

KAMU KURUM ve KURULUŞLARININDA KATMA DEĞER VERGİSİ SORUMLULUĞU

Seda TARCAN BULUT (*) Önder GENÇ (**)

1 - GİRİŞ

Vergi sorumluluğu; vergi sistemimiz içerisinde hemen hemen tüm vergiler içinde uygulanmakta olan ve temel amacı vergi alacağının güvence altına alınması olan bir müessesedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 8. Maddesinde "verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi" olarak tanımlanan vergi sorumlusu, "vergi kesintisine konu olan işlem dolayısıyla, kendisi mükellef olmakla birlikte, mükellefle olan ilişkisi dolayısıyla, vergi kanunları ile öngörülen hallerde vergi kesintisi yaparak, vergi dairesine ödeme zorunluluğu bulunan kişilerdir"¹. Buna göre vergi sorumlusu ya bir vergi mükellefi ya da kamu kurum ve kuruluşu veya bu nitelikte bir kurum ya da kuruluş olmakta, diğer bir ifadeyle, vergi işlemlerini iyi bilen, kendi muhasebesi ve kurumsal bir kimliği olan kişilerdir.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun vergi sorumlusu başlıklı 9. Maddesinde, vergi sorumlusu olunacak haller sayılmış ve "gerekliliği görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir" ifadesi ile Maliye Bakanlığı'nın uygun göreceği durumlarda da vergi sorumluluğunun söz konusu olabileceği hüküm altına alınmıştır.

Maliye Bakanlığı Kanun'dan aldığı yetkiye dayanarak çıkardığı 91 seri nolu KDV Genel Tebliği² ile KDV'de vergi kesintisi yapılacak durumları, vergi sorumlularını ve uyulması gereken usul ve esasları belirlemiştir. Daha sonra çıkarılan 95, 97, 99, 104, 110 seri nolu Genel Tebliğler ile sorumluluk sürekli olarak genişletilmiştir.

Bu çalışma, KDV'de vergi sorumluluğu çerçevesinde, Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan tebliğ ve yapılan değişiklikler etrafında bazı Kamu

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

(**) Vergi Denetmen Yardımcısı

¹ Nuri DEĞER; **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, Yaklaşım Yayıncılık, Temmuz, 2007, s. 233.

² 28.02.2004 tarih ve 25387 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

Kurum ve Kuruluşlarına yüklenilen sorumluluğu ve bu sorumluluk çerçevesinde yapılacak vergi kesintisine ilişkin usul ve esaslara değinmektedir.

2- TEVKİFAT YAPACAK KURUM ve KURULUŞLAR

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

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

- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç),
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar ve özel finans kurumları,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,

- Hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına kote edilmiş şirketler (bunlar yalnızca "yapım işleri", "temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri", "özel güvenlik hizmetleri" ile "yemek servis hizmetleri"ne ait katma değer vergisi-

ni tevkifata tabi tutacaklardır.),(95 seri nolu KDV genel tebliğ ile eklenmiştir.)³

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

Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların birbirlerine karşı ifa ettikleri hizmetlerin katma değer vergisi tevkifatı kapsamına dâhil olmadığı belirtilmiştir.

3- TEVKİFAT UYGULANACAK İŞLEMLER

Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların;

- Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,
- Özel güvenlik hizmetleri,
- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
- Her türlü yemek servisi,
- Danışmanlık ve denetim hizmetleri, alımlarına ait bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin aşağıda belirtilen oranlara göre belirlenecek kısmı bu kurum ve kuruluşlarca sorumlu sıfatıyla beyan edilmek ve ödenmek üzere tevkifata tabi tutulacaktır.

Maliye Bakanlığına tanınan yetkiye dayanılarak, çıkarılan 91, 95, 97, 99 ve 108 seri nolu KDV Genel Tebliğlerine göre yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar, aynı Genel Tebliğler ile belirlenen işlemlerden, aynı Genel Tebliğ'de belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapmak zorundadır.

³ 03.07.2005 tarih ve 25864 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

Sunulan Hizmetler	İlgili Tebliğ	91 Nolu Tebliğ	95 Nolu Tebliğ ³	97 Nolu Tebliğ ⁴	99 Nolu Tebliğ ⁵	104 Nolu Tebliğ ⁶	110 Nolu Tebliğ ⁷
	Yürürlük Tarihi	28.02.2004	01.08.2005	05.01.2006	14.07.2006	01.02.2007	12.07.2008
- İnşaat (yapım işleri) - Mimarlık - Mühendislik - Etüd-Proje		1/3	1/3	1/3	1/6	1/6	1/6
- Makina, demirbaş, taşıt için yapılan bakım, onarım hizmeti		1/3	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3
- Temizlik		1/2	2/3	2/3	2/3	2/3	2/3
- Yemek servisi		1/3	-	1/2	1/2	1/2	-
- Bahçe ve çevre düzenleme - Danışmanlık ve denetim**		1/2	-	1/2	1/2*	1/2	-
- Özel güvenlik		1/2	-	1/2	1/2	4/5**	4/5
- İşgücü temin hizmeti		-	-	0,90***	0,90	0,90	0,90
- Büyük ve küçükbaş hayvan etlerinin teslimi		-	-	-	-	-	1/2****

* Daha önce sadece 91 nolu tebliğde sayılan kurum ve kuruluşlara verilen yapı denetim hizmetleri tevkifat kapsamında iken 99 nolu tebliğ ile 14.07.2006 tarihinden itibaren tüm KDV mükelleflerine verilen yapı denetim hizmetleri tevkifat kapsamına alınmıştır.

** Daha önce sadece 91 nolu tebliğde sayılan kurum ve kuruluşlara verilen özel güvenlik hizmetleri tevkifat kapsamında iken 104 nolu tebliğ ile 01.02.2007 tarihinden itibaren tüm KDV mükelleflerine verilen özel güvenlik hizmetleri tevkifat kapsamına alınmıştır.

*** İşgücü temin hizmeti ilk olarak 96 seri nolu KDV genel tebliğ ile 28.11.2005 tarihinden itibaren sadece KDV mükellefleri arasında tevkifat kapsamına alınmış iken 97 nolu tebliğ ile 05.01.2006 tarihinden itibaren 91 nolu tebliğde sayılan kurum ve kuruluşlara verilen işgücü temin hizmetleri de tevkifat kapsamına alınmıştır.

**** Büyük ve küçükbaş hayvan etlerinin tesliminde tevkifat uygulaması ilk olarak 26.02.2008 tarihinden itibaren KDV mükellefleri arasında uygulanmaya başlanmış, 110 nolu tebliğ ile 12.07.2008 tarihinden itibaren kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan teslimlerde tevkifat kapsamına alınmıştır.

⁴ 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

⁵ 11.07.2006 tarih ve 26225 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

⁶ 01.05.2007 tarih ve 26509 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

⁷ 11.07.2008 tarih ve 26933 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

Tevkifat kapsamına giren bu işlemlerin tamamı büyük ve küçükbaş hayvan etlerinin teslimi hariç "hizmet" mahiyetindedir. Bu nedenle yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların, tevkifat kapsamına giren hizmetlerde kullanılacak olanlar da dahil olmak üzere piyasadan yapacakları her türlü mal alımında (büyük ve küçükbaş hayvan etlerinin alımı hariç) tevkifat uygulanmayacağı belirtilmiştir.

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

ÖRNEK:

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

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

Kamu kurum ve kuruluşlarının piyasadan alacakları her türlü hizmet alımında tevkifat uygulanmayıp sadece, tabloda sayılan hizmet alımlarında sorumlu sıfatıyla tevkifat uygulanacaktır. Bu hizmet alımlarına ilişkin aşağıda ayrıntılı bilgi verilecektir.

4-TEVKİFAT UYGULANACAK İŞLEMLERİN KAPSAMI

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

Yapım işleri; Bina, karayolu, demiryolu, otol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, altyapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, tamamlama, (boya badana dahil) her türlü onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işlerini kapsamakta ve 1/6 oranında tevkifata tabi bulunmaktadır.

Ayrıca, yapım işleri ile birlikte ifa edilen mimarlık ve mühendislik, etüt ve proje, harita ve kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hizmetleri ve benzeri hizmetlere de tevkifat uygulanacaktır. Ancak, bu hizmetler yapım işlerinden ayrı olarak danışmanlık ve benzeri hizmetler adı altında verildiği takdirde, tevkifat oranı 1/2 olarak uygulanacaktır.

4.2- Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri

Temizlik hizmetleri sektörünün yaygın olarak sunduğu hizmetler;

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

Temizlik işlerine ait ödemeler üzerinden hesaplanan katma değer vergisine 2/3 oranında, Bahçe ve çevre bakım hizmetlerine 1/2 oranında tevkifat uygulanacaktır. Ancak, temizlik işlerinde kullanılacak deterjan, süpürge vb. malzemenin piyasadan satın alınması sırasında tevkifat uygulanmayacaktır.

4.3- Özel Güvenlik Hizmetleri

Güvenlik hizmetleri sektöründe faaliyet gösteren işletmeler kendilerine bağlı güvenlik görevlileri marifetiyle genel olarak; sabotaj, yangın, hırsızlık, soygun, yağma, yıkma tehditlerine karşı caydırıcı ön tedbirleri almaktadırlar. Bunun yanında söz konusu şirketler giriş çıkış kontrolü, danışma hizmeti, santral, trafik hizmeti, yangınla mücadele, değerli evrak, nakit, maden gibi kıymetlerin bir yerden başka bir yere taşınması, ikaz-ihbar, ilk yardım, alarm izleme ve koruma hizmetlerini de sunmaktadırlar. Burada sayılan bu ve benzeri tüm hizmetler özel güvenlik hizmetlerinin içinde kabul edilecektir. Tüm KDV mükelleflerine verilen güvenlik hizmetlerine ait ödemeler üzerinden hesaplanan katma değer vergisine 4/5 oranında tevkifat uygulanacaktır.⁸

4.4- Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri

Yukarıda sorumlu tayin edilen kurum ve kuruluşlara ait veya bu kurum ve kuruluşlara tahsis edilen ve faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerine ilişkin bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisi 1/3 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

4.5- Her Türlü Yemek Servisi

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

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

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

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

4.6- Danışmanlık ve Denetim Hizmetleri

Teknik, ekonomik, mali ve hukuki alanda sunulan danışmanlık ve denetim hizmetleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi 1/2 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Tevkifat yapma sorumluluğu getirilen kurum ve kuruluşlara sunulan piyasa etüt- araştırma ve

⁸ 01.05.2007 tarih ve 26509 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 104 nolu KDV Tebliği(Önceki hali %50 ve 91 nolu KDV Tebliğinde sayılan kurum ve kuruluşlar.)

ekspertiz hizmetleri ile bu kuruluşlara yapılan herhangi bir teslim ya da hizmet kapsamında veya bu teslim ya da hizmetin devamı niteliğinde verilen ve bedeli ayrıca belirlenen eğitim hizmetleri danışmanlık hizmeti kapsamında görülecektir.

Avukatların hukuki ihtilaflarla ilgili olarak yargı mercileri nezdinde veya yargı kararlarının sonuçları ile ilgili olarak 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 yapılan toplam ödeme üzerinden tevkifat uygulanacaktır.

4.7- İşgücü Temin Hizmetleri

97 Seri nolu KDV Genel Tebliğine göre işgücü hizmeti alımlarında tevkifat uygulayacak kuruluşlar kapsamına, KDV mükelleflerinin yanı sıra, KDV mükellefi olmasalar dahi 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum, kuruluş ve işletmeler de dâhil edilmiştir.

Buna göre, gerçek usulde vergilendirilen KDV mükellefleri ile KDV mükellefi olmasalar dahi 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum, kuruluş ve işletmelerin faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili işlemlerde kullanacakları işgücü temin hizmeti alımlarında %90 oranında tevkifat uygulanacaktır.

Sözü edilen düzenleme, eleman temini şeklindeki hizmetleri kapsamaktadır. Eleman temin hizmeti dışındaki hizmet ifaları, bu bölümde düzenlenen tevkifat uygulaması kapsamında değerlendirilmeyecektir. İşgücü temini hizmetlerinde tevkifat uygulamasına ilişkin açıklayıcı örnek aşağıdadır.

Örnek:

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

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

4.8- Büyük ve Küçükbaş Hayvan Etlerinin Teslim Hizmetleri

108 Nolu KDV Genel Tebliğine⁹ göre büyük ve küçükbaş hayvan etlerinin (sakatat ve bağırsak dahil) tesliminde 1/2 oranında tevkifat uygulanması uygun görülmüştür. 110 Nolu KDV Genel Tebliği ile de büyük ve küçükbaş hayvan etlerinin (sakatat ve bağırsak dahil), teslimlerinde, gerçek usulde KDV mükelleflerinin yanı sıra 91 nolu KDV Genel Tebliğinin (A-2) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşlarca da 1/2 oranında tevkifat uygulanması uygun görülmüştür.

5-TEVKİFAT UYGULAMASINDA SINIR

Yukarıda sayılan işlerin kapsamına giren her bir işlemin bedeli Vergi Usul Kanunu'na göre o yıl için geçerli fatura düzenleme sınırını aşmadığı takdirde hesaplanan katma değer vergisi tevkifata tabi tutulmayacaktır. Fatura düzenleme sınırı **388 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 01.01.2009'den itibaren 670, -TL** olduğundan,

⁹ 26.02.2008 tarih ve 26799 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

bu yılın sonuna kadar katma değer vergisi ile birlikte 670 TL'yi geçmeyen işlemler için tevkifat uygulanması söz konusu değildir. Ancak, tespit edilen tutarı aşan işlemlere ait katma değer vergisinin tevkifat zorunluluğundan kaçınmak amacıyla bedel parçalara ayrılmayacaktır.

6- SORUMLU TAYİN EDİLEN KURUM ve KURULUŞLARCA YAPILACAK İŞLEMLER

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

Buna göre, genel bütçeli idareler yukarıda açıklanan işlemler dolayısıyla tevkif ettikleri katma değer vergileri için ayrıca beyanname vermeyecekler.

Genel bütçeli idareler dışında kalan ve tevkifat yapmak zorunda olan diğer kuruluşlar ise tevkif ettikleri vergiyi vergi sorumlularına ait 2 numaralı KDV beyannamesi ile beyan edip kanuni süresi içinde vergi dairelerine yatıracaklardır. Bu kuruluşlardan KDV mükellefiyeti olmayanlar mükellefiyetlerini tesis ettireceklerdir. Sorumlu sıfatıyla beyanname sadece işlemin yapıldığı dönemde verilecek bu kuruluşlardan her ay beyanname istenmeyecektir.

Öte yandan, tevkifat yapmak zorunda olan yukarıda sayılan kuruluşlar bankaların 2 numaralı KDV beyannamesini kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesine vermek zorundadırlar. Ancak, bu uygulamanın yaratacağı sorunlar dikkate alınarak isteyen bankaların tevkif ettikleri katma değer vergisini şube bazında da beyan edip ödemeleri Katma Değer Vergisi Kanunu'nun

43/6 ncı maddesi çerçevesinde Maliye Bakanlığınca uygun görülmüştür.

7- TEVKİFATA TABİ HİZMETLERİ İFA EDEN MÜKELLEFLERİN YAPACAKLARI İŞLEMLER

7.1- Belge Düzeni ve Muhasebe Kaydı

Tevkifat kapsamına giren hizmetleri ifa eden mükellefler düzenleyecekleri faturada işlem bedelini, hesaplanan katma değer vergisini, tevkifat miktarını ve tahsil edilecek toplam meblağı göstereceklerdir. Örneğin 500.000.-TL. tevkifata tabi bir iş için tevkifat oranının 1/3 olduğu da dikkate alınır,sa,

ÖRNEK

Tevkifatlı Fatura

İşlem bedeli	500.000.- TL.
Hesaplanan KDV	90.000.- TL.
Toplam	590.000.- TL.
(-) Tevkif edilen KDV(18/3)	30.000.- TL.

Tahsil edilecek toplam tutar 560.000.- YTL.
=====

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

Muhasebe Kaydı;

_____ / _____

120-ALICILAR HESABI	560.000.- YTL
-..... Belediyesi	
600-YURTIÇI SATIŞLAR	500.000.- YTL
-..... Tevkifatlı Satışlar	
391-HESAPLANAN KDV	60.000.- YTL
-..... Tevkifatlı Satışlar	

(Düzenlenen tevkifatlı faturanın kayda alınması)

_____ / _____

7.2- Beyan

Mükellefler, 91 Seri No.lu KDVK Genel Tebliği kapsamında tevkifat uygulanan işlem bedelinin tamamını ilgili dönem Katma Değer Vergisi beyannamesinin 6 ncı satırına dahil edeceklerdir. Beyannamenin “matrahın oranlarına göre dağılımı” başlıklı satırlarında önce tevkifata tabi olmayan normal işlemler beyan edilecek, sonraki satırlarda tevkifat uygulanan işlem bedelinin yine “tamamı” beyan edilecektir. “oran” sütununa **tevkifat oranı 1/3 olan işlemler için”%12”, %50 olan işlemler için “%9”** yazılacaktır. Bu bölümdeki “vergi” sütununa bu oranlara göre hesaplanacak tutarın yazılacağı tabiidir. Buna göre, vergi sütununda, hizmet bedeli üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisinin tevkifata tabi tutulmayan kısmı yer alacaktır. Tevkifata ait alış ve giderler dolayısıyla yüklenen vergilerin harcamaların yapıldığı dönemlerde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabileceği tabidir.

7.3- İade

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

7.4- KDV Beyannamesi (Beyan-İade) ve Muhasebe Kayıtlarına İlişkin Örnekler**ÖRNEK 1****KDV Beyannamesi;**

(6) Teslim ve Hizmetin Karşılığını Teşkil Eden Bedel.....	:600.000.- TL.
(9) Tevkifat Dışındaki Mal Ve Hizmet Teslimleri.....	:100.000.- TL.
(10) Tevkifat Dışındaki Mal ve Hizmet Hesaplanan KDV.....	:18.000.- TL.
(11) Tevkifat Kapsamındaki Hizmet Teslimler.....	:500.000.- TL.
(12) Tevkifat Kapsamındaki Hizmet HesaplananKDV. (%12).....	:60.000.- TL.
(19) Toplam Hesaplanan KDV....	:78.000.- TL.

(22) Önceki Dönemden

Devreden KDV.....:20.000.- TL.

(23) Bu Döneme Ait İndirilecek

KDV.....:82.000.- TL.

(26) İndirimler Toplamı.....:102.000.- TL.

(27) Ödenmesi Gereken KDV.....(YOK) :

(28) Sonraki Döneme Devreden

KDV.....(YOK) :(24.000.-)

(29) İade Edilmesi Gereken

KDV.....:24.000.- TL.

İlgili KDV Beyannamesinin;

TABLO II. İSTİSNALAR VE İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLERE İLİŞKİN BİLDİRİM TABLOSU ise;

(49) Tevkifat Kapsamındaki

İşlemler:500.000.- TL.

(50) Tevkifat Kapsamındaki İşlemlerin

KDV. (%6).....:30.000.- TL.

(52) İade Hakkı Doğuran

KDV. (%6):30.000.- TL.

(53) İade Olunacak KDV: 24.000.- TL.

Örnek'te görüldüğü gibi, mükellef %6 tevkifata tabi 500.000.- TL. hizmet tesliminde bulunmuş olup, bunun KDV'si 30.000.- TL.dir. iade alması gereken tutar da bu rakamı aşmayacak şekilde 30.000.- TL. olması gerekirken, sonraki döneme devir KDV'si 24.000.- TL. olduğundan iade alacağı tutar da 24.000.-TL. olarak belirlenmektedir.

Muhasebe Kaydı;

_____ / _____	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	24.000.- YTL
- İade Alınacak Tevkifatlı KDV	
391-HESAPLANAN KDV	78.000.- YTL
-..... Normal Satışlar	
-..... Tevkifatlı Satışlar	
190-DEVREDEN KDV	20.000.- YTL
191-İNDİRİLECEK KDV	82.000.- YTL
_____ / _____	

8- TEVKİFATA TABİ İŞLEMLERDE İADE UYGULAMASI

8.1- Teminatsız ve İncelemesiz Mahsuben İade Sınırı

Tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının "kendi vergi borçlarına" mahsubunu isteyen mükelleflerin 1.000.-YTL'yi (1.000.-YTL dahil) aşmayan mahsup talepleri, ilgili belgelerin tamamlanmış olması şartıyla, inceleme raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilecektir (95 seri nolu KDV Genel Tebliği).

8.2- Yapım İşlerinde İade Uygulaması

95 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile "91 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği çerçevesinde tevkifata tabi tutulan işlemlerden yalnızca yapım işlerinden doğan mahsuben iade talepleri banka teminat mektubu ve inceleme raporu yanında yeminli mali müşavir tasdik raporu karşılığında da yerine getirilecektir. Yeminli mali müşavir tasdik raporlarında mal ihracı için öngörülen limit geçerli olacaktır" ifadesiyle yalnızca yapım işleri için aşağıdakilerden birinin sağlanmasının yeterli olacağı belirtilmiştir. Buna göre;

- Banka teminat mektubu,
- İnceleme raporu,
- YMM tasdik raporu (mal ihracı için öngörülen limitler geçerli olacaktır)

ile mahsuben iade yapılabilir.

Nakden iadelerde ise, yine 91 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği çerçevesinde banka teminat mektubu, inceleme raporu ve YMM tasdik raporunun birlikte aranması şart koşulmuştur. Ancak, 96 Seri No'lu KDV Genel Tebliği⁹ ile "...yapım işlerindeki tevkifat uygulamasından doğan nakden iade taleplerinin yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz edilmek suretiyle de yerine getirilmesi uygun görülmüştür." "... yapım işlerinde tevkifat uygulamasından doğan nakden iade talepleri ihracat istisnası için öngörülen limitler dahilinde YMM tasdik raporu ile yerine getirilecektir." ifadesiyle iade taleplerinin sadece YMM tasdik raporuyla da yerine getirilebileceği belirtilmiştir.

⁹ 96 Seri No'lu KDV Genel Tebliği

Öte yandan, 03.07.2005'den önce teminat karşılığında veya vergi incelemesi sonucuna göre yerine getirilmesi gereken mahsuben ve nakden iadeler için, teminatın çözümüne ya da mahsuben iadenin yapılmasına ilişkin incelemenin başlamamış olması halinde de YMM tasdik raporu ibraz edilebilecektir. İnceleme başladıktan sonra talepte bulunulması halinde ise bu talep inceleme elemanının YMM tasdik raporu karşılığında iade yapılmasına engel bir görüşünün bulunmaması halinde yerine getirilecektir.

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

9- SONUÇ

İdare tarafından bazı kurum ve kuruluşlarca bir kısım işlemlerin tevkifat kapsamına alınmasının nedeni verginin güvenli ve eksiksiz olarak tahsil edilebilmesinin sağlanmasıdır. Uygulamanın Türkiye'nin bir gerçeği olan ve günden güne artan kayıtdışılık sorununa karşı etkin bir rol oynadığı görülmektedir. Böylece bazı iş veya sektörlerde naylon fatura kullanımı azalmıştır. Bu açıdan bakıldığında gıda, akaryakıt vb. ağırlık teşkil eden ve sürekli olan teslimlerin de tevkifat kapsamına alınması fayda sağlayacaktır. Kayıtdışı ekonominin önlenmesi amacıyla yönelik olarak yayımlanan bu tebliğ bazı aksaklıkları da beraberinde getirmiştir. Şöyleki: 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile getirilen tevkifat uygulamasında; nakden veya mahsuben (1000,00 TL'ye kadar kendi borçlarına mahsup talepleri hariç olmak üzere) iadelerde tutar ne olursa olsun inceleme yapılması gerekiyor.

Oysaki daha önceki KDV iadesi uygulamalarında olduğu gibi nakden iadelerde belirtilecek belli bir limitten sonra inceleme yapılması gerekirdi. Bu uygulama denetim elemanları ve mükellefler açısından sıkıntı oluşturmaktadır. Ülkemizde inceleme oranının % 2'lerde olduğu göz önünde bulundurulduğunda denetim elemanlarının sayısı olarak yetersiz olduğu aşıkardır. Dolayısıyla iadelerde tutar ne olursa olsun inceleme yapılmasının gerekli olması ve iş yükünün iyice artması, kalifiye işgücünün verimsiz olarak kullanılması sonucunu doğurduğundan, uygulamada verimliliğin düşmesine neden olmuştur.

Denetim elemanlarının iş yükü arttığı için mükelleflerde iadelerini aylarca hatta yıllarca alamamaktadır. Teminat mektubu karşılığında iadesini alanlar ise Vergi İnceleme Raporu sonucuna kadar teminat mektubu komisyonu ödemek zorunda kalmaktadır. Teminat mektupları için ödenen komisyon tutarları, gider kaydedileceğinden komisyon tutarları kadar kârın dolaşısıyla vergi matrahının azalmasına neden olmaktadır. Ayrıca İncelemenin yıllar sürmesi, 213 sayılı VUK'un 112/4. maddesinde; "... vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince, mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında faiz, 120. madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir." hükmü gereği devletin mükellefe tecil faizi oranında yüklü miktarlarda faiz ödemesini gündeme getirmektedir.

Tebliğde yapılan düzenleme vergi alacağı-
nın emniyet altına alınması açısından yerinde
bir düzenleme olmakla birlikte iade uygulama-
sında belli bir tutarın altındaki iade taleplerinin
incelemesiz olarak yerine getirilmesi ve belli bir
tutara kadar olan iadelerin, yapım işlerinden
doğan iadelerde olduğu gibi YMM raporuna
bağlanabilmesi imkânının getirilmesi yerinde
olacaktır. Bu tür eksikliklerin giderilmesi için
yeni bir tebliğde gerekli açıklamaların yapılma-
sı gerektiği kanaatindeyiz.