



KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE TAM TEVKİFAT UYGULAMASININ KAPSAMI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Rızkullah ÇETİN(*)

1 - GİRİŞ

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasında; *"Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir."* hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu madde hükmünden de anlaşılacağı üzere vergi alacağını güvence altına almak amacıyla düzenlenen bu madde, sadece ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar için öngörülmemiş olup, Maliye Bakanlığı'nın, gerekli gördüğü diğer hallerde de verginin ödenmesinden işleme taraf olanları sorumlu tutabileceği belirtilmektedir. Söz konusu madde de belirtilen "işleme taraf olanlardan" kasıt ise, kendilerine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi ve kurumların anlaşılması gerekmektedir.

117 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği¹ ile KDV tevkifat uygulaması tek tebliğ halinde düzenlenmiş olup, tevkifat uygulaması açıklanarak, bu konuda yayımlanan önceki tebliğ hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır. Bu çalışmamızda söz konusu tebliğ çerçevesinde tam tevkifat uygulamasının kapsamı, muhasebeleştirilmesi ve yapılan yeni düzenlemeler irdelenecektir.

2- KDV SORUMLULUĞU KAPSAMINDA TEVKİFAT UYGULAMASI

Vergi Usul Kanunu'nun 8 inci maddesine göre; *"Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir."* hükmü ile vergi sorumlusunun tanımı yapılmıştır.

(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

¹ 14.04.2012 tarih ve 28264 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

KDV Kanunu'nun 9 uncu maddesinde ise "Vergi Sorumlusu'nun kimler olabileceği açıklanmaktadır. Bu noktada tevkifat uygulamasına konu olacak sorumluluğun sınırı, sorumluluğun tam ve kısmi oluşuna göre değişiklik göstermektedir. Tam sorumluluk uygulamasında, sorumluluk kapsamında satın alınan mal teslimi veya hizmet ifasına ait KDV'nin tamamı vergi sorumlusu tarafından beyan edilerek vergi dairesine ödenecek olup, kısmi sorumlulukta ise, sorumluluk kapsamındaki hizmet ifalarına ait KDV'nin belirli bir kısmı vergi sorumlusu tarafından tevkif edilerek vergi dairesine ödenecektir.

117 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile ilk defa tam ve kısmi tevkifatın tanımı yapılmıştır. "*Tam tevkifat*" işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme muhatap olan alıcılar tarafından beyan edilip ödenmesi; "*kısmi tevkifat*" ise hesaplanan verginin Maliye Bakanlığınca belirlenen kısmının, işleme muhatap olan alıcılar tarafından, diğer kısmının ise işlemi (teslim veya hizmeti) yapan tarafından beyan edilip ödenmesidir.

Tam ve kısmi tevkifat uygulaması ihtiyari bir uygulama olmayıp, Maliye Bakanlığınca tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde, alıcılar tarafından vergi sorumluluğu kapsamında tevkifat yapılması zorunludur.

Alıcılar tarafından yapılacak tam tevkifat tutarı, tevkifata tabi işlemin yapıldığı dönemde vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV beyannamesiyle en geç vergilendirme dönemini takip eden ayın 24'üncü günü akşamına kadar beyan edilecek olup, aynı ayın 26'ncı günü akşamına kadar ödenecektir. Ayrıca tevkifat uygulayan alıcının KDV mükellefiyetinin bulunması ve tevkifat uyguladığı teslim veya hizmeti indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacak olması halinde, sorumlu sıfatıyla beyan edilen tutar, beyanın yapıldığı ay içinde verilmesi gereken 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir. Bu indirimin dayanağı 2 No.lu KDV beyannamesi olacaktır.

Tam tevkifat uygulamasına konu olacak mal teslimi ve hizmet ifalarına ait işlemler söz konusu tebliğde belirtilmiş olup, bu işlemler;

- İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yapılan işlemler,
- Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
- Kiralama işlemleri,
- Reklam verme işlemleri ile sınırlıdır. Bu işlemlerin tam tevkifat uygulamasına konu olabilmesi için gerekli şartlar ve bu işlemlerin özelliklerini sırasıyla açıklayalım.

3- İKAMETGÂHI, İŞYERİ, KANUNİ MERKEZİ ve İŞ MERKEZİ TÜRKİYE'DE BULUNMAYANLAR TARAFINDAN YAPILAN İŞLEMLER

Tevkifat Yapacak Olanlar	Tevkifat Şartları
Hizmetten yurt içinde faydalananlar (KDV mükellefi olması şart değildir)	Hizmet ifa eden mükellefin Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV'nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

KDV'nin konusu, Kanun'un 1'inci maddesinde belirtildiği üzere" Türkiye'de yapılan ve verginin kapsamına giren her türlü mal teslimleri ve hizmet ifalarıdır." Aynı Kanun'un 6/b maddesinde ise işlemlerin Türkiye'de yapılmasından kastın, hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetleri de KDV'ye tabi olacaktır.

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

Söz konusu kişiler tarafından yapılan işlemlere ait örnekler 117 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde belirtilmiştir. Buna göre aşağıda yapılan hizmetler tam tevkifat kapsamında değerlendirilecektir.

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

Örnek: ABC Ltd. Şti. Amerika'da yeni açacağı bir şube ile ilgili olarak, bir Amerikan müşavirinden danışmanlık hizmeti almıştır.

- Hizmetin bedeli net 100.000 Amerikan Dolarıdır.
- Müşavir firmanın fatura tarihi 10.03.2012'dir. (Döviz kuru:2,00 TL)
- Bu fatura aynı gün banka tarafından tebellüğ edilmiş ve aynı gün kayda alınarak ücretin tamamı havale edilmiştir.

- KDV hariç, GV stopajı dahil tutar	: 200.000,00 (100.000*2,00) / 0,80	= 250.000,00
- GV Stopajı	: 250.000,00 x 0,20	= 50.000,00
- KDV	: 250.000,00 x 0,18	= 45.000,00
- GV stopajı ve KDV dahil toplam bedel	: 200.000,00 +50.000,00 + 45.000,00	= 295.000,00

10.03.2012

793- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	250.000,00
191- İndirilecek KDV	45.000,00

360- Ödenecek Vergi ve Fonlar	95.000,00
G.V. Stopajı: 50.000,00	
Sorumlu Sıfatıyla	
Ödenecek KDV: 45.000,00	
102- Bankalar Hesabı	200.000,00

Bu yevmiye maddesinde 100.000 Amerikan Doları, fatura kayıt tarihindeki kur ile çarpılmış, %20² oranındaki stopaj (Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde bu oran değişebilmekte veya belli şartlar dahilinde kaldırılabilir.) kurum tarafından üstlenildiği için ödemenin brüt tutarı hesaplanmıştır. Firma tarafından üstlenilen stopajın KDV matrahına eklenmesi gerektiği için brüt tutar aynı zamanda KDV matrahını oluşturmaktadır. 45.000 TL olarak hesaplanan sorumlu KDV'si, firma tarafından 2 No.lu KDV beyannamesiyle Nisan ayının 24'üne kadar beyan edilip, aynı ayın 26'sına kadar ödenecek olup, söz konusu firma tam tevkifat tutarını aynı dönemde 1 No.lu KDV beyannamesiyle de indirim konusu yapabilecektir.

4- SERBEST MESLEK FAALİYETİ ÇERÇEVESİNDE YAPILAN TESLİM ve HİZMETLER

KDV Kanunu'nun 1 inci maddesinin birinci bendinde, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin vergiye tabi olduğu belirtilmiştir. Serbest meslek faaliyetini sürekli olarak yapanlar KDV mükellefiyeti tesis ettirecek, arızı olarak faaliyette bulunanlar ise KDV mükellefiyeti tesis ettirmeyeceklerdir. Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan bir teslim veya hizmetin tam tevkifat uygulamasına konu olabilmesi için aşağıdaki şartların sağlanması gerekmektedir.

Tevkifat Yapacak Olanlar	Tevkifat Şartları
Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde sayılan kişi ve kurumlar; kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.	1- Serbest meslek erbabının KDV mükellefiyetinin sadece Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması ve işlemlerinin tamamının aynı Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara yapılması gerekmektedir. 2- Ayrıca, sorumluluk uygulaması kapsamında işlem yapılabilmesi için Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren işlemleri yapan kişilerin, bu şekilde işlem yapılmasını önceden vergi sorumlusuna (Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılanlara) bildirmesi gerekmektedir. 3- Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar bu bölüm kapsamındaki alımlarında, satıcılardan bir yazı talep edeceklerdir. Bu yazıda işlemi yapanlar; - Faaliyetlerinin arızı olması nedeniyle KDV'ye tabi olmadığını veya - Faaliyetlerinin KDV'ye tabi olduğunu ve hesaplanacak KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyanını tercih ettiklerini veya - Faaliyetlerinin KDV'ye tabi olduğunu ve hesaplanacak KDV'nin kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edileceğini belirteceklerdir. Bu yazı, Vergi Usul Kanunu'nun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklanacak ve gerektiğinde yetkililere ibraz edilecektir.

Örnek: Dergilere karikatür çizen bir serbest meslek mensubu karikatür başına 200,00 TL net telif ücreti almaktadır. Karikatüristin her ay 1 karikatür verdiği (A) dergi işletmesi 2012/Ocak ayında bu

² 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30/1-b maddesi gereğince %20 oranında stopaj kesintisi yapılacaktır.

hizmetle ilgili GV ve KDV tevkifat tutarlarını aşağıdaki şekilde hesaplayacaktır.

- KDV hariç, GV stopajı dahil tutar	: 200 / 0,83 ³	= 240,96
- GV Stopajı	: 240,96 x 0,17	= 40,96
- KDV	: 240,96 x 0,18	= 43,37
- GV stopajı ve KDV dahil toplam bedel	: 200 + 40,96 + 43,37	= 284,33

Dergi işletmesi 40,96 TL tutarındaki GV stopajını, Şubat ayında vereceği muhtasar beyannamesine dahil edecek, 43,37 TL tutarındaki KDV'yi ise Ocak dönemine ait Şubat ayında vereceği 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edecektir. Bu tutarında yine Şubat ayında verilecek olan 1 No.lu KDV beyannamesiyle genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabileceği de açıktır.

01.2012

770-Genel Yönetim Gideri	240,96
191-İndirilecek KDV	43,37
360-Ödenecek Vergi Ve Fonlar	84,33
01-GV Stopajı	40,96
02-KDV Tevkifatı	43,37
102-Bankalar	200,00

5- KİRALAMA İŞLEMLERİ

KDV Kanunu'nun 1'inci maddesinin 3/f bendinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemlerinin, verginin konusuna girdiği hüküm altına alınmıştır. Buna göre bir kiralama işleminin tam tevkifat uygulamasına konu olabilmesi için gerekli şartlar ve tevkifat yapacak olanlar şunlardır;

Tevkifat Yapacak Olanlar	Tevkifat Şartları
<p>KDV Mükellefi kiracılar ve Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilenler (istisnadan vazgeçerek KDV mükellefi olmasalar dahi),</p> <p>- banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olan işletmeler,</p> <p>-sadece KDV'ye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenler,</p> <p>- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar</p>	<p>-Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetinin bulunmaması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhildir),</p> <p>-Kıracının KDV mükellefi olması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhil değildir),</p> <p>şartlarının birlikte var olması halinde, kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.</p>

³ Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/2-a maddesi gereği %17 oranında stopaj kesintisi yapılacaktır.

Örnek: (X) firması pazarlama departmanında kullanılmak üzere, bir devlet memuruna ait (Y) markası taşıtı 01.06.2012 tarihinde aylık net 1.000 TL karşılığında kiralamış ve ödemeyi de peşin olarak yapmıştır.

Öncelikle aylık kira bedeli net'ten brüte çevrilecek olup, daha sonra brüt tutar üzerinden KDV hesaplanacaktır.

- KDV hariç, GV stopajı dahil tutar	: 1.000 / 0,80 ⁴	= 1.250,00
- GV Stopajı	: 1.250 x 0,20	= 250 ,00
- KDV	: 1.250 x 0,18	= 225,00
- GV stopajı ve KDV dahil toplam bedel	: 1.000 + 250 + 225	= 1.475,00
	01.06.2012	

760 Pazarlama Sat.ve Dağ.Gid	1.250	
191 İndirilecek KDV	225	
100 Kasa		1.000
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		475
01-GV Stopajı		250
02-KDV Tevkifatı		225

X firması tam tevkifat tutarı olan 225 TL'yi en geç Temmuz ayının 24'üne kadar 2 No.lu KDV beyannamesiyle beyan ederek aynı ayın 26'sına kadar ödeyecek olup, aynı zamanda bu tutarı 2 No.lu KDV beyannamesinin verildiği ay içinde verilmesi gereken,1 No.lu KDV beyannamesiyle de indirim konusu yapabilecektir.

6- REKLAM VERME İŞLEMLERİ

Reklam verme işlemleri dolayısıyla tam tevkifat uygulamasına konu olabilecek hizmet ifaları şunlardır:

- Amatör spor kulüplerine, oyuncularının formalarında gösterilmek,
- Şahıslara veya kuruluşlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek,
- gerçek veya tüzel kişiler tarafından yayımlanan dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak ve benzeri şekillerde verilen reklamlar.

⁴ Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/5-a maddesi gereğince %20 oranında stopaj kesintisi yapılacaktır.

Tevkifat Yapacak Olanlar	Tevkifat Şartları
Reklam hizmeti alan KDV mükellefleri ile Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilenler (istisnadan vazgeçerek KDV mükellefi olmasalar dahi), - banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olan işletmeler, - sadece KDV'ye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenler, - 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar	-Reklâm hizmeti verenlerin KDV mükellefi olmaması halinde, reklâm hizmeti alan KDV mükellefleri tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir

Örnek: ABC Futbol kulübünün formalarına X Ltd.Şti 01.04.2012 tarihinde reklam verme anlaşması yapmış ve 100.000 TL ödemede bulunmuştur. Ancak ABC futbol kulübü gerçek usulde vergi mükellefi olmadığından fatura tanzim edemeyecek olup X Ltd şirketi bunu gider pusulası ile tevsik edecektir.

X Ltd.Şti'nin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacak olup, tevkifat tutarı olan 18.000 TL Mayıs ayında verilecek olan 2 No.lu KDV beyannamesiyle beyan edilerek ödenecek ve söz konusu tevkifat tutarı Mayıs ayında verilecek 1 No.lu KDV beyannamesiyle de indirim konusu yapabilecektir.

01.04.2012	
760 Paz.Sat.Dağ.Gid.	100.000
191 İndirilecek KDV	18.000
102 Bankalar	100.000
360 Öde.Ver.Fon.	18.000
Sponsorluk reklam gideri kaydı	

7- SONUÇ

117 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile KDV tevkifat uygulaması, tek bir tebliğde toplanmıştır. Bu tebliğde tam tevkifat ve kısmi tevkifatın tanımı yapılarak bu işlemlerin neler olduğu ve gerekli şartları açıklanmıştır. Makalemizin konusu oluşturan tam tevkifat uygulamasının kapsamına; ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yapılan işlemler, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, kiralama işlemleri ve reklam verme işlemleri girmektedir. Söz konusu işlemlere ait KDV, vergi sorumluları tarafından tevkif edilecek olup, 2 No'lu KDV beyannamesiyle beyan edilerek ödenecek ve 1 No.lu KDV beyannamesiyle de indirim konusu yapılabilecektir.

KAYNAKÇA

- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 117 Seri No'lu KDV Genel Tebliği