

# DENET DUYURU



Duyuru Tarihi : 17.02.2015  
Duyuru No : 2015/028  
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN - SAYI : 134

## BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: bdo@bdo.com.tr  
[www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr)

## TAM VE KISMİ KDV TEVKİFATI

Mehmet MAÇ  
Yeminli Mali Müşavir  
[mehmet.mac@bdo.com.tr](mailto:mehmet.mac@bdo.com.tr)

### ÖZET:

KDV Kanunu'nun 9 uncu maddesinde KDV'nin emniyet altına alınması amacıyla, hesaplanan KDV'nin tamamının malı satan veya işi yapana değil, müşteri konumunda olana ödetilmesi (TAM TEVKİFAT) veya bazı sektörlerde hesaplanan KDV'nin bir kısmının satıcıya ödenmeyerek alıcı tarafından doğrudan vergi dairesine ödenmesi (KISMİ TEVKİFAT) uygulamaları öngörülmüştür.

Alıcılar bahsi geçen KDV sorumluluklarını 2 no.lu KDV Beyannamesi vererek yerine getirmektedirler.

KDV Tevkifatı konusu 117 no.lu KDV Genel Tebliğinde detaylı olarak düzenlenmiş ve daha sonra tüm KDV Tebliğlerinin yerine geçmek üzere çıkarılan KDV Genel Uygulama Tebliğinde 117 no.lu Tebliğdeki düzenlenmeler aynen korunmuştur.

Bu yazımızda tam tevkifat ve kısmi tevkifat konuları elden geldiğince özet şeklinde ve detay için atıf yapılmak ve kaynak gösterilmek suretiyle açıklanıp yorumlanmıştır.

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2014 yılında 7,02 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 152 ülkede bulunan 1.328 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 60.000 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, iktibas edilemez.

## 1. GENEL AÇIKLAMA :

**KDV Genel Uygulama Tebliği (RG 26.04.2014) 1 MAYIS 2014 tarihinde yürürlüğe girmiştir.**

Bu Tebliğ ile, daha önce çıkarılan tüm KDV Tebliğleri (123 adet Tebliğ) yürürlükten kaldırılmıştır.

**İlgililere tavsiyemiz, yürürlükten kaldırılan Tebliğleri bir kenara bırakarak;**

- 1 Mayıs 2014 tarihinden itibaren **yapacakları teslim ve hizmetlerin KDV sorumluluğu gerektirip gerektirmediği ve gerekli ise tevkifat oranı,**
- Yine 1 Mayıs 2014 tarihinden itibaren **alacakları mal veya hizmetler nedeniyle KDV sorumluluğu (2 no.lu KDV beyanı) gerekip gerekmeyeceği, gerekiyorsa tevkifat oranı,**
- Bunlarla ilgili belge düzeni, beyan şekli, iade esasları vs. konularında,

**KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C-2 no.lu bölümünü dikkatle incelemeleridir.<sup>1</sup>**

KDV tevkifatı alanında gözden kaçırılmaması gereken başlıca hususlar aşağıda özetlenmiş veya tablo halinde sunulmuştur.

## 2. TEVKİFATIN BEYAN ŞEKLİ VE ZAMANI :

İlgililer, yaptıkları KDV kesintilerini eskiden olduğu gibi izleyen ayın ilk 24 günü içinde 1015 B kodlu KDV 2 beyannamesini verecek ve beyan ettikleri kesinti tutarını, aynı ayın 26 ncı günü akşamına kadar ödeyeceklerdir.

## 3. SORUMLU SIFATI İLE TEVKİF EDİLEN KDV’NİN İNDİRİLMESİ VE İNDİRİM AÇISINDAN TAKVİM YILININ AŞILMASI DURUMU :

2 no.lu KDV beyannamesi veren KDV mükellefleri, aynı ay içinde verecekleri (aynı aya ait) 1 no.lu KDV beyannamesinde tevkif ettikleri KDV’yi indirim olarak göstereceklerdir.

Bu indirimin dayanağı 2 no.lu KDV beyannamesinin verilmiş olmasıdır. (İndirim için, 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilen KDV’nin ödenmiş olması şart değildir.)

KDV Kanunu’nun 9 uncu maddesinden kaynaklanan sorumluluğunu (tam veya kısmi KDV tevkifatını) şu veya bu nedenle yerine getirmemiş olanların, başlarına ne geleceği konusunda yeterli bilgiye sahip olmayabildikleri görülmektedir.

<sup>1</sup>Ayrıca detaylı bilgi ve yorumlarımız için, [www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr) adresli web sitemizdeki KDV 6 isimli elektronik kitabımızın 9 uncu madde ile ilgili bölümüne bakılabilir.

Hernekadar eksik kalan bu işlem, pişmanlıkla 2 no.lu KDV beyannamesi verilmek suretiyle cezasız olarak telafi edilebilecek ise de, böyle bir telafinin mükellefe pişmanlık zammı yükü getirebileceği kuşkusuzdur.

Bizim anlayışımıza göre pişmanlık zammı (veya tarhiyata uğranılması halinde gecikme faizi) KDV'nin indirimle giderilebildiği ayda durdurulmalıdır.

Takvim yılı geçmişse, tarhiyata uğrayarak veya pişmanlıkla ÖDENEN KDV'NİN İNDİRİLEMESİ TEHLİKESİ VARDIR. (Tebliğin III/C-5.6. no.lu bölümü)

Maliye İdaresinin anlayışına göre KDV Kanunu'nun 9 uncu maddesi uyarınca sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanıp ödenmesi gerektiği halde bu ödevin yerine getirilmemesi, prensip olarak vergi ziyasına sebebiyet vermek demektir. KDV sorumlusunun, beyan dışı kalan bu vergiyi indirme hakkı bulunuşu, dolayısıyla 2 no.lu beyannamayı vermemekle KDV sorumlusunun herhangi bir menfaat elde etmemiş ve Hazineyi zarara uğratmamış olması, bu idari anlayışa göre cezalı tarhiyat yapılmasını ve gecikme faizi istenmesini önlememektedir. (96/1 KDV İç Genelgesi)

İdarenin eski anlayışına göre, KDV sorumluluğunu yerine getirmediği için tarhiyata uğrayan KDV mükellefleri, bu suretle ödedikleri KDV'yi, ödemeyi yaptıkları ayda indirebiliyorlardı. (Yürürlükten kalkan 49 no.lu 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 yapılabiliyordu. (İstanbul Defterdarlığı'nın 4.2.2000 tarih ve 930 sayılı muktezası)

Fakat daha sonra çıkarılan 117 no.lu Tebliğde ve Genel Uygulama Tebliği'nde, hiçbir yasal değişiklik olmadığı halde 49 no.lu Tebliğdeki hükme yer verilmemiştir. Bu ise, YIL GEÇTİKTEN SONRA EKSİKLİĞİ FARK EDİLEN KDV SORUMLULUĞU HAKKINDA "ÖDE AMA İNDİRME" şeklinde kabul edilemez bir durum meydana getirmiştir. (Nitekim 2010 yılında yerine getirmesi gereken hizmet ithali ile ilgili tam tevkiyatı 2011 yılında, (takvim yılı geçtikten sonra) pişmanlıkla yerine getirerek sorumlu sıfatıyla KDV ödemesi yapmış olan bir firmanın bu KDV'yi indiremeyeceği yönünde özelge mevcuttur. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 04.09.2012 tarih ve 18206 sayılı özelge)

Her ne kadar KDV Kanunu'nun 29/3 üncü maddesine göre,

*"İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılılmamak şartıyla....."*

kullanılabiliyor ise de;

- Söz konusu takvim yılı aşılılmama şartı gereksizdir, KDV'nin genel ilkelerine aykırıdır ve bu şartın kaldırılması gerekir.
- Kaldı ki ikmalen res'en veya pişmanlık yoluyla ödenen KDV'ler açısından itibar edilmesi gereken tarih, KDV'nin Hazineye intikal ettiği tarih olmalıdır.

Nitekim 2011 yılında doğan KDV sorumluluğunu 2014 yılında pişmanlıkla yerine getiren bir mükellef, ödediği KDV aslını indirmeyerek ihtirazi kayıtlı beyanda bulunmak suretiyle dava açmıştır. Bu davada Kocaeli 1. Vergi Mahkemesi, 21.10.2014 tarih ve E.2014/436, K.2014/715 sayılı kararı ile TAKVİM YILININ GEÇMESİNİN İNDİRİME ENGEL OLMADIĞINI KABUL ETMİŞTİR.

#### 4. TAM TEVKİFAT UYGULAMASI :

Tam tevkifat, KDV'nin işlemi yapan tarafından beyan edilmesi yerine, işleme taraf olan (alıcı) tarafından sorumlu sıfatı ile bildirilmesinin uygun görüldüğü hallerdir.

Halen dört çeşit olan tam tevkifata tabi işlem türleri aşağıda kısaca açıklanmıştır.

##### 4.1. Yurt Dışından Sağlanan ve Türkiye’de Faydalanılan Hizmetlerde Tam Tevkifat :

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 gerektirmektedir.

Yurt dışında mukim kişi veya kuruluştan hizmet alındığında, bu hizmet alma işleminin KDV sorumluluğu gerektirip gerektirmediği, KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C-2.1.2.1. no.lu bölümüne bakılarak tespit edilmelidir.

##### 4.2. Telif Kapsamına Giren İşlemlerde Tam Tevkifat :

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, aynen KDV Genel Uygulama Tebliğinde de aynen korunmuştur. (Tebliğin I/C-2.1.2.2. no.lu bölümü)

##### 4.3. İstisna Kapsamına Girmeyen ve Kiraya Veren KDV Mükellefiyetinin Bulunmadığı Kiralama İşlemlerinde Tam Tevkifat :

1988 yılından beri (30 ve 31 no.lu Tebliğler uyarınca) devam eden bu tevkifat KDV Genel Uygulama Tebliği ile aynen sürdürülmüştür.

Söz konusu tevkifatın uygulama alanı dardır.

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

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

Dolayısıyla bu tevkifat,

- Kiraya verenin KDV mükellefi olmaması,
- Kiralanan mal veya hakkın GVK'nun 70 inci maddesinde sayılan mal ve haklardan biri olmakla beraber “gayrimenkul” tanımına girmemesi

halinde söz konusu olabilmektedir.

Mesela bir şahsa ait (iktisadi işletmeye dahil olmayan) işyeri kiralandığında 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 kiralara KDV sorumluluğuna konu olur.

Detay için Tebliğin I/C-2.1.2.3. no.lu bölümüne bakınız.

#### 4.4. KDV Mükellefi Olmayanlar Tarafından Verilen Bazı Reklam Hizmetleri :

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/C-2.1.2.4. no.lu bölümünde tanımlanan bu reklam hizmetleri de 1988 yılından beri (30 no.lu KDV Tebliği uyarınca) tam tevkifat kapsamında idi.

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

Kaldı ki, KDV mükellefi olmayanlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlere pano koyma duvara yazı yazma, 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.

## 5. TAM TEVKİFAT HAKKINDAKİ DURUMU ÖZETLEYEN TABLO :

Yukarıda açıkladığımız dört çeşit tam tevkifat ile ilgili bilgiler tablo halinde aşağıda sunulmuştur:

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

| KDV Tevkifatına Tabi İşlem Türü<br>(Tam Tevkifat)   | Yeni Tevkifat Oranı | Tevkifatı Yapacak Olanlar  | Tevkifata Uğrayacak Olanlar   |
|---|---------------------|--|---|
| Yurt dışından sağlanan, KDV nin kapsamına giren, KDV den istisna edilmemiş olan ve Türkiye’de faydalanılan hizmetler ile Türkiye’de mukim olmayanların Türkiye’deki mallarını KDV kapsamında teslim etmeleri (KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C.2.2.1.2.1 no.lu bölümü) | %100                | Hizmeti satın alan herkes  | Bu tevkifata tabi hizmeti veren yabancı kişi ve kuruluşlar  |
| GVK’nun 18’inci maddesi kapsamındaki telif niteliği taşıyan satış ve hizmetlerin münhasıran GVK’nun 94’üncü maddesinde sayılan stopaj sorumlularına yapılması (KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C.2.2.1.2.2 no.lu bölümü)  | % 100               | Sürekli olarak telif faaliyetlerinde bulunanlardan, eser veya telif hizmeti alan ve GVK’nun 94’üncü maddesi kapsamında stopaj sorumlusu olan mükellefler   | Sürekli olarak meydana getirdikleri GVK’nun 18’inci maddesi kapsamındaki telif ürünlerini (şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve inceleme, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, resim, heykel, nota vs.) sadece stopaj sorumlularına satanlar.<br><br>(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 (KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C.2.2.1.2.3 no.lu bölümü)                    | %100                | - KDV mükellefi olan,<br>- Basit usulde vergilendirilen,<br>- BSMV mükellefi olan,<br>- Sadece KDV ye tabi işlem yaptığı dönemde KDV beyannamesi vermesi uygun görülen,<br>- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde <sup>2</sup> yer alan kiracılar | KDV mükellefi olmayan kiraya verenler<br>(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.)<br><br>5018 sayılı Kanun ekindeki 4 adet cetvel KDV 6 isimli elektronik kitabımızdadır.   |

<sup>2</sup> 5018 sayılı Kanun ekindeki 4 adet cetvel KDV 6 isimli elektronik kitabımızdadır.

|  |      |   |  |
|--|------|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"><li>- Amatör spor klüplerinin oyuncularının formalarında yer almak</li><li>- KDV mükellefi olmayanlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlere pano koymak, bina veya bahçe duvarını kullanmak</li><li>- KDV mükellefiyeti gerektirmeyecek şekilde yayınlanan dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak</li></ul> <p>ve benzeri şekillerde yapılan reklam verme işlemleri<br/>(KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C-2.2.1.2.4 no.lu bölümü)</p> | %100 | <ul style="list-style-type: none"><li>- KDV mükellefi olan,</li><li>- Basit usulde vergilendirilen,</li><li>- BSMV mükellefi olan,</li><li>- Sadece KDV ye tabi işlem yaptığı</li><li>- dönemde KDV beyannamesi vermesi</li><li>- uygun görülen,</li><li>- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde</li><li>- yer alan</li><li>- reklam verenler</li></ul> | KDV mükellefi olmayan ve söz konusu reklam işlemlerini yapanlar. |
|--|------|---|--|

## 6. KİSMİ KDV TEVKİFATI UYGULAMASI :

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

Kısmi tevkifat alanı muhtelif KDV Tebliğleri ile genişletilmiş olup, kısmi tevkifat konuları son olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C-2.1.3.3. no.lu bölümünde düzenlenmiştir. (Bu düzenleme, daha önce 117 no.lu Tebliğ ile yapılan düzenlemeye paraleldir.)

Tebliğ hacmi çok geniş olduğundan, kısmi tevkifat konularının özet olarak ve tablo şeklinde sunulmasının daha isabetli olacağı düşünülerek aşağıdaki tablo hazırlanmıştır.

### 6.1. Kısmi Tevkifatı Hakkındaki Durumu Özetleyen Tablo :

- Hangi işlemlerin kısmi tevkifata konu olduğu,
- Tevkifat oranları,
- Kimlerin tevkifat yapması gerektiği,
- Tevkifata uğrayacak olan KDV mükellefleri

aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.



Ancak tablo çok özet nitelikte olduğu için, bilhassa tevkifata tabi işlem türlerinin kapsamı (işlem türü, tevkifat yapacak olanlar, tevkifata uğrayacak olanlar) açısından KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C-2.1.3. no.lu bölümü dikkatle incelenmelidir.

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

| <i>Kısmi KDV Tevkifatına Tabi İşlem Türü</i>   | <i>Tevkifat Oranı</i> | <i>Tevkifatı Yapacak Olanlar</i>                     | <i>Tevkifata Uğrayacak Olanlar</i>           |
|--|-----------------------|--|--|
| <i>Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik, mimarlık, etüt-proje hizmetleri (KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.2.1. no.lu bölümü)</i>                          | <i>2 / 10</i>         | <i>Belirlenmiş alıcılar (*)</i>                      | <i>Bu hizmetleri verenler</i>                |
| <i>Etüt, plan-proje, danışmanlık, eksperlik, denetim vb. hizmetler (KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.2.2 no.lu bölümü)</i>  | <i>9 / 10</i>         | <i>Belirlenmiş alıcılar (*)</i>                      | <i>Bu hizmetleri verenler</i>                |
| <i>Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara yönelik tadil, bakım ve onarım hizmetleri (KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.2.3 no.lu bölümü)</i>                                      | <i>5 / 10</i>         | <i>Belirlenmiş alıcılar (*)</i>                      | <i>Bu hizmetleri verenler</i>                |
| <i>Yemek servis ve organizasyon hizmetleri (KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.2.4 no.lu bölümü)</i>  | <i>5 / 10</i>         | <i>Belirlenmiş alıcılar (*)</i>                      | <i>Bu hizmetleri verenler</i>                |
| <i>İşgücü hizmetleri (özel güvenlik hizmetleri dahil) (KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.2.5 no.lu ve 60 no.lu KDV Sirkülerinin 2 no.lu bölümü)</i>                                | <i>9 / 10</i>         | <i>KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)</i> | <i>İşgücü hizmetini verenler</i>             |
| <i>Yapı denetim hizmetleri (KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.2.6 no.lu bölümü)</i>  | <i>9 / 10</i>         | <i>KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)</i> | <i>Yapı denetim hizmetini yapanlar</i>       |
| <i>Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri, çanta ve ayakkabı dikim işleri ve bu işlere aracılık hizmetleri (KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.2.7 no.lu bölümü)</i> | <i>5 / 10</i>         | <i>KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)</i> | <i>Tevkifata tabi fason hizmeti yapanlar</i> |
| <i>Turistik mağazalara verilen müşteri bulma veya müşteri götürme hizmetleri (KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.2.8 no.lu bölümü)</i>  | <i>9 / 10</i>         | <i>KDV mükellefleri</i>                              | <i>Bu hizmetleri verenler</i>                |



|   |      |  |   |
|---|------|--|---|
| Profesyonel spor klüplerince (şirketleşenler dahil) elde edilen yayın, reklam ve isim hakkı gelirleri<br>(KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.2.9 no.lu bölümü)   | 9/10 | KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)  | Profesyonel spor klüpleri (şirketleşenler dahil)  |
| Temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri<br>(KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.2.10 no.lu bölümü)  | 7/10 | KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)  | Temizlik çevre ve bahçe bakım hizmetlerini yapanlar   |
| Servis taşımacılığı<br>(KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.2.11 no.lu bölümü)  | 5/10 | KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)  | Servis hizmetini yapanlar   |
| Her türlü baskı ve basım hizmetleri<br>(KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.2.12 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 <b><u>DİĞER BÜTÜN HİZMETLER</u></b><br>(KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.2.13 no.lu bölümü) | 5/10 | 5018 Sayılı Kanuna ekli ve aşağıdaki 10 no.lu bölümde sunduğumuz cetvellerde yer alan kamu kuruluşları | Bu hizmetleri verenler (Cevherden üretim yapanlar ile ithalatçılar hariç)   |
| Külçe metal teslimleri<br>(1 no.lu KDV Genel Uygulama Değişiklik Tebliği)   | 5/10 | KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)  | Külçe metal teslim edenler (Cevherden üretim yapanlar ile ithalatçılar hariç)   |
| Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi<br>(KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.3.2 no.lu bölümü)   | 5/10 | KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)  | Bu ürünleri teslim edenler (Cevherden üretim yapanlar ile ithalatçılar hariç)   |
| İstisnadan vazgeçenler tarafından yapılan hurda ve atık teslimleri<br>(KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.3.3 no.lu bölümü)  | 5/10 | KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)  | İstisnadan vazgeçen hurda ve atık satıcıları (Bu malları ithal edip satanların tevkifata maruz bırakılmasını doğru bulmuyoruz.) |
| Hurda ve atıklardan elde edilen hammaddelerin teslimi<br>(KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.3.4 no.lu bölümü)   | 9/10 | KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)  | Hurda ve atıktan elde edilen hammaddeleri satanlar (İthalatçılar hariç)   |

|   |              |  |   |
|---|--------------|--|---|
| <i>Pamuk, tiftik, yün, yapağı, ham post ve ham deri teslimleri (KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.3.5 no.lu bölümü)</i> | <i>9/ 10</i> | <i>KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)</i> | <i>Bu malları satanlar (Bu malları ithal edip satanların tevkifata maruz bırakılmasını doğru bulmuyoruz.)</i> |
| <i>Ağaç ve orman ürünleri (KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3.3.6 no.lu bölümü)</i>                                      | <i>5/ 10</i> | <i>KDV mükellefleri ile Belirlenmiş alıcılar (*)</i> | <i>Ağaç ve orman ürünlerini satanlar (İthalatçıları hariç)</i>  |

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

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde<sup>3</sup> 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 Borsa İstanbul (BİST) A.Ş.nde işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları. ( Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamında değerlendirilmez.)

#### **Notlar :**

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

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

<sup>3</sup> Yukarıda bahsi geçen 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller [www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr) adresli sitemizde bulunan KDV 6 isimli elektronik kitabımızın 9 uncu maddeye ilişkin 10 no.lu bölümüdür.

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

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

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

## **6.2. Kapsama Girmekle Beraber Kısmi Tevkifat Uygulanmayacak İşlemler :**

### **6.2.1. Hisseleri İMKB'de İşlem Gören Şirketler ve Bir Kısım Kuruluşlar Tarafından Yapılan Hiçbir İşlem Kısmi Tevkifata Konu Olmayacaktır :**

Tebliğ'in I/C-2.1.3.1. no.lu ayırımında sayılan aşağıdaki kuruluşlar (BELİRLENMİŞ ALICILAR) tarafından yapılan kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki teslim ve hizmetlerde alıcı kim olursa olsun KDV tevkifatı uygulanmayacaktır. (Bu durum şirketleşmeler dahi profesyonel spor kulüplerince yukarıda sayılan kuruluşlara yapılan teslim ve hizmetler açısından geçerli değildir.)

Hangi kurum ve kuruluşların BELİRLENMİŞ ALICI olduğu, yukarıdaki tablonun sonunda belirtilmiştir.

### **6.2.2. KDV Kanunu'nun 11/1-c ve Geçici 17 nci Maddeleri Kapsamındaki Teslimlerde ve KDV Kanunu Uyarınca KDV'den Müstesna Olan Teslim ve Hizmetlerde KDV Tevkifatı Uygulanmayacaktır :**

- İhraç kayıtlı teslimlerde, (11/1-c),
- Dahilde işleme izin belgesi kapsamındaki malların ihraç kayıtlı tesliminde (Geçici 17),
- KDV istisnası uyarınca KDV hesaplanmayan işlemlerde,

KDV tevkifatı uygulanmayacaktır. Tebliğde bahsi geçmemekle beraber bir işlem KDV'nin konusuna girmiyorsa yine KDV tevkifatının uygulanmaması gerekir.

### **6.2.3. Kısmi Tevkifata Tabi İşlemin KDV Dahil Bedeli 1.000 TL'yi Geçmiyorsa Kısmi Tevkifat Yapılmayacaktır :**

Tebliğin I/C-2.1.3.4.1. no.lu bölümüne göre, kısmi tevkifata tabi işlemin KDV dahil bedeli 1.000 TL'yi aşmadığı takdirde kısmi KDV tevkifatı yapılmayacaktır.

## 7. BELGE DÜZENİ :

KDV tevkifatına konu işlemlerde belge düzeninin nasıl olacağı konusunda KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/C-2.1.3.4.2. no.lu bölümüne bakınız.

## 8. BEYANNAMENİN DÜZENLENMESİ :

KDV tevkifatının uygulandığı hallerde gerek alıcıların gerekse satıcıların KDV beyannamelerine, tevkifat yapma ve tevkifata uğrama işlemlerinin nasıl yansıtacağı KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/C-2.1.3.4.3. no.lu bölümünde detaylı olarak açıklanmıştır.

## 9. DÜZELTME KONULARI :

- Tevkifata tabi tutulmuş malların iadesinde,
- Tevkifata tabi işleme ilişkin KDV matrahında sonradan değişiklik olduğunda,
- Fuzulen veya olması gerekene göre daha yüksek oranda KDV tevkifatı uygulandığında,

düzeltilme işlemlerinin nasıl yapılacağı KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/C-2.1.4. no.lu bölümünde detaylı olarak açıklanmıştır.

## 10. KDV TEVKİFATINA UĞRAMIŞ OLMA GEREKÇESİNE BAĞLI KDV İADELERİ :

KDV mükelleflerinin, yaptıkları teslim ve hizmetler nedeniyle yürürlükteki Kararnameye göre almaları gereken KDV tutarı tevkifat nedeniyle azalırsa, bu mükelleflerce hesaplanan KDV'lerin tevkifata tabi tutulan kısımları kadar (indirimle giderilemeyen KDV durumu bulunmak şartıyla ve bununla sınırlı olarak) KDV iade hakkı doğmaktadır.

Bu hakkın kullanılması ihtiyaridir. (İade istenip istenmeyeceği KDV beyannamesinin dolduruluş şekliyle bildirilmektedir.)

Söz konusu KDV iadesi ile ilgili esaslar KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/C-2.1.5. no.lu bölümünde detaylı olarak açıklanmıştır.

Oldukça karmaşık bir yapı arz eden söz konusu açıklamaların bir kısmı aşağıdaki tabloda özetlenmiştir :

**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;

| <b>Kısmi Tevkifata (KDV İade hakkına)<br/>Konu İşlemin Türü</b>   | <b>Teminatsız<br/>ve raporsuz<br/>mahsuba ilişkin sınır</b> | <b>Teminatsız ve<br/>raporsuz nakit<br/>iadeye ilişkin sınır</b> | <b>Mahsup, Nakit<br/>İade veya<br/>Teminat Mektubu<br/>Çözümü İçin YMM<br/>Raporunun Geçerli<br/>Olup Olmadığı</b> |
|---|---|--|--|
| <i>Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri</i>  | 5.000TL.  | -  | Geçersiz   |
| <i>Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri</i>  | 5.000 TL.   | -  | Geçersiz   |
| <i>Her türlü yemek servisi ve organizasyon hizmetleri</i>   | 5.000 TL.   | -  | Geçersiz   |
| <i>Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler</i>  | 5.000 TL.   | -  | Geçersiz   |
| <i>Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile fason ayakkabı ve çanta dikim işleri ve fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri</i> | 5.000 TL.   | -  | Geçersiz   |
| <i>Yapı denetim hizmeti</i>   | 5.000 TL.   | -  | Geçersiz   |
| <i>Servis taşımacılığı hizmeti</i>  | 5.000 TL.   | -  | Geçersiz   |
| <i>Her türlü baskı ve basım hizmeti</i>   | 5.000 TL.   | -  | Geçersiz   |
| <i>İşgücü temin hizmeti</i>   | 5.000 TL.   | -  | Geçersiz   |
| <i>Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmeti</i>  | 5.000 TL.   | -  | Geçersiz   |
| <i>Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri</i>  | 5.000 TL.   | 5.000 TL.  | Geçerli  |
| <i>Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklâm gelirlerine konu işlemleri</i>   | 5.000 TL.   | 5.000 TL.  | Geçerli  |

|  |  |                  |                |
|--|--|------------------|----------------|
| <i>Tebliğ'in (I/C-2.1.3.2.13) bölümü kapsamındaki hizmetler</i>  | <i>5.000 TL.</i>   | <i>5.000 TL.</i> | <i>Geçerli</i> |
| <i>Külçe metal teslimleri</i>  | <i>Miktara bakılmaksızın incelemesiz ve teminatsız.</i>  | <i>5.000 TL.</i> | <i>Geçerli</i> |
| <i>Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi</i>   | <i>Miktara bakılmaksızın incelemesiz ve teminatsız..</i> | <i>5.000 TL.</i> | <i>Geçerli</i> |
| <i>Metal, plastik, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi</i>   | <i>Miktara bakılmaksızın incelemesiz ve teminatsız.</i>  | <i>5.000 TL.</i> | <i>Geçerli</i> |
| <i>Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklarından elde edilen hammadde teslimi</i> | <i>Miktara bakılmaksızın incelemesiz ve teminatsız.</i>  | <i>5.000 TL.</i> | <i>Geçerli</i> |
| <i>Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi</i>                                       | <i>Miktara bakılmaksızın incelemesiz ve teminatsız.</i>  | <i>5.000 TL.</i> | <i>Geçerli</i> |
| <i>Ağaç ve orman ürünleri teslimi</i>  | <i>Miktara bakılmaksızın incelemesiz ve teminatsız.</i>  | <i>5.000 TL.</i> | <i>Geçerli</i> |

#### 11. YAPILAN TEVKİFATLARIN AÇILIMLI OLARAK BEYANI :

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. Bu bildirim zorunluluğu KDV Genel Uygulama Tebliği ile sürdürülmüştür. (Tebliğ'in I/C-2.1.6.1. no.lu bölümü)

İnternet üzerinden KDV beyannamesi ile birlikte gönderilecek olan bu bildirimde KDV tevkifatına uğrayan mükellefler, bu tevkifatı yapan firmalar, tevkifatın niteliği, oranı gibi bilgileri göstereceklerdir.

#### 12. TEVKİFATA KONU KDV YÜKLENİMLERİNDE, TEVKİF EDİLEN KDV TUTARI İLE SINIRLI OLMAK ÜZERE MÜTESELSİL SORUMLULUK ARANMAYACAĞI :

Bilindiği üzere, KDV iade taleplerinde alt firmalar hakkında olumsuz tespit bulunması veya bu alt firmaların adresinde bulunamaması, vergi ödevlerini yerine getirememesi gibi nedenlerle, bu firmalardan yapılan alımlara ait KDV yüklenimlerinin iadesi reddedilmektedir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/C-2.1.6.2. no.lu bölümünde ;

##### **“6.2. Müteselsil Sorumluluk**

*Tevkifata tabi alımları dolayısıyla KDV tevkifatı uygulayanlar, tevkifat tutarını beyan edip ödemiş olmaları şartıyla, tevkif edilen vergi ile sınırlı olmak üzere bu işlemlerle ilgili olarak önceki safhalarda ortaya çıkan verginin Hazineye intikal etmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmazlar.”*

açıklamasına yer verilmiştir.

Görüldüğü gibi, alt firmanın sorunlu olması nedeniyle ortaya çıkacak müteselsil sorumluluk, ilgili işleme ait KDV tutarının tevkifata konu olmayan kısmı için söz konusu olacak, tevkif edilen (2 no.lu beyanname ile beyan edilip ödenen) KDV tutarı bu sorumluluk dışında kalacaktır. (Eski uygulama da böyle idi)

#### **SONUÇ:**

Tam ve kısmi KDV Tevkifatı son olarak KDV Genel Uygulama Tebliğini I/C-2 no.lu bölümünde düzenlenmiştir.

Bu yazımızda söz konusu Tebliğ hükümleri özet olarak, tablolaştırılmış halde ve detay için atıf yapılmak ve kaynak gösterilmek suretiyle açıklanmış ve yorumlanmıştır.

Uygulanmakta olan KDV tevkifatlarının çoğu KDV'nin emniyeti açısından isabetli ve gereklidir. Ancak bazı tevkifat türlerinin gözden geçirilmesine ihtiyaç vardır. Mesela alüminyum mamullerde uygulanan kısmi KDV tevkifatı gereksizdir ve sakıncalıdır. (15.06.2007 tarihli DÜNYA Gazetesinde yayınlanan “ALÜMİNYUM MAMULLERİNDE KDV TEVKİFATI HATALIDIR” başlıklı yazımız)

Ayrıca, sonradan ikmalen, re’esen yahut pişmanlık yoluyla yapılan KDV sorumluluğu kapsamındaki KDV ödemelerinin, takvim yılı geçtiği gerekçesiyle indirilemeyeceği görüşüne katılmıyoruz. (Esas itibariyle, KDV indiriminde takvim yılı aşılması şartının tamamen kaldırılması gerektiğini düşünüyoruz.)