

MADDE 9 : VERGİ SORUMLUSU

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. Şu kadar ki Türkiye'de ikametgahı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.^[1]

2. Fiilî ya da kaydı 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 bulundurdıkları 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 tarhedilir. Bu tarhiyata vergi ziyai 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. 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.^[2]

^[1] 7061 sayılı Kanunun 41 inci maddesi ile "Şu kadar ki Türkiye'de ikametgahı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." cümleleri eklenmiştir. (Yürürlük 1/1/2018)

^[2] 5904 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi ile 3 üncü fıkra eklenmiştir. (Yürürlük 3/7/2009)

4369 sayılı Kanunun 81 inci maddesinin E fıkrası ile "kaçakçılık cezası uygulanmaz" ibaresi "vergi ziyai cezası uygulanır" ibaresi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 29/7/1998)

4008 sayılı Kanunun 30 uncu maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 6/7/1994) Değişmeden önceki hali "Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye ve Gümrük Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları veya diğer ilgili bir şahsı verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir."

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

KDV Kanunu ile ilgili ve halen geçerli genel tebliğ 01.05.2014 tarihi ile yürürlüğe giren [KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ](#)'dir. Bir önceki cümlede verdiğimiz linke tıkladığı takdirde, bu ana Tebliğ'de sonradan yapılan değişikliklerin de görülebileceği metne ulaşabilmektedir.

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

117 no.lu KDV Genel Tebliği ile KDV tevkifatı konusu komple değiştirilmiş, KDV tevkifatını konu alan önceki tebliğler 1 Mayıs 2012 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Daha sonra 01.05.2014 tarihinden itibaren geçerli olan **KDV Genel Uygulama Tebliği** yayımlanmış ve bu Tebliğ ile daha öncesinden yayımlanmış olan bütün tebliğler yürürlükten kaldırılmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliği daha önceki Tebliğleri yürürlükten kaldırmakla beraber, daha önce yayımlanmış Sirküler ve Özelgelerin KDV Genel Uygulama Tebliği'ne aykırı olmayan hükümleri hala yürürlükte. Dolayısıyla KDV tevkifatı açısından önemli açıklamaların yer aldığı **63 no.lu KDV Sirküleri** (KDV Genel Uygulama Tebliği ile tevkifat uygulamasına değişiklik getirilmediği için) hala **yürürlükte**. Ancak bilinmesi gerekir ki 63 no.lu Sirkülerde 117 no.lu Tebliğe yapılan atıflar artık KDV Genel Uygulama Tebliğine yapılmış sayılmaktadır.

Aşağıdaki bölümlerde KDV Genel Uygulama Tebliği'ne paralel olarak ve 63 no.lu Sirküler de dikkate alınarak KDV tevkifatı uygulaması açıklanmış, devamında 9. Maddedeki diğer hükümlere ilişkin açıklamalarımıza ve bu madde ile ilgili şahsi görüşlerimize yer verilmiştir.

1. KDV TEVKİFATI NEDİR ?

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/C-2.1. bölümünde KDV tevkifatının yasal dayanağı, amacı, niteliği açıklandıktan sonra tevkifatın nasıl beyan edileceği ve beyan olunan KDV sorumluluğuna konu tutarın bildirilmesi ile ilgili açıklamalara yer verilmiş olup, bu açıklamalar şöyledir:

“2.1. KDV’de Tevkifat Uygulaması

3065 sayılı Kanunun (9/1) inci maddesine göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisine sahiptir.

Vergi alacağını güvence altına almak amacıyla düzenlenen bu madde sadece ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar için öngörülmüş değildir. Maliye Bakanlığı, bunların dışında gerekli gördüğü diğer hallerde de verginin ödenmesinden işleme taraf olanları sorumlu tutabilecektir.

Maddede belirtilen işlemlere taraf olanlar, kendine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi ve/veya kurumlardır. Bunlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olacaklardır.

KDV tevkifatı ihtiyari bir uygulama olmayıp, Maliye Bakanlığınca tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması zorunludur. Diğer taraftan, Maliye Bakanlığınca tevkifat kapsamına alınmamış işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması mümkün değildir.

2.1.1.KDV Tevkifatının Niteliği

KDV tevkifatı uygulaması, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil, bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesidir.

“Tam tevkifat” işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme muhatap olan alıcılar tarafından beyan edilip ödenmesi; “kısmi tevkifat” ise hesaplanan verginin Maliye Bakanlığınca belirlenen kısmının, işleme muhatap olan alıcılar tarafından, diğer kısmının ise işlemi (teslim veya hizmeti) yapan tarafından beyan edilip ödenmesidir.

2.1.1.1. Beyan

Tevkifat, genel bütçeli idareler hariç, tevkifata tabi işlemin yapıldığı dönemde vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilir.

Tevkifat kapsamındaki işlemlerde vergiyi doğuran olay bakımından özellikli bir durum söz konusu olmayıp, bu işlemlere ilişkin KDV'nin beyan dönemi 3065 sayılı Kanunun 10 uncu maddesine göre tespit edilir.

Bu kapsamda, işleme ait fatura veya benzeri belge izleyen ay içinde düzenlense dahi sorumlu sıfatıyla beyan, işlemin vuku bulduğu dönemin beyan süresi içinde yapılır. Kısmi tevkifat uygulamasında satıcının mükellef sıfatıyla 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edeceği kısım da aynı dönemde beyan edilir.

Hizmet işlemlerinde, hizmetin ayın sonunda tamamlanması halinde de fatura izleyen ayda düzenlense bile yukarıda belirtildiği şekilde işlem yapılır. İşlem bedelinin ödenmemesi, işleme ait faturanın süresinde düzenlenmemesi, alıcıya geç gelmesi veya hiç gelmemesi tevkifatın yapılıp yukarıda belirtilen süre içinde sorumlu tarafından beyan edilmesine engel değildir.

Genel bütçeli idareler dışındaki vergi sorumluları tevkif ettikleri vergiyi, vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan ederler. Bunların başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetlerinin bulunmaması ve dolayısıyla 1 No.lu KDV Beyannamesi vermemeleri bu uygulamaya engel değildir.

2 No.lu KDV Beyannamesi sadece tevkifata tabi işlemlerin olduğu dönemlerde verilir. Gerçek usulde KDV mükellefleri (KDV1 vergi türünden mükellef sicilinde kayıtlı olanlar), tevkifata tabi tutulan KDV'nin beyanında 1015B Beyanname kodlu KDV2 Beyannamesini, gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunmayanlar (Genel bütçeli idareler dışındaki kamu kurum ve kuruluşları dahil) ise söz konusu verginin beyanında 9015 Beyanname kodlu KDV2 Beyannamesini kullanırlar.

Genel bütçeli idareler, tevkif ettikleri KDV için sorumlu sıfatıyla beyanname vermezler, tevkif edilen KDV doğrudan bunların muhasebe birimlerince gelir kaydedilir.

Ayrıca, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarına ait bedellerin, genel bütçe ödenekleri dışındaki bir kaynaktan karşılanması halinde tevkif edilen KDV, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenecektir.

Tevkifat, bu Tebliğ kapsamında olan mal ve hizmetleri satın alan ve adına fatura ve benzeri belge düzenlenen sorumlu tarafından yapılarak, yukarıdaki belirlemeler çerçevesinde 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenecek veya doğrudan muhasebe birimlerince ilgili Bütçe hesabına gelir kaydı yapılacaktır.

KDV mükellefiyeti bulunmayan BSMV mükelleflerinin, 2 No.lu KDV Beyannamesini kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Ancak, bankaların tevkif ettikleri vergiyi ödemeyi yapan şubeler itibarıyla, şubelerin bağlı buldukları vergi dairesine beyan edip ödemeleri de mümkündür.

Bu tercihi yapan bankaların, durumu bir dilekçe ile önceden genel müdürlüğün bağlı olduğu vergi dairesine yazılı şekilde bildirmeleri gerekmektedir. Bu bildirimde ait yazının bir örneği, genel müdürlük tarafından şubelere gönderilir, şubeler tarafından da kendi bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz edilmek suretiyle sorumlu sıfatıyla beyan, şubeler tarafından yapılmaya başlanır.

2.1.1.2. İndirim

2 No.lu KDV Beyannamesinde herhangi bir surette indirim yapılması mümkün olmadığından tevkif edilen KDV'nin tamamının beyan edilerek vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir. **(50 Seri No.lu Tebliğ ile indirimle ilişkin ikinci ve üçüncü paragraf ile örnek yürürlükten kaldırılmıştır. (Yürürlük tarihi: 10/2/2024)**

Tevkifata tabi tutulan KDV'nin indirimi konusunda, Tebliğin (III/C-1.1.) bölümündeki açıklamalar dikkate alınır. **(50 Seri No.lu Tebliğ ile eklenmiştir. Yürürlük tarihi: 10/2/2024)**

2. TAM TEVKİFAT UYGULAMASI :

Tam tevkifat tabiri ile,

- yurt dışından sağlanan (9. Maddenin 1 no.lu bendine göre işlemi yapanın Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezinin ve iş merkezinin bulunmadığı) hizmetler ve
- yurt içinden temin edilen ve Maliye Bakanlığınca KDV sinin işleme muhatap olan tarafından beyan edilmesi uygun görülen işlemler kastedilmektedir.

Bu tevkifatların tam tevkifat olarak isimlendirilmesinin nedeni, işleme ait KDV nin %100 ünün işleme muhatap olan tarafından 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilmesi, işlemi yapanın bu KDV den sorumlu tutulmamasıdır.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/C-2.1.2. nolu Bölümü tam tevkifatla ilgili açıklamaları ihtiva etmekte olup, bu açıklamalar şöyledir:

"2.1.2. Tam Tevkifat Uygulaması

Bu bölüm kapsamındaki işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı, mal veya hizmetin alıcıları tarafından tevkifata tabi tutulur.

Tam tevkifat uygulanacak işlemler, bu bölümde belirtilenlerle sınırlı olup, bunlar dışındaki işlemlerde işleme muhatap olanlar tarafından tam tevkifat uygulaması kapsamında işlem yapılmayacaktır.

2.1.2.1. İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye’de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler

2.1.2.1.1. Genel Olarak¹

3065 sayılı Kanununun 1 inci maddesine göre bir hizmetin KDV’nin konusuna girebilmesi için Türkiye’de ifa edilmesi gerekmektedir. Aynı Kanununun (6/b) maddesinde ise Türkiye’de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye’de ifa edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanların Türkiye’de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye’de faydalanılan hizmetler KDV’ye tabi olacaktır.

Bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV’nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

Hizmetin vergiden müstesna olması ve hizmetin yurt dışında yapıp hizmetten yurt dışında faydalanılması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyecektir.

KDV’nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi için hizmetten Türkiye’de faydalanan muhatabın KDV mükellefi olması şart değildir. KDV mükellefiyeti bulunmayanlar da söz konusu hizmetler nedeniyle KDV tevkifatı yaparak 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmek ve ödemek zorundadır.

Yurt dışından temin edilen ve tevkifata tabi tutulması gereken hizmetlere ilişkin olarak aşağıdaki örnekler verilebilir:

Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan firmalar tarafından;

- Türkiye’de inşa edilecek bir alış-veriş merkezi için yurt dışında çizilip Türkiye’ye gönderilen mimari proje hizmeti,
- Türkiye’de faaliyette bulunan enerji santralinin işletilmesine ilişkin olarak yurt dışından verilen danışmanlık hizmeti,
- KDV mükellefiyeti olmayan genel bütçeli bir idareye yurt dışından verilen bilgisayar yazılım hizmeti,
- KDV mükellefiyeti olmayan bir sivil toplum kuruluşuna konusuyla ilgili olarak dünyadaki hukuki gelişmeler hakkında yurt dışından bilgi gönderilmesi hizmeti.

Bu bölüm kapsamında olan hizmetlerin aynı zamanda kısmi tevkifat uygulaması kapsamında da olması halinde, bu bölüme göre işlem tesis edilir.

İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından yapılan 3065 sayılı Kanununun 1 inci maddesi kapsamındaki mal teslimlerinde de bu bölüm kapsamında işlem tesis edilir.

Teslimin vergiden müstesna olması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla vergi beyan edilmez.

2.1.2.1.2. Katma Değer Vergisi Mükellefi Olmayan Gerçek Kişilere Elektronik Ortamda Sunulan Hizmetler²

28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 41 inci maddesiyle 3065 sayılı Kanununun 9 uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasında yapılan değişiklik ile Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödeneceği, Maliye Bakanlığının

¹ 17 Seri No.lu Tebliğ ile bölüm başlığı eklenmiştir. (Yürürlük tarihi: 1/1/2018)

² 17 Seri No.lu Tebliğ ile başlığı ile birlikte bölüm eklenmiştir. (Yürürlük tarihi: 1/1/2018)

elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda sunulan hizmetler KDV’ye tabi olup, bu hizmetlere ilişkin KDV’nin beyanı ve ödemesi bu bölümde yer alan usul ve esaslara tabidir.

Elektronik ortamda sunulan hizmetlerin bir işyeri oluşturacak şekilde verilmesi durumunda (Türkiye’de bir işyerinin oluşup oluşmadığı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenir.), bu hizmetlere ilişkin verginin genel esaslar çerçevesinde (1 No.lu KDV beyannamesi ile) beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

2.1.2.1.2.1. Elektronik Hizmet Sunucularının KDV Mükellefiyeti

213 sayılı Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde; beyanname ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları kullanılmak suretiyle internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesine, bunların aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluk veya standartları mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya ya da belirlemeye, beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameleri elektronik ortamda tebliğ etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sunanlar, bu hizmetlere ilişkin KDV’yi, “Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti” tesis ettirmek suretiyle beyan ederler.

Söz konusu hizmet sunucuları bu işlemlere ilişkin KDV’yi, 3 No.lu KDV beyannamesi ile elektronik ortamda beyan ederler.

Bu kapsamdaki hizmet sunucularının, ilk kez verecekleri 3 No.lu KDV beyannamesini vermeden önce, Gelir İdaresi Başkanlığının www.digitalservice.gib.gov.tr adresinde yer alan formu doldurmaları gerekir.

Söz konusu formun elektronik ortamda doldurulup onaylanması üzerine, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı nezdinde, hizmet sunucusu adına “Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti” tesis ettirilir.

Bu kapsamdaki mükelleflerden ayrıca işe başlama bildirimini aranmaz. Mükellefiyet tesisi üzerine internet vergi dairesinde işlem yapılabilmesi için mükellefe kullanıcı kodu, parola ve şifre verilir.

Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti tesis ettirenlerin, herhangi bir had ile sınırlı olmaksızın beyannamelerini 213 sayılı Kanunun mükerrer 227 nci maddesi uyarınca meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu kapsamında olmamaları uygun görülmüştür.

Elektronik hizmet sunucusunun açıkça belirtilmediği ve bu durumun taraflar arasındaki sözleşmeye yansıtılmadığı, düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde hizmete ve elektronik hizmet sunucusuna ilişkin bilgilere açıkça yer verilmediği hallerde, elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV, elektronik hizmet sunumuna aracılık edenler tarafından beyan edilip ödenir.

Öte yandan, müşteriden bedel talep etme, söz konusu hizmete ilişkin genel şartları belirleme yetkisi veya hizmeti ifa etme yükümlülüğü bulunanlar, elektronik hizmet sunucusu olarak kabul edilir.

2.1.2.1.2.2. Verginin Hesaplanması

Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti kapsamında bulunanlar, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sundukları hizmetler için, bu hizmetlerin tabi olduğu oranda KDV hesaplarlar.

Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti bulunanların 213 sayılı Kanun uyarınca defter tutma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti kapsamında beyan edilen hizmetlere ilişkin olması şartıyla, Türkiye’de KDV mükellefiyeti bulunanlardan temin edilen mal ve hizmetler nedeniyle düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV’nin, bu kapsamda beyan edilen işlemlere isabet eden kısmının 3065 sayılı Kanunun (29/1) inci maddesi kapsamında indirim konusu yapılması mümkündür.

Bu fatura ve benzeri belgeler, 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümleri gereğince muhafaza edilir.

2.1.2.1.2.3. Beyan ve Ödeme

Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti kapsamında bulunanlar, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sundukları hizmetler nedeniyle hesapladıkları KDV’yi, takvim yılının aylık vergilendirme dönemleri itibariyle, vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmidördüncü günü akşamına kadar, internet vergi dairesi aracılığıyla ve 3 No.lu KDV Beyannamesi ile Türk Lirası cinsinden beyan ederler. Ancak elektronik hizmet sunucularına özel KDV mükellefiyetine ilişkin hükmün yürürlüğe girdiği 1/1/2018 tarihinden itibaren, Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sunanların, 2018 yılının Ocak, Şubat, Mart dönemlerinde yaptıkları işlemleri 2018 yılının Nisan ayının başından itibaren yirmidördüncü günü akşamına kadar verecekleri 3 No.lu KDV beyannamesi ile beyan etmeleri uygun görülmüştür.

Bu kapsamda bulunan mükelleflerin, beyanı gereken herhangi bir işlemin olmaması halinde, ilgili döneme ilişkin beyanname vermelerine gerek yoktur.

Bedelin döviz olarak hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği günkü Resmî Gazete’de yayımlanan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilir. Merkez Bankasınca Resmî Gazete’de ilan edilmeyen dövizlerin Türk parasına çevrilmesinde ise cari döviz kuru esas alınır.

Bu kapsamda beyan edilen KDV’nin, beyannamenin verilmesi gereken ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekir.

Ödeme; vergi dairelerine ve tahsile yetkili bankalara yapılabileceği gibi, Gelir İdaresi Başkanlığının internet adresi (www.gib.gov.tr) üzerinden tahsile yetkili bankaların banka kartı veya kredi kartı ile de yapılabilir.

2.1.2.1.2.4. Yükümlülüklerin Yerine Getirilmemesi

3065 sayılı Kanunun (9/1) inci maddesinde yer alan elektronik ortamda sunulan hizmetlere yönelik beyan yükümlüğüne ilişkin düzenlemelere uymayanlar hakkında, 213 sayılı Kanunun vergi cezalarına dair hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.

2.1.2.2. Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler

3065 sayılı Kanunun (1/1) inci maddesine göre, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Sözü edilen faaliyetleri mutad ve sürekli olarak yapanlar KDV mükellefi olacak, arazi serbest meslek faaliyetinde bulunanların ise KDV mükellefiyeti tesis edilmeyecektir.

Serbest meslek faaliyetlerini mutad ve sürekli olarak yapanların, prensip olarak KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekmektedir. Ancak, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetleri münhasıran aynı Kanunun 94 üncü maddesinde belirtilen kişi, kurum ve kuruluşlara yapanların hesaplayacağı KDV’nin, bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekir.

Serbest meslek erbabının bu uygulamadan faydalanabilmesi için KDV mükellefiyetinin sadece Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması ve işlemlerinin

tamamının aynı Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara yapılması gerekmektedir.

Ayrıca, sorumluluk uygulaması kapsamında işlem yapılabilmesi için Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren işlemleri yapan kişilerin, bu şekilde işlem yapılmasını önceden vergi sorumlusuna (Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılanlara) bildirmesi gerekmektedir.

İşlemlerine ait verginin beyan ve ödeme mükellefiyeti sorumlular tarafından yerine getirilen serbest meslek mensupları (Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde sayılanlar) ayrıca KDV beyannamesi vermez ve defter tutmazlar. İşlemin belgelendirilmesi ise Vergi Usul Kanununun genel hükümlerine göre gerçekleştirilir.

Bu uygulamaya göre, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar, aynı Kanunun 18 inci maddesi kapsamına giren kişilere yaptıkları ödemeler ile ilgili olarak gelir vergisi (GV) stopaj tutarı dâhil işlem bedeli üzerinden KDV hesaplayıp sorumlu sıfatıyla beyan edip öderler. Hesaplanan KDV tutarı GV stopaj matrahına dâhil edilmez.

Örnek: Dergilere karikatür çizen bir serbest meslek mensubu, karikatür başına 200 TL net telif ücreti almaktadır. Karikatüristin her ay 1 karikatür verdiği (A) dergi işletmesi bu hizmetle ilgili GV ve KDV tevkifat tutarlarını aşağıdaki şekilde hesaplayacaktır.

- KDV hariç, GV stopajı dahil tutar: $200 / 0,83 = 240,96$ TL

- GV Stopajı : $240,96 \times 0,17 = 40,96$ TL

- KDV : $240,96 \times 0,18 = 43,37$ TL

- GV stopajı ve KDV dahil toplam bedel: $200 + 40,96 + 43,37 = 284,33$ TL

Dergi işletmesi 40,96 TL tutarındaki GV stopajını, muhtasar beyannamesine dahil edecek, 43,37 TL tutarındaki KDV'yi ise 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edecektir. Bu tutarın 1 No.lu KDV beyannamesinde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabileceği açıktır.

Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren teslim veya hizmetleri aynı Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar yanında bu maddede yer almayanlara da yapanlar, yukarıda belirtilen uygulamadan faydalanamazlar.

Sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler ile esasen bu kapsama girmesi mümkün olmayan mükelleflerin, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar ile bunlar dışındakilere yaptıkları işlemleri sebebiyle hesaplanan KDV, Tebliğin (I/C2.1.3) bölümü saklı kalmak kaydıyla, kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenir. Bu mükellefler genel hükümler çerçevesinde defter tutar, belge düzenler ve KDV beyannamesi verirler. Bu durumda, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşların, Tebliğin (I/C-2.1.3)bölümü saklı kalmak kaydıyla, bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu olmaz.

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar bu bölüm kapsamındaki alımlarında, satıcılardan bir yazı talep ederler. Bu yazıda işlemi yapanlar;

- Faaliyetlerinin arızı olması nedeniyle KDV'ye tabi olmadığını veya

- Faaliyetlerinin KDV'ye tabi olduğunu ve hesaplanacak KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyanını tercih ettiklerini veya

- Faaliyetlerinin KDV'ye tabi olduğunu ve hesaplanacak KDV'nin kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edileceğini,

belirtirler. Bu yazı, Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklanır ve gerektiğinde yetkililere ibraz edilir.

Öte yandan, serbest meslek mensuplarından yapılan gelir vergisi kesintileri muhtasar beyanname ile beyan edilmekte, bunlardan Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına girenler, "Ödemeler" kulakçığında "021" kodu ile listelenmektedir. Listede "021" kodu ile yer alan serbest meslek mensuplarından KDV tevkifatı yapılanlar ve yapılmayanlar ilgili satırlara giriş yapılmak suretiyle beyan edilir.

2.1.2.3. Kiralama İşlemleri

3065 sayılı Kanunun (1/3-f) maddesine göre, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemleri KDV'nin konusuna girmektedir.

Buna göre, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi, ticari, sınaî, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa dahi KDV'ye tabi olacaktır.

Bu kiralama işlemleri ile ilgili KDV;

- Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetinin bulunmaması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhildir),
- Kiracının KDV mükellefi olması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhil değildir), şartlarının birlikte var olması halinde, kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir. Ayrıca, kiracının;
- Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tespit edilenler (istisnadan vazgeçerek KDV mükellefi olmasalar dahi), - Banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olan işletmeler,
- Sadece KDV'ye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenler,
- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar olması hallerinde de, kiralama hizmetine ait KDV söz konusu kiracılar tarafından bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.

Tevkifata tabi tutulan KDV'nin beyan ve ödenmesi konusunda, Tebliğin (I/C-2.1.1.1) bölümündeki açıklamalar dikkate alınır.

KDV'ye tabi olan kiralama işlerinde kiraya verenin başka faaliyetleri dolayısıyla KDV mükellefi olması halinde, tam tevkifat uygulaması söz konusu olmaz; kiraya veren, kiralama faaliyetlerine ait KDV'yi diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan eder. Faaliyetleri sadece 2 No.lu KDV Beyannamesi vermelerini gerektirenler, bu kapsamda mütalaa edilmez.

Yukarıda belirtilenler hariç kiracının KDV mükellefi olmaması halinde de (faaliyetleri sadece 2 No.lu KDV Beyannamesi vermelerini gerektirenler de bu kapsamda mütalaa edilecektir) kira bedeli üzerinden hesaplanan KDV, kiraya veren tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilir. Kiraya verenin başka nedenlerle KDV mükellefiyeti olmaması bu uygulamaya engel değildir.

Kiralama işleminin KDV'den müstesna olması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmez.

Örneğin; Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde sayılan mal ve haklar arasında yer alan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri, bir iktisadi işletmeye dahil olmamaları şartıyla, 3065 sayılı Kanunun (17/4-d) maddesine göre KDV'den müstesnadır.

Dolayısıyla, bir iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinde KDV ve sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacaktır.

5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların Tebliğin bu bölümü kapsamındaki kiralama işlemlerinde, kiracının KDV mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın, tevkifat uygulanmayacaktır. Bu durumda, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar kiraya verme işlemleri dışında KDV'ye tabi işlemleri bulunmaması kaydıyla, 1 No.lu KDV Beyannamesini sadece kiralama işleminin gerçekleştiği dönemler için verirler. Genel bütçeli idarelerde KDV'nin beyanı konusunda, Tebliğin (I/C-2.1.1.1) bölümündeki açıklamalar dikkate alınır.

2.1.2.4. Reklâm Verme İşlemleri

KDV mükellefi olan gerçek veya tüzel kişiler (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir), KDV mükellefiyeti olmayan;

- Amatör spor kulüplerine, oyuncularının formlarında gösterilmek,
- Şahıslara veya kuruluşlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek,
- Gerçek veya tüzel kişiler tarafından yayımlanan dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak, suretiyle ve bunlara benzer şekillerde reklâm vermektedirler.

Bu şekilde reklâm verme işlemleri ile ilgili KDV, reklâm hizmeti verenlerin KDV mükellefi olmaması halinde, reklâm hizmeti alanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Ayrıca, bu bölüm kapsamındaki reklam hizmetini alanların;

- Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tespit edilenler (istisnadan vazgeçerek KDV mükellefi olmasalar dahi), - Banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olan işletmeler,
- Sadece KDV'ye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenler,
- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar

olması hallerinde de reklam hizmetine ait KDV, hizmeti alanlar tarafından bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.

Tevkifata tabi tutulan KDV'nin beyan ve ödenmesi konusunda, Tebliğin (I/C-2.1.1.1) bölümündeki açıklamalar dikkate alınır.

5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların Tebliğin bu bölümü kapsamında reklâm hizmeti vermeleri halinde, reklâm hizmeti alanın KDV mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın tevkifat uygulanmayacaktır. Bu işlemlerde KDV'nin beyanı, Tebliğin (I/C-2.1.2.3) bölümünde bu konuya ilişkin açıklamalara göre yapılacaktır.

2.1.2.5. İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Uygulaması

Mükellefler, yazılı bir sözleşme düzenleyerek bir yıl süreyle anlaştıkları satıcı mükelleflerden, Tebliğin (I/C-2.1.3.2.) ve (I/C-2.1.3.3.) bölümlerinde belirtilen işlemlere (Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü ile (I/C-2.1.3.3.7.) bölümündeki işlemler hariç) ilişkin alımlarında tevkifat sorumluluklarının bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, hesaplanan KDV'nin tamamını sorumlu sıfatıyla beyan edip öderler. Bir yıllık sürenin bitimini izleyen yıllarda uygulamaya devam edilmesinin istenmesi halinde sözleşmenin aynı süreyle yenilenmesi gerekir. Bir yıllık süre dolmadan söz konusu uygulamadan vazgeçilmesi mümkün değildir.

Alıcı mükellefler, söz konusu sözleşmelerin bir örneği ile bu kapsamda işlem yapacak satıcı mükelleflerin bilgilerini (adı soyadı/unvanı, vergi dairesi, vergi kimlik numarası, sözleşme uygulama dönemi), işleme ilişkin KDV beyannamesinin verilmesinden önce liste halinde bağlı oldukları vergi dairesine verirler. Sözleşmelerin feshedilmesi, tadili vb. durumların da işleme ilişkin KDV beyannamesinin verilmesinden önce bağlı oldukları vergi dairesine bildirilmesi gerekir.

Alıcıların isteğe bağlı tam tevkifat uygulaması kapsamında sözleşme düzenlemediği satıcılar ile olan işlemlerinde, genel hükümlere göre işlem tesis edileceği tabiidir.

İsteğe bağlı tam tevkifat uygulaması kapsamında alıcı tarafından tevkifata tabi tutulan KDV, 2 No.lu KDV Beyannamesinin "Vergi Bildirimi" kulakçığının, "İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Uygulanan İşlemlere Ait Bildirim" tablosunda beyan edilir. Tablonun "İşlem Türü" alanı, bu alana ilişkin işlem türü listesinden seçim yapılmak suretiyle doldurulur. "Matrah" alanına, işlemin KDV hariç bedeli, "Oran" alanına

işlemin tabi olduğu KDV oranı girilir. Alıcı tarafından tevkif edilen KDV tutarını gösteren “Vergi” alanı, e-beyanname programı tarafından hesaplanır.

İsteğe bağlı tam tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemleri yapan satıcı mükellefler ilgili döneme ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin iki ayrı bölümüne kayıt yapar. Birinci kayıt, “Matrah” kulakçığında “İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Uygulanan İşlemler” tablosuna; ikinci kayıt “İstisnalar Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığında “İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Kapsamına Giren İşlemler” tablosuna yapılır.

İsteğe bağlı tam tevkifata tabi tutulan KDV ile sınırlı olmak üzere satıcıya KDV iadesi yapılabilir. Bu uygulamadan kaynaklanan KDV iade talepleri, her bir işlem için Tebliğin (I/C2.1.5.) bölümünde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilir. İade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması vergi dairesince aranır.

Bu uygulama kapsamında işlemi bulunanlar düzeltme işlemleri bakımından Tebliğin (I/C2.1.4.), tevkifata tabi tutulan verginin iadesi bakımından Tebliğin (I/C-2.1.5.), bildirim ve müteselsil sorumluluk bakımından Tebliğin (I/C-2.1.6.) bölümlerindeki açıklamalara tabidir.”

TAM TEVKİFAT KONUSUNDAKİ GÖRÜŞ VE HATIRLATMALARIMIZ :

- **Yurt dışından sağlanan ve Türkiye’de faydalanılan hizmetler, KDV’nin konusuna girmek ve istisna edilmemiş olmak şartı ile**, bu hizmeti alan kim olursa olsun, öteden beri (KDV Kanunu’nun 9 uncu maddesi uyarınca) **KDV sorumluluğu gerektirmekte** olup KDV Genel Uygulama Tebliği bu konuda hiçbir değişiklik getirmemiştir.

Örnek vermek gerekirse Türkiye’de yapılacak bir binanın projesi bir İtalyan firmasına çizdirildiğinde, çizim hizmetinden faydalanılacak olan yer (bina inşaatı) Türkiye’de olduğu için bu hizmetin bedeli üzerinden hesaplanan KDV’nin 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyanı gerekir. Buna mukabil bir firma eğitilmesi amacıyla personelini yurtdışına gönderdiği takdirde, hizmetten faydalanılan (eğitimin verildiği) yer Türkiye olmadığı için hizmet ithali gerçekleşmez ve KDV sorumluluğu doğmaz. Nitekim, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 5.9.2014 tarih ve 508 sayılı Özelgede yurtdışında öğrenci eğitilmesi konusunda aracılık hizmeti veren bir firmanın, yurtdışındaki eğitici firmaya yapacağı ödemenin KDV sorumluluğu gerektirmediği, bu ödemenin öğrenci velilerine yansıtılması için alınan paranın da KDV gerektirmediği, sadece aracılık hizmeti bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerektiği belirtilmiştir.

- **GVK’nun 18 inci maddesi kapsamındaki telif ücreti gerektiren işlemleri sürekli yapanlar bu işlemleri münhasıran GVK’nun 94 üncü maddesinde sayılanlara sunuyorsa ve isterlerse**, aldıkları telif ücretine ait KDV, telif ücretini ödeyen kişi, kurum ve kuruluş tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenebilmekte böylelikle telif ücret alınması nedeniyle gerekli olan defter tutma ve beyanname verme külfetinden kurtulabilmektedirler.
- **Yurtdışında mukim kişi veya kuruluşlar Türkiye’de bulunan mallarını KDV kapsamında teslim ettiklerinde** de alıcılar tam tevkifat yapmak zorundadırlar.

19 no.lu Tebliğle getirilen ve 1986 yılından beri devam eden bu usul, KDV Genel Uygulama Tebliğinde aynen korunmuştur.

- **Bir kısım kiralama işlemleri alanında 1988 yılından beri (30,31 ve nihayetinde 117 no.lu Tebliğ uyarınca) devam eden bu tevkifat KDV Genel Uygulama Tebliği ile aynen sürdürülmüştür.**

Söz konusu tevkifatın uygulama alanı dardır.

Çünkü gayrimenkuller (Bina, arsa, arazi ve gayrimenkul olarak tescil ettirilen haklar) bir iktisadi işletmenin aktifinde değilse KDV’den istisnadır.

Bu istisna nedeniyle bir işletmenin mal varlığına dahil olmayan gayrimenkullerin kiraya verilmesinde KDV doğmaz, dolayısıyla sorumluluk söz konusu olmaz.

Dolayısıyla bu tevkifat,

- Kiraya verenin KDV mükellefi olmaması,

- Kiralanan mal veya hakkın GVK'nun 70 inci maddesinde sayılan mal ve haklardan biri olmakla beraber

“gayrimenkul” tanımına girmemesi halinde söz konusu olabilmektedir.

Mesela bir şahsa ait (iktisadi işletmeye dahil olmayan) işyeri kiraya tutulduğunda istisna nedeniyle KDV sorumluluğu doğmaz.

Buna mukabil yine bir şahsa ait otomobil, bir KDV mükellefince kiralanırsa, otomobil GVK'nun 70 inci maddesinde yer aldığı ve gayrimenkul niteliği bulunmadığı için bu otonun kiralari KDV sorumluluğuna konu olur.

- Maliye İdaresi KDV Kanunu'nun 17/4-d maddesinde yer alan, **iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin KDV'den istisna olduğu** hükmünü hiçe sayarak okul aile birlikleri veya kamu kuruluşları tarafından kullanılan binalardaki kantin, açık alan, salon gibi mahalleri işletmek üzere kiralayan firmaları tam tevkifat yapmak mecburiyetinde bırakmaktadır. Örnek olarak eski Kurumlar Vergisi Kanunu'na ilişkin (yürürlükten kalkmış olan) 11 no.lu kurumlar vergisi sirkülerine işaret edilmek suretiyle verilen bir özalgede okul aile birliği tarafından kantin olarak işletilmek üzere kiraya verilen mekanla ilgili kira tutarı üzerinde kiracı işletmecinin sorumlu sıfatıyla KDV hesaplayıp beyan ederek indirmesi gerektiği ileri sürülmüştür. (Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.07.2010 ve 133 sayılı özalgesi.) Bu özalgede işlemin gayrimenkul kiraya verme işlemi değil işletme hakkının kiralanması olduğu yorumu yapılmak suretiyle olay KDV Kanunu'nun 17/4-d maddesindeki istisnadan uzaklaştırılarak zorlama bir yorumla aslında alelade gayrimenkul kirası olan ve istisna nedeniyle KDV stopajına konu edilmemesi gereken bu kiralalar tevkifat kapsamına dahil edilmiştir. Kiracının kiraladığı gayrimenkulde ne iş yaptığının önemi yoktur ve bir gayrimenkulün kiracı tarafından ticari olarak işletilmek üzere kiralanmış olması bu kiralama işlemini işletme hakkı kiralaması haline getiremez.

Bu sorunun en çok rastlandığı alan okul kantinlerinin kiralari idi. Kantin işletmecilerinin yoğun şikayetleri üzerine 7103 sayılı Kanun'un 30. maddesi ile KDV Kanunu'nun 17/4-d maddesinde değişiklik yapılmak suretiyle;

“..... Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okullarda kantin olarak belirlenen alanların okul aile birlikleri tarafından kiraya verilmesi işlemleri”

KDV'den istisna edilmek suretiyle bu şikayetlere son verilmiştir.

Ancak bu hüküm bize göre haşivdir. Çünkü, burada istisna olduğu hükme bağlanan kiralalar 17/4-d maddesindeki iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralari ifadesiyle zaten istisna kapsamında idi.

- KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/C-2.2.1.2.4. no.lu bölümünde tanımlanan **reklam hizmetleri** de 1988 yılından beri (30 ve 117 no.lu KDV Tebliğleri uyarınca) tam tevkifat kapsamında idi.

Ancak biz bu tevkifatın mevzuata aykırı olduğu görüşündeyiz. Çünkü söz konusu reklam hizmetleri KDV'ye tabi ise, hizmeti verenin KDV mükellefi olması ve KDV'li fatura kesmesi gerekir. Bu durumda KDV sorumluluğu olmaz. Hizmet, ticari, zirai, sınai ve mesleki FAALİYET kapsamında olmadığı için KDV'nin konusuna girmiyor ve bu nedenle hizmeti yapanların KDV mükellefiyeti tesis edilmiyorsa, hizmet kapsam dışı olduğu için yine KDV sorumluluğundan söz edilemez.

Kaldı ki, KDV mükellefi olmayanlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlere pano koyma duvara yazı yazma, resim koyma gibi şekillerde oluşan işlemler, reklam işi değil, Borçlar Kanunu kapsamında KİRA akdine konu işlemlerdir.

Reklamın yerleştirildiği gayrimenkul bir ticari işletmenin aktifinde değilse, bu reklam nedeniyle alınan para (KİRA) KDV Kanunu'nun 17/4-d maddesine göre KDV'den müstesnadır. İstisna kapsamındaki bu işlem açısından da KDV sorumluluğu olamaz.

KDV MÜKELLEFİYETİ OLMAYANLARIN YURTDIŞINDAN ELEKTRONİK ORTAMDA ALDIKLARI HİZMETE İLİŞKİN KDV SORUMLULUĞU KALDIRILMIŞTIR:

Bilindiği üzere KDV Kanunu'nun 9. maddesine göre Türkiye dışındaki firmalardan alınan ve Türkiye'de faydalanılan ve KDV'den istisna olmayan hizmetlerin bedelleri üzerinden hesaplanan KDV'nin, KDV

MÜKELLEFİ OLSUN OLMASIN, bu hizmetten yararlananlar tarafından sorumlu sıfatıyla (2 no.lu KDV beyannamesi verilmek suretiyle) beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Yurtdışından sağlanıp Türkiye’de faydalanan hizmet alan Türk KDV mükellefi ise, ve aldığı hizmet KDV istisnası kapsamında değilse, bu hizmet ithali nedeniyle sorumlu sıfatıyla ödenen KDV, yasal engel bulunmadığı takdirde indirim konusu yapılabilmektedir.

Yurtdışından hizmet satın alıp Türkiye’de faydalanan kişi KDV mükellefi değilse, hatta hiç vergi mükellefiyeti bulunmasa bile ithal ettiği bu hizmet için sorumlu sıfatıyla KDV beyannamesi vermek zorundadır.

Şahsi amaçlarla yurtdışından hizmet alınması, en çok internet üzerinden yaptırılan abonelikler kapsamında yine internet üzerinden sağlanan hizmetler alanında görülmektedir.

Örnek vermek gerekirse, vergi mükellefi olmayan bir derneğin yurtdışında yerleşik bir kişi veya kuruluşun ücret karşılığında. Türkiye’deki faaliyetleri ile ilgili danışmanlık hizmeti alması halinde, bu hizmet için 2 no.lu KDV beyannamesi vermesi Kanun gereğidir. (KDV Kanunu’nun 9. maddesinin ilk bendi ve KDV Genel Uygulama Tebliği’nin I/C-2.1.2.1.)

Kanun böyle olmakla beraber uygulamada vergi mükellefi olmayan hemen hiçbir kişi, internet üzerinden yurtdışından alıp Türkiye’de faydalandığı hizmet için KDV beyannamesi vermemektedir. Bu şekilde oluşan vergi kaçaklarının üstüne gidildiğini ve cezalı tarhiyat yapıldığını da görmüş değiliz.

KDV Kanunu’nun 9. maddesinin ilk bendine, 7061 Kanun’un 41. maddesi ile aşağıdaki paragraf eklenmiştir:

“Şu kadar ki Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Görüldüğü gibi bu hüküm konulmak suretiyle KDV mükellefiyeti olmayan gerçek kişiler, yurtdışı firmalardan elektronik ortamda alıp Türkiye’de faydalandıkları hizmetler nedeniyle KDV sorumlusu olmaktan kurtarılmışlardır.

Ancak KDV mükellefi olmayan gerçek kişilerin elektronik ortam dışı yollarla yurtdışından sağladıkları hizmetlere ilişkin KDV sorumlulukları devam etmektedir.

Keza bu hüküm KDV MÜKELLEFLERİNİN TABİ OLDUĞU KDV SORUMLULUK ALANINI (2 no.lu KDV beyannamesi verme gerekliliklerini) ETKİLEMEMİŞTİR.

Söz konusu hüküm aynı zamanda, Türkiye’deki KDV mükellefiyeti olmayan gerçek kişilere, elektronik ortamda ve Türkiye’de faydalanılmak üzere hizmet sunan yabancı firmalara KDV beyanı ödeme mükellefiyeti yüklemiştir. Yabancı ülkede mukim firmalara Türk vergi mükellefiyeti (beyan ve ödeme külfeti) yüklenmesi, genelde rastlanılmayan bir durumdur. Bu mükellefiyetin nasıl yerine getirileceği ve yerine getirmeme halinde nasıl işlem yapılacağı konusunda Maliye Bakanlığı’nın düzenleme yapma yetkisi vardır.

Yukarıdaki hüküm 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir. (7061 sayılı Kanun’un 123. maddesi)

Maliye Bakanlığı bu hüküm ile ilgili yetkisini 17 No.lu KDV Tebliği’nin 1 inci maddesinde ile kullanmıştır. Türkiye’de mukim gerçek kişilere yurtdışından elektronik ortamda hizmet sunan yabancı firmaların bu hizmetleri nedeniyle nasıl KDV mükellefi olacakları, söz konusu hizmet türü için ihdas edilen 3 no.lu KDV beyannamesini nasıl verebilecekleri konularını içeren bu Tebliğ hükmü, e - kitabımızın 8 inci madde ile ilgili 2.9. no.lu bölümünde yer almaktadır.

TAM TEVKİFAT KONUSUNDA ÖZET BİLGİLER İÇEREN TABLO (KDV Genel Uygulama Tebliğine Göre)

KDV Tevkifatına Tabi İşlem Türü (Tam Tevkifat)	Yeni Tevkifat Oranı	Tevkifatı Yapacak Olanlar	Tevkifata Uğrayacak Olanlar
Yurt dışından sağlanan, KDV nin kapsamına giren, KDV den istisna edilmemiş olan ve Türkiye’de faydalanılan hizmetler ile Türkiye’de mukim olmayanların Türkiye’deki mallarını KDV kapsamında teslim etmeleri (KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C.2.2.1.2.1 no.lu bölümü)	%100	Hizmeti satın alan herkes NOT: 7061 sayılı Kanun’un 41 inci maddesi ile 9 uncu maddeye eklenen hüküm uyarınca KDV mükellefiyeti bulunmayanlar tarafından yurtdışından elektronik ortamda alınan hizmetler KDV sorumluluğu gerektirmemektedir. (Bu hizmetleri veren yabancı kuruluşlara KDV’yi beyan ve ödeme mükellefiyeti getirilmiştir.)	Bu tevkifata tabi hizmeti veren yabancı kişi ve kuruluşlar
GVK’nun 18’inci maddesi kapsamındaki telif niteliği taşıyan satış ve hizmetlerin münhasıran GVK’nun 94’üncü maddesinde sayılan stopaj sorumlularına yapılması (KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C.2.2.1.2.2 no.lu bölümü)	% 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 (şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve inceleme, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, resim, heykel, nota vs.) sadece stopaj sorumlularına satanlar. <u>(Bu tevkifat telif faaliyetlerinde bulunanların isteğine bağlı olup, KDV tevkifatına tabi tutulmak isteyenlerin 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.)</u>
Gayrimenkuller hariç GVK’nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların (mesela bir binek otomobilinin) KDV mükellefi olmayanlarca, yan sütunda yazılı olanlara kiraya verilmesi işlemleri (KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C.2.2.1.2.3 no.lu bölümü) NOT: 7103 sayılı Kanun’un 30. maddesi ile KDV Kanunu’nun 17/4-d maddesinde değişiklik yapılmak suretiyle; “..... Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okullarda kantin olarak belirlenen alanların okul aile birlikleri tarafından kiraya verilmesi işlemleri” KDV’den istisna edildiğinden, bu kapsamda yapılması istenen tam tevkifatlar 27 Mart 2018 tarihi itibariyle sona ermiştir.	%100	- KDV mükellefi olan, - Basit usulde vergilendirilen, - BSMV mükellefi olan, - Sadece KDV ye tabi işlem yaptığı dönemde KDV beyannamesi vermesi uygun görülen, - 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan kiracılar	KDV mükellefi olmayan kiraya verenler (Kiraya veren 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alıyorsa, tevkifat uygulanmaz, kiraya ait KDV söz konusu kuruluş tarafından 1 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilir.) 5018 sayılı Kanun ekindeki 4 adet cetvel ilişiktir.

<ul style="list-style-type: none"> - Amatör spor kulüplerinin oyuncularının formalarında yer almak - KDV mükellefi olmayanlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlere pano koymak, bina veya bahçe duvarını kullanmak - KDV mükellefiyeti gerektirmeyecek şekilde yayınlanan dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak <p>ve benzeri şekillerde yapılan reklam verme işlemleri (KDV Genel Uygulama Tebliğinin/C-2.2.1.2.4no.lu bölümü)</p>	%100	<ul style="list-style-type: none"> - KDV mükellefi olan, - Basit usulde vergilendirilen, - BSMV mükellefi olan, - Sadece KDV ye tabi işlem yaptığı dönemde KDV beyannamesi vermesi uygun görülen, - 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan reklam verenler 	KDV mükellefi olmayan ve söz konusu reklam işlemlerini yapanlar.
<p>İSTEĞE BAĞLI TAM TEVKİFAT KDV Uygulama Genel Tebliği'nin I/C-2.1.2.5. no.lu bölümü</p>	%100	KDV mükellefleri	İsteğe bağlı tam tevkifatın bir yıl boyunca uygulanmasını sözleşme ile kabul etmiş KDV mükellefleri.

63 no.lu KDV Sirkülerinin 2.1. no.lu bölümünde tam tevkifat ile ilgili olarak sadece şu açıklamalara yer verilmiştir :

“5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verme işlemleri ile reklam verme hizmetleri, kiracının veya reklam hizmeti alanın KDV mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın tevkifata tabi tutulmayacaktır. Bu durumda, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar kiraya verme ve reklam verme hizmetleri dışında KDV'ye tabi işlemleri bulunmaması kaydıyla bu hizmetlere ilişkin KDV'yi sadece işlemlerin gerçekleştiği dönemler için 1 No.lu KDV Beyannamesi vermek suretiyle beyan edebileceklerdir. Genel bütçeli idareler ise, bu işlemlere ilişkin KDV'yi doğrudan gelir hesaplarına aktarmak suretiyle, beyanname vermeksizin işlem yapacaklardır.

Buna göre, kampüsünde bulunan kafeyi işletmeciye kiraya veren Devlet üniversitesi, 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer aldığından kira bedeli üzerinden hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacak, KDV mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın üniversite tarafından 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edecektir.”

3. KISMİ TEVKİFAT:

Kısmi tevkifat, Maliye Bakanlığınca belirlenen malların satışında veya hizmetlerin ifasında KDV mükelleflerince kesilen faturalarda, KDV tutarının tabi olduğu oran üzerinden hesaplanması, fakat bu KDV nin yine Maliye Bakanlığınca bu işlem türü için belirlenen orandaki kısmının satıcıya ödenmeyerek alıcı tarafından 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek vergi dairesine ödenmesidir.

Aşağıdaki bölümlerde;

- kısmi tevkifata tabi hizmet türleri ve mal teslimleri,
- kısmi tevkifata tabi işlem türüne göre uygulanacak KDV tevkifat oranı,
- hangi alıcıların KDV tevkifatı yapmak zorunda olduğu,
- hangi satıcıların KDV tevkifatına uğrayacağı

Konuları KDV Genel Uygulama Tebliğindeki sıralamaya paralel olarak ve bu Tebliğden alıntılar yapılmak suretiyle açıklanmış, bölümün sonuna söz konusu hususları topluca ve pratik şekilde gösteren bir tablo eklenmiştir.

3.1. Hangi Alıcıların Tevkifat Uygulamak Zorunda Olduğu ve Hakedişli İşlerde KDV Tevkifatı :

KDV Genel Uygulama Tebliğinde, KDV tevkifatı yapmakla sorumlu tutulanlar iki grupta ele alınmıştır:

- KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.)
- Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın)

Kısmi tevkifata tabi hizmet ifalarının ve mal teslimlerinin açıklandığı aşağıdaki bölümlerde, hangi işlem türünde hangi alıcıların KDV tevkifatı yapacağı belirtilmiştir.

KDV tevkifatı yapılıp yapılmayacağı satıcının kimliğine göre de belirlenebilmektedir. Tebliğin I/C.2.2.1.3.4.1.no.lu bölümünde **belirlenmiş alıcılar tarafından yapılan hiçbir hizmet ifasında ve mal tesliminde KDV tevkifatı uygulanmayacağı** hükme bağlanmıştır.

Kimi işlem türlerinde tevkifatı yapacak olanlar KDV mükellefleri ile sınırlanmış iken, kimi işlem türlerinde KDV mükellefleri veya belirlenmiş alıcıların tevkifat yapmak zorunda olduğu, bazı işlem türlerinde ise, tevkifatın sadece alıcının belirlenmiş alıcı durumunda uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Örnek vermek gerekirse, turistik mağazalara müşteri bulma hizmetlerinde tevkifat, sadece KDV mükelleflerine yönelik işlemlerde söz konusu olmaktadır. Yapı denetim hizmetlerinde hizmeti alan KDV mükellefi de olsa, belirlenmiş alıcı da olsa tevkifat yapılması gerekmektedir. Buna mukabil yemek servis ve organizasyon hizmetlerinde KDV tevkifatından söz edilebilmesi için, alıcının belirlenmiş alıcılardan

biri olması gerekmekte, herhangi bir KDV mükellefine verilen yemek servis ve organizasyon hizmetinde KDV tevkifatı uygulanmamaktadır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C.2.1.3.1.. no.lu bölümünde kısmi **TEVKİFATIN MAHİYETİ ve TEVKİFAT UYGULAYACAK ALICILAR** belirtilmiş olup, bu bölüm aşağıda sunulmuştur.

“Tebliğin (I/C-2.1.3.2) ve (I/C-2.1.3.3) bölümleri kapsamındaki işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı değil, bu işlemler için izleyen bölümlerde belirlenen orandaki kısmı, alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecek; tevkifata tabi tutulmayan kısım ise satıcılar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip (beyannamede ödenmesi gereken KDV çıkması halinde) ödenecektir.

Kısmi tevkifat uygulanacak işlemler, söz konusu bölümlerde belirtilenlerle sınırlı olup, bunlar dışındaki işlemlerde işleme muhatap olanlar tarafından kısmi tevkifat yapılmayacaktır.

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulabilecekler aşağıda iki grup halinde sayılmış olup, tevkifat uygulaması kapsamındaki her bir işlem bazında tevkifat yapması gerekenler, söz konusu gruplardan birine veya ikisine veyahut söz konusu gruplar kapsamında olan bazı sorumlulara atıf yapılmak suretiyle Tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilmektedir.

- a) KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir)
b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle (36 Nolu KDV Tebliği ile eklenmiştir. Yürürlük:01.07.2021) kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Sigorta, reasürans (35 Nolu KDV Tebliği ile eklenmiştir. Yürürlük:01.03.2021) ve emeklilik (36 Nolu KDV Tebliği ile eklenmiştir. Yürürlük:01.07.2021) şirketleri,
- Sendikalar ve üst kuruluşları, (35 Nolu KDV Tebliği ile eklenmiştir. Yürürlük:01.03.2021)
- Vakıf üniversiteleri, (35 Nolu KDV Tebliği ile eklenmiştir. Yürürlük:01.03.2021)
- Mobil elektronik haberleşme işletmecileri, (35 Nolu KDV Tebliği ile eklenmiştir. Yürürlük:01.03.2021)

- Büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri (Bu idareler 11 no.lu Tebliğ ile eklenmiştir.)
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Türkiye Varlık Fonu ile alt fonlara devredilen kuruluşlar (Bu ibare 17 no.lu Tebliğ ile eklenmiştir.)
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları Borsa İstanbul (BİST)A.Ş.nde işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları.

Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamında değerlendirilmez.

Belirlenmiş alıcıların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde (şirketleşenler dahil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç), KDV tevkifatı uygulanmaz.

5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarına ait bedellerin, genel bütçe ödenekleri dışındaki bir kaynaktan ödenmesi tevkifat uygulamasına engel değildir.

Bu kapsamda tevkif edilen vergiler, vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV Beyannamesi ile yetki alanı içerisinde bulunan vergi dairesine, Tebliğin (I/C-2.1.1.1)bölümündeki açıklamalara göre beyan edilip kanuni süresi içerisinde ödenir.

KDV mükellefiyeti bulunmayanların, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamında olmamak kaydıyla, kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarında tevkifat uygulaması söz konusu olmayacaktır.

Örnek:KDV mükellefiyeti bulunmayan apartman yönetimlerine verilen özel güvenlik hizmetlerinde ya da KDV mükellefiyeti bulunmayan konut yapı kooperatiflerine verilen yapı denetim hizmetlerinde, tevkifat uygulanmayacaktır.

(6 no.lu Tebliğin 2 nci maddesiyle eklenen paragraf) 213 sayılı Kanuna göre, mücbir sebebin başladığı tarihten sona erdiği tarihe kadar geçen sürede, mücbir sebepten yararlanan mükelleflerin vergi ödevleri ertelenmektedir. Bu kapsamda beyanname verme yükümlülükleri ileri tarihe ertelenen mükelleflerin, mücbir sebep halinde bulunduğu süre içerisinde kısmi tevkifat kapsamındaki alımlarında tevkifat uygulanmaz.

Alıcı mükelleflerin mücbir sebep halinden çıkmak istemeleri ve buna ilişkin İdareye yaptıkları başvuru neticesinde mücbir sebep halinin sona erdirilmesi durumunda da mücbir sebep halinin ortadan kalktığı tarihten itibaren genel hükümler çerçevesinde tevkifat uygulanır. Öte yandan, işleme taraf olan satıcı mükellef ile alıcı mükellefin her ikisinin de mücbir sebep kapsamında bulunması halinde, söz konusu alımlarda genel hükümler çerçevesinde tevkifat uygulamasına devam olunur.³

MÜCBİR SEBEP İLE İLGİLİ NOT :

Bilindiği üzere KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C-2.1.3.1. nolu bölümündeki hüküm uyarınca mücbir sebep nedeniyle vergi ödemeleri durmuş olan mükelleflerin yaptığı ALIMLAR mücbir sebebin devamı boyunca KDV tevkifatına tabi değildir.

COVID-19 Pandemisi, DEPREM ve benzeri nedenlerle yaygınlaşan mücbir sebep halleri, **SATICININ DA** mücbir sebepli olması durumunda KDV tevkifatını nasıl etkileceği sorusunu ön plana çıkarmış ve 34. Nolu KDV Tebliğinin 1 inci maddesi ile getirilen yeni hükme göre HEM ALICI HEM SATICI MÜCBİR SEBEPLİ DURUMDA İSE KDV TEVKİFATI YAPILACAKI HÜKMÜ GETİRİLMİŞTİR.

Bu yeni duruma göre, KDV tevkifatı gerektiren bir mal veya hizmetin alım satımı söz konusu ise ve ;

- Hem alıcı hem satıcı mücbir sebep kapsamında değilse, KDV tevkifatı yapılacaktır.

³ 46 Seri No.lu Tebliğ ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.1.) bölümünün son paragrafının son cümlesi olan “Şu kadar ki, işleme taraf satıcı mükellefin de mücbir sebep kapsamında bulunması halinde, söz konusu alımlarda genel hükümler çerçevesinde tevkifat uygulamasına devam olunur.” ibaresi yürürlükten kaldırılmış ve aynı paragrafa cümleler eklenmiştir.

- Alıcı mücbir sebep kapsamında fakat satıcı mücbir sebep kapsamında değilse KDV tevkiyatı yapılmayacaktır.
- Alıcı mükelleflerin mücbir sebep halinden çıkmak istemeleri ve buna ilişkin İdareye yaptıkları başvuru neticesinde mücbir sebep halinin sona erdirilmesi durumunda da mücbir sebep halinin ortadan kalktığı tarihten itibaren genel hükümler çerçevesinde tevkiyat uygulanır. (01.04.2023 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 46 Seri No.lu Tebliğ ile eklenen)
- Hem alıcı hem satıcı mücbir sebep kapsamında ise KDV tevkiyatı yapılacaktır.
- Alıcı mücbir sebep kapsamında değilse, satıcının mücbir sebep kapsamında olması halinde yine KDV tevkiyatı yapılacaktır.

Belediyelerin Durumu :

117 no.lu Tebliğin yürürlüğe girmesiyle birlikte, belediyelerin “belirlenmiş alıcı” sıfatı sona ermiştir. Söz konusu durum KDV Genel Uygulama Tebliği ile de korunmuştur. Dolayısıyla **belediyeler, alıcının belirlenmiş alıcı olmasını gerektiren durumlarda KDV tevkiyatı yapmayacaklardır.**

Belediyelerin yapacağı KDV tevkiyatı, KDV mükellefiyeti bulunan belediyelerin bu mükellefiyet kapsamındaki ve alıcının KDV mükellefi olduğu durumlarda (belediyelerin iktisadi işletmeleri tarafından) yapılan tevkiyatlarla sınırlandırılmıştır.

Belediyelerin bu durumu **63 no.lu KDV Sirkülerinde** şöyle açıklanmıştır :

“2.2.1.1. Belediyeler

Belediyeler (büyükşehir belediyeleri dâhil) 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.1.2/b) ayrımında yer almamaktadır. Bu itibarla belediyelerin Tebliğin yürürlüğe girdiği 01/5/2012 tarihinden itibaren kısmi tevkiyat uygulaması kapsamında tevkiyat yapma sorumlulukları kaldırılmıştır.

*Ancak belediyelerin bünyelerinde oluşan **iktisadi işletmeler** nedeniyle gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunması halinde Tebliğin (3.1.2/a) bölümü çerçevesinde tevkiyat yapma zorunlulukları bulunmaktadır.*

Bu suretle KDV mükellefi olan belediyelerin iktisadi işletme faaliyetleri ile sınırlı olmak üzere, Tebliğin (3.2) ve (3.3) bölümlerinde yer alan ve KDV mükelleflerinin tevkiyat yapmak üzere sorumlu tayin edildiği teslim ve hizmetlerde KDV tevkiyatı yapmaları gerekmektedir. Dolayısıyla belediyelerin iktisadi işletme kapsamında olmayan faaliyetleri nedeniyle mal ve hizmet alımlarında KDV tevkiyatı yapmaları söz konusu değildir.

Örnek 1: *CD Belediyesinin beledi hizmetlerinde kullanacağı iş makinasının şoförüyle birlikte (A) Ltd. Şti. tarafından belediyeye kiraya verilmesi işleminde belediye tarafından KDV tevkiyatı uygulanmayacaktır.*

Örnek 2: *YZ Belediyesinin su teslimi nedeniyle oluşan iktisadi işletmesinin (C) Ltd. Şti.'nden aldığı bina temizliği hizmeti, belediye iktisadi işletmesi tarafından oranında KDV tevkiyatına tabi tutulacaktır. Bu faaliyet nedeniyle KDV mükellefiyeti belediye tüzel kişiliği adına tesis edilmiş ise, sadece iktisadi işletmenin alımlarına ilişkin tevkiyat yapılacaktır. Dolayısıyla, YZ Belediyesinin parkların bakım ve temizliğine yönelik alacağı hizmetlerde, parklarla ilgili belediye bünyesinde bir iktisadi işletme oluşmadığından, KDV tevkiyatı uygulanmayacaktır.*

Örnek 3: *%95 hissesi Belediyeye ait firma belirlenmiş alıcılar arasında yer almadığından 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2) ve (3.3) bölümlerinde Tebliğin (3.1.2/b) ayrımında sayılanların tevkiyat yapmakla sorumlu tutulduğu işlemler nedeniyle KDV tevkiyatı yapmayacaktır. Ancak, KDV mükellefiyeti bulunan söz konusu firmanın Tebliğde KDV mükelleflerinin tevkiyat yapmakla sorumlu tutulduğu işlemlerde KDV tevkiyatı yapması gerekmektedir.”*

Hakediş usullerine tabi işlerde KDV tevkiyatının nasıl uygulanacağı da 63 no.lu KDV Sirkülerinde şöyle açıklanmıştır :

“2.2.1.2. Hakedişli İşlerde Tevkiyat Uygulaması

KDV Kanununun 10 uncu maddesinin (a) bendinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslimi veya hizmetin yapılmasıyla; (b) bendinde ise malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesiyle vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hükme bağlanmıştır.

KDV uygulaması bakımından, taahhüde dayanan işlerde vergiyi doğuran olay, ihaleye ilişkin hakedişin ihale makamınca onaylandığı anda meydana gelmektedir. Öte yandan, hakediş belgesinin onaylanmasından önce bu işleme ait fatura veya benzeri belge düzenlenmesi halinde, fatura veya benzeri belgenin düzenlenmesi ile KDV bakımından vergiyi doğuran olayın meydana geleceği tabiidir.

Buna göre, hakedişli işlerdeki KDV tevkifatının hakedişin düzenlenmesine esas olan fatura tarihini kapsayan ayı geçmemek kaydıyla, hakedişin ihale makamınca onaylandığı tarih itibarıyla beyan edilmesi gerekmektedir.”

3.2. Hizmetler Alanındaki Tevkifat Uygulaması (KDV Tevkifatına Tabi Hizmetler):

KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C-2.2.1.3.2. no.lu bölümü tevkifata tabi hizmet türlerine ilişkindir. Bölümün başlangıcında şu açıklamalara yer verilmiştir.

“Bu bölümde yer verilen kısmi tevkifat kapsamındaki işlemlerin tamamı “hizmet” mahiyetinde olup, “teslim” mahiyetindeki işlemler bu bölüm kapsamına girmemektedir.

Bu nedenle, bu bölüm kapsamında tevkifat uygulayacak alıcıların tevkifat kapsamına giren hizmetlerde kullanılmak üzere piyasadan yapacakları mal alımlarında (Tebliğin (I/C-2.1.3.3) bölümü kapsamındaki mallar hariç) tevkifat uygulanmayacaktır.

Ancak, bu bölüm kapsamına giren hizmetleri ifa edenlerin bu amaçla kullandıkları mallara ait tutarlar hizmet bedelinden düşülmeyecek; tevkifat, kullanılan mallara ait tutarlar da dahil olmak üzere toplam hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarına göre belirlenecektir.

Örnek: Bir banka şubesi bahçe duvarının inşası işini, malzeme bankaya, işçilik müteahhide ait olmak üzere 4.000 TL + 720 TL KDV karşılığında ihale etmiştir. Banka şubesi, kum, demir, çimento, tuğla, briket vb. malzemeyi piyasadan 6.000 TL + 1.080 TL KDV’ye temin etmiştir. Banka şubesi, malzemelerin alımı sırasında tevkifat uygulamayacak, müteahhidin yapacağı 4.000 TL tutarındaki hizmete ilişkin 720 TL KDV üzerinden ise Tebliğin (I/C-2.1.3.2.1) bölümü gereğince tevkifat uygulanacaktır.

Banka şubesinin, bahçe duvarı yapım işini malzemeler de müteahhide ait olmak üzere 10.000 TL karşılığında ihale etmesi halinde, müteahhidin faturasında malzeme ve işçilik tutarları 6.000 TL ve 4.000 TL olarak ayrı ayrı gösterilse bile, 10.000 TL tutarındaki toplam bedel üzerinden hesaplanacak 1.800 TL KDV’ye, yapım işleri için geçerli olan oranda tevkifat uygulanacaktır.”

3.2.1. Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri:

Sadece belirlenmiş alıcılara sunulan bu hizmetler 4/10 oranında KDV ye tabidir. Alıcı, belirlenmiş alıcılardan (Tebliğin I/C-2.1.3.1/b bölümünde sayılanlardan) biri değilse KDV tevkifatı söz konusu olmayacaktır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin bu hizmet türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur.

“2.1.3.2.1.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

“Tebliğin;

- (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen yapım işleri,
 - (I/C-2.1.3.1/a) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen ve KDV dahil bedeli 5 milyon TL ve üzerinde olan yapım işleri ile bu yapım işleriyle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde, alıcılar tarafından (4/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.
- Projenin genişlemesi, sözleşme bedelinin güncellenmesi ve benzeri nedenlerle iş bedelinin daha sonra 5 milyon TL’yi aşması halinde, bu durumun ortaya çıktığı tarihten itibaren tevkifat uygulanır.”

NOT: Daha önce 2/10 olan tevkifat oranı 14 no.lu KDV Tebliği ile 3/10 ‘a, 35 nolu KDV Tebliği ile 4/10’a

yükseltilmiştir. Yine 35 nolu Tebliğ ile KDV mükelleflerine hitaben yapılan ve KDV dahil bedeli 5.000.000 TL ve üzerinde olan aynı işler 4/10 oran ile 01.03.2021 tarihinden itibaren KDV tevkifatı kapsamına alınmıştır. Bu yeni tevkifat türünün, 35.nolu Tebliğin yürürlüğe girdiği 1 Mart 2021 günü ve izleyen günlerde başlatılan işler itibari ile geçerli olduğu 1 Mart 2021 'den önce başlamış ve devam etmekte olan işleri kapsamaması gerektiği görüşündeyiz. Ancak şifahi aldığımız bilgiye göre Maliye İdaresi yetkilileri, KDV dahil bedeli 5 milyon TL. yı aşan söz konusu devam etmekte olan işlerle ilgili olarak 1 Mart 2021 tarihinden sonra düzenlenecek faturalarda KDV tevkifatı gösterilmesini istemektedirler.

2.1.3.2.1.2. Kapsam

Bu bölüm kapsamına aşağıdaki hizmetler girmektedir:

- 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, dekapaj, taşkın koruma ve benzerlerine ilişkin her türlü inşaat işleri.
- Yukarıda sayılan yapılar ve inşaat işleri ile ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, ısıtma-soğutma sistemleri, ses sistemi, görüntü sistemi, ışık sistemi, tamamlama, boya badana dahil her türlü bakım-onarım, dekorasyon, restorasyon, çevre düzenleme, dekapaj, sondaj, yıkma, güçlendirme, montaj, demontaj ve benzeri işler. Bu işler, yukarıda belirtilen yapılarla ilgili olmakla birlikte inşaat işinden sonra veya inşaat işinden bağımsız olarak yapılmaları halinde de bu kapsamda tevkifata tabi tutulur.
- Yapım işleri ile birlikte ifa edilen; mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dâhil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri hizmetler. Bu hizmetler yapım işlerinden ayrı ve bağımsız olarak verildiği takdirde Tebliğin (I/C-2.1.3.2.2.) bölümü kapsamında değerlendirilir.

Yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilen yapım işlerinde, işi devreden her yüklenici tarafından, kendisine ifa edilen hizmete ait KDV üzerinden tevkifat yapılır.

Örnek 1: (A) Bakanlığı tarafından yapılan enerji nakil hattı işi ihalesini (B) İnşaat A.Ş. kazanmıştır. (B) bu işe ait nakliye işlerini (C) firmasına devretmiştir. Bu durumda, (B)'nin (A)'ya, (C)'nin (B)'ye düzenledikleri faturalarda tevkifat uygulanacaktır.

Örnek 2: DSİ tarafından yaptırılan bir baraj inşasında kullanılacak hazır betonun, işin asıl yüklenicisi (A) İnş. Taah. A.Ş. tarafından (B) Hazır Beton A.Ş. nden temin edilmesi durumunda, hazır betonun hazırlanması, nakli ve yerine konulması işinin belirli bir yapım işinin bölümlerini teşkil eden işlerden olması ve bu nedenle inşaat taahhüt işi olarak kabul edilmesi nedeniyle, (B) tarafından verilen hazır beton taahhüt ve temini hizmeti tevkifat uygulaması kapsamında olacaktır.

Tevkifat uygulaması kapsamındaki işin bir kısmının alt yüklenicilere (taşeronlara) devredilmesi halinde, devir işlemlerinin yazılı bir sözleşmeye dayanıp dayanmaması tevkifat uygulaması bakımından önem arz etmemektedir.

Alıcının, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımında sayılanlar arasında yer almaması halinde, ilk yüklenicinin ve alt yüklenicilerin bu kapsamdaki hizmetleri tevkifata tabi tutulmaz. Ancak ilk yüklenicinin Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamında yer alması halinde, ilk aşamada tevkifat kapsamına girmeyen bu işin kısmen veya tamamen devredildiği alt yüklenicilerden tevkifat yapılır.

Örnek 3: Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamına girmeyen (A) Ltd. Şti., yaptıracığı hizmet binası inşaatını (B) A.Ş. ne ihale etmiştir. (B), hisse senetleri BİST'te işlem gören bir şirkettir. (B), bu inşaatın su basmanı işini (C) firmasına yaptırmaktadır.

Bu durumda, (B)'nin (A)'ya düzenlediği faturada tevkifat uygulanmayacak, (C)'nin (B)'ye düzenlediği faturada ise tevkifat uygulanacaktır.

Alıcı ve ilk yüklenicinin Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamında yer alması (35 nolu Tebliği ile eklenen ifade) “veya Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a) ayrımında sayılanlara yapılan yapım işi bedelinin 5 milyon TL'nin altında olması” halinde, ilk safhada tevkifat söz konusu değildir. Ancak ilk yüklenicinin bu yapım işini Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamında yer almayan alt yüklenicilere devretmesi halinde, kendisi tarafından tevkifat uygulanır.

Tevkifata tabi olan işlerin, 3065 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde vergiden müstesna olması halinde, işlem bedelleri üzerinden KDV hesaplanmayacağı için herhangi bir tevkifat da yapılmaz. Ancak, vergiden istisna olan işlerin alt yüklenicilere devredilmesi ve alt yüklenicilerin yaptığı işlemin KDV'den müstesna olmaması halinde, alt yüklenicilerin gerçekleştirdikleri işlemler üzerinden hesaplanan KDV, bu Tebliğde belirlenen esaslar çerçevesinde tevkifata tabi tutulur.

Örnek 4: Hisse senetleri BİST’de işlem gören (X) A.Ş. ne, işlettiği limanın genişletilmesi işi ile ilgili olarak 3065 sayılı Kanunun (13/e) maddesi kapsamında verilen inşaat taahhüt işlerinin, asıl yüklenici tarafından alt yüklenicilere devredilmesi halinde, alt yükleniciler ve daha alt yüklenicilerin ifa ettikleri inşaat taahhüt (yapım) işlerinde, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamında olmamaları kaydıyla, tevkifat uygulanır. Mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri işlerin ilk yüklenici tarafından yapım işinin bir kısmı ile birlikte alt yüklenicilere devredilmesi halinde, alt yüklenici tarafından düzenlenen faturalarda tevkifat uygulanır. Yapım işlerinden ayrı ve bağımsız olarak mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri işlerin alt yükleniciye devredilmesi halinde bu bölüm kapsamında işlem tesis edilmez. Devredilen söz konusu işler için iş devredeninin durumuna göre Tebliğin (I/C-2.1.3.2.2.) bölümü kapsamında tevkifat uygulanır.

Tebliğin bu bölümünde belirtilen işlerin, yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılması halinde de alt yüklenicilere devredilen işler bakımından yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde işlem tesis edilir. Tebliğin bu bölümü kapsamındaki işlerde, 30/4/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce ihalesi tamamlanmış işlere ilişkin faturalarda gösterilen KDV tutarı tevkifata tabi tutulmaz. (“ihale” ibaresi, yapım işlerinin yazılı bir sözleşmeye dayanarak yaptırılmasını ifade etmekle birlikte, herhangi bir ihale düzenlenmeden taraflar arasındaki sözleşme hükümleri uyarınca gerçekleştirilen yapım işlerini de kapsamaktadır.)

Bu kapsamda tevkifata tabi tutulmayacak yapım işlerinin yüklenicileri, 30/4/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce alt yüklenicilere devrettikleri kısımlara ait KDV üzerinden tevkifat yapmazlar. Ancak, 30/4/2006 (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.”

(*) **63 no.lu KDV Sirkülerinde**, KDV Genel Uygulama Tebliğinde ele alınan yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılan işler hakkında şu örnekler verilmiştir :

“Bu kapsamda tevkifat uygulamasına aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Tebliğin (3.1.2/b) ayrımında sayılanlardan otoyol ihalesini alan ve bu işe ilişkin hafriyat, nakliye ve hazır beton işlerini farklı alt yüklenicilere devreden firma, kendisine yapılan hafriyat, nakliye ve hazır beton işleri nedeniyle 3/10 (bu oran 35 no.lu Tebliğ ile 4/10 olmuştur) oranında KDV tevkifatı yapacaktır.
- Tebliğin (3.1.2/b) ayrımında sayılanlardan köprü ihalesini alan ve bu işe ilişkin mühendislik-mimarlık, etüt-proje işini alt yükleniciye devreden firma Tebliğin (3.1.2/b) ayrımında yer almadığından kendisine ifa edilen ve yapım işinden bağımsız olarak verilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmeti nedeniyle KDV tevkifatı yapmayacaktır.
- İl Gıda, Tarım ve Hayvancılık Müdürlüğüne mera ıslahı kapsamında verilen tel örgü çekme ve demir kapı takma işi, yapım işi kapsamında değerlendirilerek 3/10 oranında (bu oran 35 no.lu Tebliğ ile 4/10 olmuştur) KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.
- KDV mükellefi gerçek kişinin Tebliğin (3.1.2/b) ayrımında yer alan il özel idaresine oyun parkı inşa ederek teslimi, yapım işi kapsamında değerlendirilerek, Tebliğin (3.2.1) bölümü çerçevesinde il özel idaresince 3/10 oranında (bu oran 35 no.lu Tebliğ ile 4/10 olmuştur) KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.”

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 05.09.2011 tarih ve 1467 sayılı özelgede, kendi tesislerinde imal ettikten sonra alıcının işyerine monte edilen enerji depolama tankının yapım işi olarak değerlendirilemeyeceği ve bu nedenle tevkifata tabi tutulmasının söz konusu olmayacağı ifade edilmiştir. Ancak bu depolama tankı müşterinin işyerinde imal ve inşa edilseydi 3/10 oranında (bu oran 35 no.lu Tebliğ ile 4/10 olmuştur) KDV tevkifatına tabi tutulması gerekebilirdi.

3.2.2. Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler:

Bu kapsama giren hizmetler, Tebliğin I/C-2.1.3.1/b bölümündeki belirlenmiş alıcılara hitaben yapıldığı takdirde 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin bu hizmet türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur.

“2.1.3.2.2.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetlerde alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.2.2. Kapsam

Bu bölüm kapsamına;

- Piyasa etüt-araştırma,
- Ekspertiz,
- Plan-proje,
- Teknik, ekonomik, mali ve hukuki alanda sunulan danışmanlık, müşavirlik, denetim

ve benzeri hizmetler girmektedir.

Yapım işlerinden bağımsız ve ayrı olarak verilen mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri hizmetler bu bölüm kapsamında değerlendirilir.

Herhangi bir teslim ya da hizmet kapsamında veya bu teslim ya da hizmetin devamı niteliğinde verilmek ve bedeli ayrıca belirlenmek kaydıyla eğitim hizmetleri danışmanlık hizmeti kapsamında değerlendirilir.

Avukatların hukuki ihtilaflarla ilgili olarak yargı mercileri nezdinde veya yargı kararlarının sonuçları ile ilgili olarak vekâlet akdi çerçevesinde (icra vb.) verdikleri hizmetler bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulmaz. Avukatların verdikleri danışmanlık hizmetleri ise tevkifata tabidir.

Avukatlarla yapılan sözleşmede avukatlık ve danışmanlık hizmetleri birlikte yer alıyorsa, bu iki unsur ayrı ayrı ücretlendirilmediği takdirde, toplam sözleşme bedeli üzerinden tevkifat uygulanır.

Uluslararası gözetim şirketleri tarafından ifa edilen gözetim hizmetleri ile araç, makine, teçhizat ve benzerlerinin kalite kontrol ve test edilmesine ilişkin hizmet alımları da tevkifata tabidir.

Ancak, yazılı ve görsel medya takip hizmetleri ile ilan, reklâm ve benzeri hizmetler danışmanlık ve denetim hizmetleri kapsamında değerlendirilmez.”

63 no.lu KDV Sirküleri ile etüt, plan ve proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetlerin kapsamı ile ilgili olarak aşağıdaki örnekler verilmiştir :

“Bu kapsamdaki tevkifat uygulamasına ilişkin aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Gümrük müşavirlerinin yetkili temsilci sıfatıyla ithal ve ihraç edilen mallara ilişkin verdikleri gümrük işlemlerine aracılık hizmeti, danışmanlık, müşavirlik ve denetim hizmetleri kapsamında değerlendirilemeyeceğinden KDV tevkifatına tabi tutulmayacaktır. Ancak, gümrük müşavirlerinin Tebliğin (3.1.2/b) ayırımında sayılanlara verdikleri; gümrük işlemlerinde geçerli mevzuat düzenlemeleri, yabancı ülke uygulamaları, bir malın gümrük tarife istatistik pozisyonunun belirlenmesi gibi danışmanlık ve müşavirlik hizmetleri 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.
- Serbest muhasebeci mali müşavirlerin müşterilerinin defterlerini tutmak, beyannamelerini düzenlemek ve vermek şeklinde verdikleri hizmetler, danışmanlık, müşavirlik ve denetim hizmetleri kapsamında değerlendirilemeyeceğinden KDV tevkifatına tabi olmayacaktır. Ancak, Tebliğin (3.1.2/b) ayırımında sayılan müşterilerine verdikleri vergi mevzuatına ya da diğer mevzuata yönelik danışmanlık ve müşavirlik hizmetleri 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır. Aynı şekilde bir ekonomistin Tebliğin (3.1.2/b) ayırımında sayılan belirlenmiş alıcılara vermiş olduğu ekonomi danışmanlığı, yatırım danışmanlığı gibi hizmetlerin de bu kapsamda tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.
Öte yandan, yeminli mali müşavirlerin Tebliğin (3.1.2/b) ayırımında sayılan müşterilerine tam tasdik raporu, KDV iadesi tasdik raporu gibi yaptıkları denetim ve sonucunda rapor düzenlemek suretiyle verdikleri hizmetler denetim hizmeti kapsamında 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi olacaktır.

- Payları İMKB'de işlem gören (K) Holding A.Ş. (JK) firmasından danışmanlık hizmeti almakta, bu hizmeti grup şirketi (NL) A.Ş.'ye aktarmaktadır.

(K) Holding A.Ş. belirlenmiş alıcılar arasında yer aldığından (JK) firmasından aldığı danışmanlık hizmeti Tebliğin (3.2.2) bölümüne göre tevkifata tabi tutulacaktır. Temin edilen bu hizmetin (K) Holding A.Ş. tarafından grup şirketi (NL) A.Ş.'ye aktarılmasında düzenlenen faturada hesaplanan KDV ise tevkifata tabi tutulmayacaktır.

(K) Holding A.Ş. belirlenmiş alıcılar arasında yer almaz ise; (JK) firmasının (K) Holding A.Ş.'ye verdiği danışmanlık hizmeti tevkifata tabi olmayacaktır. (K) Holding A.Ş. tarafından (NL) A.Ş.'ye danışmanlık hizmetinin aracılığına ilişkin verilen hizmet de tevkifat kapsamına girmemektedir.”

3.2.3. Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri:

Tebliğin I/C-2.1.3.1/b bölümünde sıralanan **belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilen söz konusu hizmetler 7/10 oranında** KDV tevkifatına tabidir. (35 nolu KDV Tebliğ ile değişmeden önce bu oran 5/10 idi.)

KDV Genel Uygulama Tebliğinin bu hizmet türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur.

“2.1.3.2.3.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde alıcılar tarafından (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.3.2. Kapsam

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara ait veya bunlara tahsis edilen ve faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri tevkifat kapsamındadır.

Örnek 1:Hisse senetleri BİST'te işlem gören (A) A.Ş. tarafından satın alınan kamyon şasisi üzerinde kasa, depo ve benzeri ilaveler yaptırmak suretiyle tadilat uygulanması halinde, tadilat bedelleri üzerinden hesaplanan KDV tevkifata tabi olacaktır.

Örnek 2: (A) kamu kurumu otomasyon sisteminin oluşturulması amacıyla (X) Yazılım ve Otomasyon Şirketi ile anlaşmıştır.

Sözleşme kapsamında otomasyon sistemlerine ilişkin yazılım temini, satış sonrası güncelleme, bakım vb. hizmetler de verilmektedir.

Otomasyon sisteminin ve bilgisayarların kullanımında gerekli olan işletim sistemi yazılımlarına ilişkin olarak verilen değişiklik, sorun giderme, yenileme, bakım, güncelleme ve benzeri hizmetlere ilişkin bedel üzerinden hesaplanan KDV'nin 7/10'u (A) tarafından tevkifata tabi tutulacaktır.

Isıtma-soğutma sistemleri, havalandırma sistemi, ses sistemi, görüntü sistemi, ışık sistemi, asansör ve benzerlerine yönelik bakım ve onarım hizmetleri bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulur. Bunların ilk yapımı veya tamamen yenilenmesi ise Tebliğin (I/C-2.1.3.2.1.) bölümü kapsamında tevkifata tabidir.

Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtların bakım hizmetleri, bunların kendinden beklenen işlevleri sağlamak için belli aralıklarla veya gerektiği zaman yapılan faaliyetlerdir. Bu hizmet sırasında bakımı yapılan eşyanın 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 hizmetlerin gereği olarak yapılan malzeme, yedek parça ve sarf malzemesi teslimleri de bakım ve onarım hizmetine dahil bulunmaktadır.

Ancak, bu hizmetlerde kullanılacak malzeme, yedek parça, sarf malzemesi gibi malların tadil, bakım ve onarımı yaptırılanlar tarafından piyasadan satın alınıp bu işleri yapanlara verilmesi halinde, malların piyasadan satın alınması sırasında, Tebliğin (I/C-2.1.3.3) bölümünde yapılan açıklamalar saklı kalmak kaydıyla, tevkifat uygulanmaz.”

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.09.2011 tarih ve 1455 sayılı özelgesinde boya, raspa, usturmaça ve kumlama hizmetleri KDV tevkifatı yapılacağı, bu gibi yüklenimlerde bulunan firmaların söz konusu iş için işverenin işyerine gönderdiği elemanları kendi sevk idaresi altında çalıştırarak talep edilen işi yapıyor olması halinde boya, raspa, kumlama gibi hizmetlerin işgücü teminin olarak nitelendirilmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir.

3.2.4. Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri :

Tebliğin I/C-2.1.3.1/b bölümünde sıralanan **belirlenmiş alıcılara** verilen bu hizmetler 5/10 oranında KDV tevkifatına tabidir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin bu hizmet türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur.

“2.1.3.2.4.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen her türlü yemek servis ve organizasyon hizmetlerinde alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.4.2. Kapsam

Yemek servis hizmetleri; Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılan idare, kurum ve kuruluşların personel, öğrenci, hasta, müşteri, misafir, yolcu sıfatı taşıyan kişilerin yemek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapacakları hizmet alımlarını kapsamaktadır.

Örnek: *Milli Eğitim Bakanlığı'nın (il veya ilçe milli eğitim müdürlüklerinin) taşınmalı eğitim kapsamında öğrencilere verilen öğle yemeği (kumanya) alımlarında, yemeği hazırlayan ve/veya dağıtımını yapan yüklenicilere yapılacak ödemelerden KDV tevkifatı yapılacaktır.*

Bedelin kendi bütçe ödenekleri dışında bir kaynaktan karşılanması, mesela Sosyal Yardımlaşma Vakfı tarafından karşılanması halinde de yemek (kumanya) alımıyla ilgili olarak tevkifat yapılacaktır.

Yemeğin, tevkifat yapmakla sorumlu idare, 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 dâhil işyerlerinde yeme-içme hizmeti teminine imkan veren yemek çeklerinin (karnelerinin-biletlerinin) bedeli üzerinden hesaplanan KDV, tevkifata tabi tutulmaz. Ancak, yemek servis hizmetinin hizmeti alan idare, kurum veya kuruluşun bünyesinde ve doğrudan yemek çekini satan firma tarafından verilmesi halinde tevkifat uygulanır.

Yemek servis hizmetinin, bu hizmetin verildiği mahallere (lokanta, restoran ve benzeri yerlere) gidilmesi suretiyle alınması ve hizmete ait faturanın Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılan idare, kurum ve kuruluşlar adına düzenlenmesi halinde de tevkifat kapsamında işlem tesis edilir.

Ayrıca otel, motel, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde, konaklama hizmetinden ayrı olarak verilen veya birlikte verilmekle beraber ayrı bir fatura ile belgelendirilen ya da aynı faturada ayrı olarak gösterilen durumlarda, yemek servis hizmeti ile ilgili olarak tevkifat uygulaması kapsamında işlem yapılır. Tevkifat yapmak zorunda olan idare, kurum ve kuruluşların kendi personeli marifetiyle hazırladıkları yemekler için piyasadan yiyecek maddeleri ve hazırlanan yemekle ilgili çeşitli malzemeleri satın alması, bu bölüm kapsamında tevkifata tabi değildir.

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılan idare, kurum ve kuruluşların konser, fuar, kutlama, parti, kokteyl, davet, kongre, seminer, panel, tanıtım ve benzeri hizmet alımları bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulur.

Söz konusu hizmetleri veren mükelleflerin, organizasyonun yapıldığı yeri (salon, otel ve benzeri) işletenlerden aldıkları hizmetler tevkifat uygulaması kapsamında değildir. Bu durum, organizasyonu yapan firmaların,

hizmet verdikleri idare, kurum ve kuruluşlar adına düzenledikleri faturalarda yer alan toplam tutar üzerinden tevkifat uygulanmasına engel değildir.

Örnek: (A) Organizasyon A.Ş., (B) kamu kurumu ile kurumun 50. kuruluş yıldönümü kutlaması organizasyonunu düzenlemek için anlaşmıştır. Kutlama, bir başka ilde gerçekleştirilecek ve iki gün sürecektir. (A), bu kutlama için katılımcıların konaklamaları dahil bir otelle anlaşmıştır.

Otel işletmesi tarafından (A)'ya verilen konaklama, salon kiralaması ve benzeri hizmetler tevkifata tabi olmayacaktır. (A)'nın, kutlama organizasyonu tertibi nedeniyle (B)'ye fatura edeceği toplam tutar üzerinden hesaplanan KDV ise (5/10) oranında tevkifata tabi tutulacaktır.”

63 no.lu KDV Sirkülerinde ;

“Buna göre, payları İMKB'de işlem gören firmanın personelinin işlerini yaparken müşteri veya tedarikçilerle birlikte temsil ve ağırlama faaliyeti kapsamında firma adına yemek servisi hizmeti alımında KDV ile birlikte hizmet bedelinin 2.000 TL'yi (Daha önce 1.000 TL olarak uygulanan bu had 36 no.lu KDV Tebliği ile 2.000 TL'ye, 1 Mart 2024 tarihinden geçerli olmak üzere 50 no.lu KDV Tebliği ile FATURA DÜZENLEME SINIRINA yükseltilmiştir) aşması halinde firma tarafından 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.”

şeklinde bir örneğe yer verilmiştir.

3.2.5. İşgücü Temin Hizmetleri:

Gerek KDV mükelleflerine, gerekse Tebliğin I/C-2.1.3.1/b bölümünde sıralanan belirlenmiş alıcılara verilen işgücü temin hizmetleri 9/10 oranında KDV tevkifatına tabidir.

Bu hizmetler benzer alıcılar itibarıyla ve aynı oranda KDV tevkifatına tabi idi, söz konusu işgücü hizmetlerinin niteliği aşağıda belirtilmiş olmakla beraber, 60 no.lu KDV Sirkülerinin, **63 no.lu Sirküler** ile değişik 2 no.lu bölümündeki açıklamalar ve verilen 21 adet örnek de dikkate alınmalıdır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin bu hizmet türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuş olup, devamında **63 no.lu Sirkülerle** verilen örnekler ve notlarımız yer almaktadır.

“2.1.3.2.5.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanlara, faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili işlemlerde kullanılan işgücünün sağlanması şeklinde verilen hizmetlerde (işgücü temin hizmeti alımlarında), alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.5.2. Kapsam

Gerçek veya tüzel kişiler, faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin olarak ihtiyaç duydukları işgücünü, kendilerine hizmet akdi ile bağlı ücretli statüsünde hizmet erbabı çalıştırarak temin etmek yerine, alt işverenlerden veya bu alanda ya da başka alanlarda faaliyette bulunan diğer kişi, kurum, kuruluş veya organizasyonlardan temin etmektedirler.

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

Bu şekilde ortaya çıkan hizmetlerde aşağıdaki şartların varlığı halinde tevkifat uygulanır:

- Temin edilen elemanların, hizmeti alana ücretli statüsünde hizmet akdiyle bağlı olmaması gerekmektedir.
- Temin edilen elemanların, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılması gerekmektedir.

Elemanların işletmenin mal ve hizmet üretimi safhalarından herhangi birinde çalıştırılması halinde, sevk, idare ve kontrolün hizmeti alan işletmede olduğu kabul edilir.

Dolayısıyla işgücü 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 bulundurulur, bu hususların varlığı, taraflar arasında bir sözleşme yapılmışsa bu sözleşmedeki hükümler veya sözleşmeye bağlı teknik şartnamedeki açıklamalar da dikkate alınarak tespit edilir.

İşgücü temin hizmeti veren mükellefin, söz konusu hizmeti bir başka mükelleften temin ettiği elemanları kullanarak sunması halinde, sadece kendisine verilen işgücü temin hizmetinde tevkifat uygulanır. Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara verilen özel güvenlik ve koruma hizmetleri de işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifata tabi tutulur.

"Kısmi tevkifat kapsamındaki işlemleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili olup, insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerini ifa edenlere hekimler vasıtasıyla verilen hizmetler için işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifat uygulanmayacaktır."

NOT: Yukarıdaki paragraf 11 no.lu KDV Tebliği ile eklenmiştir.

2016/9542 sayılı Kararname ile %8 orana tabi sağlık hizmetlerinin kapsamı yeniden tanımlanmış ve hekimler vasıtasıyla sağlık hizmeti verilmesi işlemleri bu tanıma dahil edilmiştir.

Tebliğin 2 no.lu maddesinde HEKİMLERİN işgücü temin hizmeti tanımına girecek şekilde tahsis edilmesinde KDV TEVKİFATI UYGULANMAYACAĞI açıklığa kavuşturulmuştur.

Örnek olarak hekimleri bordrolamakta olan bir şirket, kadrosundaki bir hekimi bir hastaneye işgücü olarak tahsis ettiğinde %8 KDV oranlı ve tevkifatsız fatura düzenleyecektir.

Buna göre, güvenlik hizmetleri sektöründe faaliyet gösteren işletmeler tarafından verilen;

- Sabotaj, yangın, hırsızlık, soygun, yağma, yıkma tehditlerine karşı caydırıcı ön tedbirleri alma,
- Tesis, alan, alış-veriş merkezi, bina, nakil vasıtaları, konut, işyeri, etkinlik, gösteri, toplantı, kutlama, tören, müsabaka, organizasyon ve benzerlerinin güvenliğini sağlama,
- Arama ve kurtarma, özel eğitilmiş şoför,
- Güvenlik sistemi oluşturma ve izleme, giriş çıkış kontrolü, güvenlik etütleri hazırlama, personel güvenlik tahkikatları yapma, araştırma, koruma,
- Güvenlik ve korumaya yönelik eğitim ve danışmanlık,
- Değerli evrak, nakit, koleksiyon, maden ve eşya gibi kıymetlerin bir yerden başka bir yere transferi,
- İkaz-ihbar, alarm izleme,

ve benzeri tüm hizmetler işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifata tabidir.

Yalnızca özel güvenlik sistemlerinin kurulması, bu kapsamda tevkifata tabi değildir. Ancak bu kurulumun Tebliğin (I/C-2.1.3.2.1.) bölümünde açıklanan yapıım işlerinin özelliklerini taşıması halinde, bu kapsamda tevkifat uygulanır."

PTT A.Ş.nin posta işlerinin yerine getirilmesine yönelik olarak; gönderilerin toplanması, yüklenmesi, ayrımı, sevki ve işlenmesi, gönderilerin adresten kabulü, ambalajlanması, ölçüm, tartım ve kayıt işlemleri, dağıtılacak tüm kayıtlı/kayıtsız gönderilerin grup/cihet ayrımı, dağıtım araçlarına yüklenmesi ve boşaltılması, gönderilerin dağıtım ve teslimi, tahsilatlı gönderilerin ücretlerinin tahsili, tahsil edilen ücretlerin İdareye teslimi, teslim edilen veya edilemeyen gönderilerin dağıtım alanında veya işyerinde düşüm işlemleri ve benzeri şekillerdeki hizmet alımları bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulur.⁴

63 no.lu KDV Sirküleri ile verilen örnekler şöyledir :

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

⁴ 46 Seri No.lu Tebliğ ile eklenen paragraf. Yürürlük: 01.04.2023

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 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 2: Yapımcı (C), yapımcılığını üstlendiği bir sinema filminde rol alacak oyuncularını 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 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

(D)'nin kişisel başvuru yapanlar arasından göndermiş olduğu oyuncuların doğrudan (C) ile anlaşmaya varmış 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: Büyükşehir belediyesine bağlı ayrı tüzel kişiliği bulunan (TR) Su İşletmesi 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 işlemde işgücü temin hizmetinin varlığı (TR) Su İşletmesi ile (B) firması arasında düzenlenen hizmet alım sözleşmesi ile idari şartnamenin incelenmesi sonucunda tespit edilecektir.

(TR) Su İşletmesinin şoförü ile birlikte temin ettiği araç kiralama hizmetinde, İşletme ile şoförler arasında herhangi bir hizmet akdi bulunmaması ve şoförlerin iş süresince İşletme 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, İşletme tarafından 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak söz konusu hizmetle ilgili olarak şoför teminine ilişkin bedelin; sözleşme, ücret bordrosu, muhasebe kayıtları, sigorta prim bildireleri 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 9/10 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 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak bu hizmetle ilgili olarak iş makinesi operatörü teminine ilişkin bedelin, ücret bordrosu, muhasebe kayıtları, sigorta prim bildireleri 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 yapılabilecektir.

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 9/10 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 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

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, işgücü temin hizmeti kapsamında KDV tevkifatı yapılmayacaktır. Öte yandan, Sağlık Bakanlığı 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer aldığından (H) hastanesine verilen bu analiz hizmeti Tebliğin (3.2.13) bölümü kapsamında 5/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

Örnek 7: Sağlık Bakanlığına bağlı (S) hastanesi, tahlil edilmek üzere örnek alınması amacıyla hastaların veya hastanede alınan örneklerin dışarıdaki 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 idaresinin (S) hastanesinde olacağına anlaşılması halinde, söz konusu hizmet işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve toplam bedel üzerinden hesaplanacak KDV, (S) hastanesi tarafından 9/10 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, şoför teminine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden 9/10 oranında KDV tevkifatı yapılacaktır. Öte yandan, Sağlık Bakanlığı 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer aldığından araç kiralama hizmetine ilişkin bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden (S) hastanesi tarafından Tebliğin (3.2.13) bölümü kapsamında 5/10 oranında KDV tevkifatı yapılacaktır.

Not:

60 no.lu Sirkülerin 2. Bölümündeki 8 no.lu örnek, 63 no.lu Sirkülerde görünmemektedir. Çünkü bu örnekte işveren bir belediye olup, belediyelerin belirlenmiş alıcılar listesinden çıkarılmış olması nedeniyle söz konusu örneğin 117 no.lu Tebliğden sonra geçerliliği kalmamıştır.

Örnek 8: (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 9/10 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 9: 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 9/10 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, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (2.1) bölümü gereğince, yurt dışındaki firmaya yapılacak ödeme tutarı üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamının (L) firması tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edileceği tabiidir.

Örnek 10: (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, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.10) bölümünde düzenlenen "temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri" 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 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 11: 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 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 12: 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 su işletmesi 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 belediyesi su işletmesinin sevk, idare ve kontrolü altındaki elemanlar tarafından büyükşehir belediyesi su işletmesine ait araç ve gereçlerle verildiğinin anlaşılması halinde, bu hizmet "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilecek ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, 9/10 oranında tevkifata tabi tutularak su işletmesi tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Örnek 13: 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 bulunması 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 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır. Ancak, sürücü teminine ilişkin bedelin toplam hizmet bedelinden ayırıştırılabilmesi 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 ıslahı 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 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.1.2/b) ayrımında sayılan belirlenmiş alıcılardan olması halinde bunlar tarafından 3/10 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 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.1.2/b) ayrımında sayılan belirlenmiş alıcılardan olması halinde bunlar tarafından 7/10 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 "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilerek hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları tarafından 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 14: (Y) firması ile bir ilçe kaymakamlığı, kaymakamlık bahçesi ve havuzunun bakımı, bitkilendirilmesi (fidan temini, fidan dikimi, bu alanların çimlendirilmesi vb.) ve sulanması hizmetleri için hizmet alım sözleşmesi imzalamışlardır.

Söz konusu hizmetler, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.10) bölümünde düzenlenen "temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri" kapsamında tevkifata tabi tutulacak, işgücü temin hizmeti olarak değerlendirilmeyecektir.

Örnek 15: (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 hizmete 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 9/10 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 16: (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, 9/10 oranında tevkifata tabi tutularak (M) maden işletmesi tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Örnek 17: Taşımacılık firmasının müşterilerine ikramlarını sunmak üzere başka bir firmadan aşçı temini, söz konusu aşçı taşımacılık firmasının sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırıldığında, işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilerek 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

Örnek 18: Devlet hastanesinin faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanmak üzere "teknik hizmet alımı" kapsamında teknik personelin hastanede hastanenin sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılmasına yönelik hizmet alımı işgücü temin hizmeti kapsamında 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

Örnek 19: (G) Ltd. Şti. tarafından gerçek usulde KDV mükellefi müşterilerine verilen, değerli evrak, nakit, koleksiyon, maden ve eşyanın bir yerden başka bir yere transferi, kâğıt ve madeni paranın sayımı, ayıklanması, paketlenmesi gibi işlemler, nakit değerlerin güvenli bir biçimde muhafaza edilmesi, fuarların kapalı olduğu

gece saatlerinde değerli kıymetlerin muhafazası hizmetleri işgücü temin hizmeti kapsamında 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

Örnek 20: (SD) Ltd. Şti. tarafından Tebliğin (3.1.2/b) kapsamında yer alan orman fidanlık müdürlüğüne, fidan üretim kaplarının toprakla dolumu, fidanların yabancı otlardan temizlenmesi, tohum ekimi, fidanların sulanması şeklinde verilen hizmetlerde kullanılan ve (SD) Ltd. Şti.'ne hizmet akdiyle bağlı elemanların sevk, idare ve kontrolünün orman fidanlık müdürlüğünde bulunması halinde, bu hizmet işgücü temin hizmeti kapsamında 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

Örnek 21: Alış Veriş Merkezi (AVM) yönetici firması, (AB) firmasından özel güvenlik hizmeti, (RT) firmasından temizlik hizmeti, (DN) firmasından ise danışmanlık hizmeti almaktadır. Bu hizmetler nedeniyle ödediği bedelleri ise üzerine belirli oranda komisyon ekleyerek AVM'de faaliyette bulunan firmalara fatura etmektedir.

AVM yönetici firmasının;

- (AB) firmasından aldığı özel güvenlik hizmeti Tebliğin (3.2.5) bölümü kapsamında işgücü temin hizmeti olarak değerlendirilecek ve 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacak,
- (RT) firmasından aldığı temizlik hizmeti Tebliğin (3.2.10) bölümü kapsamında 7/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacak,
- (DN) firmasından aldığı danışmanlık hizmeti ise AVM yönetici firmasının sadece Tebliğin (3.1.2/b) bölümünde belirlenmiş alıcılar arasında yer alması halinde KDV tevkifatına tabi tutulacak, aksi halde tutulmayacaktır.

AVM yönetici firmasının AVM'de faaliyette bulunan firmalara verdiği hizmet yönetim ve aracılık hizmeti olduğundan, hizmet bedellerini belirli bir komisyon ekleyerek bu firmalara aktarması nedeniyle düzenlediği faturalarda hesaplanan KDV, AVM'de faaliyette bulunan firmalar tarafından tevkifata tabi tutulmayacaktır. Ancak AVM'de faaliyette bulunanlardan birisinin 5084 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlardan olması halinde, AVM yönetici firmasının verdiği bu hizmetin Tebliğin (3.2.13) bölümüne göre 5/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

Not:

60 no.lu Sirkülerin 2. bölümündeki 18 no.lu örnek yürürlükten kaldırılmıştır. Çünkü bu örnekte otobüs işletmeciliği yapan ve aracı kendisi kullanan bir kişinin verdiği servis hizmetinin tevkifata tabi olmadığı belirtilmekteydi. 117 no.lu Tebliğle servis hizmetlerinin 5/10 oranında KDV tevkifatı kapsamına alınmasıyla birlikte bu örneğin geçerliliği kalmamıştır.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 02.06.2010 tarih ve 413 sayılı Özelgede ASKİ'ye verilen su sayaçlarını okuma, sökme-takma, açma-kapama, bildirim, dağıtım gibi hizmetlerin işgücü temin hizmeti kapsamında %90 oranında stopaja tabi olduğu belirtilmiştir.

Yine Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın verdiği 26.05.2010 tarih ve 386 sayılı Özelgede belediyeye sunulan başıboş hayvanları toplama ve nakil işinin işgücü temin hizmeti sayılarak %90 oranında tevkifata tabi tutulacağı belirtilmiştir. (Daha sonra belediyelerin kısmi tevkifat sorumluluğunun kaldırıldığını hatırlatmak isteriz.)

3.2.6. Yapı Denetim Hizmetleri:

Gerek **KDV mükelleflerine, gerekse** Tebliğin I/C-2.1.3.1/b bölümündeki **belirlenmiş alıcılara sunulan yapı denetim hizmetleri 9/10 oranında** KDV tevkifatına tabiidir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin bu hizmet türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur:

“2.1.3.2.6.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

“Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara verilen yapı denetim hizmetlerinde, alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.6.2. Kapsam

Tevkifatın kapsamını, yapı denetim firmalarının verilen yapı denetim hizmetleri oluşturmaktadır. Su yapıları denetim hizmeti ve benzeri hizmetler de bu kapsamda değerlendirilir.

Tevkifat yapmakla sorumlu tutulanlara verilen yapı denetim hizmetlerinde, bedelin kamu kurumları aracılığıyla ödenmesi halinde tevkifat, hizmeti satın alan ve adına yapı denetim hizmeti faturası düzenlenen tarafından uygulanır. Kamu kurumları tarafından bizzat satın alınmayan yapı denetim hizmetlerine ilişkin bedellerin, bunlar adına açılan hesaplardan ödenmesi nedeniyle sorumlu sıfatıyla KDV tevkifatı yapmaları söz konusu değildir.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde, hizmet bedeli müteahhit tarafından ödenmekle birlikte yapı denetim hizmetine ait fatura ilgili mevzuatı gereğince inşaat ruhsat sahibi (arsa sahibi) adına düzenlendiğinden, inşaat ruhsat sahibinin mükellefiyet durumuna göre hareket edilir. Ruhsat sahibinin Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümleri kapsamında olması halinde, tevkifat uygulamasına ilişkin işlem tesis edilir.”

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 26.08.2011 tarih ve 268 sayılı özelgede birden fazla arsa sahibi bulunduğu, bunlar arasında KDV mükellefiyeti olan ve olmayan gerçek veya tüzel kişiler olduğu belirtilerek tevkifat hakkında ne işlem yapılacağı yönündeki soruya şöyle cevap verilmiştir:

“Firmanızca yapı denetim hizmeti verilen arsa üzerindeki gerçek/tüzel kişi arsa sahiplerinden KDV mükellefiyeti bulunanların, söz konusu hizmete ilişkin düzenlenecek faturalarda yer alan KDV'yi ½ oranında tevkifata tabi tutarak, 2 no.lu KDV Beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan etmeleri gerekmektedir. Ancak, iktisadi işletmelere dahil olmayan inşaatlar için verilen yapı denetim hizmetlerinde KDV tevkifatı yapılmasına gerek bulunmamaktadır.”

3.2.7. Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri:

Gerek **KDV mükelleflerine gerekse** Tebliğin I/C-2.1.3.1/b bölümünde sayılan **belirlenmiş alıcılara hitaben yapılan bu hizmetler 7/10 oranında** KDV tevkifatına tabidir. (Bu oran 35 Nolu KDV Tebliği ile değiştirilmeden önce 5/10 idi)

KDV Genel Uygulama Tebliğinin bu hizmet türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur:

“2.1.3.2.7.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara yapılan fason tekstil ve konfeksiyon işleri, fason çanta ve ayakkabı dikim işleri ile Tebliğin (I/C-2.1.3.2.7.3) bölümünde belirtilen aracılık hizmetlerinde, alıcılar tarafından (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.7.2. Kapsam

Tevkifat kapsamına;

- Deriden mamul giyim eşyalarına ilişkin fason işler de dahil olmak üzere fason tekstil ve konfeksiyon işleri (perde, halı, mobilya kumaşı ve örtüsü, havlu, oto koltuk kumaşı, çuval ve benzerleri ile bunların imalinde kullanılacak iplik veya kumaşa verilen fason hizmetler dahil),
- Fason çanta, kemer, cüzdan ve benzerleri ile ayakkabı (terlik, çizme ve benzerleri dahil) dikim işleri (söz konusu malların dikimi dışında tadil ve onarım şeklinde ortaya çıkan hizmetler hariç)
- Bu işlerle ilgili aracılık hizmetleri

girmektedir.

Terziler tarafından, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanlara verilen dikim, tadil, onarım şeklindeki hizmetler de tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Fason imalatın şartı, imal edilecek mal ile ilgili ana hammadde başta olmak üzere hammaddelerin fason iş yaptırılanlarca temin edilmesidir.

Bu çerçevede, tekstil ve konfeksiyon sektöründeki boya, apre, baskı ve kasarılama işlerinde, boya ve kimyevi maddelerin işi yaptırılanlar tarafından temin edilip, bu işleri yapanlara verilmesi halinde tevkifat uygulanacak; boya ve kimyevi maddelerin bu işleri yapanlar tarafından temin edilip kullanılması halinde tevkifat yapılmayacaktır.

Ütüleme, çözgü, haşıl, dikim, kesim, kapitone, tıraşlama, zımpara, şardon, yakma, ram, nakış ve benzeri bütün işler tevkifat uygulamasına tabidir. Ancak, bu işler boya, baskı, apre ve kasarılama işlerinin bir unsuru veya tamamlayıcısı olarak onlarla birlikte yapılıyorsa, aynı faturada gösterilmeleri kaydıyla bu işler tevkifat uygulaması bakımından boya, baskı, apre ve kasarılama hizmetleri gibi işlem görecektir.

Fason olarak yapılan yıkama ve kurutma işlerinde de yardımcı malzemelerin işi yaptırılanlar tarafından temin edilip bu işleri yapanlara verilmesi halinde tevkifat uygulanacaktır. Presleme işinin yıkama ve kurutma işlerinin bir unsuru veya tamamlayıcısı olarak birlikte yapılması ve aynı faturada gösterilmesi halinde tevkifat uygulanırken, presleme işinin yıkama ve kurutma işinden ayrı olarak yapılması durumunda tevkifat uygulanmayacaktır.

Fason olarak yaptırılan kapitone işlerinde astarın üzerine sadece elyaf veya elyafı birlikte tül veya tela tatbik edilmektedir. Sadece elyaf tatbik edilen hallerde elyafın, elyaf ile birlikte tül veya telanın tatbik edildiği hallerde elyaf ile tül veya elyaf ile telanın fason iş yaptırılanlar tarafından temin edilip fason iş yapanlara astar ile birlikte verilmesi halinde tevkifat uygulanacak, astar hariç yukarıda sayılanların fason iş yapanlarca temin edilip kullanılması halinde ise tevkifat uygulanmayacaktır.

Fason işlerde mamul bir bütün olarak imal ettirilebileceği gibi, üretim aşamaları itibarıyla kısmi olarak fason iş yaptırılması da mümkündür.

Örnek 1: Bir konfeksiyon firmasının pazarlayacağı gömleklerin kumaşını, kesimini, dikimini ayrı ayrı firmalara fason olarak yaptırması halinde her bir kısmi iş, tevkifat uygulaması kapsamına girecektir.

Fason iş yapanların, başkalarına fason iş yaptırılmaları, her iki fason iş bakımından tevkifat uygulamasına engel değildir.

Örnek 2: İmal edip pazarladığı pantolonların bir kısmını fason olarak imal ettiren bir mükellef, aynı zamanda ihracatçı firmalara fason olarak erkek takım elbisesi imal ediyorsa, fason yaptırdığı pantolonlar için kendisi tevkifat uygulayacak, ihracatçıya yaptığı fason takım elbiseler için ise ihracatçı tarafından tevkifat uygulanacaktır.

Fason olarak yapılan işlerde, fason işi yapanlar tarafından kullanılan iplik, fermuar, düğme, tela, astar ve benzeri her türlü yardımcı madde ve malzemeler, fason hizmet bedeline dahildir. Fason iş için kullanılan bu madde ve malzemelerin, ayrı fatura edilmesi söz konusu değildir.

NOT:

Deri alanındaki fason işlerin KDV tevkifatına tabi olması için bu işlerin deriden mamul konfeksiyon ürünlerine yönelik olması gerekmektedir.

30.05.2014 tarih 1514 sayılı özelgede lazerle deri kesme işleminin fason iş olduğu bu işlemin deriden mamul konfeksiyona yönelik olması halinde tevkifat gerektiği (KDV oranının da %8 olduğu), buna mukabil aynı işlemin

ayakkabı, çanta veya aksesuara yönelik olması halinde tevkifat gerekmediği ve KDV oranının %18 olduğu belirtilmiştir.

2.1.3.2.7.3. Fason İşlerle İlgili Aracılık Hizmetleri

Fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde tevkifata tabidir.

Bazı KDV mükellefleri;

- Fason iş yaptıracak olanlara, fason iş yapacak işletmeleri,
- Fason iş yapacak işletmelere, fason iş yaptıracak olanları,

temin etmek suretiyle aracılık hizmeti vermektedir. Bu hizmetlerde aracı firmanın fason işle ilgili bir sorumluluğu bulunmamakta, sadece tarafları bir araya getirmektedir. Bu aracılık hizmetleri bu bölüm kapsamında tevkifata tabidir.

Fason yapılmak üzere alınan işin tamamen başka firmalara fason olarak yaptırılması halinde de her iki aşamada tevkifat uygulanacaktır.”

63 no.lu KDV Sirkülerinde, yukarıdaki 2 örneğe ilaveten aşağıdaki 3 no.lu örnek verilmiştir.

“Örnek 3: Çiğitli pamuğun çırçırılama işlemine tabi tutularak işlenmiş mahlıç pamuk haline getirilmesi şeklinde verilen hizmet, fason tekstil ve konfeksiyon işi kapsamında değerlendirilmediğinden KDV tevkifatına tabi tutulmayacaktır.”

3.2.8. KDV Mükellefi Olan Turistik İşyerlerine Verilen Müşteri Bulma / Götürme Hizmetleri:

Sadece KDV mükellefi olanlara sunulan bu hizmetler 9/10 oranında KDV tevkifatına tabidir. (Bu hizmetler Tebliğin I/C-2.1.3.1/b bölümünde sayılanlara veya KDV mükellefi olmayan başka bir kişiye sunulduğunda KDV tevkifatı yapılmaz.)

KDV Genel Uygulama Tebliğinin bu hizmet türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur:

“2.1.3.2.8.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a) ayrımı kapsamındakilere turizm acentesi, rehber ve benzerlerince verilen müşteri bulma hizmetlerinde, alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.8.2. Kapsam

Turizm acentesi, rehber ve benzerlerinin turist kafilelerini alışveriş etmeleri için belirli dükkânlara/mağazalara götürmeleri karşılığında bu işletmelerden aldıkları komisyonlar genel oranda KDV'ye tabidir.

Bu kapsamdaki komisyon ve benzeri ödemeleri yapan işletmeler tarafından komisyon tutarına ait KDV üzerinden tevkifat uygulanır.”

Nevşehir Defterdarlığı tarafından verilen 06.09.2011 tarih ve 2-2 no.lu özelgede sıcak hava balonu işletmeciliği yapan bir firmaya turist kafilesi getiren seyahat acentesi, rehber ve benzeri kişilere yapılan ödemelerin KDV tevkifatına tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir.

3.2.9. Spor Kulüplerinin Yayın, Reklâm ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri:

Profesyonel spor kulüplerince (şirketleşenler dahil) yapılan ve aşağıda tanımlanan yayın, reklam ve isim hakkı türündeki hizmetler, **KDV mükelleflerine** veya Tebliğin I/C-2.1.3.1/b bölümünde sayılan **belirlenmiş alıcılara** sunulduğu takdirde bu hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan KDV **9/10 oranında** KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin bu hizmet türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur:

“2.1.3.2.9.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Profesyonel spor kulüplerince (şirketleşenler dahil) yapılan, bu Tebliğin (I/C-2.1.3.2.9.2.) bölümü kapsamındaki işlemlerde, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.9.2. Kapsam

Profesyonel spor kulüpleri (şirketleşenler dahil);

- Sponsorluk yoluyla veya reklâm almak (reklam alanları ve panolarının kiralanması dahil) suretiyle reklâm gelirleri,
- Spor müsabakalarının veya kulüple ilgili faaliyetlerin yayınlanması suretiyle yayın geliri,
- Toplumsal şans oyunları ve diğer faaliyetlerde kulüp isminin kullanılmasına izin verilmesinden dolayı isim hakkı,

geliri elde etmektedirler.

Spor kulüplerinin genel oranda KDV'ye tabi olan bu gelirlerine konu işlemleri nedeniyle hesaplanan KDV'nin (9/10)'u işlemin muhatapları (reklâm hizmeti alanlar, yayın faaliyetini gerçekleştirenler, isim hakkını kullananlar vb.) tarafından tevkifata tabidir.

Örnek 1: (A) Hazır Giyim A.Ş., şirketin reklamının futbolcuların formalarında yapılması amacıyla hem Türkiye Süper Liginde mücadele eden (Z) spor kulübü hem de faaliyet gösterdiği ilin mahalli liginde mücadele eden (Y) spor kulübü ile anlaşmıştır.

KDV mükellefi (Z) spor kulübünün verdiği reklâm hizmeti bu bölüm kapsamında kısmi tevkifata tabi olacaktır. (Y) spor kulübünün reklâm hizmetine ilişkin KDV ise KDV mükellefiyetinin bulunmaması kaydıyla Tebliğin (I/C-2.1.2.4) bölümü kapsamında tam tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 2: Türkiye Futbol Federasyonu, Türkiye Süper Ligi 2012/2013 futbol sezonu müsabakalarının televizyondan yayınlanmasına ilişkin yayın hakkını yapılanihale sonucunda (Y) Medya A.Ş. ye vermiştir. Futbol müsabakalarının yayın hakkı karşılığında yayın hakkı bedelinin Futbol Federasyonu tarafından Türkiye Süper Liginde mücadele eden (F) Spor Kulübüne aktarılmasına ilişkin olarak (F) tarafından düzenlenecek faturada genel oran üzerinden KDV hesaplanacak ve hesaplanan KDV tutarının (9/10)'u Federasyon tarafından tevkif edilerek (F)'ye ödenmeyecek, ancak söz konusu vergi tutarı sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilerek ödenecektir.

Örnek 3: 2012/2013 futbol sezonunda Spor-Toto Teşkilat Başkanlığınca futbol müsabakaları üzerine tertip edilen "iddaa" oyununda/müşterek bahsinde, müsabakalarının söz konusu oyun biletlerinde yer verilmesine ilişkin isim hakkı kullanımı nedeniyle Türkiye Süper Liginde mücadele eden (Z) Spor Kulübüne Spor-Toto Teşkilat Başkanlığınca Eylül/2012 dönemi ile ilgili olarak aktarılacak bedele ilişkin söz konusu işlem genel oranda KDV'ye tabi olacaktır.

(Z) tarafından Spor-Toto Teşkilat Başkanlığı adına düzenlenecek faturada hesaplanacak KDV'nin (9/10)'u adı geçen Başkanlıkça tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 4: (A) Spor Ürünleri A.Ş., 2013 takvim yılında üretimini yapacağı spor malzemelerinde kulüp isminin kullanılması amacıyla 100.000TL karşılığında Türkiye Basketbol Liginde mücadele eden (Y) Spor Kulübüyle anlaşmıştır.

(Y) aynı zamanda, kendi ismi kullanılarak basketbol okulu açılmasına izin verilmesi hususunda (B) Basketbol Okulu ile anlaşmıştır. (Y) bu anlaşmadan 20.000 TL gelir elde edecektir.

Her iki isim hakkı kullanımına izin verilmesine ilişkin sözleşmeler çerçevesinde isim hakkı bedelleri, faturaları düzenlenerek peşin tahsil edilmiştir. (Y)'nin, (A) ve (B)'ye verdiği isim kullanım haklarının devri genel esaslar çerçevesinde KDV'ye ve tevkifata tabi olacaktır.

Bu çerçevede, (A)'ya düzenlenen faturada yer alan KDV'nin $[(100.000 \times 0,18) \times 0,90 =]$ 16.200 TL'lik kısmı, (B)'ye düzenlenen faturada yer alan KDV'nin ise $[(20.000 \times 0,18) \times 0,90 =]$ 3.240 TL'lik kısmı, bunlar tarafından tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir."

3.2.10. Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri:

Aşağıda tanımlanan söz konusu hizmetler KDV mükelleflerine veya Tebliğin I/C-2.1.3.1/b bölümünde sayılan belirlenmiş alıcılara sunulduğu takdirde 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi olacaktır. (bu oran 35 nolu KDV Tebliği ile değişmeden önce 7/10 idi)

KDV Genel Uygulama Tebliğinin bu hizmet türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur:

“2.1.3.2.10.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanların Tebliğin (I/C-2.1.3.2.10.2.) bölümünde belirtilen temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmeti alımlarında, alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.10.2. Kapsam

Temizlik hizmetleri sektörünün yaygın olarak sunduğu hizmetler;

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

ve benzeri işlerden oluşmakta olup, bu işler tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Bina temizliğine; binaların müstemilat ve eklentileri dahil iç ve dış cephesinin temizliği ile her türlü mefruşatının (halı, perde, koltuk, süs eşyası vb.) bina içinde veya dışında yaptırılan temizliği dahildir.

Ayrıca havlu, çarşaf, elbise, çamaşır gibi eşyaların temizletirilmesi veya yıkattırılması da temizlik hizmetleri kapsamında tevkifata tabidir.

Ancak, temizlik işlerinde kullanılacak deterjan, süpürge gibi alet-edevat ve sarf malzemelerinin satın alınması sırasında tevkifat uygulanmaz.

Sorumlu tayin edilenlerin park, bahçe ve mezarlık alanları ile bulvar, refüj, göbek, rekreasyon alanları ve havuzların bakımı, bitkilendirilmesi, sulanması, haşere mücadelesi, sokak hayvanlarının toplanması-ıslahı ve benzerlerine ilişkin hizmet alımları, çevre ve bahçe bakım hizmetleri kapsamında tevkifata tabidir.”

63 no.lu KDV Sirkülerinde temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetlerinin kapsamını açıklayan aşağıdaki 7 örnek verilmiştir :

“Bu kapsamdaki tevkifat uygulamasına yönelik aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Sanayi kuruluşları ve kamu kurumlarından gelen evsel, endüstriyel ve arıtma çamuru gibi atıkların depolama ve bertaraf edilmesine yönelik verilen hizmet temizlik hizmeti kapsamında 7/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.
- Özel araçlarla tıbbi ve tehlikeli atıkların toplanması, özel depolarda depolanması ve imhası hizmeti temizlik hizmeti kapsamında 7/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır. Söz konusu atıkların toplandığı alandan imha alanına nakliyesinin müstakilen yapılması durumunda, nakliye hizmetine bu bölüm kapsamında tevkifat uygulanmayacağı tabiidir.
- KDV mükellefiyeti bulunan Belediyeye ait iktisadi işletmenin atık su arıtma tesisinin bakımı ve işletilmesi suretiyle verilen hizmet, temizlik hizmeti kapsamında değerlendirilemeyeceğinden tevkifata tabi tutulmayacaktır.
- Haşere ve böceklerle yönelik yapılan ilaçlama hizmeti tevkifat kapsamındadır.
- (AD) Ltd. Şti. tarafından karayolları bölge müdürlüğüne, tesisler ile ücret toplama istasyonlarının ve sahalarının temizlenmesi, tesislerin ve yeşil alanlarının bakımı hizmetleri, çalıştırılan işçilerle verilmektedir. Bu kapsamda çalıştırılan elemanların sevk, idare ve kontrolünün (AD) Ltd. Şti.'nde

bulunması halinde bu hizmet temizlik hizmeti kapsamında değerlendirilerek, karayolları bölge müdürlüğüne 7/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

- Malzemesiz temizlik hizmeti, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.5) bölümünde düzenlenen işgücü temin hizmetine ilişkin koşulları taşıması kaydıyla, ilgili bölüm kapsamında değerlendirilerek 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.
- Sorumlu tayin edilmekle beraber, 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde sayılmayan bir kuruluşun temizlik hizmeti alım ihalesini alan bir firma, bu işi bizzat ifa etmeyip bir başka firmaya devrederse, sorumlu tayin edilen kuruluşa karşı ifa edilen hizmet aracılık hizmeti mahiyetinde olduğundan, sorumlu tayin edilen kuruluş bu firmanın düzenlemiş olduğu faturadaki KDV tutarı üzerinden tevkifat yapmayacaktır. Ancak, ihaleyi alan firmaya temizlik hizmetini fiilen ifa eden firma tarafından düzenlenen faturadaki KDV tutarı 7/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.”

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 03.05.2011 tarih ve 122 sayılı özelgede, Devlet Hastanesi’ne verilen haşere mücadele hizmeti temizlik hizmeti kapsamında değerlendirilmiş ve tevkifata tabi tutulması istenmiştir.

3.2.11. Servis Taşımacılığı ve Yurtiçinde Kargo Harici Mal Taşımacılığı Hizmeti:

Yaklaşık 10 yıldan beri servis taşımacılığı işleri 5/10 oran üzerinden KDV tevkifatına tabi tutulmaktaydı. Servis taşımacılığı hizmetinin KDV tevkifatına tabi tutulmasına ilişkin hiçbir değişiklik yapılmamıştır.

1 Mart 2021 tarihinden itibaren kargo haricindeki yurtiçinde karayolu ile yük taşımacılığı hizmetleri 2/10 oran üzerinden KDV tevkifatına tabi hale getirilmiştir. (KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 35 nolu Tebliğ Md. 7)

Bu tevkifat türleri ile ilgili açıklamalarımızı içeren yazımız, Vergi Dünyası Dergisi’nin Mayıs 2022 sayısında yayımlanmış olup, bu yazının metni aşağıda sunulmuştur.

“KİSMİ KDV TEVKİFATINA TABİ SERVİS TAŞIMACILIĞI ve KARA YOLU İLE MAL TAŞIMACILIĞI HİZMETLERİ

ÖZ:

Bilindiği üzere kısmi KDV tevkifatı, KDV kaçağı ihtimali yüksek ve/veya KDV yüklenimi düşük olan sektörlerde, KDV’nin emniyet altına alınması amacıyla, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV’nin bir kısmının malı satan veya işi yapana, kalanının ise 2 no.lu KDV beyannamesi ile doğrudan vergi dairesine ödenmesidir.

Kısmi tevkifat konusuna giren işlem türleri muhtelif KDV Tebliğleri ile düzenlenmiş olup, halen geçerli kısmi tevkifat konuları KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C-2.1.3. no.lu bölümündedir.

Yaklaşık 10 yıldan beri servis taşımacılığı, kısmi KDV tevkifatı kapsamında iken, yakın geçmişte kara yolu ile yapılan yük taşımacılığı da (kargo hariç) KDV tevkifatı kapsamına alınmıştır.

Bu yazımızda 5/10 oranında servis taşımacılığı ve 2/10 oranında kargo hariç kara yolu ile yük taşımacılığı hizmetlerinde uygulanan kısmi KDV tevkifatı ele alınmıştır.

ANAHTAR KELİMELER:

Kısmi KDV tevkifatı, servis taşımacılığı, kara yolu ile yük taşımacılığı, kargo taşımacılığı, taşımanın öz mal ile yapılması, taşımanın kiralık araç ile yapılması, taşımanın başka firmaya yaptırılması, 2 nolu KDV beyannamesi, sorumlu sıfatıyla ödenmesi gereken KDV, KDV sorumluluğu nedeniyle oluşan KDV iade hakkı.

1. GİRİŞ:

Aşağıdaki bölümlerde önce öteden beri devam eden ve değişikliğe uğramamış bulunan 5/10 oranındaki servis taşımacılığı hizmetlerinde uygulanan KDV tevkifatı ele alınmıştır.

Daha sonra 1 Mart 2021 de başlatılan, kargo haricindeki kara yolu ile yük taşınması hizmetlerine yönelik 2/10 oranlı KDV tevkifatı üzerinde durulmuştur.

Yazımızın devamında her iki tevkifat türü ile ilgili sair hususlar ve sorunlar dile getirilmiştir.

2. SERVİS TAŞIMACILIĞI HİZMETLERİNDE KISMİ (5/10 oranında) KDV TEVKİFATI:

2.1. Genel Açıklama:

KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C 2.1.3.2.11.2. nolu bölümü uyarınca, KDV tevkifatı gerektiren servis taşımacılığı hizmetlerinin kapsamına, personel, öğrenci, müşteri ve benzerlerinin belirli bir güzergah dahilinde taşınması amacıyla ihdas ettikleri servis hizmetlerine ilişkin olarak yaptıkları taşımacılık hizmeti alımları girmektedir.

Söz konusu hizmetlerin, tahsis edilmiş özel plakalı araçlar ile yapılıp yapılmaması, ilgili birimlerden taşımacılıkla ilgili zorunlu belge ve sertifikaların alınıp alınmaması veya taşıma işinde kullanılan aracın özmal ya da sözleşmeli taşıt olup olmaması tevkifat uygulaması kapsamında işlem tesisine engel değildir.

Servis hizmetinin, personel veya öğrencilerin (veya velilerin) kendi aralarında anlaşmak suretiyle doğrudan taşımacı ile sözleşme yapılması/anlaşılması suretiyle sağlanması halinde, esas olarak hizmete ait faturaların servis hizmetinden yararlanan personel, öğrenci (veya velisi) adına düzenlenmesi gerektiğinden, tevkifat uygulanmaz. Ancak, faturanın tevkifat yapmakla sorumlu tutulanlar adına düzenlenmesi halinde tevkifat uygulaması kapsamında işlem tesis edilir.

Servis taşımacılığı hizmetini yüklenen bir firmanın, bu işi bizzat ifa etmeyip bir başka firmaya (taşeronu) yaptırması durumunda, taşımacılık hizmetini alan tarafından bu kapsamda tevkifat yapılmaz. Ancak taşımacılık hizmetini yüklenen firma tarafından, taşımacılık hizmetini fiilen ifa eden firmadan alınan hizmet için 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Bu tanıma giren servis hizmetleri BELİRLENMİŞ ALICILARA⁵ veya KDV mükelleflerine fatura edildiğinde bu fatura üzerinde hesaplanan KDV'nin tamamı gösterilecek, fakat KDV tevkifatına konu 5/10 oranındaki KDV kısmı ödenecek fatura tutarından indirilecektir. Tevkif edilen bu KDV servis taşıyıcısına ödenmeyip tevkifatı yapan belirlenmiş alıcı veya KDV mükellefi tarafından sorumlu sıfatıyla vergi dairesine beyan edilip ödenecektir.

2.2. KDV Tevkifatlı Faturanın Nasıl Düzenleneceği:

⁵ b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla veya **Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle** (36 Nolu KDV Tebliği ile eklenmiştir. Yürürlük:01.07.2021) kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Sigorta, reasürans (35 Nolu KDV Tebliği ile eklenmiştir. Yürürlük:01.03.2021) ve emeklilik (36 Nolu KDV Tebliği ile eklenmiştir. Yürürlük:01.07.2021) şirketleri,
- Sendikalar ve üst kuruluşları, (35 Nolu KDV Tebliği ile eklenmiştir. Yürürlük:01.03.2021)
- Vakıf üniversiteleri, (35 Nolu KDV Tebliği ile eklenmiştir. Yürürlük:01.03.2021)
- Mobil elektronik haberleşme işletmecileri, (35 Nolu KDV Tebliği ile eklenmiştir. Yürürlük:01.03.2021)
- Büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri (Bu idareler 11 no.lu Tebliğ ile eklenmiştir.)
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Türkiye Varlık Fonu ile alt fonlara devredilen kuruluşlar (Bu ibare 17 no.lu Tebliğ ile eklenmiştir.)
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları Borsa İstanbul (BİST)A.Ş.nde işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları.

Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamında değerlendirilmez.

Belirlenmiş alıcıların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde (şirketteşenler dahil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç), KDV tevkifatı uygulanmaz.

NOT:BU LİSTE KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C-2.1.3.1. nolu bölümündedir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/C 2.1.3.4.2. nolu bölümünde aşağıdaki açıklamalar ve tevkifatlı fatura örneği yer almaktadır.

“

.....

2.1.3.4.2. Belge Düzeni:

Tevkifata tabi işlemler dolayısıyla satıcılar tarafından düzenlenecek belgelerde; “İşlem Bedeli”, “Hesaplanan KDV”, “Tevkifat Oranı”, “Alıcı Tarafından Tevkif Edilecek KDV Tutarı”, “Tevkifat Dahil Toplam Tutar” ve “Tevkifattan Sonra Tahsil Edilmesi Gereken Toplam Bedel (Tevkifat Hariç Toplam Tutar)” ayrıca gösterilir.

Bu fatura satıcı açısından, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'ye tevkifat uygulandığını tevsik eden belge mahiyetini de taşımaktadır.

Faturaya, borçlanılan miktar olarak rakam ve yazı ile tevkifattan sonra kalan tutar yazılır.

Örnek: KDV hariç 3.000 TL tutarındaki (% 18) oranında KDV'ye tabi bir işlem (5/10) oranında KDV tevkifatına tabidir. Bu işleme ait fatura aşağıdaki şekilde düzenlenecektir:

İşlem Bedeli	:	3.000 TL
Hesaplanan KDV	:	540 TL
Tevkifat Oranı	:	5/10
Alıcı tarafından Tevkif Edilecek KDV :		270 TL
Tevkifat Dahil Toplam Tutar	:	3.540 TL
Tevkifat Hariç Toplam Tutar	:	3.270 TL
Yalnız Üçbinikiyüzyetmiş TLdir.		

Tevkifata tabi tutulan işlemlerle tevkifat uygulaması kapsamında bulunmayan işlemlerin birlikte yapılması halinde bu işlemlerin tek fatura ile belgelendirilmesi mümkündür.

Bu durumda, tevkifata tabi işlem bedeli ve bu bedel üzerinden hesaplanan KDV ile tevkif edilen KDV tutarı fatura üzerinde ayrıca gösterilir. Bu şekilde yapılan faturalamalarda da tevkifat uygulaması kapsamındaki işlem bedelinin KDV dahil tutarının Tebliğin (I/C-2.1.3.4.1.) bölümünde belirlenen alt sınırı aşp aşmadığı dikkate alınır, aşmıyorsa tevkifat uygulanmaz.

(NOT: 2.000 TL olan bu sınır, 50 no.lu KDV Tebliği ile **1 Mart 2024 tarihinden itibaren** fatura düzenleme sınırına yükseltilmiştir.)

.....”

2.3. 63 Nolu KDV Sirkülerindeki Servis Taşımacılığında KDV Tevkifatı İle İlgili Hükümler:

21.06.2012 tarih KDVK-63/2012-3 sayılı KDV Sirkülerinde, servis taşımacılığında uygulanan kısmi KDV tevkifatı konusunda aşağıdaki açıklamalar yer almıştır;

“

.....

2.2.2.11. Servis Taşımacılığı Hizmetleri

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.11) bölümünde, Tebliğin (3.1.2) bölümünde sayılanların; personel, öğrenci, müşteri ve benzerlerinin belirli bir güzergah dahilinde taşınması amacıyla ihdas ettikleri servis hizmetlerine ilişkin olarak yaptıkları taşımacılık hizmeti alımlarında 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı ifade edilmiştir.

Söz konusu hizmetin, tahsis edilmiş özel plakalı araçlar ile yapılıp yapılmaması tevkifat uygulaması kapsamında işlem tesisine engel değildir.

Servis hizmetinin, personel veya öğrencilerin (veya velilerin) kendi aralarında anlaşmak suretiyle doğrudan taşımacı ile sözleşme yapılması/anlaşılması suretiyle sağlanması halinde, esas olarak hizmete ait faturaların servis hizmetinden yararlanan personel, öğrenci (veya velisi) adına düzenlenmesi

gerektiğinden, tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak, faturanın tevkifat yapmakla sorumlu tutulanlar adına düzenlenmesi halinde tevkifat uygulaması kapsamında işlem tesis edilecektir.

Bir taşımacılık işinin servis taşımacılığı hizmeti olarak tevkifata tabi tutulabilmesi için,

-belli güzergâhlar dâhilinde yapılması,

-hizmetin alıcısı ile satıcısı arasındaki anlaşma uyarınca belirli bir dönem süresince devam etmesi,

-fiilen yapılması,

gibi hususlar göz önünde bulundurulmalıdır.

Sorumlu tayin edilmekle beraber, 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde sayılmayan bir kuruluşun personel taşıması gibi herhangi bir servis taşımacılığı hizmeti alım ihalesini alan bir firma, bu işi bizzat ifa etmeyip bir başka firmaya devrederse, sorumlu tayin edilen kuruluşa karşı ifa edilen hizmet aracılık hizmeti mahiyetinde olduğundan, sorumlu tayin edilen kuruluş bu firmanın düzenlemiş olduğu faturadaki KDV tutarı üzerinden tevkifat yapmayacaktır. Ancak, ihaleyi alan firmaya servis taşımacılığı hizmetini fiilen ifa eden firma tarafından düzenlenen faturadaki KDV tutarı 5/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Servis taşımacılığı hizmetine ilişkin tevkifat uygulamasına aşağıdaki örnekler verilebilir:

- (VG) fabrikasının personel servis taşımacılığı işini alan (Z) firması, taşıma işinin bir kısmını fiilen yapmakta, işin kalan kısmını ise alt yüklenicisi olan (A), (B) ve (C) firmalarına yaptırmaktadır.

(VG) fabrikası, (Z) firmasının fiilen yaptığı taşımacılık işi nedeniyle Tebliğin (3.2.11) bölümüne göre 5/10 oranında KDV tevkifatı yapacaktır. (Z) firması tarafından fiilen yapılmayarak alt yüklenicilere devredilen taşımacılık işi nedeniyle düzenlenen faturada yer alan KDV ise (VG) fabrikası tarafından tevkifata tabi tutulmayacaktır.

(Z) firması tarafından düzenlenen faturada fiilen yapılan taşımacılık ile alt taşeronların yaptığı taşımacılık bedelinin ayrıştırılması halinde sadece doğrudan ifa ettiği taşımacılık bedeline ilişkin KDV tevkifata tabi tutulacaktır. Ancak, (Z) firması tarafından düzenlenen faturada fiilen yapılan taşımacılık ile alt taşeronların yaptığı taşımacılık bedelinin ayrıştırılmaması halinde, (VG) fabrikası toplam taşımacılık hizmet bedeli üzerinden KDV tevkifatı yapacaktır.

(A), (B) ve (C) alt yüklenicilerinin fiilen gerçekleştirdikleri taşımacılık işi nedeniyle (Z) firmasına düzenledikleri taşımacılık hizmeti faturalarındaki KDV tutarları üzerinden Tebliğin (3.2.11) bölümüne göre 5/10 oranında tevkifat yapılacağı tabiidir.

-Termal konutların, devre mülklerin pazarlanmasına veya satılacak ürünlerin tanıtımına yönelik düzenlenen tanıtım gezilerine yönelik belirli bir dönem için alınan taşımacılık hizmeti, bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.

- Doğu Karadeniz Bölgesine düzenlenen geziler için tur operatörüyle yaptığı anlaşma uyarınca 2012 yılının yaz döneminde gezi güzergâhındaki taşımacılık hizmetini veren AB taşımacılık şirketinin söz konusu hizmeti servis taşımacılığı kapsamında tevkifata tabidir.

- Şirket çalışanlarının sportif ve sosyal amaçlı faaliyetlere katılımını sağlamak amacıyla yapılan bir defaya mahsus seyahat için alınan taşımacılık hizmeti, alıcı ile satıcı arasındaki anlaşma uyarınca belirli bir dönemi kapsamadığından servis hizmeti olarak değerlendirilmeyecek ve tevkifat kapsamına girilmeyecektir. Ancak, şirketin çalışanlarının sportif alışkanlıklarını geliştirmek için her Cumartesi günü personelinin futbol sahasına taşınması üzere alınan taşımacılık hizmeti ise servis taşımacılığı hizmeti olarak tevkifata tabi tutulacaktır.

- KDV mükellefiyeti bulunan köy muhtarlığı veya tüzel kişiliğinin ilçe milli eğitim müdürlüğüne verdiği servis taşımacılığı hizmeti belirlenmiş alıcılar arasında yer alan ilçe milli eğitim müdürlüğü tarafından 5/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

- Serbest bölgede faaliyet gösteren ve gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunmayan firmaya fiilen verilen servis taşımacılığı hizmeti, alıcı KDV tevkifatı yapmakla sorumlu tutulanlar arasında yer almadığından tevkifata tabi tutulmayacaktır. Ancak, söz konusu servis taşımacılığı hizmetini organizatör olarak alan aracı firmanın, alt firmalardan bu hizmeti alarak ifa etmesi durumunda, alt firmalardan alınan söz konusu hizmetler nedeniyle tevkifat uygulanacağı tabiidir.

- Diyaliz merkezi hastalarının hasta nakil araçları ile diyaliz merkezine ve tedavisi bittikten sonra ikametlerine taşınması suretiyle diyaliz merkezine verilen hasta taşıma hizmeti, bu bölüm kapsamında 5/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

.....”

2.4 Servis Taşımacılığında KDV Oranı:

Servis taşımacılığında KDV oranı %18'dir.

Ancak 2007/13033 Kararname eki II sayılı listenin 15 nolu pozisyonundaki;

"15- Üniversite ve yüksekokullar ile 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve 573 sayılı Özel Eğitim Hakkında Kanun Hükümünde Kararname kapsamında verilen eğitim ve öğretim hizmetleri, "Okul Servis Araçları Hizmet Yönetmeliği" kapsamında verilen öğrenci taşıma servis hizmetleri ile "Özel Öğrenci Yurtları Yönetmeliği" hükümlerine tabi yurtlarda verilen hizmetler,"

hükmü uyarınca yapılan öğrenci servis hizmetlerine ilişkin KDV oranı %8'dir.

3. KARGO HARİCİNDEKİ KARA YOLU İLE YAPILAN YURTIÇİ MAL TAŞIMACILIĞINDA KISMİ (2/10 Oranında) KDV TEVKİFATI:

3.1. Genel Açıklama:

Bilindiği üzere öteden beri servis taşımacılığı işleri 5/10 oran üzerinden KDV tevkifatına tabi tutulmaktaydı. Servis taşımacılığı hizmetinin KDV tevkifatına tabi tutulmasına ilişkin hiçbir değişiklik yapılmamıştır.

1 Mart 2021 tarihinden itibaren kargo haricindeki yurtiçinde karayolu ile yük taşımacılığı hizmetleri 2/10 oran üzerinden KDV tevkifatına tabi hale getirilmiştir. (KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 35 nolu Tebliğ Md. 7)

Tebliğe göre söz konusu hizmetlerin, tahsis edilmiş özel plakalı araçlar ile yapılıp yapılmaması, ilgili birimlerden taşımacılıkla ilgili zorunlu belge ve sertifikaların alınıp alınmaması veya taşıma işinde kullanılan aracın öz mal ya da sözleşmeli taşıt olup olmaması tevkifat uygulaması kapsamında işlem tesisine engel değildir.

Ancak;

- Karayolu ile mal taşıma işlemi KARGO işletmeciliği yetki belgesi sahibi mükellefler tarafından bu belge kapsamında yapılmakta ise KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

- Keza yurtiçi kara nakliyatını üstlenen firma bu taşımayı kendi öz mal aracı ile veya kiraladığı bir araç ile bizzat yapmıyor ise (alt firmaya yaptırıyorsa) yine KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

Taşımacılık hizmetini yüklenen bir firmanın, bu işi bizzat ifa etmeyip bir başka firmaya devretmesi durumunda, taşımacılık hizmetini alan tarafından bu kapsamda tevkifat yapılmaz. Ancak taşımacılık hizmetini yüklenen firma tarafından, taşımacılık hizmetini fiilen ifa eden alt firmadan alınan hizmet için KDV tevkifatı uygulanır.

Bu KDV tevkifatının söz konusu olabilmesi için taşıtanın belirlenmiş alıcı (1 nolu dipnot) veya KDV mükellefi olması gerekmektedir.

ÖRNEK :

Bir belirlenmiş alıcı veya KDV mükellefi yurtiçinde bir noktada bulunan yükü, kargo taşımacılığı kapsamında olmaksızın yurtiçindeki başka bir yere taşıtmıştır.

Taşımayı üstlenen firma bu taşımayı kendi taşıtıyla veya kiraladığı taşıtla bizzat yapmıştır.

Taşıma bedeli 10.000 TL + KDV 'dir.

Taşıyıcı firma faturasını şöyle düzenleyecektir;

İşlem Bedeli	:	10.000 TL
Hesaplanan KDV	:	1.800 TL
Tevkifat Oranı	:	2/10
Alıcı tarafından Tevkif Edilecek KDV :		360 TL
Tevkifat Dahil Toplam Tutar	:	11.800 TL
Tevkifat Hariç Toplam Tutar	:	11.440 TL
Yalnız OnbirbindörtüyzkırkTLdir.		

3.2. Yurtiçi Kara Taşımacılığında KDV Oranı:

Yurtiçi kara taşımacılığı hizmetlerinde KDV oranı %18'dir.

3.3. KDV Tevkifatı Dışında Tutulan Kargo Taşımacılığı Nedir ?

Karayoluyla yurtiçinde yük taşınması hizmetleri 2/10 oranında KDV tevkifatı kapsamına alınmış olmakla beraber, taşımanın KARGO TAŞIMACILIĞI tanımına dahil olması durumunda bedelin büyüklüğüne bakılmaksızın KDV tevkifatı uygulanmaması öngörülmüştür.

Kargo taşımacılığının ne anlama geldiği konusunda verilmiş olan bir özalgede aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

"Diğer taraftan, 4925 sayılı Karayolu Taşıma Kanununun "Tanımlar" başlıklı 3 üncü maddesinde, "Kargo: Tek parçada en fazla yüz kilogramı geçmeyen genellikle ambalaj ve kap içerisinde olan küçük boyutlu koli, sandık, paket gibi parça eşya" olarak, "Kargo işletmecisi: Bağımsız bir işyerinin kullanma hakkına sahip olan ve kargoyu teslim alarak kısa sürede gönderilene ulaştırmak amacıyla kendi gözetimi ve denetimi altında yükleme, boşaltma, depolama, istifleme, aktarma ve gönderilene teslim gibi hizmetleri yerine getiren, taşımayı yapan veya yaptıran ve bundan doğacak sorumluluğu üstlenen kişi" olarak tanımlanmıştır. Konuya ilişkin usul ve esaslar ise 08/01/2018 tarihli Karayolu Taşıma Yönetmeliğinde belirtilmiştir.

Buna göre;

- Şirketinizin, kargo işletmeciliği yetki belgesi (M2) kapsamında yaptığı kargo taşıma işleri, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.2.11) bölümünde belirlenen KDV tevkifatı uygulanacak yük taşımacılığı hizmetlerinden olmaması nedeniyle bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulmayacaktır. Bununla birlikte, söz konusu hizmetin, Tebliğ (I/C-2.1.3.2.13) bölümünde sayılanlara karşı ifa edilmesi durumunda, söz konusu işlemlerde (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

Öte yandan, fiilen taşımacılık yapmaması kaydıyla kargo acenteliği yetki belgesi (G) sahibi acenteleriniz tarafından Şirketinize düzenlenen faturalarda tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak, söz konusu acenteler tarafından fiilen gerçekleştirilen taşıma işleri nedeniyle Şirketinize düzenlenecek olan faturalarda Tebliğ (I/C-2.1.3.2.11.) bölümü kapsamında (2/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

- Şirketinizin, Tebliğ (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanlara, hususi taşımacılık (K2) ve yurtiçi ve/veya uluslararası lojistik işletmeciliği (L2) yetki belgesi kapsamında vermiş olduğu yük taşımacılığı hizmetlerinde, Tebliğ (I/C-2.1.3.2.11.) bölümü kapsamında (2/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

- Şirketiniz tarafından (K2) ve (L2) yetki belgesi kapsamında yapılan yük taşımacılığı hizmetinin bizzat ifa edilmeyip alt yüklenicilere yaptırılması durumunda, taşımacılık hizmetini alanların Tebliğ (I/C-2.1.3.2.13.) bölümünde yer almaması kaydıyla, Şirketinizce düzenlenecek faturalarda "Taşımacılık Hizmetleri" kapsamında KDV tevkifatı yapılmayacaktır. Hizmeti alanların, Tebliğ (I/C-2.1.3.2.13.) bölümünde sayılanlardan olması durumunda ise, söz konusu işlemlerde (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir. Şirketiniz tarafından düzenlenen faturalarda fiilen yapılan taşımacılık ile alt yüklenicilerinizin yaptığı taşımacılık bedellerinin ayrıştırılması halinde bizzat ifa edilen taşımacılık bedeline ilişkin KDV'nin Tebliğ (I/C-2.1.3.2.11) bölümü kapsamında tevkifata tabi tutulması, ancak bu bedellerin ayrıştırılamaması halinde toplam taşımacılık hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin söz konusu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

Diğer taraftan, Şirketiniz tarafından alt yüklenicilerden alınan taşıma hizmeti nedeniyle Tebliğin (I/C-2.1.3.2.11) bölümü kapsamında tevkifat uygulanması gerektiği tabiidir.”

3.4. Bekleme Ücreti :

Uygulamada taşıt aracının veya konteynerin taşıtanın sorumluluğu altında bekletilmesi nedeniyle taşıyan tarafından alınan ek ücretlere bekleme ücreti veya demuraj bedeli adı verilmektedir. Taşıt aracı veya konteynerin fazladan bekletilmesi nedeniyle alınan bu ek ücretler nakliye ücretinin eklentisi sayılmakta ve nakliye ücretinin tabi olduğu hükümlere tabi tutulmaktadır. ⁶

Bu nedenle taşıyan bekleme ücretini ayrı fatura ile belgelese ve bu ücret KDV dahil 2.000 TL'nin altında olsa bile, bekleme ücretinin ilgili bulunduğu taşıma bedeli ile bekleme ücreti toplamı bu limiti aşarsa ve bu bedel KDV tevkifatı kapsamında ise, tevkifat uygulanacaktır. ⁷

3.5. Yükleme ve İstifleme Bedelleri :

Taşıyıcının malın yüklenmesini ve istiflenmesini üstlenmesi halinde bu işler için istenen bedel ayrıca gösterildiği takdirde 2/10 oranında KDV tevkifatına tabi olmayacaktır.

Konu ile ilgili bir özelgede ⁸ aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“.....Yüklenmesi ve İstiflenmesi” işine ilişkin bedelin taşıma işine ilişkin bedelden ayrıştırılabilmesi ve faturada ayrıca gösterilmesi halinde yalnızca taşıma işine ilişkin bedel üzerinden 2/10 oranında KDV tevkifatı yapılması mümkündür. Söz konusu bedellerin ayrıştırılamaması halinde hizmet bedelinin tamamına 2/10 oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

Öte yandan, söz konusu hizmetlere ilişkin Kooperatifler tarafından Ortaklığınıza düzenlenen faturalarda KDV tevkifatı uygulanmayacak, Ortaklığınız tarafından PTT A.Ş.ne düzenlenecek faturalarda ise toplam bedel üzerinden KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümüne istinaden (5/10) oranında tevkifat uygulanacaktır.”

3.6. Ev ve İşyeri Eşyalarının Taşınması İle Vinç Hizmeti Verilmesi :

Ev ve işyeri eşyasının belirlenmiş alıcılar veya KDV mükellefleri tarafından taşınması hizmetleri de 2/10 oranında KDV tevkifatına tabidir. Taşıyıcı, taşıdığı eşyayı yük asansörü ile ilgili kata çıkarmış veya bu kattan indirmişse söz konusu hizmetin bedeli de taşıma bedeline dahil edilerek tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

Eşyanın taşıma yapılmaksızın vinç veya yük asansörü ile ilgili kata çıkarılması veya bu kattan indirilmesi müstakil ve nakliye sayılmayan bir hizmet olarak kabul edilmekte ve taşımacılık kapsamında KDV tevkifatına tabi bulunmamaktadır.

Konu ile ilgili bir özelgede ⁹ aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır :

“Bu hüküm ve açıklamalara göre, ev veya işyerinin karayoluyla taşınması hizmetinin kamyon ve kamyonlarınızın üzerinde montajlı özel amaçlı yük asansörleri ile birlikte bir bütün halinde, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanlara sunulması durumunda, alıcılar tarafından (2/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

Diğer taraftan, karayoluyla taşıma yapılmaksızın ev veya işyerinin zemin katında bulunan eşyaların özel amaçlı yük taşıma asansörü ile aynı binanın üst katına taşınması şeklinde verilen hizmet, Tebliğin (I/C-2.1.3.2.11.) bölümü kapsamında tevkifata tabi değildir. Ancak, bu özel amaçlı yük taşıma asansörü ile verilen hizmetin Tebliğin (I/C-2.3.2.13.) bölümünde belirtilenlere ifa edilmesi halinde hizmete ilişkin Şirketinizce düzenlenecek faturalarda yer alan KDV tutarı üzerinden Tebliğin (I/C-2.3.2.13.) bölümü gereğince bu kapsamdaki alıcılar tarafından (5/10) oranında tevkifat uygulanması gerekmektedir.”

⁶ Bekleme veya demuraj ücretleri hakkında geniş bilgi için Lebib Yalkın Dergisi'nin Ocak 2022 sayısında yayımlanan “DEMURAJ BEDELLERİNİN İTHALDE ALINAN NİSİBİ ÖTV, KDV VE DİĞER GÜMRÜK VERGİLERİ AÇISINDAN TABİ TUTULACAĞI İŞLEMLER” başlıklı ve Yaklaşım Dergisi'nin Kasım 2004 sayısında yayımlanan “DIŞ TAŞIMA BEDELLERİ, BUNA İLİŞKİN KOMİSYONLAR DEMURAJLAR ve DİĞER EKLENTİLER KDV'DEN MÜSTESNADIR” başlıklı yazılarımıza bakınız.

⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 12.11.2021 tarih ve 958839 sayılı özelge.

⁸ Kütahya Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 01.11.2021 tarih ve E-61504625-130-54793 sayılı özelgesi.

⁹ Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.06.2021 tarih ve E-37009108-130 (107176)-64859 sayılı özelgesi.

3.7. Nakliye Ambarlarının Durumu :

Nakliye ambarları da, ambara getirilen yükü, KDV tevkifatı gerektirecek şekilde taşıdıkları takdirde herhangi bir nakliyeciyi gibi KDV tevkifatlı fatura düzenlemek zorunda olup, tevkifat kapsamında nakliye işi yaptırıldıklarında da KDV tevkifatlı fatura alarak tevkif ettikleri 2/10 oranındaki KDV'yi 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan etmek zorundadırlar.¹⁰

3.8. Nakliye Bedelinin Yansıtılması :

Bir nakliye bedeli yansıtılmakta ise, bu nakliye bedelini yansıtan tarafından öz mal araç veya kiralık araçla yapılmamış demektir. Bu nedenle yansıtmaya konu taşıma bedelleri KDV tevkifatına konu edilmemelidir.

Ancak yansıtma faturasının muhatabı aşağıdaki 4 no.lu bölümde belirttiğimiz kurum veya kuruluşlardan biri ise, bu kuruluşlara yapılan ve KDV tevkifatına konu olmayan tüm hizmet türlerinde 5/10 oranında KDV tevkifatı yapılması gerektiği için söz konusu yansıtma işleminde 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Bu konuda verilmiş olan bir özelgede¹¹ aşağıdaki açıklama yapılmıştır :

“Öte yandan, Şirketinizce bizzat ifa edilmeyen nakliye hizmeti bedelinin, mamul bedeli ile birlikte alıcı firmalara ayrıca yansıtılması durumunda Tebliğin mezkur bölümü kapsamında KDV tevkifatı uygulanmayacaktır. Ancak, alıcının Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümünde sayılanlardan olması ve yansıtılan nakliye hizmet bedelinin KDV dahil 1.000 TL yi aşması halinde (5/10) oranında tevkifat uygulanması gerekmektedir.”

NOT : Buradaki 1.000 TL'lik had 36 No.lu KDV Tebliği ile 01.07.2021 tarihinden itibaren 2.000 TL'ye, 50 no.lu KDV Tebliği ile 01.03.2024 tarihinden itibaren **fatura düzenleme sınırına** yükseltilmiştir.

3.9. Kurye Taşımacılığı :

Kurye taşımacılığı uygulamada küçük yüklerin taşınması ile ilgili bir isimlendirilmedir.

Bu isim altında da olsa yapılan yük taşımaları şartlar sağlanıyorsa KDV tevkifatı kapsamında bulunmaktadır.

Ancak yükün küçüklüğü nedeniyle kurye taşıma bedelleri genellikle KDV dahil 2.000 TL'lik haddin altında kaldığı için KDV tevkifatına konu edilmemektedir.

Konuyla ilgili bir özelgede¹² şöyle denilmiştir :

“.....şahsınıza ait motosikletle KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (I/C-2.1.3.1./a ve b) bölümünde sayılanlara (NOT : yani belirlenmiş alıcılara ve KDV mükelleflerine) vermiş olduğunuz ve KDV dahil bedeli 1.000 TL'yi (NOT : **1.3.2024'den itibaren fatura düzenleme sınırını**) aşan kurye taşımacılığı hizmeti 2/10 oranında tevkifata tabidir.”

3.10. Malı Satanın Taşımayı da Yapması :

Bazı satışlarda malı satan taşımayı da üstlenebilmektedir.

Bu gibi durumlarda taşıma bedeli için ayrıca para istenmeyebilir. Yani nakliye hizmeti mal bedeli kapsamında yer alabilir. (KDV Kanunu'nun 24/a maddesi)

¹⁰ Afyonkarahisar Defterdarlık Gelir Müdürlüğü tarafından verilen 03.06.2021 tarih ve E-63611781-130 (9-2021/10) 20792 sayılı özelge.

¹¹ Elazığ Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 02.06.2021 tarih ve E-48816587-130-23837 no.lu özelgesi. Yansıtma konusunda ayrıca Lebib Yalkın Dergisi'nin Kasım 2017 sayısında yayımlanan “MASRAF YANSITMA İŞLEMLERİNDE KDV” başlıklı yazımıza bakınız. (www.denet.com.tr/makaleler/mehmet maç/2017)

¹² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 16.04.2021 tarih ve 346122 sayılı özelge.

Ancak malı satan, mal bedeli için ayrı, nakliyesi için ayrı bedel talep etme hakkına da sahiptir.

Satıcının nakliye için ayrıca bedel talep ettiği hallerde ve KDV tevkifatı için aranan şartlar mevcutsa, satıcı nakliye faturasını 2/10 oranında KDV tevkifatlı olarak düzenleyecektir. Bu husus bir özalgede¹³ teyit edilmiştir.

4. TAŞITAN KDV TEVKİFATI YAPMASI GEREKTİĞİNİ NASIL ANLAYACAKTIR:

Hem servis taşımacılığında, hemde kargo hariç karayoluyla yurtiçi yük taşımada, taşımacılık hizmetinin KDV tevkifatına tabi olup olmadığı aşağıdaki kriterlere göre belirlenmektedir:

- Taşıtan belirlenmiş alıcı (1 nolu dipnot) veya KDV mükellefi olmalıdır.
- Taşıma bedeli KDV dahil 2.000 TL 'nin üzerinde olmalıdır. (Buradaki 2.000 TL'lik had 50 no.lu KDV Tebliği ile 01.03.2024 tarihinden itibaren fatura düzenleme sınırına yükseltilmiştir).
- Taşıma işlemi kargo taşımacılığı kapsamında olmamalıdır.
- Taşıma işlemi servis taşımacılığı kapsamında ise 5/10, kargo haricindeki yurtiçi yük taşımacılığı kapsamında ise 2/10 oranında KDV tevkifatına tabidir.
- Her iki taşıma türünde de tevkifat yapılabilmesi için servis taşıyıcısının veya kara yolu ile yük taşıyanın bu taşımayı öz mal olan taşıt veya kiralık taşıt ile bizzat yapmış olması gerekir. Kargo şeklinde olmayan yurtiçi karada yük taşıma işini veya servis taşımacılığı işini yaptıran KDV mükellefi, belirlenmiş alıcı veya nakliye aracı olan firma bu TAŞIMANIN KDV TEVKİFATI GEREKTİRİP GEREKTİRMEDİĞİNİ (taşıma faturasını düzenleyecek olanın taşımayı özmal veya kiralık araçla bizzat mı yaptığını yoksa başka bir firmaya mı yaptırdığını) NEREDEN BİLECEKTİR ?

Bizim anlayışımıza göre, taşımayı yaptıran sadece taşıma işini yaptırdığı firmanın beyanı ile yetinebilmelidir.

Bunun için taşımayı yapacak olana, bu taşımayı bizzat mı yoksa taşeron kullanarak mı yaptığını sorup aldığı cevaba göre hareket etmelidir. (Taşımacı taşımayı özmal aracı ile veya kiraladığı araç ile bizzat yaptığını bildirmişse, servis taşımacılığında 5/10, kargo hariç karayolu ile yük taşımacılığında 2/10 oranda KDV tevkifatı yapılmalı taşıma faturası da aynı oranda KDV tevkifatlı olarak düzenlenmelidir. Taşımacı, taşımayı alt firmalara yaptırdı ise KDV tevkifatsız olarak fatura düzenlenmeli ve KDV'nin tamamı taşımacıya ödenmelidir.)

Bu konuda taşımacının kestiği faturadaki bilgiler de böyle bir yazışmaya gerek olmaksızın taşıtana ışık tutabilir. (Taşımacı KDV tevkifatlı fatura düzenlediyse tevkifat uygulanır. Taşıma faturası KDV tevkifatsız olarak düzenlenmişse ve tevkifatsız düzenleme nedeni, "kargo taşımadır" veya "taşıma işlemi alt firmaya yaptırılmıştır." şeklinde açıklama yapılmışsa, tevkifat yapılmaması gerektiği anlaşılmalıdır)

5. TAŞIMA HİZMETİNİN BELİRLENMİŞ BAZI KURULUŞLARA VERİLMESİ HALİNDE KDV TEVKİFATI :

Belli bazı kuruluşlara verilen ve KDV tevkifatı kapsamına alınmış tevkifat türlerinden hiçbirine uymayan TÜM HİZMETLER 5/10 oranında KDV tevkifatına tabidir. (KDV Genel Uygulama Tebliğinin I-C/2.1.3.2.13 nolu bölümü¹⁴)

¹³ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 14.04.2021 tarih ve 146184 sayılı özelge.

¹⁴ "2.1.3.2.13. Diğer Hizmetler;

KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu iktisadi teşebbüsleri (kamu iktisadi kuruluşları, iktisadi devlet teşekkülleri) (50 Seri No.lu Tebliğ ile eklenen ibare Yürürlük tarihi: 1/3/2024), döner sermayeli kuruluşlar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları ile kalkınma ajanslarına ifa edilen ve Tebliğde özel olarak belirlenmeyen diğer bütün hizmet ifalarında (sağlık hizmet sunucuları tarafından verilen ve faturası Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenen sağlık hizmetleri hariç)31 söz konusu alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır."

Dolayısıyla bahsi geçen kuruluşlara verilen taşıma hizmetleri hizmeti verenin öz mal taşıtı ile veya kiraladığı taşıtla bizzat yapılması halinde, servis taşımacılığı kapsamında 5/10 oranında, kargo hariç karayoluyla yurt içinde yük taşınmasında 2/10 oranında KDV tevkifatına tabi olacaktır. Çünkü bahsi geçen kuruluşlara hitaben yapılan işlem için KDV tevkifatı öngörülmüşse tevkifat oranı bu tevkifat türü için geçerli olan orandır.

Yine bu kuruluşlara verilen servis veya karayoluyla yük taşıma hizmeti başka mükelleflere yaptırılsa bile, söz konusu TÜM HİZMETLER kapsamında 5/10 oranında KDV tevkifatına konu olacaktır.

Bu konuda verilmiş olan bir özelgede ¹⁵ aşağıdaki açıklamalar bulunmaktadır:

“ Buna göre, Kooperatifinizce Milli Eğitim Müdürlüğünden alınan servis taşımacılığı işinin tarafınızca yapılmayıp tamamının üyeleriniz tarafından fiilen yapılması durumunda, Kooperatifinizce yapılan iş servis taşımacılığı hizmeti olmayıp aracılık hizmeti olacaktır.

Bu durumda, servis taşımacılığı hizmetinin KDV mükellefi veya belirlenmiş alıcılara yapılması halinde (5018 sayılı kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar hariç) Kooperatifinizce düzenlenecek faturada KDV tevkifatı yapılmaması, ancak 5018 sayılı kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlara verilmesi halinde düzenlenecek faturada toplam bedel üzerinden KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü gereğince (5/10) oranında KDV tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, servis taşımacılığı hizmetinden dolayı gerçek usulde KDV mükellefi olan her bir üyenizin, kooperatifinize düzenlediği faturalarda KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.2.11.) bölümüne göre servis taşımacılığı hizmetinden dolayı (5/10) oranında KDV tevkifatı yapılması gerekmekte olup basit usule tabi üyelerinizden yapacağınız servis taşımacılığı hizmeti alımlarından ise KDV tevkifatı yapılmayacağı tabiidir.”

Karayolu ile kargo haricinde yurt içi yük taşıma hizmeti alt firmalara yaptırıldığı için 2/10 oranında KDV tevkifatı gerektirmiyor olsa dahi, bu hizmetin KDV dahil tutarı 2.000 TL'yi (01.03.2024'ten itibaren fatura düzenleme sınırını) aşıyorsa ve taşıma hizmeti bahsedilen kuruluşlardan birine hitaben yapılıyorsa, Tebliğin I-C 2.1.3.2.13. no.lu bölümü uyarınca 5/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

6. TÜM KISMI TEVKİFAT TÜRLERİNDE İŞLEM BEDELİ KDV DAHİL 2.000 TL'yi (01.03.2024'ten itibaren fatura düzenleme sınırını) GEÇMİYORSA KDV TEVKİFATI YAPILMAZ:

KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C-2.1.3.4.1. nolu bölümünde, kısmi tevkifat kapsamına giren tüm işlem türlerinde, işlem KDV tevkifatını gerektiriyor olsa dahi, işlem bedeli KDV dahil 2.000 TL'yi (01.03.2024'ten itibaren fatura düzenleme sınırını) geçmiyor ise KDV tevkifatı uygulanmayacağı hükmüne yer verilmiştir.

KDV tevkifatının da parasal sınır ile ilgili Tebliğ, Sirküler hükümleri ile konu ile ilişkin özelgeler ve görüşlerimiz aşağıdaki bölümlerde sunulmuştur.

6.1. KDV Dahil 2.000 TL'lik Sınır (01.03.2024'ten itibaren fatura düzenleme sınırını) ile İlgili Tebliğ Hükmü :

KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C 2.1.3.4.1. nolu bölümünde şu açıklamalara yer verilmiştir;

“2.1.3.4.1.Tevkifat Uygulamasında Sınır

.....

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren her bir işlemin KDV dahil bedeli 2.000 TL'yi aşmadığı takdirde, hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmaz. Sınırın aşılması halinde ise tutarın tamamı üzerinden tevkifat yapılır.

Tespit edilen tutarı aşan işlemlerde KDV tevkifatı zorunluluğundan kaçınmak amacıyla bedel parçalara ayırlamaz, aynı işleme ait bedellerin toplamı dikkate alınarak bu sınırın aşılması halinde tevkifat yapılır.

(Burada bahsi geçen 5018 sayılı Kanun eki cetvellerde yazılı kamu kurum ve kuruluşlarının listesi KDV 6 isimli e-kitabımızın 9. Maddeye ilişkin 8 nolu bölümündedir. www.denet.com.tr / yayınlarımız/kitaplar / KDV6)

¹⁵ Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığının 03.10.2017 tarih 46480499-130[2015/1599]-58255 sayılı özelgesi.

Tevkifat zorunluluğundan kaçınmak amacıyla, birden fazla fatura düzenlenmek suretiyle bedelin parçalara bölündüğünün tespiti halinde vergi dairelerince, bütünlük arzettiği anlaşılan alımların toplamının yukarıda belirtilen sınırı aşır aşımadığına bakılarak gerekli işlemler yapılır.”

Yukarıda belirtilen 2.000 TL 'lik had 36 nolu KDV Tebliği ile 01.07.2021 tarihinden itibaren değişmeden önce (2014 yılından beri) 1.000 TL olarak uygulanmaktaydı.

6.2. KDV Dahil 2.000 TL'lik Sınır (01.03.2024'ten itibaren fatura düzenleme sınırını) ile İlgili 63 Nolu KDV Sirkülerindeki Hükümler:

63 nolu KDV Sirkülerinde KDV tevkifatı ile ilgili hükümlere yer verilmiş olup bu sirkülerin 2.2.4 nolu bölümünde yer alan KDV tevkifatındaki sınır ile ilgili, Tebliğdeki hükümlere ilave niteliğindeki hükümler şunlardır;

“Buna göre;

- 1 yıl süreli hizmet alımı şeklinde sözleşme yapılan, ancak aylık vergilendirme dönemleri itibariyle kısım kısım verilebilen hizmetlerde, alt sınır hesabında aylık olarak verilen hizmete ilişkin düzenlenen faturadaki KDV dahil bedel dikkate alınacaktır.
- 5018 sayılı Kanuna tabi bir kurumun makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlarına haftalık, aylık, yıllık bakım sözleşmeleri çerçevesinde sunulan hizmetler; her bir bakım döneminde sunulan kısım itibariyle değerlendirilecektir. Kurumun talep ve ihtiyaçları doğrultusunda ortaya çıkan, dönemsellik içermeyen tamir, bakım ve onarım hizmetleri ise KDV dahil 1000 TL'yi geçmediği sürece tevkifata tabi olmayacaktır. Tamir, bakım ve onarım hizmetlerinin sorumlu kurumun muhtelif makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlarına aynı gün içinde ifa edilmesi halinde bedel, her bir araç itibariyle değil, toplam olarak dikkate alınacak ve 2.000 TL'yi (bu had 50 no.lu KDV Tebliği ile 01.03.2024 tarihinden itibaren fatura düzenleme sınırına yükseltilmiştir) geçtiği taktirde de tevkifata tabi tutulacaktır.
- Yılın tamamında belli miktarda ürün için fason konfeksiyon işi yapılması yönünde sözleşme düzenlenmesi, ancak yıl içinde günlük, haftalık ya da aylık olarak teslim edilen ürün karşılığında fason hizmet faturası düzenlenmesi halinde, her fason hizmet faturasındaki KDV dahil hizmet bedeli, tevkifat alt sınırının hesabında dikkate alınacaktır. Ancak, bedelin parçalara bölünerek birden fazla fatura düzenlendiğinin tespiti halinde gerekli işlemlerin yapılacağı tabiidir.”

6.3. KDV Dahil 2.000 TL'lik Sınır (01.03.2024'ten itibaren fatura düzenleme sınırı) ile İlgili Görüşlerimiz:

2014 yılında beri 1.000 TL olarak uygulanmakta olan bu sınır 36 no.lu KDV Tebliği ile 01.07.2021 tarihinden itibaren 2.000 TL'ye ve nihayet 50 no.lu KDV Tebliği ile 01.03.2024 tarihinden itibaren fatura düzenleme sınırına yükseltilmiştir.

Söz konusu sınırın, 50 no.lu KDV Tebliği ile 01.03.2024 tarihinden itibaren fatura düzenleme sınırına yükseltilmiş olmasını son derece olumlu buluyoruz. Artık bahse konu sınır, her yıl fatura düzenleme sınırına bağlı olarak kendiliğinden yükselecek, enflasyon artışı karşısında erimeyecektir.

Söz konusu sınırın servis taşımacılığı ve kargo hariç kara yolu ile yük taşımacılığı alanında nasıl anlaşılması gerektiği hakkında yeterli açıklama mevcut değildir.

Söz konusu sınır hakkındaki bazı düşüncelerimiz aşağıda sunulmuştur:

- Bizim anlayışımıza göre nakliye sözleşmelerinde her bir taşıma (her bir araç seferi) ayrı ayrı fatura edilebileceği için sınırın aşılp aşılmadığının tespitinde faturadaki taşıma bedeline bakılması gerekir. (Maliye İdaresi bir gün içinde yapılan taşıma bedellerinin toplamını baz almaktadır.)
- Bir özelgede ¹⁶, bir gün içinde birden fazla kez verilen taşımacılık hizmeti bütünlük arz ettiği için, günlük taşıma bedeli toplamı KDV dahil 2.000 TL'lik sınırı aştığı taktirde tevkifat

¹⁶ Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 11.11.2021 tarih ve 115727 sayılı özelge.

uygulanacağı görüşüne yer verilmiştir. Biz bu görüşe katılmıyoruz. Örnek vermek gerekirse bir müşteriye bir gün içinde 3 adet kamyonet yola çıkarılmışsa ve her bir kamyonetin taşıması 800 TL + KDV ücret gerektiriyorsa 3 ayrı taşıma vardır ve taşımaların 3 ü de sınırın altında kalmakta olduğu için böyle bir işlemde tevkifat uygulanmamalıdır. Bizim düşüncemiz böyle olmakla beraber KDV Kanunu'nun 9. maddesinde Maliye Bakanlığı tevkifat uygulatma yetkisine sahip olduğu için bu yetkinin detaylarını belirleme yetkisi de mevcuttur. Dolayısıyla Maliye İdaresinin bu konudaki Tebliğ, Sirküler veya özelge ile ifade ettiği görüşler tartışılmamalıdır. Dolayısıyla örneğimizdeki aynı gün verilen 3 adet taşımanın toplam tutarı KDV dahil 2.000 TL 'yi aştığı için KDV tevkifatının uygulanmalıdır.

- Maliye İdaresi sürekli olarak yapılan hizmetlerde, hizmetin aylık periyot ile fatura edilmesini istemektedir. Örnek vermek gerekirse KDV tevkifatına tabi bir servis taşımacılığında yıllık sözleşme bedeli KDV dahil 18.000 TL ise bu sözleşmeye ait KDV dahil aylık taşıma bedeli 1.500 TL olacağından ve bu tutar KDV dahil 2.000 TL'lik haddin altında kaldığı için KDV tevkifatının söz konusu olmayacağını anlıyoruz.

Nitekim bu konuda servis taşımacılığı yapan firmaya verilmiş olan bir özelgede¹⁷ şöyle denilmiştir;

“.....
..... hizmetin bir vergilendirme döneminden fazla devam etmesi halinde, takvim yılının birer ayından oluşan her bir vergilendirme dönemi itibariyle katma değer vergisi hesaplanacak ve verilen hizmetlere ilişkin fatura, aylık ödeme tutarı dikkate alınarak vergilendirme döneminin (ayın) son gününden itibaren 7 gün içerisinde tanzim edilecektir.
.....”

7. KDV İADE HAKKI:

KDV tevkifatlı fatura düzenleyen ve devrolan KDV'si bulunan firmalar diledikleri taktirde, devrolan KDV tutarını geçmemek şartıyla KDV tevkifatına tabi tutulmuş olan KDV'lerin iadesini isteyebilirler.

İadenin istenmesine ve alınmasına ilişkin detaylar yazımızın konusu dışında olup bu detaylar KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C-2.1.5.2 nolu bölümünde düzenlenmiştir.

8. SONUÇ:

KDV Kanunu'nun 9. maddesindeki yetkiye istinaden Maliye İdaresi 2014 yılında servis taşımacılığı hizmetlerini 5/10 oranla KDV tevkifatı kapsamına almıştır. Daha sonra 1 Mart 2021 tarihinden itibaren 35 nolu Tebliğ ile, kargo haricindeki yurtiçi kara yolu ile yük taşımacılığı hizmetleri de 2/10 oranla KDV tevkifatına tabi işlemler arasına dahil edilmiştir.

KDV tevkifatı, KDV'nin emniyet altına alınması açısından yarar sağlıyor olmakla beraber, KDV sistematiğini bozmakta, KDV uygulamasını karmaşık hale getirmektedir.

Bu nedenle KDV tevkifatı türlerinin gözden geçirilmesinin ve KDV tevkifatı gerektirmeyen işlemlerde tevkifatın yürürlükten kaldırılmasının isabetli olacağı görüşündeyiz. Örnek vermek gerekirse ALÜMİNYUM mamullerinde uzun süredir uygulatılmakta olan kısmi KDV tevkifatı gereksizdir.¹⁸

KAYNAKÇA

- KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/C 2.1.3.4.2. nolu bölümü
- Lebib Yalkın Dergisi'nin Ocak 2022 sayısında yayımlanan “DEMURAJ BEDELLERİNİN İTHALDE ALINAN NİSBLİ ÖTV, KDV VE DİĞER GÜMRÜK VERGİLERİ AÇISINDAN TABİ TUTULACAĞI İŞLEMLER” başlıklı yazımız.
- Yaklaşım Dergisi'nin Kasım 2004 sayısında yayımlanan “DIŞ TAŞIMA BEDELLERİ, BUNA İLİŞKİN KOMİSYONLAR DEMURAJLAR ve DİĞER EKLENTİLER KDV'DEN MÜSTESNADIR” başlıklı yazımız.

¹⁷ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 04.02.2014 tarih ve 27575268-105(231-2013-141)-62 sayılı özelgesi.

¹⁸ Dünya Gazetesinin Haziran 2007 sayısında yayımlanan “ALÜMİNYUM MAMULLERİNDE KDV TEVKİFATI HATALIDIR” başlıklı yazımıza bakınız. (www.denet.com.tr/yayinlarmiz/makaleler/mehmetmac/2007)

- *İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 12.11.2021 tarih ve 958839 sayılı özelgesi.*
- *Kütahya Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 01.11.2021 tarih ve E-61504625-130-54793 sayılı özelgesi.*
- *Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.06.2021 tarih ve E-37009108-130 (107176)-64859 sayılı özelgesi.*
- *Afyonkarahisar Defterdarlık Gelir Müdürlüğü tarafından verilen 03.06.2021 tarih ve E-63611781-130 (9-2021/10) 20792 sayılı özelgesi.*
- *Elazığ Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 02.06.2021 tarih ve E-48816587-130-23837 no.lu özelgesi.*
- *Lebib Yalkın Dergisi'nin Kasım 2017 sayısında yayımlanan "MASRAF YANSITMA İŞLEMLERİNDE KDV" başlıklı yazımız.*
- *İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 16.04.2021 tarih ve 346122 sayılı özelgesi.*
- *İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 14.04.2021 tarih ve 146184 sayılı özelgesi.*
- *KDV Genel Uygulama Tebliğinin I-C/2.1.3.2.13 nolu bölümü*
- *Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığınının 03.10.2017 tarih 46480499-130[2015/1599]-58255 sayılı özelgesi.*
- *Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 11.11.2021 tarih ve 115727 sayılı özelgesi.*
- *Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınının 04.02.2014 tarih ve 27575268-105(231-2013-141)-62 sayılı özelgesi.*
- *Dünya Gazetesinin Haziran 2007 sayısında yayımlanan "ALÜMİNYUM MAMULLERİNDE KDV TEVKİFATI HATALIDIR" başlıklı yazımız."*

3.2.12. Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri:

İlk defa 117 no.lu Tebliğle yürürlüğe konulan (daha önce uygulaması bulunmayan) bu tevkifat, aşağıda belirtilen hizmetlerin Tebliğin I/C-2.1.3.1/b bölümünde sayılan **belirlenmiş alıcılara sunulması halinde 7/10 oranında** uygulanacaktır. (Bu oran 35 nolu KDV Tebliği ile değiştirilmeden önce 5/10 idi)

KDV Genel Uygulama Tebliğinin bu hizmet türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur:

"2.1.3.2.12.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen baskı ve basım hizmetlerinde alıcılar tarafından (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.12.2. Kapsam

Sorumlu tayin edilenlere verilen; kitap, ansiklopedi, risale, dergi, broşür, gazete, bülten, basılı kağıt, katalog, afiş, poster, dosya, klasör, matbu evrak, makbuz, kartvizit, antetli kağıt, zarf, bloknote, defter, ajanda, takvim, her çeşit belge ve sertifika, davetiye, mesaj ve tebrik kartı, etiket, ambalaj, test gibi süreli veya süresiz yayınlar ile diğer ürünlerin her türlü (cd, vcd, dvd gibi baskılar dâhil) baskı ve basımı hizmeti ile bunların veya sorumlu tayin edilenler tarafından kullanılan her çeşit evrakın ciltlenmesine ilişkin hizmetler bu bölüm kapsamında tevkifata tabidir.

Üretimde kullanılacak kâğıt, boya ve benzeri ham ve yardımcı maddelerin siparişi veren alıcı tarafından temin edilmesi veya edilmemesi tevkifat uygulamasına engel değildir.

Ayrıca, söz konusu işlemler hizmet niteliğinde olduğundan, baskısı yapılmış ve piyasada satışa sunulmuş hazır haldeki ürünlerin doğrudan alımında tevkifat uygulanmayacaktır. Bu kapsamda, hizmetin veya faaliyetin gerektirdiği kırtasiye, basılı kağıt, defter ve benzeri malların alımı bu bölüm kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Örnek: Milli Eğitim Bakanlığının 2011-2012 eğitim-öğretim yılında ilköğretim okullarında okutulacak ve içeriğini kendisinin belirlediği ders kitaplarının baskı işi ihalesini (A) Matbaacılık A.Ş. kazanmış ve bu işe ilişkin sözleşme imzalanmıştır.

Söz konusu iş, esas itibarıyla baskı hizmeti alımıdır ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin (7/10)'u Milli Eğitim Bakanlığı tarafından tevkifata tabi tutulacak ve (A)'ya ödenmeyecektir.

Öte yandan, (Y) Yayın Evi tarafından basımı yapılarak piyasada satışı sunulmuş olan bir kitabı, Milli Eğitim Bakanlığının aynı eğitim-öğretim yılında yardımcı ders kitabı olarak kullanmayı uygun bulması ve mal alım ihalesiyle doğrudan bu kitapları piyasadaki veya yaygın evinden satın alması halinde bu işlem esas itibarıyla mal alımı olması nedeniyle "teslim" niteliği taşıdığından tevkifat kapsamında değerlendirilmeyecektir."

63 no.lu KDV Sirküleri ile, her türlü baskı ve basım hizmetleri kapsamı hakkında aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır :

"Bir işlemin bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulabilmesi için, öncelikle hizmet niteliğinde olması gereklidir. Diğer bir deyişle, teslimler bu bölüm kapsamında tevkifata tabi değildir. Dolayısıyla üzerine çeşitli baskılar yapılan ürünlerin bu kapsamda **KDV tevkifatına tabi olup olmadığı, baskılı ürünün teslim veya hizmet niteliği taşıyıp taşımadığına göre belirlenecektir.**

Bir işlemin **teslim veya hizmet mahiyetinde olup olmadığı, işlem bedelinin içerisindeki hizmet ve teslimin ağırlığına göre tespit edilecektir.** Dolayısıyla, 1 Kr değerinde olan bir plastik kağıtın, üzerine marka, içerik, kullanım tarihi, renk, logo gibi bilgiler basılmak suretiyle değeri 5Kr'a çıkıyorsa, bu işlemin hizmet niteliğinde olduğu kabul edilecektir. Benzer şekilde, koli olarak 10Kr'a satılan bir karton kutunun üzerine firma adı veya logosu basılmak suretiyle tesliminde fiyatı değişmiyor veya hizmet teslimin tali unsuru olacak şekilde cüzi oranda artıyorsa, bu işlemin teslim niteliğinde olduğu kabul edilecektir.

Bu kapsamdaki tevkifat uygulamasına ilişkin aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Payları İMKB'de işlem gören bisküvi firması tarafından üretilen "kek" için kullanılan ve firmanın marka ve logosunun basılı olduğu ambalaj malzemesi temini, hizmet mahiyeti açık olduğundan baskı basım hizmeti kapsamında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır. Ancak, bu "kek" lerin taşınması amacıyla alınan ve üzerinde firmanın marka ve logosunu taşıyan koli, karton kutu gibi gereçlerin temini teslim mahiyetinde olduğundan KDV tevkifatına tabi olmayacaktır.
- Gıda, boya ve kozmetik sektöründe kullanılan ve firma bilgilerini ihtiva edecek şekilde imal edilen plastik kapların satışı, hizmet niteliğinden ziyade teslim mahiyetinde olduğundan tevkifat kapsamında değerlendirilmeyecektir.
- Ofset, flekso ve rotogravür teknikleriyle baskı yapılmak suretiyle imal edilen ambalaj kutularının Tebliğin (3.1.2/b) ayrımında sayılanlara satışı teslim mahiyetinde olduğundan tevkifat kapsamında yer almamaktadır.
- 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin yürürlüğe girdiği 01/5/2012 tarihinden önce belirlenmiş alıcılara verilen baskı ve basım hizmetlerinde tevkifat uygulanmayacaktır.
- Payları İMKB'de işlem gören ve içecek üretimi ile uğraşan (BD) firmasının, içecekleri koyacağı teneke kutuları, bu teneke kutuların konulacağı karton kutuları ve plastik şişe kapaklarını firma marka ve logosunu içerecek şekilde çeşitli firmalardan temini, teslim niteliğinde bir işlem olduğundan ve ambalajlar üzerindeki baskılar bu niteliği değiştirmediğinden, KDV tevkifatına tabi olmayacaktır.

Ancak, (BD) firmasının plastik içecek şişelerinde kullanılmak üzere firma marka, logo, renk, içerik ve benzeri bilgileri taşıyan plastik etiketleri temini, Tebliğin (3.2.12) bölümü kapsamında 5/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır."

3.2.13. Yukarıda Belirtilenler Dışında Olup 5018 Sayılı Kanuna Ekli Cetvellerde Belirtilen Kuruluşlara (ve 34 nolu KDV Tebliği ile eklenen): Kanunla Kurulan Kamu Kurum ve Kuruluşlarına, Döner Sermayeli Kuruluşlara, Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşlarına, Bankalara, Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Şirketlerine, Kanunla Kurulan veya Tüzel Kişiliği Haiz Emekli ve Yardım Sandıkları ile Kalkınma Ajanslarına Sunulan Her Türlü Hizmet :

KDV mükellefleri tarafından **5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar ile, 35 ve 36 nolu KDV Tebliği ile eklenen başlıktaki diğer kuruluşlara ifa edilen ve yukarıdaki bölümlerde belirtilmeyen DİĞER BÜTÜN HİZMET İFALARINDA**, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından **5/10 oranında** KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Başka bir anlatımla söz konusu idare, kurum ve kuruluşlara KDV tevkifatsız hizmet sunulması ihtimal dışı olmuştur. Hizmet 2.1.3.2.1.- 2.1.3.2.12.. no.lu bölümlerde belirtilen 12 adet hizmet türünden biri ise, ilgili hizmet türü için belirlenen oranda, bu türlerden hiçbirine girmiyorsa 5/10 oranında KDV tevkifatı yapılacaktır. (KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.2.13.. no.lu bölümü)

5018 sayılı Kanuna ekli cetveldeki kuruluşların hangi kuruluşlar olduğu bu bölümün en sonunda belirtilmiştir.

63 no.lu KDV Sirküleri ile bu tevkifat türüne ilişkin olarak şu açıklamalar yapılmıştır :

“Söz konusu tevkifat uygulamasına ilişkin aşağıdaki örnekler verilebilir:

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan kuruma verilen yapı malzemelerinin test edilmesi, şoförsüz araç kiralama hizmetleri 5/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır. Bu hizmetler, belediye veya KDV mükelleflerine verilirse KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.
- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan kuruma verilen; yatay trafik işaretleme çalışmalarında yatay işaretleme hazırlık ve yatay işaretlemenin korunması hizmeti ile otoyol ve karayolu güzergâhında malzeme, araç-gereç ve personel nakli hizmeti Tebliğin (3.2.13) bölümü kapsamında (5/10) oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.
- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan kuruma verilen şoförü ile birlikte araç kiralama hizmetinde, şoför bedeli ile araç kiralama bedelinin ayrıştırılamaması halinde hizmet bedelinin tamamına işgücü temin hizmeti kapsamında 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır. Şoför bedelinin araç kiralama bedelinden ayrıştırılabilmesi halinde, şoför bedeline 9/10, araç kiralama bedeline 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.
- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan kuruma verilen, gemi parçalarının kumlanması ve boyanması hizmeti 5/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

2.2.2.13.1. Orman Kooperatifleri Tarafından Orman İşletme Müdürlüklerine Verilen Hizmetler

Orman kooperatifleri tarafından orman işletme müdürlüklerine kesim, sürgü, aralama, odun istihali gibi hizmetler verilmekte ve bu hizmetler işgücü temin hizmeti kapsamına girmemektedir.

Orman işletme müdürlüklerinin bağlı olduğu Orman Genel Müdürlüğü 5018 sayılı Kanuna ekli II sayılı cetvelde yer almaktadır. Bu nedenle, orman kooperatiflerinin orman işletme müdürlüklerine verdiği kesim, sürgü, aralama, odun istihali gibi hizmetler orman işletme müdürlükleri tarafından Tebliğin (3.2.13) bölümü kapsamında 5/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

2.2.2.13.2. Basın İlan Hizmetleri

9/1/1961 tarihli ve 10702 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 195 sayılı Basın İlan Kurumunun Teşkiline Dair Kanununun 31 inci maddesinde, resmî ilânların, Basın İlân Kurumunun şubesi bulunan yerlerin Belediye hudutları içinde bu şubeler aracılığı ile yayınlatılacağı, Kurumun şubesi bulunmayan yerlerde, resmî ilânların yayınlanmasına Valiliklerin aracı olacağı hükme bağlanmıştır.

Söz konusu işlemlerde tevkifat uygulaması ise aşağıdaki gibi olacaktır:

- Basın İlan Kurumu şubeleri aracılığıyla yapılan ilan hizmetlerinde, Basın İlan Kurumu, Tebliğin (3.1.2/b) bölümü kapsamına girmekle beraber 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer almadığından, Basın İlan Kurumuna veya şubelerine verilen ilan yayınlama hizmetlerinde tevkifat uygulanmayacaktır.

Ayrıca Basın İlan Kurumunun diğer sorumlu tayin edilen idare, kurum ve kuruluşlar ile 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde sayılan idare, kurum ve kuruluşlara vereceği ilan hizmetlerinde tevkifat uygulanmayacaktır. Zira Basın İlan Kurumu Tebliğin (3.1.2/b) bölümünde yer alan tevkifat yapmakla

sorumlu kuruluşlar arasında yer almakta olup, Tebliğin (3.1.4) bölümü uyarınca söz konusu kuruluşların ifa ettikleri hizmetlerde KDV tevkifatı uygulanması mümkün değildir.

- Basın İlan Kurumunun şubelerinin bulunmadığı yerlerde ise yalnızca 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlara (mahkemeler dâhil) verilen ilan yayınlama hizmetlerinde, bunlar tarafından Tebliğin (3.2.13) bölümüne göre 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır. Tebliğin (3.1.2) bölümünde sayılmış olsalar bile 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer almayan idare, kurum ve kuruluşlar ile KDV mükelleflerine verilen ilan hizmetlerinde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

Ayrıca, 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde sayılan idare, kurum ve kuruluşlara verilen tüm hizmetler tevkifat uygulaması kapsamında olduğundan, ilanın yayınlanacağı gazetelerin bulunması şeklinde verilen aracılık hizmetlerinde de Tebliğin (3.2.13) bölümüne göre 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.”

3.2.14. Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Yaptırılan Sağlık Tesislerine İlişkin İşletme Döneminde Sunulan Hizmetlerde Tevkifatı

30 no.lu KDV Tebliğinin 1. maddesiyle 1 Mart 2020 tarihinden itibaren yürürlüğe konulan bu yeni kısmi tevkifat alanı hakkındaki Tebliğ açıklamaları şöyledir:

“2.1.3.2.14. Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Yaptırılan Sağlık Tesislerine İlişkin İşletme Döneminde Sunulan Hizmetlerde Tevkifat Uygulaması

Kamu Özel İş Birliği Modeli ile yaptırılan sağlık tesislerine ilişkin olarak 21/2/2013 tarihli ve 6428 sayılı Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yaptırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun kapsamında, Sağlık Bakanlığınca işletme döneminde birtakım hizmetler alınmaktadır.

3065 sayılı Kanununun 9 uncu maddesinin verdiği yetkiye istinaden, 6428 sayılı Kanun kapsamında yaptırılan sağlık tesislerine yönelik işletme döneminde alınan hizmetlere uygulanacak tevkifat oranları ile tevkifat uygulamasından doğan iade taleplerinde, bu hizmetlere aşağıdaki tabloda karşılık gelen işlem türlerinin dikkate alınması uygun görülmüştür.

Diğer taraftan, sağlık tesislerine yönelik sunulan hizmetleri bilfiil ifa etmeyen alt yükleniciler tarafından düzenlenecek faturalarda (yapım işleri hariç) tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak, yüklenici firma tarafından alt yükleniciler aracılığıyla temin edilen ve Sağlık Bakanlığınca sunulan hizmetlere ilişkin Sağlık Bakanlığı tarafından Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü kapsamında (5/10) oranında [yapım işlerinde (4/10) oranında] KDV tevkifatı yapılması gerekmektedir. (Bu oran 35 nolu KDV Tebliği ile değişmeden önce 3/10 idi)

Söz konusu hizmetlerin, alt yüklenicilerden temin edilmeksizin doğrudan yüklenici firma tarafından Sağlık Bakanlığınca sunulması halinde, aşağıdaki tabloda bu hizmetlere karşılık gelen işlem türleri dikkate alınarak (işlem türü sütununda işlem türü belirlenmeyenler için Tebliğin (I/C2.1.3.2.13.) bölümü kapsamında 5/10 oranında) tevkifat uygulanacaktır:

Tablo: Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Yaptırılan Sağlık Tesislerine İlişkin İşletme Döneminde Alınacak Hizmetlerde Uygulanacak Tevkifat Oranları

Sözleşmede Öngörülen Hizmet	Hizmeti Bilfiil İfa eden Alt Yükleniciden Yapılacak Tevkifat		Hizmeti Bilfiil İfa Etmeyen Alt Yüklenicilerden Yapılacak Tevkifat Oranı	Yükleniciden Yapılacak Tevkifat Oranı
	İşlem Türü	Oran		
Yer ve Bahçe Bakım Hizmetleri	Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri (Tebliğin 1/C-2.1.3.2.10. bölümü)	9/10 (Bu oran 35 nolu KDV Tebliği ile değişmeden önce 7/10 idi)	Tevkifat Yok	5/10
İlaçlama Hizmetleri				
Çamaşır ve Çamaşırhane Hizmetleri				
Temizlik Hizmetleri				
Sterilizasyon ve Dezenfeksiyon Hizmetleri				
Atık Yönetimi Hizmetleri				

Hasta Yönlendirme ve Refakat/Resepsiyon/Yardım Masası/Taşıma Hizmetleri	İşgücü Temin Hizmetleri (Tebliğ'in 1/C-2.1.3.2.5. bölümü)	9/10	Tevkifat Yok	5/10
Güvenlik Hizmetleri				
Otopark Hizmetleri	Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri (Tebliğ'in 1/C-2.1.3.2.3. bölümü)	Tevkifat Yok*	Tevkifat Yok	5/10
Diğer Tıbbi Ekipman Destek Hizmeti				
Mefruşat Hizmeti				
Yemek Hizmeti	Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri (Tebliğ'in 1/C-2.1.3.2.4. bölümü)	Tevkifat Yok*	Tevkifat Yok	5/10
Olağanüstü Bakım ve Onarım Hizmeti	Yapım İşleri (Tebliğ'in 1/C-2.1.3.2.1. bölümü)	4/10 (Bu oran 35 nolu KDV Tebliği ile değişmeden önce 3/10 idi)	4/10 (Bu oran 35 nolu KDV Tebliği ile değişmeden önce 3/10 idi)	4/10 (Bu oran 35 nolu KDV Tebliği ile değişmeden önce 3/10 idi)
Bina ve Arazi Hizmetleri				
Laboratuvar Hizmeti	-	Tevkifat Yok	Tevkifat Yok	5/10
Görüntüleme Hizmeti				
Rehabilitasyon Hizmeti				
Ortak Hizmetler Yönetimi Hizmeti				
Hastane Bilgi Yönetim Hizmeti				

*Hizmetin, Tebliğin (1/C-2.1.3.1/b) ayrımında sayılanlara ifa edilmesi durumunda "İşlem Türü" dikkate alınarak tevkifat uygulanacaktır.

Örnek: Yüklenici (A) firması, işletmeye alınan sağlık tesisine yönelik alt yüklenici (B) firmasından temin etmek suretiyle Sağlık Bakanlığına güvenlik hizmeti vermektedir. Alt yüklenici (B) firması da bu hizmeti bir alt yüklenici (C) firmasından sağlamaktadır.

Bu durumda, hizmeti bilfiil ifa eden (C) firması tarafından aracı (B) firmasına sunulan güvenlik hizmetinin, yukarıdaki tabloya göre "İşgücü Temin Hizmetleri" kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden, Tebliğin (1/C-2.1.3.2.5.) bölümünde yer alan şartların sağlanıp sağlanmadığına bakılmaksızın, bu hizmete ilişkin aracı (B) firması tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Aracı konumundaki (B) firması tarafından yüklenici (A) firması adına düzenlenecek faturada tevkifat uygulanmayacaktır. Yüklenici (A) firması tarafından Sağlık Bakanlığına düzenlenecek faturada ise Tebliğin (1/C-2.1.3.2.13.) bölümü uyarınca (5/10) oranında tevkifat uygulanacaktır."

3.2.15. Ticari Reklam Hizmetleri 35 Nolu KDV Tebliği İle KDV Tevkifatı Kapsamına Alınmıştır.

35 nolu KDV Tebliğinin 11'inci maddesi ile TİCARİ REKLAM HİZMETLERİ 3/10 ORAN İLE 01.03.2021 TARİHİNDEN KDV TEVKİFATI KAPSAMINA ALINMIŞTIR.

Reklam sektörü ve reklam işlemleri fevkalade karmaşık bir yapıya sahip olduğundan, bu yeni tevkifat, türü özellikle kapsam yönünden bir çok sorun ortaya çıkarmaya adaydır.

Söz konusu tebliğ maddesi ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin 1/C bölümüne aşağıdaki ifadeler eklenmiştir.

“2.1.3.2.15. Ticari Reklam Hizmetleri

2.1.3.2.15.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanların, Tebliğin (I/C-2.1.3.2.15.2.) bölümü kapsamındaki reklam hizmeti alımlarında (3/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.15.2. Kapsam

Ticari reklam, ticaret, iş, zanaat veya bir meslekle bağlantılı olarak; bir mal veya hizmetin satışını ya da kiralanmasını sağlamak, hedef kitleyi oluşturanları bilgilendirmek veya ikna etmek amacıyla reklam verenler tarafından herhangi bir mecrada yazılı, görsel, işitsel ve benzeri yollarla gerçekleştirilen pazarlama iletişimi niteliğindeki duyurulardır.

Tevkifat kapsamına, mal veya hizmetlerin tanıtım ve pazarlamasına yönelik her türlü ticari reklam hizmeti alımları (reklama ilişkin danışmanlık, reklamın planlanması, reklam içeriğinin hazırlanması ve tasarımı, reklamın yayımlanması gibi reklama yönelik hizmetler dahil) girmektedir. Yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere veya daha alt yüklenicilere devredilen ticari reklam hizmetlerinde, işi devreden her yüklenici tarafından, kendisine ifa edilen hizmete ait KDV üzerinden tevkifat yapılır. Reklam hizmetinin, reklam ajansları üzerinden alınması, söz konusu ajansların bu kapsamda alacakları yayın, prodüksiyon gibi reklama yönelik hizmetlerin tevkifata tabi tutulmasına engel teşkil etmez.

Profesyonel spor kulüplerinin (şirketleşenler dahil) reklam hizmetleri Tebliğin (I/C-2.1.3.2.9.) bölümü kapsamında, tasarımı yapılmış olan reklamlara ilişkin baskı ve basım hizmeti alımları Tebliğin (I/C-2.1.3.2.12.) bölümü kapsamında değerlendirilir.”

3.3. Tevkifata Tabi Mal Teslimleri:

KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.3. no.lu bölümünde, hangi malların kimler tarafından kimlere tesliminde hangi oranda KDV tevkifatı yapılacağı düzenlenmiştir. Başka bir anlatımla Tebliğin 2.1.3.2.no.lu bölümü tevkifata tabi hizmet türlerini konu almakta, 2.1.3.3. no.lu bölümü ise yine tevkifata tabi mal teslimlerini düzenlemektedir.

3.3.1. Külçe Metal Teslimleri:

- Metal türüne bakılmaksızın hurda metalden üretilmiş her türlü metal külçeler (bu külçelerin ithalatçıları tarafından veya imalatçıları tarafından tesliminde, daha sonraki el değiştirmelerinde tevkifat yapılması gerekmektedir.)
- Hurdadan elde edilenler dışındaki sadece bakır, çinko, alüminyum ve kurşun külçeler (cevherden üretim yapanların veya bunları ithal edenlerin teslimleri hariç, daha sonraki el değiştirmeler dahil)

Teslim alanın KDV mükellefi veya Tebliğin I/C-2.1.3.1/b bölümünde sayılan belirlenmiş alıcılar olduğu durumda 7/10 oranında KDV tevkifatına tabidir. (Bu oran eskiden 5/10 idi. 31 No.lu Tebliğ ile 1 Nisan 2020 tarihinden itibaren 7/10 haline getirilmiştir.)

KDV Genel Uygulama Tebliğinin bu teslim türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur:

“2.1.3.3.1.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (I/C-2.1.3.3.1.2.) bölümünde belirtilen külçe metallerin Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara tesliminde, (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır. (Bu oran eskiden 5/10 idi. 31 No.lu Tebliğ ile 1 Nisan 2020 tarihinden itibaren 7/10 haline getirilmiştir.)

Hurda metallerden elde edilenler dışındaki bakır, çinko, demir - çelik, alüminyum ve kurşun külçelerinin ithalatçıları ve ilk üreticileri (cevherden üretim yapanlar) tarafından yapılan teslimlerinde tevkifat uygulanmaz, bu safhalardan sonraki el değiştirmelerde ise tevkifat uygulanır. Hurda metalden elde edilen külçelerin ithalatçıları ve üreticileri tarafından tesliminde de tevkifat uygulanır.

NOT : Yukarıdaki demir-çelik ibaresi 1 Mayıs 2022'den geçerli olmak üzere 41 no.lu KDV Tebliği'nin 3 üncü maddesi ile eklenmiştir.

İthalatçılar tarafından yapılan teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenen faturada “Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.” açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilir. Cevherden üretim yapanlar ise düzenlenen faturada “Teslim edilen mal firmamızca cevherden üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.” açıklamasına yer vermek suretiyle tevkifat uygulanmaksızın işlem yapar.

2.1.3.3.1.2. Kapsam

Tevkifat kapsamına, her türlü hurda metallere elde edilen külçeler ile hurda metallere elde edilenler dışındaki bakır, çinko, demir-çelik, alüminyum ve kurşun külçelerinin teslimi girmektedir. Slab, billet (biyet), kütük ve ingot teslimleri de bu uygulama bakımından külçe olarak değerlendirilir.

NOT : Yukarıdaki demir-çelik ibaresi 1 Mayıs 2022’den geçerli olmak üzere 41 no.lu KDV Tebliği’nin 3 üncü maddesi ile eklenmiştir.

Yukarıda belirtilen metallere, alışlarında tevkifat uygulanıp uygulanmadığına ve silisyum, magnezyum, mangan, nikel, titan gibi maddeler ihtiva edip etmediklerine bakılmaksızın, külçe, slab, biyet, kütük ve ingot haline getirilmiş şekilde satışında KDV tevkifatı uygulanır.”

63 no.lu KDV Sirküleri ile bu bölüm ile ilgili olarak şu açıklamaya yer verilmiştir :

“Buna göre, bir firma tarafından muhtelif demir hurdalarından üretilen kütük demir teslimi, bunların üreticileri tarafından teslimi de tevkifat kapsamında olduğundan, KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

2.2.3.1.1. Hurda Metalden Elde Edilen Külçelerin Tesliminde Tevkifat

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde de açık olarak yer aldığı üzere, ithalat aşamasında veya ilk üretimde KDV ödeyicisi konumunda bulunan ithalatçı ve ilk üreticilerin teslimlerinde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır. Bu durum, bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinde de, külçe metal teslimlerinde de bu şekilde uygulanmaktadır.

Ancak, teslimi ve dolayısıyla ithalatı da KDV’den istisna olan “hurda metal” teslimlerinde KDV hesaplanması ve ödenmesi söz konusu olmadığından, hurda metal kullanılarak elde edilen külçelerin, ithalatçı ve üreticileri tarafından tesliminde KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir. Zira külçenin üretiminde kullanılan hurda metal KDV’den istisna olarak ithal edildiğinden veya satın alındığından, doğrudan yüklenilen indirilecek KDV’den bahsedilemez. Nitekim Tebliğin (3.3.1.1) bölümünde de açık olarak, hurda metalden elde edilen külçelerin ithalatçıları ve üreticileri tarafından tesliminde tevkifat uygulanacağı belirtilmiştir.

Ancak söz konusu düzenlemenin Tebliğin genel amacına aykırı olarak, “külçe” olarak ithal edilen ürünlerin tesliminde tevkifat uygulanacağı şeklinde değerlendirilmemesi gerekir. Zira külçe ithalatı KDV’ye tabi olduğundan, Tebliğde ithalatçının doğrudan KDV yüklenimi dikkate alınarak, ithalatçıların teslimleri için tevkifat öngörülmemiştir. Kaldı ki, ithal edilen külçenin üretim aşamalarının ve ne kadarının hurda metalden geldiğinin tespiti de olanaksızdır.

Dolayısıyla, Tebliğdeki düzenleme gereği hurda metal ithal ederek veya yurt içinden temin ederek külçe üretilenlerin bu teslimleri, tevkifat yapmakla yükümlü alıcılar tarafından tevkifata tabi tutulacaktır. Fakat külçe ithal edip satanların teslimlerinin tevkifata tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

Bu itibarla; slab, billet (biyet), kütük ve ingot olarak ithal edilen malların ithalatçıları tarafından yapılan ilk teslimlerinde 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine göre tevkifat yapılması söz konusu değildir.”

3.3.2. Bakır, Çinko, Alüminyum Ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi:

KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.3.2. no.lu bölümünde tanımlanan bakır, çinko, alüminyum ve kurşun yahut bunların alaşımlarından oluşan hammadde niteliğindeki mallar (anot, katot, granül, filmaşın, profil, levha, tabaka, rulo, serit, panel, sac, boru, pirinc cubuk, lama, her türlü tel ve benzerleri) KDV

mükelleflerine veya belirlenmiş alıcılara teslim edildiğinde 7/10 oranında KDV tevkifatına tabidir. (Bu oran eskiden 5/10 idi. 31 No.lu Tebliğ ile 1 Nisan 2020 tarihinden itibaren 7/10 haline getirilmiştir.)

KDV Genel Uygulama Tebliğinin bu teslim türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur:

“2.1.3.3.2.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Bakır ve alaşımlarından, çinko ve alaşımlarından, alüminyum ve alaşımlarından, kurşun ve alaşımlarından mamul, Tebliğin (I/C-2.1.3.3.2.2.) bölümünde belirtilen ürünlerin, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara tesliminde, (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır. (Bu oran eskiden 5/10 idi. 31 No.lu Tebliğ ile 1 Nisan 2020 tarihinden itibaren 7/10 haline getirilmiştir.)

Bunların, ilk üreticileri (cevherden üretim yapanlar) ile ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanmaz, sonraki safhaların teslimleri ise tevkifata tabidir.

İthalatçılar tarafından yapılan teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenen faturada “Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.” açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilir. Cevherden üretim yapanlar ise düzenlenen faturada “Teslim edilen mal firmamızca cevherden üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.” açıklamasına yer vermek suretiyle tevkifat uygulanmaksızın işlem yapar.

2.1.3.3.2.2. Kapsam

Tevkifat kapsamına bakır ve alaşımlarından, çinko ve alaşımlarından, alüminyum ve alaşımlarından, kurşun ve alaşımlarından mamul; anot, katot, granül, filmaşın, profil, levha, tabaka, rulo, şerit, panel, sac, boru, piriç, çubuk, lama, her türlü tel ve benzerleri, çinko oksit ile kurşun ve alaşımlarından mamul, tuğla, mühür, yaprak, plaka, folyo, pul, saçma, ızgara, toz, kurşun oksit, kurşun monoksit, kırmızı oksit ve benzerleri girmektedir.

Profilin boyanmış veya kaplanmış olması, bunların tesliminde tevkifat uygulanmasına engel değildir. Bu durumda, profilin boyanması veya kaplanmasına ilişkin fason eloksal işçiliği tevkifat kapsamında değildir.

Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun telin; plastik, cam, kâğıt, emaye, vernik ve benzeri izolasyon malzemeleri ile kaplanması suretiyle elde edilen “izoleli iletken” teslimleri tevkifata tabi tutulmaz.

Ayrıca, söz konusu metal ve alaşımlarından imal edilen nihai ürünler ile bunların kesme, sıyırma, kıvrırma, kaynak, bükme, vida yeri delme-açma ve benzeri şekillerde işlenmesi sonucu elde edilen yarı mamul ve mamul mahiyetindeki malların teslimleri tevkifata tabi değildir.

Örnek: Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ve bunların alaşımı metallerden elde edilen meşrubat kutusu, otomobil parçası, havalandırma kanal borusu, pano, çerçeve, kapı, kapı kolu, mahya, alüminyum folyo, köşebent, vida, somun, vida soketi, dübel, kilit, çivi, kepenk taşı, flanş, maşon, dirsek, bek, kanca, menteşe, aksesuar ve benzerlerinin teslimi tevkifata tabi olmayacaktır.”

*Görüldüğü gibi bakır, çinko veya alüminyum ürünün bu bölüm kapsamında tevkifata tabi olabilmesi için ürünün **hammadde niteliğinde** olması gerekmektedir. Tevkifata tabi bakır, çinko veya alüminyum hammadde (külçeden sonraki ilk aşama) küçük te olsa bir işleme tabi tutulduktan sonra KDV tevkifatı gereği ortadan kalkmaktadır. Mesela, hurda külçeden üretilmiş olan bakır filmaşın belli boylarda kesilerek uçlarına dış çekme işlemi yapıldığında bu işlemden geçmiş bakır çubuklar tevkifata tabi olmayacaktır.*

Ancak külçeden direkt olarak mamul elde edilmişse, bu takdirde ürünün mamul niteliği nedeniyle tevkifat gerekli olmayacaktır. Örnek vermek gerekirse eritilmiş hurda alüminyum kullanılmak suretiyle ilk hamlede üretilen et makinesi parçası, hamur makinesi dişlisi, ırmık veya mermer işleme makinalarına ait parça gibi ürünlerin tesliminde KDV tevkifatı uygulanmayacağı hakkında Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.08.2011 tarih ve 67 sayılı özeldesesi mevcuttur.

63 no.lu KDV Sirkülerinde bunlara ilaveten şu açıklamalara yer verilmiştir :

“Tevkifata tabi olan ve Tebliğin birden fazla bölümünde yer alan ürünlerle ilgili aşağıdaki gibi hareket edilmesi gerekmektedir:

- Hurda niteliğinde olmayan ve hurda ve atıktan da elde edilmeyen granül teslimleri 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.3.2.) bölümüne göre,
- Hurda ve atık niteliğinde olup Kanunun 17/4-g maddesine göre teslimi KDV'den istisna olan ürünler ise istisnadan vazgeçilmesi halinde Tebliğin (3.3.3) bölümüne göre,
- Hurda ve atıktan elde edilen kırık, çapak, toz, granül ve benzeri ürünlerin teslimi ise Tebliğin (3.3.4) bölümüne göre,

tevkifata tabi tutulacaktır.

Bu kapsamdaki tevkifat uygulamasına ilişkin aşağıdaki örneklerin verilmesi mümkündür:

- Firma tarafından ithal edilen çelik "sac" ın çinko ile kaplanarak "galvanizli sac" şeklinde teslimi çinko ve alaşımlarından mamul ürün olarak değerlendirilemeyeceğinden, KDV tevkifatına tabi tutulmayacaktır.
- Bakır ile kaplanmış alüminyum tel teslimi izoleli iletken olarak değerlendirilemeyeceğinden KDV tevkifatına tabi olacaktır.
- Firma tarafından ithal edilen alüminyum külçe ve biyetten imal edilen alüminyum profil, tevkifata tabi ürünler arasında yer almakla birlikte, bu profilin ilk üreticileri tarafından tesliminde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.
- Nervürlü inşaat demiri teslimi tevkifat kapsamına girmemektedir.
- Bükülü çelik tel üzerine bükülü alüminyum telin sarılması ile elde edilen çelik özlü alüminyum iletken teslimleri, alüminyum ürün olarak tevkifata tabi tutulacaktır."

3.3.3. İstisnadan Vazgeçen KDV Mükelleflerinin, Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kağıt ve Cam Hurda ve Atıklarının Teslimi:

KDV Kanunu'nun 18. maddesi uyarınca istisnadan vazgeçen KDV mükellefleri tarafından yapılan metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt ve cam hurdaları ile atıklarının, KDV mükelleflerine veya Tebliğin I/C-2.1.3.1/b bölümünde sayılan belirlenmiş alıcılara teslimi 7/10 oranında KDV tevkifatına tabidir. (Bu oran eskiden 5/10 idi. 31 No.lu Tebliğ ile 1 Nisan 2020 tarihinden itibaren 7/10 haline getirilmiştir.)

KDV Genel Uygulama Tebliğinin bu teslim türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur:

"2.1.3.3.3.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarının teslimi 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesi gereğince KDV'den müstesnadır. Ancak, bu malların teslimi ile ilgili olarak aynı Kanunun (18/1) inci maddesine göre istisnadan vazgeçilmesi mümkündür.

İstisnadan vazgeçenlerin metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının tesliminde, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümü kapsamındaki alıcılar tarafından (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır. (Bu oran eskiden 5/10 idi. 31 No.lu Tebliğ ile 1 Nisan 2020 tarihinden itibaren 7/10 haline getirilmiştir.)

2.1.3.3.3.2. Kapsam

Hurda kavramı; her türlü metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurdasını, bunların hurda halindeki karışımlarını, aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılamayacak haldeki metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam karakterli her türlü ham, yarı mamul ile mamul maddeyi ifade etmektedir.

Hurda kavramında işaret edilen genel anlam çerçevesinde;

- Demir, bakır, alüminyum, pirinç, kurşun, teneke, çelik, çinko, pik, sarı, bronz, nikel, kızıl, lehim, mangan-tutya, antimon ve benzeri her türlü metaller,
- Bu metallerin alaşım, bileşim ve cürufları,
- İmalathane ya da fabrikalarda imalat sırasında ortaya çıkan metal kırpıntı, döküntü ve talaşlar ile standart dışı çıkan metal ürünler,
- İzabe tesislerinden çıkan standart dışı metal hammaddeler, yarı mamuller, hadde bozukları,

ve benzerleri "hurda metal" kabul edilir.

Ayrıca, hurda veya atık niteliğindeki; her türlü kâğıt, karton, mukavva, kauçuk, plastik ile bunların kırıntıları, naylon, lastik kırıkları, cam şişe, kavanoz, otomobil ve pencere camları, cam kırıkları, konfeksiyon kırıntıları teslimleri de tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Tamir ve bakımdan sonra aynı amaçla kullanılması mümkün olan kullanılmış metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam esaslı eşya teslimlerinde tevkifat uygulanmaz.

Örnek 1: "Hurda" olarak tabir edilen bir jeneratör, bobinleri sarılıp tamir ve bakımdan sonra yeniden jeneratör olarak kullanılacak hale getiriliyorsa, kullanılmış jeneratörün tesliminde tevkifat uygulanmayacaktır.

Örnek 2: (A) Ltd. Şti. tarafından, atık değerlendirme işiyle uğraşan Hurda A.Ş. ne yapılacak hurda pil, hurda akü vb. teslimleri esas itibarıyla Kanunun (17/4-g) maddesi kapsamında KDV'den istisna olacak, (A)'nın istisnadan vazgeçmiş olması halinde teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin (5/10)'u Hurda A.Ş. tarafından tevkifata tabi tutulacaktır.

Hurda akü ve pilin belirli bir işlemde geçirildikten sonra tekrar kullanılabilir duruma gelmesinin mümkün olması halinde, bu teslimde istisna veya tevkifat uygulanmayacaktır.

Araç-gereç ve iş makinelerinin, Kanunun (17/4-g) maddesi veya tevkifat uygulaması kapsamında değerlendirilebilmesi için ekonomik ömrünü doldurmuş bir şekilde satılması ve satış sonunda alıcının bunları, hurda olarak değerlendirmesi gerekmektedir. Aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılacak durumda olanların teslimi tevkifat kapsamında değerlendirilmez.

İlgili mevzuat çerçevesinde hurdaya ayrılmak suretiyle trafikten çekilmeleri nedeniyle teslimleri 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesi uyarınca vergiden müstesna olan motorlu kara taşıtlarının tesliminde de aynı şekilde işlem tesis edilir.

Hurda gemilerden yapılan söküm sonrası teslimlerde de yukarıdaki açıklamaya göre hareket edilir. Buna göre, gemi söküm işlerinde hurda gemilerin sökülmesi sonunda elde edilen metal aksam (pervane, motor, telsiz, radyo-teyp, uydu alıcısı vb.) aynı amaçla kullanılmak üzere satılıyorsa alıcılar tarafından KDV tevkifatı yapılmaz.

Söz konusu aksamın kullanılamaz durumda olması halinde ise bunların, sökenler tarafından tesliminde ve sonraki safhalarda tevkifat uygulanır.

Aynı şekilde, hurda gemilerden sökülen sac aksamın, sökenler tarafından tesliminde ve sonraki safhalarda el değiştirmelerinde de tevkifat uygulanır."

Bu kapsamdaki malların ithalatçıların da KDV tevkifatına maruz bırakılması çelişkidir ve haksızlıktır.

3.3.4. Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâğıt ve Cam Hurda ve Atıklarından Elde Edilen Hammadde Teslimi:

Bu malların **KDV mükelleflerine** veya Tebliğin I/C-2.1.3.1/ bölümündeki **belirlenmiş alıcılara teslimi 9/10 oranında KDV tevkifatına tabidir**. Eskiden bu tevkifat sadece plastik hurdalarının işlenmesi ile elde edilen pet kırıkları, plastik çapak, plastik granül ve benzerleri için aynı oranda uygulanmaktaydı. Ancak daha sonra 117 no.lu Tebliğle tevkifat kapsamı genişletilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin bu teslim türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur:

"2.1.3.3.4.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

KDV mükellefleri tarafından Tebliğin (I/C-2.1.3.3.4.2.) bölümünde belirtilen ürünlerin, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanlara tesliminde, (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Söz konusu ürünlerin teslimleri, 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesi kapsamında olmayıp, genel oranda (%18) KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Bunların, ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanmaz, sonraki safhaların teslimleri ise tevkifata tabidir. İthalatçılar tarafından yapılan teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenen faturada "Teslim

edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.” açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilir.

2.1.3.3.4.2. Kapsam

Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırıntılarının çeşitli işlemlerden geçirilip işlenmesi sonucunda elde edilen ve genellikle hurda ve atık niteliklerini kaybederek metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam esaslı malzeme imalatında hammadde olarak kullanılan mamul niteliğindeki kırık, çapak, toz, granül ve benzeri ürünlerin teslimi tevkifat uygulaması kapsamındadır.”

63 no.lu KDV Sirkülerinde konu hakkında şu ek açıklama yapılmıştır :

“Buna göre, hurda demir, teneke ambalaj atığı gibi hurdaların taşıma ve depolama kolaylığının sağlanması amacıyla kesilip preslenmesi işlemine tabi tutulduktan sonra satılması Kanununun 17/4-g maddesi kapsamında KDV’den istisna olacağından, tevkifat uygulanması söz konusu değildir.”

3.3.5. Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı İle Ham Post ve Deri Teslimleri:

Bu malların KDV mükelleflerine veya Tebliğin I/C-2.1.3.1/b bölümündeki belirlenmiş alıcılara tesliminde 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır. Bu tevkifat daha önce de aynı oranda yapılmaktaydı.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin bu teslim türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur:

“2.1.3.3.5.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

KDV mükellefleri tarafından Tebliğin (I/C-2.1.3.3.5.2.) bölümünde belirtilen malların, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanlara tesliminde, (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.3.5.2. Kapsam

Mal ve hizmetlere uygulanan KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 1 ve 2 nci sıraları kapsamına giren ürünlerin teslimi tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Buna göre;

- Kütlü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri, natürel veya tops haldeki tiftik, yün ve yapağı,
- 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 derilerinin, tesliminde tevkifat uygulanır.”

KDV tevkifatına tabi diğer malların ithalatçıları bu tevkifattan korunmuş iken, pamuk, tiftik, yün, yapağı, ham post ve deri ithal edip satanların tevkifata maruz bırakılmasını doğru bulmuyoruz.

63 no.lu KDV Sirkülerinde şöyle bir açıklamaya yer verilmiştir :

“Buna göre, müstahsil makbuzu ile üreticiden alınan koyun, keçi, dana, sığır derilerinin tesliminde Tebliğin (3.1.2) bölümünde sayılan alıcılar tarafından 9/10 oranında KDV tevkifatı yapılacaktır.”

Not:

KDV Kanunu’nun 17/4-b maddesinde gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler tarafından yapılan teslim ve hizmetler KDV den istisna edilmiştir. Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden yapılan alımlar müstahsil makbuzu ile belgelenmektedir. Dolayısıyla müstahsil makbuzu düzenlenerek yapılan alımlar KDV den müstesna olduğu (KDV hesaplanmadığı) için tevkifat da söz konusu olamaz. Bu nedenle yukarıdaki cümlede yer alan müstahsil makbuzu ile üreticiden deri alımında 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı hükmüne katılmıyoruz.

3.3.6. Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi:

Alıcının KDV mükellefi veya Tebliğin I/C-2.1.3.1/b bölümündeki belirlenmiş alıcılardan biri olduğu durumda, yine Tebliğin I/C-2.1.3.3.6.2 bölümünde tanımlanan ağaç ürünleri teslim edildiğinde 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır. Bu tevkifat türü yeni ihdas edilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin bu teslim türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur:

“2.1.3.3.6.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanların, Tebliğin (I/C-2.1.3.3.6.2) bölümünde belirtilen ürün, artık, talaş ve kırıntı alımlarında (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

(6 no.lu Tebliğin 5 inci maddesi ile değiştirilen paragraf) Söz konusu malların ithalatçıları veya bu malları 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlardan alanlar tarafından yapılan teslimlerde tevkifat uygulanmaz. Bu teslimlere ilişkin düzenlenen faturada “Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden/temin edilerek üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.” veya “Teslim edilen mal 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlardan temin edildiğinden/temin edilerek üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.” açıklamasına ve söz konusu malların ithalatına ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine veya bu malların 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlardan alımına ilişkin fatura bilgilerine yer verilir.

2.1.3.3.6.2. Kapsam

Ağaç işleme endüstrisinde kullanılan ve ilk madde-malzeme niteliğinde olan her türlü ağaç, tomruk, odun ile bunların önceden belirlenmiş ölçülerde biçilmesiyle elde edilen inşaatlık, doğramalık, marangozluk, mobilyalık ve benzeri kereste, mobilya ve kereste imalatı sonucu ortaya çıkan kırıntı, çıta ve benzeri imalat artıkları ile odun artığı talaş teslimleri tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Öte yandan, tomruk, odun, kereste, kırıntı, atık vb. mahiyetinde olmayan; mobilya, kapı-pencere doğraması, döşeme malzemesi, sunta, levha, mdf, rabıta, lambri, süpürgelik ve benzeri ürünlerin tesliminde tevkifat uygulanmaz.”

63 no.lu KDV Sirkülerinde aşağıdaki ek açıklamalar yer almaktadır :

“Bu kapsamdaki tevkifat uygulamasına ilişkin aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Tevkifat kapsamındaki ürünlerin ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak, ithal edilen tomruğun inşaatlık, doğramalık, marangozluk, mobilyalık ve benzeri keresteye dönüştürülerek tesliminde Tebliğin (3.1.2) bölümünde sayılan alıcılar 5/10 oranında KDV tevkifatı yapacaktır.
- Bu bölüm kapsamında tevkifat uygulanacak ürünler arasında yer alan tomruk, kereste gibi ürünlerin empenye işlemine tabi tutulması, bunların tesliminde tevkifat uygulanmasına engel değildir.
- Kerestenin işlenmesi sonucu üretilen, ahşap palet, ahşap sandık, ahşap kasa, ahşap kutu, ahşap bandıl, ahşap takoz, ahşap H giriş, ahşap kablo makarası, ahşap ambalaj malzemesi tesliminde demonte olup olmadığına bakılmaksızın tevkifat uygulanmayacaktır.
- Tomruk veya keresteden üretilen tahta ve kaplama teslimi tevkifat kapsamındadır.
- Firmanın kamu kurumlarından temin ettiği hurda ahşap direkler ilk madde ve malzeme niteliği taşımadığından bu hurda direklerin firma tarafından tesliminde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.
- Çıta, odun ve kırıntıların işleme tabi tutulması sonucu elde edilen yonga levha tesliminde tevkifat uygulanmayacaktır.
- Ağaç işleme ve mobilya üretim tesislerinin Tebliğin (3.1.2) bölümünde sayılanlara imalat artığı kırıntı ve talaş teslimi 5/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.”

NOT :

Yukarıdaki örneklerde katılmadığımız hususlar vardır. Örnek vermek gerekirse, tomruk ve kerestenin empenye edilmesinin, bu malları tevkifat kapsamı dışına çıkarmayacağı ifade edilmektedir. Halbuki tomruk ve kerestenin empenye edilmesi söz konusu değildir. Çünkü bunlar kesilerek işleme giren hammaddelerdir. Empenye edilmiş bir ahşap ürünün kesilmesi halinde empenyenin anlamı kalmaz. Keza, “tomruk veya keresteden üretilen tahta ve kaplama teslimi tevkifat kapsamındadır” ibaresi KDV Genel Uygulama Tebliğindeki kapsam açıklamasıyla çelişmektedir. Yine yukarıda tevkifat kapsamı dışında olduğu belirtilen hurda ahşap direklerin yanında yeni imal edilmiş ahşap direklerin de tevkifat kapsamı dışında olduğu açıktır. Çünkü ahşap direk işlenmiş ve mamul haline gelmiş bir ahşap üründür.

3.3.7. Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğüne Yapılan ve Yukarıdaki Bölümlerde Belirtilmeyen DİĞER BÜTÜN MAL TESLİMLERİ 35 Nolu KDV Tebliği İle Tevkifat Kapsamına Alınmıştır:

35 nolu KDV Tebliğinin 12 'nci maddesi ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C bölümüne aşağıdaki bölüm eklenmiştir:

“2.1.3.3.7. Diğer Teslimler

KDV mükellefleri tarafından Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğüne yapılan ve Tebliğde özel olarak belirlenmeyen diğer bütün teslimlerde (su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji kullanımları hariç), söz konusu kurum tarafından (2/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.”

3.3.8. Demir - Çelik Ürünleri Kısmi KDV Tevkifatı Kapsamına Alınmıştır :

41 no.lu KDV Genel Tebliği'nin 5 inci maddesiyle demir - çelik ürünleri de 1 Mayıs 2022 tarihinden itibaren 4/10 oranla kısmi KDV tevkifatı kapsamına alınmıştır.

Söz konusu Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/C bölümüne eklenen 2.1.3.3.8. no.lu bölüm şöyledir :

“2.1.3.3.8. Demir-Çelik Ürünlerinin Teslimi

2.1.3.3.8.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Demir-çelik ve alaşımlarından mamul, Tebliğin (I/C-2.1.3.3.8.2.) bölümünde belirtilen ürünlerin, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara tesliminde (4/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Demir-çelik ve alaşımlarından mamul ürünlerin, ithalatçılar tarafından yapılan teslimleri ile münhasıran cevherden üretilenlerinin üreticiler tarafından ilk tesliminde tevkifat uygulanmaz, bu safhalardan sonraki el değiştirmelerde ise tevkifat uygulanır. Bununla birlikte, demir-çelik ve alaşımlarından mamul ürünlerin hurdadan, diğer hammaddelerden veya hurda, cevher ve diğer hammaddeler birlikte kullanılarak üretilmesi halinde bu ürünlerin ilk üreticilerinin teslimi dâhil her safhasındaki teslimlerinde tevkifat uygulanır.

İthalatçılar tarafından yapılan teslimlere ilişkin düzenlenen faturada “Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.” açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilir. Cevherden üretim yapanlar ise düzenlenen faturada “Teslim edilen mal firmamızca münhasıran cevherden üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.” açıklamasına yer vermek suretiyle tevkifat uygulanmaksızın işlem yapar.

2.1.3.3.8.2. Kapsam

Tevkifat kapsamına; cevherden, hurdadan veya diğer hammaddelerden üretilen demir-çelik ve alaşımlarından mamul her türlü uzun (çubuk, inşaat demiri, profil, kangal demir, filmaşın, tel, halat, hasır, boru, lama vb.) veya yassı (levha, sıcak haddelenmiş yassı ürünler, soğuk haddelenmiş yassı ürünler ve kaplanmış yassı ürünler vb.) demir-çelik ve alaşımı ürünler girmektedir. Demir-çelik ve alaşımlarından mamul eşya (kapı, kapı kolu, köşebent, vida, somun, vida soketi, dübel, kilit, çivi, flanş, maşon, dirsek, kanca, menteşe, yay, bilya, rulman, zincir vb.) teslimlerinde tevkifat uygulanmaz.”

3.4. Kısmi Tevkifat Uygulamasıyla İlgili Ortak Hususlar:

KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.4. no.lu bölümünde;

- Prencip olarak tevkifat gerekmele beraber, tevkifatın yapılmayacağı haller, (tevkifat uygulamasında sınır)
- Tevkifata tabi işlemlere ait faturanın nasıl düzenleneceği,
- Tevkifat işleminin alıcı tarafından 2 no.lu KDV beyannamesi ile nasıl beyan edileceği ve bu işlemin alıcının 1 no.lu KDV beyannamesine nasıl yansıtacağı,
- Yine tevkifat işleminin satıcı tarafından verilecek 1 no.lu KDV beyannamesinde nasıl gösterileceği

hususları şöyle düzenlenmiştir.

“2.1.3.4.1.Tevkifat Uygulamasında Sınır

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanların, kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki teslim ve hizmetlerinde hesaplanan KDV, alıcıların durumuna bakılmaksızın, tevkifata tabi tutulmayacaktır. Ancak, bu durum profesyonel spor kulüplerince (şirketleşenler dahil) Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara yapılan teslim ve hizmetlerde geçerli değildir.

Ayrıca, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17 nci maddeleri kapsamındaki teslimlerde ve bu Kanun uyarınca KDV'den istisna olan teslim ve hizmetlerde tevkifat söz konusu olmaz.

Örnek: Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan bir çiftçi tarafından yapılan yün ve yapağı teslimleri, 3065 sayılı Kanunun (17/4-b) maddesi uyarınca KDV'den müstesna olduğundan, bu işleme ait bedel üzerinden KDV hesaplanmayacak ve dolayısıyla tevkifat yapılmayacaktır.

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren her bir işlemin KDV dahil bedeli 2.000 TL'yi (bu had 50 no.lu KDV Tebliği ile 01.03.2024 tarihinden itibaren fatura düzenleme sınırına yükseltilmiştir) aşmadığı takdirde, hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmaz. Sınırın aşılması halinde ise tutarın tamamı üzerinden tevkifat yapılır. Tespit edilen tutarı aşan işlemlerde KDV tevkifatı zorunluluğundan kaçınmak amacıyla bedel parçalara ayrılamaz, aynı işleme ait bedellerin toplamı dikkate alınarak bu sınırın aşılması halinde tevkifat yapılır.

Tevkifat zorunluluğundan kaçınmak amacıyla, birden fazla fatura düzenlenmek suretiyle bedelin parçalara bölündüğünün tespiti halinde vergi dairelerince, bütünlük arzettiği anlaşılan alımların toplamının yukarıda belirtilen sınırı aşıp aşmadığına bakılarak gerekli işlemler yapılır.”

Hadden yükseltilmesini olumlu buluyoruz. Fakat bu yükseltme yeterli olmamıştır. 2014'ten beri Türk Lirası değerinde meydana gelen aşımaya göre bu haddin 4.000 TL civarında olması gerekirdi.

63 no.lu KDV Sirkülerinde bu konu hakkında aşağıdaki ek açıklamalar yer verilmiştir :

“Buna göre;

- 1 yıl süreli hizmet alımı şeklinde sözleşme yapılan, ancak aylık vergilendirme dönemleri itibariyle kısım kısım verilebilen hizmetlerde, alt sınır hesabında aylık olarak verilen hizmete ilişkin düzenlenen faturadaki KDV dahil bedel dikkate alınacaktır.
- 5018 sayılı Kanuna tabi bir kurumun makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlarına haftalık, aylık, yıllık bakım sözleşmeleri çerçevesinde sunulan hizmetler; her bir bakım döneminde sunulan kısım itibariyle değerlendirilecektir. Kurumun talep ve ihtiyaçları doğrultusunda ortaya çıkan, dönemsel içeremeyen tamir, bakım ve onarım hizmetleri ise KDV dahil 1000 TL'yi geçmediği sürece tevkifata tabi olmayacaktır. Tamir, bakım ve onarım hizmetlerinin sorumlu kurumun muhtelif makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlarına aynı gün içinde ifa edilmesi halinde bedel, her bir araç itibariyle değil, toplam olarak dikkate alınacak ve 2.000 TL'yi (bu had 50 no.lu KDV Tebliği ile 01.03.2024 tarihinden itibaren fatura düzenleme sınırına yükseltilmiştir) geçtiği takdirde de tevkifata tabi tutulacaktır.

Not :

Dikkat edilirse, yukarıdaki ilk paragrafta yıllık olarak sözleşmeye bağlanmış ancak aylık bazda verilen ve fatura edilen hizmetlere ilişkin alt sınır hesabında, aylık fatura tutarlarına bakılacağı belirtilmiştir. Bu yaklaşım doğrudur. Çünkü sözleşmenin yıllık olması had tayini açısından sözleşme tutarına bakılmasını gerektirmez. Nitekim KDV Kanununun 10/c maddesinde, belli bir teslim veya hizmetin yapılması müstakil bir şekilde KDV doğuran işlem olarak tanımlanmıştır. Keza uygulamada yıllık bazda sözleşmeye bağlanan tv hizmetleri, eğitim hizmetleri gibi hizmetlerde İdare, KDV doğuşu için yıllık periyodun bitmesini beklemeyip her bir aya ait hizmet kısmının faturalanmasını ve KDV hesabına konu edilmesini istemektedir. Fakat bir sonraki paragrafın ilk cümlesinde tam tersi bir ifadeye yer verilmiş olup, bu ifade yukarıdaki ile çelişmektedir.

- Yılın tamamında belli miktarda ürün için fason konfeksiyon işi yapılması yönünde sözleşme düzenlenmesi, ancak yıl içinde günlük, haftalık ya da aylık olarak teslim edilen ürün karşılığında fason hizmet faturası düzenlenmesi halinde, her fason hizmet faturasındaki KDV dahil hizmet bedeli, tevkifat alt sınırının hesabında dikkate alınacaktır. Ancak, bedelin parçalara bölünerek birden fazla fatura düzenlendiğinin tespiti halinde gerekli işlemlerin yapılacağı tabiidir.”

KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.4.2 no.lu bölümünde tevkifat ile ilgili ortak hususlar aşağıdaki açıklamalarla devam etmektedir :

“2.1.3.4.2. Belge Düzeni

Tevkifata tabi işlemler dolayısıyla satıcılar tarafından düzenlenecek belgelerde; “İşlem Bedeli”, “Hesaplanan KDV”, “Tevkifat Oranı”, “Alıcı Tarafından Tevkif Edilecek KDV Tutarı”, “Tevkifat Dahil Toplam Tutar” ve “Tevkifattan Sonra Tahsil Edilmesi Gereken Toplam Bedel (Tevkifat Hariç Toplam Tutar)” ayrıca gösterilir.

Bu fatura satıcı açısından, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV’ye tevkifat uygulandığını tevsik eden belge mahiyetini de taşımaktadır.

Faturaya, borçlanılan miktar olarak rakam ve yazı ile tevkifattan sonra kalan tutar yazılır.

Örnek: KDV hariç 3.000 TL tutarındaki (% 18) oranında KDV’ye tabi bir işlem (5/10) oranında KDV tevkifatına tabidir. Bu işleme ait fatura aşağıdaki şekilde düzenlenecektir:

İşlem Bedeli :	3.000 TL
Hesaplanan KDV :	540 TL
Tevkifat Oranı :	5/10
Alıcı tarafından Tevkif Edilecek KDV :	270 TL
Tevkifat Dahil Toplam Tutar :	3.540 TL
Tevkifat Hariç Toplam Tutar :	3.270 TL
Yalnız Üçbinikiyüzyetmiş TL dir.	

Tevkifata tabi tutulan işlemlerle tevkifat uygulaması kapsamında bulunmayan işlemlerin birlikte yapılması halinde bu işlemlerin tek fatura ile belgelendirilmesi mümkündür.

Bu durumda, tevkifata tabi işlem bedeli ve bu bedel üzerinden hesaplanan KDV ile tevkif edilen KDV tutarı fatura üzerinde ayrıca gösterilir. Bu şekilde yapılan faturalamalarda da tevkifat uygulaması kapsamındaki işlem bedelinin KDV dahil tutarının Tebliğin (I/C-2.1.3.4.1.) bölümünde belirlenen alt sınırı aşmış olmadığı dikkate alınır, aşmıyorsa tevkifat uygulanmaz.

2.1.3.4.3. Beyannamenin Düzenlenmesi

2.1.3.4.3.1. Alıcıların Beyanı

Tevkifata tabi tutulan KDV, alıcılar tarafından (genel bütçeli idareler hariç), tevkifata tabi işlemin vuku bulunduğu tarihi içine alan vergilendirme dönemine ait 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilir ve ödenir. 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarına ait bedellerin, genel bütçe ödenekleri dışındaki bir kaynaktan ödenmesi tevkifat uygulamasına engel olmadığından, bu durumda da genel bütçeli idareler tarafından tevkif edilen vergiler, vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenir.

2 No.lu KDV beyannamesinin “Genel Bilgiler” kulakçığında vergi sorumlusu mükellefe ait sicil bilgilerinin doldurulmasına ilişkin satırlar yer almaktadır. Tevkifat yapan mükellefler, “Vergi Sorumlusuna Ait Sicil Bilgilerini” kapsayan satırlara kendi sicil bilgilerini yazırlar.

“Kesinti Yapılan Satıcılar” kulakçığında ise her bir kesinti yapılan mükellef itibarıyla, tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemleri yapan (satıcı) mükellefle ilgili kimlik bilgileri, tevkifata tabi işleme ait matrah ve tevkifat tutarına ilişkin kayıt yapılır.

“Vergi Bildirimi” kulakçığının, “Tam Tevkifat Uygulanan İşlemlere Ait Bildirim” tablosunda, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV’nin tamamının alıcı tarafından tevkif edildiği işlemler beyan edilir. Tablonun “İşlem Türü” alanı, bu alana ilişkin işlem türü listesinden seçim yapılmak suretiyle doldurulur. “Matrah”

alanına, işlemin KDV hariç bedeli, “Oran” alanına işlemin tabi olduğu KDV oranı girilir. Alıcı tarafından tevkif edilen KDV tutarını gösteren “Vergi” alanı, e-beyanname programı tarafından hesaplanmaktadır.

Söz konusu kulakçığın “Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemlere Ait Bildirim” tablosunda ise Maliye Bakanlığınca kısmi tevkifat uygulaması kapsamına alınması uygun görülen ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarının tamamının değil, alıcı tarafından tevkif edilen kısmının beyanı yapılır. “Matrah” alanına işlemin KDV hariç bedeli, “Oran” alanına işlemin tabi olduğu KDV oranı, “Tevkifat Oranı” alanına beyanı yapılan işlem için öngörülmuş alıcıların yapacağı tevkifat oranı yazılır. İşlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV’ye tevkifat oranının uygulanması suretiyle bulunan ve alıcı tarafından tevkif edilen tutarı gösteren “Vergi” alanı, e-beyanname programı tarafından hesaplanmaktadır.

3065 sayılı Kanununun (9/1) inci maddesi kapsamında sorumlu tayin edilenlerin, sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemeleri gereken vergilerin beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu vergi tutarının ikmalen veya resen tarh edilerek vergi ziyai cezası kesilmesi ve gecikme faizi hesaplanması gerekmektedir. Sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyen tutarın 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılmamış olması bu şekilde işlem tesis edilmesine engel değildir.

“Sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen KDV tutarının satıcı tarafından beyan edilmiş ve Hazineye ödenmiş olması halinde sorumlu adına yapılacak tarhiyatta vergi aslı aranmaz. Sorumlu tarafından beyan edilip ödenmesi gerekirken satıcı tarafından beyan edilen ve Hazineye ödenen bu verginin normal vade tarihinden ödendiği tarihe kadar hesaplanan gecikme faizi alıcıdan aranır.

Söz konusu vergi satıcı tarafından beyan edilmiş olmakla birlikte, tahakkuk eden verginin ödenmemesi veya ödenecek KDV çıkmaması nedenleriyle Hazineye ödenmeyen vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar alıcıdan aranır.”

NOT :

Yukarıdaki son iki paragraf 21 no.lu Tebliğ ile değiştirilmiş halleridir. Bu paragrafların değişmeden önceki halleri şöyle idi :

“Sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen KDV tutarının satıcı tarafından beyan edilmiş olması halinde sorumlu adına yapılacak tarhiyatta vergi aslı aranmaz.

Sorumlu tarafından beyan edilip ödenmesi gerekirken satıcı tarafından beyan edilen KDV’nin ödenmiş olması halinde, bu verginin normal vade tarihinden ödendiği tarihe kadar; söz konusu verginin ödenmemiş olması halinde ise normal vade tarihinden yapılacak tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar gecikme faizi uygulanır.”

2.1.3.4.3.2. Satıcıların Beyanı

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemleri yapan mükelleflerin beyanına ilişkin olarak, ilgili dönem 1 No.lu KDV Beyannamesinin iki ayrı bölümüne kayıt yapılır. Birinci kayıt, “Matrah” kulakçığında “Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemler” tablosuna; ikinci kayıt “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığında “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” tablosuna yapılır.

Öncelikle, “Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemler” tablosunun “İşlem Türü” alanı, bu alana ilişkin işlem türü listesinden seçim yapılmak suretiyle doldurulur. “Matrah” alanına kısmi tevkifat uygulanan işleme ait bedel (KDV hariç) tam olarak yazılır. “Oran” alanına işlemin tabi olduğu KDV oranı, “Tevkifat Oranı” alanına ise tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde alıcı için öngörülen tevkifat oranı (alıcının uygulayacağı tevkifat oranı) yazılır.

Örneğin; özel güvenlik hizmeti verenler tevkifat oranı için (9/10), bakır külçe teslimi yapanlar ise tevkifat oranı için (5/10) oranını seçmelidir.

“Vergi” alanı, tevkifat oranının tersi alınarak beyanname programı tarafından hesaplanmaktadır. Buna göre, “Vergi” alanında, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV’nin tevkifata tabi tutulmayan kısmı yer alır.

Daha sonra, “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığında “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” tablosunda “İşlem Türü” listesinden, yapılan işleme ait “Kod” seçilir.

“Teslim ve Hizmet Tutarı” alanına, işleme ait bedelin (KDV hariç) tamamı yazılır. Bu alana yazılan tutar, beyan yapılan işlem ile ilgili olarak “Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemler” tablosunun “Matrah” alanına yazılan tutarla aynı olmalıdır.

“İadeye Konu Olan KDV” alanına, alıcı tarafından tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilen tutar yazılır.

Tevkifat uygulaması nedeniyle iade almak istemeyen mükellefler bu tabloya kayıt yapmazlar.

Beyannamenin usulüne uygun olarak doldurulmasından sonra “Sonuç Hesapları” kulakçığında yer alan “İade Edilmesi Gereken KDV” satırındaki tutarın bu uygulamadan kaynaklanan kısmı, talep edilmesi halinde Tebliğin (I/C-2.1.5.) bölümünde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, mükellefe iade edilir.”

3.5. Kısmi Tevkifat Konusundaki Son Durumu Özetleyen Tablo:

Kısmi tevkifat müessesesi ile ilgili olarak;

- kısmi tevkifata tabi hizmet ve mal türlerini,
- tevkifat oranlarını,
- kimlerin tevkifat yapmak zorunda olduğunu,
- kimlerin tevkifata uğrayacağını

özetleyen bilgileri içeren ve okuyuculara kolaylık sağlamak amacıyla hazırladığımız tablo aşağıda sunulmuştur:

KİSMİ TEVKİFAT KONUSUNDA ÖZET BİLGİLER İÇEREN TABLO (KDV Genel Uygulama Tebliğine Göre)

Beyan Kodu	Kısmi KDV Tevkifatına Tabi İşlem Türü ve Tebliğ Bölümü	Tevkifat Oranı	Tevkifatı Yapacak Olanlar	Tevkifata Uğrayacak Olanlar
601	Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik, mimarlık, etüt-proje hizmetleri (KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.2.1. no.lu bölümü)	4/10 (Bu oran 3/10 iken 35 nolu Tebliğ ile 4/10 olmuştur.)	Belirlenmiş alıcılar (*)	Bu hizmetleri verenler
601	Yapım işleri ve bu işlerle birlikte ifa edilen, bedeli KDV dahil 5.000.000 TL ve üzerinde olan yapım işleri ile bu yapım işleri ile birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri (Tebliğin I-C/2.1.3.2.1 bölümü)	4/10	KDV mükellefleri (Bu hizmetler eskiden sadece belirlenmiş alıcılara verildiğinde tevkifata tabi tutuluyordu. 35 nolu Tebliğ ile 5 Milyon Lirayı aşan bu işlerin KDV mükelleflerine hitaben yapılması da KDV tevkifatı kapsamına alınmıştır.)	Bu hizmetleri verenler
602	Etüt, plan-proje,			

	danışmanlık, ekspertlik, denetim vb. hizmetler (KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.2.2 no.lu bölümü)	9/10	Belirlenmiş alıcılar (*)	Bu hizmetleri verenler
603	Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara yönelik tadil, bakım ve onarım hizmetleri (KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.2.3 no.lu bölümü)	7/10 (Bu oran 5/10 iken 35 nolu Tebliğ ile 7/10 olmuştur.)	Belirlenmiş alıcılar (*)	Bu hizmetleri verenler
604-605	Yemek servis ve organizasyon hizmetleri (KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.2.4 no.lu bölümü)	5/10	Belirlenmiş alıcılar (*)	Bu hizmetleri verenler
606-607	İşgücü hizmetleri (özel güvenlik hizmetleri dahil) (KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.2.5 no.lu ve 60 no.lu KDV Sirkülerinin 2 no.lu bölümü)	9/10	KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)	İşgücü hizmetini verenler
608	Yapı denetim hizmetleri (KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.2.6 no.lu bölümü)	9/10	KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)	Yapı denetim hizmetini yapanlar
609	Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri, çanta ve ayakkabı dikim işleri ve bu işlere aracılık hizmetleri (KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.2.7 no.lu bölümü)	7/10 (Bu oran 5/10 iken 35 nolu Tebliğ ile 7/10 olmuştur.)	KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)	Tevkifata tabi fason hizmeti yapanlar
610	Turistik mağazalara verilen müşteri bulma veya müşteri götürme hizmetleri (KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.2.8 no.lu bölümü)	9/10	KDV mükellefleri	Bu hizmetleri verenler
611	Profesyonel spor klüplerince (şirketleşenler dahil) elde edilen yayın, reklam ve isim hakkı gelirleri (KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.2.9 no.lu bölümü)	9/10	KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)	Profesyonel spor klüpleri (şirketleşenler dahil)
612-613	Temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri (KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.2.10 no.lu bölümü)	9/10 (Bu oran 7/10 iken 35 nolu Tebliğ ile 9/10 olmuştur.)	KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)	Temizlik çevre ve bahçe bakım hizmetlerini yapanlar

	no.lu bölümü)	nolu Tebliğ ile 9/10 olmuştur.)	alıcılar (*)	
614	Servis taşımacılığı (KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.2.11 no.lu bölümü)	5/10	KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)	Servis hizmetini yapanlar
624	Yurtiçinde karayoluyla yapılan yük taşımacılığı (kargo işletme yetki belgesi kapsamında yapılan kargo taşımacılığı hariç) (KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.2.11 no.lu bölümü) (Bu hizmetler 35 nolu Tebliğ ile KDV tevkifatı kapsamına alınmıştır.)	2/10	KDV mükellefleri ile belirlenmiş alıcılar (*)	Kiralık veya öz mal araç ile yurtiçinde kara taşımacılığını bilfiil yapan nakliyeciler (nakliye araçları tevkifata uğramayacaktır.)
615	Her türlü baskı ve basım hizmetleri (KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.2.12 no.lu bölümü)	7/10 (Bu oran 5/10 iken 35 nolu Tebliğ ile 7/10 olmuştur.)	Belirlenmiş alıcılar (*)	Bu hizmetleri verenler
616	5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, döner sermayeli kuruluşlar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları ile kalkınma ajanslarına ifa edilen ve Tebliğde özel olarak belirlenmeyen DİĞER BÜTÜN HİZMET İFALARINDA (Tebliğin I-C/2.1.3.2.13 bölümü)	5/10	Yan sütunda belirtilen kurum ve kuruluşlar (35 nolu Tebliğden önce, bu diğer işlemler sadece 5018 sayılı Kanuna ekli cetveldeki idare kurum ve kuruluşlara ifa edildiğinde KDV tevkifatı yapılyordu.)	Bu hizmetleri verenler
616	Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Yaptırılan Sağlık Tesislerine İlişkin İşletme Döneminde Sunulan Hizmetlerde Tevkifatı	Tevkifat oranları 30 nolu Tebliğ'in 1. Maddesindeki tabloda	6424 sayılı Kanun kapsamında sağlık tesisi yapan kuruluşlar	6424 sayılı Kanun kapsamında yapılmakta olan sağlık tesislerine tabloda yazılı hizmetleri sunanlar

	(KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.2.14 no.lu bölümü) Yürürlük 01.03.2020	gösterilmiş olup bunlardan bazıları 35 nolu Tebliğ ile değişime uğramıştır		
625	Ticari Reklam Hizmetleri (Tebliğin I-C/2.1.3.2.15 bölümü) (Bu tevkifat 35 nolu KDV Tebliğinin 11. Maddesi ile getirilmiştir.)	3/10	KDV mükellefleri ile belirlenmiş alıcılar (*)	Bu hizmeti verenler
617-618	Külçe metal teslimleri (Tebliğin I-C/2.1.3.3.1 bölümü)	7/10 (Bu oran eskiden 5/10 idi. 31 No.lu Tebliğ ile 1 Nisan 2020 tarihinden itibaren 7/10 haline getirilmiştir.)	KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)	Külçe metal teslim edenler (Cevherden üretim yapanlar ile ithalatçılar hariç)
619	Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi (KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.3.2 no.lu bölümü)	7/10 (Bu oran eskiden 5/10 idi. 31 No.lu Tebliğ ile 1 Nisan 2020 tarihinden itibaren 7/10 haline getirilmiştir.)	KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)	Bu ürünleri teslim edenler (Cevherden üretim yapanlar ile ithalatçılar hariç)
620	İstisnadan vazgeçenler tarafından yapılan hurda ve atık teslimleri (KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.3.3 no.lu bölümü)	7/10 (Bu oran eskiden 5/10 idi. 31 No.lu Tebliğ ile 1 Nisan 2020 tarihinden itibaren 7/10 haline getirilmiştir.)	KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)	İstisnadan vazgeçen hurda ve atık satıcıları (Bu malları ithal edip satanların tevkifata maruz bırakılmasını doğru bulmuyoruz.)
621	Hurda ve atıklardan elde edilen hammaddelerin teslimi (KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.3.4 no.lu bölümü)	9/10	KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)	Hurda ve atıktan elde edilen hammaddeleri satanlar (İthalatçılar hariç)
622	Pamuk, tiftik, yün, yapağı, ham post ve ham	9/10	KDV	Bu malları satanlar

	deri teslimleri (KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.3.5 no.lu bölümü)		mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)	(Bu malları ithal edip satanların tevkifata maruz bırakılmasını doğru bulmuyoruz.)
623	Ağaç ve orman ürünleri (KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.3.6 no.lu bölümü)	5/10	KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)	Ağaç ve orman ürünlerini satanlar (İthalatçıları hariç)
626	DMO tarafından satın alınan ve yukarıdaki fasıllarda KDV tevkifatına tabi olduğu belirtilmeyen DİĞER HER TÜRLÜ MALLAR (Tebliğin I-C/2.1.3.3.7 bölümü) (Bu tevkifat 35 nolu KDV Tebliğinin 12. Maddesi ile getirilmiştir.)	2/10	KDV mükellefleri	Bu ürünleri teslim edenler (su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji kullanımları hariç)
627	Demir - çelik ürünlerinin teslimi (KDV Genel Uygulama Tebliği I/C-2.1.3.3.8)	4/10	KDV mükellefleri ile belirlenmiş alıcılar (*)	Bu ürünleri teslim edenler

(*) **BELİRLENMİŞ ALICILAR ŞUNLARDIR:** (KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C-2.1.3.1/b bölümü)

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla **veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle** (Bu ibare 36 Nolu Tebliğ ile eklenmiştir.) kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Sigorta, reasürans (Bu ibare 35 Nolu Tebliğ ile eklenmiştir.) ve emeklilik (Bu ibare 36 Nolu Tebliğ ile eklenmiştir.) şirketleri,
- Sendikalar ve üst kuruluşları, (Bu ibare 35 Nolu Tebliğ ile eklenmiştir.)
- Vakıf üniversiteleri, (Bu ibare 35 Nolu Tebliğ ile eklenmiştir.)
- Mobil elektronik haberleşme işletmecileri, (Bu ibare 35 Nolu Tebliğ ile eklenmiştir.)
- Büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri (Bu idareler 11 no.lu Tebliğ ile eklenmiştir.)
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Türkiye Varlık Fonu ile alt fonlara devredilen kuruluşlar (Bu ibare 17 no.lu Tebliğ ile eklenmiştir.)
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları Borsa İstanbul (BİST)A.Ş.nde işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları.

Notlar :

Yukarıdaki tabloda belirtilen bilgiler özet mahiyetindedir ve KDV Genel Uygulama Tebliğinin metnine göre birçok eksiklik içerir. Bu nedenle her bir tevkifat türü için, 1. sütunda belirtilen tebliğ bölümü (özellikle kapsam açısından) dikkatle incelenmelidir.

KDV kesintisinden bahsedebilmek için öncelikle işlemin KDV ye tabi olup olmadığına bakılmalıdır.

Kapsama girse dahi KDV dahil bedeli 2.000 lirayı geçmeyen işlemlerde tevkifat yapılmaz.

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 gerekir.

Aynı şekilde yukarıda KDV tevkifatına tabi olduğu belirtilen teslim ve hizmetler KDV istisnası kapsamında ise, tevkifatın söz konusu olmayacağı tabiidir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C-2.1.3.1/b bölümünde sayılan kurum ve kuruluşlarca (BELİRLENMİŞ ALICILAR TARAFINDAN) yapılan hiçbir işlemde (şirketleşmeler dahi profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç) kısmi tevkifat uygulanmayacaktır. (Tebliğin 2.1.3.4.1.no.lu bölümü)

Yukarıda bahsi geçen 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller aşağıdaki 8. no.lu bölümde sunulmuştur.

4. DÜZELTME İŞLEMLERİ:

KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.4. no.lu bölümünde;

- Tevkifata tabi tutulmuş malın satıcısına iade edilmesi halinde ne işlem yapılacağı,
- Tevkifata tabi işlem bedelinde sonradan artış veya azalış (matrahta değişiklik) meydana gelmesi halinde ne yapılacağı,
- Tevkifat gerekmediği halde tevkifat uygulanması veya tevkifat oranının olması gerekene göre yüksek şekilde dikkate alınması nedenleriyle fazla veya yersiz KDV tevkifatı yapılması durumunda düzeltmenin nasıl gerçekleştirileceği

hususları hükme bağlanmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.4. no.lu bölümü şöyledir:

“2.1.4. Düzeltme İşlemleri

Tevkifat kapsamına alınan işlemlerde ortaya çıkan mal iadeleri ve matrah değişiklikleri ile ilgili olarak aşağıdaki şekilde işlem yapılması gerekmektedir.

2.1.4.1. Mal İadeleri

Mal iadelerinde düzeltme, işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tevkifata tabi tutulmayan kısmı üzerinden gerçekleştirilir.

Örnek: Pamuk toptancısı (A), 14/4/2024 tarihinde tekstil firması (B)'ye 500.000 TL karşılığında pamuk teslim etmiş, hesaplanan $(500.000 \times 0,10 =) 50.000$ TL KDV'nin $(50.000 \times 0,10 =) 5.000$ TL'lik kısmı (A)'ya ödenmiş ve onun tarafından beyan edilmiş, $(50.000 \times 0,90 =) 45.000$ TL'lik kısmı ise (B) tarafından tevkifata tabi tutulmuş ve Nisan/2024 dönemi beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmiştir.

İşleme ilişkin fatura (B) tarafından 21/4/2024 tarihinde yasal kayıtlara alınmıştır. (B), (A)'ya ödediği 5.000 TL ile sorumlu sıfatıyla beyan edip 23/5/2024 tarihinde ödediği 45.000 TL'yi Nisan/2024 dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapmıştır.

Söz konusu pamuğun (1/5)'i 10/6/2024 tarihinde (A)'ya iade edilmiştir.

Bu durumda (B), (A)'dan 101.000 TL geri alacak, mal iadesinin gerçekleştiği dönemde, 1.000 TL'yi 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edecektir.

(A) ise, aynı dönemde 1.000 TL'yi 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.

Bu işlemler nedeniyle defter kayıtlarında KDV'nin sadece tevkifata tabi tutulmayan 1.000 TL'lik kısmı için düzeltme işlemi yapılacak, tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmiş ve indirim konusu yapılmış olan tutar için düzeltme işlemi yapılmayacaktır. (50 Seri no.lu Tebliğ ile örnek değiştirilmiştir.)

Tevkifat uygulaması kapsamında bulunan hizmetlerde düzeltme, ifa edilen hizmetin iadesi söz konusu olmayacağından, faturanın hizmetin ifasından önce düzenlendiği durumlarda hizmetten tamamen vazgeçilmesi ya da hizmetin sözleşme şartlarına uygun olarak gerçekleştirilmemesi nedeniyle işlemin matrahında bir değişiklik meydana gelmesi halinde yapılabilecektir.

36 nolu KDV Tebliği ile eklenen paragraflar:

“Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri dışında KDV mükellefi olmayan alıcıların tevkifat uyguladığı işlemlerde düzeltme aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir.

Alıcı tarafından, işlem bedeli ve tevkif edilmeyen KDV kısmını ayrıca göstermek suretiyle iade amaçlı bir belge (fatura, dekont vb.) düzenlenir. Söz konusu belgede gösterilen tutarlar alıcı ve satıcı tarafından ilgili iade işlemi gösterecek şekilde mevzuata uygun olarak kayıtlara alınır. Düzeltmenin bu şekilde yapıldığının tevsik edilmesine istinaden, işleme ilişkin tevkif edilen KDV, bu vergiyi vergi dairesine beyan ederek ödeyen alıcıya iade edilir.

Diğer taraftan, satıcının tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade talebi sonuçlandırıldıktan sonra KDV iadesini ortaya çıkaran işleme ilişkin olarak yukarıda belirtilen şekilde düzeltme yapılmasının gerekmesi durumunda aşağıdaki şekilde hareket edilir:

-Düzeltilmesi gerekenin ortaya çıktığı vergilendirme döneminde, yukarıda belirtildiği şekilde düzeltmeyi yapan mükellefin ilgili beyannamede de düzeltme yaptıktan sonra vergi dairesine yazılı olarak müracaat edip, daha önce iadesini aldığı tutarı iade etmesi halinde bu tutar, gecikme faizi ve vergi ziyai cezası uygulanmaksızın mükelleften geri alınır.

-Mükellefin, bu şekilde düzeltme işlemi yapmaması halinde, tevkifat nedeniyle iade edilen KDV, değişikliğin vuku bulduğu dönemden düzeltmenin yapıldığı döneme kadar gecikme faizi uygulanarak vergi ziyai cezası ile birlikte mükelleften aranır.”

2.1.4.2. Matrahta Değişiklik

Fiyat farkı, kur farkı ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi işlemin bedelinde sonradan bir artış ortaya çıkması halinde, bu artış ile ilgili olarak fatura düzenlenerek KDV hesaplanır ve hesaplanan KDV üzerinden (tevkifat alt sınırı dikkate alınmaksızın) tevkifat uygulanır. Bu şekilde işlem yapılabilmesi için fiyat farkı, kur farkı ve benzerinin ait olduğu asıl işleme ait KDV dahil bedelin tevkifat alt sınırını geçmiş ve tevkifata tabi tutulmuş olması gerekmektedir.

Alıcı lehine, ödemenin yapıldığı tarihte kur farkı oluşması halinde ise kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Böylece, matrahta oluşan azalma tutarı, tevkifata tabi tutulmayan KDV tutarı ile birlikte, satıcı tarafından alıcıya iade edilir. Ayrıca, söz konusu KDV tutarı alıcı tarafından 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilir.

Malların kısmen iade edilmesi, hizmetin bir kısmının tamamlanmaması, malların ve hizmetin sözleşmede belirtilen evsafa uymaması ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi işlem bedelinde sonradan bir azalma meydana gelmişse, azalma miktarı ile ilgili olarak mal iadelerine ilişkin açıklamaların yer aldığı Tebliğin (I/C-2.1.4.1.) bölümü çerçevesinde işlem yapılır.

Örnek: *Satıcı (A) Firması, (7/10) oranında tevkifata tabi bir işlem için alıcı (B) Firmasına, 2024/Nisan döneminde bu işle ilgili olarak 1.000.000 TL'lik fatura düzenlemiş, faturada gösterilen (1.000.000 x 0,20 =) 200.000 TL KDV'nin (200.000 x 0,30=) 60.000 TL'si (A)'ya ödenmiş, (200.000 x 0,70=) 140.000 TL'lik kısmı ise (B) tarafından tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmiştir.*

Satıcı (A), bu işin bir kısmını tamamlayamadığından bedelde 200.000 TL'lik bir azalma meydana gelmiştir. 2024/Mayıs döneminde ortaya çıkan bu değişiklik nedeniyle tarafların karşılıklı düzeltme yapması gerekmektedir.

Buna göre satıcı (A), alıcı (B)'ye 200.000 TL ile birlikte bu tutara ait (200.000 x 0,20=) 40.000 TL KDV'nin tevkifata tabi tutulmayan (40.000 x 0,30=) 12.000 TL'sini (toplam 212.000 TL) iade edecek, 2024/Nisan

döneminde beyan ettiği 12.000 TL'yi 2024/Mayıs dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.

Alıcı (B) ise 2024/Nisan döneminde indirim konusu yaptığı 12.000 TL'yi, 2024/Mayıs döneminde 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edecektir.

Alıcı (B)'nin bu işlem nedeniyle tevkifata tabi tutarak beyan edip ödediği verginin, 200.000 TL'ye isabet eden kısmı olan (40.000 x 0,70=) 28.000 TL'si aynı zamanda indirim konusu yapılmış olduğundan, bir düzeltme işlemine konu olmayacaktır. (50 Seri no.lu Tebliğ ile örnek değiştirilmiştir.)

2.1.4.3. Fazla veya Yersiz Tevkif Edilen Vergilerin İadesi (*)

Fazla veya yersiz tevkif edilerek ödenen vergi bulunması halinde gerek alıcı gerekse satıcının beyanlarının düzeltilmesi suretiyle işlemin tevkifat uygulanmadan önceki hale döndürülmesi gerekir.

Fazla veya yersiz tevkif edilen vergi, öncelikle tevkifatı yapan alıcı tarafından satıcıya iade edilir. Alıcının, fazla veya yersiz tevkif ettiği KDV tutarını satıcıya ödediğini gösterir belge ve satıcının düzeltmeyi yaptığını gösterir vergi dairesi yazısı ile birlikte başvurması halinde, fazla veya yersiz tevkif edilen vergi, bu vergiyi vergi dairesine beyan ederek ödeyen alıcıya iade edilir.

Tevkifata tabi olmadığı halde tevkifat uygulanan ve satıcı tarafından verginin tamamının beyan edildiği durumlarda, satıcının düzeltmeyi yaptığını gösterir vergi dairesi yazısının ibrazı aranmaz.

Tevkifata tabi olan ve tevkifata tabi tutulan, ancak satıcı tarafından verginin tamamının beyan edildiği durumlarda, satıcının düzeltmeyi yapmasından sonra, varsa önceki beyanı üzerine ödenen KDV'nin, söz konusu işlemle sınırlı kısmı satıcıya iade edilir. Dolayısıyla bu durumda alıcıya iade söz konusu olmaz.

Yapılacak iadelerde teminat, YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ve Vergi İnceleme Raporu aranmaz.

Tevkifata tabi tutulan KDV'nin alıcı tarafından beyan edilmiş ancak ödenmemiş olması halinde, sorumlu sıfatıyla beyan edilen bu vergi tahakkuktan terkin edilir.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe birimleri tarafından yapılan fazla veya yersiz tevkifatlar, satıcının beyanlarını düzelttiğini gösterir vergi dairesi yazısını ibraz etmesi üzerine ödemeyi yapan muhasebe birimlerince düzeltilir ve gereken durumlarda iade edilir.”

NOT : Aşağıdaki paragraflar 11 no.lu KDV Tebliği ile eklenmiştir.

KDV TEVKİFATININ olması gerekenden FAZLA YAPILMASI VEYA YERSİZ OLARAK KDV TEVKİFATI uygulanması hallerinde bu yanlışlıkların mutlaka düzeltilmesi gerektiği öngörülmekteydi.

Halbuki, her iki taraf da düzeltme yapmak istemiyorsa, Hazinesin kaybı da yoksa veya olmayacaksa, böyle bir düzeltmeyi zorunlu tutmanın anlamı yoktur. Nitekim uygulamada fazla veya yersiz yapılmış birçok tevkifatlı işlem düzeltmeye konu edilmemektedir.

Tebliğin 3. maddesiyle bu konuda bir istisna getirilerek belli pozisyonlarda düzeltme yapılmasına gerek bulunmadığı hükme bağlanmıştır.

"Diğer taraftan fazla veya yersiz tevkif edilen KDV'nin alıcı tarafından beyan edilip ödenmiş olması halinde, alıcı ve satıcının yazılı talebi üzerine, alıcıya fazla veya yersiz ödenen KDV'nin iade edilmemesi kaydıyla, fazla veya yersiz tevkif edilen vergiye göre satıcının yapmış olduğu beyana ve bu beyana istinaden kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iadeye ilişkin herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak, fazla veya yersiz KDV tevkif edildiğinin, satıcıya KDV iadesi yapılmadan önce anlaşılması halinde, fazla veya yersiz tevkifata ilişkin satıcıya KDV iadesi yapılmaz. Bu durumda işlemlerin tevkifat uygulanmadan önceki hale döndürülmesi gerekir.

“**Örnek:** (A) Ltd. Şti., (B) İnşaat A.Ş.nden almış olduğu inşaat taahhüt hizmeti nedeniyle hesaplanan 400 TL KDV üzerinden tevkifata tabi olmadığı halde (4/10) oranında tevkifat yapmış ve tevkif etmiş olduğu 160 TL KDV’yi 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmiş ve vergi dairesine ödemiştir. (B) İnşaat A.Ş. ise hesaplanan KDV’nin tevkif edilmeyen 240 TL’lik kısmını 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmiş ve tevkif edilen 160 TL KDV’nin 50 TL’sini iade almıştır. Ancak bu işlemle ilgili olarak tevkifat yapılmaması gerektiğinin sonradan anlaşılması durumunda, (A) Ltd. Şti. ile (B) İnşaat A.Ş.nin talep etmeleri halinde, (B) İnşaat A.Ş.nin KDV Beyannamesinde ve almış olduğu KDV iadesinde herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır. Ayrıca (A) Ltd. Şti.ne fazla ve yersiz tevkif ederek ödediği KDV’ye ilişkin de herhangi bir KDV iadesi yapılmayacaktır.” (NOT: 35 nolu KDV Tebliğinin 14 ‘üncü maddesi ile değiştirilen örnek metnidir.)

()Iade talebi için 429 seri nolu VUK Genel Tebliğinin ekinde yer alan “2F” nolu elektronik ortamda form dilekçe kullanılacaktır.*

5. TEVKİFATA TABİ İŞLEMLERDE KDV İADESİ:

Sattığı mal veya yaptığı hizmet nedeniyle hesapladığı KDV nin bir kısmının KDV tevkifatına tabi tutulması halinde mükellef, bu işleme ait KDV tahsilatının bir kısmından mahrum olmaktadır. Bu nedenle işlemi yapan mükellefin ilgili ayda indirimle giderilemeyen KDV si varsa, bu tutarı aşmamak kaydıyla uğradığı kesinti meblağının kendisine iadesi gerekir.

Maliye İdaresi bu iade gereğini öteden beri kabul etmekte ve söz konusu iade taleplerini belli şartlarla (ve epey uğraştırarak) yerine getirmektedir.

Söz konusu iadeler, Tebliğin 2.1.5.2.1. no.lu bölümünde belirtilen ithalatta uygulananlar dahil vergi borçları ile sosyal sigorta prim borçlarına mahsup suretiyle olabileceği gibi, nakden iade yapılması da mümkündür.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.5. Bölümünde;

- **KDV tevkifatı nedeniyle yapılacak iadelere (nakden veya mahsuben) ilişkin genel açıklamalara (2.1.5.1. no.lu bölüm)**
- **İadenin mahsup suretiyle yapılmasına ilişkin düzenlemelere (2.1.5.2.1. no.lu bölüm)**
- **İadenin nakit olarak yapılmasına ilişkin esaslara (2.1.5.2.2. no.lu bölüm)**
- **Mahsup veya nakit suretiyle yapılacak iadelere ilişkin diğer hususlara (2.1.5.3. no.lu bölüm)**

yer verilmiştir. Bu bölümler aşağıda sunulmuştur. (KDV iade ve mahsupları ile ilgili genel hükümler ve özel esaslar 32 inci maddeye ilişkin bölümdedir)

2.1.5. Tevkifata Tabi İşlemlerde KDV İadesi :

“Kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinin aşağıda belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilmesi uygun görülmüştür.

2.1.5.1. Genel Açıklamalar

Tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının mükellefe iade edilebilmesi için, satıcının tevkifat uygulanmayan KDV tutarını 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmiş olması, alıcının da yaptığı tevkifatla ilgili 2 No.lu KDV Beyannamesini vergi dairesine vermiş olması zorunludur.

Iade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV’nin ödenmiş olması ŞARTTİR. (Buradaki ŞARTTİR kelimesi 35 nolu KDV Tebliğinin 15. Maddesi ile değiştirilmeden önce ŞARTI ARANMAZ idi.)

NOT:

KDV TEVKİFATINA UĞRAMA GEREKÇESİ İLE KDV İADESİ ALINABİLMESİ İÇİN TEVKİFAT UYGULAYANIN BU TEVKİFATI ÖDEMİŞ OLMASI ŞARTI GETİRİLMİŞTİR. FAKAT BU ŞART DAHA SONRA KALDIRILMIŞTIR.

35 nolu KDV Tebliğinin 15 inci Maddesi ile, KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C-2.1.5.1. nolu bölümündeki ;

“İade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV’nin ödenmiş olması ŞARTI ARANMAZ.”

cümlesi,

“İade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV’nin ödenmiş olması ŞARTTIR.”

şeklinde değiştirilmiştir.

Bu değişiklik hakkında Danıştay, yürütmeyi durdurma kararı verince ve İdarenin itirazı reddedilince Gelir İdaresi Başkanlığı 13 Mayıs 2022 tarihli ve E-64994458-130[5509-815]-63230 sayılı Genel Yazısı ile açıklamada bulunarak, KDV’NİN ÖDENMİŞ OLMASI ŞARTININ ARANMAYACAĞINI duyurmuştur.

Söz konusu genel yazının metni şöyledir :

“Danıştay Dördüncü Dairesinin 1/2/2022 tarih ve Esas No:2021/2647 sayılı Kararı ile KDV Genel Uygulama Tebliği’nde Değişiklik Yapılmasına Dair 35 Seri No.lu Tebliğin 15 inci maddesinin yürütmesi durdurulduğundan, tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV’NİN ÖDENMİŞ OLMASI ŞARTI MÜKELLEFTEN ARANMAYACAKTIR.

Ancak, bu kapsamdaki iade taleplerine ilişkin olarak vergi dairelerince, alıcılar tarafından tevkif edilen KDV’nin Hazineye intikal edip etmediği hususunun araştırılması ve Hazineye intikal etmediği tespit edilen vergilerin takip ve tahsili bakımından gecikmeksizin işlem yapılması uygun olacaktır.”

Yukarıda belirtildiği gibi yürütmesi durdurulan bu düzenleme Danıştay 4 üncü Dairesinin 10.11.2022 tarih ve E:2021/2647, K:2022/6427 sayılı Kararı ile esastan da iptal edilmiştir.

NOT : 41 no.lu KDV Tebliği ile başlatılan isteğe bağlı tam tevkifat uygulaması açısından, tevkifata uğrayanın KDV iade ve mahsup taleplerinde tam tevkifatı yapanın tevkif ettiği KDV tutarını ödemiş olması şartı devam etmektedir. (KDV Genel Uygulama Tebliği’nin I/C-2.1.2.5. no.lu bölümü)

Genel bütçe kapsamındaki idarelere yapılan işlemlerde ise hakedişin harcama yetkilisince onaylanmış olması gerekir. Bunlara yapılan işlemlerde, ayrıca beyan ve ödeme aranmaz.

İade olarak talep edilen tutar, işlemin bünyesine giren KDV değil, tevkif edilen KDV esas alınarak belirlenir. İadesi istenilen KDV, hiçbir surette tevkifata tabi tutulan KDV’den fazla olamaz.

Tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinde, vergi dairelerince;

- 429 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde^[13] belirtilen standart iade talep dilekçesi ve internet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listelere ait internet vergi dairesi liste alındısı,
- Tevkifatlı işlemlerin gerçekleştiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi,
- Tevkifat uygulanan işleme ilişkin satış faturalarının dökümünü gösteren liste,

aranacaktır.

İade talebinde bulunulabilmesi için iade tutarının yer aldığı, ilgili dönem KDV beyannamesi ve eki “Kısmi Tevkifat Uygulaması Kapsamındaki İşlemlere Ait Bildirim”in verilmiş olması zorunludur.

İade taleplerinde standart iade talep dilekçesinin yanı sıra iade hakkı doğuran işlem itibarıyla yukarıda belirtilen belgelerin ibrazı şarttır. (Tevkifata tabi işlemlere ait satış faturası listesi ve indirilecek KDV listesi Gelir İdaresi Başkanlığına öngörülen şekil ve içeriğe uygun olarak internet vergi dairesi aracılığıyla gönderilir. İnternet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listeler ayrıca kâğıt ortamında vergi dairesine ibraz edilmez.)

İade talepleri, yukarıda belirtilen belgeler tamamlanmadıkça hüküm ifade etmez.

Vergi inceleme raporu, YMM Raporu ve/veya teminat ile yapılacak nakden iade talepleri, bunların eksiksiz ibraz edildiği tarihte geçerlik kazanır.

Aynı şekilde, teminat veya YMM Raporu ile yapılacak mahsuben iade talepleri, diğer belgelerle birlikte bunların eksiksiz ibraz edildiği tarihte geçerlik kazanır. VİR sonucuna göre sonuçlandırılacak mahsuben iade taleplerinde ise mahsup talep dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla iadeye hak kazanılır.

Mahsuben iade taleplerinde, Tebliğin (I/C-2.1.5.2.1.) bölümünde yapılan açıklamalar da göz önünde bulundurulur.

YMM Raporunun arandığı hallerde, YMM raporlarına ilişkin limitlerde gümrük beyannameli mal ihracından kaynaklanan iade talepleri için öngörülen tutarlar geçerlidir.

Tebliğin(IV/E) bölümündeki açıklamalar, tevkifat uygulamasından doğan iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından da geçerlidir. Satıcının özel esaslara tabi olması halinde, tevkifatlı işlemlerinden doğan iade talepleri Tebliğin (IV/E) bölümündeki açıklamalara göre yerine getirilecektir. Alıcının bu işlemle ilgili olarak tevkifat tutarını beyan etmesi ve ödemiş olması özel esaslar uygulanmasına engel değildir.

Alıcının, hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlardan tevkifat uygulayarak temin ettiği mal ya da hizmeti iade hakkı doğuran bir işlemde kullanması ve bu işleme ilişkin olarak iade talebinde bulunması halinde iade talebi, hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlardan alımlarda tevkifata tabi tutulan KDV'nin sorumlu sıfatıyla vergi dairesine nakden veya mahsuben ödenmiş olması kaydıyla, tevkifatlı işlemlere ilişkin olarak satıcıya ödenen/borçlanılan KDV hariç, genel esaslara göre yerine getirilir. Bu şekilde işlem tesisi için alıcının diğer alımları ile ilgili olarak özel esas uygulamasını gerektirecek bir durumunun olmaması gerekmektedir.

Tevkifata tabi alımları nedeniyle tevkifat uygulayan alıcılar tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen verginin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılması ve aynı dönemde indirim yoluyla giderilemeyen bu verginin iade alacağına dönüşmesi nedeniyle aynı dönem 2 No.lu KDV Beyannamesinden doğan borca mahsup edilmiş olması halinde, önceki paragrafta belirtilen ödeme şartının sağlanmadığı kabul edilir. Ancak, diğer dönemlere ilişkin iade alacağının söz konusu borca mahsup edilmesi halinde, ödeme şartı gerçekleşmiş sayılır. (Bu paragraf, 50 Seri no.lu KDV Tebliği ile 10.02.2024 itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.)

2.1.5.2. İade Uygulaması

2.1.5.2.1. Mahsuben İade Talepleri

Mükellefler, tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade alacaklarının, Tebliğin (IV/A-2.1.1.) bölümünde belirtilen borçlara mahsubunu talep edebilirler. (Bu cümle 1 no.lu Tebliğ ile değişmiş halidir.)

Mahsup kapsamına, tevkifatla ilgili olarak verilen 2 No.lu KDV Beyannamesine göre tahakkuk eden vergiler de dahildir.

1 No.lu KDV Beyannamesinde gösterilen ve mahsuben iade şartlarını taşıyan KDV iade alacağı, aynı döneme ilişkin 2 No.lu KDV Beyannamesine göre tahakkuk eden KDV borcuna mahsup edilebilir. (Bu paragraflar, 50 Seri no.lu KDV Tebliği ile 10.02.2024 itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.)

Tevkifat uygulamasından kaynaklanan ve vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılan mahsuben iade taleplerinde, vergi inceleme raporu dışında diğer belgelerin tamamlanmış olması şartıyla standart iade talep dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla mahsup işlemi yapılır. Vergi inceleme raporunda iadeye engel bir durumun tespit edilmemiş olması kaydıyla mahsuben iade talep edilen vergi borcunun vade tarihinden vergi inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihe kadar geçen süre için gecikme zammı hesaplanmaz.

İadeye ilişkin düzenlenecek vergi inceleme raporu ise,

- Tevkifatın sorumlu sıfatıyla beyan edilip edilmediği,
- İndirilecek KDV listesindeki alışların karşıt incelemesinin yapılarak doğruyu gösterip göstermediği,

hususlarının tespitine yönelik olacaktır. Bu kapsamda, KDVIIRA sisteminin ürettiği kontrol raporunun olumlu olması, indirilecek KDV listesinin doğruluğuna dayanak oluşturur.

İade taleplerinde vergi daireleri, gerekli kontrolleri yaparak, belgelerdeki muhteviyat eksikliklerinin tespiti halinde, eksiklikleri mükellefe yazı ile bildirir. Yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde eksiklikleri tamamlayan mükelleflerin vergi inceleme raporu, YMM Raporu ve teminat istenmeyen mahsuben iade talepleri, mahsup dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla yerine getirilir ve bunlara gecikme zammı uygulanmaz. 30 günlük ek süreden sonra eksiklikleri gideren mükelleflerin mahsup talepleri ise eksikliklerin giderildiği tarih itibarıyla yerine getirilir ve eksiklik yazısının mükellefe tebliğ edildiği tarih ile mükellefin eksiklikleri giderdiği tarih arasında geçen süre için gecikme zammı uygulanır. Bu talebe ilişkin vergi dairelerinde yapılan işlemler sırasında geçen süreler için ise gecikme zammı uygulanmaz. (Paragrafın son cümlesinde 50 no.lu KDV Tebliği ile değişiklik yapılmıştır.)

Tebliğin (I/C-2.1.3.) bölümü kapsamında kısmi tevkifat uygulanan;

- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,
- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
- Her türlü yemek servisi ve organizasyon hizmetleri,
- Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler,
- Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile fason ayakkabı ve çanta dikim işleri ve fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri,
- Yapı denetim hizmeti,
- Taşımacılık hizmetleri,
- Her türlü baskı ve basım hizmeti,
- İşgücü temin hizmeti,
- Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmeti,

ile ilgili KDV iade alacaklarının mahsubunu isteyen mükelleflerin 10.000 TL'yi aşmayan mahsup talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilir.

"10.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu ile yerine getirilir."

Şu kadar ki mükellefin iade hakkı doğuran işlemi yaptığı yılda süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin bulunması halinde, mahsuben iade talepleri YMM raporu ile yerine getirilebilir.¹⁹

Tebliğin (I/C-2.1.3.) bölümü kapsamında tevkifat uygulanan;

- Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
- Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklâm gelirlerine konu işlemleri,
- Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü kapsamındaki hizmetler,

ile ilgili 10.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilir.

"10.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. İadenin YMM raporu ile talep edilmesi ve bu iadenin 10.000 TL'yi aşan kısmı için teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, YMM raporu sonucuna göre çözülür." (Bu hüküm 11 no.lu Tebliğ ile değiştirilmiş olan hükmüdür.)

Tebliğin (I/C-2.1.3.) bölümü kapsamında tevkifat uygulanan;

- Külçe metal teslimleri,
- Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi,
- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırıntılarının teslimi,

¹⁹ 46 Seri No.lu Tebliğ ile eklenen paragraf. Yürürlük: 01.04.2023

- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarından elde edilen hammadde teslimi,
- Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi,
- Ağaç ve orman ürünleri teslimi,
- Demir-çelik ürünlerinin teslimi (NOT : Bu satır 41 no.lu KDV Tebliği'nin 6 ncı maddesi ile eklenmiştir.)

ile ilgili mahsuben iade talepleri miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

2.1.5.2.2. Nakden İade Talepleri

Mükellefin talebi halinde, tevkifat uygulaması kapsamına giren işlemlerden kaynaklanan iade alacaklarının aşağıda her bir işlem türüne ilişkin olarak yapılan belirlemeler dahilinde nakden iadesi mümkündür.

Tebliğin (I/C-2.1.3.) bölümü kapsamında kısmi tevkifat uygulanan;

- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,
- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
- Her türlü yemek servisi ve organizasyon hizmetleri,
- Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler,
- Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile fason ayakkabı ve çanta dikim işleri ve fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri,
- Yapı denetim hizmeti,
- Taşımacılık hizmetleri,
- Her türlü baskı ve basım hizmeti,
- Ticari reklam hizmetleri,
- İşgücü temin hizmeti,
- Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmeti,

ile ilgili nakden iade talepleri münhasıran teminat ve/veya vergi inceleme raporu ile yerine getirilir.

İade talebinin tamamı kadar teminat verilmesi halinde teminat, münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

Şu kadar ki mükellefin iade hakkı doğuran işlemi yaptığı yılda süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin bulunması halinde, nakden iade talepleri YMM raporu ile yerine getirilebilir veya iade talebinin tamamı kadar verilmiş teminat, YMM raporu ile çözülebilir.²⁰

Tebliğin (I/C-2.1.3.) bölümü kapsamında tevkifat uygulanan;

- Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
- Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklâm gelirlerine konu işlemleri,
- Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü kapsamındaki hizmetler,
- Külçe metal teslimi,
- Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi,
- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarının teslimi,
- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarından elde edilen hammadde teslimi,
- Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi,
- Ağaç ve orman ürünleri teslimi,
- Demir-çelik ürünlerinin teslimi (NOT : Bu satır 41 no.lu KDV Tebliği'nin 6 ncı maddesi ile eklenmiştir.)
- Tebliğin (I/C-2.1.3.3.7. bölümü kapsamındaki teslimler)

ile ilgili 10.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri teminat, vergi inceleme raporu ve YMM raporu aranılmadan yerine getirilir.

²⁰ 46 Seri No.lu Tebliğ ile eklenen paragraf. Yürürlük: 01.04.2023

10.000 TL ve üzerindeki nakden iade talepleri ise vergi inceleme raporu sonucuna göre veya YMM raporu ile yerine getirilir 10.000 TL'yi aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, vergi inceleme raporu sonucuna göre veya YMM raporu ile çözülür.

2.1.5.3. İade Uygulaması ile İlgili Diğer Hususlar

Tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinin yerine getirilmesi ile ilgili olarak, Tebliğin bu bölümünde açıklama bulunmayan durumlarda, mal ihracından kaynaklanan iade talepleri için geçerli olan usul ve esaslara göre işlem yapılır.

Mükelleflerin tevkifat uygulaması kapsamındaki işler dolayısıyla alıcı tarafından tevkifata tabi tutulan KDV'yi, ilgili dönemde iade konusu yapmama tercihinde bulduktan sonra, izleyen dönemlerde bu tercihlerinden vazgeçerek iade talep etmeleri mümkündür. Ancak, tevkifatlı işlemin gerçekleştiği dönem için düzeltme beyannamesi verilecektir.

Aynı şekilde, mükelleflerin tevkifat uygulanan tutarı beyannamede iade olarak gösterdikten sonra, iade işlemi tamamlanıncaya kadar bu tercihlerinden vazgeçmeleri mümkündür. Bu durumda da iade beyanının yapıldığı dönem için düzeltme beyannamesi verilecektir.

Her iki durumun da bir dilekçe ile bağlı olunan vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir.

Aynı işlem dolayısıyla, tevkifat ve indirimli oran uygulamaları nedeniyle KDV iade alacağı doğmuşsa, öncelikle tevkifattan doğan KDV alacağı iade edilir.

Mükellefin aynı dönemde başka iade hakkı doğuran işlemlerinin bulunması halinde bu işlemlere ait iade talepleri, söz konusu işlem veya işlemlerle ilgili usul ve esaslar çerçevesinde sonuçlandırılır.

Mükellefin aynı dönemde diğeriade hakkı doğuran işlemlerinin de (indirimli orana tabi işlemler hariç) bulunması ve iade edilmesi gereken KDV tutarının, tevkifat ve diğer iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin iade beyanı toplamından küçük olması halinde, iade talepleri mükellefin işlem türü bazında tercihi doğrultusunda sonuçlandırılır.

İade hakkı sahiplerince, iade alacaklarının mahsubundan sonra kalan kısmının nakden iadesinin istenmesi halinde, ilgili bölümlerde nakden iade için yapılan açıklamalara göre işlem tesis edilir. Bu şekilde yapılacak iadede, mahsup yoluyla iade edilen kısım, teminatsız incelemesiz nakden iade için bir sınır belirlenmişse, belirlenen sınırın hesabında dikkate alınmaz.

İade alacağının tamamının üçüncü kişilere nakden ödenmesinin talep edilmesi halinde, iade hakkı sahibi mükellefe nakden iadeye ilişkin usul ve esaslar uygulanır. Bu durumda, alacağın üçüncü kişilere ödenmesine ilişkin talep, alacağın açık bir şekilde kime temlik edildiğini içeren, noter tarafından onaylanmış alacağın temlik sözleşmesi ile yapılır. Mahsup sonrası alacağın, üçüncü kişilere nakden iadesinin talep edilmesi halinde de alacağın temlikine ilişkin talebin yukarıda belirtilen şekilde yapılması gerekmektedir.

İade alacağının, Tebliğin (I/C-2.1.5.2.1.) bölümünde belirtilmeyen; mükellefin kendisinin vergi dairesine olan borçlarına veya üçüncü kişilerin vergi dairesine olan borçlarına mahsubunun talep edilmesi halinde, iade hakkı sahibi mükellefe nakden iadeye ilişkin usul ve esaslar uygulanır. Üçüncü kişilerin vergi dairelerine olan borçlarına mahsubunun talep edilmesi halinde, önceki paragrafta yapılan açıklamalara göre işlem tesis edilir.

İade alacakları, her bir vergilendirme dönemi için ayrı ayrı talep edilir. Birden fazla döneme ilişkin iade alacaklarının, kümülatif hesaplama yapılmak suretiyle birlikte (toplam tutar olarak) iadesi talep edilemez. İadenin YMM raporu verilmek suretiyle talep edildiği durumlarda, aynı takvim yılı içinde bulunmak ve her bir vergilendirme dönemine ait iade tutarı ayrı ayrı belirtilmek/hesaplanmak, istenilen bilgilere her bir dönem itibarıyla ayrı ayrı yer verilmek koşuluyla birden fazla vergilendirme dönemi için tek bir YMM raporu verilmesi mümkündür.

İade alacağının YMM raporu ile alınmak istendiği hallerde, esas itibarıyla, YMM raporunun her bir iade hakkı doğuran işlem türü itibarıyla ayrı ayrı düzenlenerek verilmesi gerekmektedir. Ancak, farklı iade hakkı doğuran işlemlerden (tam istisna kapsamındaki işlemler, indirimli orana tabi işlemler, kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemler gibi) kaynaklanan iade taleplerinin, aynı vergilendirme dönemine ilişkin olması kaydıyla, aynı YMM raporuna istinaden sonuçlandırılması mümkündür.

Bu durumda YMM raporu, her bir işlem türüne ait iade tutarı ayrı ayrı belirtilmek/hesaplanmak, istenilen bilgilere ayrı ayrı yer verilmek ve benzeri hususlara dikkat edilmek suretiyle hazırlanır.”

KDV iadeleri, tabi oldukları formalitelerin yoğunluğu, iade talebini inceleyen memurların isteksizliği, mükelleflerin iade için gerekli bilgi ve belge sunumunda hataya veya eksikliğe düşmeleri ve bilhassa alt firma sorunları nedeniyle çok sancılı bir işlemdir.

Aynı sıkıntılar yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, KDV tevkifatına uğramış olmak gerekçesiyle doğan iade hakları için de geçerlidir.

KDV mükellefleri tevkifata uğramışlarsa ve indirimle giderilemeyen KDV durumları söz konusu ise, mahsup yoluyla veya nakden KDV iadesi isteme hakkına sahip olmakla beraber, bu formalitelerle uğraşmamak için iade haklarını kullanmayabilirler. Bunun için beyannamedeki iade tablosunu doldurmamak suretiyle bu tercihlerini belirtebilirler. Daha sonra tercih değiştirerek (beyanname düzelterek) iade istenmesi mümkündür.

5.4. KDV Tevkifatından Kaynaklanan KDV İade ve Mahsuplarına İlişkin Özet Bilgiler İçeren Tablo

Aşağıda, KDV tevkifatından kaynaklanan iade ve mahsuplara ilişkin kuralların bir kısmını yansıtan özet bir tablo sunulmuştur;

KDV TEVKİFATINDAN KAYNAKLANAN KDV İADE VE MAHSUPLARINA İLİŞKİN ÖZET BİLGİLER İÇEREN TABLO				
Beyan Kodu	Kısmi Tevkifata (KDV İade hakkına) Konu İşlemin Türü	Teminatsız ve raporsuz mahsuba ilişkin sınır	Teminatsız ve raporsuz nakit iadeye ilişkin sınır	Mahsup, Nakit İade veya Teminat Mektubu Çözümü İçin YMM Raporunun Geçerli Olup Olmadığı
612 613	Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri	10.000TL.	-	2023'ten itibaren Geçerli (*)
603	Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri	10.000 TL.	-	2023'ten itibaren Geçerli (*)
604 605	Her türlü yemek servisi ve organizasyon hizmetleri	10.000 TL.	-	2023'ten itibaren Geçerli (*)
602	Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler	10.000 TL.	-	2023'ten itibaren Geçerli (*)
609	Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile fason ayakkabı ve çanta dikim işleri ve fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri	10.000 TL.	-	2023'ten itibaren Geçerli (*)
608	Yapı denetim hizmeti	10.000 TL.	-	2023'ten itibaren Geçerli (*)
614 624	Taşımacılık hizmetleri - Servis taşımacılığı hizmeti - Mal taşımacılığı	10.000 TL.	-	2023'ten itibaren Geçerli (*)
615	Her türlü baskı ve basım hizmeti	10.000 TL.	-	2023'ten itibaren Geçerli (*)
606 607	İşgücü temin hizmeti Özel güvenlik hizmeti	10.000 TL.	-	2023'ten itibaren Geçerli (*)
610	Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmeti	10.000 TL.	-	2023'ten itibaren Geçerli (*)

601	Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri	10.000 TL.	10.000 TL.	Geçerli
611	Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklâm gelirlerine konu işlemleri	10.000 TL.	10.000 TL.	Geçerli
616	Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13) bölümü kapsamındaki hizmetler	10.000 TL.	10.000 TL.	Geçerli
625	Ticari reklam hizmetleri	10.000 TL	10.000 TL	2023'ten itibaren Geçerli (*)
617 618	Külçe metal teslimleri Bu malların kapsamı için Tebliğin I-C-2.1.3.3.1.2 bölümüne bakınız	Miktara bakılmaksızın incelemesiz ve teminatsız.	10.000 TL.	Geçerli
619	Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi	Miktara bakılmaksızın incelemesiz ve teminatsız.	10.000 TL.	Geçerli
621	Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklarından elde edilen hammadde teslimi	Miktara bakılmaksızın incelemesiz ve teminatsız.	10.000 TL.	Geçerli
622	Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi	Miktara bakılmaksızın incelemesiz ve teminatsız.	10.000 TL.	Geçerli
623	Ağaç ve orman ürünleri teslimi	Miktara bakılmaksızın incelemesiz ve teminatsız.	10.000 TL.	Geçerli
620	İstisnadan vazgeçenlerin hurda ve atık teslimi	Miktara bakılmaksızın incelemesiz ve teminatsız.	10.000 TL	Geçerli
626	Diğer teslimler I/c-2.1.2.2.7	Miktara bakılmaksızın incelemesiz ve teminatsız.	10.000 TL	Geçerli
627	Demir - çelik ürünlerinin teslimi	Miktara bakılmaksızın incelemesiz ve teminatsız.	10.000 TL	Geçerli

(*) 2023 yılından itibaren geçerli olmak üzere, 46 Seri No.lu Tebliğ ile yapılan değişiklik uyarınca, mükellefin iade hakkı doğuran işlemi yaptığı yılda süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin bulunması halinde, nakden ve/veya mahsuben iade talepleri YMM raporu ile yerine getirilebilir veya iade talebinin tamamı kadar verilmiş teminat, YMM raporu ile çözülebilir.

5.5. Kısmi Tevkifattan Kaynaklanan KDV İade Haklarının Kullanım Süresi :

Eskiden genel olarak KDV iade talebinde bulunulabilecek süre düzeltme zaman aşımı süresine (iade hakkının doğduğu yılı izleyen beşinci yılın sonu) tabi idi. Örnek vermek gerekirse, Mart 2018 ayında kısmi tevkifata uğramış ve bununla ilgili KDV iade talebini beyannamesinde göstermemiş olan bir mükellef, 2023 yılı sonuna kadar olan süre içinde Mart 2019 ayı KDV beyannamesini düzeltmek suretiyle, beyannameyi iade talepli hale getirerek, diğer iade gereklerini de sağlamak suretiyle söz konusu beş yıllık süre içinde KDV iadesi talep edebilmekteydi.

2019 yılının başına kadar olan sürede oluşan KDV iade hakları için, bu 5 yıllık süre geçerliliğini korumaktadır.

Ancak KDV Kanunu'nun 32 nci maddesine 7104 Sayılı Kanunla eklenen **“işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla”** ibaresi KDV İADE TALEP SÜRESİNİN, HAKKIN DOĞDUĞU YILI İZLEYEN YILBAŞINDAN İTİBAREN İKİ YIL ŞEKLİNDE SINIRLAMIS BULUNMAKTADIR.

Buna mukabil sadece indirimli orandan kaynaklanan KDV iade talep süresi Maliye İdaresi'nce iki yıl yerine bir yıl olarak sınırlanmış olup, bu sınırlamanın yetki aşımı içerdiği kanaatinde olduğumuzu hatırlatmak isteriz. (Bu konuda 29 uncu maddeye bakınız)

KDV Kanunu'nun 32 inci maddesiyle getirilen, KDV iade hakkının doğduğu yılı izleyen ikinci yılın sonu şeklinde belirlenen süre bize göre 32 inci madde ile sınırlı olup, kısmi tevkifatta (9 uncu maddeden) kaynaklanan iadeler açısından geçerli değildir.

Ancak, Maliye İdaresi kısmi tevkifat nedeni KDV iadelerinde de bu yeni iki yıllık süreyi aramaktadır.

KDV iade talep süresinin İZLEYEN İKİNCİ YILIN SONU şeklinde sınırlanmasına ilişkin olarak 23 no.lu KDV Tebliği'nin 13 üncü maddesiyle KDV Genel Uygulama Tebliği'nin IV/A bölümünün sonuna, kısmi tevkifattan kaynaklanan iade işlemleri açısından ;

“2019 ve izleyen yılların vergilendirme dönemlerine ilişkin işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki iade talep sürelerine uyulur”

ifadesi altında şu açıklamalara yer verilmiştir :

“8.3. Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemlere İlişkin İade Talep Süresi

Mükelleflerin, 3065 sayılı Kanununun 9 uncu maddesi kapsamındaki kısmi tevkifat uygulanan işlemlerine ilişkin iade taleplerini, tevkifata tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar ilgili dönem beyannamelerinde iadeye konu olan KDV alanında beyan etmeleri ve en geç bu süre içinde standart iade talep dilekçesiyle birlikte iade talepleri için Tebliğin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerle (teminatla talep edilen iadelerde teminat dahil) vergi dairelerine başvurmaları zorunludur. YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, söz konusu YMM Raporunun, tevkifata tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonundan itibaren altı ay içinde ibrazı zorunludur. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilir.

İade talep süresinin dolmasından sonra, geçmiş dönemler için düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle ve/veya standart iade talep dilekçesi ve ilgili belgeler ibraz edilmek suretiyle iade talep edilmesi mümkün değildir. Ancak, Tebliğin ilgili bölümlerinde aranan belgeler süresinde ibraz edilmekle birlikte, bu belgelerin muhteviyatında eksiklikler bulunması halinde, eksikliklerin bu süreden sonra tamamlanabilmesi mümkündür.”

6. BİLDİRİM ZORUNLULUĞU VE MÜTESELSİL SORUMLULUK:

6.1. Bildirim Zorunluluğu:

Eskiden KDV tevkifatına maruz kalan KDV mükellefleri 1 no.lu KDV beyannamesinde sadece hesapladıkları KDV'nin tevkif edilen kısmı haricindeki KDV tutarını göstermekle yetiniyorlardı. Ancak daha sonra 117 no.lu Tebliğ ile, bu Tebliğe ekli 1 no.lu bildirim yürürlüğe konulmuştur.

İnternet üzerinden KDV beyannamesi ile birlikte gönderilecek olan bu bildirimde KDV tevkifatına uğrayan mükellefler bu tevkifatı yapan firmalar, tevkifatın niteliği, oranı gibi bilgileri göstereceklerdir. Söz konusu düzenleme KDV Genel Uygulama Tebliği ile de korunmuştur.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin bu zorunluluk ile ilgili bölümü şöyledir;

“2.1.6.1. Bildirim Zorunluluğu

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde satıcılar, tevkifat uygulanan satışları ile satış yaptıkları alıcılara ait bir listeyi, satışın yapıldığı döneme ait 1 No.lu KDV Beyannamesi ekinde elektronik ortamda vermek zorundadırlar.

Buna göre tevkifat uygulanan her satış faturası/serbest meslek makbuzu ve benzeri itibarıyla;

- Belgenin tarih ve numarası,
- Tevkifat uygulanan işlemin cinsi, tutarı,
- İşlemin tabi olduğu KDV oranı, toplam hesaplanan KDV tutarı, alıcı tarafından tevkif edilen KDV tutarı,
- Alıcının adı/soyadı-unvanı ve vergi kimlik numarası veya TC kimlik numarası,

ve benzeri bilgilerini içeren liste satıcı mükellefler tarafından ilgili döneme ait beyanname ekinde verilir.

Bu bildirim zorunluluğuna uymayan veya eksik ya da yanıltıcı bildirimde bulunanlar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu çerçevesinde işlem yapılır.”

6.2. Müteselsil Sorumluluk:

Bilindiği üzere, KDV iade taleplerinde alt firmalar hakkında olumsuz tespit bulunması veya bu alt firmaların adresinde bulunamaması, vergi ödevlerini yerine getirememesi gibi nedenlerle, bu firmalardan yapılan alımlara ait KDV yüklenimlerinin iadesi reddedilmektedir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin 2.1.6.2 no.lu bölümünde ;

“Tevkifata tabi alımları dolayısıyla KDV tevkifatı uygulayanlar, tevkifat tutarını beyan edip ödemiş olmaları şartıyla, tevkif edilen vergi ile sınırlı olmak üzere bu işlemlerle ilgili olarak önceki safhalarda ortaya çıkan verginin Hazineye intikal etmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmazlar.”

açıklamasına yer verilmiştir.

Görüldüğü gibi, alt firmanın sorunlu olması nedeniyle ortaya çıkacak müteselsil sorumluluk, ilgili işleme ait KDV tutarının tevkifata konu olmayan kısmı için söz konusu olacak, tevkif edilen (2 no.lu beyanname ile beyan edilip ödenen) KDV tutarı bu sorumluluk dışında kalacaktır. (Eski uygulama da böyle idi)

7. KALDIRILAN TEBLİĞLER VE TEBLİĞ BÖLÜMLERİ:

KDV Genel Uygulama Tebliği ile daha önce yayımlanan Tebliğlerin tamamı yürürlükten kaldırılmıştır. 1. Mayıs 2014 tarihinden itibaren yapılacak işlemlerin KDV karşısındaki durumu açısından eski mevzuata değil sadece KDV Genel Uygulama Tebliğine bakılacaktır.

8. 5018 SAYILI KANUN'DA BELİRTİLEN KAMU KURUM VE KURULUŞLARI:

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin bazı bölümlerinde 5018 sayılı Kanun ekindeki cetvellerde belirtilen kamu kurum ve kuruluşlarına atıf yapılarak, bu kurum ve kuruluşların KDV tevkifatına tabi işlem yapmaları veya bu işlemlere muhatap olmaları halinde uygulanacak hükümler belirtilmiştir.

Bunlardan en önemlisi Tebliğin 2.1.3.2.13 no.lu bölümünde, söz konusu kamu kurum ve kuruluşlarına yönelik olan ve Tebliğin diğer bölümlerinde bahsi geçmeyen DİĞER BÜTÜN HİZMET ifalarının, 5/10 oranında KDV ye tabi tutulması suretiyle yeni ve geniş bir tevkifat alanının açılmış olmasıdır.

Kitabımızın bu bölümünü inceleyenlere yardımcı olmak amacıyla, 5018 Sayılı Kanun hükmündeki 4 adet cetvel aşağıda sunulmuştur:

5018 SAYILI KAMU YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU'NA BAĞLI CETVELLER

(I) SAYILI CETVEL GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİ

- 1) Türkiye Büyük Millet Meclisi
- 2) Cumhurbaşkanlığı
- 3) Başbakanlık
- 4) Anayasa Mahkemesi
- 5) Yargıtay
- 6) Danıştay
- 7) Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu
- 8) Sayıştay
- 9) Adalet Bakanlığı
- 10) Millî Savunma Bakanlığı
- 11) İçişleri Bakanlığı
- 12) Dışişleri Bakanlığı
- 13) Maliye Bakanlığı
- 14) Millî Eğitim Bakanlığı
- (...)
- 16) Sağlık Bakanlığı
- 17) Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı
- (...)
- 19) Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı
- (...)
- 21) Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı
- 22) Kültür ve Turizm Bakanlığı

(...)

- 24) Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı
- 25) Avrupa Birliği Bakanlığı
- 26) Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı
- 27) Çevre ve Şehircilik Bakanlığı
- 28) Ekonomi Bakanlığı
- 29) Gençlik ve Spor Bakanlığı
- 30) Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı
- 31) Gümrük ve Ticaret Bakanlığı
- 32) Kalkınma Bakanlığı
- 33) Orman ve Su İşleri Bakanlığı
- 34) Millî Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliđi
- 35) Millî İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı
- 36) Jandarma Genel Komutanlığı
- 37) Sahil Güvenlik Komutanlığı
- 38) Emniyet Genel Müdürlüğü
- 39) Diyanet İşleri Başkanlığı
- 40) Hazine Müsteşarlığı

(...)

- 42) Kamu Düzeni ve Güvenliği Müsteşarlığı
- 43) Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
- 44) Devlet Personel Başkanlığı
- 45) Türkiye İstatistik Kurumu
- 46) Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı
- 47) Gelir İdaresi Başkanlığı

(...)

- 49) Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü
- 50) Meteoroloji Genel Müdürlüğü

(...)

- 52) Basın-Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü
- 53) Türkiye Halk Sağlığı Kurumu
- 54) Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu

(II) SAYILI CETVEL
ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER

A) YÜKSEKÖĞRETİM KURULU,
ÜNİVERSİTELER VE YÜKSEK
TEKNOLOJİ ENSTİTÜLERİ

Vakıf Üniversiteleri kanunla kuruldukları için I/C-2.1.3.1/b bölümünde belirtilen, “*kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları*” olarak kabul edilmekte ve bu nedenle, asağıdaki listede ismi geçmese dahi “*belirlenmiş alıcılar*” arasında yer almaktadır. Örnek olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 11.09.2012 tarih ve 2696 sayılı özelgede Haliç Üniversitesi'nin her türlü hizmet alımında KDV tevkifatı yapmak zorunda olduğu belirtilmiştir.

- 1) Yükseköğretim Kurulu
- 2) Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi Başkanlığı
- 3) İstanbul Üniversitesi
- 4) İstanbul Teknik Üniversitesi
- 5) Ankara Üniversitesi
- 6) Karadeniz Teknik Üniversitesi
- 7) Ege Üniversitesi
- 8) Atatürk Üniversitesi
- 9) Orta Doğu Teknik Üniversitesi
- 10) Hacettepe Üniversitesi
- 11) Boğaziçi Üniversitesi
- 12) Dicle Üniversitesi
- 13) Çukurova Üniversitesi
- 14) Anadolu Üniversitesi
- 15) Cumhuriyet Üniversitesi
- 16) İnönü Üniversitesi
- 17) Fırat Üniversitesi
- 18) Ondokuz Mayıs Üniversitesi
- 19) Selçuk Üniversitesi
- 20) Uludağ Üniversitesi
- 21) Erciyes Üniversitesi
- 22) Akdeniz Üniversitesi
- 23) Dokuz Eylül Üniversitesi
- 24) Gazi Üniversitesi
- 25) Marmara Üniversitesi
- 26) Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi
- 27) Trakya Üniversitesi
- 28) Yıldız Teknik Üniversitesi
- 29) Yüzüncü Yıl Üniversitesi
- 30) Gaziantep Üniversitesi
- 31) Abant İzzet Baysal Üniversitesi
- 32) Adnan Menderes Üniversitesi
- 33) Afyon Kocatepe Üniversitesi
- 34) Balıkesir Üniversitesi
- 35) Celal Bayar Üniversitesi
- 36) Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi
- 37) Dumlupınar Üniversitesi
- 38) Gaziosmanpaşa Üniversitesi
- 39) Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü
- 40) Harran Üniversitesi
- 41) İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü
- 42) Kafkas Üniversitesi
- 43) Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi
- 44) Kırıkkale Üniversitesi
- 45) Kocaeli Üniversitesi
- 46) Mersin Üniversitesi
- 47) Muğla Üniversitesi
- 48) Mustafa Kemal Üniversitesi
- 49) Niğde Üniversitesi
- 50) Pamukkale Üniversitesi
- 51) Sakarya Üniversitesi
- 52) Süleyman Demirel Üniversitesi
- 53) Bülent Ecevit Üniversitesi

- 54) Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
- 55) Galatasaray Üniversitesi
- 56) Ahi Evran Üniversitesi
- 57) Kastamonu Üniversitesi
- 58) Düzce Üniversitesi
- 59) Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
- 60) Uşak Üniversitesi
- 61) Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi
- 62) Namık Kemal Üniversitesi
- 63) Erzincan Üniversitesi
- 64) Aksaray Üniversitesi
- 65) Giresun Üniversitesi
- 66) Hitit Üniversitesi
- 67) Bozok Üniversitesi
- 68) Adıyaman Üniversitesi
- 69) Ordu Üniversitesi
- 70) Amasya Üniversitesi
- 71) Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi
- 72) Ağrı Dağı Üniversitesi
- 73) Sinop Üniversitesi
- 74) Siirt Üniversitesi
- 75) Nevşehir Üniversitesi
- 76) Karabük Üniversitesi
- 77) Kilis 7 Aralık Üniversitesi
- 78) Çankırı Karatekin Üniversitesi
- 79) Artvin Çoruh Üniversitesi
- 80) Bilecik Üniversitesi
- 81) Bitlis Eren Üniversitesi
- 82) Kırklareli Üniversitesi
- 83) Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi
- 84) Bingöl Üniversitesi
- 85) Muş Alparslan Üniversitesi
- 86) Mardin Artuklu Üniversitesi
- 87) Batman Üniversitesi
- 88) Ardahan Üniversitesi
- 89) Bartın Üniversitesi
- 90) Bayburt Üniversitesi
- 91) Gümüşhane Üniversitesi
- 92) Hakkari Üniversitesi
- 93) Iğdır Üniversitesi
- 94) Şırnak Üniversitesi
- 95) Tunceli Üniversitesi
- 96) Yalova Üniversitesi
- 97) Türk-Alman Üniversitesi
- 98) Yıldırım Beyazıt Üniversitesi
- 99) Bursa Teknik Üniversitesi
- 100) İstanbul Medeniyet Üniversitesi
- 101) İzmir Katip Çelebi Üniversitesi
- 102) Necmettin Erbakan Üniversitesi
- 103) Abdullah Gül Üniversitesi
- 104) Erzurum Teknik Üniversitesi
- 105) Adana Bilim ve Teknoloji Üniversitesi

B) ÖZEL BÜTÇELİ DİĞER İDARELER

- 1) Savunma Sanayi Müsteşarlığı
- 2) Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu
- 3) Atatürk Araştırma Merkezi
- 4) Atatürk Kültür Merkezi
- 5) Türk Dil Kurumu
- 6) Türk Tarih Kurumu
- 7) Türkiye ve Orta-Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
- 8) Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
- 9) Türkiye Bilimler Akademisi
- 10) Türkiye Adalet Akademisi
- 11) Yükseköğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu
- 12) Karayolları Genel Müdürlüğü
- 13) Spor Genel Müdürlüğü
- 14) Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü
- 15) Devlet Opera ve Balesi Genel Müdürlüğü

- 16) Orman Genel Müdürlüğü
- 17) Vakıflar Genel Müdürlüğü
- 18) Türkiye Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü
- (...)
- 20) Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü
- 21) Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü
- 22) Türk Akreditasyon Kurumu
- 23) Türk Standartları Enstitüsü
- (...)
- 25) Türk Patent Enstitüsü
- 26) Ulusal Bor Araştırma Enstitüsü
- 27) Türkiye Atom Enerjisi Kurumu
- 28) Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
- (...)
- 30) Türk İşbirliği ve Kalkınma İdaresi Başkanlığı
- (...)
- 32) GAP Bölge Kalkınma İdaresi
- 33) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı
- (...)
- 35) Ceza ve İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İş Yurtları Kurumu
- 36) Meslekî Yeterlilik Kurumu
- 37) Yurtdışı Türkler ve Akraba Topluluklar Başkanlığı
- 38) Türkiye Yazma Eserler Başkanlığı
- 39) Doğu Anadolu Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı
- 40) Konya Ovası Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı
- 41) Doğu Karadeniz Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı
- 42) Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü
- 43) Türkiye Su Enstitüsü
- 44) Türkiye İlaç ve Tıbbî Cihaz Kurumu

**(III) SAYILI CETVEL
DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR**

- 1) Radyo ve Televizyon Üst Kurulu
- 2) Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu
- 3) Sermaye Piyasası Kurulu
- 4) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
- 5) Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
- 6) Kamu İhale Kurumu
- 7) Rekabet Kurumu
- 8) Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu
- 9) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

**(IV) SAYILI CETVEL
SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI**

- 1) Sosyal Güvenlik Kurumu (*)
- 2) Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü

(*) SGK'nun bu listede yer alması, muhtelif hastanelerden sağladığı çok sayıdaki sağlık hizmetini tevkifata tabi hale getirmiş ve ciddi sorun oluşturmuştur. Maliye Bakanlığı 14.06.2012 tarih ve 63724 sayılı özelgesiyle, SGK'nun sağlık hizmetinin muhatabı olmadığı, hizmetin muhatabının sigortalılar olduğu, SGK'nun sadece hizmet bedellerini kısmen veya tamamen ödemekte olduğu hususlarından hareketle "..... hizmet sunucuları tarafından sigortalılara verilen sağlık hizmeti nedeniyle Kurumunuza düzenlenen faturalara Kurumunuzun KDV tevkifatı yapma zorunluluğu bulunmamaktadır." şeklinde görüş verilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C-2.1.3.2.13. bölümü 36 no.lu Tebliğin 1 ve 2. maddeleriyle yeniden değişmiş ve şu son şekli almıştır;

"Diğer Hizmetler

KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu iktisadi teşebbüsleri (kamu iktisadi kuruluşları, iktisadi devlet teşekkülleri) (50 Seri No.lu Tebliğ ile eklenen ibare Yürürlük tarihi: 1/3/2024), döner sermayeli kuruluşlar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,

bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları ile kalkınma ajanslarına ifa edilen ve Tebliğde özel olarak belirlenmeyen diğer bütün hizmet ifalarında (sağlık hizmet sunucuları tarafından verilen ve faturası Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenen sağlık hizmetleri hariç) söz konusu alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.”

Bu bölüme 36 no.lu Tebliğin 2. maddesiyle eklenen “(sağlık hizmet sunucuları tarafından verilen ve faturası Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenen sağlık hizmetleri hariç)” hükmü uyarınca sağlık hizmet sunucuları tarafından SGK adına fatura edilen sağlık hizmetlerinin KDV tevkifatı kapsamında olmadığı Tebliğ bazında hükme bağlanmıştır.

Faturası SGK adına düzenlenen SGK’lı hastalarla ilgili sağlık hizmetleri zaten öteden beri bu konuda verilmiş özelge uyarınca KDV tevkifatı dışında tutulmaktaydı.

Sigorta şirketlerine hitaben düzenlenen sigortalı hastalarla ilgili sağlık hizmetleri ise, Maliye İdaresi görüşü doğrultusunda 5/10 oranında KDV tevkifatına tabi olup, bu uygulama devam ettirilmektedir.

Bizim anlayışımıza göre, sigortalı hastaya verilen sağlık hizmetinin SGK İdaresine veya sigorta şirketine fatura edilmesi arasında mahiyet farkı olmadığı için her iki fatura türünün de tevkifat karşısındaki durumunun aynı (tevkifatsız) olması gerekir. Çünkü her iki halde de hizmet, fatura düzenlenen kuruluşa değil bu kuruluş tarafından sigortalanmış hastaya sunulmaktadır.

Bu hüküm 01.07.2021 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, halen devam eden uygulamayı değiştirmeyecektir.

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

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

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

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

Alış belgelerinin bu süre içinde ibraz edilememesi halinde mal ve hizmetlerin katma değer vergisi, bunların tespit 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.

10. 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 no.lu KDV beyannamesi için geçerlidir. Sorumlu sıfatıyla verilen 2 nolu beyanname ise sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödenmesini gerektiren işlemin vuku bulduğu aylar için verilir. KDV sorumluluğunun söz konusu olmadığı aylar 2 no.lu (boş) beyanname verilmesi gerekmez. (KDV Genel Uygulama Tebliği'nin IV/B-2.1. no.lu bölümü)

11. 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.)

12. SORUMLULUK DURUMU SÖZ KONUSU OLMADIĞI HALDE 2 NO.LU KDV BEYANNAMESİ VERİLMESİ VE FAZLA YAHUT YERSİZ KİSMİ TEVKİFAT YAPILMASI HALİNDE DÜZELTME:

Fuzulen tam tevkifat uygulanan hallerde VUK nun düzeltme hükümleri (Md:116/126) uyarınca tarhiyatın terkinin ve tahsil olunan verginin iadesi gerekir.

Fuzulen yapılan tam tevkifatın düzeltme ve iade talebine konu edilmeyip indirim konusu yapılabilmesi gerektiğini düşünüyoruz. Zira indirim düzeltme ve iadenin pratik şekilde yapılması sağlayabilmektedir. Fakat Maliye İdaresi'nin bu indirime izin vermediği anlaşılmaktadır. (Tebliğin I/C-1.1.2. no.lu bölümü) Bu nedenle FUZULEN TAM TEVKİFAT YAPMAKTAN KAÇINILMALIDIR.

Kısmi tevkifatta fazla veya yersiz olarak tevkif edilen vergilerde de düzeltme esasını benimsenmektedir. Tebliğin bu konudaki I/C-2.1.4.3. no.lu bölümü şöyledir;

“2.1.4.3. Fazla veya Yersiz Tevkif Edilen Vergilerin İadesi

Fazla veya yersiz tevkif edilerek ödenen vergi bulunması halinde, gerek alıcı gerekse satıcının beyanlarının düzeltilmesi suretiyle işlemin tevkifat uygulanmadan önceki hale döndürülmesi gerekir.

Fazla veya yersiz tevkif edilen vergi, öncelikle tevkifatı yapan alıcı tarafından satıcıya iade edilir. Alıcının, fazla veya yersiz tevkif ettiği KDV tutarını satıcıya ödediğini gösterir belge ve satıcının düzeltmeyi yaptığını gösterir vergi dairesi yazısı ile birlikte başvurması halinde, fazla veya yersiz tevkif edilen vergi, bu vergiyi vergi dairesine beyan ederek ödeyen alıcıya iade edilir.

Tevkifata tabi olmadığı halde tevkifat uygulanan ve satıcı tarafından verginin tamamının beyan edildiği durumlarda, satıcının düzeltmeyi yaptığını gösterir vergi dairesi yazısının ibrazı aranmaz.

Tevkifata tabi olan ve tevkifata tabi tutulan, ancak satıcı tarafından verginin tamamının beyan edildiği durumlarda, satıcının düzeltmeyi yapmasından sonra, varsa önceki beyanı üzerine ödenen KDV'nin, söz konusu işlemle sınırlı kısmı satıcıya iade edilir. Dolayısıyla bu durumda alıcıya iade söz konusu olmaz.

Yapılacak iadelerde teminat, YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ve Vergi İnceleme Raporu aranmaz.

Tevkifata tabi tutulan KDV'nin alıcı tarafından beyan edilmiş ancak ödenmemiş olması halinde, sorumlu sıfatıyla beyan edilen bu vergi tahakkuktan terkin edilir.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe birimleri tarafından yapılan fazla veya yersiz tevkifatlar, satıcının beyanlarını düzelttiğini gösterir vergi dairesi yazısını ibraz etmesi üzerine ödemeyi yapan muhasebe birimlerince düzeltilir ve gereken durumlarda iade edilir.”

13. SORUMLU SIFATIYLA HESAPLANAN KDV'NİN 1 NO.LU 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 vermediği 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.

14. KDV SORUMLULUĞU YERİNE GETİRİLMEZSE NE OLUR?

Bilindiği üzere KDV Kanunu'nun 9 uncu maddesi, yurt dışından hizmet ithal edildiğinde (bu hizmet KDV kapsamına giriyorsa ve 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 itibariyle 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.

KDV Kanunu'nun 9 uncu maddesinden kaynaklanan sorumluluğu (tam veya kısmi KDV tevkifatını) 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 getirebileceği kuşkusuzdur.

Bizim anlayışımıza göre pişmanlık zammı (veya tarhiyata uğranılması halinde gecikme faizi) KDV'nin indirimle giderilebildiği ayda durdurulmalıdır.

Takvim yılı geçmişse pişmanlıkla ve sorumlu sıfatıyla ÖDENEN KDV'NİN İNDİRİLEMESİ TEHLİKESİ VARDI. Fakat Maliye İdaresi 11 no.lu KDV Genel Tebliği'nin 18 inci maddesinde yer verdiği aşağıdaki yeni görüş ile bu tehlikeyi ortadan kaldırmıştır:

“Sorumlu sıfatıyla KDV beyanının hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine veya mükellefin kanuni süresinden sonra sorumlu sıfatıyla verdiği beyanname üzerine bu vergilerin tarh edilmesi halinde, tarh edilen KDV'nin vergi dairesine ödenmesi ve ÖDEMENİN GERÇEKLEŞTİĞİ takvim yılı aşılmaması şartıyla, ödenen KDV'nin İNDİRİM KONUSU YAPILMASI MÜMKÜNDÜR.”

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 GETİRİLMİYEN SORUMLULUK NEDENİYLE VERGİ ASLI, VERGİ CEZASI VE GECİKME FAİZİ ARANMAMASI GEREKTİĞİ ESASI YARGI ORGANLARINCA BENİMSENMEYE BAŞLANMIŞTIR. Yani mükellefin aynı aya ait 1 no.lu KDV beyannamesi ile ödediği KDV tutarı, yerine getirmediği KDV sorumluluğu meblağını aşılırsa, 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 terkinin 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. Dairesinin 13.11.2002 tarih ve E.2000/4985, K.2002/4592 sayılı kararında sorumlu sıfatıyla KDV beyannamesi vermemiş bir mükellefin 1 no.lu KDV beyannamesinde bu eksikliği karşılayacak miktarda ödenecek KDV’sinin bulunduğu durumda sorumlu sıfatıyla KDV tahakkuku yapılamayacağını kabul etmiş ve 1 no.lu beyannamedeki ödenecek KDV rakamının, beyan edilmemiş KDV sorumluluğu tutarının altında kalması durumunda sadece aradaki fark için sorumlu sıfatıyla KDV tarhiyatı yapılabileceği görüşünü benimsemiştir.
- Danıştay 9. 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 terkinin icap ettiğinden, davalı idarece bu ödemeler dikkate alınmaksızın gecikme faizi hesaplanmasında isabet bulunmadığı...”

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

Bizim anlayışımıza göre sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gereken KDV’nin beyan edilmediği veya eksik beyan edildiği durumda vergi ziyayı olup olmadığı, vergi ziyayı 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 ziyayı 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 ziyayı cezası bu fark meblağ üzerinden hesaplanmalıdır. Gecikme faizi hesabı açısından da, 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 ödemesi gerekli KDV tutarını karşıladığı ayda durdurulmalıdır.

ÖRNEK 1 :

Bir KDV mükellefinin Şubat 2014 ayında 8 milyon TL. sorumlu sıfatıyla ödemesi gerekli KDV vardır. Fakat bu rakam beyan edilmemiştir. Bu mükellefin aynı aya ait 1 no.lu KDV beyannamesinde 21 milyon TL. ödenecek KDV gösterilmiştir. Mükellef Hazine’yi zarara uğratmış değildir. Çünkü 8 milyonu beyan etseydi, 1 no.lu beyannamedeki ödenecek KDV (21 - 8 =) 13 milyon TL. olacaktı, Hazine’ye yine 21 milyon TL. intikal edecekti. Bu mükellef aynı ayda 21 milyon TL. beyanda bulunduğu göre vergi ziyayından söz edilemez.

ÖRNEK 2 :

Bir başka KDV mükellefi Nisan 2014 ayında sorumlu sıfatıyla beyan etmesi gereken 10 milyon TL. KDV'yi beyan etmemiştir. Aynı mükellefin Nisan 2014 ve Mayıs 2014 KDV beyannamelerinde devrolan KDV, Haziran 2014 KDV beyannamesinde ise 28 milyon TL. ödenmesi gereken KDV beyanı vardır. Bu mükellefe 10 milyon TL. üzerinden vergi ziyayı cezası kesilecek, ziyaa uğramış 10 milyon TL. için hesaplanacak gecikme faizi ise sadece 2 aylık olacaktır. Çünkü mükellef 2 ay sonra vergi ziyayı 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 ödemeyen yapıldığı tarihe kadar olan süre için hesaplanacak gecikme faizi ve vergi ziyayı cezası aranacaktır. Bu mükellefin 1 no.lu KDV beyannamesi olmadığı için bu beyan eksikliği herhangi bir vergi kaçacağından farksız durumdadır.

Maliye İdaresi ise 1 no.lu beyanname ile ilgilenmeksizin eksik kalan KDV sorumluluğuna ilişkin vergi aslını, cezasını ve ödeme yapıncaya kadar geçecek süre için hesaplanacak gecikme zammını istemektedir. 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.

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 ödendiği (KDV kesintisi yapma ödevinin yerine getirilmediği) gerekçesiyle alıcı firma aleyhine yapılan tarhiyat, alıcı firmanın bu KDV'nin tamamını satıcıya ödendiği, 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 görülmemekle işin 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 ödendiği 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 ziyayından söz edebilmek için davacı tarafından alım sırasında tamamı ödenen vergilerin satıcı tarafından beyandışı bırakılarak bu yönde yapılmış bir tespit olmadığı, ortada vergi ziyayı olduğu yönünde bir tespit olmadan bu vergilerin davacıdan sorumlu sıfatıyla yeniden istenilmesinde vergi mükerreriğine neden olacağı...”

Örtülü kazanç durumu olsa bile “HAZİNE ZARARI” yoksa tarhiyat yapılmaması aynı mantığa dayanır. (Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13/7 nci maddesi)

Keza, gümrükte eksik KDV ödenmiş olması halinde 1 no.lu beyanname ile ödenen KDV'nin bu eksikliği giderebilmesinde de aynı anlayış hakimdir. (KDV Kanunu Madde 48)

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 ihtilafların önlenmesini temenni ediyoruz.

KDV sorumluluğunun yerine getirilmemesi, eksik beyanı veya bu nedenlerle KDV sorumlusu hakkında ne işlem yapılacağı konusunda, Yaklaşım Dergisi'nin Ağustos 2022 sayısında yayımlanan “2 NO.LU KDV BEYANNAMESİ İLE

15. 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 incelettirilmek 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 ödemediği 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.

16. 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 ğ bendine 17'nci maddenin 4-t bendine 23'üncü maddenin 1'inci fıkrasının d bendine bakınız.

17. YURTDIŞINDAN SAĞLANAN BAZI HİZMETLERİN KDV SORUMLULUĞU KARŞISINDAKİ DURUMU:

Tam tevkifatın en sık karşılaşılan türü YURTDIŞINDAN HİZMET ALINMASIDIR. (Hizmet ithalidir.)

Ancak yurtdışından sağlanan her hizmet, KDV sorumluluğu gerektirmez.

Yurtdışından sağlanan hizmetlerde KDV sorumluluğunda söz edebilmek için, hizmetin Türkiye'de icra edilmesi veya **hizmetten Türkiye'de yararlanılması** gerekir.

Hizmetten Türkiye'de yararlanma kavramı konusundaki geniş açıklamalarımız, 6 ncı maddeye ilişkin bölümde bulunmaktadır.

Özetle ifade etmek gerekirse yurtdışındaki firmalardan temin edilen hizmetlerde KDV sorumluluğundan söz edilebilmesi için hizmetin ithal edilebilir nitelikte olması gerekir. Örnek vermek gerekirse bir şirketin ticari faaliyetleri ile ilgili olarak Kore'ye giden bir yetkilinin, Kore'deki bir otelde konaklaması, Kore'li otel işletmecisinden temin edilmiş olan ve alıcısının da Türkiye mukimi şirket olduğu bir hizmettir. Bu hizmetin ithal edilebilirliği yoktur. Çünkü geceleme hizmeti Kore'de icra edilmiş ve fiziken hizmetten faydalanma hali Kore'de başlayıp bitmiştir. (Bu hizmetin ithal edilebilirliği veya edilmişliği yoktur.) Bu nedenle Türk şirketi bir yabancı firmadan hizmet alıp bedelini Türkiye kaynaklı olarak ödediği halde hizmet yurtdışında cereyan ettiği ve faydalanmanın da yurtdışında olduğu bu hizmet için KDV sorumluluğu doğmayacaktır.

Aşağıdaki bölümlerde yurtdışından sağlanan bazı hizmet türlerinin KDV sorumluluğu karşısındaki durumu kısaca ele alınmıştır.

17.1. Yurtdışından Temin Edilen Finansman Hizmetleri:

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 no.lu KDV beyannamesi ile) KDV ödenip indirilmesini gerektirip gerektirmediği konusu uzun süre tartışılmıştır.

46 no.lu KDV Genel Tebliği'nin A bölümünde yer alan açıklamaya paralel olarak ;

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/F 2.4.5.1. bölümünde yapılan ; "..... Türkiye'de banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutulmamış olan yurtdışı kredi işlemlerinin, mahiyet itibariyle banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi yurtiçi bankacılık hizmetlerinden farksız olduğu açıktır. Dolayısıyla yurtdışı kredi işlemlerinde de Kanun'un (17/4-e) maddesi uyarınca KDV hesaplanmaz."

şeklindeki açıklama ile, bahsi geçen faiz ödemelerinin ve kur farklarının KDV den müstesna olduğu, dolayısıyla KDV sorumluluğu getirmediği belirlenmiştir.

Tebliğdeki ifadelerden anlaşıldığı kadarıyla, KDV sorumluluğunun olmaması için alınan paranın KREDİ olması 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 gerektirmediği görüşünü benimsemiştir. Şükrü KIZILLOT Danıştay Kararları ve özelgeler 1998, 1437)

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 Kanunun 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."

Yurtdışındaki banka veya finans kuruluşu olmayan gerçek veya tüzel kişilerden alınan borç paralarıyla ilgili kur farklarında ise KDV sorumluluğu olmadığı görüşündeyiz. Çünkü bize göre kur farklarında KDV aranması zaten hatalıdır. Ayrıca borç para veren yabancıdan aldığı tek bedel faizdir. Alacaklının yabancı oluşu nedeniyle kur farkı kazanımı (veya kaybı) yoktur. Maliye İdaresi de yabancıardan olan dövizli alacakların veya borçların meydana getirdiği kur farklarında KDV sorumluluğu aranmamaktadır.

17.2. Yurtdışından Sağlanan Finansmanın Faizsiz Olması :

Yabancı sermayeli bazı Türk şirketlerinin yurtdışındaki ortakları Türkiye'deki iştiraklerine faizsiz olarak para kullandırmaktadırlar. Bunun ana nedeni yurtdışındaki ortakların Türkiye'deki şirketlerine sermaye olarak verecekleri parayı geri alamayacakları veya geri almakta zorlukla karşılaşacakları düşüncesidir. Dolayısıyla yabancı sermayeli birçok Türk Şirketinde ana ortağı borçluluk hali söz konusudur.

Bu borçlar için faiz ödenmekte ise, bu faizlerin stopaja ve KDV tevkifatına tabi tutulmakta olduğu, ayrıca kurumlar vergisi açısından örtülü kazanç ve örtülü sermaye durumlarının göz önünde tutulması gerektiği açıktır.

Ancak borç parayı veren yurt dışındaki bazı ortaklar Türkiye'deki şirketin hisselerinin kendilerine ait olduğunu düşünerek kullandırdıkları bu paralar için faiz almayabilmektedirler. Hatta, kullanılan paranın yine faizsiz

olarak Türk lirasına dönüştürüldüğü, böylelikle kur farkı hesaplama gereğinin de ortadan kaldırıldığı görülmektedir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 07.04.2012 tarih ve 465 sayılı Özelgede yurtdışındaki firmanın Türkiye'deki iştirakine faizsiz para kullandırması halinde emsal faiz üzerinden KDV sorumluluğu uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Bu özelgeye katılmıyoruz.

Zaten söz konusu özelge meslek mensupları arasında benimsenmemiş ve doğru bulunmamıştır. (Örnek olarak Sayın Zeki GÜNDÜZ'ün 06.06.2012 tarihli Dünya Gazetesinde yayınlanan "Ortaktan Alınan Kredinin Olmayan Faizinin Gerçek KDV'si" başlıklı yazısı, Sayın Erhan BAYAR ve Mahmut TAŞCIOĞLU'nun Lebib Yalkın Dergisinin Nisan 2015 sayısındaki yazıları ve Eski Hesap Uzmanı Görkem PEHLİVAN'ın Vergi Dünyası Dergisinin Nisan 2014 sayısındaki yazısı gösterilebilir.)

Bahsi geçen Maliye İdaresi görüşünün, 2 adet davada Vergi Mahkemesi tarafından da benimsenmediği anlaşılmaktadır. (Sayın Avukat Yusuf Gökhan PENEZOĞLU'nun Yaklaşım Dergisinin Ağustos 2014 sayısında yayınlanan "Emsal Faiz Üzerinden KDV Tarhiyatına Yargı "DUR" Dedi" başlıklı yazısı.)

17.3. Yurtdışında Yaptırılan Sigortalar:

7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanununun 29 uncu maddesine göre, Türkiye'de yerleşik gerçek ve tüzel kişilerin Türkiye'deki sigortalarını 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, dış krediler için yapılan yorumun bu primler açısından da geçerli olduğu ve 17/4-e maddesindeki istisna uyarınca KDV sorumluluğu doğmadığı görülmektedir.

17.4. Yurtdışında Bordrolanan Personelin Türkiye'de Yönetici veya Teknik Personel Olarak Çalışması ve Bu Çalışmaya İlişkin Faturanın Yurtdışından Gelmesi :

Bir yabancı firmanın kendi kadrosunda bulunan personelini Türk firmalarına tahsis ettiği, söz konusu personeli yurtdışında bordrolamaya devam ettiği ve bu tahsis nedeniyle personeli gönderdiği Türk firmasına fatura kestiği görülmektedir.

Maliye İdaresi bu durumdaki personelin Türkiye'de bordroya alınmasını, bordroda yurtdışından gelen faturadaki kadar ücret gösterilmesini, ücret stopajlarının yapılmasını, yurtdışına yapılan ödeme için ayrıca stopaj yapılmamasını, KDV sorumluluğu yerine getirilmemesini istemektedir. Bu konuda Sayın Selçuk TEKİN'in Vergi Sorunları Dergisi'nin Mart 2012 sayısında yayınlanan yazısına bakınız.

17.5. Yurtdışından Elektronik Veri Tabanı Hizmeti Alınması :

Kırıkkale Defterdarlığı tarafından verilen 26.03.2013 tarihli ve 3 sayılı Özelgede bir üniversitenin akademik personeli ve öğrencileri tarafından kullanılmak üzere yurtdışından alınan elektronik veri tabanı hizmetinin hizmet ithali niteliği taşıdığı ve üniversitenin sorumlu sıfatıyla 2 no.lu KDV beyannamesi vererek KDV tevkifatı yapması gerektiği belirtilmiştir.

17.6. Yurtdışından Yazılım Temin Edilmesi :

Yurtdışından yazılım temin edilmesi karşılığında hizmet bedeli olarak yapılan ödemeler, bu yazılımların Türkiye'de kullanılacak veya pazarlanacak olması durumunda hizmet ithal bedeli sayılır ve KDV sorumluluğu gerektirir.

Ancak bu programların taşıyıcı ortamları üzerinde gümrük beyannamesi ile ithal edilmesi durumunda, Gümrük İdaresi taşıyıcı ortam (kaset-cd vs.) ile ilgili materyal değerine, program değerini eklemek suretiyle bulunduğu ithal kıymeti üzerinden KDV tahsil ettiği için böyle bir durumda ayrıca KDV sorumluluğu yerine getirilmesi gerekli değildir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 21.01.2009 tarih ve 5321 sayılı özelgesinde, üzerinde dizi film yüklü kasetlerin gümrüklenmesi esnasında kaset bedeline, bu kasetin içindeki gösterim hakkı bedelinin eklenmesi suretiyle

bulunan gümrük kıymeti üzerinden KDV hesaplanıp Gümrük İdaresi'nde tahsil edilmesi gerektiği için ayrıca 2 no.lu KDV beyannamesi verilmesine gerek bulunmadığı belirtilmiştir.

17.7. Türkiye'deki Malların Yurtdışındaki Müşterilere Pazarlanması Hizmetini Veren Yabancı Firmalara Yapılan Ödemeler :

Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 14.07.2014 tarih ve KDV- 3-65 no.lu Özelgede Türkiye'de inşa ettiği konutların yurtdışındaki alıcılara satışı ile ilgili olarak aracılık yapan (pazarlanmasını sağlayan) yurtdışı firmalara yapılan ödemelerin, aracılık hizmetinden Türkiye'de faydalanan olması nedeniyle KDV sorumluluğuna tabi olduğu belirtilmiştir.

18. KDV TEVKİFATINA TABİ TUTULMUŞ BİR MAL VEYA HİZMET BEDELİNİN BAŞKA BİR FİRMAYA YANSITILMASINDA TEKRAR KDV SORUMLULUĞU DOĞUP DOĞMAYACAĞI:

KDV tevkifatına tabi tutulmak suretiyle temin edilmiş olan malların satışında veya hizmet bedellerinin yansıtılmasında yeniden KDV tevkifatı doğup doğmayacağı konusu henüz netleşmiş değildir.

Konu hakkındaki görüşlerimiz Vergi Dünyası Dergisinin Temmuz 2007 sayısında yayınlanan "KDV TEVKİFATINA TABİ TUTULMUŞ MAL VEYA HİZMETİN AKTARILMASINDA TEKRAR KDV TEVKİFATI GEREKİR Mİ?" başlıklı yazımızda yayınlanmıştır.

Bizim konu hakkındaki genel görüşümüz, KDV tevkifatına tabi tutulmuş bir malın satışında veya hizmet bedelinin kar konarak veya konmayarak aktarılmasında tekrar KDV sorumluluğu uygulanmaması gerektiği yönündedir. Çünkü KDV sorumluluğunun uygulanmış olması, bu mal veya hizmetin yüksek miktarda KDV yüklenilerek temin edildiği anlamına gelir. Halbuki tevkifata ihtiyaç duyulan haller, KDV kaçağı ihtimalinin yüksek olduğu ve KDV yüklenim oranının düşük kaldığı hallerdir. Başka bir anlatımla aynı mal veya hizmetin her el değiştirilişinde KDV tevkifatına maruz bırakılması, bu tevkifatın amacıyla çelişmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 31.07.2013 tarih ve 1149 sayılı özelgede şu açıklama yer almaktadır.

"Buna göre, yapı denetim firmasınınca verilen yapı denetim hizmetine ilişkin düzenlenen faturada hesaplanan KDV, firmamızca 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır. Ancak, firmanızca yapı denetim hizmeti verilmediğinden, yapı denetim hizmet bedelinin Ltd. Şti.'ye yansıtılmasına ilişkin düzenlenen faturada hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır."

Dikkat edilirse burada yansıtma tekrar KDV tevkifatı gerekmeyeceği belirtilmekle beraber, bu husus yansıtmayı yapanın yapı denetim hizmeti vermeyen bir firma olması gerekçesine dayandırılmıştır.

Buna mukabil Maliye İdaresinin KDV tevkifatına tabi tutulmuş bir malın veya hizmetin el değiştirmesinde tekrar KDV tevkifatı gerekmeyeceği yönünde bir açıklaması yoktur.

Bu nedenle tartışmalı bir duruma düşmekten kaçınmak amacıyla fatura edilen mal veya hizmet tevkifat kapsamında ise, bu mal veya hizmetin alımında tevkifat uygulanıp uygulanmadığına bakılmaksızın faturanın tevkifatlı olarak düzenlenmesi yararlı olabilir.

Daha önce tevkifat uygulandığı gerekçesiyle yeniden tevkifatlı işlem yapmak istemeyenler, yukarıdaki özelgeye dayanarak ve faturalarında bu işlemin daha önce tevkifata tabi tutulduğunu belirterek tevkifatlı fatura kesmeyebilirler.

Örnek vermek gerekir ise, bir Holding A.Ş. gruba bağlı tüm şirketlerin özel güvenlik hizmetlerini satın alsa ve bu hizmetlerin bedelinin bağlı şirketlere yansıtılsa, özel güvenlik hizmetini Holding şirket vermemiş olduğu için bu yansıtma tekrar KDV tevkifatı uygulanmayabilir.

Nitekim Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 05.09.2014 tarih ve 134 sayılı özelgede şöyle denilmiştir;

" - Grup şirketlerinin ihtiyaçları doğrultusunda şirketinizce hizmet alım ihaleleri düzenlemek suretiyle organize edilerek sağlanan hizmetlerin katma değer vergisi tevkifat uygulaması kapsamında olması ve hizmetten yararlanan grup şirketinin Tebliğin ilgili bölümünde tevkifat yapmakla sorumlu tutulanlar arasında

yer alması halinde söz konusu hizmet alımlarına yönelik şirketiniz adına düzenlenecek faturalarda tevkifat uygulanacaktır.

- Şirketinizce fiilen verilmeyip, dışarıdan temin edilerek grup şirketlerine aktarılan hizmetlerle ilgili grup şirketlerine şirketinizce düzenlenecek faturalarda ise tevkifat uygulanmasına gerek bulunmamaktadır.”