

KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ ÇERÇEVESİNDE TAM TEVKİFAT UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ¹

EVALUATION ON PRACTICE OF WHOLE WITHHOLDING IN THE
FRAMEWORK OF VALUE ADDED TAX GENERAL NOTIFICATION



Harun YENİÇERİ*



Orçun AVCI**

ÖZ

Vergilerin karşılıksız olması, mükelleflerin vergiye karşı direnç göstermelerine neden olmaktadır. Modern vergi sistemleri mükelleflerin bu direncini kırmak, vergi tahsilatını kolaylaştırmak ve vergiyi güvence altına almak adına tevkifat müessesesini daha çok kullanır hale gelmişlerdir. Böylelikle mükellefler vergi yükünü daha az hissettiği gibi devlet de vergiyi daha kolay tahsil edecektir. Gelir vergisi, kurumlar vergisi ve damga vergisi gibi birçok vergi türünde de tevkifat uygulamasını görmekteyiz ancak, konumuz itibarıyla de bu çalışmada sadece Katma Değer Vergisi'nde (KDV) tam tevkifat uygulaması ele alınacaktır. Tam tevkifat uygulaması KDV'nin konusuna giren mal teslimi ve hizmet ifası işlemlerinin herhangi bir sebepten dolayı satıcının KDV mükellefi olmadığı hallerde alıcıya yüklenen bir sorumluluktur. Burada KDV'nin

ABSTRACT

Taxes are free of charge. This fact leads to resistance from the tax payers. Modern tax systems have began to make use of practice of withholding to break the resistance, to facilitate the collection of taxes and guarantee taxes. Thus, taxpayers are going to feel less tax burden and it will be easier for the states to collect taxes. We encounter many types of withholding practices in several taxes such as income tax, corporate tax and stamp duty, but in this study only whole withholding practice in value added tax will be discussed. Whole withholding practice is a responsibility which is loaded on the buyer where seller is not a value added tax payer due to a operation in the scope of value added tax, that is delivery of goods and services. Here, whole of value added tax is declared and paid by buyers who deal with operation. The

* Doç. Dr., Aksaray Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü

** Arş. Gör., Aksaray Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü

¹ Bu çalışma, 2015 yılında Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde "Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Uygulaması" başlığıyla kabul edilen yüksek lisans tezinden oluşturulmuştur.

tamamı işleme muhatap olan alıcılar tarafından beyan edilip ödenmektedir. KDV’de tevkifatın önemli ayağını satıcının yurt dışında, alıcının yurt içinde olduğu işlemler oluşturmaktadır. Bu çalışmada, KDVK’nın 9’uncu maddesi kapsamında, Maliye Bakanlığının “gerekli görülen diğer hal-ler” ibaresince tam tevkifat uygulaması Genel Uygulama Tebliği çerçevesince ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Tevkifatı, KDV Tevkifatı, Tam Tevkifat

most important issue in value added tax is the operations, in which seller is abroad and the receiver is in the country. In this study, whole withholding practice will be assessed concerning “in the cases of essential conditions”, the clause of Ministry of Finance, in the context of article 9 of Value Added Tax Law and by the framework of General Practice Communiqué

Keywords: Tax withholding, KDV withholding, whole withholding

1- GİRİŞ

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (KDVGUT) bilindiği üzere, 26.04.2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Böylelikle, daha önce yayımlanan 123 adet genel tebliğ yürürlükten kaldırılarak KDV uygulamaları tek bir tebliğde toplanmıştır ve bu tebliğ 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu uygulamayla birlikte KDV’de tevkifat uygulamasında da bir sadeleştirme sağlanmış olmaktadır. KDV’de tevkifat ya da sorumluluk uygulaması denildiğinde KDVK’nın 9’uncu maddesindeki üç fıkra akla gelmektedir. Ancak biz konumuz itibarıyla esas olarak KDVGUT çerçevesinde tam tevkifat uygulamasına yer vererek, konu değerlendirilecektir.

Bu çalışmada, tam tevkifat uygulaması kapsamında olan ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından yapılan işlemler, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, kiralama işlemleri ve son olarak da reklam verme işlemleri ayrıntılı bir şekilde ele alınarak açıklanmıştır.

2- KATMA DEĞER VERGİSİ’NİN YAPISI

Katma değer kavram olarak, belirli bir üretim aşamasında belirli bir mal için yapılan faktör ödemelerinin (faiz, ücret, rant, kâr) toplamından oluşmaktadır. Bu tanıma göre esas olarak, makro açıdan katma değer milli hasılayı vermektedir.² Katma Değer Vergisi (KDV) ise, genel tüketim vergilerinin en gelişmiş şeklidir. Bu vergi Avrupa Birliği ülkeleri başta olmak üzere çok sayıda ülkede uygulanmakta olan bir harcama vergisidir. Ayrıca, ekonomideki üretim zincirinin her aşamasında alınan yayılı bir muamele vergisidir. Bir ürünün fabrikadan toptancıya, perakendeciden nihai tüketiciye kadar geçen her aşamasında vergileme söz konusudur.³ Literatürde KDV’nin üretimin her aşamasında alınması yönü ve diğer özellikleriyle avantajlı ve etkin bir gelir kaynağı olduğunu savunan çalışmalarla birlikte, bu vergiye yönelik olumsuz eleştiriler de mevcuttur. Holcombe, özellikle farklı mal ve hizmetler için farklı KDV oranları uygulanması halinde ödenecek verginin daha karmaşık olacağını ortaya koymuştur. Keen ve Lockwood ise, KDV’nin uygulandığı ülkelerin KDV’nin uygulanmadığı ülkelere nazaran daha yüksek bir vergi geliri sağladığını vurgulamıştır.⁴

² Naci B. Muter ve diğerleri, Kamu Maliyesi, Dördüncü Baskı, Emek Matbaası, Manisa, 2012, s. 265.

³ Nurettin Bilici, Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 31. Bası, Ankara, 2013, s. 131.

⁴ İbrahim Arısoy, İtler Ünlükaplan, “Katma Değer Vergisi, Enflasyon Oranı ve Kamu Harcamaları Arasındaki İlişkilerin Dinamik Analizi”, Sosyo Ekonomi Dergisi, Temmuz-Aralık, 2011, s. 95.

Bir yayılı muamele vergisi olan KDV, üretim-tüketim zinciri dahilinde her satış aşamasındaki mal ve hizmetlerin satış fiyatı üzerinden hesap edilmektedir. Ancak KDV'yi yayılı muamele vergisinden ayıran özelliği verginin sadece katma değeri vergilendirmesidir. Bu özelliği nedeniyle KDV'de yayılı muamele vergisinde olduğu gibi vergili fiyat üzerinden tekrar vergi hesaplanması şeklinde “vergi pıramitleşmesi” söz konusu olmamaktadır.⁵

KDV elli yıl öncesine kadar çok ön planda olan bir vergi türü değildi. Ancak günümüzde 130'dan fazla ülkede kullanılmakta ve genellikle toplam vergi gelirlerinin %20 veya daha fazlasını oluşturmaktadır. KDV'nin yükseliş trendine baktığımızda, dünya genelinde geçtiğimiz son on yılda vergi politikaları ve yönetimi açısından da önemli değişimlere yol açtığı gözlemlenmiştir.⁶ Avrupa Birliği (AB) üyeliği için gerekli koşullardan biri haline gelmesi ve toplam vergi gelirleri içindeki oranının yüksekliği de KDV'nin yaygınlaşması ve kullanımının devam etmesindeki istikrarı sağlamıştır. Diğer büyük ekonomilerden ise yalnızca ABD ve Avustralya'nın, federal seviyede bir KDV uygulaması bulunmamaktadır.⁷

Alman KDV Kanunu'ndan esinlenerek hazırlanan 3065 sayılı KDVK ile sekiz farklı vergi türü yürürlükten kalkmıştır. Yürürlükten kaldırılan vergiler, dahilde alınan istihsal vergisi, ithalde alınan istihsal vergisi, nakliyat vergisi, PTT hizmetleri vergisi, ilan ve reklam hizmetleri vergisi, işletme vergisi, spor toto vergisi ve şeker istihlak vergilerinden oluşmaktadır.

3- TEVKİFAT KAVRAMI ve GENEL DEĞERLENDİRME

Tevkifat, sözlük anlamı itibarıyla; “para konusunda kesintiler” anlamına gelmektedir. Devletin en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Vergilerin, mükelleflerden nakit olarak tahsil edildiği düşünüldüğünde, tevkifatın sözlük anlamının vergi kanunlarıyla uyumlu olduğu görülmektedir.⁸ Modern vergicilik, esas itibarıyla beyan esasına dayanmaktadır. KDV beyan esasına dayanan bir vergi olmakla birlikte bazen malların alıcılarının ya da hizmetten yararlananların sorumlu sıfatıyla KDV'yi kaynağında keserek beyan etmelerine yönelik yasal düzenlemeler de bulunmaktadır.⁹ Bu düzenlemeler verginin tarh, tahakkuk ve tahsilatı açısından idareye kolaylık sağlayarak, kamu alacaklarını da güvence altına alan bir çeşit vergi güvenlik müessesesi oluşturmaktadır.¹⁰

KDV tevkifatı uygulaması, birçok yönüyle AB de dahil olmak üzere ülkemizde de oldukça yaygın bir hale gelmiştir. KDV tevkifatı, KDV'yi ödeme yükümlülüğüne ilişkin verginin mükellefi olarak tesis edilen satıcı ya da işlemi yapan taraftan alınarak, alıcıya yüklenmesi olarak ifade edilebilir. Böylece alıcı; vergiyi hesaplayıp, beyan edip ve ödemekle bu sorumluluğunu yerine getirmiş olmaktadır.¹¹

Tevkifat uygulaması vergi sistemimizde oldukça geniş bir yer tutmaktadır. Tevkifata vergi sistemimizde bu denli geniş bir yer verilmesindeki ana sebep vergi kayıp ve kaçığını önlemektir. Bu

⁵ Osman Pehlivan, Kamu Maliyesi, Celepler Matbaacılık, Trabzon, Şubat, 2016, s. 132.

⁶ Michael Keen, Ben Lockwood, “The Value Added Tax: Its Causes and Consequences”, Journal of Development Economics, Volume:92, Issue:2, July, 2010, p. 138.

⁷ Victor Thuronyi, Tax Law Design and Drafting, International Monetary Fund, 1996, p. 165-166.

⁸ Emre Renda, Firat Demir, “KDV Genel Uygulama Tebliği'nde Düzenlenen Tevkifat Müessesesi ve Kısmi Tevkifattan Doğan KDV İadesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:313, Ekim, 2014, s. 67.

⁹ Mustafa Ali Sarılı, Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul, Ağustos, 2004, s. 135.

¹⁰ Nihat Uzunoğlu, Herkes İçin Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1. Cilt, Ocak, 2014, s. 808.

¹¹ Ömer Çakıcı ve diğerleri, KDV Tevkifatı, Seçkin Yayıncılık, Birinci Baskı, Temmuz, 2012, s. 27.

bağlamda 2 No'lu KDV beyannamesiyle tahsil edilen KDV'nin yaklaşık olarak yüzde 90'ının Hazine'nin kasasında kaldığı göz önünde tutulduğunda, bu uygulamanın başarılı olduğu söylenebilir.¹² KDV tebliğleri incelendiğinde kronolojik olarak, tevkifat uygulamasının "Türkiye içinde ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan mükellefler" ibaresince ilk olarak yurt dışından hizmet satın alan alıcılara getirildiği dikkat çekmektedir. İthalat dışında verginin satıcılar tarafından hesaplanıp beyan edilmesi KDVK'nın esasını oluşturmaktadır. Yapı itibarıyla mükellef, hizmeti ifa eden olmakla birlikte yurt dışından temin edilen hizmet ifalarında; Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanların beyan edeceği KDV'nin onların insiyatifine bırakılması iyimserlik olurdu. Bu nedenle 21.07.1985 tarihinde 15 Seri No'lu KDV Genel Tebliği¹³ ile ihtiyaç duyulan düzenleme yapılmıştır.¹⁴

Maliye Bakanlığı tarafından 1985 yılından beri yayımlanan tebliğlerle hem hizmet hem de teslim karakterli işlemler kapsama alınmış ve birçok işlem için tevkifat uygulaması zorunlu hale gelmiştir. Ayrıca tevkifat yapacak kişi ve kuruluşlar da ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Tebliğlerde ismen sayılmayan işlemler için, tevkifat uygulaması uygulanmamaktadır.¹⁵

3065 sayılı KDVK'nın 9. maddesinde tevkifat müessesesi hüküm altına alınmıştır. Bu hükme göre, "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" şeklindedir. Madde hükmünün verdiği yetkiye göre Maliye Bakanlığının yaptığı düzenlemelerle, bazı işlemlerde tam tevkifat, bazı işlemlerde ise kısmi tevkifat uygulanmaktadır. Tam tevkifatta işlemin vergisi satıcıya ödenmeyerek tamamen alıcı tarafından tevkif edilmekte ve tevkif edilen vergi alıcı tarafından beyan edilerek vergi dairesine ödenmektedir. Kısmi tevkifatta ise, işleme ilişkin verginin Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kısmi alıcı tarafından tevkif edilmektedir. Tevkif edilen vergi alıcı tarafından beyan edilip ödenirken, tevkifata konu olmayan tutar ise satıcı tarafından hesaplanan KDV olarak ilgili vergilendirme dönemi beyannamesine dahil edilmektedir. KDVGUT ile hangi işlemlerin tam ve kısmi tevkifat kapsamında olduğu belirlenmiştir.¹⁶ KDV tevkifatı ihtiyari bir uygulama değildir. Maliye Bakanlığı tarafından tevkifat kapsamına alınan işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması zorunluluk esas teşkil etmektedir. Bir diğer açıdan, Maliye Bakanlığı tarafından tevkifat kapsamına alınmamış işlemlerde ise, alıcılar tarafından tevkifat yapılması söz konusu değildir.¹⁷ Ekonomik ve teknolojik gelişmelere paralel olarak vergi uygulamalarının etkinliğinin devam ettirilebilmesi için yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulabilmektedir. Bu sebeple vergi dairesi tarafından hazırlanan KDVGUT, içerisinde yer alan birçok yenilik ve değişiklikle 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe girmiştir.¹⁸ Bu çalışma kapsamında tam tevkifat uygulaması ayrıntılı değerlendirilmeye çalışılacaktır.

¹² Ömer Çakıcı ve diğerleri, a.g.e., s. 30.

¹³ 15 Seri No'lu KDV Genel Tebliği 21.07.1985 tarih ve 18818 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁴ Yusuf İleri, "KDV Tevkifatının Şifreleri", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:408, Ağustos, 2015, s. 91.

¹⁵ Erdoğan Öner, Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 5. Baskı, 2015, s. 241.

¹⁶ İlyas Meriç, "KDV Tevkifatı Yapılmazsa Ne Olur?", Yaklaşım Dergisi, Sayı:273, Eylül, 2015, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=27725>, (Erişim Tarihi: 08 Şubat 2016).

¹⁷ Yusuf İleri, a.g.m., s. 92.

¹⁸ Fırat Demir, "Tam İstisna Kapsamında Yapılan Mal veya Hizmet Teslimlerinden Doğan KDV İade Alacağının Mahsup Edilebileceği Amme Alacakları KDV Genel Uygulama Tebliği İle Gelen Değişiklikler Çerçevesinde", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:398, Ekim, 2014, s. 137.

4- TAM TEVKİFAT UYGULAMASI

Tam tevkifat uygulamasında, mükellef tarafından ödenmesi gereken KDV'nin tamamı alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmektedir. Bu sebeple KDV mükellefleri vergiyi beyan etme zorunlulukları ortadan kaldırılarak beyan etmekten kurtulmaktadırlar.¹⁹ Tam tevkifat uygulamasında yer alan işlemler KDVGUT'da dört başlıkta toplanmıştır. Bu işlemler; İkametgahı, 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 olarak sayılmıştır.

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan yeni KDVGUT'da I/C.2.1.2. bölümünde "Tam Tevkifat Uygulaması" yeniden ele alınmıştır. Tebliğ, 01.05.2014 tarihinden itibaren uygulamaya konulmuştur. Bahsi geçen yeni KDVGUT ile bugüne kadar uygulanan 1 ile 123 seri numaralı KDV Genel Tebliğleri, bu Tebliğ'in yürürlük tarihi olan 26.04.2014 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış ve kaldırılan Tebliğlere yapılan atıflar, bu yeni Tebliğin ilgili bölümlerine yapılmış sayılacağı, tebliğin yayım tarihini izleyen aybaşından itibaren yürürlüğe gireceği şeklinde düzenlenmiştir.²⁰

4.1- İkametgahı, İşyeri, Kanuni ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler

İlk olarak 1985 yılında 15 Seri No'lu Tebliğ'de yer alan söz konusu uygulama, KDVGUT'da yer almaktadır. İkametgah ve işyeri, gerçek kişi mükellefler için geçerliken, kanuni merkez ve iş merkezi ise tüzel kişiler açısından geçerli bir durumdur. Bu bağlamda ikametgah oldukça önemlidir. Medeni Kanun'un 19. maddesine göre ikametgah; bir kimsenin yerleşmek niyetiyle oturduğu yer olarak ifade edilirken; işyeri ise, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 156. maddesine göre, "ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer" olarak ifade edilmiştir.²¹

KDVGUT'un I/C-2.1.2.1 bölümünde; "KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi için hizmetten Türkiye'de faydalanan muhatabın 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 ödemek zorundadır" hükmüne yer verilmiştir. Verginin konusunu teşkil etmekle beraber, vergiden istisna edilen işlemlerde KDV söz konusu olmayacaktır. Bu sebeple tevkifat yapılması da mümkün değildir. Hem yurt dışında ifa edilen hem de yurtdışında faydalanan hizmetler söz konusu olduğunda ise, verginin konusuna girmediği için KDV'ye ve tevkifata tabi olamayacaktır.²²

KDVGUT'un I/C-2.1.2.1 bölümünde, yurtdışından temin edilen ve tevkifata tabi tutulması gereken hizmetlere aşağıdaki örnekler verilebilir. Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan firmalar tarafından:²³

¹⁹ Mustafa Ali Sarılı, Türk Vergi Sistemi, Ümit Ofset Matbaacılık, Birinci Baskı, Ankara, 2011, s. 288.

²⁰ Mustafa İnanc, "Kiralama İşlemlerinde Tam Tevkifat Uygulamasının Yeni KDV Genel Uygulama Tebliği Çerçevesinde Değerlendirilmesi", E-Yaklaşım Dergisi, Sayı:262, Ekim, 2014, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26431>, (Erişim Tarihi:10 Şubat 2016).

²¹ Ömer Çakıcı ve diğerleri, a.g.e., s. 41.

²² Ömer Çakıcı ve diğerleri, a.g.e., s. 44.

²³ Nuri Değer, Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş Beşinci Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Temmuz, 2014, s. 327.

- Türkiye’de inşa edilecek bir alışveriş 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.

Tam tevkifat kapsamında olan hizmetlerin aynı zamanda kısmi tevkifat uygulaması kapsamında da olması durumunda, tam tevkifat uygulamasına göre işleme tabi olacaktır. İkametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından yapılan, KDVK’nın 1. maddesi kapsamındaki mal teslimlerinde de aynı şekilde tam tevkifat kapsamında işlem söz konusu olacaktır. Teslimin vergiden müstesna olması durumunda ise, mükellef veya sorumlu sıfatıyla vergi beyan edilmeyecektir.²⁴

4.2- Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler

Gelir Vergisi Kanunu’nun 18. maddesinde yer alan serbest meslek faaliyetleri kapsamında yapılan teslim ve hizmetlerde geçerlidir. 21.03.1986 tarihinde yayımlanan 19 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinden bu yana devam eden uygulama, günümüzde de uygulanmaya devam etmektedir.²⁵ Serbest meslek faaliyetlerini mutad ve sürekli yapanların esas olarak KDV mükellefiyeti sağlamaları gerekmektedir. Fakat, Gelir Vergisi Kanunu’nun 18. maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetlerde münhasıran aynı Kanun’un 94. maddesinde belirtilen kişi, kurum ve kuruluşlara yapanların hesaplayacağı KDV’nin bu kişi ve kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi durumu söz konusudur.²⁶

Gelir Vergisi Kanunu’nun 18. maddesine göre; “Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bandı, 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” faaliyetlerinin, mutad ve sürekli olarak gerçekleştirilmesi, gerçek usulde KDV mükellefiyeti oluşturur. Ayrıca, teknolojiye yaşanan gelişmeler neticesinde bilgisayar yazılımı gibi yeni eserler, istisna kapsamına alınarak bilgisayar programcılığının geliştirilmesi amaçlanmıştır.²⁷

KDVGUT’un I/C-2.1.2.2. bölümünde; “3065 sayılı KDV Kanunu’nun 1/1 maddesine göre, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Sözü edilen faaliyetleri mutad ve sürekli olarak yapanlar KDV mükellefi olacak, arızı serbest meslek faaliyetinde bulunanların ise KDV mükellefiyeti tesis edilmeyecektir” hükmü mevcuttur.

²⁴ Mehmet Tahir Ufuk, Katma Değer Vergisinde Tam Tevkifat Uygulaması, Yaklaşım Dergisi, Sayı:242, Şubat, 2013, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=17076>, (Erişim Tarihi:09 Şubat 2016).

²⁵ Ömer Çakıcı ve diğerleri, a.g.e., s. 54.

²⁶ Nihat Uzunoğlu, a.g.e., s. 839.

²⁷ Hakan Dündar, “Telif Haklarının Vergisel Açından Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:402, Şubat, 2015, s. 141.

Tevkifatın yapılmasında esas alınacak KDV oranı, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte yürürlükte olan orandır. Bedelin ödendiği tarih ile vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih arasında Bakanlar Kurulu tarafından vergi oranlarında değişiklik yapılması durumunda vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki oran kabul edilerek tevkifat gerçekleştirilir.²⁸

4.3- Kiralama İşlemleri

16.12.1988 tarihinde yayımlanan 30 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile tam tevkifat kapsamına giren kiralama işlemleri, günümüzde de uygulanmakta olan bir işlemdir. Tevkifatın kapsamına, KDVK'nın 1/3-f maddesinde verginin konusuna girdiği belirtilen Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri dahil olmaktadır. KDV Kanunu'nun 1/3-f maddesine göre, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemleri KDV'ye dahildir. Buna göre, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamında bir hizmet olması durumunda bile KDV'ye tabi olacaktır. Fakat, KDVK'nın 17. maddesinin 4. fıkrasında bu kiralamalardan bazılarının vergiden istisna olduğu belirtilmiştir.²⁹

Kiralama işlemlerinde tevkifat KDVGUT'un I/C-2.1.2.3. bölümünde yer almaktadır. Buna göre; bu kiralama işlemleri ile ilgili KDV:

- "Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetinin bulunmaması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahildir),
- Kiracının KDV mükellefi olması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir),

gibi şartların birlikte var olması halinde, kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Ayrıca kiracının:

- GVK'ya 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

olması hallerinde de, kiralama hizmetine ait KDV söz konusu kiracılar tarafından bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır" hükmü yer almaktadır.

Bir iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinde KDV ve sorumluluk bulunmamaktadır. 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların bu kapsamdaki kiralama işlemlerinde, kiracının KDV mükellefi olup olmadığına bakılmadan, tevkifat söz konusu olmayacaktır. Bu bağlamda, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar kiraya verme işlemleri hariç KDV'ye tabi işlemleri bulunmaması koşuluyla, 1 No'lu KDV Beyannamesini yalnızca kiralama işleminin söz konusu olduğu dönemler için verirler.³⁰

²⁸ Erkan Aydın, Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, XII Levha Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul, Ekim, 2009, s. 128.

²⁹ Ömer Çakıcı ve diğerleri, a.g.e., s. 65.

³⁰ Yusuf Akdağ ve diğerleri, Katma Değer Vergisi ve Uygulaması, Vergi Müfettişleri Derneği Yayını, Ankara, Ocak, 2016, s. 100.

Kiralama işlemlerinde tahsil esası kabul edilmiştir. Bu, aynı zamanda kiralamalarda KDVK'nın 1/1. maddesi kapsamında yapılan kiralama işlemlerinin aksine vergiyi doğuran olay ifa edilen hizmetin tamamlanmasıyla gerçekleşmemektedir. Kira bedelinin tahsil edilmesiyle birlikte gerçekleşmekteydi. Uygulamada karışıklığa sebep olan ve KDVK'nın temel yapısına aykırı olan bu düzenlemeye 1 Seri No'lu KDVGUT'da yer verilmeyerek, tüm kiralama işlemlerinde, KDV'ye tabi tüm işlemlerde olduğu gibi, vergiyi doğuran olay açısından tahakkuk esası benimsenmiştir.³¹

4.4- Reklam Verme İşlemleri

Reklam verme işlemleri, gerçek usulde KDV mükelleflerinin verdiği reklamlar sebebiyle doğan KDV'yi sorumlu sıfatıyla kendilerinin beyan edip ödemelerini öngören bir husustur. Bu konudaki tevkifat uygulaması, 16.12.1988 tarihinde yayımlanan 30 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile başlayarak günümüzde de uygulanmaktadır. Bu başlıktaki tevkifat uygulaması, kapsadığı işlemlerin verginin konusuna girip girmediği konusu en fazla tartışmaya açık olan konudur. Esas itibarıyla, bu kapsamdaki bir kısım işlemlerin KDV Kanunu'nun 1/3-f maddesine göre verginin konusuna girdiğini, diğerlerinin ise Maliye Bakanlığı tarafından ticari mahiyette değerlendirildiği kabul edilmektedir. Vergi ödeme sorumluluğu belirlenen kriterler doğrultusunda esas olarak alıcıya yüklendiği gözlemlenmektedir.³²

KDVGUT'un I/C-2.1.2.4. bölümünde yer alan açıklamalara göre reklam verme işlemi ile ilgili olarak; KDV mükellefi olan gerçek veya tüzel kişiler (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir); KDV mükellefi olmayan amatör spor kulüplerine, oyuncularının formlarında 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 vb. şekillerde reklam vermektedirler.³³ Söz konusu işlemlerle ilgili reklam hizmeti verenlerin KDV mükellefi olmaması durumunda reklam hizmeti alanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilir.³⁴ KDV'de tam tevkifat uygulamasını kısaca bir tabloyla aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

Tablo 1: KDV'de Tam Tevkifat Uygulamasına İlişkin Özet Tablo

Sıra No	KDV Tevkifatına Tabi Teslim veya Hizmetler	Tevkifat Oranı	Tevkifat Yapmak Zorunda Olanlar	Mahsuben İade	Nakden İade
1	İkametgahı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler	Tam Tevkifat	Teslim ve Hizmet İfası İşlemlerine Muhatap olan Türkiye'deki Alıcılar	Yok	Yok

³¹ İlyas Meriç, "Kiralama İşlemlerinde KDV'yi Doğuran Olay", Yaklaşım Dergisi, Sayı:266, Şubat, 2015, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26836>, Erişim Tarihi:11 Şubat 2016

³² Ömer Çakıcı ve diğerleri, a.g.e., s. 87.

³³ Nuri Değer, a.g.e., s. 345.

³⁴ Yusuf Akdağ ve diğerleri, a.g.e., s. 101.

2	GVK'nın 18'inci Maddesi Kapsamına Giren Teslim ve Hizmetler (Bunlardan sadece GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılanlara yapılanlar)	Tam Tevkifat	GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlar	Yok	Yok
3	GVK'nın 70'inci maddesinde sayılan mal ve hakların kiralanması işlemleri (İktisadi İşletmelere Dahil Olmayan Taşınmazlar Hariç) (Kiraya verenin gerçek usulde KDV mükellefi olmadığı, ancak kiracının gerçek usulde KDV mükellefi olduğu hallerde)	Tam Tevkifat	1-Gerçek Usulde KDV Mükellefleri 2-Gelir Vergisi Kanunu'na 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 Kanun'a ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar	Yok	Yok
4	Reklam Verme İşlemleri (KDV mükellefiyeti olmayan; amatör spor kulüplerine, oyuncularının formlarında gösterilmek, şahıslara veya kuruluşlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek, dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak ve benzeri şekillerde reklam verilenler)	Tam Tevkifat	1-Reklam Hizmeti Alanlar 2-Gelir Vergisi Kanunu'na 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 Kanun'a ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar	Yok	Yok

Kaynak: Yusuf Akdağ ve diğerleri, a.g.e., s. 92-93.

5- SONUÇ

KDV’de tevkifat uygulaması birçok mükellefi ilgilendiren bir konu olması sebebiyle önem arz etmektedir. Tevkifat uygulamasıyla beraber aslında esas olarak verginin zamanında ve eksiksiz olarak Hazine’ye aktarılmasını sağlamak amaçlanmıştır. Bu da KDV’nin 9. maddesinde hükme bağlanmıştır. KDV’de iki türlü tevkifat söz konusudur. Bunlar tam tevkifat ve kısmi kısmi tevkifattır. Tam tevkifat- ta işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme muhatap olan alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesidir. Kısmi tevkifatta ise, söz konusu hesaplanan verginin Maliye bakanlığı tarafından belirlenen kısmının işleme muhatap olan alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla, tevkifata tabi olmayan kısmı ise, teslim veya hizmeti gerçekleştiren satıcılar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilerek vergi dairesine ödenmesidir.

1985 yılından bu yana baktığımızda, tevkifat uygulaması 1996 yılına kadar tam tevkifat ile sınırlı kalmıştır. Ancak daha sonra tam tevkifatla sınırlı kalmayarak kapsamını ve sınırlarını gün geçtikçe genişletmiştir. İlk zamanlarda tevkifat uygulamasıyla maliyetleri azaltmak amaçlanırken, bugün tahsilatı hızlandırmak ve vergiyi güvence altına almanın amaçlandığı görülmektedir. Bu bağlamda son güncel değişimle beraber aslında tam tevkifat uygulaması beklentileri karşılamaktadır. Ancak uygulamada tam tevkifata tabi işlemlerin kapsamının biraz daha genişletilmesi idarenin lehine olabilecek bir durumdur. Böylesi bir durumda vergi güvence altına alınarak devletin tahsilat miktarında da bir iyileşme söz konusu olacaktır. KDV’de tevkifat konusunun zamanla daha açık bir hale geldiğini görmekteyiz ancak tevkifat oranlarının sık sık değiştirilmesi ve işlemlerde oynama olması mükellefler nezdinde olumsuzluk yarattığı kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

- AKDAĞ, Y. , ERGÜN, İ. , ARAN, M. K. (2016). Katma Değer Vergisi ve Uygulaması, Vergi Müfettişleri Derneği Yayını, Ankara, Ocak.
- ARISOY, İ. , ÜNLÜKAPLAN, İ. (2011). “Katma Değer Vergisi, Enflasyon Oranı ve Kamu Harcamaları Arasındaki İlişkilerin Dinamik Analizi”, Sosyo Ekonomi Dergisi, Temmuz-Aralık.
- AYDIN, E. (2009). Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, XII Levha Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul, Ekim.
- BİLİCİ, N. (2013). Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 31. Baskı, Ankara.
- ÇAKICI, Ö. , KÜTÜKÇÜ, A. , AKÇAY, M. B. , ERSAN, M. (2012). KDV Tevkifatı, Seçkin Yayıncılık, Birinci Baskı, Temmuz.
- DEĞER, N. (2014). Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş Beşinci Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Temmuz.
- DEMİR F. (2014). “Tam İstisna Kapsamında Yapılan Mal veya Hizmet Teslimlerinden Doğan KDV İade Alacağının Mahsup Edilebileceği Amme Alacakları KDV Genel Uygulama Tebliği İle Gelen Değişiklikler Çerçevesinde”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:398, Ekim.
- DÜNDAR, H. (2015). “Telif Haklarının Vergisel Açidan Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:402, Şubat.
- İLERİ, Y. (2015). “KDV Tevkifatının Şifreleri”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:408, Ağustos.
- İNANÇ, M. (2014). “Kiralama İşlemlerinde Tam Tevkifat Uygulamasının Yeni KDV Genel Uygulama Tebliği Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı:262, Ekim, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26431>, (Erişim Tarihi:10 Şubat 2016).

- KEEN, M. , LOCKWOOD, B. (2010). “The Value Added Tax: Its Causes and Consequences”, Journal of Development Economics, Volume:92, Issue:2, July.
- MERİÇ, İ. (2015). “Kiralama İşlemlerinde KDV’yi Doğuran Olay”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:266, Şubat, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26836>, (Erişim Tarihi:11 Şubat 2016).
- MERİÇ, İ. (2015). “KDV Tevkifatı Yapılmazsa Ne Olur?”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:273, Eylül, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=27725>, (Erişim Tarihi: 08.02.2016).
- MUTER, N. B., ÇELEBİ, A. K., SAKINÇ S. (2012). Kamu Maliyesi, Dördüncü Baskı, Emek Matbaası, Manisa.
- ÖNER, E. (2015). Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 5. Baskı.
- PEHLİVAN, O. (2016). Kamu Maliyesi, Celepler Matbaacılık, Trabzon, Şubat.
- RENDA, E. , DEMİR, F. (2014). “KDV Genel Uygulama Tebliği’nde Düzenlenen Tevkifat Müktesseesi ve Kısmi Tevkifattan Doğan KDV İadesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:313, Ekim.
- SARILI, M. A. (2004). Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul, Ağustos.
- SARILI M. A. (2011). Türk Vergi Sistemi, Ümit Ofset Matbaacılık, Birinci Baskı, Ankara.
- THURONYI, V. (1996). Tax Law Design and Drafting, International Monetary Fund.
- UFUK M. T. (2013). Katma Değer Vergisinde Tam Tevkifat Uygulaması, Yaklaşım Dergisi, Sayı:242, Şubat, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=17076>, (Erişim Tarihi: 09 Şubat 2016).
- UZUNOĞLU, N. (2014). Herkes İçin Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1. Cilt, Ocak.