

TAŞIMACILIK HİZMETLERİNDE İŞ ORTAKLIKLARI YÖNÜNDEN KİSMİ TEVKİFAT UYGULAMASINDA KARŞILAŞILAN ÖZELLİKLİ DURUMLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ EVALUATION OF SPECIAL SITUATIONS ENCOUNTERED IN THE APPLICATION OF PARTIAL WITHDRAWAL FROM BUSINESS PARTNERSHIPS IN TRANSPORTATION SERVICES



Ramazan AYDEMİR*

ÖZ

İş ortaklıkları tarafından alınan servis taşımacılığı hizmeti bizzat bu iş ortaklıkları tarafından yapılmayıp kendi ortakları (iş ortaklığını oluşturan mükellefler tarafından) veya diğer kişilere yaptırılması durumunda iş ortaklığının yerine getirmiş olduğu bu hizmetin mahiyeti (aracılık hizmeti) değişmektedir. Bu durumda aracılık/taşımacılık hizmetinin hâlihazırdaki durumda aynı oranda tevkifata tabi olması şuanda sıkıntı çıkarmıyor ancak tevkifat oranlarında yapılacak değişikliğin getireceği riskler söz konusu olabilecektir. Yine olağanüstü dönemlerde (covid-19 gibi) bu hizmetlerin tabi olduğu KDV oranlarının vergi idaresince değiştirilmesi yoluna gidildiğinde de olası cezai tarhiyatlara karşılama durumları olabilecektir. Aracılık hizmeti mahiyetinde olan işin, Tebliğin diğer hizmetler bölümünde belirtilenlere ya da diğer alıcılara yapılması halinde tevkifat uygulamasının anlaşılması ise fazla ve yersiz tevkifat dolayısıyla haksız iade nedeniyle cezai işlemlere yol açabilecektir. Bu

ABSTRACT

If the service transportation service received by the business partnerships is not performed by these business partnerships, but is made by their own partners (by the taxpayers forming the business partnership) or other persons, the nature of this service (intermediation service) performed by the business partnership changes. In this case, the fact that the intermediary/transportation service is subject to the same rate of withholding in the current situation does not cause any problems at the moment, but there may be risks brought by a change in the withholding rates. Again, in extraordinary periods (such as covid-19), when the tax administration changes the VAT rates to which these services are subject, there may be cases of possible penal assessments. If the work that is in the nature of intermediary service is done to those specified in the other services section of the Communiqué or to other buyers, failure to understand the application of withholding may

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, rmzn.aydmr@hotmail.com, ORC-ID: 0000-0003-0993-7791.

Aydemir, R. (Nisan 2022). Taşımacılık Hizmetlerinde İş Ortaklıkları Yönünden Kısmi Tevkifat Uygulamasında Karşılaşılan Özel-likli Durumların Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu*, 271, (11-24).

çerçevede çalışmamızda, iş ortaklığı şeklinde yapılan servis taşımacılığı işlerinde hizmetin mahiyeti, alıcısının kim olduğu ve tabi olduğu KDV/tevkifat oranı kapsamında kısmi tevkifat yönünden karşılaşılan özellikli durumlar değerlendirilmiş olup konuya ilişkin önerilere de yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Servis Taşımacılığı, Aracılık, Tevkifat.

JEL Sınıflandırması Kodları: H20, K34.

GİRİŞ

Servis taşımacılığı faaliyeti 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun¹ 1/1'nci maddesine göre ticari faaliyet çerçevesinde KDV'ye tabidir. Mezkûr Kanunun 9'uncu maddesinde belirtildiği üzere Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. Bu bakımdan vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla servis taşımacılığı hizmeti de kısmi tevkifat kapsamına alınmıştır. Söz konusu tevkifatın uygulanması ise özellikli durumlar içermektedir.

Servis taşımacılığı sektöründe firmalar üstlendikleri işlerde öz malı olan ve/veya kiraladıkları ve kendi sevk ve idarelerinde çalışan araçlarla hizmet verebildiği gibi alt taşeronlar aracılığıyla da hizmet verebilmektedir. Kamu kurum ve kuruluşları ya da firmalar personel taşıma ihalelerinde teknik şartnamelerde belirtilen belli kriterleri sağlayan firmalarla sözleşme yapmaktadır. Firmalar bu kriterleri tek başına sağlamakta yeterlik gösteremediklerinde iş ortaklığı şeklinde ihalelere girmektedir. Ancak bu durumda kendi öz malı olmayan iş ortaklıklarının alt yükleniciler aracılığıyla yaptıkları iş, servis taşımacılığı hizmeti olmayıp aracılık hizmeti olarak değerlendiril-

lead to penal actions due to unfair return due to excessive and unjustified withholding. In this framework, in our study, the specific situations encountered in terms of partial withholding within the scope of the nature of the service, the identity of the buyer and the VAT/withholding rate in the service transportation works carried out in the form of business partnerships have been evaluated, and suggestions on the subject have also been included.

Keywords: Service Transportation, Intermediation, Withholding.

JEL Classification Codes: H20, K34.

rilecektir. Bu durum söz konusu işlerde tevkifat işleminin mahiyetini değiştirmektedir.

Bu çalışmamızda iş ortaklığı şeklinde yapılan servis taşımacılığı işlerinde hizmetin veriliş şekli (mahiyeti), alıcısının kim olduğu ve tabi olduğu KDV/tevkifat oranı unsurları dikkate alınarak:

- İşin tevkifata tabi olup olmadığı,
- İşin mahiyetine göre hangi işlem bazında tevkifata tabi olduğu,
- KDV iadesi talep eden iş ortaklığının (hizmet verenin) vergi iadesi alıp alamayacağı veyahut alınan iadenin haksız iade olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ya da alınan iadenin eksik olarak alınmış olup olamayacağı,
- Kısmi tevkifat işlemine ilişkin özel durumların göz ardı edilmesinin cezai yaptırım gerektiren işlemlere yol açıp açmayacağı hususları.

KDV Kanunu, Cumhurbaşkanlığı Kararları, ikincil mevzuatlar ve Gelir İdaresi Başkanlığının görüşleri ışığında değerlendirilmiş olup konuya ilişkin önerilere de yer verilmiştir.

1- KONUYA İLİŞKİN MEVZUAT

1.1- Katma Değer Vergisi Kanunu ve Tebliği

3065 sayılı Kanunun 9'uncu maddesinde hü-

¹ 3065 sayılı Kama Değer Vergisi Kanunu 02.11.1984 tarih ve 18.563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

küm altına alındığı üzere Bakanlık, vergi alacağını güvence altına almak amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisine sahiptir.

Bakanlık bu yetkisini kullanmış olup 1 Mayıs 2014 tarihinden itibaren yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğinde² (Tebliğ) KDV tevkifatı uygulamasının usul ve esasları (I/C-2.) bölümünde belirlenmiş ve bu bölümde yer verilen hizmetlerin bedeli üzerinden hesaplanan verginin bu işlemlere muhatap olan alıcılar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi hususunda belirlemeler yapılmıştır.

Tebliğ (I/C-2.1.3.) bölümünde kısmi tevkifat uygulamasına ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup (I/C-2.1.3.1.) bölümünde ise kısmi tevkifat uygulayacak alıcılar “KDV mükellefleri” ve “belirlenmiş alıcılar” olarak düzenlenmiştir.

Tebliğ (I/C-2.1.3.2.11. Servis Taşımacılığı Hizmeti) başlıklı bölümünün “I/C-2.1.3.2.11.1 Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı” başlıklı alt bölümünde:

“Tebliğ (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanların, Tebliğin (I/C-2.1.3.2.11.2) bölümü kapsamındaki taşımacılık hizmeti alımlarında (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.” denilmekte olup “I/C-2.1.3.2.11.2. Kapsam” başlıklı alt kısmında ise “Bu bölüm kapsamına, personel, öğrenci, müşteri ve benzerlerinin belirli bir güzergah dahilinde taşınması amacıyla ihdas ettikleri servis hizmetlerine ilişkin olarak yaptıkları taşımacılık hizmeti alımları girmektedir.” açıklamasına yer verilmiştir.

Söz konusu hizmetlerin, tahsis edilmiş özel plakalı araçlar ile yapılıp yapılmaması, ilgili birimlerden taşımacılıkla ilgili zorunlu belge ve

sertifikaların alınıp alınmaması veya taşıma işinde kullanılan aracın öz mal ya da sözleşmeli taşıt olup olmaması tevkifat uygulaması kapsamında işlem tesisine engel değildir.

35 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (35 Seri No.lu Tebliğ)³ ile Tebliğin taşımacılık hizmetlerine ilişkin 2.1.3.2.11.2. Kapsam başlıklı bölümüne 1/3/2021 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

Taşımacılık hizmetini yüklenen bir firmanın, bu işi bizzat ifa etmeyip bir başka firmaya devretmesi durumunda, taşımacılık hizmetini alan tarafından bu kapsamda tevkifat yapılmaz. Ancak taşımacılık hizmetini yüklenen firma tarafından, taşımacılık hizmetini fiilen ifa eden firmadan alınan hizmet için KDV tevkifatı uygulanır.

Öte yandan, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.2.13) bölümü de, KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 35 Seri No.lu Tebliğ ile 1/3/2021 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere; “KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, döner sermayeli kuruluşlar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları ile kalkınma ajanslarına ifa edilen ve Tebliğde özel olarak belirlenmeyen diğer bütün hizmet ifalarında (sağlık hizmet sunucuları tarafından verilen ve faturası Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenen sağlık hizmetleri hariç) söz konusu alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır” şeklinde değiştirilmiştir.⁴

² KDV Genel Uygulama Tebliği 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.

³ 35 Seri No.lu KDV Tebliği 16.02.2021 tarih ve 31397 sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.

⁴ 16.02.2021 tarih ve 31397 sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmış olup, 35 Seri No.lu KDV Tebliği ile Tebliğin “Diğer Hizmetler” bölümünde belirtilen kurum/kuruluşlar genişletilmiştir.

1.2- KDV Sirküleri

63 No.lu KDV Sirkülerinin⁵ “2.2.2.11. Servis Taşımacılığı Hizmetleri” başlıklı bölümünde “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 hususların göz önünde bulundurulacağı belirtilmiştir.”

Yine söz konusu sirkülerde “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” denilmek suretiyle aracılık mahiyetinde olan servis taşımacılığı hizmetinin KDV mükellefi veya belirlenmiş alıcılara (Tebliğin “Diğer Hizmetler” bölümünde belirtilen idare, kurum ve kuruluşlar hariç) yapılması halinde düzenlenecek faturada KDV tevkifatı yapılmayacağı belirtilmiştir.

63 No.lu KDV Sirkülerinde yer alan servis taşımacılığı hizmetine ilişkin tevkifat uygulamasına yönelik örnek aşağıdaki gibidir.

“- (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.”

1.3- Gelir İdaresi Başkanlığının Görüşleri

1.3.1- Gelir İdaresi Başkanlığının

15.11.2021 Tarih ve E.20236 Sayılı

Özelgesi

Gelir İdaresi Başkanlığının “Servis Taşımacılığı Hizmetlerinde KDV Tevkifatı” konulu 15.11.2021 tarih ve E. 20236 sayılı özelgesinde; “Şirketinizce bizzat ifa edilmeyen, doğrudan kendi aracı ile çalışan şahıs firmaları ve bu işi yapan şirketler tarafından fiilen yapılan servis taşımacılığı işlerine ilişkin olarak Şirketiniz tarafından düzenlenen faturalarda Tebliğin (I/C-2.1.3.2.11) bölümü kapsamında tevkifat uygulanmayacaktır. Bununla birlikte, söz konusu hizmetin Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümünde sayılanlar arasında yer alan kuruluşlara verilmesi halinde, mezkûr bölüm kapsamında (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.” açıklamasına yer verilmiştir.

1.3.2- Gelir İdaresi Başkanlığının

12.11.2021 Tarih ve E.958871 Sayılı

Özelgesi

Gelir İdaresi Başkanlığının “Taşımacılık Hizmetinde KDV tevkifatı” konulu 12.11.2021 tarih ve E.958871 sayılı özelgesinde; “Söz konusu taşıma işinin şirketiniz tarafından fiilen yapılmayarak alt

⁵ Hasan YALÇIN. “Değeri Düşen, Zayıf Olan ve Çalınan Mallar”. Yaklaşım Dergisi. Aralık. 2000. Sayı: 96.

yüklenici olan başka firmalara devredilmesi halinde taşımacılık işi nedeniyle alıcılara (Tebliğin "I/C-2.1.3.2.13. Diğer Hizmetler" bölümünde belirtilenler hariç) düzenleyeceğiniz faturada KDV tevkifatı uygulanmayacaktır." açıklamasına yer verilmiştir.

1.3.3- Gelir İdaresi Başkanlığının

06.01.2021 Tarih ve E.4920 Sayılı Yazısı

Gelir İdaresi Başkanlığının "Servis Taşımacılığı Hizmetlerinde KDV Tevkifatı" konulu 12.11.2021 tarih ve E.958871 sayılı yazısında; "Taşıma hizmet alım ihalesini aldığınızı ve iş ortaklığınızın, kendi öz malı olmadığı için taşıma hizmetini ortaklarınızın öz malları ve servis taşımacılığı hizmeti satın almış olduğunuz diğer mükelleflerin araçları ile yaptığınızı belirtilerek düzenlenecek faturalarda KDV tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Buna göre; iş ortaklığınız tarafından ihale yoluyla alınan servis taşımacılığı hizmetinin tarafınızca yapılmayıp tamamının alt firmalara devredilmesi durumunda bu faaliyet aracılık hizmeti mahiyetinde değerlendirilecek olup... Genel Müdürlüğü'ne düzenlenecek faturadaki KDV tutarı üzerinden tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak, servis taşımacılığı hizmetinin iş ortaklığınız tarafından fiilen gerçekleştirilmesi durumunda... Genel Müdürlüğü'ne düzenlenecek faturadaki KDV tutarı üzerinden 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Diğer taraftan, taşıma hizmetinin bir kısmının fiilen iş ortaklığınız tarafından gerçekleştirilmesi durumunda; düzenlenecek faturada fiilen yaptığınız taşımacılık ile alt firmaların yaptığı taşımacılık bedelinin ayrıştırılması halinde sadece ortaklığınız tarafından ifa edilen taşımacılık bedeline ilişkin KDV bedeli tevkifata tabi tutulacaktır. Ancak, iş ortaklığınız tarafından düzenlenen faturada fiilen yapılan taşımacılık ile alt firmaların yaptığı taşımacı-

lık bedelinin ayrıştırılmaması durumunda, hizmeti alan Genel Müdürlüğü'ne düzenlenecek faturadaki toplam bedel üzerinden KDV tevkifatı yapılması gerekmektedir." açıklamalarına yer verilmiştir.

1.4- Vergi Usul Kanunu ve İkincil Mevzuatı

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun⁶ (VUK) "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlıklı 3'üncü maddesi aşağıdaki gibidir:

"... Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır. ..."

Vergi kanunlarının uygulanması hakkında 143 seri No.lu VUK Genel Tebliğinde ise kanun hükümlerinin kanuna hâkim olan hukuki düşüncenin sınırlarını aşacak şekilde genişletilerek yorumlanmaması ve kıyas yolu ile başka hadiselerle teşmil edilmemesi gerektiğine yer verilmiştir.

213 sayılı VUK'un 140/5'inci maddesinde; "Vergi incelemesi yapanlar... Vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. ..." hükmü yer almaktadır.

2- DEĞERLENDİRME

Tevkifata ilişkin servis taşımacılığı işleri Tebliğin (I/C-2.1.3.) bölümünde belirtilen işlemlerden olması hasebiyle kısmi tevkifat statüsündedir. Genel kural taşımacılık işlerinin kısmi tevkifata tabi olması ile birlikte işlemin özelliğine göre tevkifatın uygulanmaması ya da başka işlem bazında uygulanması gereken durumlarda söz konusu olmaktadır.

Çalışmanın önceki bölümlerinde detaylıca açıklandığı üzere, 63 No.lu KDV Sirkülerinin

⁶ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 10.01.1961 tarih ve 10705 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

gerek mevcut hali gerekse Tebliğin taşımacılık hizmetlerine ilişkin “2.1.3.2.11.2. Kapsam” başlıklı bölümüne 35 Seri No.lu Tebliğ ile eklenerek 01/3/2021 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe giren meri haline göre; taşımacılık hizmetini yüklenen bir firmanın, bu işi bizzat ifa etmeyip bir başka firmaya devretmesi durumunda, taşımacılık hizmetini alan tarafından bu kapsamda tevkifat yapılmaz. Diğer bir deyişle tebliğ ve sirküler hükümlerine göre aksine bir düzenleme olmadığı sürece fiilen yapılmayan taşımacılık işlemleri nedeniyle düzenlenecek faturaların Tebliğin (I/C-2.1.3.2.11) bölümü kapsamında tevkifata tabi tutulmayacağı ifade edilmektedir.

Çalışmanın 1.2. bölümünde bahsedildiği üzere 63 No.lu KDV Sirkülerinde; *“bir taşımacılık işinin servis taşımacılığı hizmeti olarak tevkifata tabi tutulabilmesi için fiilen yapılması hususunun göz önünde bulundurulacağı”* amir hükmüne yer verilmiştir. Sirkülerdeki bu emredici hükmün mefhumu muhalifi uyarınca taşımacılık işlemlerine ilişkin işin fiilen yapılmaması halinde tevkifata tabi tutulmaması gerekecektir.

Konu ile ilgili detaylı örneğin ve açıklamaların yer aldığı 63 No.lu KDV Sirkülerinde; taşımacılık işini alan firmanın, bu işi bizzat ifa etmeyip bir başka firmaya devretmesi durumu “aracılık mahiyetinde” ifade edilmiştir. Aracılık hizmetleri kısmi tevkifata tabi işlemler arasında yer almakla birlikte çalışmamızın 1.1. bölümünde belirtildiği üzere Tebliğde özel olarak belirlenmeyen ve “Diğer Hizmetler” bölümünde belirtilenlere yapılan diğer bütün hizmet ifalarında söz konusu alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır. Aracılık hizmetlerinin Tebliğin “Diğer Hizmetler” bölümünde belirtilenler hariç” alıcılara yapılması halinde işlemin tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

Ancak uygulamada öz malı olmayan mükelleflerin (genel olarak iş ortaklıkları) söz konusu sirkülere aykırı işlem tesis ettiği sıklıkla görülmektedir. 213 sayılı VUK’un 140/5’inci madde-

sinde vergi incelemelerinde uyulacak normlar hiyerarşisinin en alt idari düzenlemesi sirküler olarak hükme bağlanmıştır. Vergi incelemelerinde 213 sayılı VUK’un 140/5’inci maddesinin amir hükmü uyarınca sirküler hükümlerinin dikkate alınması gerektiği tabidir.

213 sayılı VUK’un 413’üncü maddesinde belirtildiği üzere; Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir. Başkanlık bu yetkisini kullanmış olup taşımacılık işinin fiilen yapılmaması halinde tevkifat işleminin nasıl olması gerektiği 63 No.lu KDV Sirkülerinde detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Ancak konuya ilişkin mükellefler hâlihazırda sıklıkla vergi idaresinden görüş talep etmeye devam etmektedir.

63 No.lu KDV Sirkülerinde ve Gelir İdaresi Başkanlığının görüşlerinde açıkça belirtilmesine rağmen konu hakkında sürekli olarak özelge talep edilmesi vergi idaresinin aynı konuya ilişkin iş yükünün artmasına neden olmaktadır. Bu durum Gelir İdaresi Başkanlığının konuyu KDV Genel Uygulama Tebliğine taşımasına neden olmuştur. Bahsi geçen durum çalışmanın 1.1. bölümünde bahsedildiği üzere 16.02.2021 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 35 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliği ile yayım tarihini takip eden ayın başında (01.03.2021 tarihinden itibaren) yürürlüğe girmiştir. Böylece 35 Seri No.lu Tebliğ ile de taşımacılık işinin fiilen yapılmaması halinde tevkifat işleminin nasıl olması gerektiği açıkça belirtilmiştir. Ancak buna rağmen Gelir İdaresi Başkanlığının konuya ilişkin verdiği özelgelerin tarihine bakıldığında 01.03.2021 tarihinden itibaren mükellefler tarafından hala konu hakkında görüş talep edildiği ve incelemelerde mükelleflerin 35 Seri No.lu KDV Tebliği ile de yön verilen uygulamanın tam aksi yönünde işlem tesis ettiği görülmektedir.

Mükellefler KDV Genel Uygulama Tebliğinde yer alan düzenlemelere göre işlem tesis etmek durumundadır. Tebliğin diğer hizmetler bölümünde sayılan kurumlar ve mezkûr bölümde yer almayan özel firmalar tarafınca taşımacılık ihaleleri/işleri genellikle ortak girişimlere verilmektedir. Ayrıca kamu kurumlarından genellikle ihale veya doğrudan teklif usulleri ile alınmak istenen personel taşıma işlerinde firmalar teknik şartnamede istenilen kriterleri yerine getiremeyeceğinden iş ortaklıkları yoluyla ihalelere girmektedir. Bu şekilde kurulan iş ortaklıkları genel olarak işi bizzat yapmayıp ortakları (alt yükleniciler) aracılığıyla yaptıkları vakit tebliği, sirküleri ve vergi idaresinin görüşlerini göz ardı edip işlem tesis etmektedir. Konu farklı varyasyonlar itibarıyla aşağıda örneklendirilmiştir.

Örnek: 2022 yılında bir kamu iktisadi teşebbüsü tarafından çıkılan ihalede işin yürütülmesinde; 8 adet 27-29 kişilik otobüs, 44 adet 17-20 kişilik minibus olmak üzere toplam 52 adet araç ile teknik şartnamedeki hat listesinde belirtilen araç tipine uygun vasıtalarla işin ortak girişim şeklinde yapılacağı belirtilmiştir. İhaleye girmek isteyen firmalar (A Limited ve B Limited Şirketleri) tek başlarına yeterli gösteremediklerinden (A Limited Şirketi ve B Limited Şirket İş Ortaklığı) unvanı ile yeni bir mükellefiyet tesis ettirerek ihaleye girmiş ve işi üstlenmiştir. İş ortaklığının, 2022/1'inci döneme ilişkin 300.000 TL, 2022/2'nci döneme ilişkin ise 400.000 TL tevkif edilen KDV söz konusudur İş ortaklığının tevkif edilen KDV'sini indirim yoluyla telafi edemediği kabul edilmiştir.

- **Durum 1:** İlgili kamu iktisadi teşebbüsünden taşıma hizmeti ihalesini alan söz konu-

su iş ortaklığı, kendi öz malı olmadığı için taşıma hizmetini ortaklarının öz malları ile yerine getirmektedir.

Buna göre: iş ortaklığı tarafından ihale yoluyla alınan servis taşımacılığı hizmetinin bizzat yapılmayıp tamamının alt firmalara (ortaklara) devredilmesi durumunda bu faaliyet aracılık hizmeti mahiyetinde değerlendirilecek olup ilgili kamu kuruluşuna düzenlenecek faturadaki KDV tutarı üzerinden servis taşımacılığı kapsamında tevkifat uygulanmayacaktır.

Ancak aracılık hizmetinin Tebliğin "Diğer Hizmetler bölümünde belirtilenlere" verilecek olması nedeniyle düzenlenecek faturadaki KDV tutarı üzerinden KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü gereğince (5/10) oranında KDV tevkifatı yapılması gerekmektedir.

- **Durum 2:** Örnekteki işin D AŞ'ye yapıldığı kabul edilmiştir.

Bu varsayımda, aracılık mahiyetinde olan servis taşımacılığı hizmetinin Tebliğin "Diğer Hizmetler" **bölümünde** yer almayan özel firmaya yapılması dolayısıyla iş ortaklığı tarafından düzenlenecek faturada KDV tevkifatı yapılmaması gerekmektedir.

- **Durum 3:** Durum 2'de örneklendirildiği şekilde taşımacılık işinin yapan iş ortaklığı D AŞ'ye servis taşımacılığı adı altında tevkifatlı fatura düzenlemiştir. Servis taşımacılığına ilişkin kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan KDV iadesi talebi nedeniyle vergi incelemesine sevk edilmesi halinde iş ortaklığının aşağıda belirtilen durumlar ile karşılaşacağı tabidir.

¹⁰ Mehmet Ali ÖZYER. a.g.e. s. 408

¹¹ Kazım YILMAZ. a.g.m.

¹² Mehmet Ali ÖZYER. a.g.e. s. 453

Vergi İncelemesi Sonucunda Oluşacak Tablo	2022	Ocak	Şubat
	İlgili Dönemde İade Edilmesi Gereken Tutar	0,00	0,00
	Geri Alınacak Vergi	300.000	400.000
	Vergi Ziyatı Cezası ⁷	300.000	400.000

İş ortaklığının tevkifata tabi olmadığı halde tevkifata tabi tuttuğu işlem dolayısıyla fazla ve yersiz yapılan tevkifat söz konusu olacağından KDV beyanlarının düzeltilmesi suretiyle işlemin tevkifat uygulanmadan önceki hale döndürülmesi gerekmektedir. Yukarıda açıklanan durumlar tetkik edildiğinde, uygulamada öz malı olmayan iş ortaklıklarının bu şekilde düzenlediği faturaların tevkifata tabi olmadığı halde tevkifata tabi tutulmasından dolayı vergi iadesi almaları sonucunda cezalı işlemlerle muhatap olması kaçınılmaz olacaktır.

Taşımacılık işlerinde meri mevzuat hükümlerine göre işlem tesis edilmesi, KDV iade talebinde bulunacak iş ortaklıkları açısından iade işlemlerinde karışıklığa neden olunmaması hatta mükelleflerin geri alınacak vergi (haksız iade) nedeniyle cezai işlemlerle karşılaşmaması açısından önem arz etmektedir. Bu açıdan yapılan hizmetin; mahiyeti(servis/aracılık), alıcısının kim olduğu (Tebliğin diğer hizmetler bölümünde sayılan kurumlar/sayılmayan özel firmalar olup olmadığı) hususlarına göre işlem tesis edilmesi önem arz etmektedir.

35 Seri No.lu Tebliği ile yapılan önemli bir değişiklik ise Tebliğin "Diğer Hizmetler" bölümünde belirtilen kurumların sayısının artırılmasıdır. Uygulamaya ilişkin değişikliğin gerçekleştiği 01.03.2021 tarihinden önceki halinde sadece 5018 sayılı kanuna ekli cetvellerde yer alan kurumlar, kısmi tevkifata tabi diğer hizmetlere ilişkin işlemler için kesinti yapmak zorunda olan alıcılar arasında sayılmıştır. Uygulamaya ilişkin

değişikliğin gerçekleştiği 01.03.2021 tarihinden sonraki yürürlüğe girmiş meri halinde ise ayrıca sayılan kurumlar aşağıda belirtilmiştir:

- Kanunla veya Cumhurbaşkanlığı Kararnesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Bankalar,
- Sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları ile kalkınma ajansları

Yukarıda sayılan kurumlar personel taşıma ihalelerini genel olarak ortak girişimlere yaptırmaktadır. Bunun için kurumlar vergisi mükellefi olan kurumlar kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, personel taşıma işinin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla mükellefiyet tesis ettirerek iş ortaklığı kurmaktadır. Nitekim firmalar ihale şartlarını ancak bu şekilde ortaklık kurarak sağlamaktadır. Yukarıda sayılan kurumlar piyasaya yaptırdıkları taşımacılık işlerini hakedişe bağlayarak kendilerine düzenlenecek faturaların taşımacılık kapsamında tevkifatlı şekilde düzenlenmesini talep etmektedir. İş ortaklıkları da işi bizzat yapmayıp alt yüklenicileri (ortakları) aracılığıyla yapmasına rağmen aracılık mahiyetinde olan bu iş için genel olarak servis taşımacılığı kapsamında tevkifatlı fatura düzenlemektedir. Bu durumda sadece 5018 sayılı cetvelde belirtti-

⁷ 213 sayılı VUK'un 341'inci maddesinde haksız iadenin geri alınması sırasında ceza uygulanacağı hükmü bulunmaktadır.

lenler hariç olduğunda yukarıda sayılan kurumlara düzenlenen taşımacılık kapsamlı tevkifatlı faturalar nedeniyle mükelleflerin geri alınacak vergi (haksız iade) nedeniyle cezai işlemlerle karşılaşması söz konusu olabilmekteydi.

Ancak 35 Seri No.lu Tebliğ ile yapılan değişiklikten bahisle 01/03/2021 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yukarıda sayılan kurumlara da yapılan ve Tebliğde özel olarak belirtilmeyen hizmetlerin tevkifata tabi tutulması yoluna gidilmiştir. Konu anlaşılır olması için örneklendirilmiştir:

Örnek: Bir kamu iktisadi teşebbüsü tarafından 2021 yılı personel taşıma işleri için ihale yapılmıştır. Taşıma işi için iki ayrı firma (E İş Ortaklığı) unvanı ile yeni bir mükellefiyet tesis ettirerek ihaleye girmiş ve işi üstlenmiştir. İş ortaklığının

kendi öz malı bulunmayıp işi ortaklarına ve diğer alt yüklenicilere devretmiştir.

İş ortaklığının, 2021/1'inci döneme ilişkin 300.000 TL, 2021/2'nci döneme ilişkin 400.000 TL, 2021/3'üncü döneme ilişkin 500.000 TL, 2021/4'üncü döneme ilişkin 550.000 TL, 2021/5'nci döneme ilişkin ise 600.000 TL tevkif edilen KDV söz konusudur. İş ortaklığının tevkif edilen KDV'sini indirim yoluyla telafi edemediği ve devreden KDV'nin tevkif edilen KDV'den yüksek olduğu kabul edilmiştir. İş ortaklığı servis taşımacılığı kapsamında mahsuben iade almıştır.

- **Durum 1:** Değişiklik (01/3/2021 tarihi) öncesi KDV Genel Uygulama Tebliği dikkate alındığında Tevkif Edilecek ve İade Edilebilecek KDV bilgileri aşağıdaki gibi olacaktır.

2021	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs
İlgili Dönemde Tevkif Edilmesi Gereken Tutar	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
İlgili Dönemde İade Edilmesi Gereken Tutar	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Kamu iktisadi teşebbüsü değişiklik öncesi Tebliğin diğer hizmetler bölümünde belirtilen kurumlar arasında yer almadığından ve iş ortaklığı taşımacılık işini fiilen yapmadığından gerek aracılık gerekse servis taşımacılığı kapsamında işlem tevkifata tabi tutulmayacaktır. Bununla birlikte KDV iadesi de söz konusu olmayacaktır.

- **Durum 2:** Değişiklik (01/3/2021 tarihi) sonrası KDV Genel Uygulama Tebliği dikkate alındığında Tevkif Edilecek ve İade Edilebilecek KDV bilgileri aşağıdaki gibi olacaktır.

2021	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs
İlgili Dönemde Tevkif Edilmesi Gereken Tutar	0,00	0,00	500.000	550.000	600.000
İlgili Dönemde İade Edilmesi Gereken Tutar	0,00	0,00	500.000	550.000	600.000

Kamu iktisadi teşebbüsü değişiklik sonrası Tebliğin diğer hizmetler bölümünde belirtilen kurumlar arasında yer aldığından her ne kadar **iş ortaklığı taşımacılık** işini fiilen yapmasa da yapılan iş aracılık mahiyetinde olacağından Tebliğin diğer hizmetler bölümü gereğince tevkifata tabi tutulacaktır.

Söz konusu işlem değişikliğin yürürlüğe girdiği dönem (2022/Mart) itibarıyla yapılacaktır. Bu durumda iş ortaklığı bu dönem (2022/Mart) itibarıyla iade alabilecektir.

- **Durum 3:** Tüm dönemler için servis taşımacılığı kapsamında iadeleri gerçekleştirilen iş ortaklığının servis taşımacılığına ilişkin kısmi tevkifat uygulamasından kay-

naklanan KDV iadesi talebi nedeniyle vergi incelemesine sevk edilmesi halinde iş ortaklığının aşağıda belirtilen durumlar ile karşılaşacağı tabidir.

Değişiklik sonrası KDV Genel Uygulama Tebliği dikkate alındığında Tevkif Edilecek ve İade edilebilecek KDV bilgileri aşağıdaki gibi olacaktır.

	2021	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs
Vergi İncelemesi Sonucunda Oluşacak Tablo	İlgili Dönemde Tevkif Edilmesi Gereken Tutar	0,00	0,00	500.000	550.000	600.000
	İlgili Dönemde İade Edilmesi Gereken Tutar	0,00	0,00	500.000	550.000	600.000
	İlgili Dönemde İade Alınan Tutar	300.000	400.000	500.000	550.000	600.000
	Geri Alınacak Vergi	300.000	400.000	0,00	0,00	0,00
	Vergi Ziyai Cezası	300.000	400.000	0,00	0,00	0,00

Yukarıda açıklanan durumlar tetkik edildiğinde doğrudan vergi incelemesi sonucunda vergi iadesi alacak olan mükelleflerin cezalı işlemlerle muhatap olması kaçınılmaz olacaktır.

Tebliğin diğer hizmetler bölümünde belirtilen kurumların sayısının artırılması oldukça önemli ve isabetli bir karar olmuştur. Nitekim bu kurumlar personel taşıma ihalelerini genelde ortak girişimlere ihale etmektedir. Ortak girişimler ise bu işleri ortakları ve diğer alt yükleniciler aracılığıyla ifa etmektedir. Ancak bu durumda her ne kadar iş ortaklığı ile kamu kurumu arasında imzalanan sözleşme personel taşıma üzerine de olsa ve taşımacılık hizmeti hakedişe de bağlansa vergi mevzuatı açısından yapılan hizmet servis taşımacılığı olmayıp aracılık mahiyetinde olmaktadır. Her iki hizmet açısından faturada uygulanan tevkifat oranı ise 5/10'dur.

Bu haliyle aracılık (diğer hizmetler) kapsamında yapılması gereken tevkifat işlemi servis taşımacılığı kapsamında yapılırsa da tevkifat oranı aynı olduğundan hazinenin vergi kaybı ve iş

ortaklıklarının geri alınacak vergi (haksız iade) nedeniyle cezai işlemlerle karşı kalması söz konusu olmayacaktır.

Gelir İdaresi Başkanlığı zaman zaman kısmi tevkifata tabi işlemlerin tevkifat oranlarında değişikliğe gidebilmektedir. Bu noktada servis taşımacılığı ya da diğer hizmetlerde tevkifat oranı değişikliği söz konusu olduğu vakit vergi idaresinin her iki işlem bazında aynı oransal değişikliği yapması yerinde olacaktır. Zira her iki işlemin farklı oranlar içermesi durumunda hizmet veren mükelleflerin geri alınacak vergi nedeniyle cezai işlemlerle, sorumlu sıfatına haiz mükelleflerin ise eksik tevkifat yapılması nedeniyle cezalı tarhiyatlara karşı kalmalarına neden olabilecektir. Konu anlaşılır olması açısından örneklendirilmiştir:

Örnek: İş ortaklığı 2022 yılında bir bankadan almış olduğu personel taşıma hizmetini fiilen yapmayıp ortakları aracılığıyla yapmıştır. Ancak faturayı aracılık değil servis taşıma hizmeti üzerinden tevkifatlı düzenlemiştir.

Durum 1: KDV Genel Uygulama Tebliğinde yapılan değişiklik ile servis taşımacılığı hizmetinde uygulanacak olan tevkifat oranı 7/10 olmuş olsun. İş ortaklığı servis taşıma hizmeti nedeniyle KDV iadesi almış olsun.

İş ortaklığı faturadaki servis taşıma hizmet bedeli üzerinden 7/10 oranında tevkifat yapmıştır. Ancak faturanın aracılık hizmetine ilişkin 5/10 oranında tevkifata tabi tutulması gerekirdi. Bu şekilde işlem yapılması ilgili mevzuat gereği fazla ve yersiz olarak yapılan tevkifata yol açacağından iş ortaklığı açısından KDV'nin 2/10 oranında haksız yere iade alınmasına ve cezalı işlemle muhatap olunmasına neden olabilecektir.

Durum 2: KDV Genel Uygulama Tebliğinde yapılan değişiklik ile servis taşımacılığı hizmetinde uygulanacak olan tevkifat oranı 3/10 olmuş olsun.

İş ortaklığı faturadaki servis taşıma hizmet bedeli üzerinden 3/10 oranında tevkifat yapmıştır. Ancak faturanın aracılık hizmetine ilişkin 5/10 oranında tevkifata tabi tutulması gerekirdi. Bu şekilde işlem yapılması ilgili mevzuat gereği eksik yapılan tevkifata yol açacağından hizmeti alan sorumlu sıfatına haiz idare açısından ileride cezalı tarhiyatlarla karşı karşıya kalınmasına neden olabilecektir.

Servis taşımacılığı hizmetleri yolcu taşımacılığı kapsamında değerlendirilmekte olup KDV oranı % 18'dir. Cumhurbaşkanlığı Kararları ile zaman zaman KDV'ye tabi işlemlerin oranlarında değişikliğe gidilebilmektedir.

Covid 19 salgınının ekonomiye olan olumsuz etkilerini hafifletmek amacıyla, bazı hizmetlere ilişkin KDV oranları 31 Temmuz 2020 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2812 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile indirilmiştir.⁸ Bu hizmetler arasında yolcu taşımacılığı da bulunmaktadır.

Söz konusu indirimli uygulanacak süreler, 23 Aralık 2020, 2 Haziran 2021 ve 30 Temmuz 2021 tarihli Resmi Gazete'de yer alan Cumhurbaşkanlığı Kararları (3318, 4062 ve 4312) ile 30 Eylül 2021 tarihine uzatılmıştır.⁹ Bazı hizmet sektörlerinde uygulanan indirimli KDV oranları uygulaması 30.09.2021 tarihi itibarı ile sona ermiş olup 01 Ekim 2021 tarihinden itibaren eski oranlar uygulanacaktır.

Yukarıda açıklanan kararlar ile servis taşıma hizmetlerinde 31.07.2020 tarihinden 30.09.2021 tarihine kadar uygulanacak KDV oranının % 8 olduğu belirtilmiştir. Aracılık hizmetlerinde uygulanacak olan KDV oranı ise % 18 olduğundan, bu tarihler arasında taşımacılık işini bizzat yapmayıp alt yüklenicileri (ortakları) aracılığıyla yapan iş ortaklıkları açısından aracılık mahiyetinde olan bu iş için servis taşımacılığı kapsamında tevkifat uygulanması KDV'nin eksik hesaplanmasına yol açacaktır. Bu durum; sorumlu sıfatına haiz mükelleflerin eksik tevkifat yapılması nedeniyle cezalı tarhiyatlarla karşı kalmasına, hizmet veren mükelleflerin ise eksik KDV hesaplamasına ve eksik KDV iadesi alınmasına neden olabilecektir. Konu anlaşılır olması açısından örneklendirilmiştir:

Örnek: A iş ortaklığı 2021 yılında bir bakanlıktan almış olduğu personel taşıma hizmetini fiilen yapmayıp ortakları aracılığıyla yapmıştır. Ancak faturayı aracılık değil servis taşıma hizmeti üzerinden tevkifatlı düzenlemiştir. İlgili bakanlık da servis taşımacılığı kapsamında tevkifat uygulamıştır. Taşımacılık işi 01.07.2021-30.11.2021 tarihlerini kapsamaktadır.

Düzenlenen faturalardaki KDV hariç hizmet bedelleri toplamı, 2021/7'nci döneme ilişkin 1.000.000 TL, 2021/8'inci döneme ilişkin 1.500.000 TL, 2021/9'uncu döneme ilişkin

⁸ Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair 2812 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı

⁹ Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair 4312 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı

2.000.000 TL, 2021/10'uncu döneme ilişkin 2.500.000 TL ve 2021/11'inci döneme ilişkin ise 3.000.000 TL'dir. İş ortaklığının tevkif edilen KDV'sini indirim yoluyla telafi edemediği ve dev-

reden KDV'nin tevkif edilen KDV'den yüksek olduğu kabul edilmiştir. İş ortaklığı servis taşımacılığı kapsamında mahsuben iade almıştır.

• **Durum 1: A iş ortaklığı açısından**

2021	Temmuz*	Ağustos*	Eylül*	Ekim	Kasım
İlgili Dönemde Tevkif ve İade Edilmesi Gereken Tutar	90.000	135.000	180.000	225.000	270.000
İlgili Dönemde Tevkif Edilen Ve İade Alınan Tutar	40.000	60.000	80.000	225.000	270.000
Eksik Alınacak Vergi	50.000	75.000	100.000	0,00	0,00

*İlgili dönemlerde servis taşımacılığı hizmetleri % 8, diğer dönemlerde % 18 KDV'ye tabidir.

Yukarıda açıklanan durumlar tetkik edildiğinde taşımacılık hizmetlerinde KDV oranının belli dönemlerde indirilmesi ve tevkifat işlemlerindeki özel durumların göz ardı edilmesi sonucunda mükelleflerin eksik KDV iadesi alması kaçınılmaz

olacaktır. Diğer taraftan temmuz, ağustos ve eylül dönemlerinde aracılık hizmeti (%18) yerine taşımacılık hizmeti (%8) dolayısıyla eksik hesaplanan KDV'nin ilgili bulunduğu dönemlerde yeniden hesaplanacağı ve beyanlara ilave edileceği tabidir.

• **Durum 2: Sorumlu sıfatına haiz idare açısından**

2021	Temmuz*	Ağustos*	Eylül*	Ekim	Kasım
İlgili Dönemde Tevkif Edilmesi Gereken Tutar	90.000	135.000	180.000	225.000	270.000
İlgili Dönemde Tevkif Edilen Tutar	40.000	60.000	80.000	225.000	270.000
Eksik Yapılan Tevkifat Nedeniyle Tarh Edilecek Vergi	50.000	75.000	100.000	0,00	0,00
Vergi Ziyai Cezası	50.000	75.000	100.000	0,00	0,00

*İlgili dönemlerde servis taşımacılığı hizmetleri % 8, diğer dönemlerde % 18 KDV'ye tabidir.

VUK'un 3'üncü maddesine göre vergi kanunlarında yorum yapabilmek bir ön şarta bağlanmıştır. Bu ön şarta göre lafız açıksa yorum yapılması söz konusu olmayacaktır. Mezkûr maddede, lafzın açık olmadığı hallerde denilerek bu ön şart belirtilmiştir. Eğer lafız açık değilse ancak o takdirde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı

göz önünde tutularak uygulanır. Bunun için kullanılacak araçlar ise kanunların gerekçeleri ile komisyon ve Meclis görüşmeleridir.

Servis taşımacılığı hizmetlerine ilişkin KDV kısmi tevkifat işlemlerinde uygulama birliğini sağlamaya yönelik açıklamalar sadece sirkülerle sınırlı kalmayıp tebliğ gibi bağlayıcı, yol gösterici bir düzenlemeyle de açıkça ortaya konmuştur. Tebliğ ve sirkülerdeki düzenlemelerin aksine

hatalı tevkifat işlemi (yorum) yapan mükellef, tevkifata uygulanan vergiye müteallik ceza ile muhatap olabileceği gibi hizmet veren satıcının vergi iadesini almasına ve hatta iade alınmış ise satıcının haksız iade ve haksız iadeye ilişkin cezai işlemlere muhatap olmasına sebebiyet verebilecektir.

Kısmi tevkifata tabi taşıma hizmetine ilişkin vergi mevzuatındaki usul ve esaslara uygun davranılmaması nedeniyle hizmet sağlayan mükelleflerin haksız iade ve vergi ziyai cezasıyla karşılaşmaması, hizmeti alan idarenin de cezai tarhiyata muhatap olmaması için Tebliğin diğer hizmetler bölümünde belirtilen/belirtilmeyen idarelerin/firmaların ve hizmeti ifa eden mükelleflerin çalışmamızda yer verilen mevzuat hükümlerine uyarak işlem tesis etmesi önem arz etmektedir.

Ekonomide yaşanan olumsuz etkileri hafifletmek amacıyla zaman zaman KDV oranları indirilebilmektedir. Taşımacılık hizmetlerinde KDV oranının belli dönemlerde indirilmesi ve tevkifat işlemlerindeki özel durumların (hizmetin mahiyeti taşımacılık mı/aracılık mı) göz ardı edilmesi sonucunda hizmet veren mükelleflerin eksik hesaplanan KDV dolayısıyla eksik KDV iadesi alması, hizmet alan idarelerin de eksik tevkifat yapılması nedeniyle cezai işlemlerle muhatap olması kaçınılmaz olacaktır.

Buna göre; servis taşımacılığı hizmetlerinden kaynaklı KDV tevkifat işlemlerine ilişkin vergi idaresi, KDV Genel Uygulama Tebliğinde değişiklik yapmadığı sürece bağlayıcı ve meri mevzuat olan yürürlükteki Tebliğe göre işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

GİB'in ise yapılan hizmetin; mahiyeti (servis/aracılık), alıcısının kim olduğu (Tebliğin diğer hizmetler bölümünde sayılan kurumlar/sayılmayan özel firmalar) vb. hususları dikkate alınarak taşımacılık işinde tevkifat işlemine ilişkin sorulacak soruları Başkanlığın sitesinde "Katma Değer Vergisi'ne İlişkin Sıkça Sorulan Sorular" bölümüne

eklemesi konuya ilişkin özelge talebinde bulunulmasını (iş yükünü) azaltabilecektir.

Yine vergi idaresinin taşımacılık ya da diğer hizmetlerin (aracılık) tabi olduğu kısmi tevkifat oranlarında değişiklik yapılacağı durumlarda her iki hizmetin benzer oranda tevkifata tabi olacak şekilde değişiklik yapması iade işlemlerinde karışıklığa neden olunmaması ve mükelleflerin eksik yapılacak tevkifat veya geri alınacak vergi nedeniyle cezai işlemlerle karşılaşmaması açısından uygun olacaktır.

Bu noktada iş ortaklığınca fiilen yapılmayan taşımacılık işlerinde kısmi tevkifat uygulamasına ilişkin bir öneri sunulacaktır. Kamu idareleri personel taşıma hizmeti alımlarını sözleşmeye bağlayarak hakediş belgelerine istinaden yükleniciye ödeme yapmaktadır. İş ortaklığının (ana yüklenicinin) hizmeti alt yüklenicilerden aldığı hizmetle yerine getirmesi uygulamada aracılık mahiyetinde değerlendirmektedir. Türk Dil Kurumu sözlüğünde aracılık kelimesi "Aracı olma durumu." aracılık etmek deyimi ise "Bir işin çözümünde araya girerek yardım etmek tavassut etmek." şeklinde tanımlanmıştır. Ancak fiilen yapılmayan taşımacılık işlerinde sözleşme gereği organizasyonun yapılması, gerekli araç ve gereçlerin sağlanması, mevcut durumun iyileştirilmesi ve tadil edilmesi (güzergâh değişikliği, ekstra araç sağlanması vb.), çalışanların işle ilgili sağlık ve güvenliğinin sağlanması, mesleki risklerin önlenmesi, eğitim ve bilgi verilmesi dahil her türlü tedbirin alınması, işlerin değişen şartlara uygun hale getirilmesi ve bunlara uyulup uyulmadığının izlenmesi, denetlenmesi ve uygunsuzlukların giderilmesi gibi zorunlu tedbirler ana yüklenicinin sorumluluğundadır. Tüm bunlar işi üstlenen iş ortaklığının yardım etmenin (aracılık yapmanın) çok ötesinde bir vasa sahip olduğunu göstermektedir.

Bu bakımdan vergi idaresinin fiilen yapılmayan taşımacılık işlerinin "sözleşme ve hakediş belgeleri" ile tevsik edilerek ifa edilmesi halinde

bu işlerin taşımacılık hizmeti kapsamında tevkifata tabi tutulacağına dair tebliğ düzenlemesi yapması iade işlemlerinde karışıklığı neden olunmaması ve mükelleflerin cezai işlemlerle karşılaşmaması açısından uygun olacaktır.

SONUÇ

İş ortaklığınca servis taşımacılığı işlerinde hizmetin iş ortaklığını oluşturan mükellefler veya diğer kişiler aracılığıyla ifa edilmesi halinde KDV tevkifat işlemlerinde Tebliğ hükümlerinin dikkate alınması için fiilen yapılmadığından hareketle servis taşımacılığı işlemi bazında tevkifat uygulanmaması gerekmektedir. Bu durumda işin mahiyeti aracılık hizmetine kaymaktadır.

Öte yandan aracılık hizmeti mahiyetinde olan işin; Tebliğin diğer hizmetler bölümünde belirtilenlere yapılması halinde diğer hizmetler işlemi bazında tevkifat uygulanması, diğer hizmetler bölümünde belirtilenlerden hariç alıcılara yapılması halinde ise tevkifat uygulanmaması gerekmektedir.

Yukarıda bahsedilen durumda aracılık/taşımacılık hizmetinin hâlihazırdaki durumda aynı oranda tevkifata tabi olması şuanda herhangi bir sıkıntılı işleme yol açmıyor ancak tevkifat oranlarında yapılacak değişiklik mükelleflerin eksik yapılacak tevkifat veya geri alınacak vergi nedeniyle cezai işlemlerle karşılaşmalarına yol açabilecektir.

Yine olağanüstü durumlarda(covid-19 gibi) vergi idaresince belirli hizmetlerin tabi olduğu KDV oranlarının değiştirilmesi yoluna gidildiğinde mükelleflerin yukarıda bahsedilen durumdan kaynaklı karışıklık nedeni ile olası cezai tarhiyatlara karşılaşma durumları söz konusu olabilmektedir.

Vergi idaresinin fiilen yapılmayan taşımacılık işlerinin “sözleşme ve hakediş belgeleri” ile tevsik edilerek ifa edilmesi halinde bu işlerin taşımacılık hizmeti kapsamında tevkifata tabi tutulacağına dair tebliğ düzenlemesi yapması iade işlemlerinde karışıklığı neden olunmaması ve mükelleflerin cezai işlemlerle karşılaşmaması açısından uygun olacaktır.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair 2812 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı
- Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair 4312 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı
- Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Uygulama Tebliği
- 35 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ
- 143 seri No.lu VUK Genel Tebliği
- 21.06.2012 tarih ve KDVK-63/2012-3 sayılı Katma Değer Vergisi Sirküleri
- Gelir İdaresi Başkanlığının 15.11.2021 Tarih ve E.20236 Sayılı Özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığının 12.11.2021 Tarih ve E.958871 Sayılı Özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığının 06.01.2021 Tarih ve E.4920 Sayılı Yazısı