

BU MADDENİN YENİ VERSİYONU İÇİN KDV 6'ya BAKINIZ.

MADDE 9 : VERGİ SORUMLUSU

MADDE METNİ :

" Vergi Sorumlusu:

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

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

Belgesiz mal 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 tarh edilir. Bu tarhiyata (4369 sayılı Kanunu'nun 81/E-1'inci maddesi ile değişen ibare)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. (5904 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi ile eklenen bent Yürürlük 3.7.2009)5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait katma değer vergisinin ödenmesinden lisanslı depo işleticileri sorumludur.

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

<u>Tebliğ No</u>	<u>Bölüm</u>
117	-
122	-

Not: 117 no.lu KDV Genel Tebliği ile KDV tevkifatı konusunda hükümler içeren, 37 adet tebliğ veya tebliğ bölümü yürürlükten kaldırılmıştır. Söz konusu mülga tebliğlerin ve tebliğ hükümlerinin numaraları ve bölüm numaraları aşağıdaki 7 no.lu bölümde yer almaktadır. Yürürlükten kaldırılan bu tebliğlerle şekillenmiş olan ve Mayıs 2012 ayından önceki dönemler itibarıyla dikkate alınması gereken açıklamalarımızı içeren bu maddeye ilişkin metin, kitabımızın en sonunda bulunmaktadır.

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.

Dolayısıyla Mayıs 2012 ve izleyen dönemlere ilişkin KDV tevkifatları açısından bakılması gereken tek tebliğ 117 no.lu KDV Genel Tebliği olmuştur.

Daha sonra (21.06.2012 tarihinde 63 no.lu KDV Sirkülerinin 2 no.lu bölümü başlığı ile birlikte yürürlükten kaldırılarak, bunun yerine 63 no.lu KDV Sirküleri ikame edilmiş ve bu Sirkülerde KDV tevkifatına ilişkin ilave düzenlemelere yer verilmiştir.

122 no.lu KDV Genel Tebliği (RG 26.02.2013 – 28571) ile KDV tevkifatı konusunda bazı değişiklikler yapılmıştır.

Aşağıdaki bölümlerde 117 no.lu Tebliğe paralel olarak ve 63 no.lu Sirküler ve 122 no.lu KDV Genel Tebliği 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, NASIL UYGULANIR?

117 no.lu Tebliğin 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:

“KDV Kanununun 9 uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni 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 tutma yetkisine sahiptir.

Anlaşıldığı üzere 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 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.

1.1. KDV TEVKİFATININ NİTELİĞİ

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.

1.2. BEYAN

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

Tevkifat kapsamındaki işlemlerde vergiyi doğuran olay bakımından özellikli bir durum söz konusu olmayıp, bu işlemlere ilişkin KDV’nin beyan dönemi KDV Kanununun 10 uncu maddesine göre tespit edilecektir.

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

Hizmet işlemlerinde, hizmetin ayın sonunda tamamlanması halinde de fatura izleyen ayda düzenlense dahi bu şekilde işlem yapılacaktır. 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.

1.2.2. Genel bütçeli idareler dışındaki vergi sorumluları tevkif ettikleri vergiyi, vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edeceklerdir. 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 verilecektir. 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 ise söz konusu verginin beyanında 9015 beyanname kodlu KDV2 beyannamesini kullanacaklardır.

1.2.3. Genel bütçeli idareler, tevkif ettikleri KDV için sorumlu sıfatıyla beyanname vermeyecekler, tevkif edilen KDV doğrudan bunların muhasebe birimlerince gelir kaydedilecektir.

Genel bütçeli idareler dışındaki kamu kurum ve kuruluşlarının yaptıkları KDV tevkifatının beyanında (1.2.2) bölümündeki açıklamalar geçerli olacaktır.

Ayrıca, 5018 sayılı Kamu Mali 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 Tebliğin (1.2.2) bölümündeki açıklamalara göre 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilecek ve ödenecektir.

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

1.2.5. 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 bulundukları vergi dairesine beyan edip ödemeleri de mümkün bulunmaktadır.

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 gönderilecek, şubeler tarafından da kendi bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz edilmek suretiyle sorumlu sıfatıyla beyanın şubeler tarafından yapılmasına başlanılacaktır.

1.3. İNDİRİM

2 No.lu KDV Beyannamesinde herhangi bir surette indirim yapılması mümkün olmadığından tevkif edilen KDV'nin tamamının beyan edilerek vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, tevkifat uygulayan alıcının KDV mükellefiyetinin bulunması ve tevkifat uyguladığı teslim veya hizmeti indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacak olması halinde, sorumlu sıfatıyla beyan edilen tutar, beyanın yapıldığı ay içinde verilmesi gereken 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir. Bu indirimin dayanağı 2 No.lu KDV beyannamesi olacaktır.

Kısmi tevkifata tabi işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin;

- Satıcı tarafından beyan edilecek kısmı, takvim yılı aşılmamak şartıyla işleme ait fatura veya benzeri belgenin defterlere kaydedildiği döneme ilişkin olarak verilmesi gereken,
- Sorumlu sıfatıyla beyan edilen kısmı ise 2 No.lu KDV Beyannamesinin verildiği ay içinde verilmesi gereken, 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

Örnek:

Satıcı (B), alıcı (A)'ya 12 Mayıs'ta 1.000 lira karşılığında bakır tel teslim etmiş, genel oranda KDV'ye tabi bu teslimle ilgili olarak 13 Mayıs'ta düzenlediği faturada hesaplanan KDV, tevkif edilecek KDV ve tahsil edilecek KDV tutarlarını, Tebliğin (3.4.2.) bölümündeki açıklamalara uygun olarak, sırayla 180 " 126 " ve 54 " olarak göstermiştir.

(A), bu alışla ilgili 2 No.lu KDV beyannamesini 24 Haziran'a kadar vermek zorundadır. Bu ödevini yerine getirmişse, söz konusu beyanname ile sorumlu sıfatıyla beyan edeceği 126 lirayı, 24 Haziran'a kadar vermesi gereken Mayıs dönemi 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir. 2 No.lu KDV beyannamesi yanlışlıkla süresinden sonra, mesela, 24 Ağustos'ta verilirse 126 liralık tutar da 24 Ağustos'a kadar verilmesi gereken Temmuz dönemi 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir.

Mükellef (A)'nın satıcıya ödediği/borçlandığı 54 liralık tutar ise yıl geçmemek şartıyla alış faturasının defterlere kaydedildiği dönemde indirim konusu yapılabilecektir.

Satıcının bu teslimle ilgili faturayı süresinden sonra, mesela, 16 Temmuz'da düzenleyip (A)'ya intikal ettirmesi sorumlu sıfatıyla beyanın 24 Haziran'a kadar yapılmasına engel değildir. Bu durumda hesaplanan verginin sorumlu sıfatıyla beyan edilecek olan 126 liralık kısmı 24 Haziran'a kadar verilecek, satıcıya ödenmesi gereken 54 " tutarındaki kısmı ise (vergiyi doğran olayın gerçekleştiği takvim yılı geçmemek şartıyla) faturanın defterlere kaydedildiği dönem için verilecek 1 No.lu beyannamede indirim konusu yapılabilecektir."

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.

117 no.lu Tebliğin 2. Bölümü tam tevkifatla ilgili açıklamaları ihtiva etmekte olup, bu açıklamalar şöyledir:

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

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

2.1. İKAMETGÂHI, İŞYERİ, KANUNİ MERKEZİ VE İŞ MERKEZİ TÜRKİYEDE BULUNMAYANLAR TARAFINDAN YAPILAN İŞLEMLER

2.1.1. KDV Kanununun 1 inci maddesine göre bir hizmetin KDV'nin konusuna girebilmesi için Türkiye'de ifa edilmesi gerekmektedir. Aynı Kanunun (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.

2.1.2. KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi için hizmetten Türkiye'de faydalanan muhatapın 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.

2.1.3. 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 konuyla ilgili olarak dünyadaki hukuki gelişmeler hakkında yurt dışından bilgi gönderilmesi hizmeti.

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

2.1.5. İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yapılan KDV Kanununun 1 inci maddesi kapsamındaki mal teslimlerinde de bu bölüm kapsamında işlem tesis edilecektir.

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

2.2. SERBEST MESLEK FAALİYETİ ÇERÇEVESİNDE YAPILAN TESLİM VE HİZMETLER

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

2.2.2. Serbest meslek faaliyetlerini mutad ve sürekli olarak yapanların prensip olarak, KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekmektedir. Ancak, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun³ 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 mümkün bulunmaktadır.

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 Kanunun 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 vermeyecek ve defter tutmayacaklardır. İşlemin belgelendirilmesi ise Vergi Usul Kanununun genel hükümlerine göre gerçekleştirilecektir.

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

Örnek:

Dergilere karikatür çizen bir serbest meslek mensubu karikatür başına 200 º, 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 º;
- GV Stopajı	:	240,96 x 0,17 = 40,96 º;
- KDV	:	240,96 x 0,18 = 43,37 º;
- GV stopajı ve KDV dahil toplam bedel	:	200 + 40,96 + 43,37 = 284,33 º;

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

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

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 (3.) bölümü saklı kalmak kaydıyla, kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Bu mükellefler genel hükümler çerçevesinde defter tutacak, belge düzenleyecek ve KDV beyannamesi vereceklerdir. Bu durumda, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşların, Tebliğin (3.) bölümü saklı kalmak kaydıyla, bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu olmayacaktır.

2.2.4. Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar bu bölüm kapsamındaki alımlarında, satıcılardan bir yazı talep edeceklerdir. 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,

belirteceklerdir.

Bu yazı, Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklanacak ve gerektiğinde yetkililere ibraz edilecektir.

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 edilecektir.

2.3. KİRALAMA İŞLEMLERİ

2.3.1. KDV Kanununun (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, sınai, 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 basit usulde vergilendirilenler (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 (1.2) bölümündeki açıklamalar dikkate alınacaktır.

2.3.2. KDV'ye tabi olan kiralama işlerinde kiraya verenin başka faaliyetleri dolayısıyla KDV mükellefi olması halinde, sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacak; kiraya veren, kiralama faaliyetlerine ait KDV'yi diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan edecektir. Faaliyetleri sadece 2 No.lu KDV beyannamesi vermelerini gerektirenler bu kapsamda mütalaa edilmeyecektir.

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 edilecektir. Kiraya verenin başka nedenlerle KDV mükellefiyeti olmaması bu uygulamaya engel değildir.

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

Örnek:

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

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

2.3.4. 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 bulunmamaları kaydıyla, 1 No.lu KDV Beyannamesini sadece kiralama işleminin gerçekleştiği dönemler için vereceklerdir. Genel bütçeli idarelerde KDV'nin beyanı konusunda, Tebliğin (1.2.3) bölümündeki açıklamalar dikkate alınacaktır.

2.4. REKLÂM VERME İŞLEMLERİ

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

- Amatör spor kulüplerine, oyuncularının formalarında 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

ve benzeri şekillerde reklâm vermektedir.

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 basit usulde vergilendirilenler (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 (1.2) bölümündeki açıklamalar dikkate alınacaktır.

2.4.2. 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 (2.3.4) bölümündeki açıklamalara göre yapılacaktır.”

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 117 no.lu Tebliğ bu konuda hiçbir değişiklik getirmemiştir.
- 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.

19 no.lu Tebliğle getirilen ve 1986 yılından beri devam eden bu usul, 117 no.lu Tebliğde aynen korunmuştur.

- Bir kısım kiralama işlemleri alanında 1988 yılından beri (30 ve 31 no.lu Tebliğler uyarınca) devam eden bu tevkifat 117 no.lu Tebliğle 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 otomobilin kiralatması KDV sorumluluğuna konu olur.

- 117 no.lu KDV Genel Tebliği'nin 2.4 no.lu bölümünde tanımlanan reklam hizmetleri de 1988 yılından beri (30 no.lu KDV Tebliği uyarınca) tam tevkiyat kapsamında idi.

Ancak biz bu tevkiyatın 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, resmi koyma gibi şekillerde oluşan işlemler, 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.

TAM TEVKİFAT KONUSUNDA ÖZET BİLGİLER İÇEREN TABLO
(117 No.lu KDV Genel 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 (117 no.lu KDV Tebliğinin 2.1 no.lu bölümü)	%100	Hizmeti satın alan herkes	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 (117 no.lu KDV Tebliğinin 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 (şiiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve inceleme, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, resim, heykel, nota vs.) sadece stopaj sorumlularına satanlar. (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.)
Gayrimenkuller hariç GVK'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların (mesela bir binek otomobilinin) KDV mükellefi olmayanlarca, yan sütunda yazılı olanlara kiraya verilmesi işlemleri (117 no.lu KDV Tebliğinin 2.3 no.lu bölümü)	%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.
- Amatör spor klüplerinin 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 ve benzeri şekillerde yapılan reklam verme işlemleri (117 no.lu KDV Tebliğinin 2.4 no.lu bölümü)	%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 reklam verenler	KDV mükellefi olmayan ve söz konusu reklam işlemlerini yapanlar.

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 işletmeciyeye 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. KİSMİ 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 edilmesi uygulamasıdır.

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 117 no.lu Tebliğdeki 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 :

117 no.lu KDV Genel 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 yapıp yapılmayacağı satıcının kimliğine göre de belirlenebilmektedir. Tebliğin 3.4.1.1 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 gerekmektedir, herhangi bir KDV mükellefine verilen yemek servis ve organizasyon hizmetinde KDV tevkifatı uygulanmamaktadır.

117 no.lu KDV Genel Tebliğinin 3.1. no.lu bölümünde kısmi **TEVKİFATIN MAHİYETİ** ve **TEVKİFAT UYGULAYACAK ALICILAR** belirtilmiş olup, bu bölüm aşağıda sunulmuştur.

“3.1.1. Tebliğin (3.2.) ve (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.

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

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 kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- 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 İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,

3.1.3. Kalkınma ve yatırım ajansları (3.1.2/b) ayrımı kapsamındadır. Ancak okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

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

3.1.5. 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 (1.2.2) bölümündeki açıklamalara göre beyan edilip kanuni süresi içerisinde ödenecektir.

3.1.6. KDV mükellefiyeti bulunmayanların, Tebliğin (3.1.2/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.”

Belediyelerin Durumu :

117 no.lu Tebliğin yürürlüğe girmesiyle birlikte, belediyelerin “belirlenmiş alıcı” sıfatı sona ermiştir. Dolayısıyla belediyeler, alıcının belirlenmiş alıcı olmasını gerektiren durumlarda KDV tevkifatı yapmayacaklardır.

Belediyelerin yapacağı KDV tevkifatı, KDV mükellefiyeti bulunan belediyelerin bu mükellefiyet kapsamındaki ve alıcının KDV mükellefi olduğu durumlarda yapılan tevkifatlarla 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 tevkifat uygulaması kapsamında tevkifat yapma sorumlulukları kaldırılmıştır.

Ancak belediyelerin bünyelerinde oluşan iktisadi işletmeler nedeniyle gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunması halinde Tebliğin (3.1.2/a) bölümü çerçevesinde tevkifat 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 tevkifat yapmak üzere sorumlu tayin edildiği teslim ve hizmetlerde KDV tevkifatı yapmaları gerekmektedir. Dolayısıyla belediyelerin iktisadi işletme kapsamında olmayan faaliyetleri nedeniyle mal ve hizmet alımlarında KDV tevkifatı 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 tevkifatı uygulanmayacaktır.

Örnek 2: YZ Belediyesinin su teslimi nedeniyle oluşan iktisadi işletmesinin (C) Ltd. Şti.'nden aldığı bina temizliği hizmeti, belediye iktisadi işletmesi tarafından 7/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır. Bu faaliyet nedeniyle KDV mükellefiyeti belediye tüzel kişiliği adına tesis edilmiş ise, sadece iktisadi işletmenin alımlarına ilişkin tevkifat yapılacaktır. Dolayısıyla, YZ Belediyesinin parkların bakım ve temizliğine yönelik alacağı hizmetlerde, parklarla ilgili belediye bünyesinde bir iktisadi işletme oluşmadığından, KDV tevkifatı 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 tevkifat yapmakla sorumlu tutulduğu işlemler nedeniyle KDV tevkifatı yapmayacaktır. Ancak, KDV mükellefiyeti bulunan söz konusu firmanın Tebliğde KDV mükelleflerinin tevkifat yapmakla sorumlu tutulduğu işlemlerde KDV tevkifatı yapması gerekmektedir.”

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

“2.2.1.2. Hakedişli İşlerde Tevkifat 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):

117 no.lu Tebliğin 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 (Tebliğin "3.3." bölümü kapsamındaki mallar hariç) alımlarında 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 ₺ + 720 ₺ KDV karşılığında ihale etmiştir. Banka şubesi, kum, demir, çimento, tuğla, briket vb. malzemeyi piyasadan 6.000 ₺ + 1080 ₺ KDV'ye temin etmiştir. Banka şubesi, malzemelerin alımı sırasında tevkifat uygulamayacak, müteahhidin yapacağı 4.000 ₺ tutarındaki hizmete ilişkin 720 ₺ KDV üzerinden ise Tebliğin (3.2.1) bölümü gereğince tevkifat uygulanacaktır.

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

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

Sadece belirlenmiş alıcılara sunulan bu hizmetler 2/10 oranında KDV ye tabidir. Alıcı, belirlenmiş alıcılardan (Tebliğin 3.1.2/b bölümünde sayılanlardan) biri değilse KDV tevkifatı söz konusu olmayacaktır.

117 no.lu KDV Tebliğinin bu hizmet türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur.

“3.2.1.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (3.1.2/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde alıcılar tarafından (2/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.1.2. Kapsam

3.2.1.2.1. 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 dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri hizmetler. Bu hizmetler yapım işlerinden ayrı ve bağımsız olarak verildiği takdirde Tebliğin (3.2.2.) bölümü kapsamında değerlendirilir.

3.2.1.2.2. 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 yapılacaktır.

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.
- (B)

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.'den 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.

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

3.2.1.2.4. Alıcının, Tebliğin (3.1.2/b) ayırımında sayılanlar arasında yer almaması halinde, ilk yüklenicinin ve alt yüklenicilerin bu kapsamdaki hizmetleri tevkifata tabi tutulmayacaktır. Ancak ilk yüklenicinin Tebliğin (3.1.2/b) ayırımı kapsamında yer alması halinde, ilk aşamada tevkifat kapsamına girmeyen bu işin kısmen veya tamamen devredildiği alt yüklenicilerden tevkifat yapılacaktır.

Örnek 3:

Tebliğ'in (3.1.2/b) ayrımı kapsamına girmeyen (A) limited şirketi, yaptıracığı hizmet binası inşaatını (B) anonim şirketine ihale etmiştir. (B), hisse senetleri İMKB'de 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.

3.2.1.2.5. Alıcı ve ilk yüklenicinin Tebliğ'in (3.1.2/b) ayrımı kapsamında yer alması halinde ilk safhada tevkifat söz konusu değildir. Ancak ilk yüklenicinin bu yapım işini Tebliğ'in (3.1.2/b) ayrımı kapsamında yer almayan alt yüklenicilere devretmesi halinde kendisi tarafından tevkifat uygulanacaktır.

3.2.1.2.6. Tevkifata tabi olan işlerin, KDV Kanunu hükümleri çerçevesinde vergiden müstesna olması halinde, işlem bedelleri üzerinden KDV hesaplanmayacağı için herhangi bir tevkifat yapılmayacaktır. 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 Tebliğ'de belirlenen esaslar çerçevesinde tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 4:

Hisse senetleri İMKB'de işlem gören (X) A.Ş.'ye, işlettiği limanın genişletilmesi işi ile ilgili olarak KDV Kanununun 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, Tebliğ'in (3.1.2/b) ayrımı kapsamında olmamaları kaydıyla, tevkifat uygulanacaktır.

3.2.1.2.7. 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 uygulanacaktır. 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 edilmeyecektir. Devredilen söz konusu işler için işi devreden durumuna göre Tebliğ'in (3.2.2.) bölümü kapsamında tevkifat uygulanacaktır.

3.2.1.2.8. Tebliğ'in (3.2.1.2.1) ayrımında belirtilen işlerin, yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılması halinde de alt yüklenicilere devredilen işler bakımından yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde işlem tesis edilecektir. (*)

3.2.1.2.9. Tebliğ'in (3.2.1.2.1) ayrımı kapsamındaki işlerde, 30/4/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce ihalesi tamamlanmış işlere ilişkin faturalarda gösterilen KDV tutarı tevkifata tabi tutulmayacaktır. ("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 yapmayacaklardır. 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**, 117 no.lu Tebliğ'in 3.2.1.2.8 no.lu bölümünde ele alınan yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılan işler hakkında şu örnekler verilmiştir :

"Bu kapsamda tevkifat uygulamasına aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Tebliğ'in (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 2/10 oranında KDV tevkifatı yapacaktır.
- Tebliğ'in (3.1.2/b) ayrımında sayılanlardan köprü ihalesini alan ve bu işe ilişkin mühendislik-mimarlık, etüt-proje işini alt yükleniciye devreden firma Tebliğ'in (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 2/10 oranında 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 2/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.”

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

Bu kapsama giren hizmetler, Tebliğin 3.1.2/b bölümündeki belirlenmiş alıcılara hitaben yapıldığı takdirde 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

117 no.lu KDV Tebliğinin bu hizmet türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur.

“3.2.2.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (3.1.2/b) ayrımında sayılanlara karşı ifa edilen etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetlerde alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.2.2. Kapsam

3.2.2.2.1. Bu bölüm kapsamına;

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

3.2.2.2.2. 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 değerlendirilecektir.

3.2.2.2.3. 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 değerlendirilecektir.

3.2.2.2.4. Avukatların hukuki ihtilaflarla ilgili olarak yargı mercileri nezdinde veya yargı kararlarının sonuçları ile ilgili olarak vekâlet akdi çerçevesinde (icra vb.) verdikleri hizmetler prensip olarak tevkifat kapsamına girmemektedir. Avukatların verdikleri danışmanlık hizmetleri ise tevkifata tabidir.

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

3.2.2.2.5. 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 değerlendirilmeyecektir.”

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) ayrımında 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) ayrımında 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) ayrımında 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) ayrımında 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 3.1.2/b bölümünde sıralanan belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilen söz konusu hizmetler 5/10 oranında KDV tevkifatına tabidir.

117 no.lu KDV Tebliğinin bu hizmet türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur.

“3.2.3.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (3.1.2/b) ayrımında sayılanlara karşı ifa edilen makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.3.2. Kapsam

3.2.3.2.1. Tebliğin (3.1.2/b) ayrımında 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 İMKB'de 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. hizmetleri 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 5/10'u (A) tarafından tevkifata tabi tutulacaktır.

3.2.3.2.2. Isıtma-soğutma sistemleri, havalandırma sistemi, ses sistemi, görüntü sistemi, ışık sistemi, asansör ve benzerlerine yönelik bakım ve onarım hizmetleri bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır. Bunların ilk yapımı veya tamamen yenilenmesi ise Tebliğin (3.2.1.) bölümü kapsamında tevkifata tabi olacaktır.

3.2.3.2.3. 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 yaptıranlar tarafından piyasadan satın alınıp bu işleri yapanlara verilmesi halinde, malların piyasadan satın alınması sırasında, Tebliğin (3.3.) bölümünde yapılan açıklamalar saklı kalmak kaydıyla, tevkifat uygulanmayacaktır.”

3.2.4. Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri :

Tebliğin 3.1.2/b bölümünde sıralanan belirlenmiş alıcılara verilen bu hizmetler 5/10 oranında KDV tevkifatına tabidir. Bu tevkifat daha öncede uygulanmakta olmakla beraber, aşağıda belirtilmiş olan organizasyon hizmetlerinin KDV tevkifatına tabi hale gelmesi 117 no.lu Tebliğle birlikte olmuştur.

117 no.lu KDV Tebliğinin bu hizmet türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur.

“3.2.4.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (3.1.2/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen her türlü yemek servis ve organizasyon hizmetlerinde alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.4.2. Kapsam

3.2.4.2.1. Yemek servis hizmetleri; *Tebliğin (3.1.2/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 dahil işyerlerinde yeme-içme hizmeti teminine imkan veren yemek çeklerinin (karnelerinin-biletlerinin) bedeli üzerinden hesaplanan KDV, tevkifata tabi tutulmayacaktır. Ancak, yemek servis hizmetinin hizmeti alan idare, kurum veya kuruluşun bünyesinde ve doğrudan yemek çekini satan firma tarafından verilmesi halinde tevkifat uygulanacaktır.

Yemek servis hizmetinin, bu hizmetin verildiği mahallere (lokanta, restaurant ve benzeri yerlere) gidilmesi suretiyle alınması ve hizmete ait faturanın Tebliğin (3.1.2/b) ayırımında sayılan idare, kurum ve kuruluşlar adına düzenlenmesi halinde de tevkifat kapsamında işlem tesis edilecektir.

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 yapılacaktır.

Tevkifat yapmak zorunda olan idare, kurum ve kuruluşların kendi personeli marifetiyle hazırlanacak yemekler için piyasadan yiyecek maddeleri ve hazırlanacak yemekle ilgili çeşitli malzemeleri satın alması, bu bölüm kapsamında, tevkifata tabi değildir.

3.2.4.2.2. Tebliğin (3.1.2/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 tutulacaktır.

Söz konusu hizmetleri veren mükelleflerin, organizasyonun yapılacağı yeri (salon, otel ve benzeri) işletenlerden alacakları 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 2 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 1.000 TL'yi 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 3.1.2/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.

117 no.lu KDV Tebliğinin bu hizmet türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuş olup, **63 no.lu Sirkülerle** eklenen cümleler ilgili bölümlere yerleştirilmiştir.

“3.2.5.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanlara, faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili işlemlerde kullanacakları işgücünün sağlanması şeklinde verilen hizmetlerde (işgücü temin hizmeti alımlarında) alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.5.2. Kapsam

3.2.5.2.1. 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 uygulanacaktır.

- 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 edilecektir.*

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 bulundurulacak, bu hususların varlığı, taraflar arasında bir sözleşme yapılmışsa bu sözleşmedeki hükümler veya sözleşmeye bağlı teknik şartnamedeki açıklamalar da dikkate alınarak tespit edilecektir.

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

3.2.5.2.2. Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanlara verilen özel güvenlik ve koruma hizmetleri de işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.

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,
- ikaz-ihbar, alarm izleme,

ve benzeri tüm hizmetler işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifata tabi olacaktır.

Yalnızca özel güvenlik sistemlerinin kurulması bu kapsamda tevkifata tabi değildir. Ancak bu kurulumun Tebliğin (3.2.1.) bölümünde açıklanan yapım işlerinin özelliklerini taşıması halinde, bu kapsamda tevkifat uygulanacaktır.”

63 no.lu KDV Sirküleri ile, daha önce 60 no.lu Sirkülerimizde verilmiş olan örneklerin bir kısmı aynen tekrarlanmak, 2 adet örnek çıkarılıp 5 adet yeni örnek yüklenmek suretiyle 21 adet örnek oluşturulmuştur.

Söz konusu 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 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 yapılacağının 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 bildirgeleri vb. belge, kayıt ve beyanlardan tespit edilerek toplam hizmet bedelinden ayrıştırılabilmesi ve faturada da ayrıca gösterilmesi kaydıyla, yalnızca şoför teminine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden 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 bildirgeleri vb. kayıt ve beyanlardan tespit edilerek toplam hizmet bedelinden ayrıştırılabilmesi ve faturada da ayrıca gösterilmesi kaydıyla yalnızca iş makinesi operatörü teminine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden tevkifat 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 olacağının 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 yapılacağını 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 Dağıtımı ve Enerji Kesme-Açma Hizmet Alım Sözleşmesinde"; işin, elektrik abonelerine ait 2. ihbarname dağıtımı, 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 ayrıştırılabilmesi ve faturada da ayrıca gösterilmesi kaydıyla, yalnızca sürücü teminine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden tevkifat yapılacaktır.
- Elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları ile yüklenici firmalar arasında düzenlenen "Elektrik Dağıtım Şebekelerinin Arıza Onarım ve Bakım İşleri Hizmet Alım Sözleşmesinde"; işin, Alçak Gerilim (AG), Orta Gerilim (OG) ve Yüksek Gerilim (YG) elektrik dağıtım şebekelerinin arıza onarımı, periyodik bakımı, montajı, demontajı, güzargah değişikliği, karakteristiğinin değiştirilmesi, şebekelerinin 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 2/10 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 alınmış olmasıyla birlikte bu örneğin geçerliliği kalmamıştır.

3.2.6. Yapı Denetim Hizmetleri:

Gerek KDV mükelleflerine, gerekse Tebliğin 3.1.2./b bölümündeki belirlenmiş alıcılara sunulan yapı denetim hizmetleri 9,10 oranında KDV tevkifatına tabiidir.

117 no.lu KDV Tebliğinin bu hizmet türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur:

“3.2.6.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanlara verilen yapı denetim hizmetlerinde alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.6.2. Kapsam

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

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 uygulanacaktır. 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 edilecektir. Ruhsat sahibinin Tebliğin (3.1.2.) bölümü kapsamında olması halinde, tevkifat uygulaması kapsamında işlem tesis edilecektir.”

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 3.1.2/b bölümünde sayılan belirlenmiş alıcılara birine hitaben yapılan bu hizmetler 5/10 oranında KDV tevkifatına tabidir.

117 no.lu KDV Tebliğinin bu hizmet türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur:

“3.2.7.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanlara yapılan fason tekstil ve konfeksiyon işleri, fason çanta ve ayakkabı dikim işleri ile Tebliğin (3.2.7.2.6) bölümünde belirtilen aracılık hizmetlerinde, alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.7.2. Kapsam

3.2.7.2.1. 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 (3.1.2.) bölümünde sayılanlara verilen dikim, tadil, onarım şeklindeki hizmetler de tevkifat uygulaması kapsamındadır.

3.2.7.2.2. 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 kasarlama 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, çözüğü, haşıl, dikim, kesim, kapitone, tıraşlama, zımpara, şardon, yakma, ram, nakış ve benzeri bütün işler tevkifat uygulamasına tabidir. Ancak, bu işler boya, baskı, apre ve kasarlama işlerinin bir unsuru veya tamamlayıcısı olarak onlarla birlikte yapılıyorsa, aynı faturada gösterilmeleri kaydıyla bu işler tevkifat uygulaması bakımından boya, baskı, apre ve kasarlama 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 uygulanacaktır. Presleme işinin yıkama ve kurutma işinden ayrı olarak yapılması durumunda tevkifat uygulanmayacaktır.

Fason olarak yaptırılan kapitone işlerinde astarın üzerine sadece elyaf veya elyafla 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.

3.2.7.2.3. Fason işlerde mamul bir bütün olarak imal ettirilebileceği gibi, üretim aşamaları itibariyle 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.

3.2.7.2.4. Fason iş yapanların, başkalarına fason iş yaptırmaları, 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.

3.2.7.2.5. 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 dahil edilecektir. Fason iş için kullanılan bu madde ve malzemelerin ayrı fatura edilmesi söz konusu değildir.

3.2.7.2.6. 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. Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma / Götürme Hizmetleri:

Sadece KDV mükellefi olanlara sunulan bu hizmetler 9/10 oranında KDV tevkifatına tabidir. (Bu hizmetler Tebliğin 3.1.2/b bölümünde sayılanlara veya KDV mükellefi olmayan başka bir kişiye sunulduğunda KDV tevkifatı yapılmaz.)

117 no.lu KDV Tebliğinin bu hizmet türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur:

“3.2.8.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (3.1.2./a) ayrımı kapsamındakilere turizm acentesi, rehber ve benzerlerince verilen müşteri bulma hizmetlerinde, alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.8.2. Kapsam

Turizm acentesi, rehber ve benzerlerinin turist kabilelerini 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 uygulanacaktır.”

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 3.1.2/b bölümünde sayılan belirlenmiş alıcılara sunulduğu takdirde bu hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan KDV 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

117 no.lu KDV Tebliğinin bu hizmet türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur:

“3.2.9.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Profesyonel spor kulüplerince (şirketleşenler dahil) yapılan, bu Tebliğin (3.2.9.2.) bölümü kapsamındaki işlemlerde, Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanlar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

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 tabi tutulacaktır.

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 (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 yapılan ihale 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 100.000 ₺ 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 ₺ 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 hakkı kullanım haklarının devri genel esaslar çerçevesinde KDV'ye ve tevkifata tabi olacaktır.

Bu çerçevede, (A)'ya düzenlenen faturada yer alan KDV'nin [(100.000 x 0,18) x 0,90 =] 16.200 ₺'lik kısmı, (B)'ye düzenlenen faturada yer alan KDV'nin ise [(20.000 x 0,18) x 0,90 =] 3.240 ₺'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 3.2.1/b bölümünde sayılan belirlenmiş alıcılara sunulduğu takdirde 7/10 oranında KDV tevkifatına tabi olacaktır.

117 no.lu KDV Tebliğinin bu hizmet türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur:

"3.2.10.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğ'in (3.1.2.) bölümünde sayılanların Tebliğ'in (3.2.10.2.) bölümünde belirtilen temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmeti alımlarında, alıcılar tarafından (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.10.2. Kapsam

3.2.10.2.1. 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 tabi olacaktır.

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

3.2.10.2.2. 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 tabi olacaktır."

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.”

3.2.11. Servis Taşımacılığı Hizmeti:

İlk defa 117 no.lu Tebliğe yürürlüğe konulan (daha önce uygulaması bulunmayan) bu tevkifat, aşağıda belirtilen hizmetlerin KDV mükelleflerine veya Tebliğin 3.1.2/b bölümünde sayılan belirlenmiş alıcılara sunulması halinde 5/10 oranında uygulanacaktır.

117 no.lu KDV Tebliğinin bu hizmet türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur:

“3.2.11.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanların, Tebliğin (3.2.11.2.) bölümü kapsamındaki taşımacılık hizmeti alımlarında (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.11.2. Kapsam

Bu bölüm 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 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.”

63 no.lu KDV Sirkülerinde yukarıdaki açıklamalara ilaveten şu hüküm ve örneklere yer verilmiştir :

“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 taşınması 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 taşıeronların 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 taşıeronların 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 girmeyecektedir. Ancak, şirketin çalışanlarının sportif alışkanlıklarını geliştirmek için her Cumartesi günü personelinin futbol sahasına taşınmak 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.”

Not:

Münhasıran serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalar 93 no.lu KDV Genel Tebliğinin 4. bölümü uyarınca KDV beyannamesi vermemektedir. Yukarıdaki örnekten anlaşılacağı üzere İdare, KDV beyannamesi vermeme durumunu KDV mükellefiyeti bulunmaması olarak yorumlamış, dolayısıyla tevkifat için alıcının KDV mükellefi olması gereken hallerde, münhasıran serbest bölgede faaliyet gösteren firmaların tevkifat yapmayacağı esasını benimsenmiştir.

Münhasıran serbest bölgede faaliyet göstermeyen (serbest bölgede şubesi bulunan) firmalar açısından, serbest bölge şubesi tarafından KDV tevkifatına tabi bir hizmet alımında bulunulduğu takdirde KDV tevkifatı yapıp yapılmayacağı konusunda belirginlik yoktur.

Bizim anlayışımıza göre, bu şubeler tarafından yapılan hizmet alımlarında da KDV tevkifatı olmaması uygundur. Ancak söz konusu şubeler bir KDV mükellefinin işyeri (şubesi) konumunda bulunduğundan (alımı yapan tüzel kişi veya mükellef KDV mükellefi olduğu için), alıcının KDV mükellefi olduğu durumlarda aranan KDV tevkifatının, serbest bölgede şubesi bulunan KDV mükellefleri tarafından da yapılması gerektiği görüşü ortaya çıkabilir.

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 3.1.2/b bölümünde sayılan belirlenmiş alıcılara sunulması halinde 5/10 oranında uygulanacaktır.

117 no.lu KDV Tebliğinin bu hizmet türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur:

“3.2.12.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (3.1.2/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen baskı ve basım hizmetlerinde alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

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, bloknot, 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 tabi tutulacaktır.

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 (5/10)'u Milli Eğitim Bakanlığı tarafından tevkifata tabi tutulacak ve (A)'ya ödenmeyecektir.

Öte yandan, (Y) Yayın Evi tarafından basımı yapılarak piyasada satışa 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 yayıncıya 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 değeri 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) ayırımında 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 değiştirmedikçe, 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 Sunulan Her Türlü Hizmet :

KDV mükellefleri tarafından 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara ifa edilen ve yukarıdaki bölümlerde belirtilmeyen DİĞER BÜTÜN HİZMET İFALARINDA, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Daha önce böyle torba bir tevkifat alanı mevcut değildi.

Görüldüğü gibi **Mayıs 2012 ayından itibaren**

- işlemin türü hizmet ise ve
- alıcı 5018 sayılı Kanuna ekli cetveldeki kuruluşlardan biri ise
- hizmet yukarıdaki bölümler uyarınca KDV tevkifatı kapsamında değilse,

5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Başka bir anlatımla söz konusu cetvellerdeki idare, kurum ve kuruluşlara KDV tevkifatsız hizmet sunulması ihtimal dışı olmuştur. Hizmet 3.2.1.-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. (117 no.lu Tebliğin 3.2.13. no.lu bölümü)

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 işaretlemeye 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 Kanunun 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.”

3.3. Tevkifata Tabi Mal Teslimleri:

117 no.lu Tebliğin 3.3. no.lu bölümünde, hangi malların kimler tarafından kimlere tesliminde hangi oranda KDV tevkifatı yapılacağı düzenlenmiştir. Başka bir anlatımla Tebliğin 3.2. no.lu bölümü tevkifata tabi hizmet türlerini konu almakta, 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 edenin kimliğine bakılmaksızın ve teslim alanın KDV mükellefi veya Tebliğin 3.1.2/b bölümünde sayılan belirlenmiş alıcılar olduğu durumda 7/10 oranında KDV tevkifatına tabidir.

Bu mallar daha önce 9/10 ve 7/10 oranında KDV tevkifatına tabi idi. Ancak eskiden hurdadan elde edilenler dışındaki bakır, çinko, alüminyum **ve kurşun** külçeler ithalatçısı tarafından teslim edilse dahi KDV tevkifatı uygulanmaktaydı.

117 no.lu KDV Tebliğinin bu teslim türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur:

“3.3.1.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (3.3.1.2.) bölümünde belirtilen külçe metallerin Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanlara tesliminde, (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

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

İthalatçıları tarafından yapılacak teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenecek faturada "Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır." açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilecektir. Cevherden üretim yapanlar ise düzenlenecek faturada "Teslim edilen mal firmamızca cevherden üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır." açıklamasına yer vermek suretiyle tevkifat uygulanmaksızın işlem yapabileceklerdir.

3.3.1.2. Kapsam

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

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

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 üretip satanların 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:

117 no.lu KDV Genel Tebliğinin 3.3.2.2. no.lu bölümünde tanımlanan bakır, çinko, alüminyum **ve kurşun** yahut bunların alaşımlarından oluşan hammadde niteliğindeki mallar (anot, katot, granül, filmaşın, profil, levha, tabaka, rulo, şerit, panel, sac, boru, pirinç çubuk, lama, her türlü tel ve benzerleri) KDV mükelleflerine veya belirlenmiş alıcılara teslim edildiğinde 5/10 oranında KDV tevkifatına tabidir. (122 no.lu Tebliğle bu kapsama kurşun ilave edilmiş ve tevkifat oranı 5/10'a indirilmiştir.)

Bu mallar daha önce 9/10 ve 7/10 oranında tevkifata tabi idi. Bu kesinti oranı farklılığına ilaveten, söz konusu malların ithalatçıları tarafından teslimleri KDV tevkifatı kapsamının dışına çıkarılmış, ayrıca alüminyum profil ve levhaların ilk üreticileri veya ithalatçıların teslimlerinden sonraki el değiştirmeler KDV tevkifatına tabi değilken (105 no.lu KDV Genel Tebliğinin D bölümü) 117 no.lu Tebliğle alüminyum profil ve levhaların ithalatçıları ve imalatçıları dışındaki kişilerce yapılan teslimleri de 7/10 oran üzerinden tevkifat kapsamına alınmıştır. Daha sonra bu oran 5/10'a indirilmiştir.

117 no.lu KDV Tebliğinin bu teslim türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur:

"3.3.2.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Bakır ve alaşımlarından, çinko ve alaşımlarından, alüminyum ve alaşımlarından, **kurşun ve alaşımlarından** mamul, Tebliğin (3.3.2.2.) bölümünde belirtilen ürünlerin Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanlara tesliminde, (5/10)* oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

*Bu oran 122 no.lu KDV Genel Tebliği'nden (01.03.2013'den) önce 7/10 idi.

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

İthalatçılar tarafından yapılacak teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenecek faturada "Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır." açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilecektir. Cevherden üretim yapanlar ise düzenlenecek faturada "Teslim edilen mal firmamızca cevherden üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır." açıklamasına yer vermek suretiyle tevkifat uygulanmaksızın işlem yapabileceklerdir.

3.3.2.2. Kapsam

3.3.2.2.1. 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, pirinç çubuk, lama, her türlü tel ve benzerleri 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 eloksallı işçiliği tevkifat kapsamında olmayacaktır.

3.3.2.2.2. 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 tutulmayacaktır.

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 olmayacaktır.

Örnek:

Bakır, çinko, alüminyum ve bunların alaşımı metallere 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 ürün küçük te olsa bir işleme tabi tutulduktan sonra KDV tevkifatı gereği ortadan kalkmaktadır.

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. Hurda ve Atık 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 3.1.2/b bölümünde sayılan belirlenmiş alıcılara teslimi 5/10 oranında KDV tevkifatına tabidir.

117 no.lu KDV Tebliğinin bu teslim türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur:

“3.3.3.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

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

İstisnadan vazgeçenlerin metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının tesliminde, Tebliğin (3.1.2.) bölümü kapsamındaki alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.*

**Bu oran 122 no.lu KDV Genel Tebliği'nden (01.03.2013'den) önce 7/10 idi.*

3.3.3.2. Kapsam

Tevkifat uygulamasının kapsamına ilişkin açıklamalar aşağıdadır.

3.3.3.2.1. 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 ve mamul maddeyi ifade etmektedir.

Hurda kavramının işaret edilen genel anlamı çerçevesinde;

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

ve benzerleri "hurda metal" kabul edilecektir.

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

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

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.'ye 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.

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

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

3.3.3.2.4. Hurda gemilerden yapılan sökümmler sonrası teslimlerde de yukarıdaki açıklamaya göre hareket edilecektir.

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 yapılmayacaktır.

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

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

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

Bu malların KDV mükelleflerine veya Tebliğin 3.1.2/b 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. 117 no.lu Tebliğle tevkifat kapsamı genişletilmiştir.

117 no.lu KDV Tebliğinin bu teslim türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur:

“3.3.4.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

KDV mükellefleri tarafından Tebliğin (3.3.4.2.) bölümünde belirtilen ürünlerin, Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanlara tesliminde, (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

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

Bunların, ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanmayacak, sonraki safhaların teslimleri ise tevkifata tabi olacaktır. İthalatçılar tarafından yapılacak teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenecek faturada "Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır." açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilecektir.

3.3.4.2. Kapsam

Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklarının 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 Kanunun 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 3.1.2/b bölümündeki belirlenmiş alıcılara tesliminde 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır. Bu tevkifat daha önce de aynı oranda yapılmaktaydı.

117 no.lu KDV Tebliğinin bu teslim türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur:

“3.3.5.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

KDV mükellefleri tarafından Tebliğin (3.3.5.2.) bölümünde belirtilen malların, Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanlara tesliminde, (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.3.5.2. Kapsam

Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı⁴ eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 1 ve 2 nci sıraları kapsamına giren ürünlerin teslimi tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Buna göre;

- kütllü 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 uygulanacaktır.”

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 için tevkifat da söz konusu olamaz. Nitekim bu Sirkülerin 2.2.4. no.lu bölümünde vergiye tabi olmayan çiftçi tarafından yapılan yün ve yapağı teslimi KDV den müstesna olduğu için tevkifat uygulanmayacağı belirtilmiştir. 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 3.1.2/b bölümündeki belirlenmiş alıcılardan biri olduğu durumda, yine Tebliğin 3.3.6.2. bölümünde tanımlanan ağaç ürünleri teslim edildiğinde satıcının kimliğine bakılmaksızın 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır. Bu tevkifat türü yeni ihdas edilmiştir.

117 no.lu KDV Tebliğinin bu teslim türüne ilişkin açıklamaları içeren bölümü aşağıda sunulmuştur:

“3.3.6.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanların, Tebliğin (3.3.6.2) bölümünde belirtilen ürün, artık, talaş ve kırpıntı alımlarında (5/10)* oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

*Bu oran 122 no.lu KDV Genel Tebliği'nden (01.03.2013'den) önce 9/10 idi.

Söz konusu malların ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanmayacaktır. İthalatçılar tarafından yapılacak teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenecek faturada "Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır." açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilecektir.

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 kırpıntı, çıta ve benzeri imalat artıkları ile odun artığı talaş teslimleri tevkifat uygulaması kapsamındadır.

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

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 kiriş, 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 hammadde lerdir. Empenye edilmiş bir ahşap ürünün kesilmesi halinde empenyenin anlamı kalmaz. Keza, “tomruk veya keresteden üretilen tahta ve kaplama teslimi tevkifat kapsamındadır” ibaresi 117 no.lu Tebliğ’deki 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.

3.4. Kısmi Tevkifat Uygulamasıyla İlgili Ortak Hususlar:

117 no.lu KDV Tebliğinin 3.4. no.lu bölümünde;

- Prensip olarak tevkifat gerekmele beraber, tevkifatın yapılmayacağı haller,
- 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.

“3.4.1. TEVKİFAT UYGULAMASINDA SINIR

3.4.1.1. Tebliğin (3.1.2./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 (3.1.2./b) ayırımında sayılanlara yapılan teslim ve hizmetlerde geçerli değildir.

Ayrıca, KDV Kanununun (11/1-c) ve geçici 17 nci maddeleri kapsamındaki teslimlerde ve KDV Kanunu uyarınca KDV’den istisna olan teslim ve hizmetlerde tevkifat söz konusu olmayacaktır.

Örnek:

Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan bir çiftçi tarafından yapılan yün ve yapağı teslimleri, KDV Kanununun 17/4-b maddesi uyarınca KDV’den müstesna olduğundan, bu işleme ait bedel üzerinden KDV hesaplanmayacak ve dolayısıyla tevkifat yapılmayacaktır.

3.4.1.2. Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren her bir işlemin KDV dahil bedeli 1.000 “yı aşmadığı takdirde, hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır. Sınırın aşılması halinde ise tutarın tamamı üzerinden tevkifat yapılacaktır.

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

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

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, 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 1.000 TL'yi 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 kısım kısım yapılmasının mutad olduğu hallerde her bir kısım 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 ifadeye yukarıdaki nedenle katılmıyoruz.

- *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.”*

117 no.lu KDV Genel Tebliği'nin 3.4.2. no.lu bölümü şöyledir :

3.4.2. BELGE DÜZENİ

3.4.2.1. 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 gösterilecektir.

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 yazılacaktır.

Örnek:

KDV hariç 3.000 ₺ 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
Hesaplanan KDV	:	540
Tevkifat Oranı	:	5/10
Alıcı tarafından Tevkif Edilecek KDV	:	270
Tevkifat Dahil Toplam Tutar	:	3.540
Tevkifat Hariç Toplam Tutar	:	3.270

Yalnız Üçbinikiyüzyetmiş Türk Lirasıdır.

3.4.2.2. 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 gösterilecektir. Bu şekilde yapılan faturalamalarda da tevkifat uygulaması kapsamındaki işlem bedelinin KDV dahil tutarının Tebliğin (3.4.1.2) bölümünde belirlenen alt sınırı aşıp aşmadığı dikkate alınacak, aşmıyorsa tevkifat uygulanmayacaktır.

3.4.3. BEYANNAMENİN DÜZENLENMESİ

3.4.3.1. Alıcıların Beyanı

3.4.3.1.1. 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 edilecek ve ödenecektir. Tebliğin (3.1.5) bölümünde belirtilen durumda da genel bütçeli idareler tarafından tevkif edilen vergiler, vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenecektir.

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 dolduracaklardır.

"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 yapılacaktır.

"Vergi Bildirimi" kulakçığının, "Tam Tevkifat Uygulanan İşlemlere Ait Bildirim" tablosunda, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamının alıcı tarafından tevkif edildiği işlemler beyan edilecektir. Tablonun "İşlem Türü" alanı, bu alana ilişkin işlem türü listesinden seçim yapılmak suretiyle doldurulacaktır. "Matrah" alanına, işlemin KDV hariç bedeli, "Oran" alanına işlemin tabi olduğu KDV oranı girilecektir. 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 yapılacaktır. "Matrah" alanına işlemin KDV hariç bedeli, "Oran" alanına işlemin tabi olduğu KDV oranı, "Tevkifat Oranı" alanına beyanı yapılan işlem için öngörülmüş alıcıların yapacağı tevkifat oranı yazılacaktır. 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.

3.4.3.1.2. KDV Kanununun (9/1) 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.

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

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 uygulanacaktır.

3.4.3.2. Satıcıların Beyanı

3.4.3.2.1. Kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemleri yapan mükelleflerin beyanına ilişkin olarak, ilgili dönem 1 No.lu KDV Beyannamesinin iki ayrı bölümüne kayıt yapılacaktır. 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.

(1) Öncelikle, "Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemler" tablosunun "İşlem Türü" alanı, bu alana ilişkin işlem türü listesinden seçim yapılmak suretiyle doldurulacaktır. "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 alacaktır.

(2) Daha sonra, "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosunda "İşlem Türü" listesinden, yapılan işleme ait "Kod" seçilecektir.

"Teslim ve Hizmet Tutarı" alanına, işleme ait bedelin (KDV hariç) tamamı yazılacaktır. Bu alana yazılacak tutar, beyanı yapılacak işlem ile ilgili olarak "Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemler" tablosunun "Matrah" alanına yazılan tutarla aynı olacaktır.

"İadeye Konu Olan KDV" alanına, alıcı tarafından tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilen tutar yazılacaktır.

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

3.4.3.2.2. 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 (5.) bölümünde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, mükellefe iade edilecektir."

3.5. Kısmi Tevkifat Konusundaki Son Durumu Özetleyen Tablo:

117 no.lu KDV Genel Tebliği ile yeniden şekillenmiş olan;

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

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

KISMI TEVKİFAT KONUSUNDA ÖZET BİLGİLER İÇEREN TABLO
(117 No.lu KDV Genel Tebliğine Göre)

Kısmi KDV Tevkifatına Tabi İşlem Türü	Yeni Tevkifat Oranı	Tevkifatı Yapacak Olanlar	Tevkifata Uğrayacak Olanlar
Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik, mimarlık, etüt-proje hizmetleri (117 no.lu KDV Tebliğinin 3.2.1 no.lu bölümü)	2/10	Belirlenmiş alıcılar (*)	Bu hizmetleri verenler
Etüt, plan-proje, danışmanlık, eksperlik, denetim vb. hizmetler (117 no.lu KDV Tebliğinin 3.2.2 no.lu bölümü)	9/10	Belirlenmiş alıcılar (*)	Bu hizmetleri verenler
Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara yönelik tadil, bakım ve onarım hizmetleri (117 no.lu KDV Tebliğinin 3.2.3 no.lu bölümü)	5/10	Belirlenmiş alıcılar (*)	Bu hizmetleri verenler
Yemek servis ve organizasyon hizmetleri (117 no.lu KDV Tebliğinin 3.2.4 no.lu bölümü)	5/10	Belirlenmiş alıcılar (*)	Bu hizmetleri verenler
İşgücü hizmetleri (özel güvenlik hizmetleri dahil) (117 no.lu KDV Tebliğinin 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
Yapı denetim hizmetleri (117 no.lu KDV Tebliğinin 3.2.6 no.lu bölümü)	9/10	KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)	Yapı denetim hizmetini yapanlar
Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri, çanta ve ayakkabı dikim işleri ve bu işlere aracılık hizmetleri (117 no.lu KDV Tebliğinin 3.2.7 no.lu bölümü)	5/10	KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)	Tevkifata tabi fason hizmeti yapanlar
Turistik mağazalara verilen müşteri bulma veya müşteri götürme hizmetleri (117 no.lu KDV Tebliğinin 3.2.8 no.lu bölümü)	9/10	KDV mükellefleri	Bu hizmetleri verenler
Profesyonel spor klüplerince (şirketleşenler dahil) elde edilen yayın, reklam ve isim hakkı gelirleri (117 no.lu KDV Tebliğinin 3.2.9 no.lu bölümü)	9/10	KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)	Profesyonel spor klüpleri (şirketleşenler dahil)
Temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri (117 no.lu KDV Tebliğinin 3.2.10 no.lu bölümü)	7/10	KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)	Temizlik çevre ve bahçe bakım hizmetlerini yapanlar
Servis taşımacılığı (117 no.lu KDV Tebliğinin 3.2.11 no.lu bölümü)	5/10	KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)	Servis hizmetini yapanlar

Kısmi KDV Tevkifatına Tabi İşlem Türü	Yeni Tevkifat Oranı	Tevkifatı Yapacak Olanlar	Tevkifata Uğrayacak Olanlar
Her türlü baskı ve basım hizmetleri (117 no.lu KDV Tebliğinin 3.2.12 no.lu bölümü)	5/10	Belirlenmiş alıcılar (*)	Bu hizmetleri verenler
KDV mükellefleri tarafından 5018 sayılı Kanuna ekli cetvelde belirtilen idare, kurum ve kuruluşlara ifa edilen ve yukarıda belirtilmeyen <u>DİĞER BÜTÜN HİZMETLER</u> (117 no.lu KDV Tebliğinin 3.2.13 no.lu bölümü)	5/10	5018 Sayılı Kanuna ekli ve aşağıdaki 10 no.lu bölümde sunduğumuz cetvellerde yer alan kamu kuruluşları	Bu hizmetleri verenler
Külçe metal teslimleri (117 no.lu KDV Tebliğinin 3.3.1 no.lu bölümü)	7/10	KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)	Külçe metal teslim edenler
Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi (117 no.lu KDV Tebliğinin 3.3.2 no.lu bölümü)	5/10	KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)	Bu ürünleri teslim edenler
İstisnadan vazgeçenler tarafından yapılan hurda ve atık teslimleri (117 no.lu KDV Tebliğinin 3.3.3 no.lu bölümü)	5/10	KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)	İstisnadan vazgeçen hurda ve atık satıcıları
Hurda ve atıklardan elde edilen hammaddelerin teslimi (117 no.lu KDV Tebliğinin 3.3.4 no.lu bölümü)	9/10	KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)	Hurda ve atıktan elde edilen hammaddeleri satanlar
Pamuk, tiftik, yün, yapağı, ham post ve ham deri teslimleri (117 no.lu KDV Tebliğinin 3.3.5 no.lu bölümü)	9/10	KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)	Bu malları satanlar
Ağaç ve orman ürünleri (117 no.lu KDV Tebliğinin 3.3.6 no.lu bölümü)	5/10	KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)	Ağaç ve orman ürünlerini satanlar (İthalatçıları Hariç)

(*) **BELİRLENMİŞ ALICILAR ŞUNLARDIR:** (117 no.lu Tebliğin 3.1.2/b bölümü)

-5018 Sayılı Kanuna ekli cetvelde yer alan kamu kuruluşları

-Bunlar dışındaki Kanunla kurulan kamu kuruluşları

-Döner sermayeli kuruluşlar

-Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları

-Kanunla kurulan ve tüzel kişiliği olan emekli ve yardım sandıkları

-Bankalar

-Kamu iktisadi teşebbüsleri

-Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar

-Organize sanayi bölgeleri

-Borsalar

-Kalkınma ve yatırım ajansları

-Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıdaki kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş veya işletmeler

-Payları İMKB'de işlem gören şirketler

Notlar :

Yukarıdaki tabloda belirtilen bilgiler özet mahiyetindedir ve 117 no.lu Tebliğin 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.

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.

117 no.lu Tebliğin 3.1.2/b bölümünde sayılan kurum ve kuruluşlarca yapılan hiçbir işlemde (şirketleşmeler dahi profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç) kısmi tevkifat uygulanmayacaktır. (Tebliğin 3.4.11 no.lu bölümü)

Yukarıda bahsi geçen 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller aşağıdaki 10. o.lu bölümde sunulmuştur.

3.6. Kısmi Tevkifata Tabi HİZMETLER ve MALLAR Konusundaki Eski ve Yeni Durumu Karşılaştıran Tablo:

- Kısmi tevkifat kapsamındaki hizmetlerin veya malların türlerini,
- bunların 117 no.lu Tebliğden önce tevkifata tabi olup olmadığını ve tabi ise ilgili bulunduğu yürürlükten kaldırılan Tebliğin veya Tebliğ bölümünün numarasını,
- varsa eskiden uygulanan tevkifat oranını,
- yeni tevkifat oranını,
- varsa notlarımızı

İçeren ve okuyuculara kolaylık sağlamak amacıyla hazırladığımız tablo aşağıda sunulmuştur:

KİSMİ KDV TEVKİFATI ALANINDA ESKİ VE YENİ DURUMU KARŞILAŞTIRAN TABLO

Kısmi KDV Tevkifatına Konu İşlemin Türü	117 no.lu Tebliğden Önceki (Yürürlükten Kaldırılan) Tebliğler	Eski Kısmi Tevkifat Oranı	Yeni Kısmi Tevkifat Oranı	NOT
Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri	91, 95, 99	2/3 1/2	7/10	Eskiden temizlik 2/3 oranla, bahçe ve çevre bakım 1/2 oranla tevkifata tabi iken bu iki grup hizmet birleştirilmiştir.
Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri	91, 95, 99	1/3	5/10	
Her türlü yemek servisi ve <u>organizasyon</u> hizmetleri	91, 95, 99	1/2	5/10	Organizasyon, yeni eklenmiştir.
Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler	91, 93, 95, 99	1/2	9/10	Uluslararası gözetim şirketleri tarafından ifa edilen gözetim hizmetleri eskiden 1/2 oranında KDV tevkifatına tabi idi. Söz konusu gözetim hizmetleri bu kategoriye alınmıştır.
Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile fason ayakkabı ve çanta dikim işleri ve fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri	51/II, 53, 58, 72/4, 73/8, 77/4, 81/B-2, 93/7, 95/1.3.	1/2	5/10	Fason işlerle ilgili organizasyon hizmetleri yeni eklenmiştir.
Yapı denetim hizmeti	91, 93, 99	1/2	9/10	
Servis taşımacılığı hizmeti	Yoktu	Yoktu	5/10	
Her türlü baskı ve basım hizmeti	Yoktu	Yoktu	5/10	
İşgücü temin hizmeti	96	9/10	9/10	4/5 oranla kısmi tevkifata tabi olan özel güvenlik hizmetleri bu kategoriye alınmıştır.

<i>Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmeti</i>	110	2/3	9/10	
<i>Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri</i>	91, 95, 99	1/6	2/10	
<i>Profesyonel spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklâm gelirlerine konu işlemleri</i>	30, 55	%100	9/10	<i>Eskiden profesyonel (futbol hariç) veya amatör spor kulübü oyuncularının formalarına reklam konulmasında %100 KDV tevkifatı yapılmaktaydı. Bu tevkifat amatör spor kulüpleri açısından aynen korunmuş, tüm profesyonel spor kulüpleri açısından bu satırdaki kısmi KDV tevkifatı getirilmiştir.</i>
<i>Tebliğin (3.2.13) bölümü kapsamındaki hizmetler</i>	Yoktu	Yoktu	5/10	<i>Ekdeki 5018 sayılı Kanuna bağlı 4 adet listede yazılı kamu kuruluşlarına verilen SAİR her türlü hizmet KDV tevkifatı kapsamına alınmıştır.</i>
<i>Külçe metal teslimleri</i>	95, 104, 110	9/10	7/10	
<i>Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi</i>	96, 104, 105	9/10	5/10	<i>105 no.lu Tebliğle, alüminyum profil ve levhaların ilk üreticileri veya ithalatçılarından sonraki teslimleri tevkifat kapsamına çıkarılmışken, 117 no.lu Tebliğle bunlar tekrar tevkifat kapsamına alınmıştır.</i>
<i>Metal, plastik, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi</i>	91	9/10	5/10	
<i>Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklarından elde edilen hammadde teslimi</i>	97	9/10	9/10	<i>Eskiden sadece plastik hurdalarının işlenmesi ile elde edilen pet kırıkları, plastik çapak, plastik granül ve benzerleri için KDV tevkifatı yapılmaktaydı.</i>
<i>Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi</i>	107, 108	9/10	9/10	
<i>Ağaç ve orman ürünleri teslimi</i>	Yoktu	Yoktu	5/10	
<i>Bazı akaryakıt teslimleri</i>	68	9/10	Kaldırıldı	<i>Eskiden ithalatçı, rafineri, akaryakıt dağıtıcısı ve bayileri dışındaki kişiler tarafından KDV mükelleflerine ve kamu kuruluşlarına yapılan akaryakıt satışlarında uygulanan %90 oranındaki KDV kesintisi yürürlükten kaldırılmıştır.</i>
<i>Büyük ve küçükbaş hayvan etlerinin (sakatat ve bağırsak dahil teslimleri)</i>	108, 110	1/2	Kaldırıldı	<i>Bu tevkifatı öngören 108 ve 110 no.lu Tebliğlerin ilgili bölümleri yürürlükten kaldırılmış fakat 117 no.lu Tebliğde böyle bir tevkifattan söz edilmemiştir.</i>

4. DÜZELTME İŞLEMLERİ:

117 no.lu KDV Tebliğinin 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.

117 no.lu Tebliğin 4 no.lu bölümü şöyledir:

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

4.1. MAL İADELERİ

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

Örnek:

Pamuk toptancısı (A), 14/4/2012 tarihinde tekstil firması (B)'ye 50.000 ₺ karşılığında pamuk teslim etmiş, hesaplanan $(50.000 \times 0,08 =) 4.000$ ₺ KDV'nin $(4.000 \times 0,10 =) 400$ ₺'lik kısmı (A)'ya ödenmiş ve onun tarafından beyan edilmiş, $(4.000 \times 0,90 =) 3.600$ ₺'lik kısmı ise (B) tarafından tevkifata tabi tutulmuş ve Nisan/2012 dönemi beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilmiştir.

İşleme ilişkin fatura (B) tarafından 21/4/2012 tarihinde yasal kayıtlara alınmıştır. (B), (A)'ya ödediği 400 ₺ ile sorumlu sıfatıyla beyan ettiği 3.600 ₺'yi Nisan/2012 dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapmıştır.

Söz konusu pamuğun 1/5'i 10/6/2012 tarihinde (A)'ya iade edilmiştir.

Bu durumda (B), (A)'dan 10.080 ₺ geri alacak, mal iadesinin gerçekleştiği dönemde, 80 ₺'yi 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edecektir. (A) ise, aynı dönemde 80 ₺'yi 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.

Bu işlemler nedeniyle defter kayıtlarında KDV'nin sadece tevkifata tabi tutulmayan 80 ₺'lik kısmı için düzeltme işlemi yapılacak, tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilmiş ve indirim konusu yapılmış olan tutar için düzeltme işlemi yapılmayacaktır.

4.1.2. 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.

4.2. MATRAHTA DEĞİŞİKLİK

4.2.1. 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 hesaplanacak ve hesaplanan KDV üzerinden (tevkifat alt sınırı dikkate alınmaksızın) tevkifat uygulanacaktır. 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 edilecektir. Ayrıca, söz konusu KDV tutarı alıcı tarafından 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilecektir.

4.2.2. 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 (4.1.) bölümü çerçevesinde işlem yapılacaktır.

“Örnek: (Aşağıdaki metin bu örneğin 118 no.lu KDV Genel Tebliği ile düzeltilmiş halidir.)

Konfeksiyon toptancısı (A)'dan 100.000 tutarında 1.000 parçalık %8 KDV oranına tabi fason iş siparişi alan imalatçı (B) tarafından, 2012/Nisan döneminde bu işle ilgili olarak fatura düzenlenmiş, faturada gösterilen $(100.000 \times 0,08 =)$ 8.000 tutarındaki KDV'nin $(8.000 \times 0,5 =)$ 4.000 tutarlık kısmı (B)'ye ödenmiş, $(8.000 \times 0,5 =)$ 4.000 tutarlık kısmı ise (A) tarafından tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilmiştir.

(B), bu siparişin 200 adetlik kısmını zamanında teslim edemediğinden bedelde 20.000 tutarında bir azalma meydana gelmiştir.

2012/Mayıs döneminde ortaya çıkan bu değişiklik nedeniyle tarafların karşılıklı düzeltme yapması gerekmektedir.

Buna göre (B), (A) ya 20.000 ile birlikte bu tutara ait $(20.000 \times 0,08 =)$ 1.600 tutarındaki KDV'nin tevkifata tabi tutulmayan $(1.600 \times 0,5 =)$ 800 tutarındaki kısmını (toplam 20.800) iade edecek, 2012/Nisan döneminde beyan ettiği 800 tutarındaki KDV'yi 2012/Mayıs dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.

(A) ise 2012/Nisan döneminde indirim konusu yaptığı 800 tutarındaki KDV'yi, 2012/Mayıs döneminde 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edecektir.

(A)'nın bu fason sipariş nedeniyle tevkifata tabi tutarak beyan ettiği verginin, "20.000 tutarına isabet eden kısmı olan (1.600 x 0,5 =) "800 aynı zamanda indirim konusu yapılmış olduğundan, bir düzeltme işlemine konu olmayacaktır."

4.3. FAZLA VEYA YERSİZ TEVKİF EDİLEN VERGİLERİN İADESİ(*)

4.3.1. 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 edilecektir. Alıcının, fazla veya yersiz tevkif ettiği KDV tutarını satıcıya ödediğini gösterir belge ve satıcının düzeltmeyi yaptığını gösterir vergi dairesi yazısı ile birlikte başvurusu halinde, fazla veya yersiz tevkif edilen vergi, bu vergiyi vergi dairesine beyan ederek ödeyen alıcıya iade edilecektir.

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

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 edilecektir. Dolayısıyla bu durumda alıcıya iade söz konusu olmayacaktır.

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

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

4.3.4. 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 birimlerinde düzeltilecek ve gereken durumlarda iade edilecektir."

(*)İade 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. İşlemi 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 yerine getirmektedir.

Söz konusu iadeler, Tebliğin 5.2.1.1 no.lu bölümünde belirtilen ithalatta uygulananlar dahil vergi borçları ile sosyal sigorta prim borçlarına mahsup suretiyle olabileceği gibi, nakden iade yapılması da mümkündür.

Mayıs 2012 ayı ve izleyen aylar ile ilgili olarak yapılacak, KDV tevkifatı gerekçeli KDV iade taleplerinde, Tebliğin 5. bölümündeki esaslar dikkate alınacaktır. İade talebi Mayıs 2012 den önceki dönemlere ait ise, ilgili dönemde geçerli olan eski hükümler uygulanacaktır. (Tebliğin 8.4. no.lu bölümü ve 63 no.lu Sirkülerin 2.2.5.1. no.lu bölümü)

117 no.lu Tebliğin 5. Bölümünde;

- KDV tevkifatı nedeniyle yapılacak iadelere (nakden veya mahsuben) ilişkin genel açıklamalara (5.1. no.lu bölüm)
- İadenin mahsup suretiyle yapılmasına ilişkin düzenlemelere (5.2.1. no.lu bölüm)
- İadenin nakit olarak yapılmasına ilişkin esaslara (5.2.2. no.lu bölüm)
- Mahsup veya nakit suretiyle yapılacak iadelere ilişkin diğer hususlara (5.3. no.lu bölüm)

yer verilmiştir. Bu bölümler aşağıda sunulmuştur.

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

5.1. GENEL AÇIKLAMALAR

5.1.1. Kısmi 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.

İade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması şartı aranmayacaktır.

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

5.1.2. İade olarak talep edilecek tutar, işlemin bünyesine giren KDV değil, tevkif edilen KDV esas alınarak belirlenecektir. İadesi istenilecek KDV, hiçbir surette tevkifata tabi tutulan KDV'den fazla olmayacaktır.

5.1.3. Kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinde vergi dairesince;

- 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"ın verilmiş olması zorunludur.

İade taleplerinde dilekçenin 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 gönderilecektir. İnternet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listeler ayrıca kâğıt ortamında vergi dairesine ibraz edilmeyecektir.)

(*)Bu iade talebi için 429 seri nolu VUK Genel Tebliğinin ekinde yer alan "2C" nolu elektronik ortamda form dilekçe kullanılacaktır.

5.1.4. İade talepleri, Tebliğin (5.1.3.) bölümünde belirtilen belgeler tamamlanmadıkça hüküm ifade etmez.

5.1.5. Vergi inceleme raporu (VİR), Yeminli Mali Müşavir KDV İadesi Tasdik Raporu (YMM Raporu) ve/veya teminat ile yapılacak nakden iade talepleri, bunların eksiksiz ibraz edildiği tarihte geçerlik kazanacaktır.

Aynı şekilde, teminat veya YMM Raporu ile yapılacak mahsuben iade talepleri, diğer belgelerle birlikte bunların eksiksiz ibraz edildiği tarihte, geçerlilik kazanacaktır. VİR sonucuna göre sonuçlandırılacak mahsuben iade taleplerinde ise mahsup talep dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla iadeye hak kazanılacaktır.

Mahsuben iade taleplerinde, Tebliğin (5.2.1) bölümünde yapılan açıklamalarında göz önünde bulundurulacaktır.

5.1.6. YMM Tasdik Raporunun arandığı hallerde, YMM raporlarına ilişkin limitlerde gümrük beyannameli mal ihracından kaynaklanan iade talepleri için öngörülen tutarlar geçerlidir.

5.1.7. 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin⁵, "II. Özel Esaslar" bölümündeki açıklamalar, kısmi tevkifat uygulamasından doğan iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından da geçerlidir. Satıcının özel esaslara tabi olması halinde, tevkifatlı işlemlerinden doğan iade talepleri 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin "II. Özel Esaslar" bölümündeki açıklamalara göre yerine getirilecektir. Alıcının bu işlemle ilgili olarak kısmi tevkifat tutarını beyan etmesi ve ödemiş olması özel esaslar uygulanmasına engel değildir.

5.1.8. 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 edilecektir. Ancak, diğer dönemlere ilişkin iade alacağının söz konusu borca mahsup edilmesi halinde, ödeme şartının gerçekleşmiş sayılacaktır.

5.2. İADE UYGULAMASI

5.2.1. MAHSUBEN İADE TALEPLERİ

5.2.1.1. Kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade alacaklarının mahsuben iadesi, mükellefin kendisinin, ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kollektif ve komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece

komandite ortakların) ithalat sırasında uygulananlar dahil vergi borçları ile sosyal sigortalar prim borçları ve ferileri için söz konusu olabilecektir.

Mahsup kapsamına, tevkifatla ilgili olarak verilen 2 No.lu KDV Beyannamesine göre tahakkuk eden vergiler de dahildir.

122 no.lu KDV Genel Tebliği ile eklenen paragraflar :

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 edilebilecektir.

Kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan ve vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılan mahsuben iade taleplerinde, vergi inceleme raporu dışında diğer belgelerin tamamlanmış olması ve vergi inceleme raporunun olumlu gelmesi (rapor kısmen olumlu gelmişse olumlu gelen kısım itibariyle) kaydıyla iade talep dilekçesinin verildiği tarih itibariyle mahsup işlemi yapılacaktır. Bu durumda, mahsuben iade talep edilen vergi borcunun vade tarihinden vergi inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihe kadar geçen süre için gecikme zammı hesaplanmayacaktır.

5.2.1.2. İade taleplerinde vergi daireleri; gerekli kontrolleri yaparak, belge ya da belgelerdeki muhteviyat eksikliklerinin tespiti halinde, eksiklikleri mükellefe yazı ile bildirecektir. Yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde eksiklikleri tamamlayan mükelleflerin VİR, YMM Raporu ve teminat istenmeyen mahsuben iade talepleri, mahsup dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibariyle yerine getirilecek ve bunlara gecikme zammı uygulanmayacaktır. 30 günlük ek süreden sonra eksikliklerini tamamlayan mükelleflerin mahsup talepleri ise eksikliklerin tamamlandığı tarih itibariyle yerine getirilecek ve borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanacaktır.

5.2.1.3. Bu Tebliğ 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,
- Servis taşımacılığı hizmeti,
- Her türlü baskı ve basım hizmeti,
- İşgücü temin hizmeti,
- Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmeti

ile ilgili KDV iade alacaklarının mahsubunu isteyen mükelleflerin 4.000 ₺'yi aşmayan mahsup talepleri VİR, YMM raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilir.

4.000 ₺ ve üzerindeki mahsuben iade talepleri ise sadece teminat ve/veya VİR sonucuna göre yerine getirilir. 4.000 ₺'yi aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, VİR ile çözülür.

5.2.1.4. Bu Tebliğ kapsamında kısmi 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 (3.2.13) bölümü kapsamındaki hizmetler,
- Külçe metal teslimleri,
- Bakır, çinko, alüminyum **ve kurşun** ürünlerinin teslimi,
- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi,
- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklarından elde edilen hammadde teslimi,
- Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi,
- Ağaç ve orman ürünleri teslimi

ile ilgili 4.000 ₺'yi aşmayan mahsuben iade talepleri VİR, YMM raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilir.

4.000 ₺ ve üzerindeki iade talepleri ise VİR sonucuna göre veya YMM raporu ile yerine getirilir. 4.000 ₺'yi aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, VİR sonucuna göre veya YMM raporu ile çözülür.

5.2.2. NAKDEN İADE TALEPLERİ

Mükellefin talebi halinde, kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren işlemlerden kaynaklanan iade alacaklarının aşağıda her bir işlem türüne ilişkin olarak yapılan belirlemeler dahilinde nakden iadesi mümkündür.

5.2.2.1. Bu Tebliğ 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,
- Servis taşımacılığı hizmeti,
- Her türlü baskı ve basım hizmeti,
- İşgücü temin hizmeti,
- Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmeti

ile ilgili nakden iade talepleri münhasıran teminat ve/veya VİR ile yerine getirilecektir.

İade talebinin tamamı kadar teminat verilmesi halinde teminat, münhasıran VİR sonucuna göre çözülür.

5.2.2.2. Bu Tebliğ kapsamında kısmi 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 (3.2.13) bölümü kapsamındaki hizmetler,
- Külçe metal teslimi,
- Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi,
- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi,
- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklarından elde edilen hammadde teslimi,
- Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi,
- Ağaç ve orman ürünleri teslimi

ile ilgili 4.000 ₺'yi aşmayan nakden iade talepleri teminat, VİR ve YMM raporu aranılmadan yerine getirilir.

4.000 ₺ ve üzerindeki iade talepleri ise VİR sonucuna göre veya YMM raporu ile yerine getirilir. 4.000 ₺'yi aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, VİR sonucuna göre veya YMM raporu ile çözülür.

5.3. İADE UYGULAMASI İLE İLGİLİ DİĞER HUSUSLAR

5.3.1. Kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinin yerine getirilmesi ile ilgili olarak bu Tebliğde açıklama bulunmayan durumlarda, KDV Kanununun (11/1-a) maddesinde düzenlenen gümrük beyannameli mal ihracından kaynaklanan iade talepleri için geçerli olan usul ve esaslara (indirimli teminat uygulaması hariç) göre işlem yapılacaktır.

5.3.2. Mükelleflerin tevkifat uygulaması kapsamındaki işler dolayısıyla alıcı tarafından tevkifata tabi tutulan KDV'yi, ilgili dönemde iade konusu yapmama tercihinde bulunduktan 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.

5.3.3. Aynı işlem dolayısıyla, tevkifat ve indirimli oran uygulamaları nedeniyle KDV iade alacağı doğmuşsa, öncelikle tevkifattan doğan KDV alacağı iade edilecektir.

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 sonuçlandırılacaktır.

Mükellefin aynı dönemde diğer iade hakkı doğuran işlemlerinin (indirimli orana tabi işlemler hariç) de 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 sonuçlandırılacaktır.

5.3.4. İade hakkı sahiplerince, iade alacaklarının mahsubundan sonra kalan kısmının nakden iadesinin istenmesi halinde, ilgili bölümlerde nakden iade için yapılan açıklamalara göre işlem yapılacaktır. Bu şekilde yapılacak iadede, mahsup yoluyla iade edilen kısım, teminatsız incelemesiz nakden iade için bir sınır belirlenmişse, belirlenen sınırın hesabında dikkate alınmayacaktır.

İade alacağının tamamının üçüncü kişilere nakden ödenmesinin talep edilmesi halinde, iade hakkı sahibi mükellefe nakden iadeye ilişkin usul ve esaslar uygulanacaktır. Bu durumda, alacağın üçüncü kişilere

ödenmesine ilişkin talep, alacağın açık bir şekilde kime temlik edildiğini içeren, noter tarafından onaylanmış alacağın temlik sözleşmesi ile yapılacaktır. Mahsup sonrası alacağın, üçüncü kişilere nakden iadesinin talep edilmesi halinde de alacağın temlikine ilişkin talebin yukarıda belirtilen şekilde yapılması gerekmektedir.

İade alacağının, Tebliğin (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 edilecektir.

5.3.5. İade alacakları, her bir vergilendirme dönemi için ayrı ayrı talep edilecektir. Birden fazla döneme ilişkin iade alacaklarının, kümülatif hesaplama yapılmak suretiyle birlikte (toplam tutar olarak) iadesi talep edilemeyecektir.

Öte yandan, birden fazla döneme ilişkin iade alacağının aynı dilekçe ile istenmesi mümkündür. Ancak bu durumda, her bir döneme ait iade talep tutarının ayrı ayrı olarak dilekçede belirtilmesi ve eklerin de her bir dönem için ayrı ayrı düzenlenmesi gerekmektedir.

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.

5.3.6. 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 hazırlanacaktır.”

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 doldurmak suretiyle bu tercihlerini belirtebilirler. Daha sonra tercih değiştirerek (beyanname düzelterek) iade istenmesi mümkündür.

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

Aşağıda, KDV tevkifatından kaynaklanan iade ve mahsuplara ilişkin kuralların bir kısmını yansıtan özet bir tablo sunulmuştur;

<i>Kısmi Tevkifata (KDV İade hakkına) Konu İşlemin Türü</i>	<i>Teminatsız ve raporsuz mahsuba ilişkin sınır</i>	<i>Teminatsız ve raporsuz nakit iadeye ilişkin sınır</i>	<i>Mahsup, Nakit İade veya Teminat Mektubu Çözümü İçin YMM Raporunun Geçerli Olup Olmadığı</i>
<i>Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri</i>	4.000 TL.	-	Geçersiz
<i>Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri</i>	4.000 TL.	-	Geçersiz
<i>Her türlü yemek servisi ve organizasyon hizmetleri</i>	4.000 TL.	-	Geçersiz
<i>Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler</i>	4.000 TL.	-	Geçersiz
<i>Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile fason ayakkabı ve çanta dikim işleri ve fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri</i>	4.000 TL.	-	Geçersiz
<i>Yapı denetim hizmeti</i>	4.000 TL.	-	Geçersiz
<i>Servis taşımacılığı hizmeti</i>	4.000 TL.	-	Geçersiz
<i>Her türlü baskı ve basım hizmeti</i>	4.000 TL.	-	Geçersiz
<i>İşgücü temin hizmeti</i>	4.000 TL.	-	Geçersiz
<i>Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmeti</i>	4.000 TL.	-	Geçersiz
<i>Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri</i>	4.000 TL.	4.000 TL.	Geçerli
<i>Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklâm gelirlerine konu işlemleri</i>	4.000 TL.	4.000 TL.	Geçerli
<i>Tebliğin (3.2.13) bölümü kapsamındaki hizmetler</i>	4.000 TL.	4.000 TL.	Geçerli
<i>Külçe metal teslimleri</i>	4.000 TL.	4.000 TL.	Geçerli
<i>Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi</i>	4.000 TL.	4.000 TL.	Geçerli
<i>Metal, plastik, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi</i>	4.000 TL.	4.000 TL.	Geçerli
<i>Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklarından elde edilen hammadde teslimi</i>	4.000 TL.	4.000 TL.	Geçerli
<i>Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi</i>	4.000 TL.	4.000 TL.	Geçerli
<i>Ağaç ve orman ürünleri teslimi</i>	4.000 TL.	4.000 TL.	Geçerli

NOT: yukarıdaki 4.000 TL'lik hadler 122 no.lu KDV Genel Tebliği'nden (01.03.2013'den) önceki dönemler için 2.000 TL idi.

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. 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.

117 no.lu KDV Genel Tebliğinin bu yeni zorunluluk ile ilgili bölümü şöyledir;

"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 itibariyle;

- *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 (Ek 1), satıcı mükellefler tarafından ilgili döneme ait beyanname ekinde verilecektir.

Bu bildirim zorunluluğuna uymayan veya eksik ya da yanıltıcı bildirimde bulunanlar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu çerçevesinde işlem yapılacaktır."

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.

117 no.lu KDV Genel Tebliği'nin 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 tutulmayacaklardır."

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:

117 no.lu KDV Genel Tebliği'nin 7 no.lu bölümü ile, daha önce çıkarılmış olan ve KDV tevkifatını konu alan tüm tebliğler ve tebliğ bölümleri yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu nedenle 1 Mayıs 2012 tarihinden itibaren yapılacak işlemlerin KDV tevkifatı karşısındaki durumu açısından eski mevzuata değil, sadece 117 no.lu Tebliğ'e bakılacaktır.

117 no.lu Tebliğ'in yürürlüğünden önce başlamış olan ve halen devam eden işler kapsamında yürürlük tarihinden itibaren yapılacak işlemler (1 Mayıs 2012 ve daha sonraki tarih ile faturası kesilen ve yeni mevzuata göre tevkifat kapsamında bulunan tüm işlemler) KDV tevkifatına konu olacaktır.

117 no.lu Tebliğ ile kaldırılan Tebliğ ve Tebliğ bölümlerinin listesi Tebliğin 7 no.lu bölümünde şu şekilde yer almıştır:

“1- 15 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (C) bölümü,

2- 19 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A) bölümü,

3- 30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (F) bölümü,

4- 49 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (B) bölümü,

5- 51 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (II) bölümü,

6- 53 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği,

7- 58 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A) bölümü (A/4 bölümü hariç),

8- 59 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin, bu Tebliğ kapsamına giren iade taleplerine ilişkin olmak üzere (A) bölümü,

9- 68 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği,

10- 70 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 6. ve 7. bölümleri,

11- 71 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin, bu Tebliğ kapsamına giren iade taleplerine ilişkin olmak üzere 3. bölümü,

12- 72 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (1.2) bölümünün 18 numaralı paragrafı ile 4. ve 5. bölümleri,

13- 221 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin (3.5) bölümü,

14- 224 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin (5) numaralı ayrımı,

15- 73 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 8. bölümü, 9. bölümün son paragrafı ile bu Tebliğ kapsamına giren iade taleplerine ilişkin olmak üzere 1. bölümü,

16- 77 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 4. bölümü,

17- 81 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 6. bölümü ile bu Tebliğ kapsamına giren iade taleplerine ilişkin olmak üzere 2. bölümü,

18- Bu Tebliğ kapsamına giren iade taleplerine ilişkin olmak üzere 82 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (2.3.1) bölümü,

19- 83 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 5. bölümü,

20- 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (II/3.1.6.) bölümü ile bu Tebliğ kapsamına giren iade taleplerine ilişkin olmak üzere (IV/2) bölümü,

21- 85 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (B) bölümü,

22- 86 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (B) bölümünün 1. ve 2. bölümleri ile bu Tebliğ kapsamına giren iade taleplerine ilişkin olmak üzere 3. bölümü,

23- 87 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (E) bölümü,

24- 89 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A) bölümü,

25- 91 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A) bölümü ve tevkifat uygulamasına ilişkin olmak üzere (F) bölümü,

26- Bu Tebliğ kapsamına giren tutarlarla ilgili olmak üzere 92 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 1. ve 3. bölümleri,

27- 93 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 5. ve 7. bölümleri ile 8. bölümün son tirsisi,

28- 95 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (1.3), 5. ve 7. bölümleri,

29- 96 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 5. bölümü ile bu Tebliğ kapsamına giren iade talepleri ile ilgili olarak 6. bölümü,

30- 97 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 1., 2., 3. ve 4. bölümleri,

31- 99 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 5. bölümü,

32- 104 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 2. bölümü,

33- 105 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A/1) ve (D) bölümleri,

34- 107 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A) bölümü,

35- 108 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (B) bölümü,

36- 110 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A/3), (B/2) ve (D) bölümleri,

37- 116 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (4.5) bölümü,

yürürlükten kaldırılmıştır.”

8. DİĞER HUSUSLAR:

117 no.lu Tebliğin bu başlığı taşıyan 8. bölümü şöyledir:

“8.1. Bu Tebliğin (7.) bölümüyle yürürlükten kaldırılan Tebliğler ve Tebliğ bölümleri dışındaki KDV Genel Tebliğlerinde ve diğer ilgili mevzuatta, tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemlere yapılan atıflar bu Tebliğin ilgili bölümündeki açıklamalara yapılmış sayılır.

8.2. Tebliğin yürürlüğünden önce başlayan ve halen devam eden işler kapsamında, yürürlük tarihinden itibaren yapılacak işlemler bakımından da bu Tebliğde yer alan düzenlemeler geçerlidir.

8.3. Bu Tebliğde yer verilmeyen ancak daha önce kısmi tevkifat uygulaması kapsamında olan işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin, söz konusu işlemlerle ilgili olarak daha önce yapılan düzenlemelere göre sonuçlandırılmasına devam edilecektir.

8.4. Tebliğin (5.) bölümü, Tebliğin yürürlüğünden itibaren yapılacak iade talepleri için geçerlidir. Tebliğin yürürlüğünden önceki iade taleplerinin, ilgili dönemde geçerli düzenlemelere göre sonuçlandırılmasına devam edilecektir.”

117 no.lu KDV Genel Tebliği 1 Mayıs 2012 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, aynı tarih itibarıyla 7. bölümde belirtilen Tebliğler ve Tebliğ bölümleri yürürlükten kaldırılmıştır.

Yukarıda belirtildiği gibi, daha önce başlamış olsa dahi halen devam eden işler kapsamında 1 Mayıs 2012 den itibaren yapılacak işlemler (kesilen faturalar) yeni esaslara tabi olacaktır.

9. YÜRÜRLÜK:

117 no.lu Tebliğdeki yürürlük açıklaması şöyledir:

“Bu Tebliğ, yayımını izleyen ayın başından itibaren yürürlüğe girer.”

Bu Tebliğ 14 Nisan 2012 tarihli Resmi Gazetede yayınlandığı için yukarıdaki hüküm uyarınca 1 Mayıs 2012 sabahından itibaren yürürlüğe girmiştir.

10. 5018 SAYILI KANUN'DA BELİRTİLEN KAMU KURUM VE KURULUŞLARI:

117 no.lu KDV Genel 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 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 Sekreterliği
- 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**

- 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

11. YURT DIŞINDAN TEMİN EDİLEN FİNANSMAN HİZMETLERİNDE DURUM:

Bilindiği üzere, yurt dışından sağlanan krediler için ödenen faizlerin ve bu krediler nedeniyle krediyi kullanan firmalar aleyhine doğan kur farklarının, KDV Kanunu'nun 9 uncu maddesi uyarınca ve sorumlu sıfatıyla (2 nolu KDV beyannamesi ile) KDV ödenip indirilmesini gerektirip gerektirmediği konusu uzun süre tartışılmıştır.

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

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

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

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

Keza Tebliğde,

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

denilmektedir.

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

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

konusundaki belirsizlik devam etmektedir.

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

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

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

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

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

" 46 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A) bölümünde, yurt dışı kredi işlemleri nedeniyle ödenen faiz, komisyon ve bunlara ilişkin kur farklarının 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."

12. YURT DIŞINDA YAPTIRILAN SİGORTALAR:

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

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

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

4008 sayılı Kanun'la maddeye eklenen 2'inci 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 tesbit edilenler, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisinden sorumludurlar.

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

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

Bu tarhiyata vergi ziyayı cezası uygulanır. (VUK 344)

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

14. 2 NOLU KDV BEYANNAMESİ SADECE SORUMLU SIFATIYLA KDV ÖDENMESİ GEREKTİĞİ TAKDİRDE VERİLİR:

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

15. VERGİ ANLAŞMALARI 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 ülkelere birinde mukim olması, KDV sorumluluğunu etkilemez. (Vergi anlaşmaları konusunda detaylı bilgi için DENET'in 2004/62 no.lu Sirkülerine bakınız.)

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

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

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

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

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

Nitekim bunun tersi durumda yani daimi temsilci sıfatıyla yabancı kurum adına 1 no.lu KDV beyannamesi verilerek beyan edilmesi gereken KDV'nin 2 no.lu KDV beyannamesiyle beyan edilerek ödenmiş olması olayında inceleme elemanı 1 no.lu beyannamenin verilmediği gerekçesiyle cezalı tarhiyat önermiş, vergi aslı yanlış bir beyanname ile de olsa ödenmiş olduğundan bu ödemenin eksik kalan vergiye mahsubu gerektiğini belirtmiştir. Ancak mahsup işlemine hangi tarih itibarıyla 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 müktezada 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 itibarıyla (yanlış beyanname ile) ödenmiş bulunan verginin yine bu vade tarihi itibarıyla mahsup edilmesi, dolayısıyla gecikme faizi hesaplanmaması gerektiği belirtilmiştir.

18. KDV SORUMLULUĞU YERİNE GETİRİLMEZSE NE OLUR?

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

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

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

Maliye İdaresinin anlayışına göre KDV Kanunu'nun 9 uncu maddesi uyarınca sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanıp ödenmesi gerektiği halde bu ödevin yerine getirilmemesi, prensip olarak vergi ziyaına sebebiyet vermek demektir. KDV sorumlusunun, beyan dışı kalan bu vergiyi indirme hakkı bulunuşu, dolayısıyla 2 nolu beyannameyi vermemekle KDV sorumlusunun herhangi bir menfaat elde etmemiş ve Hazineyi zarara uğratmamış olması, cezalı tarhiyat yapılmasını ve gecikme faizi istenmesini önleyemeyecektir. (96/1 KDV İç Genelgesi)

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

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

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

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 getirmedeği KDV sorumluluğu meblağını aşılırsa, sorumluluğun yerine getirilmemiş olması, mükellefin o ayda ödemesi gereken KDV ler toplamını değiştirmeyeceği için, vergi ziyaı 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'uncu Dairesinin 22.9.2004 tarih ve E:2002/4250, K:2004/4663 sayılı kararında, 2 no.lu KDV beyannamesini vermeyen fakat o ayda 1 no.lu KDV beyannamesinde KDV ödemesi çıkmayan bir mükellef aleyhine yürütülecek gecikme faizinin, daha sonra 1. no.lu KDV beyannamesi ile yapılan ödeme tarihinde durması gerektiği görüşü benimsenmiştir. Bu kararın konuya ilişkin bölümü şöyledir :

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

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. Ziyaya 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. Vergi ziyayı cezasının değişken kısmı ve gecikme faizi hesabında daha sonraki aylarda verilen 1 no.lu KDV beyannamelerine bakılmalı, faiz hesaplaması, 1 no.lu beyannamede beyan olunan ödenecek KDV'lerin, eksik kalan sorumlu sıfatıyla ödenmesi gerekli KDV tutarını karşıladığı ayda durdurulmalıdır.

ÖRNEK 1 :

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

ÖRNEK 2 :

Bir başka KDV mükellefi Nisan 2001 ayında sorumlu sıfatıyla beyan etmesi gereken 10 milyar TL. KDV'yi beyan etmemiştir. Aynı mükellefin Nisan 2001 ve Mayıs 2001 KDV beyannamelerinde devrolan KDV, Haziran 2001 KDV beyannamesinde ise 28 milyar TL. ödenmesi gereken KDV beyanı vardır. Bu mükellefe 10 milyar TL. üzerinden vergi ziyayı cezası kesilecek bu cezanın hesaplanmasında 2 aylık gecikme faizi dikkate alınacak, ziyaya uğramış 10 milyar 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 ödemeyi 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 kaçığından 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 istemekte, indirim hakkının bu ödeme yapıldığında doğacağını kabul etmektedir. Bu yaklaşım çok hatalıdır. Çünkü aslolan mükelleften Hazine'ye ne kadar KDV intikal ettiği veya eksik intikal varsa bunun ne zaman telafi edildiğidir. Nitekim, uygulamada yatırım indirimi kullanımı reddedilen firmalara kurumlar vergisi tarhiyatı yapılırken, firmanın fuzulen ödemiş olduğu yatırım indirimi stopajı ilgili gün itibarıyla eksik kalan kurumlar vergisine mahsup edilmekte, vergi aslı ve gecikme faizi hesapları bu mahsup anlayışına göre gerçekleşmektedir. Kaldı ki, eksik kalan KDV sorumluluğuna ilişkin gecikme faizi hesaplamasının, bunu karşılayacak miktarda 1 no.lu beyanname ile beyan edilmiş KDV'nin çıktığı tarihte durdurulacağı yolunda isabetli müktezalara da rastlanmaktadır.

MALİYE BAKANLIĞI'NCA ÖNGÖRÜLEN KDV KESİNTİSİNİ YAPMAMIŞ OLANLARIN DURUMU hakkında Danıştay'ın ilginç bir kararına daha rastlanmıştır. Danıştay 9'uncu Dairesi tarafından verilen 28.11.2002 tarih ve E:2000/2314, K:2002/4960 sayılı **kararda, hurda metal alımı dolayısıyla ortaya çıkan KDV'nin tamamını satıcıya 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 yapıldığının 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 ihtilaflı 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 söz konusu 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 tespitin olmadığı, ortada vergi ziyayı olduğu yönünde bir tespit olmadan bu vergilerin davacıdan sorumlu sıfatıyla yeniden istenilmesinde vergi mükerrerliğine neden olacağı...”

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

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

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

Türkiye’de mükellefiyeti bulunmayan yabancı bir firmanın Türkiye’deki bir firmaya mal tesliminde veya hizmette bulunması bu mal veya hizmet alımının KDV tevkifatına konu olması, söz konusu yabancı firmanın bu işlemi ile ilgili olarak Türkiye’de aldığı mal veya hizmetler nedeniyle KDV li faturaya maruz kalması halinde, yabancı firmanın bu şekilde yüklendiği KDV ler iade edilebilmektedir. Bu konu Sayın Coşkun ARAS tarafından hazırlanan ve Yaklaşım Dergisi’nin Kasım/2009 sayısında yayımlanan yazıda ele alınmıştır. Söz konusu yazıda yer alan iki adet muktezanın metni aşağıda sunulmuştur.

Maliye Bakanlığı’nın 10.05.1993 tarih ve 30001 sayılı Muktezası:

“

Bu açıklamalar çerçevesinde;

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

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

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

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

Bilgi edinilmesini ve durumun dilekçesine cevaben adı geçen firmaya duyurulmasını, ilaç teslimi ile ilgili olarak yüklenilen katma değer vergisinin yabancı firmanın müracaatı şartıyla ve genel hükümler çerçevesinde inceltirilmek 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 ödediği 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 düzenlenmesi durumunda, bu rapor ve eklerinin tatminkar bulunması halinde, vergi dairesi müdürünün bu rapor üzerinde yapacağı incelemeye istinaden iade yapılabileceği kanaatindeyiz.

20. 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 g bendine 17'nci maddenin 4-t bendine 23'üncü maddenin 1'inci fıkrasının d bendine bakınız.

21. FAZLA veya YERSİZ TEVKİFAT YAPILMASI HALİNDE DÜZELTME İŞLEMİNİN NASIL YAPILACAĞI:

116 nolu KDV Genel Tebliğinin, bu konuya ilişkin 4.5. nolu bölümü şöyledir:

“4.5. 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 edilecektir. 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 edilecektir.

Genel bütçeli kuruluş saymanlıkları tarafından yapılan fazla veya yersiz tevkifatlar, satıcının beyanlarını düzelttiğini gösterir vergi dairesi yazısını ibraz etmesi üzerine ödemeyi yapan saymanlıklarca düzeltilecek ve gereken durumlarda iade edilecektir.”

Görüldüğü gibi Maliye İdaresi, tamamen gereksiz olarak veya olması gerekenden daha yüksek oranda KDV tevkifatı uygulanıp bu yanlışlığı içeren beyannameler verildiğinde, hem alıcının, hem de satıcının düzeltme beyannamesi vermesini, hatalı tevkifat tutarının alıcı tarafından satıcıya iade edilmesini, bu verginin vergi dairesi tarafından alıcıya iadesini öngörmek ve başka bir çözüm göstermemek suretiyle, fazla veya yersiz tevkifat halleri konusunda sadece ağır formaliteler ileri sürmüştür.

Fazla veya yersiz tevkifat yapılmasının Hazine zararına sebebiyet vermesi ihtimal dışıdır.

Bu nedenle fazla veya yersiz tevkifat yapılması durumunda alıcı ve satıcı düzeltme yapılmaması konusunda mutabık iseler, düzeltme yapılmayabilmeli, böylelikle, alıcının, satıcının ve vergi dairesinin düzeltme formaliteleri ile uğraşmaktan kurtulmaları mümkün olabilmelidir.

ÖRNEK:

Danışmanlık veya denetim hizmeti aldığı KDV kesintisi yapmaması gereken bir AŞ, denetim şirketinin yanlışlıkla KDV tevkifatı gösterilen faturası ile yanıltılmak suretiyle 10.000 TL lik denetim ücretinin KDV si olan 1.800 TL nin 900 TL sın denetim şirketine ödemiş, kalan 900 TL yi ise sorumlu sıfatı ile beyan etmiştir.

Böyle bir durumda Maliye İdaresi,

- Denetim şirketinin ilgili ay beyannamesini düzelterek 900 TL yerine 1800 TL hesaplanan KDV göstermesini, ve bu düzeltmeyi yaptığına dair vergi dairesi yazısını, alıcıya vermesini
- Alıcının da 900 TL yi satıcıya ödediğini gösterir belge ve satıcının beyannamesini düzelttiğini belirten vergi dairesi yazısını ibraz ederek bağlı bulunduğu vergi dairesine başvurarak fuzulen beyan ettiği 900 TL KDV tevkifatını geri almasını

öngörmektedir.

Alıcı açısından 1.800 TL KDV'nin tümünü satıcıya ödemek ile, bunun yarısını satıcıya, yarısını 2 nolu beyanname ile vergi dairesine ödemek arasında fark yoktur.

Bu gereksiz KDV kesintisinden satıcının da bir şikayeti yoksa, Hazine kaybı da hiçbir şekilde olamayacağına göre, taraflar düzelme yapmayabilmelidirler.

Böyle veya benzer olaylarda formaliteden kaçınmak amacı ile alıcı ve satıcının düzeltme yapmadığı durumda, her iki tarafa tarhiyat yapılmaması gerektiği, tarhiyat yapılması ve dava açılması durumunda vergi yargısının böyle gereksiz bir tarhiyatı onaylamaması gerektiği görüşündeyiz.