk uygulamasına ilişkin açıklamalar bu bölüm kapsamında kendilerine KDV tevkifatı uygulanan mükellefler için de geçerlidir."

7.21. KDV Kesintileri Konusunda Bilgiler İçeren Tablolar :

Yukarıdaki bölümler incelendiğinde görüleceği üzere, kimin, kimden, hangi işlemde ve ne oranda KDV kesintisi yapmak zorunda olduğu karmaşık bir yapı arz etmektedir. Söz konusu bilgileri tablo halinde sunmak amacıyla hazırladığımız bir yazı Vergi Dünyası Dergisi'nin Mayıs 2006 sayısında yayınlanmış ve 2006/097 sayılı Duyurumuza konu edilmiş olup, bu Duyurumuzun güncellenmiş hali aşağıda sunulmuştur :

"



Denet Duyuru

Duyuru Tarihi : 04.05.2006
Duyuru No : DUYURU/2006-097
Yayımlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI / MAYIS 2006 / Sayı : 297, Sayfa: 14 - 18

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir
mehmet.mac@bdodenet.com.tr

KDV TEVKİFATI KONUSUNDA BİLGİLER

İÇEREN TABLOLAR

Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla KDV'nin kısmen veya tamamen işlemi yapana ödenmeyerek, işlemi yaptıran tarafından sorumlu sıfatıyla (2 no.lu KDV Beyannamesi ile) doğrudan vergi dairesine yatırılması mecburiyeti getirmeye yetkili kılınmıştır. (KDV Kanunu Md.9)

Bakanlık bu yetkisine dayanarak muhtelif KDV tebliğleri ile, belli işlem türleri için muhtelif oranlarda KDV tevkifatı yapılması mecburiyetini getirmiştir.

Maliye Bakanlığı'nın KDV tevkifatı getirmesine sebep olan husus, bazı sektörlerde malı satan veya hizmeti yapan KDV mükelleflerinin, müşterilerinden aldıkları KDV'leri, beyan etmeyerek veya indirim tutarını olduğundan fazla göstererek, vergi dairesine ödememeleridir.

Başka bir anlatımla, KDV tevkifatı, KDV'nin tümünün veya bir kısmının, işlemi yapan mükellefin eline geçmeksizin doğrudan Hazineye intikal ettirilmesi suretiyle, verginin emniyet altına alınmasını sağlayan bir uygulamadır.

Ancak bu işlem, KDV tahsilatından kısmen de olsa mahrum bırakılan (KDV kesintisine uğrayan) mükellefleri, KDV indirimlerinin, KDV tahsilatlarından fazla olması halinde mağdur etmekte, bu mağduriyetin giderilebilmesi için söz konusu mükelleflere KDV iadesi yapılması gereği ortaya çıkmaktadır.

KDV tevkifatına ve bundan kaynaklanan KDV iadesine ilişkin hükümler muhtelif tebliğlere dağılmış halde oldukları için ;

- *Kimlerin hangi işlemlerinin, kimler tarafından, hangi oranda, KDV kesintisine tabi olduğu,*
- *KDV kesintisine uğrayanlara tanınan iade haklarına ilişkin özellikler*

konusunda tablo halinde özetlenmiş bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır.

Bu ihtiyacı karşılamak amacıyla hazırladığımız tablolar aşağıda sunulmuştur.

KDV Kanunu'nun 9 uncu maddesi uyarınca hizmet ithallerinde de sorumlu sıfatı ile 2 no.lu KDV beyannamesi verilmesi gerekli olup, bu gereklilik, yazımızın konusu dışındadır.

+

**KDV TEVKİFATI KONUSUNDA BİLGİLER
İÇEREN TABLOLAR**

İlgili KDV Genel Tebliği	KDV Tevkifatına Tabi İşlem Türü	Tevkifat Oranı	Tevkifatı Yapacak Olanlar	Tevkifata Uğrayacak Olanlar
19	GVK'nun 18'inci maddesi kapsamındaki telif niteliği taşıyan satış ve hizmetlerin münhasıran GVK'nun 94'üncü maddesinde sayılan stopaj sorumlularına yapılması.....	% 100	Sürekli olarak telif faaliyetlerinde bulunanlardan, eser veya telif hizmeti alan ve GVK'nun 94'üncü maddesi kapsamında stopaj sorumlusu olan mükellefler	Sürekli olarak meydana getirdikleri GVK'nun 18'inci maddesi kapsamındaki telif ürünlerini (şiiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve inceleme, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, resim, heykel, nota) sadece stopaj sorumlularına satanlar. (Bu tevkifat telif faaliyetlerinde bulunanların isteğine bağlı olup, KDV tevkifatına tabi tutulmak isteyenlerin vergi dairesine dilekçe vermeleri ve bu durumu stopaj sorumlusuna bildirmeleri gerekmektedir. Böylelikle yalnız telif faaliyetinde bulunan ve gelirleri stopaj suretiyle vergilenen kişiler sadece KDV yüzünden defter tutma ve KDV beyannamesi verme mecburiyetinden kurtulmuş olmaktadır.)
30, 31	Gayrimenkuller hariç GVK'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların (mesela bir binek otomobilinin) mükellef olmayanlarca KDV mükelleflerine kiraya verilmesi işlemleri....	%100	KDV mükellefi olan kiracılar	KDV mükellefi olmayanlar.
30, 55	- Profesyonel (futbol hariç) veya amatör spor klübü oyuncularının formalarına reklam konulması,..... - Gerçek usulde KDV mükellefi olmayanlar tarafından çıkarılan dergi, kitap gibi yazılı eserlere reklam verilmesi.....	%100 %100	KDV mükellefleri	KDV mükellefi olmayan ve söz konusu reklam işlemlerini yapanlar.
51	Tekstil ve konfeksiyon alanındaki fason hizmetler.....	% 50	Fason hizmeti alanlar	Kesintiye tabi fason hizmeti yapanlar
68	Akaryakıt Teslimleri.	%90	- Gerçek usule tabi KDV mükellefleri, - Kamu kurum ve kuruluşları.	"İthalatçılar, rafineriler, akaryakıt dağıtım firmaları, akaryakıt bayileri" dışında kalan akaryakıt satıcıları.

+

+

İlgili KDV Genel Tebliği	KDV Tevkifatına Tabi İşlem Türü	Tevkifat Oranı	Tevkifatı Yapacak Olanlar	Tevkifata Uğrayacak Olanlar
91, 95, 99	<ul style="list-style-type: none"> - Yapım işleriyle, bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik, mimarlık ve etüd proje hizmetleri - Temizlik işleri - Bahçe ve çevre bakım işleri - Özel güvenlik hizmetleri (*) → - Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri - Her türlü yemek servisi - Danışmanlık ve denetim hizmetleri... 	<p>1/6</p> <p>2/3</p> <p>1/2</p> <p>4/5</p> <p>1/3</p> <p>1/2</p> <p>1/2</p>	<p>Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler, Döner sermayeli kuruluşlar, Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç), Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, Bankalar ve özel finans kurumları, Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri), Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar, “-Hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına kote edilmiş şirketler (bu şirketler yalnızca “yapım işleri”, “temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri”, “özel güvenlik hizmetleri” ile “yemek servis hizmetleri”ne ait katma değer vergisini tevkifata tabi tutacaklardır.),”</p> <p>Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler</p> <p>91 no.lu KDV Tebliği'nin 5/a maddesine göre,</p> <p>“Yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilmiş ve devredilecek yapım işlerinde, işi devreden her yüklenicinin, kendisine ifa edilen hizmete ait katma değer vergisi üzerinden bu tebliğdeki esaslar çerçevesinde tevkifat yapması uygun</p>	<p>Bu hizmetleri verenler. (KDV tevkifatı yapmak zorunda olan şirket, kurum ve kuruluşlar, birbirlerine karşı ifa ettikleri hizmetler dolayısıyla KDV tevkifatı yapmayacaklardır.)</p> <p>(*) 104 no.lu Tebliğ'le Mayıs 2007'den itibaren <u>özel güvenlik hizmetlerinde kesinti oranı 1/2'den 4/5'e çıkarılmış ve tüm KDV mükellefleri de kesinti yapacak olanlara dahil edilmiştir.</u></p>

+

+

			<p>görülmüştür. Alt yüklenicilere uygulanan tevkifat, bu Tebliğin A/2 bölümünde sayılan kurum ve kuruluşlarca yapım işinin asıl yüklenicisine tevkifat uygulanmasına engel değildir.”</p> <p>NOT : Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların birbirlerine karşı ifa ettikleri işlemlerde KDV kesintisi uygulanmaz.</p>	
91,93	Uluslararası gözetim şirketleri tarafından ifa edilen gözetim hizmetleri	1/2	Yukarıda sayılan kuruluşlar	Hazine Müsteşarlığınca uluslararası gözetim şirketi statüsü verilmiş uluslar arası gözetim şirketlerince ifa edilen gözetim hizmetleri
91, 93 ve 99	Yapı denetim hizmetleri	1/2	Yukarıda sayılan kuruluşlar ile tüm KDV mükellefleri	Yapı denetim hizmetini yapan yapı denetim kuruluşları tarafından yapılan yapı denetim hizmetleri ve
91	<u>İstisnadan vazgeçenler tarafından (KDV’li olarak teslim edilen hurda veya atık, metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt ve cam teslimleri</u>	%90	Bu hurda veya atıkları satın alanlar	Bu hurda veya atıkları satan ve istisnadan vazgeçmiş olan KDV mükellefleri
110	Hurda metalden elde edilen külçelerin teslimi	%90	Hurda metalden elde edilen külçeleri satın alanlar	Hurda metalden elde edilen külçeleri satanlar

İlgili KDV Genel Tebliği	KDV Tevkifatına Tabi İşlem Türü	Tevkifat Oranı	Tevkifatı Yapacak Olanlar	Tevkifata Uğrayacak Olanlar
97	Plastik hurda ve atıklarının işlenmesi suretiyle elde edilen pet kırıkları, plastik çapak, plastik granül ve benzerleri	%90	Bu malları satın alanlar	Bu malları satanlar Satış tutarı KDV dahil fatura kesme haddinin (2008 yılı için 600 YTL. nin altında ise tevkifat yapılmaz.
96	İşgücü hizmetleri.	%90	KDV mükellefi olanlar 97 no.lu Tebliğle, bu hizadaki sağ sütunda yazılı olan kurum ve kuruluşların KDV mükellefiyetleri olmasa	İşgücü hizmetini satanlar. [Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç), kanunla kurulan

+

+

			<i>bile iş gücü alımlarında KDV tevkifatı yapmaları esası getirilmiştir.</i>	<i>veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, bankalar ve özel finans kurumları, kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri), özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar, organize sanayi bölgeleri, menkul kıymetler – vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar, Hisse senetleri İMKB'ne kote edilmiş şirketler ile yarıdan fazla hissesi tek başına ya da birlikte doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan kurum, kuruluş ve işletmelerden satın alınan işgücü hizmetleri dolayısıyla KDV tevkifatı yapılmayacaktır.]</i>
95	<i>Hurdadan üretilenler dışındaki bakır külçeleri.....</i>	%90	<i>Alicılar</i>	<i>Söz konusu ürünleri teslim edenler. [Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler; üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki mesleki kuruluşlar, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, sermayelerinin %51 veya daha fazlası kamuya ait işletmeler, özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar ve bu ürünlerin ilk üreticilerinin (cevherden üretim yapanların) tesliminde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.]</i>
96	<i>Bakır ve bakır alaşımlarından mamül; anot, katot, her çeşit takoz (biyet), slab, platina, kütük, granül, filmaşın, levha, boru, pirinç çubuk, lama, her türlü tel ve benzerlerinin teslimi.</i> <i>(Bakır teller tevkifat kapsamında olmakla beraber, bu teller kablo veya izoleli tel haline getirildiğinde KDV tevkifatı dışına çıkmaktadır.)</i>	% 90	<i>Alicılar</i>	<i>(Söz konusu bakır ürünlerinin ithalatçıları da 97 no.lu KDV Tebliği ile kesintiye uğrayacak olanlara dahil edilmiştir.)</i> <i>Satış tutarı KDV dahil fatura kesme haddinin (2008 yılı için 600 YTL. nin altında ise tevkifat yapılmaz.</i>

İlgili KDV Genel Tebliği	KDV Tevkifatına Tabi İşlem Türü	Tevkifat Oranı	Tevkifatı Yapacak Olanlar	Tevkifata Uğrayacak Olanlar
104, 105	<i>Hurdadan üretilenler dışındaki alüminyum ve çinko külçeler</i> <i>Alüminyum ve çinko alaşımlarından mamül anot, katot, her çeşit takoz (biyet), slab, platina, kütük, granül, filmaşın, levha, boru, pirinç çubuk, lama, her türlü tel ve benzerlerinin (alüminyum levhalar ve alüminyum profiller) teslimi.</i>	%90	<i>Alicılar</i>	<i>Söz konusu ürünleri teslim edenler. (İthalatçıları dahil) [Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler; üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki mesleki kuruluşlar, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, sermayelerinin %51 veya daha fazlası kamuya ait işletmeler, özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar ve bu ürünlerin ilk üreticilerinin (cevherden üretim yapanların)</i>

+

+

				<i>tesliminde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.]</i> <i>Satış tutarı KDV dahil fatura kesme haddinin (2008 yılı için 600 YTL. nin altında ise tevkifat yapılmaz.</i>
107, 108	<i>Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimleri</i>	% 90	<i>Alıcılar</i>	<i>Söz konusu ürünleri teslim edenler (Tarımsal amaçlı kooperatifler hariç olmak üzere KDV Kanunu'nun 17/1'inci maddesinde yazılı kurum ve kuruluşlar, sermayelerinin % 51 veya daha fazlası kamuya ait işletmeler ve özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar hariç)</i> <i>NOT : Bu tevkifat türünde fatura düzenleme haddinin altındaki satışlar tevkifata tabi değildir. Yine bu tevkifat türünde tevkifata uğrayanlar 108 no.lu Tebliğ'de belirtilen bildirim izleyen ayın ilk 15 günü içinde vergi dairesine vermek zorundadırlar.</i>
108 110	<i>Büyük ve küçük baş hayvan etlerinin (sakatat ve bağırsak dahil) teslimleri</i>	% 50	<i>KDV mükellefleri ve 91 No.lu KDV Genel Tebliğinin A/2 bölümünde sayılan kurum ve kuruluşlar</i>	<i>Söz konusu ürünleri teslim edenler (Tarımsal amaçlı kooperatifler hariç olmak üzere KDV Kanunu'nun 17/1'inci maddesinde yazılı kurum ve kuruluşlar, sermayelerinin % 51 veya daha fazlası kamuya ait işletmeler ve özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar hariç)</i> <i>NOT : Bu tevkifat türünde fatura düzenleme haddinin altındaki satışlar tevkifata tabi değildir. Yine bu tevkifat türünde tevkifata uğrayanlar 108 no.lu Tebliğ'de belirtilen bildirim izleyen ayın ilk 15 günü içinde vergi dairesine vermek zorundadırlar.</i>
110	<i>Turizm acentelerine ve rehberlere alışveriş için turist getirmeleri nedeniyle ödenen komisyonlar</i>	2/3	<i>Komisyonu ödeyen işletmeler</i>	<i>Komisyonu alan turizm acenteleri veya rehberler</i>

Notlar :

KDV Kanunu'nun 17/4-g maddesinde hurda veya atık metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt ve cam KDV'den istisna edilmiştir. Ancak bu malları satanlar KDV Kanunu'nun 18'inci maddesi uyarınca istisnadan vazgeçerlerse ve bu nedenle söz konusu mallar için KDV'li fatura keserlerse, bu faturalardaki KDV'nin % 90'ının satıcıya ödenmeyerek sorumlu sıfatıyla doğrudan vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir. (51,53,58,70,81,85,86,87,89 ve 91 no.lu KDV Genel Tebliği)

KDV Kanunu'nun 17/4-a maddesi uyarınca Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergiden muaf esnaf veya basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisna edildiği için bu mükellefler KDV mükellefi sayılmamakta olup, bunların yaptıkları KDV tevkifatına tabi mal ve hizmet alımlarında tevkifat uygulanmaması öngörülmektedir.

Sigorta acentaları, döviz büroları, aracı kurumlar gibi, KDV mükellefi olmakla beraber, mutad işlemleri BSMV konusuna girdiği için KDV beyannamesi vermeyenler tarafından yapılan bina, otomobil, demirbaş gibi malların satışında, işi bırakmış mükelleflerin kesin hak edişlerinde, vakıfların gayrimenkul satışlarında, alıcıların sorumlu sıfatıyla KDV ödemelerini öngören muktezalar bulunmakla beraber, KDV sorumluluğunun mukteza ile ihdas edilemeyeceği açıktır. Bu nedenle yukarıdaki tabloda sadece KDV tevkifatına ilişkin Tebliğ hükümleri dikkate alınmıştır.

+

+

Tekstil ve konfeksiyon alanında daha önce 2/3 oranında uygulanmış olan KDV kesintisi, bu işlemlere ait KDV oranlarının % 8'e indirilmesi nedeniyle ve 105 no.lu Tebliğ ile 1 Temmuz 2007 den itibaren yürürlükten kaldırılmış, 107 no.lu Tebliğle 5 Ocak 2008 den itibaren % 50 oranda tekrar tevkifat uygulaması başlatılmıştır. (Başka bir anlatımla, tevkifata uğrayan fasoncunun eline geçen KDV 1 Temmuz 2007'ye kadar % , bu tarihten 5 Ocak 2008'e kadar % 8, bu tarihten sonra % 4 olmuştur.)

+

+

8. KDV SORUMLULUĞU VE "VERGİ KESİNTİSİ" TABİRİ :

KDV Kanunu'nun 39/2.maddesinde vergilendirme dönemi;

"Vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar için bir ay"

olarak belirlenmiştir. ("*Vergi kesintisi*" tabiri KDV Kanunu'nun 44/6. maddesinde de kullanılmıştır)

Buradaki "*vergi kesintisi*" tabiri ile, satıcıya ödenmeyerek sorumlu sıfatı ile vergi dairesine ödenecek KDV kastedilmektedir. KDV sorumluluğunun yerine getirilmesinde, KDV tutarının işlemi yapan istihkakından kesilmesi söz konusu değildir. (Yukarıdaki 2.6 nolu bölümdeki örneklere bakınız). "*Vergi kesintisi*" tabiri, KDV sorumluluğu uygulaması açısından yanlış kullanılmış bir deyimdir.

9. 2 NOLU KDV BEYANNAMESİ SADECE SORUMLU SIFATIYLA KDV ÖDENMESİ GEREKTİĞİ TAKDİRDE VERİLİR :

Vergiye tabi işlem olsun olmasın her ay muntazaman KDV beyannamesi verilmesi gerekmektedir (Md:40/3). Ancak bu esas mükellef sıfatıyla verilen 1 nolu KDV beyannamesi için geçerlidir. Sorumlu sıfatıyla verilen 2 nolu beyanname ise sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödenmesini gerektiren işlemin vuku bulunduğu aylar için verilir. KDV sorumluluğunun söz konusu olmadığı aylar 2 nolu (boş) beyanname verilmesi gerekmez. (Bu yönde verilmiş muktezalar vardır.)

10. VERGİ ANLAŞMALARİ KDV SORUMLULUĞUNU ETKİLEMEZ :

Türkiye ile muhtelif ülkeler arasında yapılmış ve yürürlüğe girmiş çifte vergilemeyi önleme anlaşması vardır. Bu anlaşmalar KDV'yi kapsamamaktadır. Dolayısıyla hizmeti ifa eden yabancıların söz konusu ülkelerden birinde mukim olması, KDV sorumluluğunu etkilemez. (Vergi anlaşmaları konusunda detaylı bilgi için DENET'in 2004/62 no.lu Sirkülerine bakınız.)

11. SORUMLULUK DURUMU SÖZ KONUSU OLMADIĞI HALDE 2 NOLU KDV BEYANNAMESİ VERİLMESİ :

Bu gibi hallerde, VUK nun düzeltme hükümleri (Md:116/126) uyarınca tarhiyatın terkin ve tahsil olunan verginin iadesi gerekir. (Maliye Bakanlığınca verilen 14.5.1993 tarih ve 31354 sayılı muktezada bu yöndedir.)

Fakat iade prosedürünün ağır oluşu nedeniyle bu yanlışlığı yapan KDV sorumlusu, düzeltme ve iade istemeyip, yanlışlıkla ödediği KDV'yi indirim konusu yapabilir (23 nolu KDV Genel Tebliği'nin B bölümüne bakınız).

12. SORUMLU SIFATIYLA HESAPLANAN KDV'nin 1 NOLU BEYANNAMEDE GÖSTERİLMESİ :

Sorumlu sıfatıyla ödenecek KDV'nin 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edilip müstakilen tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir.

Nitekim bunun tersi durumda yani daimi temsilci sıfatıyla yabancı kurum adına 1 no.lu KDV beyannamesi verilerek beyan edilmesi gereken KDV'nin 2 no.lu KDV beyannamesiyle beyan edilerek ödenmiş olması olayında inceleme elemanı 1 no.lu beyannamenin verilmediği gerekçesiyle cezalı tarhiyat önermiş, vergi aslı yanlış bir beyanname ile de olsa ödenmiş olduğundan bu ödemenin eksik kalan vergiye mahsubu gerektiğini belirtmiştir. Ancak mahsup işlemine hangi tarih itibariyle yapılacağı konusunda sorun çıkmış, Maliye Bakanlığı'na intikal ettirmek zorunda kaldığımız bu olay hakkında Gelirler Genel Müdürlüğü'nce verilen 27.10.1999 tarih ve 46642 sayılı muktezada her iki beyannamenin de belli bir vergiyi beyan ettirmek ve ödetmek amacını taşıdığı, vergi yanlış beyanname formu ile beyan edilmiş olsa da bu amacın gerçekleştiği dolayısıyla ikmalen tarh edilen vergiye, bu verginin vade tarihi itibariyle (yanlış beyanname ile) ödenmiş bulunan verginin yine bu vade tarihi itibariyle mahsup edilmesi, dolayısıyla gecikme faizi hesaplanmaması gerektiği belirtilmiştir.

+

+

13. KDV TEVKİFATINA TABİ TUTULMUŞ MAL VEYA HİZMETİN AKTARILMASINDA TEKRAR KDV TEVKİFATI GEREKİR Mİ ?

KDV tevkifatına tabi tutulmuş bir işlemin başka bir mükellefe fatura edilmesi halinde tekrar KDV tevkifatı yapılması gerekip gerekmeyeceğinin merak konusu olduğunun anlaşılması üzerine hazırladığımız ve Vergi Dünyası Dergisi'nin Temmuz 2007 sayısında yayınlanan yazımızın metni aşağıda sunulmuştur :

“KDV TEVKİFATINA TABİ TUTULMUŞ MAL VEYA HİZMETİN AKTARILMASINDA TEKRAR KDV TEVKİFATI GEREKİR Mİ ?

1. GENEL AÇIKLAMA :

KDV tevkifatı, KDV Kanunu'nun 9 uncu maddesine dayanmaktadır.

KDV Kanunu'nun 9 uncu maddesinin 1 no.lu bendi şöyledir :

“Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağıının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.”

Görüldüğü gibi, KDV sorumluluğu (2 no.lu KDV beyannamesi) vererek KDV ödeme mecburiyeti ;

- Yurt dışından hizmet ithal edilmesinde (mal ithallerindeki KDV gümrük idaresince alınmaktadır.)
- Maliye Bakanlığı'nın KDV tevkifatı yapılmasını öngördüğü mal veya hizmetlerin, tevkifat yapmak zorunda olanlar tarafından alınmasında

ortaya çıkmaktadır.

KDV sorumlusu olmak (2 no.lu KDV beyannamesi vermek) için KDV mükellefi olunması gerekli değildir. Yurtdışından istisna kapsamında olmayan hizmetleri ithal eden herkes ve Maliye Bakanlığı'nca KDV tevkifatı kapsamına alınan mal ve hizmetleri alan ve yine Maliye Bakanlığı'nca KDV tevkifatı yapacağı belirtilen herkes KDV sorumlusudur.

KDV sorumluluğu, KDV yüklenimi düşük olan, emek yoğun iş yapan, KDV'siz hammadde temin eden, sürekli ve yüksek ödenecek KDV'si çıkan ve bu ödenecek KDV'yi yasa dışı yollarla beyan dışı bırakma ihtimali olan faaliyet alanlarında alış KDV'sinin bir kısmının satıcıya verilmeyerek alıcılar tarafından (2 no.lu KDV beyannamesi ile) vergi dairesine ödenmesi suretiyle, vergi emniyet altına almayı amaçlayan bir uygulamadır.

KDV sorumluluğuna konu malı veya hizmeti KDV kesintisi yaparak temin edenler bu mal veya hizmeti kendi ihtiyaçları için kullandıklarında, gider veya maliyet olarak kayıtlarına aldıklarında sorun yoktur.

Ancak KDV tevkifatına uğramış mal veya hizmetin şu veya bu nedenle bir başkasına satılması veya yansıtılması söz konusu olduğunda tekrar KDV tevkifatı gerekip gerekmeyeceği konusunda Maliye İdaresi'nin hiçbir açıklamasına rastlanmamıştır.

Halbuki tevkifat türleri itibariyle tek tek düşünüldüğünde bu konuda net olmayan hususlar bulunduğu, Maliye İdaresi'nin açıklamasına ihtiyaç gösterdiği anlaşılmaktadır. Aşağıdaki bölümlerde bu konu ile ilgili görüşlerimiz yer almaktadır :

2. KDV TEVKİFATI KAPSAMINDAKİ MAL VE HİZMETLER :

- Hangi mal ve hizmetlerin,
- Kim tarafından verildiğinde,
- Kim tarafından alındığında,
- Hangi oranda

KDV tevkifatına tabi tutulacağı konusundaki bilgiler muhtelif KDV genel tebliğlerine dağılmış haldedir. KDV sorumluluğu ile ilgili hüküm içeren tebliğ numaraları 19, 30, 31, 51, 53, 55, 58, 68, 72, 77, 81, 86, 91, 92, 93, 95, 96, 97, 99 ve 104'dür.

+

+

3. KDV TEVKİFATINA TABİ TUTULMUŞ MAL VEYA HİZMETİN AKTARIMA KONU OLMASI HALİNDE TEKRAR KDV TEVKİFATI GEREKİP GEREKMEDİĞİ :

3.1. Genel Açıldan :

Öncelikle ve tekraren belirtmek gerekir ki, daha önce KDV tevkifatına tabi tutulmuş, tevkifata tabi bir mal veya hizmetin fatura edilmesinde tekrar KDV tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı konusunda tevkifat türleri itibarıyla Maliye Bakanlığı'nın açıklama yapmasına ihtiyaç vardır.

Bu konudaki bizim görüşümüz, KDV tevkifatına tabi tutulmuş bir mal veya hizmetin daha sonraki aktarımlarında tekrar KDV kesintisine maruz kalması, kesintinin amaç ve mahiyetine prensip olarak aykırı olduğu yolundadır.

Hal böyle olmakla beraber KDV tevkifatına konu mal veya hizmeti satın alanın durumunu da göz ardı etmemek gerekmektedir. KDV tevkifatına tabi bir mal veya hizmeti satın alan kimse Maliye Bakanlığı'nca KDV sorumluluğu altına alınmışsa ve bu sorumluluğunu yerine getirmesse cezalı tarihyata maruz kalabilir. Kendisine verilen KDV tevkifatına tabi mal veya hizmetin daha önceki aşamalarda KDV tevkifatına tabi tutulup tutulmadığını bilmesi, daha önce KDV tevkifatı yapılmışsa, tekrar tevkifat yapmaması isteniyorsa bunun tebliğ ile açıklanması ve tevkifat yapmama şartlarının ortaya konması gerekir. Bu yapılmadığı sürece alıcılar kendi sorumluluklarından kurtulmak için, alımını yaptıkları mal veya hizmetin daha önce tevkifata tabi tutulmuş olup olmadığına bakmaksızın tevkifat uygulama yoluna gideceklerdir. Nitekim uygulamada bu nedenle amaca aykırı mükerrer KDV tevkifatları sıklıkla görülmektedir.

3.2. Özellikli Durumlar ve Örnekler :

3.2.1. Özel Güvenlik Hizmetlerinin Aktarılmasında KDV Tevkifatı Geremediği Görüşündeyiz :

104 no.lu KDV Genel Tebliği ile özel güvenlik hizmetlerinde tevkifatı yapacak olanların kapsamına tüm KDV mükellefleri de eklenmiş ve tevkifat oranı 1/2'den 4/5'e çıkarılmıştır.

Söz konusu özel güvenlik hizmetleri holdingler veya yönetim şirketleri tarafından aktarılmaya konu olabilen hizmetlerdir.

Özel güvenlik hizmetlerinin aktarılmasında KDV kesintisi aranması bize göre söz konusu değildir. Çünkü bu hizmetleri KDV tevkifatı kapsamına alan 91 no.lu KDV Genel Tebliği'nin A-5/c bölümündeki tevkifata tabi hizmet tanımında ;

"Güvenlik hizmetleri sektöründe faaliyet gösteren işletmeler kendilerine bağlı güvenlik görevlileri marifetiyle"

ibaresi kullanılmak suretiyle, tevkifata tabi hizmetin bu sektörde yer alan (5188 sayılı Özel Güvenlik Hizmetlerine Dair Kanun uyarınca faaliyet gösteren) bir firma olması ve hizmetin kendilerine bağlı güvenlik görevlileri marifetiyle yerine getirilmesi şartı aranmıştır.

Bu nedenle, güvenlik hizmetlerinin aktarılmasına ilişkin faturalarda KDV kesintisi gösterilmesi söz konusu değildir. Mesela bir holdingin temin edip 1 no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 8/7 no.lu bölümü uyarınca gruba dahil şirketlere payları oranında tevzi ettiği özel güvenlik hizmetlerine ilişkin fatura KDV tevkifatına konu edilmemelidir. Aynı şekilde yönetim hizmetleri veren bir şirketin diğer hizmetler yanında payları oranında kat maliklerine, kiracılarına veya site sakinlerine fatura ettiği özel güvenlik hizmetlerinde KDV kesintisi yapılmamalıdır. Kaldı ki, yönetim şirketinin verdiği hizmet, birçok hizmetin birleşiminden oluşan ve "yönetim hizmeti" adı verilen tevkifata tabi olmayan bir hizmet türüdür.

3.2.2. Tekstil ve Konfeksiyon Fasonu İşi Üstlenen Firmanın Başka Bir Fasoncuya Bu Fason İşi Yaptırmasında KDV Tevkifatı : (BU YAZIMIZIN YAYINLANMASINDAN SONRA SÖZ KONUSU İŞLERDEKİ KDV TEVKİFATI YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILMIŞTIR. AŞAĞIDAKİ AÇIKLAMALARIN 1 TEMMUZ 2007'DEN ÖNCEKİ DÖNEMLER İTİBARIYLA ALGILANMASI GEREKİR.)

Gerek fason işini bilfiil yapan gerekse bu hizmeti satın alıp başkasına satan firmanın faturasındaki içerik "tekstil veya konfeksiyon alanında fason iş" olduğundan ve mükerrer KDV tevkifatını önleyecek bir tebliğ düzenlemesi bulunmadığından, aracı konumundaki firmadan fason iş faturası alan firma kendi sorumluluğundan kurtulabilmek için mükerrer KDV tevkifatını yapmaktan geri durmayacaktır. Ancak fason iş tevkifatının bertaraf edilebildiği uygulamaların mevcut olduğu da bilinmelidir.

Konumuzun dışında olmakla beraber 2007/12143 sayılı Kararname ile "fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işleri" için geçerli KDV oranının 1.6.2007 tarihinden itibaren %18'den %8'e indirildiğini, bu işlerde uygulanan 2/3 oranındaki KDV tevkifatının halen devam ettiğini belirtmek isteriz. KDV oranı

+

+

indirilen hizmetlerin hangi hizmetler olduğu konusunda tereddütler vardır. Bu konuda Maliye Bakanlığı'ndan açıklama beklenmektedir.

3.2.3. KDV Tevkifatına Tabi Akaryakıt Teslimlerinde Durum :

68 no.lu KDV Genel Tebliği ile, ithalatçılar, rafineriler, akaryakıt dağıtım firmaları ve akaryakıt bayileri dışında kalan satıcılar tarafından gerçek usule tabi KDV mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan motorin, benzin ve fuel oil satışları %90 oranında KDV tevkifatına tabi tutulmuştur.

Bu tevkifata tabi akaryakıtın daha önce KDV tevkifatına tabi tutulmuş olması, Tebliğ'deki kapsama uygun şekilde yapılacak yeni bir teslimde KDV kesintisi dışında kalmasını sağlamayacaktır. Bu tevkifatın kapsamı, her bir aktarımda, satılan malın KDV tevkifat kapsamında oluşu, satanın da kendisinden KDV tevkifatı yapılması gereken biri olması halinde bu tevkifatı zorunlu kılmakta olup Gelir İdaresi'nin bu mükerrer KDV tevkifatını önleyen bir düzenlemesi yoktur.

3.2.4. Diğer KDV Kesinti Türlerinde Durum :

KDV tevkifatına tabi diğer mal veya hizmetlerin, kesinti yapıldıktan sonra alıcısı tarafından tekrar teslimine konu olup olmayacağı, olabilir ise bu aktarımların da KDV kesintisi gerektirip gerektirmeyeceği, yukarıda verdiğimiz örneklere paralel olarak ayrı ayrı irdelemelidir.

4. SONUÇ :

KDV tevkifatına tabi tutulmuş mal veya hizmetin, alıcısı tarafından satışında veya yansıtılmasında tekrar KDV kesintisi yapıp yapılmayacağı konusunda, her bir KDV tevkifatı türü için ayrı ayrı olmak üzere Gelir İdaresi tarafından açıklama yapılmasına ihtiyaç bulunduğu görüşündeyiz."

14. KDV TEVKİFATINA TABİ TUTULMUŞ İŞLEM BEDELİNDE SATICI LEHİNE, VADE FARKI, KUR FARKI, FİYAT FARKI GİBİ BEDEL FARKI MEYDANA GELMESİ :

KDV tevkifatına bağlı işlem bedeli fatura edildikten sonra işlemi yapan lehine ortaya çıkan farklarla ilgili olarak, Bursa Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 26.12.2005 tarih ve 1162 sayılı muktezada şöyle denilmektedir ;

" Kur farkı, fiyat farkı, vade farkı vb. gibi mal ve hizmet bedelinde sonradan bir artış olması halinde, tevkifata tabi işlemi yapan veya malı teslim edenler tarafından düzenlenecek faturalarda hesaplanan katma değer vergisi için tevkifat uygulanacaktır."

Görüldüğü gibi Maliye İdaresi aslı KDV tevkifatına tabi olan işlem bedellerinin eklentilerinde de KDV tevkifatı aramaktadır.

15. KDV TEVKİFATINA TABİ TUTULMUŞ MALIN İADESİ VEYA DAHA ÖNCE TEVKİFATLANMIŞ MAL VEYA HİZMET BEDELİNİN AZALMASI :

Bu konu 58 no.lu KDV Genel Tebliği'nin A-2 no.lu bölümünde şöyle düzenlenmiştir :

"2. Matrahta Değişiklik ve Malların İadesi Halinde Tevkifat Uygulaması

Katma Değer Vergisi Kanununun 35. maddesinde "malların iade edilmesi işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahda değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi, bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunun malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmiş olması şarttır." hükmü yer almaktadır.

Buna göre; 51 ve 53 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde tevkifat kapsamına alınan tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason işler ile hurda metal teslimlerinde ortaya çıkan mal iadeleri ve matrah değişiklikleri ile ilgili olarak aşağıdaki şekilde işlem yapılması gerekmektedir.

+

+

a) Mal İadeleri :

Bu durumda düzeltme, işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tevkifata tabi tutulmayan kısmı üzerinden gerçekleştirilecektir.

ÖRNEK :

Hurda metal toptancısı (A) 1996/Nisan döneminde madeni eşya üreticisi (B)'ye 100.000.000 liralık hurda metal teslim etmiş, hesaplanan 15.000.000 liralık katma değer vergisinin 5.000.000 liralık kısmı, hurda metal toptancısına ödenmiş ve onun tarafından beyan edilmiş, 10.000.000 liralık, kısmı ise madeni eşya üreticisi tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmiştir. Madeni eşya üreticisi, hurda metal toptancısına ödediği 5.000.000 lira ile sorumlu sıfatıyla beyan ettiği 10.000.000 lirayı ilgili dönemlerde indirim konusu yapmıştır.

Söz konusu hurda metal 1996/Haziran ayında hurda metal toptancısına iade edilmiştir.

Bu durumda madeni eşya üreticisi, hurda metal toptancısından 105.000.000 lira geri alacak, iadenin gerçekleştiği dönemde, 5.000.000 lirayı 1 No.lu katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edecektir.

Hurda metal toptancısı ise, aynı dönemde 5.000.000 lirayı 1 no.lu katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.

Bu işlemler nedeniyle defter kayıtlarında katma değer vergisinin sadece tevkifata tabi tutulmayan 5.000.000 liralık kısmı için düzeltme işlemi yapılacak, tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilen ve indirim konusu yapılan tutarlar için düzeltme kaydı yapılmayacaktır.

b) Matrahta Değişiklik:

Fiyat farkı, kur farkı ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi işlemin bedelinden sonradan bir artış ortaya çıkması halinde, bu artış ile ilgili olarak fatura düzenlenerek katma değer vergisi hesaplanması ve hesaplanan katma değer vergisi üzerinden 51 ve 53 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde belirtildiği şekilde tevkifat uygulanması gerekmektedir.

Malların kısmen iade edilmesi, hizmetin bir kısmının tamamlanması, hizmetin sözleşmede belirtilen evsafa uymaması ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi işlem bedelinde sonradan bir azalma meydana gelmişse, azalma miktarı üzerinden yukarıda (A/2-a) bölümünde açıklandığı şekilde işlem yapılacaktır.

ÖRNEK :

Konfeksiyon toptancısı (A)'dan parçası 100.000 liraya 1.000 parçalık fason iş siparişi alan imalatçı (B), 1996/Nisan döneminde bu işle ilgili olarak 100.000.000 liralık fatura düzenlemiş, faturada gösterilen 15.000.000 liralık katma değer vergisinin 5.000.000 lirası imalatçıya ödenmiş, 10.000.000 liralık kısmı ise toptancı tarafından tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilmiştir.

İmalatçı bu siparişin 200 adetlik kısmını zamanında teslim edemediğinden bedelde 20.000.000 liralık bir azalma meydana gelmiştir.

1996/Mayıs döneminde ortaya çıkan bu değişiklik nedeniyle tarafların karşılıklı düzeltme yapması gerekmektedir.

+

+

Buna göre imalatçı, toptancıya 20.000.000 lira ile birlikte bu tutara ait 3.000.000 liralık katma değer vergisinin tevkifata tabi tutulmayan 1.000.000 lirasını (toplam 21.000.000 lira) iade edecek, 1996/Nisan döneminde beyan ettiği 1.000.000 lirayı 1996/Mayıs dönemine ait 1 no.lu katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.

Toptancı ise 1996/Nisan döneminde indirim konusu yaptığı 1.000.000 lirayı, 1996/Mayıs döneminde 1 no.lu katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edecektir.

Toptancının bu fason sipariş nedeniyle tevkifata tabi tutarak beyan ettiği verginin, 20.000.000 liraya isabet eden kısmı olan 2.000.000 lira, aynı zamanda indirim konusu yapıldığından, bir düzeltme işlemine konu olmayacaktır.”

16. KDV KESİNTİSİ YAPMIŞ OLANLARIN KDV SORUMLULUĞUNDAN KURTULMASI :

Maliye Bakanlığı'nca ihdas edilmiş olan KDV kesintilerini sorumlu sıfatıyla vergi dairesine nakden veya mahsuben ödeyenler, bu işlemlerle ilgili olarak daha önceki safhalarda ortaya çıkan verginin Hazineye intikal etmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmayacaklardır.

Sorumlu sıfatıyla vergi dairesine nakden veya mahsuben katma değer vergisi ödeyenlerin bu işlemlerle ilgili iade ve mahsup talepleri, haklarında olumsuz rapor bulunan mükelleflerden mal ve hizmet alışları olsa bile genel esaslara göre yerine getirilecektir. (70 no.lu KDV Genel Tebliği)

Buna mukabil, sırf masraf şişirip vergi kaçırmak amacıyla sahte fatura kullanılması (işlemin gerçek olmaması) halinde, Hazineye intikal etmeyen katma değer vergisinin indirimi yapandan aranması mümkündür. (Sahte belge kullanımlarında risk KDV'nden ibaret olmayıp, cezalı gelir ve kurumlar vergisi ve hapis cezası riskleri de gündeme gelecek olup bu konuda 2000/101 sayılı Sirkülerimizde detaylı bilgi mevcuttur.)

17. KDV SORUMLULUĞU YERİNE GETİRİLMEZSE NE OLUR ?

Bilindiği üzere KDV Kanunu'nun 9 uncu maddesi, yurt dışından hizmet ithal edildiğinde (bu hizmet KDV istisnasına konu değilse), hizmeti ithal eden tarafından hizmet bedeli üzerinden KDV hesaplanmasını, bu KDV nin 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmesini, ödenen bu KDV nin KDV mükelleflerince aynı ay itibarıyla indirim konusu yapılmasını öngörmektedir.

Aynı madde Maliye Bakanlığına, gerekli görülen diğer hallerde, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, KDV nin kısmen veya tamamen ilgili mükellefe ödenmeyerek 2 no.lu KDV beyannamesi ile vergi dairesine ödenmesi şeklinde sorumluluk ihdas etme yetkisi vermektedir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini çeşitli Tebliğlerle kullanmış bulunmaktadır. (Bakanlığın mukteza vermek suretiyle de sorumluluk ihdas ettiği görülmekte olup, sorumluluk ihdasının mukteza ile olamayacağı, tebliğ çıkarılması gerektiği görüşündeyiz)

KDV Kanunu'nun 9 uncu maddesinden kaynaklanan sorumluluğu şu veya bu nedenle yerine getirmemiş olanların, başlarına ne geleceği konusunda yeterli bilgiye sahip olmayabildikleri görülmektedir. Hernekadar eksik kalan bu işlem, pişmanlıkla 2 no.lu KDV beyannamesi verilmek suretiyle cezasız olarak telafi edilebilecek ise de, böyle bir telafinin mükellefe pişmanlık zammı yükü getireceği kuşkusuzdur. Ödenecek KDV si çıkan mükellefler vergi aslını indirim konusu yapacakları için 2 no.lu KDV beyannameleri vergi yükü getirmemekte, fakat devrolan KVD sorunu bulunan firmalar açısından ek finansal yük doğurmaktadır. Bu nedenle aşağıdaki izahatımızın göz önünde tutulması yararlı olur.

Maliye İdaresinin anlayışına göre KDV Kanunu'nun 9 uncu maddesi uyarınca sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanıp ödenmesi gerektiği halde bu ödevin yerine getirilmemesi, prensip olarak vergi ziyasına sebebiyet vermek demektir. KDV sorumlusunun, beyan dışı kalan bu vergiyi indirme hakkı bulunmuşu, dolayısıyla 2 nolu beyannameyi vermemekle KDV sorumlusunun herhangi bir menfaat elde etmemiş

+

+

ve Hazineyi zarara uğratmamış olması, cezalı tarhiyat yapılmasını ve gecikme faizi istenmesini önleyemeyecektir. (96/1 KDV İç Genelgesi)

Başka bir anlatımla ve idarenin anlayışına göre, KDV sorumluluğunu yerine getirmedeği için tarhiyata uğrayan KDV mükellefleri, bu suretle ödedikleri KDV yi, ödemeyi yaptıkları ayda indirirler. (49 nolu KDV Genel Tebliği.) Pişmanlıkla veya tarhiyat yoluyla ödenmiş olan KDV sorumluluğuna ilişkin KDV tutarları, ödemenin gerçekleştiği aya ait 1 no.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılır. (İstanbul Defterdarlığı'nın 4.2.2000 tarih ve 930 sayılı muktezası)

KDV sorumluluğu, çoğu kimse tarafından yeterince bilinmeyen ve uygulanmayan bir konudur. Bu itibarla KDV sorumluluğunu yerine getirmemiş olan bir çok mükellef, tarhiyat riskine maruzdur.

Şayet KDV sorumluluğunu yerine getirmemiş olan kişi veya kuruluş KDV mükellefi değilse bu tarhiyat riski tartışmasızdır.

Ancak KDV sorumluluğunu yerine getirmeyenin KDV mükellefi olması halinde, eksik kalan sorumluluğa konu KDV nin indirilebileceği hususu göz ardı edilmemelidir.

Bizim anlayışımıza göre, KDV sorumluluğunu yerine getirmeyenler hakkında işlem yapılırken, indirim hakkı durumunun dikkate alınmasını sağlayacak yorumlara veya yasal düzenlemelere ihtiyaç bulunmaktadır.

Böyle bir yasal düzenleme henüz yapılmamış olmakla beraber, KDV SORUMLULUĞUNUN YERİNE GETİRİLMEMİŞ OLMASI HAZİNE'YE İNTİKAL EDEN TOPLAM VERGİ TUTARINDA AZALMAYA SEBEBİYET VERMEMİŞSE, YERİNE GETİRİLMEYEN SORUMLULUK NEDENİYLE VERGİ ASLI, VERGİ CEZASI VE GECİKME FAİZİ ARANMAMASI GEREKTİĞİ ESASİ YARGI ORGANLARINCA BENİMSENMEYE BAŞLANMIŞTIR. Yani mükellefin aynı aya ait 1 no.lu KDV beyannamesi ile ödediği KDV tutarı, yerine getirmedeği KDV sorumluluğu meblağını aşıyorsa, sorumluluğun yerine getirilmemiş olması, mükellefin o ayda ödemesi gereken KDV ler toplamını değiştirmeyeceği için, vergi ziyayı meydana gelmemiş sayılacağı dolayısıyla gerek vergi aslının gerekse ceza ve gecikme faizinin aranmayacağı yönündeki görüşler ön plana çıkmaya başlamıştır.

Nitekim;

- Danıştay 11.Dairesi, tarafından verilen 15.10.1998 tarih ve E:1998/218 – K:1998/3507 sayılı kararda “2 no.lu beyannamede bildirilip ödenmesi gereken bu KDV aynı dönemde verilmiş olan 1 no.lu beyannamede indirim konusu yapılacağından, idare aleyhine bir durum meydana gelmemektedir. Bu itibarla, tarhiyatın bu bölümüne ilişkin kısmında yasalara uygun görülmediğinden, cezalı tarhiyatın bu bölümünün terkinini gerekir.” görüşü benimsenmiştir.
- Aynı görüş ve konu hakkındaki detaylı açıklamalar İstanbul YMM Odası tarafından çıkarılan Mali Mevzuat Platformu isimli yayının 15 Ekim 1999 sayısında yer almaktadır.
- Yine Danıştay 9. Dairesi 24.05.1993 tarih ve E. 1992/4079, K 93/2285 sayılı kararında, 1 no.lu beyannamesinde, yerine getirilmeyen KDV sorumluluğuna ait vergi tutarını kapsayacak kadar KDV ödemesi çıkmış olan firmada KDV sorumluluğu aranmayacağı hükmü bağlanmıştır.
- Danıştay 9'uncu Dairesinin 22.9.2004 tarih ve E:2002/4250, K:2004/4663 sayılı kararında, 2 no.lu KDV beyannamesini vermeyen fakat o ayda 1 no.lu KDV beyannamesinde KDV ödemesi çıkmayan bir mükellef aleyhine yürütülecek gecikme faizinin, daha sonra 1. no.lu KDV beyannamesi ile yapılan ödeme tarihinde durması gerektiği görüşü benimsenmiştir. Bu kararın konuya ilişkin bölümü şöyledir :

“..... olayda davalı idarece tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren İstanbul 5. Vergi Mahkemesi kararının tebliğ tarihine kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplandığı, halbuki şirketin 1998/Nisan-Aralık dönemlerinde toplam 18.815.980.767.902.- lira katma değer vergisi ödediğinin görüldüğü, bu durumda 1 ve 2 no'lu katma değer vergisi beyannameleri ile ödemelere peyderpey devam edildiğinden her ay için ödenen tutarların kalan borçtan indirilmesi suretiyle gecikme faizi hesaplanması ve bu şekilde bulunan gecikme faizi tutarından fazlasının 213 sayılı Kanunun 112. maddesine göre terkinini icap ettiğinden, davalı

+

+

idarece bu ödemeler dikkate alınmaksızın gecikme faizi hesaplanmasında isabet bulunmadığı...

Danıştay'ın anlayışına paralel olan şahsi görüşlerimizi şöyle özetleyebilir ve örnekleyebiliriz :

Sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gereken KDV'nin beyan edilmediği veya eksik beyan edildiği durumda vergi ziyai olup olmadığı, vergi ziyai varsa buna ilişkin gecikme faizinin hangi tarihe kadar hesaplanacağı hususlarını tespit için aynı mükellefin 1 no.lu KDV beyannamelerine bakılması gerekir. Şayet, 2 no.lu beyannamenin eksik kaldığı aya ait 1 no.lu beyannamede, eksik KDV sorumluluğu rakamına eşit veya daha fazla ödenecek KDV beyan edilmişse, bu mükellef hakkında KDV sorumluluğu yerine getirilmediği gerekçesiyle hiç tarhiyat yapılmamalı, KDV aslı, ceza ve gecikme faizi aranmamalıdır. Şayet aynı aydaki 1 no.lu KDV beyannamesinde ödeme çıkmamışsa veya yetersiz ise vergi ziyai meydana gelmiş demektir. Ziyaa uğrayan vergi miktarı eksik kalan KDV sorumluluğu tutarından aynı aya ait 1 no.lu KDV beyannamesindeki ödenecek KDV tutarı tenzil edildikten sonra kalan meblağdır. Vergi ziyai cezası bu fark meblağ üzerinden hesaplanmalıdır. Vergi ziyai cezasının değişken kısmı ve gecikme faizi hesabında daha sonraki aylarda verilen 1 no.lu KDV beyannamelerine bakılmalı, faiz hesaplaması, 1 no.lu beyannamede beyan olunan ödenecek KDV'lerin, eksik kalan sorumlu sıfatıyla ödenmesi gerekli KDV tutarını karşıladığı ayda durdurulmalıdır.

ÖRNEK 1 :

Bir KDV mükellefinin Şubat 2000 ayında beyan etmesi gereken 8 milyar TL. sorumlu sıfatıyla ödenmesi gerekli KDV vardır. Fakat bu rakam beyan edilmemiştir. Bu mükellefin aynı aya ait 1 no.lu KDV beyannamesinde 21 milyar TL. ödenecek KDV gösterilmiştir. Mükellef Hazine'yi zarara uğratmış değildir. Çünkü 8 milyarı beyan etseydi, 1 no.lu beyannamedeki ödenecek KDV (21 – 8 =) 13 milyar TL. olacaktı, Hazine'ye yine 21 milyar TL. intikal edecekti. Bu mükellef aynı ayda 21 milyar TL. beyanda bulunduğuna göre vergi ziyaiden söz edilemez.

ÖRNEK 2 :

Bir başka KDV mükellefi Nisan 2001 ayında sorumlu sıfatıyla beyan etmesi gereken 10 milyar TL. KDV'yi beyan etmemiştir. Aynı mükellefin Nisan 2001 ve Mayıs 2001 KDV beyannamelerinde devrolan KDV, Haziran 2001 KDV beyannamesinde ise 28 milyar TL. ödenmesi gereken KDV beyanı vardır. Bu mükellefe 10 milyar TL. üzerinden vergi ziyai cezası kesilecek bu cezanın hesaplanmasında 2 aylık gecikme faizi dikkate alınacak, ziyaa uğramış 10 milyar TL. için hesaplanacak gecikme faizi ise sadece 2 aylık olacaktır. Çünkü mükellef 2 ay sonra vergi ziyai durumunu 1 no.lu beyannamede ödenecek KDV beyanında bulunmak suretiyle ortadan kaldırmıştır.

ÖRNEK 3 :

KDV mükellefi olmayan bir firmanın (mesela bir bankanın) sorumlu sıfatıyla ödemesi gereken KDV'yi beyan etmediği tespit edilirse, bu firmadan vergi aslı, verginin tahakkuk etmesi gereken tarihten ödemelerin yapıldığı tarihe kadar olan süre için hesaplanacak gecikme faizi ve vergi ziyai cezası aranacaktır. Bu mükellefin 1 no.lu KDV beyannamesi olmadığı için bu beyan eksikliği herhangi bir vergi kaçağından farksız durumdadır.

Maliye İdaresi ise 1 no.lu beyanname ile ilgilenmeksizin eksik kalan KDV sorumluluğuna ilişkin vergi aslını, cezasını ve ödeme yapılınca kadar geçecek süre için hesaplanacak gecikme zammını istemekte, indirim hakkının bu ödeme yapıldığında doğacağını kabul etmektedir. Bu yaklaşım çok hatalıdır. Çünkü aslolan mükelleften Hazine'ye ne kadar KDV intikal ettiği veya eksik intikal varsa bunun ne zaman telafi edildiğidir. Nitekim, uygulamada yatırım indirimi kullanımı reddedilen firmalara kurumlar vergisi tarhiyatı yapılırken, firmanın fuzulen ödemiş olduğu yatırım indirimi stopajı ilgili günü itibarıyla eksik kalan kurumlar vergisine mahsup edilmekte, vergi aslı ve gecikme faizi hesapları bu mahsup anlayışına göre gerçekleşmektedir. Kaldı ki, eksik kalan KDV sorumluluğuna ilişkin gecikme faizi hesaplamasının, bunu karşılayacak miktarda 1 no.lu beyanname ile beyan edilmiş KDV'nin çıktığı tarihte durdurulacağı yolunda isabetli muktezalara da rastlanmaktadır.

MALİYE BAKANLIĞI'NCA ÖNGÖRÜLEN KDV KESİNTİSİNİ YAPMAMIŞ OLANLARIN DURUMU hakkında Danıştay'ın ilginç bir kararına daha rastlanmıştır. Danıştay 9'uncu Dairesi tarafından verilen 28.11.2002 tarih ve E:2000/2314, K:2002/4960 sayılı **kararda, hurda metal alımı**

+

+

dolayısıyla ortaya çıkan KDV'nin tamamını satıcıya ödediği (KDV kesintisi yapma ödevinin yerine getirilmediği) gerekçesiyle alıcı firma aleyhine yapılan tarhiyat, alıcı firmanın bu KDV'nin tamamını satıcıya ödediği, satıcının aldığı bu KDV'yi beyan etmediği yolunda bir tespit bulunmadığı, bu nedenle vergi ziyayı olduğunun kesin şekilde ortaya konmadığı gerekçesiyle terkin edilmiştir.

Söz konusu kararın ilgili bölümü şöyledir :

“...Hurda metal alım-satım işiyle uğraşan davacının 1996 yılı hesaplarının incelenmesi sonucu hurda metal alımlarına ilişkin tevkifat yapmadığının tespiti üzerine düzenlenen inceleme raporuna dayanılarak adına 1996/Temmuz-Aralık dönemleri için re'sen tarh edilen katma değer vergisi ile kesilen ağır kusur ve özel usulsüzlük cezalarının terkinini istemiyle açılan davayı; davalı idarenin usule ilişkin itirazlarının yerinde görülmemeye ilişkin esasına geçildiği, olayda ihtilafli dönemlere ilişkin davanın kendisine yapılan ve vergi indirimine konu teşkil eden belgelerde gösterilen katma değer vergilerinin tamamını peşin olarak alım sırasında satıcıya ödediği hususunun ihtilafsız olduğu, her ne kadar davacı tarafından hurda metal alımları sırasında hesaplanan katma değer vergisinin 2/3'ünün sorumlu sıfatıyla 2 nolu katma değer vergisi beyannamesiyle beyan edilmek üzere tevkifata tabi tutulması gerekmekte ise de sözkonusu katma değer vergisinin tamamının alım sırasında satıcıya ödendiği hususunun açık olduğu, bu nedenle vergi ziyasından söz edebilmek için davacı tarafından alım sırasında tamamı ödenen vergilerin satıcı tarafından beyandışı bırakılarak bu yönde yapılmış bir tespit olmaması, ortada vergi ziyayı olduğu yönünde bir tespit olmadan bu vergilerin davacıdan sorumlu sıfatıyla yeniden istenilmesinde vergi mükerrerliğine neden olacağı...”

Danıştay'ın, Hazine'ye intikal edecek vergide değişiklik olmadığı hallerde tarhiyat yapılamayacağı şeklindeki isabetli anlayışı örtülü kazanç iddiasına dayalı tarhiyatlarda da ortaya çıkmaktadır. Şayet bir şirketten diğerine menfaat aktarılması, bu iki şirketin ödediği toplam vergi tutarını azaltmıyorsa, örtülü kazanç nedeniyle yapılan tarhiyatlar Danıştay'ca terkin edilmektedir.

Görüldüğü gibi vergi yargısı, gerek yurtdışından ithal edilen hizmetlerle ilgili KDV sorumluluğunun, gerekse Maliye Bakanlığı tarafından getirilen yurt içi işlemlerle ilgili KDV sorumluluğunun yerine getirilmemesinin, Hazineye intikal edecek toplam vergiyi etkilemediği hallerde KDV tarhiyatına konu edilemeyeceği – dolaylı olarak gecikme faizi hesabının, 1 no.lu KDV beyannamesinde yeterli KDV beyanı çıkıncaya kadar sürdürüleceği - görüşündedir. Biz de bu görüşe katılıyoruz ve bu görüşün vergi yasalarımıza yansımaları veya yorum yoluyla kabul edilmesini böylelikle haksız tarhiyat ve ihtilafın önlenmesini temenni ediyoruz.

18. KDV TEVKİFATINA MARUZ KALAN MÜKELLEFLERİN KDV İADE HAKLARI VE BU HAKKIN TALEP ŞEKLİ:

Sattığı mal veya verdiği hizmet 9 uncu madde uyarınca şu veya bu oranda KDV tevkifatına tabi olan KDV mükellefleri şayet indirimle gideremedikleri KDV var ise ve nakden yahut mahsup yoluyla KDV iadesi almak isterlerse, KDV beyannamelerini iade talepli olarak doldurmak suretiyle bu taleplerini beyan edebilirler.

KDV tevkifatına uğramış olmak gerekçesiyle yapılan KDV iade veya mahsup taleplerinin tabi olduğu kurallar tevkifat türüne göre değişmekte olup bu kuralların özeti aşağıdaki tabloda yer almaktadır ve yukarıdaki tevkifat türlerine ilişkin açıklamalarımızda yeri geldikçe değinilmiştir.

KDV TEVKİFATINDAN KAYNAKLANAN KDV İADE ve MAHSUPLARINA İLİŞKİN ÖZET BİLGİLER İÇEREN TABLO

<i>İade Hakkı Doğuran İşlem</i>	<i>Teminatsız ve raporsuz nakit iade sınırı</i>	<i>İadenin teminatsız ve raporsuz olarak mükellefin kendi vergi borçlarına mahsubuna ilişkin sınır</i>	<i>İade talep eden, adi ortaklığın, kolektif şirketin ortakları ile komandite şirketlerin komandite ortaklarının hisseleri nispetinde vergi ithal vergisi ve SSK borçlarına teminatsız ve raporsuz mahsup imkanı</i>	<i>YMM Tasdik Raporunun Geçerli olup olmadığı ve Tebliğ no</i>

+

+

Hurda veya atık, metal, plastik, kağıt ve cam teslimleri (Sadece istisnadan vazgeçenler tarafından yapılan KDV'li teslimler için)	2.000 TL (86, 92 ve 95 no.lu KDV Tebliği)	Sınırsız (58, 81, 86, 95 ve 107 no.lu KDV Tebliği)	Sınırsız (86, 95 ve 107 no.lu KDV Tebliği)	Geçerli (53,58 ve 95 no.lu KDV Tebliği)
Hurda metalden mamul külçe teslimleri (110 No.lu KDV Genel Tebliği)	2.000 TL (86, 92, 95 ve 110 no.lu KDV Tebliği)	Sınırsız (58, 81, 95 ve 110 no.lu KDV Tebliği)	Sınırsız (86, 95 ve 110 no.lu KDV Tebliği)	Geçerli (53,58, 95 ve 110 no.lu KDV Tebliği)
Plastik hurda ve atıkların işlenmesinden pet kırıkları, plastik çapak, plastik granül ve benzerlerinin teslimleri (97 no.lu KDV Tebliği)	2.000 TL (86, 92 ve 95 no.lu KDV Tebliği)	Sınırsız (58, 81 ve 95 no.lu KDV Tebliği)	Sınırsız (86 ve 95 no.lu KDV Tebliği)	Geçerli (53,58 ve 95 no.lu KDV Tebliği)
91 no.lu Tebliğ (Yapım işleri hariç)	İade kadar teminat	1.000 TL. (95 no.lu Tebliğ)	-	-
91 no.lu Tebliğ Yapım işleri	Ya teminat, ya YMM raporu	1.000 TL. (95 no.lu Tebliğ)	Var (YMM raporu gerekli)	Geçerli (96 ve 107 no.lu Tebliğ)
Bakır ürünler alüminyum, çinko ürünler (104 no.lu Tebliğ)	2.000 TL. (86, 96 ve 107 no.lu Tebliğ)	Sınırsız (86, 96 ve 107 no.lu KDV Tebliği)	Sınırsız (96 no.lu KDV Tebliği)	Geçerli (96 no.lu Tebliğ)
İş Gücü Sağlanması (96 no.lu Tebliğ)	İade kadar teminat	-	-	Geçersiz
Tekstil ve Konfeksiyon Alanındaki Fason İşler (107 no.lu Tebliğ)	Sadece inceleme raporu Geçerli Teminatla iade yok	Sadece inceleme raporu Geçerli Teminatla iade yok	Sadece inceleme raporu geçerli Teminatla iade yok	Geçersiz
Pamuk, Yün ve Ham Deri Teslimleri (107 no.lu Tebliğ)	4.000 TL	Sınırsız	Sınırsız	Geçerli (107 no.lu Tebliğ)
Büyük ve Küçükbaş Hayvan Etlerinin Sakatat ve Bağışaklarının Teslimi (108 no.lu Tebliğ)	4.000 TL	Sınırsız	Sınırsız	Geçerli (107 ve 108 no.lu Tebliğ)
Turizm acentelerine ve rehberlere alışveriş için turist getirmeleri nedeniyle ödenen komisyonlar (110 no.lu Tebliğ)	Sadece inceleme raporu Geçerli Teminatla iade mümkün	Sadece inceleme raporu Geçerli Teminatla iade mümkün	Sadece inceleme raporu geçerli Teminatla iade mümkün	Geçersiz

Yukarıdaki bilgiler ana fikir vermeye yönelik olup, KDV iade ve mahsupları hakkında yukarıda ifade edilmeyen birçok ayrıntı mevcuttur. "

KDV tevkifatına uğradığı için KDV iade talepli beyanname veren mükellefler mahsup talep edebilmek veya iade isteyebilmek için,

- Tevkifata tabi teslim ve hizmetlere ait faturaların listesini (internet yoluyla) ve
- İade talebinin yer aldığı aya ait indirilen KDV listesini (internet yoluyla)

vermek zorundadırlar.

Vergi Daireleri, tevkifat sorumlusu firma tarafından tevkifata uğrayan vergilerin beyan edilip ödendiğine ilişkin beyanname, tahakkuk ve ödeme belgelerini de talep etmektedir.

KDV Kanunu'nu 9 uncu maddesine dayanan bu KDV iade talepleri 53 nolu KDV Sirküleri kapsamındadır. İlk 59 Sirküleri yürürlükten kaldıran 60 nolu KDV Sirkülerinde de 9 uncu madde kapsamındaki KDV iade veya mahsup taleplerine ilişkin gerekli listelerin elektronik olarak gönderilmesi esasını içeren 53 nolu Sirküler hükümleri korunmuştur. (Bu konuda 32 nci maddeyle ilişkin 2.12. nolu bölüme bakınız.)

Fazla veya yersiz yapılmış tevkifatlarla ilgili olarak tevkifata uğrayanların iade talepleri 8/2 nci madde kapsamında değerlendirilmektedir. (91 ve 93 nolu KDV Tebliği) Detaylı bilgi için Sayın Hakkı KOÇAK'ın Vergi Dünyası Dergisinin Ekim 2008 sayısındaki yazısına bakınız.

19. KDV TEVKİFATINA UĞRAYAN YABANCI FİRMALARIN TEVKİFATA KONU İŞLEMLE İLGİLİ OLARAK YÜKLENDİKLERİ KDV LERİN İADESİ MÜMKÜNDÜR:

Türkiye'de mükellefiyeti bulunmayan yabancı bir firmanın Türkiye'deki bir firmaya mal tesliminde veya hizmette bulunması bu mal veya hizmet alımının KDV tevkifatına konu olması, söz konusu yabancı firmanın bu işlemi ile ilgili olarak Türkiye'de aldığı mal veya hizmetler nedeniyle KDV li faturaya maruz kalması halinde, yabancı firmanın bu şekilde yüklendiği KDV ler iade edilebilmektedir. Bu konu Sayın Coşkun ARAS tarafından hazırlanan ve Yaklaşım Dergisi'nin

+

+

Kasım/2009 sayısında yayımlanan yazıda ele alınmıştır. Söz konusu yazıda yer alan iki adet muktezanın metni aşağıda sunulmuştur.

Maliye Bakanlığı'nın 10.05.1993 tarih ve 30001 sayılı Muktezası:

“

Bu açıklamalar çerçevesinde;

1- Almanya'da kurulu (B) firmasının Türkiye temsilciliğini yapmakta olan (O) A.Ş.'nin temsilcilik sözleşmesinin feshedilmesi nedeniyle, elinde kalan ilaçların adı geçen yabancı firmaya teslimi işlemi Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. Maddesi gereğince katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

2- Almanya'da kurulu (B) firmasının bu ilaçları yurt dışına çıkarmadan Türkiye'de (R) A.Ş.'ye satışı işlemi de aynı madde gereğince katma değer vergisine tabidir. Vergiye tabi olan bu işleme ait verginin, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesine göre (R) A.Ş.'ce sorumlu sıfatıyla, 2 no.lu katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Bu şekilde (R) A.Ş.'ce sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen vergilerin aynı dönemde adı geçen firma tarafından verilecek 1 no.lu beyannamede indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

Öte yandan, yabancı firmanın, satın aldığı ilaçlara ilişkin alış faturasının arkasına şerh düşerek veya herhangi bir yazı ile söz konusu ilaçları temsilcilik sözleşmesi yaptığı (R) A.Ş.'ye teslim etmesi ve yabancı firmanın ilaç alımında yüklendiği verginin, yeni temsilci firma tarafından indirilmesi kanunen mümkün değildir.

Ancak, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/4. maddesinin verdiği yetki uyarınca, yaptırılacak bir inceleme ile, bu işlemle ilgili olarak yüklendiği tespit edilen vergiler, (O) A.Ş. tarafından beyan edilmiş olmak koşuluyla yabancı firmaya iade edilebilecektir.

Bilgi edinilmesini ve durumun dilekçesine cevaben adı geçen firmaya duyurulmasını, ilaç teslimi ile ilgili olarak yüklenen katma değer vergisinin yabancı firmanın müracaatı şartıyla ve genel hükümler çerçevesinde inceletirilmek suretiyle, inceleme raporu sonucuna göre firmaya iade edilmesi hususunda gereğini rica ederim.”

Maliye Bakanlığı'nın 31.12.2006 tarih ve 5078 sayılı Muktezası:

“

C&B. International Snc. tarafından Başkanlığımıza verilen dilekçede, İtalyan bir şirketin Türkiye'de bulunan bir Türk şirketine yangın söndürme faaliyeti kapsamında sunmuş olduğu hizmetler için, Türkiye'deki diğer bir firmadan hizmet satın aldığı ve bu hizmet için katma değer vergisi ödendiği belirtilerek, İtalyan şirketin ödemiş olduğu bu katma değer vergisini iade olarak geri alıp alınmayacağı hususu sorulmaktadır.

.....
.....

Bu hükümlere göre, Başkanlığımıza başvuran İtalyan şirketin Türkiye'de ifa edeceği hizmet Katma Değer Vergisi Kanunu'nun genel hükümlerine göre katma değer vergisine tabi olacaktır. Ayrıca, bu hizmetin ifa edilmesine yönelik olarak üçüncü kişi veya kuruluşlardan temin edilecek her türlü mal ve hizmet bedeline de aynı çerçevede katma değer vergisi uygulanması gerekmektedir.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/4. maddesinin verdiği yetki uyarınca, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan İtalyan firmasının, Türkiye'de sunmuş olduğu hizmetler nedeniyle Türkiye'de yerleşik diğer bir firmadan satın aldığı mal ve hizmetler için yüklenmiş olduğu vergiler, yapılacak bir inceleme ile ilgili firmalar tarafından bu vergilerin beyan edilmiş olması koşuluyla genel hükümler çerçevesinde yabancı firmaya iade edilebilecektir.”

Yukarıdaki ilk muktezada iadenin inceleme raporu sonucuna göre yapılacağı, ikinci muktezada ise genel hükümler çerçevesinde iade yapılacağı belirtilmektedir. Bu tür iadelerin YMM tasdik raporu uyarınca yapılabileceğine dair bir belirleme yoktur. Bizim anlayışımıza göre iade talep edenin YMM tasdik raporu düzenlemesi durumunda, bu rapor ve eklerinin tatminkar bulunması halinde, vergi

+

+

dairesi müdürünün bu rapor üzerinde yapacağı incelemeye istinaden iade yapılabileceği kanaatindeyiz.

20. KDV SORUMLULUĞU HAKKINDA GENEL GÖRÜŞÜMÜZ:

Yurt dışından sağlanan hizmetlerdeki KDV sorumluluğu ile ilgili durum ve görüşlerimiz şöyle özetlenebilir:

- Vergi mükellefi olsun olmasın herkes KDV sorumlusu olabilir. Fakat pratikte vergi mükellefi olmayanların KDV sorumluluğunu gerektirecek bir işleme muhatap olmaları ender rastlanacak bir durumdur. Kaldı ki böyle bir durum vaki olsa bile, bunun tesbiti ve sorumluluğunun yerine getirilip getirilmediğinin izlenmesi mümkün değildir.
- Bir KDV mükellefinin vergi sorumluluğu doğması halinde, sorumlu sıfatıyla ödenen KDV'nin genelde indirim konusu yapılabilmesi, bu ödemeyi anlamsız kılmaktadır. Çünkü, sorumlu sıfatı ile KDV ödenmesi aynı ayda 1 nolu KDV beyannamesi ile ödenecek vergi tutarını azaltmakta ise vergi gelirlerini etkilemeyen gereksiz bir formalite niteliği arzietmekte, devrolunan KDV'nin büyümesine yol açıyorsa, zaten KDV teorisine ters olan, KDV'nin mükellef üzerinde finansman yükü oluşturması durumunun ortaya çıkmasına veya bu yükün daha da ağırlaşmasına yol açmaktadır. Bilhassa yatırım yapmakta olan firmalarda, yatırım maliyetinin finansman bakımından artmasına yol açan KDV sorumluluğu, yatırım hevesini kıran bir faktör teşkil etmektedir. (Hernekadar 4369 sayılı Kanunla, 13 üncü maddeye eklenen (d) fıkrasında, teşvik belgesi kapsamındaki makine teçhizat alımları (dolayısıyla ithali) KDV den istisna edilmiş ise de, yurt dışından sağlanan hizmet, bu makine ve teçhizata ilişkin olsa dahi 9 uncu madde uyarınca söz konusu hizmet için sorumlu sıfatıyla KDV ödenmesi gerektiğinin devam edip etmeyeceği tartışmaya açıktır.)
- Bankaların KDV mükellefiyetleri ve KDV indirim hakları yoktur. Bankalarca yurt dışından kredi temin edilmesi, Türkiye'ye yabancı sermaye getirilmesi alanında önemli bir unsur olup, bunun teşviki amacıyla yurt dışından sağlanan kredilerin faizleri, sıfır nisbette stopaja tabi tutulmaktadır. Halbuki bu kredilerde faizler ve kur farkları üzerinden sorumlu sıfatı ile ödetilen KDV, bankalarda indirim hakkının bulunmayışı nedeniyle kredi maliyetini önemli ölçüde artırmakta ve stopajın sıfırlanması ile tam bir çelişki arzietmekteydi.

Bankaların kullandıkları dış kredilere ilişkin KDV sorumluluklarını yerine getirmedikleri için tarhiyata uğramaya başlamaları üzerine su yüzüne çıkan bu mantıksız durum, 46 nolu KDV Genel tebliğinde yapılan zorlama bir yorumla palyatif olarak çözülmüştür. Asıl çözüm, yurt dışından sağlanan hizmetlerdeki KDV sorumluluğunun yürürlükten kaldırılması suretiyle getirilmeli ve bu anlamsızlığa kesin olarak son verilmeliydi.

- Yurt içi bazı işlemlerde, KDV nin kısmen satıcı eline geçmeksizin doğrudan Hazine'ye alınmasını sağlayan bazı KDV sorumlulukları ihdas edilmiş olup, bu yöntem başarılı sonuç verince sistemin vazgeçilmez bir unsuru haline gelmiştir. Bunun en bariz örneği, tekstil ve konfeksiyon sektöründe çalışan fasoncuların yaptıkları işe ait KDV nin 1/3 ünün fasoncuya verilmesi, kalan 2/3 ün vergi dairesine yatırılması, böylelikle 2/3 ün fasoncuların eline geçmesini önlenmesidir. Böyle yapılmayıp KDV nin tamamı fasoncuya verildiğinde, fasoncular ele geçirdikleri bu parayı Maliye'ye ödememek için başta naylon fatura kullanımı olmak üzere akla hayale gelmeyecek vergi kaçırma yöntemleri uygulamakta, İdare bunlarla başa çıkamamaktadır. Dolayısıyla yurtiçi işlemlerdeki KDV sorumluluklarının çoğu bu İdarî acczin eseridir ve bir kısmı da, verginin pratik şekilde toplanması, mükellef sayısını artırmama amaçları ile getirilmiş sorumluluklardır.

21. 5300 SAYILI TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK KANUNUNA GÖRE DÜZENLENEN ÜRÜN SENETLERİNİN, SENEDİN TEMSİL ETTİĞİ ÜRÜNÜ DEPODAN ÇEKECEK OLANLARA TESLİMİNE AİT KATMA DEĞER VERGİSİNİN ÖDENMESİNDEN LİSANSLI DEPO İŞLETİCİLERİ SORUMLUDUR :

Başlıkta yer alan hüküm 3.7.2009 tarihinden geçerli olmak üzere 5904 sayılı Kanun'la KDV Kanunu'nun 9'uncu maddesine eklenerek yeni bir KDV sorumluluğu ihdas edilmiştir.

Konuyla ilgili olarak, 1'inci maddenin 3-d bendine, 10'uncu maddenin k bendine 13'üncü maddenin 9 bendine 17'nci maddenin 4-t bendine 23'üncü maddenin 1'inci fıkrasının d bendine bakınız.

+

+

+