



VERGİ M FETİŐİLERİ
DERNEĐİ

KDV TEVKİFATI UYGULAMA REHBERİ



Mustafa Sefa KARA • Adil AYDIN

VERGİ RAPORU DERGİSİNİN ÜCRETSİZ EKİDİR

KDV TEVKİFATI UYGULAMA REHBERİ

Hazırlayanlar

Mustafa Sefa KARA

(Vergi Müfettiř Yardımcısı)

Adil AYDIN

(Vergi Müfettiř Yardımcısı)

**Haziran 2013
ANTALYA**

Vergi Müfettiřleri Derneęi
Genel Merkezi

Cihan Sok. No: 13/7 Sıhhiye / ANKARA
Tel: (0312) 231 80 19
Fax: (0312) 231 80 65
e-mail: bilgi@vmd.org.tr
www.vmd.org.tr

ISBN: 978-605-80890-8-2

Mizanpaj & Kapak Tasarımı

Aren Reklam Tanıtım Dış Tic. Ltd. şti.

Dr. Mediha Eldem Sok. No: 38/15 Kızılay/ANKARA
Tel: (0312) 430 70 81
www.arentanitim.com.tr

Baskı

EPAMAT Basım Yayın Ambalaj Reklam Promosyon Ltd. şti.

İvedik OSB Merkez Sanayi Sitesi 538. Sok. No: 35 İvedik/ANKARA
Tel: (0312) 394 48 63

İÇİNDEKİLER

1- GİRİŞ.....	7
2- VERGİ SORUMLULUĞU UYGULAMASI	8
2.1- Vergi Sorumluluğu Hakkında Genel Bilgi	8
2.2- Vergi Sorumluluğu Uygulamasının Amacı.....	10
3- KDV TEVKİFATI	11
3.1- Niteliği	11
3.2- Beyanı.....	11
3.2.1- Kamu Kurum ve Kuruluşları Dışındakiler	11
3.2.2- Kamu Kurum ve Kuruluşları	13
3.3- İndirim	13
4- KDV'DE TAM TEVKİFAT GEREKTİREN İŞLEMLER	17
4.1- İkametgahi, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler	17
4.2- Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler	21
4.3- Kiralama İşlemleri.....	24
4.3.1- 5018 sayılı Kanuna Ekli Cetvellerde Yer Alan İdare, Kurum ve Kuruluşların Kiraya Verme İşlemleri.....	25
4.4- Reklam Verme İşlemleri.....	26
5- KİSMİ TEVKİFAT.....	28
5.1- Kısmi Tevkifat Uygulayacak Alıcılar	28
5.2- Kısmi Tevkifat Uygulanacak Hizmetler	31
5.2.1- Yalnızca Belirlenmiş Alıcılar Tarafından Kısmi Tevkifat Uygulanacak Hizmetler.....	32
5.2.1.1- Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik- Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri	32
5.2.1.2- Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler	37
5.2.1.3- Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri	40

5.2.1.4- Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri	42
5.2.1.5- Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri.....	44
5.2.2- Belirlenmiş Alıcılar ve KDV Mükelleflerince Kısmi Tevkifat Uygulanacak Hizmetler.....	46
5.2.2.1- İşgücü Temin Hizmetleri	46
5.2.2.2- Yapı Denetim Hizmetleri.....	60
5.2.2.3- Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri	60
5.2.2.4- Spor Kulüplerinin Yayın, Reklâm ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri.....	64
5.2.2.5- Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri	66
5.2.2.6- Servis Taşımacılığı Hizmeti.....	68
5.2.3- Yalnızca KDV Mükelleflerince Kısmi Tevkifat Uygulanacak Hizmet	71
5.2.3.1- Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma/Götürme Hizmetleri	71
5.2.4- 5018 Sayılı Kanuna Ekli Cetvellerde Yer Alanların Yukarıda Belirtilenler Dışında Kalan Hizmet Alımlarında Kısmi KDV Tevkifatı	72
5.3- Kısmi Tevkifat Uygulanacak Teslimler	75
5.3.1- Külçe Metal Teslimleri	75
5.3.2- Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi	77
5.3.3- Hurda ve Atık Teslimi	79
5.3.4- Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâğıt ve Cam Hurda ve Atıklardan Elde Edilen Hammadde Teslimi	82
5.3.5- Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı İle Ham Post ve Deri Teslimleri...	83
5.3.6- Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi	84
5.4- Kısmi Tevkifat Uygulamasıyla İlgili Ortak Hususlar.....	86
5.4.1- Kısmi Tevkifat Uygulamasında Sınır	86
5.4.2- Belge Düzeni ve Muhasebe Kayıtları	87
5.4.3- Beyan.....	89
5.4.3.1- Alıcıların Beyanı	89

5.4.3.2- Satıcıların Beyanı	91
5.5- Düzeltme İşlemleri	92
5.5.1- Mal İadeleri	93
5.5.2- Matrah Değişiklik.....	94
5.5.3- Fazla ve Yersiz Tevkif Edilen Vergilerin İadesi.....	94
5.6- Kısmi Tevkifat Konusunda Özet Bilgileri İçeren Tablolar	96
6- KDV TEVKİFATINA TABİ İŞLEMLERDE KDV İADESİ.....	97
6.1- İade Uygulamasının Dayanağı, Kapsamı, Mahiyeti	97
6.2- İbraz Edilecek Belgeler	100
6.3- İade Talebi Ne Zaman Geçerli Olacaktır?.....	101
6.4- İadeye Esas Tutarın Hesaplanması	102
6.5- İade Uygulaması	103
6.5.1- Mahsuben İade Uygulaması	103
6.5.1.1- VİR, YMM Raporu veya Teminat ile Mahsuben İade Talep Edilebilecek İşlemler	105
6.5.1.2- VİR ve/veya Teminat ile Mahsuben İade Talep Edilebilecek İşlemler	105
6.5.2- Nakden İade Uygulaması	106
6.5.2.1- Tutar Gözetmeksizin Yalnızca Teminat Karşılığı ve/veya VİR ile Yerine Getirilecek İşlemler.....	106
6.5.2.2- 4000 TL Teminatsız İade Sınırı Olan ve VİR, YMM Raporu ve Teminat Karşılığı Yerine Getirilecek İşlemler	107
6.5.3- Özel Esaslara Tabi Olan Durumlarda İade Uygulaması	107
6.5.4- İade Uygulaması İle İlgili Diğer Hususlar.....	112
7- BİLDİRİM ZORUNLULUĞU ve MÜTESELSİL SORUMLULUK.....	114
7.1- Bildirim Zorunluluğu	114
7.2- Müteselsil Sorumluluk.....	115
8- SONUÇ.....	115
KAYNAKÇA	116

1- GİRİŞ

Katma değer vergisini bir harcama vergisi olarak ilk kez öneren Alman Sanayici Von Siemens olmuştur. Von Siemens ilk kez 1918 yılında Almanya’da uygulanan muamele vergilerinin kaldırılarak KDV uygulamasına geçilmesini savunmuştur. Fransa’da ise o tarihlerde Maliye Bakanlığı’nda çalışan Maurice Laure bu verginin öncüsü olmuş ve daha sonra da KDV projesini hazırlamıştır. KDV ilk defa 1954 yılında Fransa’da uygulanmaya başlanmıştır. Daha sonra AB’nin ortak genel tüketim vergisi de olan KDV, dünyada birçoğu OECD üyesi olan, altmıştan fazla ülkede uygulanmaya başlanmıştır.

Türkiye’nin KDV ile ilk defa ilgilenmesi 1957 yılına rastlar. O tarihte çalışmaları yapılan gider vergisinin hazırlanması esnasında Fransızların uyguladığı KDV sistemi ciddi şekilde izlenmiştir. Fakat Türkiye’nin o dönemde KDV uygulamasına geçebilmesi altyapı sorunları nedeniyle mümkün olmamıştır. Üstelik Fransız KDV’si vergi otoriteleri tarafından da eleştirilere hedef olmuştur. 1970 yılından itibaren Fransız KDV’si Türkçeye çevrilmiştir. KDV kanun tasarısı 1974 yılında hazırlanmıştır. KDV konusunda araştırmalar yapmak üzere yurtdışına elemanlar gönderilmiştir. 1980 yılına kadar KDV üzerinde yoğun tartışmalar ve araştırmalar sürdürülmüştür. Bir kaç defa TBMM’den dönen KDV tasarısı 3065 sayılı yasa ile 1984 yılında kabul edilerek 1.1.1985 tarihinden itibaren yürürlüğe konmuştur.

Katma değer vergisi, sistemimize 1985 yılında girerek beraberinde bir çok vergiyi yürürlükten kaldırmış ve vergi sistemimize daha sade bir yapı kazandırmıştır¹

3065 Sayılı KDV Kanunu, Alman KDV Kanunundan esinlenilerek hazırlanmıştır. KDV bir mal veya hizmetin üretimi veya ithalinden nihai tüketicisine intikaline kadar geçen her safhayı kapsayan ve her safhada meydana getirilen katma değeri vergilendirmeyi amaçlayan bir vergidir. Bu işleyiş, her safhada hesaplanan vergiden alım ve giderler için ödenen KDV’nin indirilmesiyle sağlanmaktadır.

¹ Yrd.Doç.Dr Güngör Kamil – KDV, sf.1

KDV sahip olduğu indirim mekanizması sayesinde kayıt dışılığı da önemli ölçüde azaltmayı amaç edinmiştir. Bu amaç doğrultusunda çeşitli düzenlemeler yapılmış ve yapı daha da güçlendirilmeye çalışılmıştır. Bunlardan bir tanesi de KDV sorumluluk uygulamasıdır. Sorumluluk uygulaması uzun zamandır yürütülen bir uygulama olup 14.04.2012 tarih ve 28264 sayılı resmi gazetede yayımlanmış olan 117 No.lu KDV Genel Tebliğ (Bundan sonra tebliğ veya 117 No.lu tebliğ olarak anılacaktır.) ile daha derli toplu hale getirilmiştir.

117 no.lu KDV Genel Tebliğ yayımlandığı ayın başından itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Söz konusu tebliğ, bugüne kadar 37 Genel Tebliğ ve tebliğ bölümlerini yürürlükten kaldırmıştır. Yapılan bu düzenleme ile tam ve kısmi tevkifat uygulamasında ortaya çıkan tereddütler giderilmiş, mal teslimi ve hizmet ifalarında uygulanan kısmi tevkifat oranlarında değişiklikler yapılmış, bazı mal teslimleri ile hizmet ifaları kısmi tevkifat kapsamına alınırken, bazı tevkifat uygulamalarına da son verilmiştir. Tevkifat uygulamasından kaynaklanan verginin nakden veya mahsuben iadesine ilişkin usul ve esaslar tebliğ ile yeniden belirlenmiş, fazla ve yersiz tevkif edilen verginin iadesine de kolaylıklar getirmiştir. Ayrıca yapılan düzenleme ile kısmi tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde satıcılara bildirim verme zorunluluğu getirilmektedir.

2- VERGİ SORUMLULUĞU UYGULAMASI

2.1- Vergi Sorumluluğu Hakkında Genel Bilgi

117 No.lu tebliğin giriş bölümünde; 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 9'uncu maddesinin birinci ve 29'uncu maddesinin dördüncü fıkraları ile 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 120'nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiler çerçevesinde, KDV tevkifat uygulamasına ve bu uygulamadan doğan iade taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların tebliğin izleyen bölümlerinde açıklandığından bahsedilmiştir. Bizde rehber niteliğinde olan bu çalışmamızın devam eden bölümlerinde yerli geldikçe ilgili kanun maddelerini irdedeceğiz.

KDV tevkifat uygulamasının yasal dayanağı KDV kanununun 9/1 maddesi olması hasebiyle irdelemeye söz konusu maddeden başlamanın yerinde olacağı kanaatindeyiz.

KDVK'nın 9/1 maddesinde “*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.*” denilerek vergi sorumluluğu müessesinin genel çerçevesi çizilmiştir.

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. Bu haller sınırlı olmayıp mükelleflerin idarece takibinin güç olduğu dolayısıyla vergi tarh, tahakkuk ve tahsilatında kaybın veya gecikmenin mümkün olduğu hallerde kapsama dâhildir.

Vergi hukuku dışındaki diğer hukuk kollarında çeşitli anlamlara gelen sorumluluk kavramı vergi hukuku açısından vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin, kanunlarla, vergiye ilişkin maddi ya da biçimsel görevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi dairelerine muhatap tutulmalarını ve bazen asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçmek sureti ile vergiyi kendi malvarlıklarından ödemek durumunda bırakılmalarını ifade etmektedir.²

Vergi Usul Kanunu’nun 8/2. maddesinde “*Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.*” denilerek genel bir tanım yapılmıştır. Aynı kanunun 11. maddesinde Vergi Kesenlerin Sorumluluğu başlığı altında “*Mal alım satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatır-*

² Vergi Hukuku, ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN; , s. 75.

mak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, (4369 sayılı Kanunun 81/A-28'nci maddesiyle değiştirilen ibare) alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hisimlik nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.” denilerek daha kapsamlı bir sorumluluk kavramı yaratılmıştır. Akabinde yayımlanmış olan 70 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 5. bölümünde mal teslimlerinde alım-satıma taraf olanların, hizmet ifalarında hizmetten yararlananların, bu safhadaki işlem bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere, Hazineye intikal etmeyen katma değer vergisinden müteselsilen sorumlu olacakları hatta alım-satıma taraf olmamak veya hizmetten yararlanmamakla birlikte aralarında doğrudan veya hisimlik nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu vergi inceleme raporunda açıkça belirtilenlerin ise bu çerçevede Hazineye intikal etmeyen katma değer vergisinin tamamından müteselsilen sorumlu olacakları açık bir şekilde belirtilmiştir.³

2.2- Vergi Sorumluluğu Uygulamasının Amacı

Kanunun 9. maddesine göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının işyerinin kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı vergi alacağını emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilecektir.

Bu uygulama sayesinde;

- Vergi stopajının nihai vergileme olduğu hallerde mükellef beyanda bulunmak külfetinden kurtulur.
- Vergi dairesi daha az kişiyle muhatap olur, iş yükü hafifler, vergi tahsil maliyeti düşer.
- Vergilemede erken tahsilat yapılmış ve vergi güvenliği sağlanmış olur.

³ Vergi Raporu Dergisi Sayı:160 Ocak 2013, KARA, Mustafa Sefa “Belgesiz Mal Bulunduranlarda KDV Sorumluluk Uygulaması”

Vergi stopajı uygulaması, sayılan avantajları yanında verginin beyanını da zorunlu kılar. Vergi kayıp ve kaçakları ile kayıt dışı ekonomi ile mücadelede etkin bir silahtır. Gerçek manada bir vergi güvenlik aracıdır.⁴

3- KDV TEVKİFATI

3.1- Niteliği

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

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

Unutulmamalıdır ki; 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.

3.2- Beyanı

KDV tevkifatının beyan durumunu incelerken 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli cetvellerde yer alan Kamu kurum ve kuruluşları ile diğer tevkifat yapmakla yükümlü olanlar arasında ikili bir ayırım yapmamız daha sağlıklı olacaktır. Keza 117 No.lu tebliğde farklı usul ve esaslara tabi oldukları belirtilmiştir.

3.2.1- Kamu Kurum ve Kuruluşları Dışındakiler

Tevkifat, tevkifata tabi işlemin yapıldığı dönemde vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilecektir.

⁴ Açıklamalı ve Uygulamalı KDV Kanunu, DEĞER Nuri, S. 306.

Tevkifat kapsamındaki işlemlerde vergiyi doğuran olay bakımından özel-likli 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 bulunduğu 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.

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.

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 ödenecektir.

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.

3.2.2- Kamu Kurum ve Kuruluşları

Genel bütçeli idareler (5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli I sayılı cetvel), 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 3-b.1 bölümündeki açıklamalar geçerli olacaktır.

Ayrıca, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli I sayılı cetvelde yer alan Genel bütçeli 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 rehberin 3-b.1 bölümündeki açıklamalara göre 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilecek ve ödenecektir.

Tevkifat, 117 No.lu 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.

3.3- İndirim

2 No.lu KDV Beyannamesinde herhangi bir surette indirim yapılması

mümkün olmadığından tevkif edilen KDV'nin tamamının beyan edilecek 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.

Rehberimizin 3.1.1. bölümünde belirttiğimiz üzere sorumlu sıfatıyla beyan, işlemin vuku bulduğu dönemin beyan süresi içinde yapılacaktır. Dolayısıyla tevkifata tabi mal/hizmet tesliminden sonra alıcı tevkif ettiği tutarı her halükarda işlemin vuku bulduğu dönemde indirim konusu yapmak zorundadır. Satıcı tarafından hesaplanan kısım ise takvim yılı aşılmamak şartıyla herhangi bir KDV döneminde indirim konusu yapılabilir.

Konuyla ilgili olarak 117 no.lu tebliğde yer alan örnek aşağıdaki gibidir.

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 TL 126 TL ve 54 TL 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 TL tutarındaki kısmı ise (vergiyi doğran olayın gerçekleştiği takvim yılı geçmemek şartıyla) faturanın defterlere kaydedildiği dönem için verilecek 1 No.lu beyannameinde indirim konusu yapılabilecektir.

Örneğin irdelenmesinden anlaşılacağı üzere alıcı sorumlu sıfatıyla vermesi gereken 2 No.lu KDV beyannamesini sehven vermesi gereken ayda değil de, aynı takvim yılı içerisinde başka bir ayda verirse sorumlu sıfatıyla beyan ettiği KDV’yi henüz vermemiş olduğu ve aynı döneme isabet eden 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir.

Peki sehven verilmemiş olan 2 No.lu KDV beyannamesi takvim yılı geçtikten sonra verilirse nasıl bir sonuç doğuracaktır ?

Örneğin Satıcı (B), alıcı (A)’ya 15 Ekim 2012 tarihinde KDV hariç 1.000 TL tutarında bakır tel teslim etmiş ve faturayı da aynı tarihte düzenlemiş olsun. Alıcı (A) tarafından tevkif edilen 126 TL tutarındaki KDV’ye ait

(2) numaralı KDV beyannamesi süresinde değil de örneğin Mart/2013 tarihinde verilmiş olsun. Bu durumda (A) 126 TL tutarındaki KDV'yi Mart/2013 dönemine ait vereceği (1) numaralı KDV beyannamesinde indirim konusu yapabilecek midir? Esasında bu Tebliğ ile yürürlükten kaldırılan (49) Seri No.lu Genel Tebliğ'in **"B- Sorumlu Sıfatıyla Ödenen Katma Değer Vergisinin İndirimi"** başlıklı bölümüne baktığımızda, sorumlu sıfatıyla beyanın hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine bu vergilerin ikmalen veya re'sen tarh edilmesi halinde de tarh edilen vergi aslının indirim konusu yapılabileceği anlaşılmaktadır. İndirimin, ikmalen veya re' sen tarh edilen vergi aslının vergi dairesine ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılmaması şartıyla kanuni defterlere kaydedildiği dönemde yapılabileceğini belirtmiştir.

117 No.lu Tebliğ, (49) no.lu Tebliğ'in (B) bölümünü yürürlükten kaldırmış olması ve tebliğde yer verilen örneklerin aynı takvim yılı içerisinde cereyan etmesi nedeni ile tevkifatın yapıldığı takvim yılından sonraki yılda veya yıllarda sorumlu sıfatı ile verilen ve ödenen (2) numaralı KDV beyannamesine ilişkin KDV'nin indirimi konusu sorun yaratacak gibi görünmektedir.

Yukarıda verilen örnekte alıcı (A)'nın Ekim/2012 tarihinde tevkif ederek Mart/2013 tarihinde (2) numaralı KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan ettiği 126 TL tutarındaki KDV'yi Mart/2013 dönemine ilişkin (1) numaralı Katma Değer Vergisi Beyannamesinde indirim konusu yapabilecek midir? Kanaatimizce takvim yılı aşılmamak şartı, satıcı tarafından beyan edilecek kısma ilişkin olup, sorumlu sıfatı ile beyan edilecek kısma ait KDV, (2) numaralı beyannamenin verildiği ve ödendiği ayda indirim konusu yapılabilecektir. Dolayısıyla sorumlu sıfatı ile verilmesi gereken beyanname tevkifatın yapıldığı takvim yılından sonraki bir yılda verilmiş olması halinde, tahakkuk eden verginin ödenmiş olması şartı ile indirim konusu yapılabilmesi gerekmektedir. Ancak yapılan düzenlemede konu yeterince açıklığa kavuşmadığı için uygulama-da tereddütler yaratabilecek gibi görünmektedir.⁵

⁵ Yaklaşım Dergisi, Sayı: 234 Haziran 2012 ALTINIŞIK Şener, "Yapılan Yeni Düzenleme ile KDV Tevkifatı Uygulamasında Öne Çıkan Hususlar"

Tevkif edilen tutarın indirim konusu yapılabilmesi için ödenmiş olması gerekir mi ?

117 No.lu tebliğin indirim başlıklı 1.3. bölümünün incelenmesinden; ödeme şartına ilişkin herhangi bir hususun belirtilmediği, sorumlu sıfatıyla beyan edilen kısmın 2 No.lu KDV beyannamesinin verildiği ay içinde verilmesi gereken 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabileceği ve bu indirimin dayanağının 2 No.lu KDV beyannamesi olduğu söz konusu beyannamenin verilmiş olmasının indirim için yeterli olduğu anlaşılmaktadır.

4- KDV'DE TAM TEVKİFAT GEREKTİREN İŞLEMLER

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.

4.1- İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi, ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler

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 yapılıp hizmetten yurt dışında faydalanılması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyecektir.

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

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

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

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

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

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

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

Burada dikkat çekilmesi gereken özellikli bir durum yabancı kişi ve kuruluşların doğrudan Türkiye’de ifa ettikleri hizmetlerde sorumluluk uygulamasının ne şekilde uygulanacağı ve hizmetin ifası sırasında yüklenmiş oldukları verginin ne şekilde telafi edileceğidir.

Yabancı kişi ve kuruluşların Türkiye’de yapacakları ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti niteliğindeki mal teslimi ve hizmet ifaları KDV’ye tabi bulunmaktadır. Bu teslim ve hizmetler üzerinden hesaplanan KDV’nin, yabancı kişi ve kuruluşların kendilerinin Türkiye’de KDV mükellefi olmaları halinde kendileri tarafından, aksi halde Türkiye’deki alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek bağlı bulunan vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir. Bu konuda herhangi bir tartışma söz konusu değildir.

KDV’nin alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edildiği durumlarda, yabancı kişi ve firmalar mükellef olmamaları nedeniyle bu işlemlere ilişkin olarak Türkiye’de yüklendikleri KDV’yi indirim konusu yapamama durumu ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu kişi ve firmaların yüklendikleri vergiler, KDV mükellefiyeti bulunmaması nedeniyle indirim konusu yapılamadığı gibi, Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefi olunmaması nedeniyle de gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınamamaktadır.

Öte yandan, yabancı kişi ve kuruluşların teslim ve hizmetleri KDV’ye tabi olduğundan, bu kişi ve kuruluşların vergiye tabi işlemleri nedeniyle yüklendikleri vergiler açısından da Türkiye’deki bir nihai tüketici olarak değerlendirilmemesi gerekir.⁶

Konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı vermiş olduğu bir özalgede;

“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

⁶ ARAS Coşkun “ Türkiye’de Vergi Mükellefiyeti Bulunmayan Yabancı Şirketlere Yüklənip İndiremedikleri KDV İade Edilebilir mi?” YAKLAŞIM , Kasım 09 Sayı 203 s. 184-188

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 alamayacağı hususu sorulmaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesinde Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamındaki teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmiş, 6. maddesinde ise; işlemlerin Türkiye'de yapılmasının hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1. maddesinde "... yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler..." katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 26 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde ise bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için;

- Hizmetin yurt dışındaki bir müşteri adına yapılmış olması,
 - Hizmetten yurt dışında yararlanılması,
 - Fatura ve benzeri nitelikteki belgelerin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi,
 - Hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi
- şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerektiği belirtilmiştir.*

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” şeklinde görüş bildirmiştir.⁷

Yukarıda yer alan özeltgede Maliye Bakanlığı Katma Değer Vergisi Kanunun 29/4. maddesinde belirtilen yetkisini kullanmış ve bu şekilde bir işlem tesis etmiştir.

KDV Kanunun 29/4. maddesinde, “Maliye Bakanlığı’nın vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu kanun’un ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkili olduğu” hükme bağlanmıştır.

Kişisel görüşümüze göre, Maliye Bakanlığının Kanunun 29/4. maddesinin verdiği yetki çerçevesinde, indirim olanağı bulunmayan söz konusu vergilerin yaptırılacak bir inceleme sonucuna göre yabancı kişi ve firmalara iade edilebileceği şeklindeki görüşü son derece doğru ve yerindedir.⁸ Keza, aksi bir uygulama katma değer vergisinin sistematığına aykırı düşmekte ve nihai tüketici tarafından yüklenilmesi gereken KDV, katma değeri yaratanın üzerinde kalmaktadır.

4.2- Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler

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

Serbest meslek faaliyetlerini mutaat ve sürekli olarak yapanların prensip olarak, KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekmektedir. Ancak, 193

⁷ Maliye Bakanlığı Özeltge 31.12.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.55/5511-2421/5078 sayılı Özeltge

⁸ Açıklamalı ve İçtihatlı KDV Kanunu ve Uygulaması, Prof. Dr. KIZILOOT Şükrü, Sf 499

sayılı Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetleri münhasıran aynı Kanunun 94'üncü maddesinde belirtilen kişi, kurum ve kuruluşlara yapanların hesaplayacağı KDV'nin bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Dolayısıyla serbest meslek erbabının bu uygulamadan faydalanabilmesi için;

- 1- Gerçek usulde KDV mükellefiyetlerinin sadece GVK 18. maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması,
- 2- İşlemlerinin tamamının aynı kanunun 94. maddesine göre Gelir Vergisi stopajına tabi bulunması gerekmektedir. Dolayısıyla 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 bu uygulamadan faydalanamayacaktır.

Her ne kadar KDV sorumluluk uygulaması ihtiyari bir uygulama olmasa da burada GVK'nın 18'inci maddesi kapsamına giren işlemleri yapan mükelleflere seçimlik hak tanınmış olup sorumluluk uygulaması kapsamında işlem yapılabilmesi için söz konusu mükelleflerin, bu şekilde işlem yapılmasını önceden vergi sorumlusuna (Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinde sayılanlara) bildirmesi gerektiği 117 No.lu tebliğde belirtilmiştir.

224 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, işlemlerine ait verginin beyan ve ödeme mükellefiyeti sorumlular tarafından yerine getirilen serbest meslek mensuplarının münhasıran Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini sadece aynı Kanunun 94'üncü maddesinde belirtilen kişi ve kurumlarla teslim eden serbest meslek erbabından isteyenlerin;

- Defter tasdik ettirme ve tutma,
- Belge düzenleme,

Zorunluluklarının hasılat tutarına bağlı olmaksızın kaldırıldığı, ayrıca aldığı eser ve hizmetleri bu kişiler tarafından düzenlenmiş serbest meslek makbuzu ile belgelemek zorunda olan mükelleflerin ise harcamalarını bunlara gider pusulası imzalatmak suretiyle tevsik edecekleri ve bu şekilde temin ettikleri belgeleri zamanaşımı süresince gerektiğinde ibraz edilmek üzere saklayacakları belirtilmiştir.

Aynı Tebliğin (224 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği) 5. bölümünde *“Gelir vergisi kanununun 18’inci maddesinde belirtilen teslim ve hizmetleri münhasıran aynı kanunun 94’üncü maddesinde sayılan kişi ve kurumlara yapanların Katma Değer Vergisi yükümlülükleri, hasılatlarına bağlı olmaksızın 19 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde açıklandığı şekilde, tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca yerine getirilecektir”* denilmiştir. Her ne kadar 19 Seri No.lu tebliğin ilgili bölümü 117 No.lu tebliği ile kaldırılmış olsa da aynı tebliğin 8.1 bölümünde 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 denildiğinden 224 No.lu tebliğin 19 Seri No.lu KDV tebliğine yapmış olduğu atf bizim için geçerliliğini korumaktadır.

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.

117 No.lu tebliğde konuyla ilgili olarak yer alan örnek aşağıdaki gibidir.

Örnek:

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

- KDV hariç, GV stopajı dahil tutar : $200 / 0,83 = 240,96$,
- GV Stopajı : $240,96 \times 0,17 = 40,96$,
- KDV : $240,96 \times 0,18 = 43,37$,
- GV stopajı ve KDV dahil toplam bedel : $200 + 40,96 + 43,37 = 284,33$,

Dergi işletmesi 40,96 tutarındaki GV stopajını, muhtasar beyannamesi-ne dahil edecek, 43,37 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.

Son olarak 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 so-
rumlu sıfatıyla beyanını tercih ettiklerini veya
 - Faaliyetlerinin KDV'ye tabi olduğunu ve hesaplanacak KDV'nin kendi-
leri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edileceğini,
- belirteceklerdir. Bu yazı, Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hüküm-
leri çerçevesinde saklanacak ve gerektiğinde yetkililere ibraz edilecektir.

4.3- Kiralama İşlemleri

Bilindiği gibi GVK'nın 70. maddesinde sayılan mal ve hakların kiralan-
ması işlemleri ticari, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçeve-
sinde yapılmasa dahi KDV Kanunu'nun 1/3-f maddesine göre KDV'ye
tabidir. İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması
işlemleri ise anılan Kanun'un 17/4-d maddesine göre KDV'den istisna-
dır. Buna göre, örneğin, bir gerçek kişinin herhangi bir iktisadi işletme-
nin aktifine kayıtlı olmayan dairesini kiraya vermesi KDV'ye tabi olma-
dığı halde, binek otomobilini bir "rent a car" (oto kiralama) firmasına
veya başka birisine kiralaması karşılığında elde ettiği kira geliri KDV'ye
tabi bulunmaktadır.⁹

⁹ KIZILOTLU Şükrü, " Kiralama İşlemlerinde KDV Sorumluluğu", Hürses, 27-28 Kasım
1997 S.9

Maliye Bakanlığı, 117 No.lu KDV Genel Tebliği'nin 2.3. bölümünde kiralama işlemleri ile ilgili KDV'nin;

- 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 edilmesini uygun görmüştür.

Genel kural bu olmakla birlikte aynı bölümün devamında 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'nin söz konusu kiracılar tarafından tevkifata tabi tutulacağı belirtilmiştir.

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.

4.3.1- 5018 Sayılı Kanuna Ekli Cetvellerde Yer Alan İdare, Kurum ve Kuruluşların Kiraya Verme İşlemleri

5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların Tebliğin 2.3. 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.

4.4- Reklam Verme İşlemleri

117 No.lu KDV Genel Tebliğin 2.4. bölümünde KDV mükellefi olan gerçek ve tüzel kişilerin KDV mükellefiyeti bulunmayan;

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

ve benzeri şekillerde reklâm vermeleri halinde, bu işlemlerle ilgili KDV'nin reklam hizmeti alan KDV mükellefleri tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edileceği belirtilmiştir.

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.

Unutulmamalıdır ki; 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.

Konuyla ilgili olarak özellikli bir durum binaların dış cephelerinin reklam panosu olarak kiraya verilmesi halinde KDV ve sorumluluk uygulamasının ne şekilde işletileceğidir.

Ticari bir işletmeye dahil olmayan binaların dış cephelerinin reklam panosu olarak kullanılması işlemi GVK'nın 70. maddesi uyarınca gayrimenkul sermaye iradı niteliği taşımaktadır. Dolayısıyla KDV'nin de konusuna girmektedir. Ancak bu hizmetin KDV karşısındaki durumu binanın bir işletme aktifine kayıtlı olup olmamasına bağlı olarak değişmektedir.

GVK'nın 94/5-a maddesine göre, binaların dış yüzeylerini reklam panosu olarak kullanan gerçek usulde vergiye tabi kişi veya kuruluşların, binanın kat maliklerine yapacakları ödemeleri üzerinden %20 gelir vergisi tevkif etmeleri gerekmektedir.

Konu hakkında Maliye Bakanlığınca verilen bir özelge de;

“Apartmanlarının dış cephelerini reklam panosu olarak kiraya veren kat maliklerine ödenen kira bedeli üzerinden gerekli gelir vergisi tevkifatı yapılarak ödenecektir.” şeklinde idari görüş bildirmiştir.¹⁰

Öte yandan 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğin 2.4. bölümünde yapılan açıklamalara göre binalarının dış cephelerinin reklam panosu olarak kullandırılması işlemi her halükarda KDV'nin konusuna girmektedir. Binaların dış cephelerini kullandıran kat maliklerinin gerçek usulde KDV mükellefi olmaları halinde sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacak reklam hizmetine ait KDV kendileri tarafından beyan edilecektir.

Ancak sahibi bulundukları binaların dış cephelerini reklam panosu olarak kullandıranların gerçek usulde KDV mükellefi olmamaları halinde, bu işlem ait KDV reklam verenler tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

GVK'nın 70. maddesinde sayılan mal ve hakların ticari veya zirai bir işletmenin aktifinde kayıtlı bulunduğu takdirde bunların iratları ticari ve-

¹⁰ Maliye Bakanlığı'nın, 14.01.1997 tarih ve 1447 sayılı Özeldes

ya zirai kazancın bir unsuru olarak dikkate alınacaktır. Dolayısıyla elde edilen irat, Gayrimenkul Sermaye İradı değil ticari ya da zirai kazanç olacaktır. Hal böyle olunca binaların reklam panosu olarak kullanılması sonucu elde edilen ticari/zirai kazanç bina sahibi tarafından diğer faaliyetleri ile birlikte beyan edilecek ve sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacaktır.

5- KISMİ TEVKİFAT

Kısmi tevkifat; Maliye Bakanlığınca belirlenen malların teslimi veya hizmetlerin ifası esnasında KDV mükelleflerince kesilen faturalarda, işlemin tabi olduğu KDV oranı üzerinden hesaplanıp gösterilen KDV tutarının, Maliye Bakanlığınca işlem türüne göre belirlenmiş orandaki kısmının malı teslim edene yahut hizmeti ifa edene ödenmeyerek yine Maliye Bakanlığınca belirlenmiş alıcılar tarafından 2 No.lu KDV beyanamesi ile beyan edilmesi uygulamasıdır.

5.1- Kısmi Tevkifat Uygulayacak Alıcılar

117 no.lu KDV Genel Tebliğinde, kısmi tevkifat yapmakla yükümlü kılınan mükellefler iki grup halinde sayılmıştır.

- KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatı ile KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir)
- Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın)
- 5018 kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışında kanunlar kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliğe haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (kamu iktisadi kuruluşları, iktisadi devlet teşekkülleri)

- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlem borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi yukarıda sayılan idare kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına yada birlikte) kurum kuruluş ve işletmeler,
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları belirlenmiş alıcılar ayrımı kapsamındadır. Ancak okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları bu kapsamda değerlendirilmeyeceklerdir.
- Belirlenmiş alıcıların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde (şirketleşenler dahil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç), KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.
- 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, 117 No.lu KDV Genel Tebliğin (1.2.2) bölümündeki açıklamalara göre beyan edilip kanuni süresi içerisinde ödenecektir.
- KDV mükellefiyeti bulunmayanların, belirlenmiş alıcılar 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 KDV tevkifatı karşısındaki durumu:

117 No.lu KDV Genel Tebliğinin yürürlüğe girmesi ile birlikte belediyelerin tevkifat yapma yükümlülüğü sona ermiştir. Belediyelerin yapacağı

KDV tevkifatı iktisadi işletmeleri veya başkaca yollardan gerçek usulde KDV mükellefi olmaları halinde, KDV mükelleflerinin yapmakla yükümlü olduğu tevkifatla sınırlandırılmıştır. Bu tespite 63 No.lu KDV sirkülerinde açıkça yer verilmiş ve aşağıdaki örneklerle konu somutlaştırılmıştır.

Örnek 1: CD Belediyesinin beledi hizmetlerinde kullanacağı iş makinesinin 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.

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.¹¹

Hakedişli işlerde KDV tevkifatı 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.

¹¹ 63 No.lu KDV Sirküleri 2.2.1.1.

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.

5.2- Kısmi Tevkifat Uygulanacak Hizmetler

117 No.lu KDV Genel Tebliğin 3.2. bölümü tevkifata tabi hizmet türlerine ilişkin açıklamalara ayrılmıştır.

Tebliğin bu bölümünde 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.” “kısmi tevkifat uygulanacak teslimler” 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.

117 No.lu KDV Genel Tebliğinde konuya ilişkin 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.” şeklindedir.

117 No.lu KDV Genel Tebliğinde belirtildiği üzere, bazı hizmet ifalarında tevkifat yapacak olanlar yalnızca belirlenmiş alıcılarken bazı hizmet ifalarında ise yalnızca KDV mükellefleri tevkifat yapmakla yükümlü kılınmışlar yine bazı hizmet ifalarında belirlenmiş alıcılar ile KDV mükellefleri birlikte tevkifat yapmakla yükümlü kılınmışlardır. Tebliğde yapılan bu ayırım ışığında çalışmada kısmi tevkifat uygulanacak hizmetler için aşağıdaki gibi bir sınıflandırılmaya gidilmiştir.

5.2.1- Yalnızca Belirlenmiş Alıcılar Tarafından Kısmi Tevkifat Uygulanacak Hizmetler

5.2.1.1- Yapım İşleri İle Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri

Yalnızca belirlenmiş alıcılara 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.

117 No.lu KDV Genel Tebliği ile KDV tevkifatı açısından yapım işlerinden ne anlaşılması gerektiği belirlenmiştir. Çizilen bu çerçeveye göre yapım işleri;

- 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. Ancak bu hizmetler yapım işlerinden ayrı ve bağımsız olarak verildiği takdirde ‘Etüt Plan Proje Danışmanlık Denetim ve benzeri Hizmetler’ bölümü kapsamında değerlendirilecektir.

Belirlenmiş Alıcılara Arsa Karşılığında Yapılan Kat İşlemlerinde KDV Tevkifatı

KDV Kanununun 2/1. maddesinde teslim tanımlanmış ve 2/5. maddesinde de trampanın iki ayrı teslim hükmünde olduğu belirtilmiştir. Ancak 117 No.lu KDV Genel tebliğinin (3.2) bölümünde kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki “YAPIM İŞLERİ İLE BU İŞLERLE BİRLİKTE İFA EDİLEN MÜHENDİSLİK-MİMARLIK VE ETÜT-PROJE HİZMETLERİ” işlemlerin tamamının hizmet mahiyetinde olup teslim mahiyetindeki işlemlerin söz konusu tevkifat uygulaması kapsamına girmediği belirtilmiştir.

Diğer taraftan 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin Arsa Karşılığı İnşaat işinde KDV Uygulaması başlıklı (D) bölümünde iki ayrı teslimin varlığı açıkça vurgulanmıştır.

Yukarıda verilen bilgiler birlikte değerlendirildiğinde belirlenmiş alıcılara arsa karşılığı yapılan konut teslimlerinin 117 No.lu KDV Genel Tebliği’nde tevkifat uygulanacak yapım işleri kapsamında değerlendirilemeyeceği açıktır.

a) Yüklenicileri tarafından alt yüklenicilere (taşıeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilen yapım işlerinde KDV tevkifatı;

- Alıcı belirlenmiş alıcıyken alt yüklenicilere devredilen yapım işlerinde kısmi KDV tevkifatı;

Yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (taşıeronlara) 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.

(A) Bakanlığı: Belirlenmiş alıcı, (B) İnşaat A.Ş.: İlk Yüklenici, (C) firması: Alt yüklenici

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.

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

- Alıcı belirlenmiş alıcı değilken, ilk yüklenicinin belirlenmiş alıcı olması durumunda kısmi KDV tevkifatı;

Alicının, belirlenmiş alıcılar arasında yer almaması halinde, ilk yüklenicinin ve alt yüklenicilerin bu kapsamdaki hizmetleri tevkifata tabi tutulmayacaktır. Ancak ilk yüklenicinin belirlenmiş alıcı ayrımı kapsamında yer alması halinde, ilk aşamada tevkifat kapsamına girmeyen bu işin kısmen veya tamamen devredildiği alt yüklenicilerden tevkifat yapılacaktır.

Örnek 3:

Tebliğin belirlenmiş alıcılar ayrımı kapsamına girmeyen (A) limited şirketi, yapacağı 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.

(A) *limited şirketi*: Tevkifat yapmakla yükümlü olmayan alıcı, (B) A.Ş.: İlk Yüklenici ‘Belirlenmiş alıcı’, (C) firması: Alt yüklenici

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

- ***Alıcı ve ilk yüklenicinin belirlenmiş alıcı olması durumunda kısmi KDV tevkifatı;***

Alıcı ve ilk yüklenicinin belirlenmiş alıcı ayrımı kapsamında yer alması halinde ilk safhada tevkifat söz konusu değildir. Ancak ilk yüklenicinin bu yapım işini belirlenmiş alıcı ayrımı kapsamında yer almayan alt yüklenicilere devretmesi halinde kendisi tarafından tevkifat uygulanacaktır.

- ***İşlemin KDV’den müstesna olması halinde alt yüklenicilerin işlemlerinde KDV tevkifatı;***

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 bölümde belirlenen esaslar çerçevesinde tevkifata tabi tutulacaktır.

Konu ile ilgili 117 No.lu KDV Genel Tebliğinde yer verilen örnek aşağıdaki gibidir.

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, belirlenmiş alıcı ayrımı kapsamında olmamaları kaydıyla, tevkifat uygulanacaktır.

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 devredeninin durumuna göre ‘Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler’ bölümü kapsamında tevkifat uygulanacaktır.

Yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılan işlerde KDV tevkifatı;

Kısmi tevkifata konu yapım işlerinin yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılması halinde de alt yüklenicilere devredilen işler bakımından yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde işlem tesis edilecektir.

63 No.lu KDV sirkülerinde yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılan işlere dair şu örneklerle yer verilmiştir;

- 117 No.lu KDV Genel Tebliğinin (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 haf-

- riyat, nakliye ve hazır beton işleri nedeniyle 2/10 oranında KDV tevkifatı yapacaktır.
- 117 No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.1.2/b) ayrımında sayılanlardan köprü ihalesini alan ve bu işe ilişkin mühendislik-mimarlık, etüt-proje işini alt yükleniciye devreden firma Tebliğın (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 117 No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.1.2/b) ayrımında yer alan il özel idaresine oyun parkı inşa ederek teslimi, yapım işi kapsamında değerlendirilerek, Tebliğın (3.2.1) bölümü çerçevesinde il özel idaresince 2/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

30.04.2006 tarihinden önce ihale edilmiş yapım işlerinde KDV tevkifatı;

Kısmi tevkifata konu yapım işlerinde, 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.

5.2.1.2- Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler

Yalnızca belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilen;

- Piyasa etüt-araştırma,
- Ekspertiz,
- Plan-proje,
- Teknik, ekonomik, mali ve hukuki alanda sunulan danışmanlık, müşavirlik, denetim ve benzeri hizmetlerde; alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.
- **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.

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.

- 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.

-Avukatlık hizmetlerinde kısmi tevkifat;

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.

Bu bölüm kapsamındaki tevkifat uygulamalarına ilişkin 63 Nolu KDV sirkülerinde aşağıdaki örneklere yer verilmiştir.

- 1- 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 belirlenmiş alıcılar 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.
- 2- 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, belirlenmiş alıcılar 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 belirlenmiş alıcılara vermiş olduğu ekonomi danışmanlığı, yatırım danışmanlığı gibi hizmetlerin de bu kapsamda tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, yeminli mali müşavirlerin belirlenmiş alıcılar 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.

- 3- 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 9/10 oranında KDV tevkifatına 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.

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

Yalnızca belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilen; makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde alıcılar tarafından 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı 117 No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.3.) bölümünde belirtilmiştir.

Belirlenmiş alıcılara ait veya bunlara tahsis edilen ve faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri tevkifat kapsamındadır.

Bu açıklamalar ışığında 117 No.lu KDV Genel Tebliğinde aşağıdaki örneklere yer verilmiştir

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.

ANCAK; Bilgisayar yazılımlarını bakım hizmetlerinin KDV tevkifatına konu edilemeyeceği yönündeki soruya Maliye Bakanlığı aşağıda son bölümüne yer verilen özelgesinde,

*“... bilgisayar kullanabilmek için gerekli yazılımlar **“işletim sistemleri”** ve **“uygulama programları”** olmak üzere iki gruba ayrılmakta; bunlardan işletim sistemleri bilgisayar kullanımı için zorunlu bulunmaktadır.*

*Bu çerçevede, işletmelere ait demirbaş olan bilgisayarların işletim sistemleri, bilgisayarlardan ayrı kabul edilmediğinden, **“işletim sistemleri”** ne yönelik yapılan tadil, bakım ve onarım işleri için yapılacak ödemelere ait katma değer vergisi üzerinden tevkifat uygulanması gerekmektedir.*

Bilgisayarlara ait uygulama programları ise bilgisayarlardan ayrı mütalaa edildiğinden bunlara ait tadil, bakım ve onarım işlerine ait katma değer vergisinin tevkifata tabi tutulması söz konusu değildir.”¹² şeklinde idari görüş bildirmiştir.

117 No.lu KDV Genel Tebliğinde ve 63 No.lu KDV sirkülerinde bilgisayar işletim sistemlerine açıkça yer verilmişken anılan tebliğ ve sirkülerde bilgisayar yazılımları ile ilgili yeni bir düzenlemenin bulunmaması halen idarenin daha önceki görüşünü sürdürdüğünün üstü kapalı bir kabulü şeklinde değerlendirilebilir.

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.

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.

¹² Maliye Bakanlığı 08.04.2004 tarih ve 5/5509-197 sayılı Özelge

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 dâhil bulunmaktadır.

Ancak, bu hizmetlerde kullanılacak malzeme, yedek parça, sarf malzemesi gibi malların tadil, bakım ve onarımı yaptırılanlar tarafından piyasadan satın alınıp bu işleri yapanlara verilmesi halinde, malların piyasadan satın alınması sırasında KDV tevkifatının mal teslimi ile ilgili hükümleri saklı kalmak kaydıyla tevkifat uygulanmayacaktır.

5.2.1.4- Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri

Yalnızca belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilen; her türlü yemek servis ve organizasyon hizmetlerinde alıcılar tarafından 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı 117 No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.4.) bölümünde belirtilmiştir.

Yemek ve servis hizmetleri; belirlenmiş alıcılar ayrımında sayılan idare, kurum ve kuruluşların personel, öğrenci, hasta, müşteri, misafir, yolcu sıfatı taşıyan kişilerin yemek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapacakları hizmet alımlarını kapsamaktadır.

Yukarıdaki açıklamalara ilişkin 117 No.lu KDV Genel Tebliğinde verilen örnek şöyledir;

Örnek:

Milli Eğitim Bakanlığının (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) gidilmek suretiyle alınması ve hizmete ait faturanın belirlenmiş alıcılar ayrımında 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.

Belirlenmiş alıcılar ayrımında 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.

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.

Örnek:

Payları İMKB'de işlem gören (A) Denizcilik A.Ş. yetkili personeli potansiyel müşteri (B) ile yediği öğlen yemeğinin tutarının KDV dahil 1.000 TL'yi aşması halinde (A) firması tarafından 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

5.2.1.5- Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri

117 No.lu KDV Genel Tebliği'nin 3.2.1/b bölümünde sıralanan belirlenmiş alıcılara aşağıda belirtilen hizmetler ifa edilmesi halinde alıcılar tarafından 117 No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.12) bölümü uyarınca 5/10 KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Bu kapsamda 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 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.

Bir işlemin bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulabilmesi için, **ön-celikle 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 değerli olan bir plastik kağıtın, üzerine marka, içerik, kullanım tarihi, renk, logo gibi bilgiler basılmak suretiyle değeri 5 kr'a çıkıyorsa, bu işlemin hizmet niteliğinde olduğu kabul edilecektir. Benzer şekilde, koli olarak 10 kr'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.

63 No.lu KDV sirkülerinde bu kapsamdaki tevkifat uygulamasına ilişkin aşağıdaki örnekler yer verilmiştir;

- Payları İMKB’de işlem gören bisküvi firması tarafından üretilen “kek” için kullanılan ve firmanın marka ve logosunun basılı olduğu ambalaj

malzemesi temini, hizmet mahiyeti açık olduğundan baskı basım hizmeti kapsamında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır. Ancak, bu “kek”lerin taşınması amacıyla alınan ve üzerinde firmanın marka ve logosunu taşıyan koli, karton kutu gibi gereçlerin temini, teslim mahiyetinde olduğundan KDV tevkifatına tabi olmayacaktır.

- Gıda, boya ve kozmetik sektöründe kullanılan ve firma bilgilerini ihtiva edecek şekilde imal edilen plastik kapların satışı, hizmet niteliğinden ziyade teslim mahiyetinde olduğundan tevkifat kapsamında değerlendirilmeyecektir.
- Ofset, flekso ve rotogravür teknikleriyle baskı yapılmak suretiyle imal edilen ambalaj kutularının Tebliğin (3.1.2/b) ayrımında sayılanlara satışı teslim mahiyetinde olduğundan tevkifat kapsamında yer almamaktadır.
- 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin yürürlüğe girdiği 01/5/2012 tarihinden önce belirlenmiş alıcılara verilen baskı ve basım hizmetlerinin de 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.

5.2.2- Belirlenmiş Alıcılar ve KDV Mükelleflerince Kısmi Tevkifat Uygulanacak Hizmetler

5.2.2.1- İşgücü Temin Hizmetleri

Gerek belirlenmiş alıcılara gerekse KDV mükelleflerine verilen işgücü



temin hizmetleri 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.5) bölümü uyarınca 9/10 oranında KDV tevkifatına tabidir.

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 karineler 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.



Özel güvenlik ve koruma hizmetlerinde KDV tevkifatı

Gerek belirlenmiş alıcılara gerekse KDV mükelleflerine 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 117 No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.1) bölümünde açıklanan yapım işlerinin özelliklerini taşıması halinde, bu kapsamda tevkifat uygulanacaktır.

İşgücü temin hizmetlerinde KDV tevkifatı ile ilgili olarak 63 No.lu KDV sirkülerinde verilen örneklerin bir kısmına aşağıda yer verilmiştir.

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 yapılacağı ifade edilmesi halinde, (B) tarafından (A)'ya fatura edilecek söz konusu işler, eleman temin hizmeti olarak değerlendirilecek ve işleme ait KDV, (A) tarafından 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 2:

Yapımcı (C), yapımcılığını üstlendiği bir sinema filmde rol alacak oyuncuların 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, işletme ile şoförler arasında herhangi bir hizmet akdi bulunmaması ve şoförlerin iş süresince işletme 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, işletme 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 ope-

ratörün 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 bildirgele-ri 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 laboratuvar da 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 firması- na 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” kapsa-

mında 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 Bakanlığı'na 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.

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 yapılacağına belirtilmesi ve bu işte çalışan elemanların sevk ve idaresinin yüklenici firmada bulunması halinde söz konusu iş işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilmeyecektir.*
- *Elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları ile yüklenici firmalar arasında düzenlenen “Hizmet Alım Sözleşmesinde”; işin, elektrik abonelerine ait sayaçların endeks tespiti, tespit edilen endekslerin el bilgisayarına kaydedilmesi, bildirim tanzimi ve aboneye bırakılması, tespit edilmiş bilgilerin idare bilgisayarlarına aktarılması, abone sayaçlarının ve mühürlerinin kontrolü, kaçak ve usulsüz elektrik kullananların tespiti olduğunun belirtilmesi ve bu işte çalışan elemanların sevk ve idaresinin yüklenici firmada bulunması halinde söz konusu iş işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilmeyecektir.*
- *Elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları ile yüklenici firmalar arasında düzenlenen “2. İhbarname Dağıtım ve Enerji Kesme-Açma Hizmet Alım Sözleşmesinde”; işin, elektrik abonelerine ait 2. ihbarname dağıtım, enerji kesme, açma, sayaçların ve mühürlerin kontrolü, kaçak ve usulsüz elektrik kullananların tespiti olduğunun belirtilmesi ve*

bu işte çalışan elemanların sevk ve idaresinin yüklenici firmada bulunması durumunda söz konusu iş işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilmeyecektir.

- *Elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları ile yüklenici firmalar arasında düzenlenen “Sürücülü Binek Araç Kiralanması Hizmet Alım Sözleşmesinde”;* işin, sürücüsü ile birlikte araç kiralanması hizmeti olduğunun belirtilmesi halinde, söz konusu işin işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilerek hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, elektrik *üretim, iletim ve dağıtım* firması tarafından 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır. Ancak, sürücü teminine ilişkin bedelin toplam hizmet bedelinden 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 hasta-

neye 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 mineral-ler 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:

Alışveriş 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 5018 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.

5.2.2.2- Yapı Denetim Hizmetleri

Gerek belirlenmiş alıcılara gerekse KDV mükelleflerine verilen yapı denetim hizmetleri 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.6) bölümü uyarınca 9/10 oranında KDV tevkifatına tabidir.

Tevkifatın kapsamını, yapı denetim firmalarının 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 yapılmaları 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 117 No.lu KDV Genel Tebliğinde belirlenmiş alıcılardan veya KDV mükellefi olması halinde, tevkifat uygulaması kapsamında işlem tesis edilecektir.

5.2.2.3- Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri

Gerek belirlenmiş alıcılara gerekse KDV mükelleflerine yapılan fason tekstil ve konfeksiyon işleri, fason çanta ve ayakkabı dikim işleri ile bu işlere aracılık hizmetleri 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.7) bölümü uyarınca 5/10 oranında KDV tevkifatına tabidir.

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, gerek belirlenmiş alıcılara gerekse KDV mükelleflerine verilen dikim, tadil, onarım şeklindeki hizmetler de tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Fason imalatın şartı, imal edilecek mal ile ilgili ana hammadde başta olmak üzere hammaddelerin fason iş yaptıranlarca temin edilmesidir. Hammaddeler fason işi yapanlarca temin olunup üretimde sarf olunurlarsa tevkifat yoktur.

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

Ütüleme, çözgü, haşıl, dikim, kesim, kapitone, tıraşlama, zımpara, şardon, yakma, ram, nakış ve benzeri bütün işler tevkifat uygulamasına tabidir. Ancak, bu işler boya, baskı, apre ve 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 yaptıranlar 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.

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.

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.

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.

Terziler tarafından nihai tüketiciye yapılan yapılan tamir ve tadilat işleri KDV' ye tabidir. Ancak giyim eşyası ticareti yapan bazı mağazalar sattıkları elbiseler için terzilerden pantolon ve etek boyunun kısaltılması, ütülenmesi, düğme dikilmesi gibi hizmetler de KDV tevkifatı uygulaması kapsamındadır.¹³

Serbest bölgedeki müşteriler için yapılacak fason hizmetler, KDV kanunun 12. maddesi kapsamında KDV' den istisna edildiği için 117 no.lu KDV Genel Tebliğinin 3.4.1.1 bölümü uyarınca KDV tevkifatının kapsamına girmemektedirler.

Fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri

Fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde tevkifata tabidir.

Bazı KDV mükellefleri;

- Fason iş yaptracak olanlara, fason iş yapacak işletmeleri,
- Fason iş yapacak işletmelere, fason iş yaptracak 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.

Örnek 3:

Çiğitli pamuğun çırçırılama işlemine tabi tutularak işlenmiş mahliç pamuk haline getirilmesi şeklinde verilen hizmet, fason tekstil ve konfeksiyon işi kapsamında değerlendirilmediğinden KDV tevkifatına tabi tutulmayacaktır.

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

¹³ Büyük Mükellefler V.D.B.' nın 07.06.2007 tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01.2-Muk.76-10230 sayılı özeldesi.

Fason İş ile İşgücü Hizmetinin Ayrımı;

İşgücü temininde esas itibarıyla, temin edilen elemanların, hizmeti alan işletmenin bilfiil sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılabilmesinin mümkün olması gerekmektedir.

Fason iş yaptırılmasında ise fason üretimin yapılmasına ilişkin sevk, idare ve kontrol fason üretimi gerçekleştirenlerdedir. Alıcının üretim süreçlerini yönetmesi mevzu bahis değildir.

5.2.2.4- Spor Kulüplerinin Yayın, Reklâm ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri

Profesyonel spor kulüplerince (şirketleşenler dahil) yapılan ve aşağıda belirtilen hizmetler, KDV mükelleflerine veya 117 no.lu KDV Genel Tebliğinin 3.1.2/b bölümünde sıralanan belirlenmiş alıcılara ifa edilmesi halinde alıcılar tarafından 117 no.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.9) bölümü uyarınca 9/10 KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Profesyonel spor kulüplerince (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 anlaşılmıştır.

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 TL karşılığında Türkiye Basketbol Ligi'nde mücadele eden (Y) Spor Kulübüyle anlaşmıştır.

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

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

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

5.2.2.5- Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri

KDV mükelleflerine veya 117 No.lu KDV Genel Tebliğinin 3.2.1/b bölümünde sıralanan **belirlenmiş alıcılara** aşağıda belirtilen hizmetler ifa edilmesi halinde alıcılar tarafından 117 No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.10) bölümü uyarınca 7/10 KDV tevkifatı uygulanacaktır.

KDV tevkifatına konu olan hizmetler; temizlik hizmetleri sektörünün yaygın olarak sunduğu hizmetler olan;

- 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 oluşmaktadır.

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 temizlettirilmesi 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.

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 bu kapsamdaki tevkifat uygulamasına yönelik aşağıdaki örneklerle yer verilmiştir.

- 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 müdürlüğünce 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.

5.2.2.6- Servis Taşımacılığı Hizmeti

KDV mükelleflerine veya 117 No.lu KDV Genel Tebliğinin 3.2.1/b bölümünde sıralanan **belirlenmiş alıcılara** aşağıda belirtilen hizmetler ifa edilmesi halinde alıcılar tarafından 117 No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.11) bölümü uyarınca 5/10 KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Servis taşımacılığı başlığı altında KDV tevkifatına konu olan hizmetler 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.

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

- belli güzergâhlar dâhilinde yapılması, hizmetin alıcısı ile satıcısı arasındaki anlaşma uyarınca belirli bir dönem süresince devam etmesi,
- fiilen yapılması, gibi hususlar göz önünde bulundurulmalıdır.

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

63 No.lu KDV sirkülerinde servis taşımacılığı hizmetine ilişkin tevkifat uygulamasına aşağıdaki örneklere yer verilmiştir:

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

(VG) fabrikası, (Z) firmasının fiilen yaptığı taşımacılık işi nedeniyle Tebliğin (3.2.11) bölümüne göre 5/10 oranında KDV tevkifatı yapacaktır. (Z)

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

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

- Termal konutların, devre mülklerin pazarlanmasına veya satılacak ürünlerin tanıtımına yönelik düzenlenen tanıtım gezilerine yönelik belirli bir dönem için alınan taşımacılık hizmeti, bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.
- Doğu Karadeniz Bölgesine düzenlenen geziler için tur operatörüyle yaptığı anlaşma uyarınca 2012 yılının yaz döneminde gezi güzergâhındaki taşımacılık hizmetini veren AB taşımacılık şirketinin söz konusu hizmeti servis taşımacılığı kapsamında tevkifata tabidir.
- Şirket çalışanlarının sportif ve sosyal amaçlı faaliyetlere katılımını sağlamak amacıyla yapılan bir defaya mahsus seyahat için alınan taşımacılık hizmeti, alıcı ile satıcı arasındaki anlaşma uyarınca belirli bir dönemi kapsamadığından servis hizmeti olarak değerlendirilmeyecek ve tevkifat kapsamına girmeyecektir. Ancak, şirketin çalışanlarının sportif alışkanlıklarını geliştirmek için her Cumartesi günü personelinin futbol sahasına taşımak 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 belirlen-

miş 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.

93 No.lu KDV Genel Tebliğinin 4. Bölümü uyarınca münhasıran serbest bölgede faaliyet gösteren firmalar KDV beyannamesi vermemektedirler. Bu durumun bir sonucu olarak KDV mükellefiyeti bulunmayan firma tevkifat da yapmayacaktır. Ancak KDV mükellefiyeti bulunan ve aynı zamanda serbest bölgede de şubesi bulunan bir firmanın bu şubesi tevkifata tabi olan bir hizmet aldığı zaman KDV tevkifatının varlığı tartışmaya açıktır.

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

5.2.3- Yalnızca KDV Mükelleflerince Kısmi Tevkifat Uygulanacak Hizmet

5.2.3.1- Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma/Götürme Hizmetleri

Yalnızca KDV mükelleflerine; turizm acentesi, rehber ve benzerlerince verilen müşteri bulma hizmetlerinde, alıcılar tarafından 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı 117 no.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.8) bölümünde ifade edilmiştir.

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 9/10 oranında kısmi KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Turist kafilelerini alışveriş etmeleri için belirli dükkânlara/mağazalara götürenlerin Gelir ve Kurumlar Vergisi karşısındaki durumları farklılık arz edebilir. Ancak bu farklılık tevkifat uygulaması bakımından bir ayrılığa sebep olmamaktadır.

Turizm acente ve rehberlik faaliyetinin,

- KV mükelleflerince yapılması halinde, alınan komisyonların kurum kazancı olarak faturalandırılması ve vergilendirilmesi,
- Kişisel ticari işletme olarak yapılması halinde, ticari kazanç olarak faturalandırılması ve vergilendirilmesi,
- Şahsi faaliyet olarak sürdürülmesi halinde ise, elde edilen komisyon gelirin serbest meslek kazancı olarak serbest meslek makbuzu ile belgelendirilmesi ve bu yolla vergilendirilmesi gerekir.¹⁴

5.2.4- 5018 Sayılı Kanuna Ekli Cetvellerde Yer Alanların Yukarıda Belirtilenler Dışında Kalan Hizmet Alımlarında Kısmi KDV Tevkifatı

117 No.lu KDV Genel Tebliğinde bir torba tevkifat düzenlemesine yer verilmiş ve 5018 Sayılı Kanuna ekli cetvellerdeki idare kurum ve kuruluşlara KDV tevkifatsız hizmet sunulması imkansız hale getirilmiştir.

Bu torba tevkifat düzenlemesine göre;

- İşlemin türü hizmet ise,
- Alıcı 5018 Sayılı Kanuna ekli cetveldeki kuruluşlardan biri ise,
- Hizmet 117 No.lu KDV Genel Tebliğinde belirtilen 12 adet hizmet türünden biri değil ise,

Alıcılar tarafından 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

¹⁴ TURAN Süleyman “İhracat Teslimlerine İlişkin Komisyonlar Dolayısıyla Yüklenilen KDV’nin İadesi ve Tevkifat Uygulaması” Alomaliye WEB Sitesi, 28.09.2008

63 No.lu KDV Genel Tebliğinde söz konusu tevkifat uygulamasına ilişkin aşağıdaki örneklere yer verilmiştir:

- 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.

Orman Kooperatifleri Tarafından Orman İşletme Müdürlüklerine Verilen Hizmetler

Orman kooperatifleri tarafından orman işletme müdürlüklerine kesim, sürgü, aralama, odun istihsalı 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 istihsalı gibi hizmetler orman işletme müdürlük-

leri tarafından 117 No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.13) bölümü kapsamında 5/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

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, 117 No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.1.2/b) bölümü kapsamında sayılan belirlenmiş alıcılar ayırımına 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 117 No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.1.2/b) bölümü kapsamında sayılan belirlenmiş alıcılar ayırımına girmekle beraber, ilgili tebliğin (3.1.4) bölümü “Belirlenmiş alıcıların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır” hükmü 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 tev-



kifatı 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.

5.3- Kısmi Tevkifat Uygulanacak Teslimler

117 No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.3.) no.lu bölümünde kısmi tevkifata konu mal teslimleri düzenlenmektedir.

Mal teslimlerinde alıcılardan anlaşılması gereken 117 No.lu tebliğin 3.1.2/a ayrımında belirtilen **KDV mükellefleri** ile birlikte yine ilgili tebliğin 3.1.2/b ayrımında sayılan **belirlenmiş alıcılardır**.

5.3.1- Külçe Metal Teslimleri

Külçe metallerin 117 No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.1.2) bölümünde sayılan gerek KDV mükellefleri gerekse belirlenmiş alıcılara tesliminde 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.3.1) bölümü uyarınca 7/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Hurda metallerden elde edilenler dışındaki bakır, çinko alüminyum ve kurşun külçelerinin ithalatçılar 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.

İthalatçıların ve cevherden üretim yapanların tevkifat uygulamaksızın işlem yapabilmeleri için;



- 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 vermeleri gerekmektedir.
- Cevherden üretim yapanlar ise düzenlenecek faturada “Teslim edilen mal firmamızca cevherden üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.” açıklamasına yer vermeleri gerekmektedir.

Tevkifat kapsamına, her türlü hurda metallerden elde edilen külçeler ile hurda metallerden elde edilenler dışındaki bakır, çinko ve alüminyum 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, titan gibi maddeler ihtiva edip etmediklerine bakılmaksızın, külçe, slab, biyet, kütük ve ingot haline getirilmiş şekilde satışında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

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

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 ve alüminyum 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 ilgili 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 ilgili 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 üretilen 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.

5.3.2- Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi

Bakır ve alaşımlarından, çinko ve alaşımlarından, alüminyum ve alaşımlarından kurşun ve alaşımlarından mamul ürünlerin 117 No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.1.2) bölümünde sayılan gerek KDV mükellefleri gerekse belirlenmiş alıcılara tesliminde 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.3.2) bölümü uyarınca 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

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

İthalatçıların ve cevherden üretim yapanların tevkifat uygulamaksızın işlem yapabilmeleri için;

- 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 vermeleri gerekmektedir.
- Cevherden üretim yapanlar ise düzenlenecek faturada “Teslim edilen mal firmamızca cevherden üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.” açıklamasına yer vermeleri gerekmektedir.

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 eloksal işçiliği tevkifat kapsamında olmayacaktır.

Bakır, çinko ve alüminyum 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.

Ancak bakır, çinko, alüminyum ve bunların alaşımlarından mamul tabaka, rulo, şerit, panel, sac, boru ve levha ve diğer ürünlerin, mahiyetini değiştirmeksizin belli ebatlarda parçalara bölünmesi veya kesilmesi tevkifat yapılmasına engel değildir.

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

Görüldüğü üzere bakır, çinko ve alüminyum ürünün bu bölüm kapsamında tevkifata tabi olabilmesi için ürünün hammadde niteliğinde olması gerekmektedir. Tevkifata tabi bakır, çinko ve alüminyum ürün küçük te olsa bir işleme tutulduğu vakit KDV tevkifatı gereği ortadan kalkmaktadır.¹⁵

63 No.lu KDV sirkülerinde bu kapsamdaki tevkifat uygulamasına ilişkin aşağıdaki örneklerle yer verilmiştir:

- 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 almakta olup, bu profilin ilk üreticileri (cevherden üretim yapanlar) 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.

5.3.3- Hurda ve Atık Teslimi

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.

¹⁵ MAÇ Mehmet KDV-5 Md 9

İstisnadan vazgeçenlerin metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının 117 No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.1.2) bölümünde sayılan gerek KDV mükellefleri gerekse belirlenmiş alıcılara tesliminde ilgili tebliğinin (3.3.3) bölümü uyarınca 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

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, pirinç, kurşun, teneke, çelik, çinko, pik, sarı, bronz, nikel, kızıl, lehim, mangan-tutya, antimon ve benzeri her türlü metaller,
- bu metallerin alaşım, bileşim ve cürufları,
- imalathane ya da fabrikalarda imalat sırasında ortaya çıkan metal kırıntı, döküntü ve talaşlar ile standart dışı çıkan metal ürünler,
- izabe tesislerinden çıkan standart dışı metal hammaddeler, yarı muller, hadde bozukları ve benzerleri “hurda metal” kabul edilecektir.

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

Tamir ve bakımdan sonra aynı amaçla kullanılması mümkün olan kullanılmış metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam esaslı eşya teslimlerinde tevkifat 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 işlemten geçirildikten sonra tekrar kullanılabilir duruma gelmesinin mümkün olması halinde, bu teslimde istisna veya tevkifat uygulanmayacaktır.

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.

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.

5.3.4- Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâğıt ve Cam Hurda ve Atıklardan Elde Edilen Hammadde Teslimi

KDV mükellefleri tarafından, 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 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğin (3.1.2) bölümünde sayılan gerek KDV mükelleflerine gerekse belirlenmiş alıcılara tesliminde, 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı ilgili tebliğinin (3.3.4) bölümünde ifade edilmiştir.

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.

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.

Tevkifata tabi olan ve 117 No.lu KDV tebliğinin birden fazla bölümünde ve rehberin C.2 / C.3 ve C.4 bölümlerinde 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.) “Bakır Çinko Alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi” 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) "Hurda ve atık teslimi" bölümüne göre,
- Hurda ve atıktan elde edilen kırık, çapak, toz, granül ve benzeri ürünlerin teslimi ise Tebliğin (3.3.4) "Metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam hurda ve atıklardan elde edilen hammadde teslimi" bölümüne göre, tevkifata tabi tutulacaktır.

5.3.5- Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimleri

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.3.5) bölümünde, KDV mükellefleri tarafından;

- Kütlü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri, naturel 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, tebliğin (3.1.2) bölümünde sayılan gerek KDV mükelleflerine gerekse belirlenmiş alıcılara tesliminde, 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı ifade edilmiştir.

Ayrıca 63 No.lu KDV sirkülerinde ayrıca aşağıdaki 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.

Ancak; KDV Kanunun 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. Dolayısı ile müstahsil makbuzu düzenlenerek yapılan alımlar KDV'den müstesna olduğu için

tevkifat da söz konusu olamaz. Nitekim 63 No.lu 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.¹⁶

5.3.6- Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.3.6) bölümünde, Tebliğin (3.1.2) bölümünde sayılan KDV mükellefleri ile belirlenmiş alıcıların, ürün, artık, talaş ve kırpıntı alımlarında 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı ifade edilmiştir.

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.

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, atk vb. mahiyetinde olmayan; mobilya, kapı-pencere doğraması, döşeme malzemesi, sunta, levha, mdf, rabita, lambri, süpürgelik ve benzeri ürünlerin tesliminde tevkifat uygulanmayacaktır.

Bu kapsamdaki tevkifat uygulamasına ilişkin aşağıdaki örnekler verilebilir:

¹⁶ MAÇ Mehmet KDV-5 Md 9

- 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 9/10 oranında KDV tevkifatı yapacaktır.
- Bu bölüm kapsamında tevkifat uygulanacak ürünler arasında yer alan tomruk, kereste gibi ürünlerin emprenye işlemine tabi tutulması, bunların tesliminde tevkifat uygulanmasına engel değildir.

Ancak; Tomruk ve kerestenin emprenye edilmesinin, bu malları tevkifat kapsamı dışına çıkarmayacağı ifade edilmektedir. Halbuki tomruk ve kerestenin emprenye edilmesi söz konusu değildir. Çünkü bunlar kesilerek işleme giren hammadelerdir. Emprenye edilmiş bir ahşap ürünün kesilmesi halinde emrenyenin anlamı kalmaz.¹⁷

- 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.

Ancak; bu ibare 117 No.lu KDV Genel Tebliğinin 3.3.6.2. bölümünün kapsam açıklamasıyla çalışmaktadır.

- 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 kırpıntılarının 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 kırpıntı ve talaş teslimi 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

¹⁷ MAÇ Mehmet KDV-5 Md 9

5.4- Kısmi Tevkifat Uygulamasıyla İlgili Ortak Hususlar

5.4.1- Kısmi Tevkifat Uygulamasında Sınır

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.4.1) bölümüne göre aşağıdaki durumlarda tevkifat kapsamına giren işlem bedeli üzerinden KDV tevkifatı yapılmayacaktır.

- Tebliğin (3.1.2./b) ayırımında sayılan belirlenmiş alıcıların, 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 sayılan belirlenmiş alıcılara yapılan teslim ve hizmetlerde geçerli değildir.

Ayrıca,

- KDV Kanununun (11/1-c)
- Geçici 17'nci maddeleri kapsamındaki teslimlerde
- KDV Kanunu uyarınca KDV'den istisna olan teslim 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.

- Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren her bir işlemin KDV dahil bedeli 1.000 TL'yi 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 aşıp aşmadığına bakılarak gerekli işlemler yapılacaktır.

Buna göre;

- 1 yıl süreli hizmet alımı şeklinde sözleşme yapılan, ancak aylık vergilendirme dönemleri itibarıyla kısım kısım verilebilen hizmetlerde, alt sınır hesabında aylık olarak verilen hizmete ilişkin düzenlenen fatura-
daki 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 itibarıyla 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 itibarıyla değil, toplam olarak dikkate alınacak ve 1.000 TL'yi geçtiği taktirde de tevkifata tabi tutulacaktır.
- Yılın tamamında belli miktarda ürün için fason konfeksiyon işi yapılması yönünde sözleşme düzenlenmesi, ancak yıl içinde günlük, haftalık ya da aylık olarak teslim edilen ürün karşılığında fason hizmet faturası düzenlenmesi halinde, her fason hizmet faturasındaki KDV dahil hizmet bedeli, tevkifat alt sınırının hesabında dikkate alınacaktır. Ancak, bedelin parçalara bölünerek birden fazla fatura düzenlendiğinin tespiti halinde gerekli işlemlerin yapılacağı tabiidir.

5.4.2- Belge Düzeni ve Muhasebe Kayıtları

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 Tevkifat-
tan 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:

(A) A.Ş. (B) Ltd. Şti'den KDV hariç 3.000 TL tutarında servis taşımacılığı hizmeti almıştır. Bu işlem %18 oranında KDV'ye ve 5/10 oranında da tevkifata tabidir. Bu işleme ait fatura aşağıdaki şekilde düzenlenecektir.

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

(A) A.Ş. bu işlemi şu kayıtla muhasebeleştirecektir:

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	3.000		
191 İNDİRİLECEK KDV	540		
191.10 Ödenen KDV		270	
191.20 Tevkif Edilen KDV		270	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		270	
360.40 Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek KDV		270	
102 BANKALAR		3.270	
Açıklama: Hizmet alımı			

(B) Ltd. Şti. ise aşağıdaki kaydı yapacaktır.

102 BANKALAR	3.270	
600 YURT İÇİ ŞATIŞLAR		3.000
391 HESAPLANAN KDV		270
Açıklama: Hizmet satışı		

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 117 No.lu KDV Genel Tebliğinde belirtilen 1.000 TL'' olarak belirlenen alt sınırı aşp aşmadığı dikkate alınacak, aşmıyorsa tevkifat uygulanmayacaktır.

5.4.3- Beyan

5.4.3.1- Alıcıların Beyanı

Tevkifata tabi tutulan KDV, alıcılar tarafından (genel bütçeli idareler hariç), tevkifata tabi işlemin vuku bulduğu tarihi içine alan vergilendirme dönemine ait 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilecek ve ödenecektir.

KDV tevkifatı yapmakla sorumlu tutululardan genel bütçeli idarelerin beyanname verip vermeyecekleri, tevkifata tabi işlem bedelinin karşılandığı kaynağa göre değişmektedir. KDV tevkifatı nedeniyle beyanname verme zorunluluğu şöyle özetlenebilir:

- Genel bütçeli idareler, tevkifata tabi mal ve hizmet alımlarını genel bütçe ödeneklerinden karşılamaları halinde, tevkif ettikleri KDV için sorumlu sıfatıyla beyanname vermeyecekler, tevkif edilen KDV doğrudan bunların muhasebe birimlerince gelir kaydedilecektir.

- 117 No.lu KDV Tebliğinin (3.1.5) bölümünde belirtilen “5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarına ait bedellerin, genel bütçe ödenekleri dışındaki bir kaynaktan ödenmesi...” durumunda 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 uygulan-

ması suretiyle bulunan ve alıcı tarafından tevkif edilen tutarı gösteren “Vergi” alanı, e-beyanname programı tarafından hesaplanmaktadır.

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.

Sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen KDV tutarının satıcı tarafından beyan edilmiş olması halinde sorumlu adına yapılacak tarhiyatta vergi aslı aranmayacaktır. Vergi ziyai cezasının ve gecikme faizinin hesaplanacağı ise izahtan varestedir.

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.

5.4.3.2- Satıcıların Beyanı

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

- Birinci kayıt, “Matrah” kulaklığında “Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemler” tablosuna;
- İkinci kayıt “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulaklığında “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 iş-

leme 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 (7/10) 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.

Beyannamenin usulüne uygun olarak doldurulmasından sonra “Sonuç Hesapları” kulakçığında yer alan “İade Edilmesi Gereken KDV” satırındaki tutarın bu uygulamadan kaynaklanan kısmı, talep edilmesi halinde 117 No.lu KDV Genel Tebliğin (5.) bölümünde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, mükellefe iade edilecektir.

5.5- Düzeltme İşlemleri

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



5.5.1- Mal İadeleri

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 TL karşılığında pamuk teslim etmiş, hesaplanan $(50.000 \times 0,08 =) 4.000$ TL KDV'nin $(4.000 \times 0,10 =) 400$ TL'lik kısmı (A)'ya ödenmiş ve onun tarafından beyan edilmiş, $(4.000 \times 0,90 =) 3.600$ TL'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 TL'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 TL geri alacak, mal iadesinin gerçekleştiği dönemde, 80 TL'yi 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edecektir.

(A) ise, aynı dönemde 80 TL'yi 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.

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

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.

5.5.2- Matrah Değişiklik

Fiyat farkı, kur farkı ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi işlemin bedelinde sonradan bir artış ortaya çıkması halinde, bu artış ile ilgili olarak fatura düzenlenerek KDV 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 gerekliliği “Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.”¹⁸ şeklinde Maliye Bakanlığınca belirtilmiştir. Böylece, matrahta oluşan azalma tutarı, tevkifata tabi tutulmayan KDV tutarı ile birlikte, satıcı tarafından alıcıya mal iadesinde olduğu şekil iade edilecektir. Ayrıca, söz konusu KDV tutarı alıcı tarafından 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilecektir.

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 rehberin (E.1) bölümü çerçevesinde işlem yapılacaktır.

5.5.3- Fazla ve Yersiz Tevkif Edilen Vergilerin İadesi

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

¹⁸ 105 seri no.lu KDV Genel Tebliği E.2

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.

- ***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.

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

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

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

5.6- Kısmi Tevkifat Konusunda Özet Bilgileri İçeren Tablolar

I- KİSMİ TEVKİFAT UYGULANACAK HİZMETLER

Sıra No	Tevkifat Konusu Hizmetler	Tevkifat Oranı	Tevkifat Yapacaklar
1	Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik mimarlık ve etüt-proje hizmetleri (Mühendislik, mimarlık, etüt/proje hizmetleri yapım işlemlerinden ayrı ve bağımsız olarak verildiği takdirde 9/10 oranında tevkifata tabidir.)	2/10	Belirlenmiş alıcılar
2	Etüt, plan, proje, danışmanlık denetim ve benzeri hizmetler	9/10	Belirlenmiş alıcılar
3	Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri	5/10	Belirlenmiş alıcılar
4	Yemek servis ve organizasyon hizmetleri	5/10	Belirlenmiş alıcılar
5	İşgücü temin hizmetleri	9/10	Belirlenmiş alıcılar ve KDV mükellefleri
6	Yapı denetim hizmetleri	9/10	Belirlenmiş alıcılar ve KDV mükellefleri
7	Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri, çanta ve ayakkabı dikim işleri ve bu işlere aracılık hizmetleri	5/10	Belirlenmiş alıcılar ve KDV mükellefleri
8	Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmetleri	9/10	KDV mükellefleri
9	Spor kulüplerinin yayın ve reklam ve isim hakları gelirlerine konu işlemler	9/10	Belirlenmiş alıcılar ve KDV mükellefleri
10	Temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri	7/10	Belirlenmiş alıcılar ve KDV mükellefleri

11	Servis taşımacılığı hizmetleri	5/10	Belirlenmiş alıcılar ve KDV mükellefleri
12	Her türlü baskı ve basım hizmetleri	5/10	Belirlenmiş alıcılar
13	1-12. sırada belirtilmeyen diğer bütün hizmetler	5/10	5018 sayılı Kanun'a ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar

II- KISMİ TEVKİFAT UYGULANACAK TESLİMLER

Sıra No	Tevkifat Konusu Teslimler	Tevkifat Oranı	Tevkifat Yapacaklar
1-	Külçe metal teslimleri	7/10	Belirlenmiş alıcılar ve KDV mükellefleri
2	Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi	5/10	Belirlenmiş alıcılar ve KDV mükellefleri
3	Hurda ve atık teslimi (KDV'nin 18/1. maddesi uyarınca istisnadan vazgeçen mükelleflerin tesliminde)	9/10	Belirlenmiş alıcılar ve KDV mükellefleri
4	Metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam hurda ve atıklarından elde edilen hammadde teslimleri	9/10	Belirlenmiş alıcılar ve KDV mükellefleri
5	Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimlerinde	9/10	Belirlenmiş alıcılar ve KDV mükellefleri
6	Ağaç ve orman ürünleri teslimi	9/10	Belirlenmiş alıcılar ve KDV mükellefleri

6- KDV TEVKİFATINA TABİ İŞLEMLERDE KDV İADESİ

6.1- İade Uygulamasının Dayanağı, Kapsamı, Mahiyeti

Katma Değer Vergisi bir mal veya hizmetin üretimi veya ithalinden nihai tüketicisine intikaline kadar geçen her safhayı kapsayan ve her saf-

hada yaratılan katma değeri vergilendirmeyi amaçlayan bir vergidir. Bu işleyiş her safhada hesaplanan vergiden alım ve giderler için ödenen KDV' nin indirilmesiyle sağlanmaktadır.¹⁹

İndirim mekanizmasının sağlıklı çalışabilmesi için sisteme müdahale edilmemesi gerekir. Oran farklılaştırmaları ve indirimli oran uygulamaları indirim mekanizmasının sektöre uğramasına ve nihai tüketici üzerinde kalması gereken KDV' nin katma değeri yaratanın üzerinde kalmasına sebep olabilir. Dolayısıyla sistemin bu gibi problemlerle aksamaması adına vergi kanunlarımızda çeşitli iade uygulamaları söz konusu olmuştur. Bunlardan bir tanesi de kısmi tevkifat kapsamındaki teslim veya hizmetler dolayısıyla doğan KDV alacaklarının mükelleflere iade edilmesidir.

117 No.lu Tebliğin giriş bölümünde tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının mükelleflere iade edilmesinin yasal dayanağı olarak KDVK' nın 29/4. maddesi gösterilmiştir. Söz konusu maddede Maliye Bakanlığının vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu kanunun ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenleyemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Kanun hükmü geniş bir perspektifte değerlendirildiğinde; kanun koyucunun bu kanun hükmü ile KDVK'nın genel sistematığına aykırı olmamak şartıyla, yukarıda bahsettiğimiz indirim mekanizmasının işleyişine doğrudan ya da dolaylı olarak etki eden ve indirim mekanizmasının aksamasına sebep olan durumlarda Maliye Bakanlığına geniş çaplı bir düzenleme yetkisi verdiği anlaşılmaktadır. Keza rehberimizin 4.1. bölümünde dikkat çekmiş olduğumuz özelge de²⁰ Maliye Bakanlığı bu yetkisini kullanmış ve yurt dışında bulunan fakat Türkiye de hizmet ifa eden kurumlara, Türkiye'de hizmet ifa ettikleri sırada yüklenmiş oldukları KDV' yi iade alma olanağı sunmuştur.

¹⁹ KDV Atmaca Beşir, GEZGİN Ahmet; sf.6 Ocak 2011

²⁰ Maliye Bakanlığı Özelge 31.12.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.55/5511-2421/5078 sayılı Özelge

Tevkifattan doğan KDV alacaklarının iade edilmesinin yasal dayanağı olarak bazı kaynaklarda 29. maddenin ikinci fıkrası da gösterilmektedir. KDVK' nın 29. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28'inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve bazı borçlarına mahsuben ödenir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. Ancak kanun metninden de açıkça anlaşılacağı üzere burada ki yasal düzenleme Bakanlar Kurulu tarafından vergi oranları indirilen işlemler için geçerlidir. Her ne kadar bazı işlemlerle ilgili olarak mükellefler tarafından hesaplanan verginin bir kısmının alıcılar tarafından tevkifata tabi tutularak satıcıya ödenmemesi işlemi, bir yönüyle söz konusu işlemle ilgili olarak indirimli oran uygulanmış gibi bir sonuç doğuruyor ya da bu işlemi indirimli oran uygulanmış bir işlem gibi değerlendirmek mümkün olsa da bu durum tek başına yine iade hakkı doğurmaz. Çünkü indirimli orana tabi işlem nedeniyle Kanunun 29/2'nci maddesi uyarınca KDV iadesi yapılabilmesi için indirimli oranın Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesi gerekmektedir. Oysa KDV tevkifatında tevkifata tabi işlemleri ve tevkifat oranını Maliye Bakanlığı belirlemektedir.

Dolayısıyla Kanunun 29'uncu maddesinde de KDV tevkifatına konu işlem yapan mükelleflerin bu işlem nedeniyle indiremedikleri vergilerin iadesine yönelik olarak bir düzenleme bulunmadığı gibi, Maliye Bakanlığına yukarıda bahsedilen anlamda bir yetki verilmesi de söz konusu değildir.²¹

²¹ UZUNOĞLU Nihat “ KDV tevkifatına tabi işlemlerle ilgili yapılan KDV iadelerinin Yasal Dayanağı Var mıdır? Yoksa Bu Şekilde İade Yapanlar veya Yaptıranlar Suç Mu İşlemektedir.” Vergi Dünyası , Kasım 12 Sayı 375 s. 11-17

Tevkifata tabi işlemlerde iade uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 117 No.lu Tebliğin 5. bölümünde düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile sadece kısmi tevkifata tabi işlemlerde iade uygulaması yapılmakta olup tam tevkifata tabi işlemlerde iade söz konusu değildir.

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 hak edişin harcama yetkilisince onaylanmış olması gereklidir. Bunlara yapılan işlemlerde, ayrıca beyan ve ödeme aranmayacaktır.

6.2- İbraz Edilecek Belgeler

Kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinde vergi dairelerince ;

- 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 Kapsamında ki İşlemlere Ait Bildirim" in 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.)

İade işlemleri ile ilgili yeni uygulamada yüklenilen vergi listesi hazırlanmayacak ve vergi dairesine ibraz edilmeyecektir.

İade talepleri, yukarıda belirtilen belgeler tamamlanmadıkça hüküm ifade etmeyecektir.

6.3- İade Talebi Ne Zaman Geçerli Olacaktır?

Vergi İnceleme 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, 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 itibarıyla yerine getirilecek ve bunlara gecikme zammı uygulanmayacaktır. 30 günlük ek süreden sonra eksikliklerini tamamlayan mükelleflerin mahsup talepleri ise eksikliklerin tamamlandığı tarih itibarıyla yerine getirilecek ve borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanacaktır.

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

6.4- İadeye Esas Tutarın Hesaplanması

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.

Tevkifattan doğan iade de bizim için önemli olan tevkif edilen tutardır. İadeye esas tutarda buna göre belirlenmektedir. 117 No.lu Tebliğden önce, iade için istenen belgelerden bir tanesi de yüklenilen KDV listesi idi. Ancak yüklenilen KDV listesi iade tutarının belirlenmesinde herhangi bir rol oynamıyordu. Çünkü iade edilecek tutar üzerinde herhangi bir etkisi yoktu. 117 No.lu tebliğ ile yürürlükten kaldırılan 91 seri No.lu KDV Genel Tebliğinin “iade” başlıklı 8/c bölümünde “Tevkifata tabi hizmetleri ifa eden mükellefler iade talep etmeleri halinde hizmetin yapıldığı dönem beyannamesinin 49. satırına hizmet bedelini, 50. 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 surette tevkif edilen vergiden fazla olmayacaktır. Ayrıca iade talep eden mükelleflerden istenecek olan “yüklenilen vergiler listesi” iadenin tevkif edilen vergi tutarına göre belirlenmesine engel değildir. 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.” denilmiştir.

91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği’nde yapılan açıklamalardan anlaşıldığı üzere tevkifata tabi işlemler dolayısıyla talep edilen katma değer vergisi iadelerinde yüklenilen KDV listesinin talep edilecek KDV iadesi üzerinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Çünkü talep edilecek KDV iadesi yüklenilen KDV listesine göre değil, tevkif edilen vergi tutarına göre belirlenecek, dolayısıyla da talep edilen KDV iade tutarı hiçbir suretle tevkif edilen vergi tutarından fazla olamayacaktır.²²

²² GARGI Serdar-CÖMERT Serdar “ KDV Tevkifatından Kaynaklanan KDV İadelerinde Yüklenilen KDV Listesi Üzerine Bir Değerlendirme?” Yaklaşım , Mart 2012 Sayı 231)

Dolayısıyla önceki düzenlemeler ve 117 No.lu Tebliğ birlikte düşünüldüğünde iadeye esas tutarın hesabında herhangi bir farklılık söz konusu değildir.

Mükellef kurumun Ocak/2012 dönemi verileri şu şekildedir:

Tevkifata tabi işlem matrahı	=	100.000 TL
Hesaplanan KDV	=	18.000 TL
Tevkifat oranı	=	1/6
Tevkifat tutarı	=	3.000 TL
Sonraki Döneme Devreden KDV	=	22.000 TL
Yüklenilen KDV listesi toplamı	=	3.700 TL

Mükellef kurumdan Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesi gereği sorumluluk uygulaması kapsamında Ocak/2012 döneminde 3.000 TL KDV tevkifatı yapılmıştır. Ancak mükellef kurumun, ilgili iş dolayısıyla yüklenmiş olduğu KDV tutarı 3.700 TL'dir. Bu durumda mükellef kurum tarafından iade alınabilecek tutar, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'ne göre tevkif edilen katma değer vergisi tutarından fazla olamayacağı için, maksimum 3.000 TL olacaktır.

Konuyu başka bir açıdan değerlendirmek için örneğimizi değiştirerek yüklenilen KDV listesi tutarının 2.500 TL olduğunu varsayarsak; mükellef kuruma iade edilecek tutar yine 3.000 TL olacaktır. Yukarıda açıkladığımız gibi yüklenilen KDV listesinde yer alan tutarın bir önemi bulunmamakta olup, iade edilecek vergi tevkif edilen vergi esas alınarak tespit edilecektir.

6.5- İade Uygulaması

6.5.1- Mahsuben İade Uygulaması

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.

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, yukarıda 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, iade alacağının tamamının üçüncü kişilere nakden ödenmesinin talep edilmesi halinde yapılan açıklamalara göre işlem tesis edilecektir.

Kısmi tevkifat kapsamında gerçekleştirilen işlemler dolayısıyla talep edilen mahsuben iade tutarı toplamı 4.000 TL'den az ise VİR, YMM Raporu ve Teminat aranılmadan yerine getirilir. Bu mahsuben iade talepleri için genel kural olmakla beraber 4.000 TL'yi aşan mahsuben iade talepleri ise teminat VİR, YMM Raporu veya Teminat karşılığında yerine getirilecektir. Ancak uygulamaya bir istisna getirilmiş ve bazı hizmet ifaları sonucu doğan mahsuben iade taleplerinin YMM raporu ibrazı

ile yapılmasına izin verilmemiştir. Aşağıda (a) bendinde YMM raporu kabul edilen tevkifat kapsamındaki işlemler, (b) bendinde YMM raporu ile iade talep edilemeyecek olan işlemler ayrı ayrı belirtilmiştir.

6.5.1.1- ViİR, YMM Raporu veya Teminat ile Mahsuben İade Talep Edilebilecek İşlemler;

- Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt proje hizmetleri,
- Spor klüplerinin yayın, isim hakkı ve reklam gelirlerine konu işlemleri,
- Tebliğin (3.2.13.) bölümü kapsamındaki hizmetler
- Külçe metal teslimi,
- Bakır, çinko ve alüminyum ürünlerinin teslimi,
- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam hurda ve atıklarının teslimi,
- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam hurda ve atıklarından elde edilen hammadde teslimi,
- Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi,
- Ağaç ve orman ürünleri teslimi,

6.5.1.2- ViİR ve/veya Teminat ile Mahsuben İade Talep Edilebilecek İşlemler;

- 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

Unutulmamalıdır ki; 4.000TL'yi aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, VİR sonucuna göre yada YMM raporu kabul edilen tevkifat kapsamındaki işlemlerden biri söz konusu ise YMM raporu ile çözülür.

6.5.2- Nakden İade Uygulaması

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. Mahsuben iade uygulamasında 4.000 TL'nin altındaki iade talepleri VİR, YMM Raporu ve/veya teminat aranılmadan yerine getirilmektedir. Ancak nakden iade uygulamasında bazı işlemlerden kaynaklanan ve 4.000 TL'ye kadar olan iade taleplerinin yerine getirilmesinde herhangi bir rapor veya teminat aranmazken bazı işlemlerde tutarı ne olursa olsun teminat gösterilmesi veya rapor ibrazı gerekmektedir.

6.5.2.1- Tutar Gözetmeksizin Yalnızca Teminat Karşılığı ve/veya VİR ile Yerine Getirilecek İşlemler;

- 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

Yukarıda belirtilen işlemler sonucu doğan iade alacağının tamamı kadar teminat verilmesi halinde teminat, münhasıran VİR sonucuna göre çözülür.

6.5.2.2- 4000 TL Teminatsız İade Sınırı Olan ve VİR, YMM Raporu ve Teminat Karşılığı Yerine Getirilecek İşlemler;

- 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 ve alüminyum 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

Bu işlemlerle ilgili 4.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri teminat, VİR ve YMM raporu aranılmadan yerine getirilir.

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

6.5.3- Özel Esaslara Tabi Olan Durumlarda İade Uygulaması

84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin, “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 olmayacaktır.

84 No.lu KDV Genel Tebliğ'in ilgili bölümüne kısaca değinecek olursak;

Öncelikle söz konusu tebliğin Özel Esaslar başlıklı II. bölümünde Sahte

veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin nakden veya mahsuben iade taleplerinin özel esaslara göre yerine getirileceği belirtilmiştir.

İade talepleri özel esaslara göre yerine getirilecek olan mükellefler ise;

- SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları konusunda haklarında rapor bulunan mükellefler, bu mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları ve kanuni temsilcileri ile bunların kurdukları veya ortak oldukları şirketler ve rapor bulunanlardan mal alanlar,
- Haklarında rapor olmamakla birlikte olumsuz tespit bulunan [SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları, adreslerinde bulunmadıkları, mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle defter ve belgelerini ibraz etmedikleri veya birden fazla döneme ilişkin olarak katma değer vergisi beyannamesini (süresinden sonra verilenler hariç) vermedikleri hususunda tespit bulunanlar] veya bu tespitler nedeniyle incelenmesi istenilenler ile bunlardan mal alanlar,
- Kendileri hakkında katma değer vergisi açısından ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulananlar,
- İşletme kapasitesi ile iş hacmi arasında bariz nispetsizlik bulunanlar,

olarak sayılmıştır.

Yukarıda geçen olumsuz rapor ifadesi mükellefler hakkında SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları konusunda belirlemelerin yer aldığı inceleme raporları olarak tanımlanmıştır.

Olumsuz tespit sayılan durumlar ise;

- Belge düzenleyen veya kullanan mükellef nezdinde yapılmakta olan incelemede veya bu mükellefin ticari ilişkide bulunduğu diğer kişi veya kurumların incelenmesi sırasında yahut yetkili makamların yazılıla bildirmesi üzerine SMİYB düzenlendiği veya kullanıldığının vergi dairesinin ittlalına girmesi,

- Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle ilgili dönem defter ve belgelerinin ibraz edilmemesi veya birden fazla döneme ilişkin olarak katma değer vergisi beyannamesinin (süresinden sonra verilenler hariç) verilmemesi,
- Yapılan yoklama ve araştırmalarda mükellefin bilinen adreslerinde bulunamaması, (bu durumda olan mükelleflerden iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönem itibarıyla vergiye müteallik ödevlerini yerine getirdiği tespit edilenlerin işi bıraktığına ilişkin bildirimde bulunmamış olmaları olumsuz tespit sayılmaz.
- Mükelleflerin işletmelerinin sermaye tutarı, kullandıkları kredi miktarı, üretim tesisi olanlarda tesisin kapasitesi, verimliliği, istihdam ettikleri işçi sayısı gibi unsurlar ile iş hacmi arasında bariz bir nispet-sizlik bulunması, olarak sayılmıştır.

Haklarında SMİYB düzenlediği/kullandığı konusunda rapor bulunanların, raporun vergi dairesine intikal ettiği tarihten sonraki ve bu tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış nakden veya mahsuben iade talepleri 4 kat teminat karşılığında, teminat gösterilmemesi halinde münhasıran vergi inceleme sonucuna göre yerine getirilir. Raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da vergi inceleme raporu ile çözülür.

İncelemeye sevk edilmiş olsun olmasın haklarında SMİYB düzenlediği konusunda tespit bulunan mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri; tespit bulunan dönemler için münhasıran vergi inceleme raporuna göre, diğer dönemler için dört kat teminat karşılığında yerine getirilir. Teminat gösterilmemişse vergi inceleme raporuna göre iade yapılır. Teminat gösterilmişse, teminatlar vergi inceleme sonucuna göre çözülür.

İncelemeye sevk edilmiş olsun olmasın SMİYB kullandığı konusunda hakkında tespit bulunanların, tespitin ilgili olduğu döneme ilişkin iade talepleri bu tespite konu alışlara isabet eden kısma dört kat teminat gösterilmesi veya bu alışlara isabet eden kısmın iade talebinden çıkarılması halinde, kalan kısma ve diğer dönemlere ilişkin iade talepleri

genel esaslara göre yerine getirilir. Tespitin bulunduğu dönemler için teminat gösterilmemişse, iade işlemi vergi inceleme raporuna göre gerçekleştirilir.

Yukarıda genel çerçevesinden bahsettiğimiz 84 No.lu KDV Genel Tebliğ yalnızca tevkifattan doğan iade alacakları için değil tüm iade türleri için uygulanmaktadır. Tevkifattan kaynaklanan KDV iadelerine de yukarıda bahsedilen düzenlemeler uygulanacak olunursa:

Mükellef kurumun Ocak/2012 dönemi verileri şu şekildedir:

Tevkifata tabi işlem matrahı	=	100.000 TL
Hesaplanan KDV	=	18.000 TL
Tevkifat oranı	=	1/6
Tevkifat tutarı	=	3.000 TL
Sonraki Döneme Devreden KDV	=	20.000 TL
İndirilecek KDV listesi toplamı	=	10.000 TL

Mükellef kurumun bağlı olduğu vergi dairesince yapılan sorgulamalar sonucu indirilecek KDV listesinde yer alan iki firmanın sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmaktan dolayı özel esaslar kapsamına alındığı tespit edilmiştir. İlgili firmalardan yapılan ve indirilecek KDV listesinde yer alan alımlara ilişkin katma değer vergisi tutarı 4.000 TL'dir.

Bu durumda mükellef kurum;

- Söz konusu alımlara ait faturaları indirilecek KDV listesinden çıkarak ve KDV iade tutarını 4.000 TL azaltacak mıdır?
- Söz konusu alımlara ilişkin KDV tutarının 4 katı tutarında teminat gösterip KDV iadesini 3.000 TL olarak mı alacaktır?
- Söz konusu alımlar hakkında hiçbir işlem yapmadan, KDV iadesini yine 3.000 TL olarak mı alacaktır?

Kanaatimizce mükellef kurum, özel esaslara tabi olan kurumlardan olan alışları için 84 No.lu KDV Genel Tebliğ uyarınca 4 kat teminat göstererek

VİR dayanarak iade talep edecektir. Keza indirilecek KDV listesinin tevkifat-tan kaynaklanan KDV iadelerinde iade tutarına her hangi bir etkisi yoktur. Dolayısıyla talep edilecek KDV iade tutarında herhangi bir değişiklik olma-yacak ve mükellef kurum, adına yapılan 3.000 TL KDV tevkifatının tama-mını iade alabilecektir.

Alıcının, hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlardan tevkifat uygulayarak temin ettiği mal ya da hizmeti iade hakkı doğuran bir iş-lemde 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 dairesi-ne nakden veya mahsuben ödenmiş olması kaydıyla, tevkifatlı işlemler-e 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 olma-ması gerekmektedir.

Tevkifata tabi alımları nedeniyle tevkifat uygulayan alıcılar tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen verginin 1 No.lu KDV Beyan-namesinde 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 sağlanma-dığı kabul edilecektir. Ancak, diğer dönemlere ilişkin iade alacağının söz konusu borca mahsup edilmesi halinde, ödeme şartı gerçekleşmiş sayılacaktır.

Örneğin, hakkında SMİYB düzenleme nedeniyle inceleme raporu dü-zenlenmiş olan ve bundan dolayı kendi iade işlemleri özel esaslara tabi olan bir mükelleften Mayıs 2012 döneminde 5.000 TL'lik fason konfek-siyon ve dikim hizmeti alan ve bu işlemle ilgili olarak düzenlenen bel-gede yer alan 400 TL'lik KDV tutarı üzerinden 200 TL tutarında tevkifat yapan konfeksiyon ihracatçısı bir mükellefin, bu şekilde ürettiği malları

ihraç etmesi dolayısıyla ihracat istisnası kapsamında iade talep etmesi halinde; kendisi hakkında başkaca özel esaslara tabi olmayı gerektiren bir durum olmamak şartıyla; fason konfeksiyon dikim işi nedeniyle düzenlenen faturada yer alan 400 TL'lik KDV'nin tevkifata tabi tutulan 200 TL'lik kısmının iade alınmasında herhangi bir problem yaşanmayacaktır. Yani konfeksiyon ihracatçısı firma, kendisine yapılan fason dikim hizmeti nedeniyle hesaplanan vergiden kendisi tarafından tevkif edilerek vergi dairesine ödenen 200 TL'lik vergiyi iade olarak alabilmesi için bu verginin nakden veya başka iade alacaklarından dolayı mahsuben vergi dairesine ödenmiş olması gerekmektedir. Bu mükellefin söz konusu tutarı aynı döneme ait iade alacağından mahsubunu istemesi halinde ise iade işleminin genel esaslara göre yapılmasının şartı olan bu verginin ödenmiş olması şartı gerçekleşmiş sayılmayacağından, anılan tutarın genel esaslara göre iadesi mümkün olmayacaktır.

6.5.4- İade Uygulaması İle İlgili Diğer Hususlar

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.

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 bağı olunan vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir.

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.

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.

İade alacağının YMM raporu ile alınmak istendiği hallerde, esas itiba-



riyle, YMM raporunun her bir iade hakkı doğuran işlem türü itibariyle 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 verilerek ve benzeri hususlara dikkat edilmek suretiyle hazırlanacaktır.

7- BİLDİRİM ZORUNLULUĞU ve MÜTESELSİL SORUMLULUK

7.1- Bildirim Zorunluluğu

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde satıcılar, tevkifat uygulanan satışları ile satış yaptıkları alıcılara ait bir listeyi, satışın yapıldığı döneme ait 1 No.lu KDV Beyannamesi ekinde elektronik ortamda vermek zorundadırlar.

Buna göre tevkifat uygulanan her satış faturası/serbest meslek makbuzu ve benzeri 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.



7.2- Mütteselsil 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 mütteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmayacaklardır.

8- SONUÇ

Bu çalışmamızda 14.04.2012 tarih ve 28264 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan 117 No.lu KDV Genel Tebliğinde yer alan bölümler bizim yorumlarımızı da içerecek şekilde, örneklerle beraber irdelenmiş, Katma Değer Vergisinde Tevkifat uygulaması her yönüyle açıklanmaya çalışılmıştır.

Türk Vergi Sisteminin en büyük problemi mevzuatın kanun, tebliğ, sirküler ve özelge bazında dağılmış olmasının yanında bazı hususların yoruma açık bırakılmasıdır. KDV tevkifat uygulaması da 117 No.lu Tebliğ yürürlüğe girene kadar 30’dan fazla tebliğ ile uygulanmaya çalışılmaktaydı. Söz konusu tebliğin yayımlanma amacının ise uygulamadaki karmaşayı önlemek ve mevzuatı tek başlık altında toplamak olduğu açıktır. 117 No.lu Tebliğ uygulamayı tek başlık altında toplamanın yanında uygulamada sorun yaratan bazı hususları da açıklığa kavuşturmuştur.

Yeni düzenlemenin daha önce karşılaşılmış olan problemleri çözüp çözmeceği ise merak konusudur. Çünkü Türk Ticari hayatında zaman zaman mevzuat ile ticari teamüller paralellik taşımamaktadır. Dolayısıyla uygulamanın iyi analiz edilmesi üzerinden biraz zaman geçmesini gerektirmektedir.

Zaman içerisinde reel ticari hayatın gerektireceği küçük revizyonlarla uygulama daha da sağlıklı hale getirilecektir. Bu aşamada uygulamanın doğrudan muhatap olan vergi daireleri ve meslek mensuplarınca mevzuatın iyi anlaşılması gerektiği gerçeği göz ardı edilmemelidir.



KAYNAKÇA

- 63 No.lu KDV Sirküleri
- 105 Seri No.lu KDV Genel Tebliğ
- 117 No.lu KDV Genel Tebliği
- 122 Seri No.lu KDV Genel Tebliği
- Açıklamalı ve İçtihatlı KDV Kanunu ve Uygulaması, Prof. Dr. KIZILOĞLU Şükrü
- Açıklamalı ve Uygulamalı KDV Kanunu, DEĞER Nuri, Yaklaşım Yayıncılık, 2011
- GÜNGÖR Kamil, <http://www2.aku.edu.tr/~kgungor/>
- KDV Atmaca Beşir, GEZGİN Ahmet, Ocak 2011
- MAÇ Mehmet, KDV, <http://www.bdo.com.tr/vergi/kdv.php>
- Vergi Dünyası , Kasım 12 Sayı 375
- Vergi Hukuku, Prof.Dr. ÖNCEL Mualla - Prof.Dr. KUMRULU Ahmet - Prof.Dr. ÇAĞAN Nami, Turhan Yayıncılık
- Vergi Raporu Dergisi Sayı:160 Ocak 2013
- www.alomaliye.com
- www.gib.gov.tr
- Yaklaşım Dergisi Sayı:234 Haziran 2012
- Yaklaşım Dergisi, Sayı 203, Kasım 09
- Yaklaşım , Mart 2012 Sayı 231



Cihan Sok. No: 13/7 Sıhhiye / ANKARA
Tel: 0.312 231 80 19 • Faks: 0.312 231 80 65
www.vmd.org.tr