

KDV KANUNDA TAM ve KISMİ SORUMLULUK UYGULAMASI

Emre ZENGİN (*) Seçkin BİÇER (**)

1 - GİRİŞ

Vergi sorumluluğu, vergi hukukumuzda geniş bir uygulama alanı bulmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8.maddesinde “Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.” şeklinde tanımlanan Vergi Sorumluluğu kavramının önemli uygulama alanlarından biri olan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun Vergi Sorumlusu başlığını taşıyan 9.maddesinin 1.fıkrasında ‘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’. Bu hükme dayanarak Maliye Bakanlığı mükelleflerin ikametgahı, işyeri, kanuni veya iş merkezinin Türkiye’de bulunmamasının yanı sıra, çeşitli tebliğlerle diğer birçok haldeki işlemlere

taraf olanları da vergi kesintisi yapmak ve bunları vergi dairesine yatırmaktan sorumlu tutmuştur. Belgesiz mal bulunduranların sorumluluğu ise KDV Kanununun 9/2.maddesinde “Fiilî yada kaydî envanter sırasında belgesiz mal bulunduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır.” şeklinde yer bulmaktadır.

KDV Kanununun 9.maddesinin konuluş amacı vergi alacağının emniyetle tahsil edilebilmesi olarak tanımlanabilir. Madde hükmüne göre, mükellefin memleket içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkez veya iş merkezinin bulunmaması ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı vergi alacağının emniyet altına alınması bakımından işlemlere taraf olan diğer bir şahsı veya şahısları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilecektir. Maddede sayılan haller, mükelleflerin idarece takibinin güç olduğu, dolayısıyla vergi tarh, tahakkuk ve tahsilatında kaybın mümkün bulunduğu hallerdir. Burada sayılan haller sınırlı

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

(**) Vergi Denetmen Yardımcısı

olmayıp, vergi alacağına emniyet altına alınmasının gerekli görüldüğü diğer durumlarda da, Maliye Bakanlığının mükelleften gayri bir şahsı verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisi bulunmaktadır. Madde metninde belirtilen işlemlere taraf olanlar mükellefin temsilcisi, vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir şahıs veya kendine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişilerdir. Bu şahıslar verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olacaklardır.

Ayrıca maddenin ikinci fıkrası ile belgesiz mal bulunduranlara veya belgesiz mal satın aldığı tespit edilen mükellefler sorumluluk uygulaması kapsamına dâhil edilmiştir. Vergi sisteminin bütünü ve özellikle katma değer vergisinin başarısı bakımından belge düzeninin kurulması büyük önem taşımaktadır. Ekonomideki belgesiz mal ve hizmet dolaşımının önlenmesi bakımından etkili ve caydırıcı bir müeyyideye ihtiyaç duyulduğundan Katma Değer Vergisi kanununun 9. Maddesi ile satın aldıkları mal ve hizmete ait belgeleri ibraz edemeyenlere bu alışlara ait katma değer vergisinin cezalı olarak ödeme zorunluluğu getirilmiştir.

Bizde bu çalışmamızda öncelikle belgesiz mal bulunduranların veya hizmet satın alanların sorumluluğunu, daha sonra da ana hatlarıyla tam ve kısmi sorumluluk uygulamalarını açıklamaya çalışacağız.

2- BELGESİZ MAL BULUNDURAN veya BELGESİZ HİZMET SATIN ALANLARIN SORUMLULUĞU

KDV Kanununun 9.maddesine 4008 sayılı kanunun 30.maddesi ile eklenen fıkra aşağıdaki gibidir:

“2. Fiilî yada kaydî envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın

alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır.

Belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re’sen tarhedilir. Bu tarhiyata vergi ziyası cezası uygulanır.

Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz.”

Yapılan bu düzenleme 4008 sayılı kanunun gerekçesinde “*Bu madde ile Katma Değer vergisi kanununun 9. Maddesine ikinci bir fıkra olarak yeni bir hüküm eklenmek suretiyle belgesiz mal ve hizmet satın alanlara cezalı tarhiyat uygulaması şeklinde bir düzenleme yapılmıştır.*

Vergi sisteminin bütünü ve özellikle katma değer vergisinin başarısı bakımından belge düzeninin kurulması büyük önem taşımaktadır. Ekonomideki belgesiz mal ve hizmet dolaşımının önlenmesi bakımından etkili ve caydırıcı bir müeyyideye ihtiyaç duyulduğundan Katma Değer Vergisi kanununun 9. Maddesine bir hüküm eklenerek satın aldıkları mal ve hizmete ait belgeleri ibraz edemeyenlere bu alışlara ait katma değer vergisinin cezalı olarak ödeme zorunluluğu getirilmiştir.” şeklinde açıklanmıştır.

Bu hükme göre, satın aldıkları mal ve hizmetlerin belgesiz olduğu tespit edilen mükellefler, bu mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal

bedeli üzerinden hesaplanacak katma değer vergisini ödemek zorundadırlar. Mükellefler bu şekilde tarh edilen katma değer vergisini ödemeyi yaptıkları dönemde indirim konusu yapabileceklerdir. Ancak indirimin yapılabilmesi için ikmalen veya re'sen tarhedilen vergi aslının vergi dairesine ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılmaması şartıyla kanuni defterlere kaydedilmiş olması gerekmekte olup, tarhiyata uygulanacak olan cezanın ise indirim konusu yapılamayacağı tabiidir.

Öte yandan, belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza alıcılardan aranmayacaktır.

ÖRNEK: Beyaz eşya alım satım işi ile işgal eden ABC Ltd. Şti.'nin işyeri ve deposunda 13.10.2008 tarihinde yapılan fiili envanter çalışmasında adı geçen firmanın emsal bedeli 250,00.-YTL olan televizyonlardan 4 adet, yine emsal bedeli 500,00.-YTL olan çamaşır makinelerinden de 2 adet belgesiz alış yaptığı tespit edilerek mükellef kuruma bu mallara ait alış belgelerinin ibrazı için 10 gün süre verilmiştir.

Mükellef tarafından 10 günlük süre zarfında bu belgelerin ibraz edilememesi durumunda KVD Kanununun 9.maddesi uyarınca belgesiz aldığı tespit edilen mallara ilişkin olarak malların emsal bedeli üzerinden hesaplanacak olan Kdv mükellef kurum adına tarh edilecek, tarhiyata da vergi ziyai cezası uygulanacaktır. Bu durumda 4 adet televizyonun emsal bedeli olan (4*250,00=) 1.000,00.-YTL ile 2 adet çamaşır makinesinin emsal bedeli olan (2*500,00=) 1.000,00.-YTL'nin toplamı olan 2.000,00.-YTL mükellef kurum adına yapılacak tarhiyatın matrahını oluşturacak ve bu tutar üzerinden hesaplanacak KDV mükellef kurum adına 1 kat vergi ziyai cezası ile tarh edilecektir.

Mükellef tarafından tarh edilecek olan bu tutarın ödenmesi ve ödemenin yapıldığı takvim yılı aşılmamak şartıyla defterlerine kaydedilmesi şartıyla mükellef tarafından indirim konusu yapılabilecektir.

3- MALİYE BAKANLIĞINCA İHDAS EDİLEN SORUMLULUK UYGULAMALARI

3065 sayılı kanunun 9.maddesinin Maliye Bakanlığına tanıdığı yetkiye dayanılarak bakanlık vergi alacağını emniyet altına almak amacıyla sorumluluk uygulaması getirmiş, kimi işlemlerde doğan KDV'nin tamamının, kimi işlemlerde ise belirli bir kısmının teslim veya hizmeti yapana değil doğrudan vergi dairesine ödenmesine yönelik düzenleme yapmıştır.

KDV Kanununun 9. maddesinde öngörülen vergi kesenlerin sorumluluğu, tam sorumluluk ve kısmi sorumluluk olarak ikiye ayrılabilir. Tam sorumlulukta, mükellef tarafından ödenmesi gereken KDV'nin tamamı sorumlu sıfatıyla alıcı tarafından kesilerek vergi dairesine yatırılmaktadır. Kısmi sorumlulukta ise, mükellef tarafından ödenmesi gereken KDV'nin bir kısmı sorumlu sıfatıyla alıcılar tarafından, diğer kısmı ise mükellef tarafından beyan edilip ödenmektedir.

3.1-Tam Sorumluluk Uygulaması

Tam sorumluluk olarak tanımlanacak olan uygulamada mükellef tarafından ödenmesi gereken KDV'nin tamamı sorumlu sıfatıyla alıcı tarafından kesilerek vergi dairesine yatırılmaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından kanundaki çeşitli tebliğlerle getirilen tam sorumluluk uygulamaları şunlardır:

- Yurt dışından sağlanan hizmetler,
- Kiralama işlemleri
- Reklam verme işlemleri
- G.V.K. 18.madde kapsamına giren işlemler

3.1.1- Yurt Dışından Sağlanan Hizmetler:

Türkiye’de yerleşik kişi ve kuruluşlar ihtiyaç duydukları hizmeti yurt dışından sağlamak durumunda kaldıklarında söz konusu hizmet bedeli üzerinden hesaplanacak KDV hizmetten faydalanan kişi ve kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenir. Konu ile ilgili olarak 15 seri nolu KDVK Genel Tebliğinde “Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesine göre işlemler Türkiye’de yapıldıkları takdirde vergiye tabi tutulabilecektir. Aynı Kanunun 6/b maddesine göre, Türkiye’de yapılan, değerlendirilen veya faydalanan hizmetler Türkiye’de ifa edilmiş sayılacaktır. Yurt dışındaki firmalara yaptırılan hizmetlerden bu kapsama girenlerin vergiye tabi olacağı açıktır. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef esas olarak yurt dışındaki firma olmakla birlikte, firmanın Türkiye’de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde vergi, sözü edilen Kanunun 9. maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.” denilmektedir.

Örnek vermek gerekirse;

Yabancı firmalarca verilen,

- Serbest meslek,
- Telif, patent, know-how,
- Komisyon,
- Kiraya verme, ve benzeri hizmetler, bu hizmetten yararlananlara KDV sorumluluğu getirmektedir.

3.1.2- Kiralama İşlemleri:

Katma Değer Vergisi Kanununun; 1. maddesinin 3/f bendinde, Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemlerinin, verginin konusuna girdiği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi, ticari,

sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa da dahi katma değer vergisine tabi olacaktır. Ancak, Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde sayılan mal ve haklar arasında yer alan gayrimenkullerin kiralınması işlemleri, bir iktisadi işletmeye dahil olmamaları şartıyla, Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4_d maddesine göre vergiden müstesnadır. Dolayısıyla, bir iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralınması işlemlerinde katma değer vergisi ve sorumluluk uygulaması mümkün değildir.

Bu kiralama işlemleri ile ilgili katma değer vergisi;

a) Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunmaması,

b) Kiralayanın gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması,

Şartlarının birlikte varolması halinde, kirala-yan tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir. Bu kapsamdaki kiralamalarda kiraya verenler tarafından beyanname verilmeyeceği tabiidir.

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

3.1.3- Reklâm Verme İşlemleri:

Reklâm verme işlemlerinde de sorumluluk uygulamasından bahsedebilmek için temel şart reklâm alan kişilerin gerçek usulde KDV mükellefi olmamalarıdır. Gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olan bazı işletmelerin, profesyonel veya amatör spor kulüplerine oyuncularının formalarında gösterilmek, şahıslara veya kuruluşlara

ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek, dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak ve benzeri şekillerde reklâm verdikleri görülmektedir.

Bu şekilde reklâm verme işlemleri ile ilgili katma değer vergisi, reklâmı alanların gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmamaları halinde, reklamı verenler tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekmektedir.

3.1.4- GVK 18.Madde Kapsamına Giren İşlemler:

Gelir Vergisi 18.madde kapsamına giren serbest meslek faaliyetleri için de sorumluluk uygulaması getirilmiş olup konu ile ilgili olarak çıkarılan 19 seri nolu KDV Genel Tebliğinde şu açıklamalara yer verilmiştir:

Katma Değer Vergisi kanununun 1/l. maddesine göre serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Buna göre, sözü edilen faaliyetleri mutad ve sürekli bir şekilde yapanlar gerçek usulde katma değer vergisine tabi olacak, arızı nitelik taşıyan serbest meslek faaliyetlerinde ise vergi uygulanmayacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 3239 sayılı Kanunla değişik 18. maddesi kapsamına giren faaliyetlerde de yukarıdaki hüküm geçerli olacaktır. Sözü edilen 18. madde kapsamına giren faaliyetlerin mutad ve sürekli bir çerçevede sürdürülmesi gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetini gerektirmektedir. Bu faaliyetlerin arızı olarak yapılması halinde yukarıdaki açıklama çerçevesinde vergi aranılmayacaktır.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanununun 9. maddesinde; Maliye ve Gümrük Bakanlığının, gerekli görülen hallerde, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği hükme bağlanmıştır. Bu yetkiye dayanılarak, Gelir Vergisi Kanununun sözü edilen 18.

maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetleri münhasıran aynı Kanununun 94. maddesinde zikredilen kişi ve kuruluşlara yapanların katma değer vergisinin bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi uygun görülmüştür.

Serbest meslek erbabının bu uygulamadan faydalanabilmesi için gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetlerinin sadece Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması ve işlemlerinin tamamının aynı Kanunun 94. maddesine göre gelir vergisi stopajına tabi bulunması gerekmektedir. Buna göre 18. madde kapsamına giren teslim veya hizmeti 94. maddede sayılan kişi ve kuruluşlar yanında maddede yer almayanlara da yapanlar bu uygulamadan faydalanamayacaktır.

Bu şartları taşıyan mükelleflerin en geç 25 Nisan 1986 günü mesai saati sonuna kadar bağlı oldukları vergi dairesine yazılı olarak başvurularını gerekmektedir. İşlemleri Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına girmekle birlikte halen gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmayıp, bu tarihten sonra mükellef olması gerekenlerden bu uygulamadan faydalanmak isteyenlerin, işleminden önce ilgili vergi dairelerine yazılı olarak başvurularını zorunludur.

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde sayılan kişi veya kuruluşlar, aynı Kanunun 18. maddesi kapsamına giren kişilere yapacakları ödemeler ile ilgili olarak gelir vergisi stopajına esas olan miktar üzerinden % 10 nispetinde katma değer vergisini hesaplayıp vergi sorumlularına ait katma değer vergisi beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeyeceklerdir. Ancak bu şekilde işlem yapılabilmesi için Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına giren kişilerin bu durumu önceden vergi sorumlusuna bildirmesi gerekmektedir. İşlemlerine ait verginin

beyan ve ödeme mükellefiyeti sorumlular tarafından yerine getirilen serbest meslek mensupları ise ayrıca katma değer vergisi beyannamesi vermeyecek ve defter tutmayacaklardır. İşlemin belgelenmesi ise Vergi Usul Kanununun genel hükümlerine göre gerçekleştirilecektir.

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 beyannamesi vereceklerdir. 94. maddede sayılan kişi ve kuruluşların bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu değildir.”

Serbest meslek erbabının yukarıda belirtilen sorumluluk uygulamasından faydalanabilmesi için ;

- Gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetlerinin sadece gelir vergisi kanununun 18. Maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret bulunması,

- İşlemlerinin tamamının Gelir vergisi kanununun 94. Maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara yapılması ve stopaja tabi olması,

- Bağlı buldukları vergi dairelerine bu uygulamadan yararlanmak istediklerini bir dilekçe ile bildirmesi, şartlarını bir arada taşıyor olması gerekmektedir.

3.2- Tam Sorumluluk Uygulaması İle İlgili Genel Hükümler

3.2.1- Vergi Sorumluluğunu Gerekli Kılan Haller:

Katma Değer Vergisi Kanununun 9. Maddesinde belirtildiği üzere aşağıda gösterilen hallerde Maliye Bakanlığınca vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergi sorumluları belirlenecektir.

a) Mükellefin İkametgâhının, İşyerinin, Kanuni Merkezi ve İş Merkezinin Türkiye`de Bulunmaması:

Gerçek kişilerin İkametgâhının, İşyerinin, Kanuni Merkezi Ve İş Merkezinin Türkiye`de bulunmaması halinde, Maliye Bakanlığı tarafından nitelikleri belirtilen ve çalışmamızın izleyen bölümlerinde ayrıntılarıyla açıklanacak olan kişileri vergi sorumlusu olarak belirleyecektir.

b) Gerekli Görülen Diğer Haller:

Mükelleflerin idarece takibinin güç olduğu dolayısıyla vergi tarh, tahakkuk ve tahsilâtında kaybın mümkün olabileceği ve Maliye Bakanlığınca vergi alacağının emniyet altına alınmasını gerekli gördüğü durumlarda vergi sorumluluğu müessesesini işletecektir. Bu durumlar yukarıda da açıklandığı gibi GVK 18.madde kapsamında ki işlemler, Kiralama işlemleri, Reklâm verme işlemlerindeki uygulamalardır.

Ancak, sorumluluk müessesesinin uygulanması, mükellefin başkalarına sorumlu sıfatıyla beyan ettirilen vergi kadar indirim hakkının elinden alınmasına neden olmaktadır. Bu nedenle vergi sorumluluğu müessesesinin çalıştırılmasında çok seçici ve dikkatli olmakta fayda görülecektir.

3.2.2- Vergi Sorumlusu Tutulabilecek Kimseler: İşlemlere Taraf Olanlar

1 seri nolu KDV Genel Tebliğinde belirtildiği üzere, işlemlere taraf olanlar aşağıda gösterilmiştir. Bu kişiler verginin tam olarak ödenmesinden ve bununla ilgili ödevlerin yerine getirilmesinden sorumlu tutulacaktır.

a) Mükellefin Temsilcisi,

b) Mükellefin Vekili,

c) Mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir kimse,

d) Kendisine mal teslim edilen ya da hizmet ifa edilen kişi.

Burada mükellef temsilcisi Borçlar kanununun 32 ve devamı maddelerinde belirtilen esaslara göre, mükellef adına hukuki muamelelere yetkili Gelir Vergisi Kanununun 8. Maddesinde daimi temsilci tabirine yer verilmiştir. Daimi temsilci, 'bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına belirli veya belirsiz bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimseler' şeklinde tanımlanmıştır.

Ayrıca 'ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ve Ticaret Kanununa göre acenta durumunda bulunanlar ile temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen taraftan ödenenler ve mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar daimi temsilci' sayılmıştır.

Mükellefin Vekili kavramında borçlar kanununun 386 ve devamı maddelerinde belirlenen vekâlet akdi çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

3.2.3- Sorumluluğun Uygulanacağı

Vergilendirme Dönemi:

Sorumluluk uygulaması, mükelleflerin KDV sorumluluğunu gerektiren işlemlerin bulunduğu dönemlerde geçerli olacak, böyle bir işlem bulunmayan dönemlerde ise geçerli olmayacaktır.

Vergi sorumluları için, 2 nolu KDV beyannamesi ihdas edilmiştir. 2 nolu beyanname, sorumluluk gerektiren dönemlerde verilecek olup, gerektirmeyen dönemlerde verilme zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu yönüyle sorumluluk uygulaması, süresiz bir mükellefiyet niteliğindedir.

KDV yönünden vergi sorumlusu olan mükelleflerin, ilgili işlem bedeli üzerinden hesapladıkları KDV yi, işlemin vuku bulduğu vergilendirme

dönemini izleyen ayın 24. Akşamına kadar KDV yönünden bağlı buldukları vergi dairelerine 2 nolu beyanname ile beyan edip ayın 26.gününe kadar ödemeleri gerekir. Bu beyanname verilmemiş durumda ise bu vergi; cezası, gecikme faizi ve zammı vergi sorumlusundan aranacaktır.

3.2.4- Sorumlu Sıfatıyla Beyan Edilen

Vergilerin İndirimi:

Sorumlu sıfatıyla 2 nolu beyanname ile beyan edilip ödenen vergiler, vergi sorumluları açısından yüklenilen vergi niteliğindedir. Çünkü verginin mükellefe ödenmesi ile vergi dairesine ödenmesi arasında herhangi bir fark bulunmamaktadır.

Ödenen vergilerin sorumlu tarafından indirilebilmesi için mutlak suretle vergi dairesine ödenmiş olması gerekir. Çünkü sorumlu sıfatıyla beyan edilen vergi ödenmediği sürece yüklenilmiş sayılmamaktadır. Sadece 2 nolu beyannamenin verilmesi, KDV indirimi için yeterli değildir.

Bu açıklamalara göre, sorumlu sıfatıyla 2 nolu beyanname gösterilen ve ödenen vergi, aynı dönemde 1 nolu KDV beyannamesinde gösterilerek indirilebilir. İndirimin dayanağını, 2 nolu beyanname ile verginin ödendiğini gösteren vergi dairesi tahsil makbuzları oluşturacaktır.

Sorumlu sıfatıyla beyan edilip vergi dairesine ödenen KDV'nin indirim hakkı, verginin, vergi dairesine ödendiği takvim yılını aşmamak şartıyla, vergi dairesi makbuzlarının yasal defterlere kayıt edildiği vergilendirme dönemi beyannamesi ile kullanılacaktır. Dolayısıyla indirim hakkı, sorumlu sıfatıyla beyan edilen verginin vergi dairesine nakden veya mahsuben ödendiği takvim yılı ile sınırlandırılmıştır.

Maliye Bakanlığı 49 seri nolu genel tebliğinde; "Sorumlu sıfatıyla beyanın hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine bu vergilerin ikmalen veya resen tarh edilmesi halinde de

tarh edilen vergi aslı indirim konusu yapılabilecektir. İndirim, ikmalen veya resen tarh edilen vergi aslının vergi dairesine ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılması şartıyla kanuni defterlere kayıt edileceği dönemde 1 no.lu katma değer vergisi beyannamesi ile yapılacaktır." şeklinde açıklama yapılmıştır.

3.2.5- Tam Sorumluluk Uygulamasında

Matrah:

Sorumlu sıfatıyla KDV hesaplamasını gerektiren mal teslimi ve hizmet ifalarında vergiyi doğuran olay, malın teslimi veya hizmetin ifası ile meydana geldiğinden, KDV kanununun 26. Maddesine göre, döviz cinsinden belirlenen mal ve hizmet bedelinin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki Merkez Bankası cari alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilerek, KDV'nin üzerinden hesaplanacağı matrahın hesaplanması gerekir. Merkez Bankasınınca günlük olarak kur tespitine konu edilmeyen dövizlerde ise, yürürlükteki en son VUK Genel Tebliğinde belirtilen döviz kuru dikkate alınabilir.

Öte yandan, yukarıdaki şekilde hesaplanan matraha ise, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte yürürlükte bulunan KDV oranları uygulanacak ve beyan edilecek KDV hesaplanacaktır.

ÖRNEK: ABC Ltd.Şti. firması Amerika'da açacağı şube ile ilgili olarak, bir Amerikan müşavirden danışmanlık hizmeti almıştır.

- Hizmetin bedeli net 100.000,00 Amerikan Dolarıdır.

- Müşavir firmanın fatura tarihi 10.03.2008'dir. (Döviz Kuru: 1 YTL=1,30\$)

- Bu fatura aynı gün banka tarafından tebellüğ edilmiş ve aynı gün kayda alınarak ücretin tamamı havale edilmiştir.

Firmanın yapacağı yevmiye kayıtları şöyledir:

10 03 2008	
793-DIŞARIDAN SAĞLANAN	
FAYDA VE HİZMETLER	152.941,20
-Müşavirlik giderleri	
191 İNDİRİLECEK KDV	27.529,41
360 ÖDENECEK VERGİ	
VE FONLAR	50.470,61
- Serbest meslek stopajı	22.941,20
-Sorumlu sıfatıyla	
ödenecek KDV	27.529,41
102 BANKALAR	130.000,00
/	

Dikkat edilirse bu yevmiye maddesinde;
- 100.000 \$ ödeme faturanın kayıt tarihindeki kur ile çarpılmış, % 15 stopaj kurum tarafından üstlenildiği için ödemenin brüt tutarı şu şekilde hesaplanmıştır:

$$(100.000,00 * 1,30) / 0,85 = 152.941,20.- YTL$$

- Bu matrah üzerinden ;

152.941,20 * 0,15 = 22.941,20.- YTL GV Stopajı hesaplanmıştır.

- Firma tarafından üstlenilen stopaj KDV matrahına eklenmesi gerektiği için 152.941,20.- YTL'lik brüt tutar aynı zamanda KDV matrahını oluşturmaktadır.

152.941,20 * 0,18 = 27.529,41.- YTL olarak hesaplanan sorumlu KDV'si firma tarafından aynı dönemde indirilecek KDV olarak dikkate alınmıştır.

3.3- Kısmi Sorumluluk Uygulaması

Maliye Bakanlığı tarafından vergi kayıp ve kaçığının olduğu düşünülen sektörlerde vergi emniyetini sağlamak amacıyla kullanılan vergi güvencilik müesseselerinden biride KDV Kanununun 9.maddesinde bakanlığa verilen yetkiye istinaden çeşitli tebliğlerle düzenlenen kısmi sorumluluk uygulamasıdır.

Kısmi sorumluluk uygulamasında tam sorumluluk uygulamasından farklı olarak vergiyi doğuran olaya taraf olan kimselerin her birinin KDV mükellefiyeti bulunmasına rağmen verginin tamamı yerine sektör veya işlem bazında ayrı ayrı belirlenen oranlarla bir kısmının alıcı, bir kısmının da satıcı taraf tarafından üstlenilmesi söz konusudur. Son yıllarda bakanlık tarafından uygulama alanı oldukça genişletilen kısmi tevkifat uygulaması, tevkif edilen KDV'nin indirim yoluyla giderilememiş olması ve belirlenen bazı şartları taşıması sonucu mükellefe iade edilebiliyor olması yönüyle de tam sorumluluk uygulamasından farklılık göstermektedir.

Biz de çalışmamızın bu bölümünde kısmi sorumluluk uygulaması kapsamına alınan işlemleri tevkifatı yapacak olanlar bakımından ikili bir ayırımı tabi tutulacak, öncelikle 91 seri nolu KDV genel tebliği ile ana hatları belirlenen kamu kurum ve kuruluşları ile tebliğde belirlenen diğer kurumların yine bu tebliğle belirlenen işlemlerde uygulayacağı kısmi tevkifat uygulamasına değinilecek, daha sonra da çeşitli tebliğlerle KDV mükelleflerine bazı işlemleri için getirilen tevkifat uygulamalarını açıklamaya çalışacağız.

3.3.1- 91 Seri Nolu KDV Tebliği İle Getirilen Sorumluluk Uygulamaları:

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9 uncu maddesinde gerekli görülen hallerde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Bakanlık bu yetkiye dayanarak 91 Seri nolu KDV Genel Tebliğinde aşağıda sayılan kurum ve kuruluşların yine aşağıda belirtilecek işlemlere ait katma değer vergisini tevkifata tabi tutmalarının uygun görüldüğünü belirtmiştir. Konu ile ilgili detaylı açıklamalara

adı geçen tebliğde yer verildiğinden biz burada sadece tevkifat yapma zorunluluğu getirilen kurumlara, tevkifat konusuna ve tevkifat oranlarına değinmekle yetineceğiz.

a) Sorumlu Tayin Edilen ve Tevkifat Yapacak Kuruluşlar:

- Genel bütçeye dâhil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç),
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar ve özel finans kurumları,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına kote edilmiş şirketler (bunlar yalnızca "yapım işleri", "temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri", "özel güvenlik hizmetleri" ile "yemek servis hizmetleri"ne ait katma değer vergisini tevkifata tabi tutacaklardır.), (GT 95 ile eklenen, geçerlilik, 01.08.2005) (bu tarihten önce sözleşmeye bağlanmış ve devam etmekte olan işlere şümulü yoktur.)
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına yada birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,

birbirlerine karşı ifa ettikleri hariç olmak üzere, aşağıda belirtilen hizmetlerde katma değer vergisi tevkifatı yapmakla zorunludur.

Sadece yapım işlerinde; hizmetin bir bölümü veya tamamını taşeron firmalara yaptıran yükleniciler, taşeronlarca yapılan hizmetler nedeniyle hesaplanan KDV üzerinden tevkifat yapacaklardır. Böylece hem yukarıda belirtilen kuruluşlar yüklenici firmaya hem de yüklenici firma taşeronlara tevkifat uygulayacaktır. Diğer tüm hizmetlerde ise sadece tevkifat yapmaya yükümlü kuruluşlara verilen hizmet tevkifata konu olmaktadır. Örneğin; A Bankasının güvenliğini sağlamakta olan B Ltd Şti'nin, özel güvenlik hizmetinin bir bölümünün alt yüklenicilere yaptırılması halinde, tevkifat sadece A Bankası tarafından yapılacaktır.

01.08.2005 tarihinden itibaren İMKB'ye kayıtlı olan şirketlerin de tevkifat yapacak kuruluşlar arasına alınmasıyla, bir yandan uygulamanın kapsamı genişletilmiş, diğer yandan, tevkifat yapmakla yükümlü diğer kuruluşlara bu şirketler tarafından verilen yapım işleri, temizlik, çevre ve bahçe bakım, özel güvenlik, yemek servis hizmetlerinde tevkifat uygulaması son bulmuştur. ("birbirlerine karşı ifa ettikleri hariç" ifadesi nedeniyle) Yapılan düzenleme ile bu hizmetlerde tevkifat uygulaması, bir alt aşamaya kaydırılmış olmaktadır. Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri ile danışmanlık ve denetim hizmetlerinde bu şirketlerin tevkifat yükümlülüğü olmadığı için yukarıda sayılan kuruluşlara İMKB'de kayıtlı şirketler tarafından verilen bu hizmetlerde tevkifat uygulamasına ise devam edilecektir.

b) Tevkifat Uygulanacak İşlemler:

Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların;

- Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,
- Özel güvenlik hizmetleri,
- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,

- Her türlü yemek servisi,
- Danışmanlık ve denetim hizmetleri,
- Yapı Denetim Hizmetleri (93 Seri Nolu KDV Genel Tebliği)
- İşgücü Hizmetleri (97 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, Yürürlük 05.01.2006)
- Büyük ve küçükbaş hayvanların etlerinin (sakatat ve bağırsak dâhil) teslimleri (110 Seri Nolu KDV Genel Tebliği)

alımlarına ait bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin aşağıda belirtilen oranlara göre belirlenecek kısmı bu kurum ve kuruluşlarca sorumlu sıfatıyla beyan edilmek ve ödenmek üzere tevkifata tabi tutulacaktır.

Tevkifat kapsamına giren bu işlemlerin tamamı "hizmet" mahiyetindedir. Katma Değer Vergisi Kanununun 2 nci maddesinde tanımı verilen "teslim" mahiyetindeki işlemler bu bölümde düzenlenen tevkifat uygulaması kapsamına girmektedir.

Bu nedenle yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların, tevkifat kapsamına giren hizmetlerde kullanılacak olanlar da dahil olmak üzere piyasadandan yapacakları her türlü mal alımında tevkifat uygulanmayacaktır.

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

Örneğin; Bir banka şubesi bahçe duvarının inşası işini malzeme kendisine, işçilik müteahhide ait olmak üzere 4.000 YTL'ye ihale etmiştir. Banka kum, demir, çimento, tuğla, briket vb. malzemeyi piyasadan 6.000 YTL'ye temin etmiştir. Banka şubesi malzemelerin alımı sırasında tevkifat uygulamayacak, müteahhidin yapacağı 4.000 YTL'lik hizmet ise tevkifata tabi olacaktır.

Banka bahçe duvarını malzemeler de müteahhide ait olmak üzere 10.000 YTL'ye ihale etseydi, müteahhidin faturasında malzeme ve işçilik tutarları 6.000 ve 4.000 olarak ayrı ayrı gösterilse bile 10.000 YTL'lik toplam bedel üzerinden yapım işleri için geçerli olan 1/6 oranında tevkifat uygulanacaktır.

c) Tevkifat Oranı:

91 seri nolu KDV genel tebliği ile ihdas edilen sorumluluk uygulamasına göre Tevkifat oranları işlemler bazında aşağıdaki gibidir:

- Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik –mimarlık ve etüt-proje hizmetleri 01.03.2003 tarihinden geçerli olmak üzere tevkifat oranı 1/3
14.07.2006 tarihinden geçerli olmak üzere tevkifat oranı 1/6 (99 Seri No.lu Genel Tebliğ)
- Temizlik Hizmetleri
01.03.2003 den geçerli 1/2
01.08.2005 den geçerli 2/3
- Bahçe ve çevre bakım hizmetleri
01.03.2003 den geçerli 1/2
- Özel Güvenlik hizmetleri
01.03.2003 den geçerli 1/2
01.05.2007 den geçerli 4/5
- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri
01.03.2003 den geçerli 1/3
- Her türlü yemek servisleri
01.03.2003 den geçerli 1/2
- Danışmanlık ve denetim hizmetleri
01.03.2003 den geçerli 1/2
- Yapı denetim hizmetleri
01.02.2005 den geçerli 1/2 (93 Seri Nolu Genel Tebliğ)
- İşgücü Hizmetleri
31.12.2005 den geçerli 9/10 (97 Seri Nolu Genel Tebliğ)
- Büyük ve küçükbaş hayvanların etlerinin (sakatat ve bağırsak dâhil) teslimleri

11.07.2008 den geçerli 1/2 (110 Seri Nolu KDV Genel Tebliği)

3.3.2- KDV Mükellefleri İçin Getirilen Kısmi Sorumluluk Uygulamaları:

KDV Mükellefleri için Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan muhtelif KDV genel tebliğleri ile belirli sektör veya işlemlerde uygulanmak üzere kısmi sorumluluk uygulaması ihdas edilmiştir. Bu uygulamayla aşağıda türü ve Tevkifat oranı belirtilen işlemlerin gerçekleştirilmesi halinde doğacak KDV'nin bir kısmı satıcılar tarafından alıcı mükelleflere ödenmeyip 2 nolu KDV beyannamesiyle sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecek, kalan kısmı ise satıcı tarafından hesaplanarak 1 nolu beyannameye dahil edilecektir. Tam sorumluluk uygulamasında olduğu gibi alıcı tarafından tevkif edilerek sorumlu sıfatıyla beyan edilen vergi bu mükellefler tarafından indirim konusu yapılabilecektir.

Maliye Bakanlığı tarafından muhtelif tebliğlerle ihdas edilen kısmi sorumluluk uygulamaları şunlardır:

3.3.2.1- Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde Sorumluluk Uygulaması:

KDV Kanununun 9 uncu maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak 51 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile getirilen ve kapsamı söz konusu Genel Tebliğ, 53 ve 58 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde belirlenen, fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde sorumluluk uygulaması 105 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile 01.07.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kaldırılmıştır.

Ancak 107 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile 105 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/I) bölümü kaldırılmış olup, 51, 53 ve 58 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde kapsamı ile uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlenen fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde (1/2) oranında KDV tevkifatı uygulanacağı düzenlenmiştir. Tevkifat uygulama-

ması, 05.01.2008 tarihinden itibaren düzenlenecek faturalara konu işlemler için geçerli olacaktır.

Yapılan düzenlemeler sonucu fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde tevkifat uygulamasında üçlü bir yapı oluşmuştur. 01.07.2007 tarihinden önce, 2/3 oranında tevkifat uygulanacak; 01.07.2007 - 05.01.2008 tarihleri arasında, tevkifat uygulanmayacak; 05.01.2008 tarihinden sonra ise 1/2 oranında tevkifat uygulanacaktır.

3.3.2.2- Akaryakıt Teslimlerinde Sorumluluk Uygulaması:

Akaryakıt teslimleri 68 Seri nolu KDV Genel Tebliği ile katma değer vergisi tevkifat uygulaması kapsamına alınmıştır.

Buna göre; ithalatçılar, rafineriler, akaryakıt dağıtım firmaları ve akaryakıt bayileri dışında kalan satıcılar tarafından, gerçek usule tabi katma değer vergisi mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan, motorin, benzin ve fuel oil teslimlerinde, teslim bedeli üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinin 9/10'u satıcıya ödenmeyecek, alıcılar tarafından vergi sorumlularına ait 2 numaralı katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilerek vergi dairesine yatırılacaktır.

İthalatçılar, rafineriler, akaryakıt dağıtım firmaları ve akaryakıt bayileri dışında kalan satıcıların, sözü edilen ürünleri yukarıda sayılanlar dışındaki alıcılara teslim etmeleri halinde tevkifat uygulanmayacak, teslim bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, satıcılar tarafından genel hükümler çerçevesinde beyan edilip ödenecektir.

3.3.2.3- Metal, Plastik, Kâğıt, Cam Hurda ve Atıkların Teslim veya İthalinde KDV Uygulaması:

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-g maddesinde 5035 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu metal, plastik, kâğıt, cam hurda ve

atıkların teslimi 1.1.2004 tarihinden itibaren katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Buna göre, 1.1.2004 tarihinden itibaren yapılacak hurda veya atık metal, plastik, kâğıt, cam teslimlerinde katma değer vergisi uygulanmayacaktır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-g maddesinde 5035 sayılı Kanunla yapılan değişiklik uyarınca hurda veya atık maddelere ilişkin katma değer vergisi üzerinden yapılan tevkifat (istisnadan vazgeçen mükellefler dışında) sona ermiş bulunmaktadır.

Ancak, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-g maddesindeki istisnadan aynı Kanunun 18/1 maddesi uyarınca vazgeçen mükelleflere ait işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisi daha önce yayımlanan 51,53,58,70,85,97 ve 110 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerindeki esaslar dahilinde tevkifata tabi tutulacaktır.

3.3.2.4- İşgücü Hizmetlerinde Tevkifat Uygulaması:

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak 96 Nolu Katma Değer Vergisi Genel tebliği ile 01.12.2005 tarihinden itibaren Katma Değer Vergisi mükelleflerinin mal ve hizmet üretimlerine ilişkin olarak ihtiyaç duydukları işgücünü kendilerine hizmet akdi ile bağlı ücretli statüsünde hizmet erbabı çalıştırmadan alt işverenden veya bu alanda faaliyette bulunan diğer kurum, kuruluş veya organizasyonlardan temin ettikleri işgücü hizmetlerine ait Katma Değer Vergisinin 9/10'unun tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi uygun görülmüştür. Daha sonra 97 Nolu Genel Tebliği ile 05.01.2006 tarihinden itibaren işgücü hizmet alımlarında tevkifat uygulayacak kuruluşlar kapsamına KDV mükellefi olmasalar dahi 91 Seri Nolu Katma Değer

Vergisi Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum, kuruluş ve işletmelerinde dâhil edilmesiyle sorumluluk uygulaması genişletilmiş bulunmaktadır.

3.3.2.5- Bakır Alüminyum ve Çinko Ürünlerinde Tevkifat Uygulaması:

95 seri nolu KDV Genel tebliği ile 01.08.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, hurda metallere elde edilenler dışındaki bakır, çinko ve alüminyum külçelerinin tesliminde 9/10 oranında tevkifat uygulaması getirilmiş, 96,97,104 ve 105 seri nolu KDV Genel tebliği ile uygulamanın kapsamı ve sınırları belirlenmiştir.

3.3.2.6- Hurda ve Atık Plastikten Elde Edilen Ürünlerde KDV Uygulaması:

86 seri nolu KDV Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar ile Plastik hurda ve atıklarının çeşitli işlemlerden geçirilip, işlenmesi sonucunda elde edilen ve genellikle plastik esaslı malzeme imalatında hammadde olarak kullanılan pet kırıkları, plastik granül ve benzeri ürünler, hurda ve atık niteliğini kaybederek imalat sektöründe hammadde olarak kullanılan bir mamül haline gelmeleri nedeniyle KDV Kanununun 17/4-g maddesinde düzenlenen istisna kapsamına girmediği ve tevkifata tabi olacağı hüküm altına alınmıştır.

3.3.2.7- Yapı Denetim Hizmetlerinde Tevkifat Uygulaması:

91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşlara verilen yapı denetim hizmetleri, 93 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile tevkifat kapsamına alınmıştır. 99 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile Maliye Bakanlığı KDV Kanununun 9 uncu maddesinden aldığı yetkiye dayanarak Tebliğin yayımını izleyen 3. günde başlamak üzere, yapı denetim kuruluşları-

nın 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşların yanı sıra bütün KDV mükelleflerine verdikleri yapı denetim hizmetlerinde aynı Tebliğin (A/5-f) bölümü kapsamında 1/2 oranında KDV tevkifatı uygulanmasını uygun görmüştür.

3.3.2.8- Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimlerinde KDV Tevkifat Uygulaması:

Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 1 ve 2 nci sıraları kapsamına giren ürünlerin tesliminde, 05.01.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, (1/2) oranında KDV tevkifatı uygulanması 107 Seri Nolu Genel Tebliğ ile uygun görülmüş, 108 Seri Nolu Genel Tebliğ ile tevkifat oranı 27.02.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 9/10 olarak değiştirilmiştir.

Buna göre; kütü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri, natürel veya tops haldeki tiftik, yün ve yapağı ile Türk Gümrük Tarifesi 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 tesliminde alıcılar tarafından 9/10 oranında tevkifat uygulanarak sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

3.3.2.9- Büyük ve Küçükbaş Hayvan Etlerinin Tesliminde Tevkifat Uygulaması:

108 seri nolu KDV Genel Tebliği ile büyük ve küçükbaş hayvanların etlerinin (sakatat ve bağırsak dâhil) teslimlerinde, 27.02.2008 tarihinden itibaren 1/2 oranında tevkifat uygulanması uygun görülmüştür.

KDV Kanununun 17/1 inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç), sermayelerinin % 51 veya daha fazlası kamuya ait işletmelerin ve özelleştirme kapsamındaki kuruluşların bu bölümde belirtilen teslimlerinde tevkifat uygulanmayacaktır.

Satıcılar, tevkifat uygulanan satışları ile satış yaptıkları alıcılara ait bir listeyi izleyen ayın 15 inci gününün mesai saati bitimine kadar bağlı oldukları vergi dairesine vermek zorundadırlar.

Buna göre tevkifat uygulanan her satış faturası itibariyle;

- faturanın tarih ve numarası,
- tevkifat uygulanan malın cinsi, miktarı, tutarı,
- teslimin tabi olduğu KDV oranı, toplam hesaplanan KDV tutarı, alıcı tarafından tevkif edilen ve satıcı tarafından beyan edilecek KDV tutarları,
- alıcının kimlik bilgileri ile bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,

bir liste halinde düzenlenerek satıcı mükellefler tarafından doğruluğu imza ve kaşe tatbik edilmek suretiyle onaylanacak ve yukarıda belirtilen süre içinde vergi dairesine verilecektir.

Belirtilen süre içinde bu listeyi vermeyen veya eksik veren satıcılar, alıcının tevkifat tutarını beyan etmemesi veya beyan etmekle birlikte vergi dairesine ödememesi halinde Hazineye intikal etmeyen vergi tutarlarının ödenmesinden alıcılar ile birlikte müteselsilen sorumlu olacaktır.

3.3.2.10- Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma Hizmetleri:

Maliye Bakanlığı tarafından 110 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde yapılan düzenleme ile Turizm acentesi, rehber ve benzerlerince verilen turist kabilelerini alışveriş etmeleri için belirli dükkânlara/mağazalara götürme hizmetlerine, KDV Kanununun (9/1) maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak, Tebliğin yayımını izleyen günden

itibaren geçerli olmak üzere, (2/3) oranında KDV tevkifatı uygulanması getirilmiştir.

Buna göre; turizm acentesi, rehber ve benzerleri tarafından turist kabilelerini alışveriş etmeleri için belirli dükkânlara/mağazalara götürme karşılığında bu işletmelerden alınan bedeller üzerinden hesaplanan KDV tutarına (2/3) oranında tevkifat uygulanarak işletmeler tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

3.3.3- Kısmi Sorumluluk Uygulaması İle İlgili Genel Hükümler:

3.3.3.1- Tevkifat Uygulamasında Sınır:

Kısmi sorumluluk uygulaması kapsamına giren her bir işlemin bedeli Vergi Usul Kanunu'na göre o yıl için geçerli fatura düzenleme sınırını aşmadığı takdirde hesaplanan katma değer vergisi tevkifata tabi tutulmayacaktır. Fatura düzenleme sınırı 2008 yılı için katma değer vergisi dâhil 600,00.-YTL olduğundan, bu yılın sonuna kadar katma değer vergisi ile birlikte 600,00.-YTL'yi geçmeyen işlemler için tevkifat uygulanması söz konusu değildir. Ancak, tespit edilen tutarı aşan işlemlere ait katma değer vergisinin tevkifat zorunluluğundan kaçınmak amacıyla bedel parçalarına ayrılmayacak, aynı işleme ait bedellerin toplamı üzerinden tevkifat yapılacaktır

3.3.3.2- Belge Düzeni ve Beyan:

Tevkifata tabi işlemler dolayısıyla satıcılar tarafından düzenlenecek belgelerde; "İşlem Bedeli, Hesaplanan KDV, Tevkifat Oranı, Tevkif Edilecek KDV Tutarı, Satıcıya Ödenecek KDV Tutarı, Tevkifat Dâhil Toplam Bedel ve Tevkifattan Sonra Tahsil Edilmesi Gereken Toplam Bedel" 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:

KDV hariç 1000 YTL tutarındaki bir işlem %60 oranında KDV tevkifatına tabidir. Bu işleme ait fatura aşağıdaki şekilde düzenlenecektir.

İşlem Bedeli.....	1000
Hesaplanan KDV:	180
Tevkifat oranı:	%60
Tevkif edilecek KDV:	108
Tahsil Edilecek KDV:	72
KDV Dahil Toplam Tutar:	1180
Tevkifat Hariç Toplam Tutar:	1072

Bu faturayı düzenleyecek olan satıcı firmanın muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır:

_____ / _____
100- KASA 1.072,00
600- YURT İÇİ SATIŞ 1.000,00
391- HES.KDV (180-108) 72,00
_____ / _____

Yukarıdaki kayıttan da anlaşılacağı üzere satıcı kurum satışın yapıldığı döneme ait olan 1 no.lu KDV Beyannamesinde matrahı ve Tevkifat oranını belirterek 72,00.-YTL olan hesaplanan KDV'yi beyan edecektir. Satıcı kurum tevkif edilen KDV'yi indirim yoluyla gideremeyip iade istememesi durumunda beyannamesine başkaca bir şey eklemeyecek, iade istemesi durumunda ise iade işlemleri ile ilgili olarak aşağıda belirtilecek olan esaslara göre hareket edecektir.

Alıcı firmanın muhasebe kaydı ise şu şekilde olacaktır:

_____ / _____
153- TİCARİ MALLAR (*) 1.000,00
191- İNDİRİLECEK KDV 180,00
100- KASA 1.072,00
360- ÖD.VERGİ VE FON. 108,00
360 01- Sorumlu Sıfatı İle Öd.KDV
_____ / _____

Alıcının 1 ve 2 No'lu KDV Beyanları

Alıcının yevmiye kaydından da anlaşılacağı üzere alıcı, $1000,00 \times \% 18 = 180,00$ YTL'lik KDV'nin tamamını 1 No'lu KDV beyannamesinin 33.satırına yazarak indirecektir. Buna mukabil 360- Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesaba kaydettiği ve satıcıya ödemediği tevkif edilen %60 KDV'yi ise 2 No'lu KDV beyannamesi ile beyan ederek ödeyecektir.

2 No'lu KDV Beyanı

Vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilmektedir. Maliye Bakanlığı, vergi sorumluları için 2 No'lu KDV beyannamesini düzenlemiştir. 2 No'lu KDV beyannamesi, her vergilendirme döneminde verilmez. Sadece sorumluluk gerektiren işlemlerin bulunduğu dönemlerde verilir. Sorumluluk gerektiren her bir işlem için ayrı ayrı 2 No'lu KDV beyannamesi verilir.

Yukarıda verilen örneğe göre; 9.satır matrah 1000,00 ,Oran 60/100 yazılacak, elektronik ortamda 10.satıra 1000,00 YTL'nin % 18 KDV'sinin 60/100'u yani 108,00 YTL otomatik olarak kaydedilecektir. 108,00 YTL 19 ve 21.satırlara da yazılacaktır.

Beyannamenin II.Tablo'sunda KDV kesintisi yapan mükelleflere ait sicil bilgileri ile tevkifata esas tutar yer almaktadır. Bu bölümde 20 satır bulunmaktadır. Vergi kesintisi yapılan kişi sayısının 20'den fazla olması halinde bu satırlar "Ekli Listedir" şeklinde dolurulacak, satıcıların bildirmesi için ayrı bir liste tanzim edilecektir. Bu listede, her bir satıcıya ait sicil bilgilerine ayrı ayrı yer verilecek ve "listelerde yer alan bilgilerin doğruluğunu taahhüt ve herhangi bir yanlışlık olduğunun tespiti halinde uygulanacak müeyyideleri kabul ederim" şerhi konularak sadece işletme

yetkilileri tarafından isim ve unvan kaşeleri kullanılarak düzenleme tarihi de yazılarak imzalanmak suretiyle 2 No'lu beyannameye eklenecektir.

Sorumlulara ait 2 No'lu KDV beyanı ile beyan edilen tutarlar, aynı döneme ait 1 No'lu KDV beyanında indirim konusu yapılacaktır.

İndirim için, tevkifat tutarının beyan edildiği 2 No'lu KDV beyannamesinin vergi dairesine verilmesi yeterlidir. Beyan edilen tutarın vergi idaresine ödenmemesi indirimi engellemez. Ancak, ödemenin yasal süresi içinde yapılmaması halinde gecikme zammı hesaplanır. 2 No'lu KDV beyanname ile beyan edilen tevkifat tutarının ödenmeyip, 1 No'lu KDV beyannamesinde de indirim konusu yapılmaması, gecikme zammını engellemez. Aynı şekilde, 2 No'lu KDV beyanname verilmez ve 1 No'lu KDV beyannamesinde de indirilmez ise bu seferde gecikme faizi ile birlikte idare tarafından tahsili yoluna gidilir.

3.3.3.3- Tevkif Edilen Verginin İndirimi ve İadesi:

Sorumluluk uygulaması KDV kanunu ile getirilmiş bir vergi güvenlik müessesidir. KDV kanununun en önemli özelliklerinden biri olan indirim mekanizması sorumlu sıfatıyla ödenen vergiler içinde geçerli olacaktır. Buna göre 2 nolu KDV beyanname ile ödenen vergiler 1 nolu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

Ancak kısmi sorumluluk uygulamasında satıcılardan Tevkifat yoluyla kesilerek vergi dairesine yatırılan tutarların satıcı firmalar tarafından hesaplanan KDV olarak dikkate alınamaması nedeniyle yüklenilen KDV'den düşülememesi, yani yüklenilen vergilerin indirim mekanizması yoluyla giderilememesi durumunda bu mükelleflere indiremedikleri bu vergileri iade hakkı tanınmıştır. Maliye Bakanlığı sorumluluk uygulaması ile ilgili işlemleri belirlediği gibi muhtelif tebliğlerle

iade uygulamasının temel esaslarını belirlemiştir. Bizde aşağıda vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla tevkifat uygulanan işlemlerle ilgili iadelerle ilgili genel bilgi ve bu iadelerde aranılacak belgelerin aşağıdaki gibi olması gereklidir:

3.3.3.3.1- Bakır, Alüminyum Çinko Ürünleri ve Külçelerinin Teslimlerinde Tevkifat Uygulaması:

• Dönem itibariyle 2.000.-YTL'ye kadar olan iadelerde:

- İade talep dilekçesi,
- Tevkifat uygulanan işleme ait faturaların onaylı örnekleri veya listesi,
- Yüklenilen KDV tablosu,
- İade talep edilen döneme ilişkin indirilecek KDV listesi.

(Bu belgelerin ibrazı halinde miktar ne olursa olsun inceleme raporu veya teminat aranmaksızın mahsup işlemi yapılır.)

• Dönem itibariyle 2.000.-YTL'yi aşan iadelerde:

- İnceleme raporu, teminat veya YMM'lik KDV iadesi tasdik raporu.

[YMM'lik KDV iadesi tasdik raporu ile iade, tam tasdik sözleşmesi varsa limitsiz, yoksa 267.000.-YTL'ye kadar. (37 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği)]

3.3.3.3.2- Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde Tevkifat Uygulaması:

• İade taleplerinde;

- Dönem Beyannamesine ek olarak mahsup dilekçesi,

- Tevkifat uygulanan işleme ait faturaların onaylı örnekleri veya listesi,
- Yüklenilen KDV tablosu,
- İade talep edilen döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

(Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde tevkifa uygulamasından doğan KDV alacakları, münhasıran vergi inceleme raporu (107 Seri No.lu Tebliğin yayımlandığı tarihten sonra doğan iade alacakları için) ile nakden veya mahsuben iade edilecektir. İade talebi, vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibarıyla geçerlilik kazanacaktır.)

3.3.3.3.3- Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimlerinde Tevkifat Uygulaması

- **Dönem itibarıyla 4.000.-YTL'ye kadar olan iadelerde:**
 - İade talep dilekçesi,
 - Tevkifata tabi ürünlerin satış faturalarının dökümünü gösteren liste,
 - İade talep edilen döneme ilişkin indirilecek KDV listesi.

(Bu belgelerin ibrazı halinde miktar ne olursa olsun inceleme raporu veya teminat aranmaksızın mahsup işlemi yapılır.)

- **Dönem itibarıyla 4.000.-YTL'yi aşan iadelerde:**
 - İnceleme raporu, teminat veya YMM'lik KDV iadesi tasdik raporu.

[YMM'lik KDV iadesi tasdik raporu ile iade, tam tasdik sözleşmesi varsa limitsiz, yoksa 267.000.-YTL'ye kadar. (37 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği)]

3.3.3.3.4- Büyük ve Küçükbaş Hayvanların Etlerinin (Sakatat ve Bağırsak Dâhil) Teslimlerinde Tevkifat Uygulaması

- **Dönem itibarıyla 4.000.-YTL'ye kadar olan iadelerde:**
 - İade talep dilekçesi,
 - Tevkifata tabi ürünlerin satış faturalarının dökümünü gösteren liste,
 - İade talep edilen döneme ilişkin indirilecek KDV listesi.

(Bu belgelerin ibrazı halinde miktar ne olursa olsun inceleme raporu veya teminat aranmaksızın mahsup işlemi yapılır.)

- **Dönem itibarıyla 4.000.-YTL'yi aşan iadelerde:**
 - İnceleme raporu, teminat veya YMM'lik KDV iadesi tasdik raporu.

[YMM'lik KDV iadesi tasdik raporu ile iade, tam tasdik sözleşmesi varsa limitsiz, yoksa 267.000.-YTL'ye kadar. (37 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği)]

3.3.3.3.5- 91, 95, 96, 97 ve 104 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile Getirilen Hizmet İfalarında Tevkifat Uygulamaları

- **İade taleplerinde;**
 - İade talep dilekçesi,
 - Limit ne olursa olsun işleme ait faturaların aslına uygunluğunu belirten bir şerhin yer aldığı örneklerini veya bu faturaların dökümünü ihtiva eden liste,
 - Yüklenilen KDV tablosu,
 - İade talep edilen döneme ilişkin indirilecek KDV listesi.

[Mahsuben iade (1.000.-YTL'ye kadar kendi vergi borçlarına mahsuben iade talepleri hariç),

teminat mektubu, vergi inceleme raporu veya YMM'lik KDV iadesi tasdik raporu (sadece yapım işlerinde) karşılığında yerine getirilir.]

[Nakden iade, miktarına bakılmaksızın sadece teminat mektubu, vergi inceleme raporu veya YMM'lik KDV iadesi tasdik raporu (sadece yapım işlerinde) karşılığında yerine getirilir.][Sadece yapım işlerine ilişkin tevkifat uygulamasından doğan iade ve mahsup talepleri için geçerli olmak üzere, YMM'lik KDV iadesi tasdik raporu ile iade, tam tasdik sözleşmesi varsa limitsiz, yoksa 267.000.-YTL'ye kadar. (37 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği)]

3.3.3.3.6- Turizm Hizmetlerinde Tevkifat Uygulaması

- İade talep dilekçesi,

-Tevkifata tabi hizmetlere ilişkin fatura veya benzeri belgelerin fotokopileri veya bu belgelere ait bilgilerin dökümünü gösteren liste,

- İade talebinin yapıldığı döneme ilişkin indirilecek KDV listesi.

(Bu tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarına ilişkin nakden veya mahsuben iade talepleri, miktarına bakılmaksızın, münhasıran banka teminat mektubu veya vergi inceleme mektubu ile yerine getirilecek, iadenin teminat karşılığında yapılması halinde teminatlar, olumlu vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibariyle çözülecektir. İadenin vergi inceleme raporu karşılığında alınmak istenmesi durumunda iade talebi, vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibariyle geçerlilik kazanacaktır.)

3.3.3.4- Kısmi Tevkifat İşlemlerinde Mütessesil Sorumluluk Uygulaması:

Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinde yer alan, mal alım ve satımı ile hizmet ifası dolayısıyla

vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanların müteselsilen sorumlu olacağına dair hüküm 4369 sayılı Kanunun 81 inci maddesi ile aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.”

Yapılan bu değişikliğe göre, mal teslimlerinde alım-satıma taraf olanlar, hizmet ifalarında hizmetten yararlananlar, bu safhadaki işlem bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere, Hazine'ye intikal etmeyen katma değer vergisinden de müteselsilen sorumlu olacakları çeşitli dönemlerde yayınlanan KDV Genel Tebliği ile hükme bağlanmıştır.

Ancak kısmi tevkifat uygulamasının yapıldığı işlemlerde müteselsil sorumluluk uygulaması ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı 51 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde “*Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde müteselsil sorumluluk ile ilgili olarak yer alan hükümler, bu tebliğe göre vergi tevkifatı uygulayan mükelleflerin tevkifat uyguladıkları işlemler bakımından yürürlükten kaldırılmıştır.*

Buna göre; yaptırdıkları fason işler veya hurda metal alımları dolayısıyla katma değer vergisi tevkifatı uygulayanlar, tevkifat tutarını beyan edip ödemiş olmaları şartıyla, bu işlemlerle ilgili olarak önceki safhalarda ortaya çıkan verginin

hazineye intikal etmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmayacaklardır”, 70 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde “Katma Değer Vergisi Kanununun 9 uncu maddesi gereğince, katma değer vergisini sorumlu sıfatıyla vergi dairesine nakden veya mahsuben ödeyenler, bu işlemlerle ilgili olarak önceki safhalarda ortaya çıkan verginin Hazine’ye intikal etmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmayacaklardır.

Sorumlu sıfatıyla vergi dairesine nakden veya mahsuben katma değer vergisi ödeyenlerin bu işlemlerle ilgili iade ve mahsup talepleri, haklarında olumsuz rapor bulunan mükelleflerden mal ve hizmet alışları olsa dahi genel esaslara göre yerine getirilecektir.

Yukarıdaki hususlar, henüz kesinleşmemiş işlemlere de uygulanacaktır.” , 87 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde de “Katma Değer Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak yapılan düzenleme gereğince fason tekstil ve konfeksiyon işleri ile hurda ve atık; metal, kağıt, plastik, cam vb alımları nedeniyle tevkifat uygulayan alıcıların, ihracat veya diğer işlemlerden doğan iade talepleri, tevkif etmiş oldukları vergiyi beyan edip ödemiş olmaları şartıyla genel esaslara göre yerine getirilir” şeklinde açıklamalarda bulunarak tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemleri müteselsil sorumluluk uygulamasının dışına çıkartarak tevkifata tabi alımları dolayısıyla KDV tevkifatı uygulayanlar, tevkifat tutarını beyan edip ödemiş olmaları şartıyla, bu işlemlerle ilgili olarak önceki safhalarda ortaya çıkan verginin hazineye intikal etmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulamayacaklarını hükme bağlamıştır.

4- SONUÇ

Bu çalışmamızda genel hatlarını belirlemeye çalıştığımız KDV Kanununun 9.maddesinde düzenlenen sorumluluk uygulaması aslında bu kanunun uygulamaya soktuğu bir Vergi Güvenlik müessesesi olarak tanımlanabilir. Madde hükmü ve bu maddenin Maliye Bakanlığına verdiği yetki çerçevesince çeşitli tebliğlerle belirlenen sorumluluk uygulamasındaki temel amaçlar verginin emniyet altına alınması, mükellef sayısının artırılmadan verginin pratik bir şekilde toplanması ve belge düzeninin sağlanması olarak sıralanabilir.

Belgesiz mal bulunduranların veya hizmet satın alan mükelleflere uygulanan sorumluluk uygulaması ilk bakışta, bu kişilere yapılacak olan KDV tarhiyatının yine bu kişiler tarafından indirim konusu yapılması nedeniyle vergisel anlamda bir kazanç olmadığı yönüyle eleştirilse de bu kişilere uygulanacak vergi ziyayı cezası nedeniyle mükelleflerin belge düzenine uymalarını sağlamak, ekonomideki belgesiz mal ve hizmet dolaşımının önlenmesi bakımından etkili ve caydırıcı bir müeyyideye getirmesi bakımından önem arz etmektedir.

Tam sorumluluk uygulaması ise daha çok KDV’yi doğuran olaylarda işleme taraf olanlardan KDV’yi ödemesi gereken tarafın gerçek usulde KDV mükellefiyetinin olmayıp, işlem sonucu doğacak vergiyi indirim konusu yapacak tarafın gerçek usulde KDV mükellefi olduğu durumlarda geçerli olduğundan, bu uygulama ile mükellef sayısı artırılmadan verginin pratik ve güvenli biçimde toplanmasını amaçlanmıştır.

KDV sorumluluğunun en geniş ve önemli düzenleme alanı olan kısmi sorumluluk uygulaması ise hem verginin ödenmesi hem de iade hakkının getirilmesi ile diğer sorumluluk uygulamalarından farklılık göstermektedir. Vergi emniyetinin sağlanması amacıyla özellikle vergi kayıp ve kaçığının yüksek olduğu sektörler için uygulanan kısmi sorumlulukta verginin bir kısmı alıcılar tarafından satıcıya bir kısmı ise doğrudan vergi da-

iresine ödenmektedir. Böylelikle tamamının satıcıya ödenmesi halinde bu kişilerce çeşitli yöntemlerle, örneğin sahte belge kullanımı, verginin hazineye intikal ettirilmemesinin önüne geçmek amaçlanmıştır. Ayrıca, indirim yoluyla giderilemeyen tevkifat tutarının mükelleflere nakten iadesi mümkün bulunmakla birlikte, bu iadelerin inceleme raporu veya teminat mektubu çerçevesinde yerine getirilmesi ile de bu sektörlerde yer alan mükelleflerin mağdur olmaları önlenmiştir. Ancak yukarıda da açıklandığı üzere tevkifata tabi işlemler nedeniyle mükelleflerin tevkif ettikleri vergiyi beyan ve ödemiş olmaları şartıyla bu işlemlerle ilgili olarak önceki aşamalarda meydana gelecek olumsuzluklardan sorumlu tutulamayacakları ve bu mükelleflerin iadelerinin genel esaslara göre yerine getirilmesi vergi güvenlik müessesesi olarak tanımlanan kısmi tevkifat uygulamasının amacı ile çelişmektedir.

Uygulama alanı Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan tebliğlerle oldukça genişletilen sorumluluk uygulamasının daha kolay anlaşılır hale getirilmesi ve mevzuat dağınıklığı nedeniyle karşılaşılan zorlukların ortadan kaldırılması için tek bir düzenleme ile bir araya getirilmesi ve vergi alacağını emniyet altına almak amacıyla getirilen düzenlemenin müteselsil sorumluluk uygulaması dışında bırakılarak istismlara açık hale getirilmiş olmasının yapılacak bu düzenleme ile önüne geçilmesi gerekmektedir.

Yararlanılan Kaynaklar:

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- KDV Kanunu Genel Tebliği
- Atmaca,Beşir-Gezgin,Ahmet, KDV Ders Notları, Ankara, Şubat 2008
- Maç,Mehmet, KDV Uygulaması
- Oktar,Kemal, KDV İstisna ve İadeler, Maliye ve Hukuk Yayınları, 8.Baskı,Ankara 2008