



Murat YAPMIŞ (*)

KATMA DEĞER VERGİSİNDE YER ALAN TAM SORUMLULUK HALLERİ

1 - GİRİŞ

Türkiye’de yapılan işlemlerden Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinde sayılanlar katma değer vergisinin konusuna girmekte olup verginin mükellefi kural olarak söz konusu işlemleri yapanlardır. Fakat aynı kanunun 9. maddesiyle bu kurala bir istisna getirilerek Maliye Bakanlığına, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla gerekli görülen hallerde, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisi verilmiştir. Maliye Bakanlığı da yayımlamış olduğu tebliğler ile bu yetkisini kullanarak mükelleflerin idarece takibinin güç olduğu dolayısıyla verginin tarh, tahakkuk ve tahsilâtında kaybin veya gecikmenin mümkün olduğu birtakım işlemlerde, sorumluluk uygulamasını getirmiştir.

İşlemin mahiyetine göre bu sorumluluk kısmi olabileceği gibi tam da olabilmektedir. Kısmi sorumluluk uygulamasında işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV’nin bir kısmı alıcı tarafından kesilerek, beyan edilip ödenirken tam sorumluluk

uygulanmasında işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV’nin tamamı alıcı tarafından beyan edilip ödenmektedir. Bu çalışmamızda Maliye Bakanlığınca bu güne kadar yayımlanan çeşitli tebliğler ile düzenlenen tam sorumluluk kapsamındaki işlemler bir araya toplanarak, uygulamaya ilişkin usul ve esaslar ele alınmıştır.

2- TAM SORUMLULUK KAPSAMINDAKİ İŞLEMLER

Katma Değer Vergisi Kanununun 9. maddesi ile gerekli görülen hallerde vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutmaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bakanlık da bu yetkisini kullanarak tam sorumluluk kapsamındaki işlemleri aşağıdaki şekilde düzenlemiş, bu tür işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden %100 sorumlu tutmuştur.

2.1- Yurt Dışından Sağlanan Hizmetler

KDV kanununun 1/1. maddesine göre Türkiye’de ifa edilen hizmetler KDV’nin konusuna girmekte olup, Türkiye’de ifadan kastın ne olduğu aynı kanunun 6. Maddesinde belirtilmiştir. Buna

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

göre; "Türkiye'de yapılan veya Türkiye'de faydalanan hizmetler Türkiye'de ifa edilmiş sayılacaktır". Görüldüğü üzere burada kişilerin Türkiye'de yerleşip yerleşmediklerinin önemi yoktur, o nedenle ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanan hizmetler de KDV'ye tabi olacaktır.

15 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği ile bu tür hizmetler %100 sorumluluk kapsamına alınmış olup, buna göre verginin tamamı hizmetten faydalanan yurtiçindeki muhatap tarafından kesilip bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Burada Türkiye'deki muhatapın gerçek usulde KDV mükellefi olup olmamasının önemi yoktur, KDV mükellefiyeti bulunmasa dahi söz konusu işlemleri nedeniyle vergi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

Örneğin Türkiye'de inşa edilecek bir alışveriş merkezi için, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan bir firmaya mimari proje çizdirilmesi halinde, bu hizmet karşılığı ödenecek tutar üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı yurtiçindeki hizmetten faydalanan firma tarafından kesilip bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan edilip ödenecektir.

2.2- Gelir Vergisi Kanununun 18'nci Maddesi Kapsamına Giren İşlemler

GVK'nın 18. maddesi kapsamına giren işlemler ile ilgili sorumluluk uygulaması 19 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği ile getirilmiştir. Söz konusu tebliğde belirtildiği üzere Türkiye'de yapılan serbest meslek faaliyetleri mutad ve sürekli bir şekilde yapılması halinde KDV'nin konusuna girecek olup, arızı nitelik taşıyan serbest meslek faaliyetlerinde KDV aranılmayacaktır. GVK'nın 18. maddesinde belirtilen faaliyetlerde serbest

meslek faaliyeti olduğundan bunların arızı nitelikte yapılması halinde KDV'ye tabi olmayacaktır.

Mutat ve sürekli yapılan serbest meslek faaliyetlerinde, prensip olarak bu faaliyetleri yapanların KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekmektedir. Fakat 19 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği ile söz konusu faaliyetleri münhasıran GVK 94. maddesinde belirtilen kişi ve kuruluşlara karşı yapanlarla ilgili olarak sorumluluk uygulaması getirilmiştir. Buna göre; gerçek usulde KDV mükellefiyetleri sadece Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olan kişilerin, söz konusu işlemlerin tamamını, aynı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara yapmaları durumunda, bu işlemler nedeniyle hesaplanan KDV'nin tamamı GVK 94. maddede sayılan kişilerce tevkif edilip ödenecektir. Ancak, sorumluluk uygulaması kapsamında işlem yapılabilmesi için GVK'nın 18 inci maddesi kapsamına giren kişilerin bu şekilde işlem yapılmasını önceden vergi sorumlusuna bildirmesi gerekmektedir. Böylece GVK'nın 18. maddesinde sayılan meslek mensupları ayıca bir KDV beyannamesi vermeyecek ve defter tutmayacaklardır.

Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren teslim veya hizmetleri aynı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar yanında bu maddede yer almayanlara da yapanlar bu uygulamadan faydalanamayacaktır. Bu durumda teslim ve hizmet ifaları sebebiyle hesaplanan KDV meslek mensuplarının kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

2.3- Kiralama İşlemleri

KDV Kanununun (1/3-f) bendinde, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemlerinin

KDV'nin konusuna girdiği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi, ticari, sınaî, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa dahi Katma Değer Vergisine tabi olacaktır.

30 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği ile söz konusu kiralama işlemleri belli şartların varlığı halinde %100 sorumluluk kapsamına alınmıştır. Buna göre; kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde KDV mükellefiyetinin bulunmaması ve kiralayanın da gerçek usulde KDV mükellefi olması şartlarının birlikte var olması halinde söz konusu kiralama işlemleriyle ilgili hesaplanan KDV'nin tamamı kiralayan tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecek, kiraya verenler tarafından beyanname verilmeyecektir.

Kiraya verenin başka faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde KDV mükellefi olması halinde, sorumluluk uygulaması söz konusu değildir. Bu durumda kiraya veren, kiralama faaliyetleri ile ilgili KDV'yi diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan edecektir. Aynı şekilde; kiralayanın gerçek usulde KDV mükellefi olmaması halinde de kira bedeli üzerinden hesaplanan KDV kiraya veren tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilecektir. Kiraya verenin başka nedenlerle KDV mükellefiyeti olmaması bu uygulamaya engel değildir.

2.4- Reklâm Verme İşlemleri

30 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği ile reklam verme işlemleri de belli şartların varlığı halinde sorumluluk uygulaması kapsamına alınmıştır. Buna göre; reklam verenlerin gerçek usulde KDV mükellefiyetlerinin bulunması ve reklam alanların böyle bir KDV mükellefiyetlerinin olmaması şartlarının birlikte varlığı halinde, söz konusu reklam verme işlemleriyle ilgili KDV'nin

tamamı reklâmı verenler tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Reklâm verenlerin gerçek usulde KDV mükellefi olmaması halinde ise reklâm hizmetine ilişkin KDV, başka nedenlerle KDV mükellefiyeti bulunsun yâda bulunmasın reklâm alanlar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilecektir.

2.5- Sınır Ticareti Yoluyla İthal Edilen

Malların Yurtiçinde Teslimiyle İlgili İşlemler

Bu kapsamda yapılan işlemlerde sorumluluk uygulamasıyla ilgili esaslar 83 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği ile düzenlenmiştir. Söz konusu tebliğde belirtildiği üzere Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi veya iş merkezi bulunmayanlar tarafından sınır ticareti yoluyla ithal edilen malların yurtiçinde teslimi kanunun 9. maddesi gereğince sorumluluk kapsamında olup, bu işlemler nedeniyle doğan KDV'nin tamamı alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

Söz konusu tebliğde sorumluluk uygulamasıyla ilgili bir istisna söz konusudur. Bilindiği üzere KDV Kanununun (1/2) maddesi uyarınca her türlü mal ve hizmet ithali KDV'ye tabidir ve ithalde ödenen KDV ilgili dönemde vergiye tabi işlemler nedeniyle hesaplanan KDV'den indirilmektedir. Fakat Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi veya iş merkezi bulunmayanlar tarafından sınır ticareti yoluyla ithal edilen mallar nedeniyle gümrükte ödenen KDV, söz konusu kişilerin KDV mükellefiyetinin bulunmaması nedeniyle, bu malların yurt içinde satılması karşılığında hesaplanan KDV'den indirim konusu yapılamamaktadır. Bu nedenle ithal edilip Türkiye'de satılan bu mallar için gümrükte vergi ödendiğinin belgelendirilmesi ve alıcıların gider pusulası düzenlemesi koşuluyla KDV tevkifatı yapılmasına gerek bulunmayacağı ilgili tebliğde belirtilmiştir.

3- SONUÇ

Katma Değer Vergisinde sorumluluk uygulamasıyla ilgili işlemleri belirleme konusunda yetki Maliye Bakanlığına verilmiştir. Bakanlık da yayımlamış olduğu 30'un üzerinde genel tebliğ ile sorumluluk kapsamındaki işlemleri belirleyerek, bu tür işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutmuştur. Söz konusu sorumluluk kısmi olabileceği gibi tam sorumluluk niteliğinde de olabilmektedir. Kısmi sorumluluk da işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin bir kısmı alıcı tarafından beyan edilip ödenirken, tam sorumluluk uygulamasında işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı alıcı tarafından sorumluluk kapsamında beyan edilip ödenmektedir. Sorumluluk uygulamasıyla ilgili Bakanlıkça sürekli yeni düzenleme ve değişiklikler yapılmakta olup bunların çoğu kısmi sorumluluk uygulamasıyla ilgili değişikliklerdir, tam sorumlulukla ilgili değişiklikler nispeten daha azdır. Fakat genel itibariyle sorumluluk uygulamasıyla ilgili düzenlemeler gene de dağınıklık arz etmektedir. Yapılacak yeni bir düzenlemeyle bu dağınıklığın giderilmesi uygulamada büyük kolaylık sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- 15 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
- 19 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
- 30 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
- 83 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği