

VERGİ GÜVENLİĞİNİN SAĞLANMASI BAĞLAMINDA KATMA DEĞER VERGİSİNDE TAM SORUMLULUK KAPSAMINDA TEVKİFAT UYGULAMASI

Seçkin KILIÇ (*)

- GİRİŞ

Ülkemizde uygulanan vergi sisteminde genel kural, verginin mükellef tarafından verilecek beyannameye göre tarh ve tahakkuk ettirilmesi ve ödenmesi şeklinde olmaktadır. Ancak bunun yanında bazı gelir unsurları beyan edilmesi beklenmeksizin, bu gelirleri mükellefe sağlayan vergi sorumlularınca tevkifata tabi tutulmakta ve tevkif edilen vergiler, tevkifat yapanlar tarafından ilgili vergi dairesine ödenmektedir. Bu işleme “vergi tevkifatı” denilmektedir.

Vergi tevkifatı esas olarak gelir vergisine mahsuben yapılmaktadır. Tevkif edilen tutar mükellefin beyanamesi üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Ancak son yıllarda katma değer vergisinde de tevkifat uygulamasına gidilmektedir. Katma değer vergisinde tevkifat uygulaması hem sektör itibarıyla hem de kurum ve kuruluşlar bazında uygulama alanı bulmaktadır.

Farklı nedenlerle gerek sektör gerekse kuruluş bazında uygulama alanı bulan tevkifat uygulamasında en önemli gerekçe hiç şüphesiz vergi kayıplarının önlenmesi olmaktadır. Çünkü uygulama gereği tevkifat yapmaya mecbur tutulan kimse asıl mükellef olmadığı için vergi kaçırmasında bir menfeati yoktur. Aksine böyle bir durumda sorumluluğu söz konusu olduğundan ceza ile karşılaşabilecektir. Tevkifat uygulamasında sorumlu tutulan kişinin, verginin tam olarak kesilip ödenmesinde yaptığı ödemeleri gider olarak gösterebilmesi açısından menfaatine de olacaktır¹. Dolayısıyla böyle bir uygulamadan sorumlu tutulan kişinin çıkarı da olacağı için sistem vergi kaçırmaya mani olabilmektedir.

KDV Kanununun 9.maddesinin 1.bendinde “Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabi-

* Vergi Denetmeni

¹ Selahattin Tuncer, Kaynakta Tevkif “Stopaj” Usulu Hakkında Bir Deneme, Ankara,1954,s.70

lır.” denilmiştir. Bakanlık da bu yetkisini kullanarak, verginin konusuna giren işlemleri yapan mükellefin Türkiye’de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması durumunda, bu işlemlerden doğan verginin malı satın alan veya hizmeti yaptıran kişi ya da kuruluşlarca sorumlu sıfatıyla beyan edilmesini öngörmüştür.

Bu şekilde tevkifat uygulamasının temel mantığı, vergiye tabi işlem üzerinden hesaplanan verginin bir kısmının yada tamamının, mal ve hizmet satın alan tarafından, satıcıya değil doğrudan kendi vergi dairesine ödenmesidir. Böylece hesaplanan verginin belirli bir kısmı yada tamamı satıcının insiyatifi dışında vergi dairesine intikal etmiş olmaktadır.

Vergi güvenliğine yönelik bu uygulama ilk olarak 21.07.1985 tarihinde, 15 nolu KDVG ile yurtdışından sağlanan hizmetlerde uygulanmaya başlanmıştır. Daha sonra 21.03.1986 tarihinde GVK’nun 18. maddesine giren işlerde ve 16.12.1988 tarihinde 30 no’lu KDVG ile de kiralama işlemlerinde ve reklam verme işlemlerinde sorumluluk uygulaması kapsamında tevkifat yapılmasına başlanmıştır.

II-TAM SORUMLULUK KAPSAMINDA TEVKİFAT UYGULAMASI

Tam sorumluluk kapsamında tevkifat uygulamasından kasıt vergiye tabi işlem üzerinden hesaplanan verginin tamamının, mal ve hizmet satın alan tarafından, satıcıya değil doğrudan kendi vergi dairesine ödenmesidir. Böylece hesaplanan verginin tamamı satıcının insiyatifi dışında vergi dairesine intikal etmiş olmaktadır.

1-Reklam Verme İşlemlerindeki Sorumluluk Kapsamında Tevkifat Uygulaması

Gerçek usulde katma değer vergisi mükellefleri, profesyonel veya amatör spor kulüplerine

oyuncularının formalarında gösterilmek üzere, şahıslara veya kuruluşlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek ve benzeri şekillerde reklam vermektedirler.

KDVK’nun 1/1. maddesinde; ticari, sınai, ziraai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV’nin konusunu teşkil eden bir işlem olduğu hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla reklam verenin ve alanın bu hizmeti ticari bir faaliyet altında yapmaları KDV’nin konusuna girmektedir. Reklam verenin ve alanın her ikisinin de gerçek usulde KDV mükellefi olmaları halinde, reklam için ödenen bedel üzerinden hesaplanan KDV genel hükümlere göre reklam alan mükellef tarafından beyan edilip ödenir. Ancak reklam alanın gerçek usulde KDV mükellefi olmamaları halinde 30 nolu KDVG ile Maliye Bakanlığın’ca reklamı verenler tarafından sorumlu sıfatıyla tevkifat yapılacağı ve bağlı oldukları vergi dairesine beyan etmeleri gerektiği düzenlenmiştir.

Ancak 55 seri nolu KDVG ile profesyonel sporcuların katıldığı futbol faaliyetleri esas alınmak üzere, bu faaliyetlerin yürütülmesinde taraf olan spor kulüpleri, Türkiye Futbol Federasyonu ve Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü’nün sözü konusu faaliyetlerinin, KDV karşısındaki tevkifat sorumluluğu daraltılmıştır. Zaten profesyonel futbol şubeleri;

- Maç hasılatı
- Spor toto-loto v.b. gibi isim hakkı gelirleri
- Spor malzemesi ve hediyeelik eşya satışı
- Yayın hakkı ve reklam gelirleri v.b. gibi gelirler nedeniyle gerçek usulde KDV mükellefi olduklarından, doğrudan kendilerine verilen reklam hizmetlerine ait KDV, genel esaslarına göre spor kulüpleri tarafından beyan edilecek, dolayısıyla

sıyla sorumluluk uygulaması olmayacaktır. Bunlara ilişkin açıklamalar Türkiye Futbol Federasyonu ve Gençlik ve Spor Müdürlüğü için de geçerlidir. Gerçi kanun gereği kulüplere tahsis edilen veya kiraya verilen stadlar için Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'ne ödenen kira ve tahsis bedelleri KDV'nin konusuna girmemektedir. Ancak stadlardaki büfe ve benzeri yerlerin kiraya verilmesi veya işletilmesi işleminin ticari organizasyon oluşturması nedeniyle KDV'ye tabi olmaktadır. Dolayısıyla bu kuruluşlar, gerçek usulde KDV mükellefidirler. 30 seri no'lu KDVG'te reklam alanların gerçek usulde KDV mükellefiyeti olmaması koşuluyla reklam verenlerin sorumlu sıfatıyla KDV tevkifatı yapmaları öngörülmüştür. Yani bu duruma göre profesyonel spor kulüplerine, Türkiye Futbol Federasyonu ve Gençlik ve Spor Genel Müdürlüklerine reklam verenler sorumlu sıfatıyla KDV tevkifatı yapamazlar. Eğer reklam hizmeti profesyonel futbol faaliyetleri dışında kalan herhangi bir spor faaliyeti kapsamında yaptırılacak ise, ödenecek reklam bedeli üzerinden hesaplanan KDV, reklam veren tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

Yine gerçek usulde KDV mükellefi olanların, bina duvarlarına reklam vermek, arsa ve araziye reklam panosu yerleştirmek gibi nedenlerle gayrimenkul sahibine yaptıkları ödemelerde, gayrimenkul sahibinin KDV mükellefiyetinin olmaması halinde yapılan ödemeden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplamaları gerekir. Ancak bu teorik ve bağımsız bir görüştür. Çünkü aşağıda da açıklanacağı üzere bu bir gayrimenkul kirama işlemidir. KDVK'nun 17/4-d maddesine göre iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması durumunda bu gelirler KDV açısından istisna edilmiştir. Dolayısıyla bu durumda herhangi bir tevkifat da söz konusu olmayacaktır.

2-Kiralama İşlemlerinde Tevkifat Uygulaması

KDVK'nun 1. maddesinde nelerin verginin konusunu teşkil eden işlemler olduğu sayılmış ve buna göre kanunun 1/3-f maddesinde GVK'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralama işlemlerinin de KDV'nin konusuna girdiği hüküm altına alınmıştır. GVK'nun 70. maddesinde sayılan mal ve haklar da ;

- Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir,) maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı,
- Voli mahalleri ve dalyanlar,
- Gayrimenkullerin ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilimüm tesisi demirbaş eşyası ve döşemeleri,
- Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,
- Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır,) almeti farika, marka, ticaret ünvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filimleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.),
- Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır),
- Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına veya tonilatolarına bakılmaz) ile bilimüm motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları,

• Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makina ve tesisat ile bunların eklentilerinden oluşmaktadır. Bunlar GVK'na göre gayrimenkul niteliği taşımaktadırlar.

Ancak KDVK'nun 17/4-d maddesine göre, iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri KDV'den istisna edilmiştir. Gayrimenkullerin iktisadi işletmenin aktifine dahil olması halinde elde edilen kazanç ticari kazanç olacak ve KDVK'nun 1/1 maddesi uyarınca da bunun ticari faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmet kapsamında değerlendirilmesi gerekecektir. Bu sonuca göre; GVK'nun 70. maddesinde sayılan mal ve haklardan işletmenin aktifine kayıtlı olanlar KDVK'nun 1/1. maddesine göre ticari faaliyet çerçevesinde yapılan teslim olarak değerlendirilecek iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması ise istisna edilmiş olacaktır. Dolayısıyla vergi kanunları yönünden gayrimenkul olarak değerlendirilen mal ve hakların kiralanması işlemleri sonucu elde edilen kazanç için KDV yönünden herhangi bir işlem yapılmayacağı sonucu çıkmaktadır.

Ancak KDVK'nun 17/4-d maddesine göre istisna edilen gayrimenkuller, GVK'nun 70. maddesinde sayılan gayrimenkul tanımından farklıdır. KDVK'nun 17/4-d maddesinde belirtilen gayrimenkul ifadesi Medeni Kanun'a göre belirtilen gayrimenkul tarifini ifade etmektedir.² Medeni Kanun'a göre arazi, tapu sicilinde müstakil ve daimi olmak üzere ayrıca kaydedilen haklar ve madenler gayrimenkul olarak sayılmıştır. Dolayısıyla Medeni Kanunda belirtilen gayrimenkuller eğer iktisadi bir işletmeye dahil değilse KDV'den istisnadır. Buna karşılık GVK'nun 70. maddesinde belirtilen ve Medeni Kanuna göre gayrimenkul

sayılanlar dışında kalanlar iktisadi işletmeye dahil olsun ya da olmasın kiralanırsa bu işlem KDVK'nun 1/3-f maddesi uyarınca KDV'ye tabi olacaktır.

Buna göre GVK'nun 70. maddesinde yer alan mal ve haklardan gayrimenkul olarak sayılmayanlar;

• Gayrimenkullerin ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilimum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemeleri,

• Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır,) alameti farika, marka, ticaret ünvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filimleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar

• Telif hakları

• Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makina ve tesisat ile bunların eklentilerinden ibaret olacaktır.

Gayrimenkul tanımı dışında kalan bu mal ve hakların kiralanması işlemleri, iktisadi işletmeye dahil olsun yada olmasın, kiraya verenin mükellefiyeti bulunsun yada bulunmasın KDV'ye tabidir. Kira geliri elde edenlerin KDV'yi hesaplayarak beyan etmesi gerekmektedir.

MB'lığı 30 seri nolu KDVG'T'de kiralama işlemlerinde zorunluluk kapsamında tevkifat yapılmasını öngörmüştür. Bu kiralama işlemleri ile ilgili katma değer vergisi;

² Maliye Bakanlığı Millî Emlak Genel Müdürlüğü'ne verilen 09.11.1998 tarih ve 40043 sayılı Özelgede gayrimenkuller Medeni Kanun'daki tanıma göre değerlendirilmiştir.

• Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde KDV mükellefiyetinin bulunmaması

• Kiralayanın gerçek usulde KDV mükellefiyeti olması,

şartlarının birlikte varolması halinde, kirala-yan tarafından sorumlu sıfatıyla tevkif edilerek beyan edilecektir. Örneğin özel otosunu araba kiralama şirketine kiralayan birinin elde ettiği kazançta, kiralama şirketi ödemenin yapılması anında KDV'yi tevkif edecek ve kiracı adına 2 nolu beyanname ile bunu beyan edecektir.

Kiraya verenlerin başka faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmaları halinde, sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacak, kiraya verenler, kiralama faaliyetleri ile ilgili KDV'nin diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan edeceklerdir.

Mal ve hakların kiralanmasında, gerek avans olarak gerekse peşin tahsil edilen gelirlerde KDV matrahının tespitinde sorunlar yaşanmaktadır.

KDVK'nun 20/1. maddesinde teslim ve hizmet işlemlerinde matrah bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir denilmekte ve 20/2. maddesinde de bedel deyiminin malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade edeceği belirtilmiştir. Yine 25 seri no'lu KDVG'T'de kiraya verme işlemlerinde KDV'nin hizmet ifalarına ait esaslar çerçevesinde kira bedelinin tahsil edildiği vergilendirme döneminde hesaplanarak beyan edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Buna göre kiralama işlemlerinde elde edilen bedel ister avans şeklinde isterse peşin olarak alınan kira bedeli olsun,

elde edilen bedelin tamamı üzerinden tahsil edildiği vergileme döneminde KDV hesaplanacaktır.

3-Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. Maddesi Kapsamına Giren İşlemler Dahilindeki Sorumluluk Kapsamında Tevkifat Uygulaması

GVK'nun 65. maddesinin 2. fıkrasında "Serbest meslek faaliyeti; şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında, kendi nam ve hesabına yapılmasıdır." şeklinde tanımlanmış ve aynı kanunun 66. maddesinde de bu faaliyetleri mutad meslek halinde ifa edenlerin serbest meslek erbabı oldukları ifade edilmiştir.

Buna göre müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini, gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak işlemleri serbest meslek faaliyeti sayılmakta ve bu işlemlerden elde ettikleri hasılatla serbest meslek kazancı sayılmaktadır. Diğer taraftan GVK'nun 18. maddesindeki düzenleme ile bu kazançlar gelir vergisinden istisna edilmiştir.

KDVK'nun 1/1. maddesine göre serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olacağı düzenlenmiştir. Buna göre sözü edilen faaliyetleri mutad ve sürekli bir şekilde yapanlar gerçek usulde katma değer vergisine tabi olacak, arızı nitelik taşıyan serbest

meslek faaliyeti ise vergi dışı kalacaktır. Bu duruma göre GVK'nun 18. maddesi kapsamına giren faaliyetlerin mutad ve sürekli olarak yapılması gerçek usulde KDV mükellefiyeti gerektirmektedir. Yani GVK'da istisna edilmeleri KDVK uygulamasına engel teşkil etmemektedir.

Ancak 19 seri nolu KDVGİT ile, GVK'nun 18. maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetler KDV'ye tabi olmakla beraber, teslim ve hizmetlerin, GVK'nun 94. maddesinde sayılan, "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler"e yapılması durumunda KDV tahsil edilmeyecek, hesaplanan vergi, malı teslim alan yada hizmetten yararlanan tarafından sorumluluk kapsamında tevkif edilecek ve 2 nolu beyanname ile beyan edileceği öngörülmüştür.

Serbest meslek erbabının bu uygulamadan yararlanabilmesi için gerçek usulde KDV mükellefiyetinin sadece GVK'nun 18. maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması ve işlemlerin tamamının GVK'nun 94. maddesine göre gelir vergisi stopajına tabi bulunması gerekmektedir. Zaten serbest meslek kazançları istisnasını düzenleyen GVK'nun 18. maddesinin son fıkrasında "Serbest meslek kazançları istisnasının, bu kanunun 94'üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şumulü yoktur." ibaresi mevcuttur. GVK'nın 94/2-a'da "18 inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden" denilmekte ve Gelir Vergisi stopajının 18. maddesinde yazılı işlemlerin GVK'nın 94. md yazılı kişi ve kuruluşlara yapılması durumunda tevkifata tabi olacaktır. Ancak

bu teslim ve hizmetlerin 94. madde de yer alan kişi ve kuruluşların dışındakilere yapılması durumunda bu uygulamadan faydalanılamayacaktır. Bu açıklamalara göre serbest meslek erbabının bu uygulamadan yararlanabilmesi için;

- GVK'nun 18. maddesinde yer alan faaliyetleri mutad ve sürekli olarak yapması,
- Bu faaliyetlerden başka gerçek usulde KDV mükellefiyetine sebep olacak herhangi bir faaliyetinin bulunmaması,
- Bahsedilen mal teslimi veya hizmetten yararlananların sadece GVK'nun 94. md sayılan kişi ve kuruluşlar olması gerekmektedir.

Zaten GVK'nun 18. maddesinde yer alan faaliyetlerin mutad ve sürekli olarak yapılmaması arızı kazanç olarak değerlendirilmekte bu ise KDV'nin konusuna girmemektedir. Diğer taraftan gerek 94. madde dışındakilere yapılan teslimlerde gerekse başka faaliyetten dolayı gerçek usulde KDV mükellefiyeti doğacak mükelleflerin vergi dairesine başvurarak mükellefiyet tesis ettirmeleri ve gerçek usulde KDV mükellefine düşen yükümlülükleri yerine getirmeleri gerekmektedir.

Ayrıca GVK'nun 18. maddesi kapsamına giren kişilerin bu uygulamadan yararlanabilmeleri için, işlemlerinden önce ilgili vergi dairesine yazılı olarak başvurmaları zorunludur. Diğer taraftan verginin sorumlu sıfatıyla GVK'nun 94. maddesinde yazılı olanlarca tevkif edilip ödenebilmesi için, GVK'nun 18. maddesi kapsamına giren bu kişilerin bu durumu tevkifatı yapmak zorunda olanlara bildirmeleri gerekir. Böylece işlemlere ait verginin beyan ve ödeme mükellefiyeti sorumlular tarafından yerine getirilen serbest meslek mensupları ayrıca KDV beyanname veremeyecekler ve defter tutmayacaklardır.

Sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler ile esasen bu kapsama girmesi mümkün olmayan

mükelleflerin, Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlara yaptıkları teslim ve hizmet ifaları sebebiyle hesaplanan katma değer vergisi kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Bu mükellefler genel hükümler çerçevesinde defter tutacak, belge düzenleyecek ve katma değer vergisi beyanname vereceklerdir. GVK'nun 94. maddesinde sayılan kişi ve kuruluşların bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu değildir.

4-Yurtdışından Sağlanan Hizmetlerde Tevkifat Uygulaması

KDVK'nun 1. maddesinde Türkiye'de yapılması şartıyla verginin konusunu teşkil eden işlemler sayılmıştır. Buna göre KDVK'nun 1/2 maddesinde de belirtildiği gibi her türlü mal ve hizmet ithalatının vergiye tabi tutulacağı belirtilmiştir.

KDVK'nun 6-b maddesine göre verginin konusunu teşkil eden işlemlerin Türkiye'de yapılması şartının ne ifade ettiği açıklanmış olup, bundan kastın hizmetlerin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği belirtilmiştir. Hizmetin ise ne olduğu yine aynı kanunun 4. maddesinde açıklanmış ve "Hizmet, teslim veya teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilebilir." şeklinde tanımlanmıştır.

KDVK'nun 1/2 maddesi metninde belirtilen her türlü mal ve hizmet ithalatının vergiye tabi tutulacağı öngörülmüş olup, vergileme ithalat aşamasında yapılmaktadır. Ancak ithalat aşamasındaki vergileme sadece ithal edilen mal için geçerli olmakta yurt dışında sağlanan hizmetle il-

gili ithalatta vergileme sözkonusu olmamaktadır. İthal edilen bu hizmetler genellikle hizmeti edilerek vergilendirilmektedir. Nitekim 15 nolu KDVT'de konuya ilişkin açıklama yapılmış olup, bu gibi hizmet ithalinde mükellef esas olarak yurtdışındaki firma olmakla birlikte firmanın Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde vergi sorumlu sıfatıyla hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine beyan edilip ödenecektir.

Yurtdışından sağlanan hizmete ilişkin tevkifat uygulamasından bahsedebilmek için açıklamalardan da anlaşılacağı gibi belli başlı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlar;

- Yurtdışından sağlanan hizmetin, KDVK'nun 4.md belirtilen tanıma uygun olması gerekmektedir
- Yurtdışındaki firmaların Türkiye'de hizmet yapması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması gerekmektedir
- Hizmet ifasını gerçekleştiren firmanın Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması gerekmektedir.

Hizmet ithal eden yada faydalanan firmanın KDV tevkifatından sorumlu tutulabilmesi için yukarıda açıklanan üç şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan sorumlu sıfatıyla kimlerin tevkifat yapacağına ilişkin gerek kanunda gerekse tebliğde bir açıklama yoktur. Tebliğde sadece sorumlu sıfatıyla tevkifat yapacak olanın "... kanunun 9. maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından.." ibaresi mevcuttur. Bu duruma göre hizmetten faydalanan her türlü kişinin tevkifat yapması gerekecektir. Örneğin merkezi Türkiye'de bulunan (X) A.Ş.'nin üretim tesisinin projesini, İtalyada mukim olan ve Türkiye'de ikametgahı, işyeri bulunmayan (Y)

mimarlık Ltd Şti.'ye hazırlattığını varsayalım. Böyle bir durumda projeden Türkiye'de yararlanılacağı için, proje bedeli üzerinden hesaplanacak KDV, projeyi çizdiren (X) A.Ş. tarafından sorumlu sıfatıyla tevkif edecek ve bağlı olduğu vergi dairesine 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ve ödenecektir.

AB'nin vergileme kriterinde, hizmetlerin vergilendirilmesinde ortak KDV uygulanmasının sağlanması amacıyla "hizmet yeri" kriteri geliştirilmiştir³. Birlik konseyinin 6. direktifinde konuya ilişkin yapılan açıklamalara göre hizmetin verilme yeri, "genel bir kural olarak, hizmetin gerçekleştirildiği, söz konusunun hakkın devredildiği veya verildiği, ya da kiralanmış nesnenin kullanıldığı yer olarak düşünülmektedir" denilmektedir.

Ancak Türk KDV uygulamasında ise "hizmetin yapıldığı yerin" yanısıra "faydalanma" kriteri de uygulanmaktadır. Subjektif özellikteki faydalanma kriterine göre hareket edilmesi ve genel tebliğde bu kriterle ilişkin açıklama yapılmamış olması, Türk KDV uygulamasında hizmet ithali ile ilgili yasal çerçevede belirsizliklerin hüküm sürmesine neden olmaktadır⁴.

III-SONUÇ

KDV Kanununun 9. maddesinin 1. bendinde "Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni 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." denilmiştir. Bakanlık da bu yetkisini kullanarak, verginin konusuna giren işlemleri yapan mükellefin Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması durumunda, bu işlemlerden doğan verginin malı satın alan veya hizmeti yaptıran kişi ya da kuruluşlarca sorumlu sıfatıyla beyan edilmesini öngörmüştür.

Tam sorumluluk kapsamında tevkifat uygulamasına bakıldığında, vergi alacağının emniyet altına alınmasının yanısıra, Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi kapsamına giren işlemlerde ve kiralalama işlemlerinde olduğu gibi büyük bir mükellef grubunu vergileme ile ilgili idari işlemlerden kurtarmakta ve vergi idaresinin de işini hafifletmektedir.

KAYNAKÇA

- Kemal Oktar, KDV İstisna ve İadeler, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara, Şubat, 2005
- Selahattin Tuncer, Kaynakta Tevkif "Stopaj" Usulu Hakkında Bir Deneme, Ankara, 1954
- 15 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
- 19 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
- 25 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
- 30 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
- 55 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği

³ Kemal Oktar, KDV İstisna ve İadeler, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara, Şubat, 2005, s.65

⁴ Oktar, a.g.e., s.65