

Duyuru Tarihi : 09.07.2007
Duyuru No : DUYURU/2007-117
Yaymlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI / TEMMUZ 2007 / SAYI : 311, SAYFA : 22-24

Mehmet MAÇ

Yeminli Mali Müşavir

mehmet.mac@bdodenet.com.tr

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

1. GENEL AÇIKLAMA :

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

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

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

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

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

ortaya çıkmaktadır.

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

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

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

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

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

2. KDV TEVKİFATI KAPSAMINDAKİ MAL VE HİZMETLER :

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

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

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

3.1. Genel Açıdan :

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

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

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

3.2. Özellikli Durumlar ve Örnekler :

3.2.1. Özel Güvenlik Hizmetlerinin Aktarılmasında KDV Tevkifatı Gerekmediği Görüşündeyiz :

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

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

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

“Güvenlik hizmetleri sektöründe faaliyet gösteren işletmeler kendilerine bağlı güvenlik görevlileri marifetiyle.....”

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

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

3.2.2. Tekstil ve Konfeksiyon Fasonu İşi Üstlenen Firmanın Başka Bir Fasoncuya Bu Fason İşi Yaptırmasında KDV Tevkifatı :

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

Konumuzun dışında olmakla beraber 2007/12143 sayılı Kararname ile “*fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işleri*” için geçerli KDV oranının 1.6.2007 tarihinden itibaren %18'den %8'e indirildiğini, bu işlerde uygulanan 2/3 oranındaki KDV tevkifatının halen devam ettiğini belirtmek isteriz. KDV oranı indirilen hizmetlerin hangi hizmetler olduğu konusunda tereddütler vardır. Bu konuda Maliye Bakanlığı'ndan açıklama beklenmektedir.

3.2.3. KDV Tevkifatına Tabi Akaryakıt Teslimlerinde Durum :

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

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

3.2.4. Diğer KDV Kesinti Türlerinde Durum :

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

4. SONUÇ :

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