

**T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİM BİLİM DALI**

KATMA DEĞER VERGİSİNDE TEVKİFAT MÜESSESESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Ersin URAK**

**Tez Danışmanı
Yrd. Doç. Dr. Nedim TÜRKMEN**

İSTANBUL-2013



T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

Yüksek Lisans Tez Onay Belgesi

Enstitümüz Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Yüksek Lisans Programı Y1012.070009 numaralı öğrencisi **Ersin URAK**'ın "**Katma Değer Vergisinde Tevkifat Müessesesi**" adlı tez çalışması Enstitümüz Yönetim Kurulunun 23.05.2013 tarih ve 2013/13 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından *[Signature]* ile Tezli Yüksek Lisans tezi olarak *[Signature]* edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi :

12.6.2013

1)Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Nedim TÜRKMEN

2) Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Mahmut DEMİRBAŞ

3) Jüri Üyesi : Prof. Dr. Güneri AKALIN

[Signature]
[Signature]
[Signature]

Not: Öğrencinin Tez savunmasında **Başarılı** olması halinde bu form **imzalanacaktır**. Aksi halde geçersizdir.

ÖZET

Katma değer vergisi esas itibariyle yayılı bir tüketim vergisidir. Ülkemizde KDV uygulamasına 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı kanun ile 01.01.1985 tarihinden itibaren geçilmiştir. Katma değer vergisi işlemi yapan tarafın işleme ilişkin düzenlediği ve alıcıdan tahsil edeceği faturaya katma değer vergisini de eklemek suretiyle fatura düzenlemesini, bu suretle tahsil ettiği KDV tutarından ise alışlarında ödediği KDV tutarını düşmek suretiyle arada kalan pozitif farkı beyan edip ödemesini öngören bir vergidir.

Katma değer vergisinde yer alan vergi güvenlik müesseselerinden biri de tevkifat uygulamasıdır. Ülkemizde uygulanmakta olan katma değer vergisi tevkifatının kaynağını, katma değer vergisi Kanununun 9'uncu maddesi oluşturmaktadır. Söz konusu hükme göre temel olarak "mükellefin Türkiye içinde ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması" halinde, alıcı verginin ödenmesinden sorumlu tutulmaktadır. Söz konusu maddede ayrıca "gerekli görülen diğer hallerde" de "vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla" Maliye Bakanlığının işleme taraf olanları (alıcıyı) verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisine sahip olduğu belirtilmiştir. Maliye Bakanlığı da, vergi alacağını emniyet altına alma amacından hareketle, çıkardığı tebliğlerle değişik işlemlerde sorumluluk uygulaması öngörmüştür. Ülkemizde verginin tamamının alıcı tarafından beyan edilip ödenmesini öngören tam tevkifatın yanı sıra, verginin sadece belirlenen oranının alıcı tarafından beyan edilip ödenmesi olarak tanımlanan kısmi tevkifat da yaygın bir şekilde uygulanmaktadır.

Bu çalışmamızda katma değer vergisi tevkifatına ilişkin olarak Mayıs 2012 tarihinden itibaren yürürlükte olan ve 37 adet tebliğ veya tebliğ bölümünü yürürlükten kaldıran ve en önemli iddiası, karmaşık durumda olan söz konusu tevkifat mevzuatını tek metinde toplayan daha sade ve anlaşılır hale getiren 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ve bu tebliğ üzerinden katma değer vergisinde tevkifat uygulaması değerlendirilmiş, örnek ve muktezalarla

özelliğ gösteren hususlar incelenmiş, tevkifat uygulamasının kusurları ve sisteme ilişkin çözüm önerilerine yer verilmiştir.

Anahtar Sözcükler

- 1.Katma Değer Vergisi
- 2.Katma Değer Vergisinde Güvenlik Müessesesi
3. Katma Değer Vergisinde Tevkifat
- 4.Tam Tevkifat
- 5.Kısmı Tevkifat

ABSTRACT

Value added tax is essentially mainly distributed tax on consumption VAT (value added tax) in Turkey was adopted with the implementation of Law No. 3065 dated 01.01.1985 as of 25.10.1985. The value-added tax will be equal to the difference between VAT that has been received and VAT that has been paid in purchases.

One of the security establishments in value-added tax is the application of deductions. In our country, the source of deduction practice is the Article 9 of the Law on value added tax. According to the this rule, basically 'in case the taxpayer does not have a residence, business, legal center and business center in Turkey " he is responsible for the payment of tax. In addition, The Ministry of Finance has the authority to hold those agents responsible "in necessary cases" "to protect tax assets". Ministry of Finance, with the aim securing the tax, envisages implementation of responsibility with official statements in various transactions. In addition to declaration that states that the tax needs to be paid completely by the buyer, there is also partial deduction application.

In this study, we evaluate Serial No: 117 Value Added Tax (KDV) Declaration that removed 37 official statement and has been implemented since May 2012, provide examples and examine the defects and solutions to make the declaration simpler and more understandable in a single document.

Key words:

Value added tax

Value added tax security organizations

Value added tax deduction

Full deduction

Partial deduction

ÖNSÖZ

Ülkemizde 2012 yılında tahakkuk eden katma değer vergisinin yaklaşık %5 'i ödemelerden tevkif suretiyle kesilen katma değer vergisinden oluşmaktadır. Ülkemizde KDV tevkifat uygulaması, verginin tamamının alıcı tarafından beyan edilip ödenmesini öngören tam tevkifatın yanı sıra, kendine özgü olarak verginin sadece belirlenen oranının alıcı tarafından beyan edilip ödenmesi olarak tanımlanan kısmi tevkifatı da kapsamaktadır. Çalışmamda tam ve kısmi tevkifat uygulaması değerlendirilmiş olup tevkifat uygulamasının kusurları ve sisteme ilişkin çözüm önerilerine de yer verilmiştir. Çalışmanın başladığı günden bu güne kadar her safhasında değerli tecrübe, bilgi ve ilgisini esirgemeyen danışman hocam Sayın Doç. Dr. Nedim TÜRKMEN'e teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim. Ayrıca çalışma esnasında değerli fikirlerinden istifade ettiğim tüm hocalarıma ve aileme şükranlarımı sunarım.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	iii
ÖNSÖZ	iv
İÇİNDEKİLER	v
KISALTMALAR	viii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	4
KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK	4
1.1.GENEL OLARAK VERGİ SORUMLUSU	4
1.2. KDV AÇISINDAN VERGİ SORUMLUSU	5
1.2.1. Sorumluluk Uygulamasının Amacı Ve Şartları	6
1.2.2. Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Türleri	7
1.3. KATMA DEĞER VERGİSİNDE TEVKİFAT UYGULAMASI	7
1.3.1. Katma Değer Vergisi Tevkifatında Vergiyi Doğuran Olay.....	11
1.3.3.Katma Değer Vergisi Tevkifatının Beyanı	13
1.3.4. Tevkif Edilen Katma Değer vergisinin İndirimi.....	15
KATMA DEĞER VERGİSİNDE TAM TEVKİFAT	18
2.1. İKAMETGAHI, İŞYERİ, KANUNU MERKEZİ VE İŞ MERKEZİ	
TÜRKİYEDE BULUNMAYANLAR TARAFINADAN YAPILAN İŞLEMLER	18
2.2. SERBEST MESLEK FAALİYETİ ÇERÇEVESİNDE YAPILAN TESLİM	
VE HİZMETLER	28
2.3. KİRALAMA İŞLEMLERİ	32
2.4. REKLAM VERME İŞLEMLERİ	39
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	41
KATMA DEĞER VERGİSİNDE KISMI TEVKİFAT	41
3.1. KISMI TEVKİFATIN MAHİYETİ VE TEVKİFAT UYGULAYACAK	
ALICILAR	41
3.2. KISMI TEVKİFAT UYGULANACAK HİZMETLER	44
3.2.1- Yapım İşleri İle Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık Ve	
Etüt-Proje Hizmetleri	45
3.2.2. Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim Ve Benzeri Hizmetler	51
3.2.3. Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım	
Hizmetleri	55
3.2.4. Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri	60
3.2.5. İşgücü Temin Hizmetleri.....	63
3.2.6. Yapı Denetim Hizmetleri	77

3.2.7. Fason Olarak Yaptırılan Tekstil Ve Konfeksiyon İşleri, Çanta Ve Ayakkabı Dikim İşleri Ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri	80
3.2.8. Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma, Götürme Hizmetleri	85
3.2.9. Spor Kulüplerinin Yayın, Reklâm Ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri	87
3.2.10. Temizlik, Çevre Ve Bahçe Bakım Hizmetleri	90
3.2.11. Servis Taşımacılığı Hizmeti	94
3.2.12. Her Türlü Baskı Ve Basım Hizmetleri	98
3.2.13. Yukarıda Belirlenenler Dışındaki Hizmetler	100
3.3. KISMİ TEVKİFAT UYGULANACAK TESLİMLER	103
3.3.1. Külçe Metal Teslimleri	103
3.3.2. Bakır, Çinko Alüminyum Ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi	106
3.3.3. Hurda Ve Atık Teslimi	109
3.3.4. Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kağıt Ve Cam Hurda Ve Atıklardan Elde Edilen Hammadde Teslimi	113
3.3.5. Pamuk, Tiftik, Yün Ve Yapağı İle Ham Post Ve Deri Teslimleri	115
3.3.6. Ağaç Ve Orman Ürünleri Teslimi	117
3.4. KISMİ TEVKİFAT UYGULAMASIYLA İLGİLİ ORTAK HUSUSLAR ...	120
3.4.1. Tevkifat Uygulamasında Sınır	120
3.4.2. Belge Düzeni	121
3.4.3. Beyannamenin Düzenlenmesi	122
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	126
KATMA DEĞER VERGİSİ TEVKİFATINDA DÜZELTME İŞLEMLERİ	126
4.1. MAL İADELERİ	126
4.2. MATRAHTA DEĞİŞİKLİK	127
4.3. FAZLA VEYA YERSİZ TEVKİF EDİLEN VERGİLERİN İADESİ	128
BEŞİNCİ BÖLÜM	130
TEVKİFATA TABİ İŞLEMLERDE KDV İADESİ	130
5.1. GENEL ŞARTLAR	130
5.2. İADE UYGULAMASI	133
5.2.1. Mahsuben İade Talepleri	133
5.2.2. Nakden İade Talepleri	135
5.3. İADE UYGULAMASI İLE İLGİLİ DİĞER HUSUSLAR	136
5.3.1. 01.05.2012 Tarihinden Önceki Dönemlere Ait İade Taleplerinin Sonuçlandırılması	136
5.3.2. Vergi İnceleme Raporuna Göre Mahsuben İade	137
ALTINCI BÖLÜM	141
BİLDİRİM ZORUNLULUĞU VE MÜTESELSİL SORUMLULUK	141
6.1. BİLDİRİM ZORUNLULUĞU	141
6.2. MÜTESELSİL SORUMLULUK	141

YEDİNCİ BÖLÜM	142
KATMA DEĞER VERGİSİNDE TEVKİFAT MÜESSESESİNİN	
DEĞERLENDİRİLMESİ.....	142
7.1. SİSTEMİN AVANTAJLARI VE HEDEFLERİ.....	143
7.2. SİSTEMİN EKSİKLİKLERİ	143
7.3.ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	144
SEKİZİNCİ BÖLÜM	146
SONUÇ.....	146
KAYNAKÇA	148
EK:1.....	154

KISALTMALAR

A.B.D	: Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e	: Adı geçen eser
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
İVDB	: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GV	: Gelir Vergisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVİRA	: Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analizi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KDVGT	: Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
KVK	: Kurumlar Vergi Kanunu
s	: Sayfa
T.C	: Türkiye Cumhuriyeti
TL	: Türk Lirası
VDB	: Vergi Dairesi Başkanlığı
VİR	: Vergi İnceleme Raporu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM Raporu	: Yeminli Mali Müşavir KDV İadesi Tasdik Raporu

GİRİŞ

Katma değer vergisi esas itibariyle yayılı bir tüketim vergisidir. Ülkemizde KDV uygulamasına 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı kanun ile 01.01.1985 tarihinden itibaren geçilmiştir. Katma değer vergisi, tüketimi vergilendirmeyi amaçlayan bir vergi olup, esas itibariyle bir işlem, bir ciro vergisidir. Ekonominin sadece imalat, toptan, perakende gibi aşamalarında ve belirli mallardan alınan bir vergi olmayıp, iktisadi işletme çerçevesinde hiçbir ayırım gözetilmeksizin bütün mal ve hizmetleri kavrayan dolaylı bir vergidir.

Katma değer vergisi işlemi yapan tarafın işleme ilişkin düzenlediği ve alıcıdan tahsil edeceği faturaya katma değer vergisini de eklemek suretiyle fatura düzenlemesini, bu suretle tahsil ettiği KDV tutarından ise alışlarında ödediği KDV tutarını düşmek suretiyle arada kalan pozitif farkı beyan edip ödemesini öngören bir vergidir. Dolayısıyla, işlem zinciri içerisinde işleme eklenen katma değer vergisi o işlemi yapan mükellef tarafından ödenmekte, fiyat mekanizmasıyla alıcıya yansıtılan vergi ise nihai aşamada indirim mekanizmasını kullanma imkanı olmayan tüketicinin üzerinde kalmaktadır. Bu mekanizma, KDV'yi uygulayan tüm ülkelerde benzer şekilde işlemektedir.

Katma değer vergisinde tevkifat uygulaması, kural olarak vergiyi tahsil etme, beyan edip ödeme yükümlülüğü getirilen "işlemi yapan mükellefin" bu yükümlülüğünü kaldırmakta ve verginin Hazine'ye intikalinden alıcı sorumlu tutulmaktadır.

Alıcının bu suretle satıcıya değil de, getirip Hazine'ye ödediği vergi, alıcı açısından yüklenilen ve indirim konusu yapılması gereken vergi niteliğini kaybetmemektedir. Dolayısıyla, bu suretle beyan edilip ödenen vergi, 1 No.lu katma değer vergisi beyannamesinde alıcının satışları üzerinden hesapladığı katma değer vergisi tutarı üzerinden indirim konusu yapılabilmektedir.

Vergi sorumlusu tarafından satıcıya ödenmeksizin kesilen katma değer vergisi bu işlemin beyanına münhasır geliştirilen 2 No.lu katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilecek ve ödenecektir. 2 No.lu beyanname

ile beyan edilip ödenen bu vergi aynı dönemde 1 No.lu katma değer vergisi beyannamesinde ise indirilecek katma değer vergisi hanesine eklenecektir.

Ülkemizde tevkifat uygulaması, verginin tamamının alıcı tarafından beyan edilip ödenmesini öngören tam tevkifatın yanı sıra, kendine özgü olarak verginin sadece belirlenen oranının alıcı tarafından beyan edilip ödenmesi olarak tanımlanan kısmi tevkifatı da kapsamaktadır. Ülkemizde 2012 yılında tahakkuk eden katma değer vergisinin yaklaşık %5 'i ödemelerden tevkif suretiyle kesilen katma değer vergisinden oluşmaktadır.

Ülkemizde KDV tevkifatı ilk olarak 21.07.1985 tarihinde 15 seri numaralı KDV Genel Tebliğ ile "yurt dışından sağlanan hizmetler" dolayısıyla yani hizmet ithalatından sorumlu sıfatıyla KDV'nin beyanı düzenlemesi ile yapılmıştır. Kısmi tevkifata yönelik ilk düzenleme ise 1996 yılında 51 numaralı KDV Genel Tebliğ ile bazı işlemlerde satıcının KDV mükellefi olması ve yapılan satışa ilişkin fatura düzenlemesine rağmen; alıcı tarafından, hesaplanan KDV'nin tamamının ödenmeyip bir kısmının sorumlu sıfatıyla (tevkif edilerek) beyan edilmesi ve ödenmesi, kalan kısmının ise satıcıya ödenmesi uygulamasıdır. Tevkifat uygulaması zamanla bir hayli genişlemiştir.

Ülkemizde uygulanmakta olan katma değer vergisi tevkifatının kaynağını, katma değer vergisi Kanununun 9'uncu maddesi oluşturmaktadır. Söz konusu hükme göre temel olarak "mükellefin Türkiye içinde ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması" halinde, alıcı verginin ödenmesinden sorumlu tutulmaktadır. Söz konusu maddede ayrıca "gerekli görülen diğer hallerde" de "vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla" Maliye Bakanlığının işleme taraf olanları (alıcıyı) verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisine sahip olduğu belirtilmiştir. Maliye Bakanlığı da, vergi alacağının emniyet altına alma amacından hareketle, çıkardığı tebliğlerle değişik işlemlerde sorumluluk uygulaması öngörmüştür.

Katma değer vergisi tevkifatına ilişkin olarak 14.04.2012 tarih ve 28264 sayılı Resmi Gazete ile 2012 yılının Mayıs ayının başından itibaren yürürlüğe girmek üzere 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği yayınlanmıştır.

Yayınlanan bu Tebliğ ile tevkifat konusunda hüküm içeren 37 adet tebliğ veya tebliğ bölümü yürürlükten kaldırılmıştır. Tebliğlerle getirilen sorumlu sıfatıyla KDV'nin beyanı uygulamaları tek bir tebliğde toplanmıştır.

Bu çalışmamızda katma değer vergisi tevkifatına ilişkin olarak Mayıs 2012 tarihinden itibaren yürürlükte olan ve 37 adet tebliğ veya tebliğ bölümünü yürürlükten kaldıran ve en önemli iddiası, karmaşık durumda olan söz konusu tevkifat mevzuatını tek metinde toplayan daha sade ve anlaşılır hale getiren 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ve bu tebliğ üzerinden katma değer vergisinde tevkifat uygulaması değerlendirilmiş, örnek ve muktezalarla özellik gösteren hususlar incelenmiş, tevkifat uygulamasının kusurları ve sisteme ilişkin çözüm önerilerine yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK

1.1.GENEL OLARAK VERGİ SORUMLUSU

Sorumluluk,“mesuliyet, uyulması gereken bir kurala aykırı davranışın hesabını verme, tazminatla yükümlü tutulma, işlenmiş olunan bir suçun gerektirdiği cezayı çekme” anlamlarına gelmektedir.¹Tanımından da anlaşılacağı üzere sorumluluk kavramı farklı hukuk dallarında farklı anlamlar taşıyabilmektedir. Vergi hukukunda sorumluluk ise, vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin kanunlarla, vergiye ilişkin maddi ya da şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımında vergi dairesine muhatap tutulmalarını; bazı durumlarda ise asıl vergi borçlusu ile birlikte ve onun yerine geçerek vergiyi ödemelerini ifade etmektedir.²Vergi sorumluluğu, vergi kanunlarının verginin tarh, tahakkuk ve tahsilatı açısından idareye kolaylık sağlamak ve kamu alacağını güvenlik altına almak amacıyla öngördüğü bir müessesedir.³

Bilindiği üzere verginin asıl borçlusu o verginin mükellefidir. Vergi usul kanununun 8. maddesinde vergi mükellefi; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanmıştır.

Ancak bazı durumlarda vergi mükelleflerini tespit etmek, vergi alacağını tahsil etmek, vergi idaresi açısından zor olmaktadır. Bu durumlarda mükellefe ait vergileme ile ilgili görevlerin yapılmasından, verginin beyan edilip ödenmesinden mükellef dışındaki kişiler sorumlu olmaktadır. Vergi usul kanununun 8. maddesinde vergi sorumlusu; verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmıştır.

¹ Ejder YILMAZ, **Hukuk Sözlüğü**, Doruk Yayınları, Ankara 1976, s.283

² Yusuf KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, 2.baskı, Yetkin Yayınları, 2003, s.131

³ Şükrü KIZILOĞLU, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulamaları**, 4.baskı, Yaklaşım Yayınlar, Ankara 2010, s.483

Vergi sorumlusu vergiyi mükellef nam ve hesabına devlet hazine ödeyen kişidir. Bu özelliği ile vergi mükellefinden ayrılır. Vergi sorumlusu tarafından ödenen vergi mükellef adına ödendiğinden vergi sorumlusunun mali varlığı etkilenmez.

1.2. KDV AÇISINDAN VERGİ SORUMLUSU

Katma değer vergisi kanununun 9. maddesi aşağıdaki gibidir:

9.1- 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.

9.2- Fiili yada kaydi 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 tarihyata vergi ziyai 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.

9.3- 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait katma değer vergisinin ödenmesinden lisanslı depo işleticileri sorumludur.

1.2.1. Sorumluluk Uygulamasının Amacı Ve Şartları

Katma değer vergisinde sorumluluk müessesesi vergi alacağının emniyetle tahsil edilebilmesi amacıyla getirilmiş bulunmaktadır. Madde hükmüne göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, 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.

Madde hükmünün tetkikinde aşağıdaki sonuçlara varılmaktadır:

1-Vergi sorumluluğunun amacı vergi alacağını güvence altına almaktır.

2-Maliye Bakanlığına vergi sorumlusunu tayin etme konusunda geniş bir yetki verilmiş; vergi sorumluları ve sorumluluk halleri açık bir şekilde sayılmamıştır.⁴

Katma değer vergisi kanununun 9. maddesinin ikinci fıkrasında da katma değer vergisinin ve genel anlamda vergi sisteminin başarısı bakımından belge düzeninin kurulması amacına yönelik olarak belgesiz mal ve hizmet dolaşımının önlenmesi bakımından satın aldıkları mal ve hizmetlere ait belgeleri ibraz edemeyenlere bu alışlarına ait katma değer vergisini cezalı olarak ödeme zorunluluğu getirilmiştir.⁵

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 ödeme yaptıkları dönemde indirim konusu yapabilirler.

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 aranmayacaktır.

⁴ Nuri DEĞER, **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, 3.baskı, Yaklaşım yayımları, 2009 Ankara, s.294

⁵ Şükrü KIZILOĞLU, age, s.481

Katma değer vergisi kanununun 9.maddesinin üçüncü fıkrasında 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara tesliminde bu işlemlere ait katma değer vergisinin lisanslı depo işleticileri tarafından sorumlu sıfatıyla ödenmesi düzenlenmektedir.

1.2.2. Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Türleri

Katma değer vergisinde sorumluluk müessesesi, tam ve kısmi sorumluluk olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tam sorumluluk (Tam Tevkifat) uygulamasında, işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme muhatap olan alıcılar tarafından beyan edilip ödenmekte; kısmi sorumluluk (Kısmi Tevkifat) uygulamasında ise hesaplanan verginin Maliye Bakanlığınca belirlenen kısmının, işleme muhatap olan alıcılar tarafından, diğer kısmının ise işlemi (teslim veya hizmeti) yapan tarafından beyan edilip ödenmesidir.

1.3. KATMA DEĞER VERGİSİNDE TEVKİFAT UYGULAMASI

Katma değer vergisi kanununun 9'uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni 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 tutma yetkisine sahiptir.

Anlaşıldığı üzere vergi alacağını güvence altına almak amacıyla düzenlenen bu madde sadece ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar için öngörülmüş değildir. Maliye Bakanlığı, bunların dışında gerekli gördüğü diğer hallerde de verginin ödenmesinden işleme taraf olanları sorumlu tutabilecektir.

Maddede belirtilen işlemlere taraf olanlar kendine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi ve kurumlardır. Bunlar verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olacaklardır.

Katma değer vergisi tevkifatı yapılabilmesi için işlemin katma değer vergisinin konusuna girmesi gerekmektedir. Katma değer vergisi kanununun 1'inci maddesinde, verginin konusuna giren işlemler aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

1.Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,

2.Her türlü mal ve hizmet ithalatı,

3.Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler:

a) Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,

b) Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması,

c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,

d) Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar ile 10.02.2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi,

e) Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,

f) Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,

g) Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya

bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,

h) Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.

Ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği gelir vergisi kanunu hükümlerine göre; gelir vergisi kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir.

Bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri, Türk tabiyetinde bulunup bulunmamaları, ikametgâh veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mani teşkil etmez.

İthalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzelkişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeye tesir etmez.

Yukarıdaki yasa hükmünden de anlaşıldığı üzere Katma değer vergisinin konusuna giren işlemlerin Türkiye'de yapılması gerekmektedir. Ancak, sayılan bu faaliyetlerden devamlılık arz edenler vergiye tabi olacak, arazi faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ise vergiye tabi tutulmayacaktır. Katma değer vergisi kanununun 1'inci maddesinin 3/h bendi hükmüne göre ihtiyari mükellefiyet şeklinde vergilendirilmelerini isteyen mükelleflerin faaliyetleri de vergiye tabi olacaktır.

Diğer taraftan katma değer vergisi kanununun 1'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında, bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılmasının, bunları yapanların hukuki statü ve kişiliklerinin, Türk tabiyetinde bulunup bulunmamalarının, ikametgahı veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmamasının işlemlerin mahiyetini değiştirmeyeceği ve vergilendirmeye mani teşkil etmeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre söz konusu işlemleri kim yaparsa yapsın (işlemin Türkiye'de yapılması şartıyla) dar mükellef, tam

mükellef, özel, resmi ayrımı yapılmaksızın vergilendirilecektir. Bu kapsamda diğer vergi kanunlarındaki muafiyet ve istisnalar bu kanuna göre geçerli olmayacaktır. Örneğin kurumlar vergisinden muaf tutulan herhangi bir kurum veya kuruluş katma değer vergisine tabi bir işlemi yapmışsa, işlem katma değer vergisi kanununa göre istisna edilmemiş olması şartıyla vergilendirilecektir.

Örneğin, ikametgahı yabancı ülkede bulunan (A) şahsının Türkiye’de elde ettiği ücret geliri için katma değer vergisi hesaplanmayacaktır. Çünkü ücret gelirleri katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Aynı şekilde Türkiye’de bir mal satışına aracılık eden ve bu faaliyeti sürekli yapmayan Alman uyruklu (A) şahsının bu faaliyeti arızı yaptığından katma değer vergisinin konusuna girmeyecek, dolayısıyla katma değer vergisi tevkifatı da yapılamayacaktır.⁶

Tevkifat kapsamına giren işlemin (teslim/hizmet), vergiden müstesna olması halinde, tevkifat yapılmayacak ve mükellef veya sorumlu sıfatıyla vergi beyan edilmeyecektir.

Örneğin, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin teslimleri katma değer vergisinden istisna olduğundan, bu mükelleflerden alınan ve tevkifat kapsamına dahil edilen mal ve hizmet teslimlerinde KDV tevkifatı yapılmayacaktır.

Katma değer vergisi tevkifatı ihtiyari bir uygulama olmayıp, Maliye Bakanlığınca tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması zorunludur. Diğer taraftan, Maliye Bakanlığınca tevkifat kapsamına alınmamış işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması mümkün değildir.

⁶ Türmob, e-kitap, **Katma Değer Vergisinde Tam ve Kısmi Tevkifatı Uygulaması**, s. 5

1.3.1. Katma Değer Vergisi Tevkifatında Vergiyi Doğuran Olay

Kaynakta kesinti ya da stopaj olarak da ifade edilen tevkifat müessesesinde vergiyi doğuran olay, ilgili vergi yasalarında, ayrıca düzenlenmektedir. Örneğin, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarında vergi tevkifatında vergiyi doğuran olay , “hesaben ya da nakden ödeme” olarak belirlenmiştir.

Katma değer vergisi kanununda ise, vergi tevkifatında vergiyi doğuran olay ayrıca belirlenmemiştir. Bu da katma değer vergisi kanununun 10’uncu maddesinde belirlenen vergiyi doğuran olayın, tevkifat açısından geçerli kabul edilmesini gerektirmektedir. Nitekim 117 Seri No.lu katma değer vergisi genel tebliğinde “Tevkifat kapsamındaki işlemlerde vergiyi doğuran olay bakımından özellikli bir durum söz konusu olmayıp, bu işlemlere ilişkin katma değer vergisinin beyan dönemi katma değer vergisi kanununun 10’uncu maddesine göre tespit edilecektir” biçiminde açıklama yapılmıştır. Bahse konu maddede katma değer vergisi kanununun kapsamına giren işlemlerde vergiyi doğuran olay aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

Vergiyi doğuran olay:

- a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,
- b) Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,
- c) Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,
- d) Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,
- e) Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyecisi veya sürücüsüne tevdi,

g) Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,

ı) İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili,

j) İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması,

k) 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi.

Anında meydana gelir.

Katma değer vergisi tevkifatına tabi tutulacak işlemler açısından yukarıda belirlenen vergiyi doğuran olaylardan herhangi birinin meydana gelmesi gerekmektedir. Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda da tevkifat yapılacaktır.

1.3.2. Katma Değer Vergisi Tevkifatının Niteliği

Katma değer vergisi tevkifatı uygulaması, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesidir.

"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.⁷

⁷ 117 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73' üncü maddesinde kabul edilen vergilerin yasallığı ilkesi uyarınca vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup, kanunla değiştirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, vergi mükellefiyeti ve vergi sorumluluğu da kanundan doğmak zorundadır. Bu nedenle vergi sorumluluğu veya yükümlülüğü kişilerin iradesi ile ihdas edilememektedir.

Katma değer vergisi tevkifatı da ihtiyari bir uygulama olmayıp, Maliye Bakanlığınca tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde, işleme taraf olan alıcılar tarafından tevkifat yapılması zorunludur. Diğer taraftan, Maliye Bakanlığınca tevkifat kapsamına alınmamış işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması mümkün değildir. Aksi uygulama, VUK uyarınca vergi hatası ile malul olup, düzeltilmesi gerekmektedir.

Örneğin, alıcı (A), tevkifata konu olmayan bir işlemde 100 TL KDV'nin 50 TL'sini tevkif ederek vergi dairesine ödemiştir. Bu durumda alıcı (A), tevkif ettiği vergiyi vergi dairesine ödemiş olsa da satıcı, tevkif edilen vergi tutarı kadar hesaplanan Katma değer vergisini eksik beyan etmiş olacaktır. Dolayısıyla, satıcı, Katma değer vergisi açısından vergi ziyanına sebebiyet vermiş olacağından cezalı vergi tarhiyatı ile karşılaşacak olup, alıcı (B)'nin yersiz yere tevkif ederek beyan ettiği katma değer vergisi tutarı ise vergi usul kanunu hükümlerine göre düzeltilecektir.⁸

1.3.3.Katma Değer Vergisi Tevkifatının Beyanı

Tevkifat, genel bütçeli idareler hariç, tevkifata tabi işlemin yapıldığı dönemde vergi sorumlularına ait 2 No.lu Katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

Tevkifat kapsamındaki işlemlerde vergiyi doğuran olay bakımından özellikli bir durum söz konusu olmayıp, bu işlemlere ilişkin katma değer

⁸ Türmob, e-kitap, age, s. 8

vergisinin beyan dönemi katma değer vergisi kanununun 10'uncu maddesine göre tespit edilecektir.

Bu kapsamda, işleme ait fatura veya benzeri belge izleyen ay içinde düzenlense dahi sorumlu sıfatıyla beyan, işlemin vuku bulduğu dönemin beyan süresi içinde yapılacaktır. Kısmi tevkifat uygulamasında satıcının mükellef sıfatıyla 1 No.lu Katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edeceği kısım da aynı dönemde beyan edilecektir.

Hizmet işlemlerinde, hizmetin ayın sonunda tamamlanması halinde de fatura izleyen ayda düzenlense dahi bu şekilde işlem yapılacaktır. İşlem bedelinin ödenmemesi, işleme ait faturanın süresinde düzenlenmemesi, alıcıya geç gelmesi veya hiç gelmemesi tevkifatın yapılıp yukarıda belirtilen süre içinde sorumlu tarafından beyan edilmesine engel değildir.

Örneğin, tevkifata konu bir hizmet ifa edilmeden fatura vb. belge düzenlenmesi halinde, belgenin düzenlendiği anda vergiyi doğuran olay meydana geleceğinden, belgenin düzenlendiği anda tevkifatın da yapılması gerekmektedir.

Genel bütçeli idareler dışındaki vergi sorumluları tevkif ettikleri vergiyi, vergi sorumlularına ait 2 No.lu katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edeceklerdir. Bunların başka faaliyetleri nedeniyle katma değer vergisi mükellefiyetlerinin bulunmaması ve dolayısıyla 1 No.lu katma değer vergisi beyannamesi vermemeleri bu uygulamaya engel değildir.⁹

2 No.lu katma değer vergisi beyannamesi sadece tevkifata tabi işlemlerin olduğu dönemlerde verilecektir. Genel bütçeli idareler, tevkif ettikleri katma değer vergisi için sorumlu sıfatıyla beyanname vermeyecekler, tevkif edilen katma değer vergisi doğrudan bunların muhasebe birimlerince gelir kaydedilecektir.

Genel bütçeli idareler dışındaki kamu kurum ve kuruluşlarının yaptıkları katma değer vergisi tevkifatı, işlemin yapıldığı dönemde vergi

⁹ 117 No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği

sorumlularına ait 2 No.lu katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

Ayrıca, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarına ait bedellerin, genel bütçe ödenekleri dışındaki bir kaynaktan karşılanması halinde tevkif edilen KDV, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından 2 No.lu katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilecek ve ödenecektir.

Tevkifat, 117 Seri No.lu katma değer vergisi tebliği kapsamında mal ve hizmetleri satın alan ve adına fatura ve benzeri belge düzenlenen sorumlu tarafından yapılarak, yukarıda yapılan belirlemeler çerçevesinde 2 No.lu katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilip ödenecek veya doğrudan muhasebe birimlerince ilgili bütçe hesabına gelir kaydı yapılacaktır.

Katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmayan BSMV mükelleflerinin 2 No.lu katma değer vergisi beyannamesini kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Ancak, bankaların tevkif ettikleri vergiyi ödemeyi yapan şubeler itibariyle şubelerin bağlı buldukları vergi dairesine beyan edip ödemeleri de mümkün bulunmaktadır.

Bu tercihi yapan bankaların, durumu bir dilekçe ile önceden genel müdürlüğün bağlı olduğu vergi dairesine yazılı şekilde bildirmeleri gerekmektedir. Bu bildiriye ait yazının bir örneği genel müdürlük tarafından şubelere gönderilecek, şubeler tarafından da kendi bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz edilmek suretiyle sorumlu sıfatıyla beyanın şubeler tarafından yapılmasına başlanılacaktır.

1.3.4. Tevkif Edilen Katma Değer vergisinin İndirimi

2 No.lu katma değer vergisi beyannamesinde herhangi bir surette indirim yapılması mümkün olmadığından tevkif edilen katma değer vergisinin tamamının beyan edilerek vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, tevkifat uygulayan alıcının katma değer vergisi 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 katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir. Bu indirimin dayanağı 2 No.lu katma değer vergisi beyannamesi olacaktır.

Kısmi tevkifata tabi işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin;

- Satıcı tarafından beyan edilecek kısmı, takvim yılı aşılmamak şartıyla işleme ait fatura veya benzeri belgenin defterlere kaydedildiği döneme ilişkin olarak verilmesi gereken,

- Sorumlu sıfatıyla beyan edilen kısmı ise 2 No.lu katma değer vergisi beyannamesinin verildiği ay içinde verilmesi gereken,

1 No.lu katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

Örneğin, Satıcı (B), alıcı (A)'ya 12 Mayıs'ta 1.000,00-TL karşılığında bakır tel teslim etmiş, genel oranda katma değer vergisine tabi bu teslimle ilgili olarak 13 Mayıs'ta düzenlediği faturada hesaplanan katma değer vergisi, tevkif edilecek katma değer vergisi ve tahsil edilecek katma değer vergisi tutarlarını sırayla 180,126 ve 54-TL olarak göstermiştir.

(A), bu alışla ilgili 2 No.lu katma değer vergisi beyannamesini 24 Haziran'a kadar vermek zorundadır. Bu ödevini yerine getirmişse, söz konusu beyanname ile sorumlu sıfatıyla beyan edeceği 126 lirayı, 24 Haziran'a kadar vermesi gereken Mayıs dönemi 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir. 2 No.lu katma değer vergisi beyannamesi yanlışlıkla süresinden sonra, mesela, 24 Ağustos'ta verilirse 126 liralık tutar da 24 Ağustos'a kadar verilmesi gereken Temmuz dönemi 1 No.lu katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir.

Mükellef (A)'nın satıcıya ödediği/borçlandığı 54 liralık tutar ise yıl geçmemek şartıyla alış faturasının defterlere kaydedildiği dönemde indirim konusu yapılabilecektir.

Satıcının bu teslimle ilgili faturayı süresinden sonra, mesela, 16 Temmuz'da düzenleyip (A)' ya intikal ettirmesi sorumlu sıfatıyla beyanın 24 Haziran'a kadar yapılmasına engel değildir. Bu durumda hesaplanan verginin sorumlu sıfatıyla beyan edilecek olan 126 liralık kısmı 24 Haziran'a kadar verilecek, satıcıya ödenmesi gereken 54 lira tutarındaki kısmı ise (vergiyi doğran olayın gerçekleştiği takvim yılı geçmemek şartıyla) faturanın defterlere kaydedildiği dönem için verilecek 1 No.lu katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİNDE TAM TEVKİFAT

Bu bölüm kapsamındaki işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin tamamı, mal veya hizmetin alıcıları tarafından tevkifata tabi tutulacaktır.

Tam tevkifat uygulanacak işlemler, bu bölümde belirtilenlerle sınırlı olup, bunlar dışındaki işlemlerde işleme muhatap olanlar tarafından tam tevkifat uygulaması kapsamında işlem yapılmayacaktır.

2.1. İKAMETGAHI, İŞYERİ, KANUNU MERKEZİ VE İŞ MERKEZİ TÜRKİYEDE BULUNMAYANLAR TARAFINADAN YAPILAN İŞLEMLER

Katma değer vergisi kanununun 1' inci maddesine göre bir hizmetin katma değer vergisinin konusuna girebilmesi için Türkiye'de ifa edilmesi gerekmektedir. Aynı kanunun (6/b) maddesinde ise Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler katma değer vergisine tabi olacaktır.

Bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, katma değer vergisinin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

Hizmetin vergiden müstesna olması ve hizmetin yurt dışında yapılıp hizmetten yurt dışında faydalanılması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi beyan edilmeyecektir.

Katma değer vergisinin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi için hizmetten Türkiye'de faydalanan muhatabın katma değer vergisi mükellefi olması şart değildir. Katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmayanlar da söz konusu

hizmetler nedeniyle katma değer vergisi tevkifatı yaparak 2 Nolu katma değer vergisi beyannamesi ile beyan etmek ve ödemek zorundadır:

Yurt dışından temin edilen ve tevkifata tabi tutulması gereken hizmetlere ilişkin olarak aşağıdaki örnekler verilebilir:

Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan firmalar tarafından;

- 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,

- Katma değer vergisi mükellefiyeti olmayan genel bütçeli bir idareye yurt dışından verilen bilgisayar yazılım hizmeti,

- Katma değer vergisi mükellefiyeti olmayan bir sivil toplum kuruluşuna konusuyula ilgili olarak dünyadaki hukuki gelişmeler hakkında yurt dışından bilgi gönderilmesi hizmeti.

Yurt dışından temin edilen ancak tevkifata tabi tutulmaması gereken hizmetlere ilişkin olarak aşağıdaki örnekler verilebilir:

-İhraç edilecek mallar için yurt dışındaki firmalar tarafından yurtdışında verilen reklam ve tanıtım hizmetleri, müşteri bulma, gözetmenlik gibi hizmetler,¹⁰

-Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumun yurt dışındaki tazminat davasını yurt dışındaki mahkemelerde takip eden avukatın yaptığı hizmet yurt dışında ifa edildiğinden ve hizmetten yurt dışında faydalanıldığından katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Bu nedenle avukata ödenen bedeller üzerinden katma değer vergisi hesaplanıp sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyecektir.¹¹

İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yapılan hizmetlerin ya da mal tesliminin aynı

¹⁰ Şükrü KIZILOT, age, s.490

¹¹ Şükrü KIZILOT, age, s.491

zamanda kısmi tevkifat uygulaması kapsamında da olması halinde de tam tevkifat yapılacaktır.

Örneğin, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan bir avukatlık şirketinden Türkiye'deki bir uyuşmazlık nedeniyle danışmanlık hizmeti alınması halinde tam tevkifat yapılacaktır.

İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yapılan KDV kanununun 1'inci maddesi kapsamındaki mal teslimleri de aynen hizmet ithalinde olduğu gibi tevkifata tabi tutulacaktır.

Örneğin, Fransız uyruklu bir kişinin sahibi bulunduğu ve Fransa'daki ticari işletmesine dahil olan Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde sayılan işletme hakkını, marka hakkını, Türkiye'de satması halinde, alıcının tam tevkifat yapması gerekmektedir. Ancak, Fransız uyruklu kişinin Türkiye'de sürekli ticari, sınai, mesleki ve zirai faaliyetle iştigal etmesi halinde bu faaliyetleri kapsamında yapmış olduğu teslim ve hizmetleri nedeniyle yabancı uyruklu kişi Türkiye'de katma değer vergisi mükellefi olacağından, KDV tevkifatı yapılmaması gerekecektir.

Örneğin, İzmir'de giyim mağazası işleten yabancı uyruklu bir kişinin mağaza işletmeciliği nedeniyle yapmış olduğu teslimlerde katma değer vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Örneğin, Konya'da tahıl üretimi faaliyeti ile uğraşan ancak, bu faaliyeti nedeniyle gerçek usulde vergilendirilmeyen yabancı uyruklu kişinin, zirai ürün teslimleri, katma değer vergisi kanununun 17/4-b maddesi uyarınca katma değer vergisinden istisna olduğundan tevkifat yapılmayacaktır.

Teslimin vergiden müstesna olması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla vergi beyan edilmeyecektir. Mal tesliminde bulunan İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların teslim ettiği mal nedeniyle, teslimin katma değer vergisi kanununun 1'inci maddesi kapsamına girip girmediğinin tespit edildikten sonra tevkifat yapılıp yapılmayacağı belirlenmesi gerekmektedir.

Örneğin, Alman uyruklu bir kişinin Didim’de bulunan yazlığını satması ve bu satıştan doğan kazancın Gelir vergisi kanunu uyarınca değer artış kazancına sayılması halinde, katma değer vergisi hesaplanmayacak olup, katma değer vergisi tevkifatı da yapılmayacaktır.¹²

Öte yandan, Gümrük İdaresi kanalıyla gerçekleşen mal ithalinde katma değer vergisi, Gümrük İdaresine ödeneceğinden herhangi bir tevkifat yapılmayacaktır. Ayrıca, mal tesliminin katma değer vergisinin konusuna girmemesi ya da katma değer vergisinden istisna olması halinde de vergi hesaplanmayacaktır.

Örneğin, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan bir kurumun Türkiye’de bulunan taşınmazını satması halinde, söz konusu taşınmaz iki tam yıl süre ile kurumun aktifinde kalmış ise, bu taşınmaz teslimi katma değer vergisi kanununun, 17/4-r maddesi uyarınca katma değer vergisinden istisna olduğundan katma değer vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Aksi takdirde, taşınmazı satın alan katma değer vergisi tevkifatı yapmak zorundadır.

Örneğin, Türkiye’de organize ettiği sanatsal faaliyetlerde yer almak üzere yurtdışından gelen sanatçıların konaklama, yemek, ulaşım gibi masraflarını karşılayan şirketin, söz konusu hizmetleri tedarikçilerden temin etmesi durumunda, söz konusu işlemlerin katma değer vergisi tevkifatına tabi tutulup tutulmayacağı hususu irdelendiğinde;

Yurt dışından gelen yabancı sanatçıların Türkiye’de ifa ettikleri sanatsal faaliyetler serbest meslek faaliyeti kapsamında katma değer vergisine tabidir.

Yurt dışından gelen yabancı sanatçıların verdikleri hizmetten Türkiye’de yararlandığından sanatçılara ödenen bedel üzerinden sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi hesaplanması gerekmekte olup, hesaplanan bu verginin 2 No.lu katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi ve aynı

¹² Türmob e-kitap, age, s. 16

dönemde 1 No.lu katma değer vergisi beyannamesi ile de indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Bu hizmetlerle ilgili olarak yurtiçinden satın alınan ve şirket adına fatura edilen konaklama, ulaşım, yemek gibi hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tutarları tevkifata tabi tutulmayacak ve bu işlemlere ilişkin katma değer vergisi hizmeti veren işletmeler tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilecektir. Şirket bu alımlar nedeniyle yüklendiği katma değer vergisi tutarlarını genel hükümlere göre indirim konusu yapacaktır.¹³

Örneğin, Türkiye'deki bir firma ABD mukimi Microsoft firması ile yaptığı anlaşma gereği, Microsoft'un reklam alanlarına Türkiye'deki firmaların reklamını almakta ve bu reklamlar karşılığında komisyon geliri elde etmektedir. Bu kapsamda Türkiye'deki firmanın reklam bedeli olarak aracı firmaya ödediği 1000,00-TL'lik reklam bedelinin %5 komisyon kesildikten sonra kalan 950,00 -TL'si Microsoft'a ödenmekte, 50,00-TL'si ise komisyon geliri olarak aracı firmada kalmaktadır.

ABD'de mukim olan ve internet üzerinden faaliyet gösteren Microsoft şirketinin internet üzerinden verdiği söz konusu reklam hizmetinden Türkiye'de yararlanıldığından bu işlem katma değer vergisine tabidir. Aynı zamanda Türkiye'deki aracı firma tarafından Microsoft'a verilen aracılık hizmeti de Türkiye'de yapıldığından ve yararlanıldığından katma değer vergisine tabi olacaktır. İnternet üzerinden faaliyet gösteren Microsoft şirketinin Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi veya iş merkezinin bulunmaması halinde söz konusu 950 TL'lik reklam hizmetine ilişkin katma değer vergisi aracı firma tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.50 TL'lik aracılık hizmetine ilişkin katma değer vergisi ise aracı firma tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilecektir. ¹⁴

¹³ İVDB tarafından verilen 30.01.2012 tarih ve 338 nolu özelge

¹⁴ İVDB tarafından verilen 23.02.2012 tarih ve 725 nolu özelge

Örneğin, tekstil ürünleri imalatı ve ihracatı işiyle iştigal eden bir firmanın, yurt dışı Pazar ve müşteri bulma faaliyetleri nedeniyle yurt dışında yerleşik Türkiye’de şubesi veya temsilcisi bulunmayan firmalardan yurtdışında gerçekleştirdikleri pazarlama, satış ve pazar bulma faaliyetleri kapsamında almış olduğu hizmetler, Türkiye’de katma değer vergisine tabi değildir. Bir başka deyişle ihracat yapan firmanın yurt dışında mukim firmalardan yurt dışında alacağı ve yurt dışında yararlanacağı müşteri getirme ve yurtdışından müşteri bulma hizmetleri KDV kanununun 6/b maddesine katma değer vergisinin konusuna girmediğinden tevkifat uygulanmayacaktır.¹⁵

Örneğin, Türkiye’deki bir şirket, yurt dışında sözleşme yaptığı acenteden Türkiye’de bulunan otellerle ilgili reklam vermek, katalog göndermek ve fuarlarda stand açmak hizmetlerini almakta ve bedelini de yurt dışı firmaya ödemektedir. Burada yurtdışındaki firmadan alınan Türkiye’de bulunan otellerle ilgili yurtdışına reklam verme, katalog gönderme ve yurt dışındaki fuarlarda stand açılması gibi yurtdışında verilen tanıtım ve reklam hizmetleri, hizmet yurtdışında yapıldığından ve hizmetten yurt dışında faydalandığından KDV’nin konusuna girmemektedir.

Türkiye’deki firmanın yaptığı işlemin yurt içi otel ve konaklama tesislerinin reklamının yapılmasına aracılık olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle yurt dışındaki firma tarafından aracı firmaya fatura edilen ve aracı firma tarafından da yurtiçi otel ve konaklama firmalarına yansıtılan reklam hizmetine ilişkin bedeller, yurtdışında verilen ve yararlanılan hizmete ilişkin olduğundan katma değer vergisine tabi tutulmayacaktır. Ancak yurtiçi aracı firma tarafından yurtiçi otel ve konaklama tesislerine verilen aracılık hizmetinin genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi tutulması ve işleme ilişkin katma değer vergisinin aracı firma tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilmesi gerekmektedir.¹⁶

¹⁵ İVDB tarafından verilen 08.02.2012 tarih ve 459 nolu özelge

¹⁶ Antalya VDB tarafından verilen 09.02.2012 tarih ve 114-76 sayılı özelge

Örneğin, Almanya'daki bir seyahat acentesi, Almanya'da mukim bir firmanın çalışanlarını, konaklamak, seminer ve benzeri organizasyonlar düzenlemek üzere Antalya'da bulunan anlaşma yaptığı otele götürmüştür. Almanya'da bulunan seyahat acentesi Antalya'daki otele vermiş olduğu müşteri bulma hizmetinin bedeline ilişkin fatura düzenleyecektir.

Yurt dışındaki seyahat acentesi tarafından Antalya'daki otele verilen müşteri bulma hizmetinden Türkiye'de yararlanıldığından, Almanya'da mukim seyahat acentesi tarafından verilen bu hizmet katma değer vergisine tabi tutulacaktır. Hizmeti veren Almanya'daki acentenin Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmadığından bu işleme ilişkin katma değer vergisi katma değer vergisi kanununun 9'uncu maddesi gereğince Türkiye'deki, otel tarafından 2 No.lu katma değer vergisi beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekir.¹⁷

Örneğin, İtalya'da bulunan MZ pizza markasını İstanbul'da açacağı pizza restoranlarında kullanmak isteyen mükellef AC, anlaşma gereği hasılatının yüzde birini İtalya'da bulunan firmaya franchise bedeli olarak ödeyecektir.

Yurt dışında yerleşik firmalardan alınan franchise hizmeti katma değer vergisine tabi olduğundan, MZ firmasına ödenecek franchise bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin Türkiye'de mukim mükellef tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. 2 No.lu katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilen verginin aynı döneme ilişkin 1 No.lu katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılabileceği tabidir.¹⁸

Aynı şekilde, İngiltere merkezli bir otel ile yaptığı franchise anlaşması gereğince, isim hakkını kullanarak Türkiye'de otel işletmeciliği yapan ve karşılığında yurt dışındaki firmaya her ay yapılan cironun belli bir yüzdesi oranında franchise bedeli ödeyen firma da, ödediği bedel üzerinden

¹⁷ AVDB tarafından verilen 24.05.2011 tarih ve 65-312 sayılı özelge

¹⁸ İVDB tarafından verilen 05.03.2012 tarih ve 832 sayılı özelge

hesaplayacağı katma değer vergisini 2 No.lu katma değer vergisi beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeyecek ve ödediği bu vergiyi 1 No.lu katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir.¹⁹

Örneğin, Türkiye'de mukim bir firma, yurt dışında bulunan ve Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan çeşitli müzik firmaları, telif ajansları, mükellefiyeti bulunmayan serbest besteciler, söz yazarları ve şarkıcılardan sözlü ve enstrümantal müzik eserlerinin lisans ve telif haklarını satın alarak söz konusu eserleri Türkiye'de yayımlamaktadır. Bunun karşılığında ise yurtdışında bulunan ilgili kişi ve kurumlara lisans hakkı ve telif hakkı olarak ödemeler yapmaktadır.

Yurtdışından sağlanan hizmetler, katma değer vergisi kanununun 1/2'nci maddesi kapsamında katma değer vergisine tabidir. Bu kapsamda mükellefiyeti bulunmayan besteci, söz yazarı ve şarkıcılardan alınan lisans ve telif hakları da katma değer vergisine tabidir. Dolayısıyla, yukarıda belirtilen hizmetlerin tamamı katma değer vergisine tabi olup, bu hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin Türkiye'deki alıcı mükellef tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Bu suretle ödenen katma değer vergisi 1 No.lu beyannamede indirim konusu yapılabilecektir.²⁰

Örneğin, KL firmasının ithal ettiği bir makinede oluşan arıza, yurtdışında mukim ve Türkiye'de herhangi bir işyeri olmayan satıcı firma tarafından yurtdışından eleman gönderilerek tamir ettirilmektedir. İthal etmiş olduğu makinede meydana gelen arızanın giderilmesi için, yurt dışında mukim firmadan alınan makine tamir hizmeti genel oranda (% 18) katma değer vergisine tabi olup, hesaplanan vergi KL tarafından sorumlu sıfatıyla ve 2 No.lu katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilerek ödenmelidir.

¹⁹ İVDB tarafından verilen 13.03.2012 tarih ve 980 nolu özelge

²⁰ İVDB tarafından verilen 05.03.2012 tarih ve 849 sayılı özelge

Ödenen verginin aynı döneme ait 1 No.lu katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir.²¹

Örneğin, yurtdışında mukim bir şirket, sahip olduğu Türkiye'de mukim bir limited şirkete ait iştirak hisselerini satmaktadır. Söz konusu işlem katma değer vergisi kanunumun 1/1'inci maddesine göre katma değer vergisine tabi olup, iki yıldan fazla ilgili şirketin aktifinde kalmış ise, aynı kanununun 17/4-r maddesine göre katma değer vergisinden istisna tutulacaktır.

Limited şirketin iştirak hisseleri, yurtdışı mukimi şirket aktifinde iki yıldan az süreyle kalmışsa, söz konusu işlem katma değer vergisine tabi tutulacaktır. Bu durumda da, işlemin mükellefi olan yurtdışı mukimi firmanın Türkiye'de işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde işleme ilişkin verginin alıcı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Buradaki sorumluluk uygulamasında alıcının katma değer vergisi mükellefi olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır. Alıcı katma değer vergisi mükellefi olmasa bile, işleme ilişkin vergiyi 2 No.lu katma değer vergisi beyannamesini kullanarak beyan edip ödemesi gerekmektedir. Alıcı katma değer vergisi mükellefi ise, bu suretle ödediği KDV'yi 1 No.lu katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir.²²

Örneğin, A şirketi, yurtdışından online oyunları, seri numarasını ve lisans kodlarını ithal etmek suretiyle satın almaktadır. Satın aldığı firmaların Türkiye'de işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmamaktadır. Söz konusu hizmet alımı katma değer vergisine tabi olup, bu işleme ilişkin verginin A şirketi tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi ve bu suretle ödenen verginin 1 Nolu katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.²³

Örneğin, Türkiye'deki bir şirket, plastik sandık üretimi sırasında ürün geliştirme sorumluluğu kapsamında ürün geliştirme sürecine yönelik olarak

²¹ İVDB tarafından verilen 27.08.2011 tarih ve 1448 sayılı özelge

²² Ömer ÇAKICI, Abdullah KÜTÜKÇÜ, M.Bahattin AKÇAY, Mustafa ERSAN, **KDV Tevkifatı**, Seçkin Yayınları, 2012, s.51

²³ Kocaeli VDB tarafından verilen 15.07.2011 tarih ve 32-84 sayılı özelge

Türkiye'de herhangi bir işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan Lübnan'da mukim bir firmadan teknik hizmet ve danışmanlık hizmeti satın almaktadır.

Katma değer vergisi kanununun 6/b maddesine göre, hizmet ifalarında işlemin (hizmetin) Türkiye'de yapılmış sayılması için, hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması gerekmektedir. Buna göre söz konusu hizmet alımları katma değer vergisine tabidir.

Bu hizmet alımlarına ilişkin katma değer vergisinin, katma değer vergisi kanununun 8'inci maddesine göre mükellef olan Lübnan mukimi firmanın Türkiye'de işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, aynı kanunun 9/1'inci maddesi uyarınca işlemin Türkiye'deki muhatabı şirket tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. Bu şekilde beyan edilen verginin aynı döneme ilişkin 1 No.lu katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkündür.²⁴

Örneğin, Türkiye'deki arsası üzerine yaptığı konutları, yurt dışında mukim ve yurt dışında vergi mükellefiyeti olan firmalar aracılığı ile yurt dışındaki müşterilere satan mükellef, satışlara aracılık eden bu firmalara satışlar üzerinden belli bir komisyon ödemektedir.

Türkiye'deki mükellef firmaya yurtdışındaki firmalar tarafından verilen söz konusu aracılık hizmetinden Türkiye'de faydalandığından, söz konusu hizmet ifası katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Aracılık hizmetine ilişkin komisyon bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin hizmeti alan Türkiye'deki mükellef tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.²⁵

Örneğin, Türkiye'de mukim ve ihracat yapan bir şirket, Almanya'da yerleşik ve Türkiye sınırları içerisinde herhangi bir işyeri bulunmayan bir firmaya, yurt dışına yapacağı satış işlemlerine aracılık etmesi karşılığında komisyon ödemektedir.

²⁴ Manisa VDB tarafından verilen 06.03.2012 tarih ve 11-17 sayılı özelge

²⁵ Muğla VDB tarafından verilen 14.07.2011 tarih ve 3-65 sayılı özelge

Türkiye'deki şirkete, yurt dışına yapacağı ihracat işlemlerine yönelik olarak yurt dışında verilen ve yurt dışında yararlanılan aracılık hizmeti, katma değer vergisi kanununun 6/b maddesi uyarınca katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Dolayısıyla, söz konusu şirketin aracılık hizmeti karşılığında yurt dışında mukim firmalara yapacağı ödemeler üzerinden sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi kesilmesi ve beyanı söz konusu değildir.²⁶

2.2. SERBEST MESLEK FAALİYETİ ÇERÇEVESİNDE YAPILAN TESLİM VE HİZMETLER

Gelir vergisi kanununun 65'inci maddesine göre serbest meslek kazancı, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançtır. Söz konusu maddede bir kazancın serbest meslek kazancı olup olmadığının tespitinde faaliyetin türü temel unsur olarak dikkate alınmıştır.²⁷

Serbest meslek faaliyeti, Gelir vergisi kanununun 65'inci maddesinin ikinci fıkrasında; "sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

Katma değer vergisi kanununun (1/1) maddesine göre, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Sözü edilen faaliyetleri mutad ve sürekli olarak yapanlar katma değer vergisi mükellefi olacak, arızı serbest meslek faaliyetinde bulunanlara ise katma değer vergisi mükellefiyeti tesis edilmeyecektir.

193 sayılı Gelir vergisi kanununun 18'inci maddesinde; 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,

²⁶ İVDB tarafından verilen 26.07.2011 tarih ve 1105 sayılı özelge

²⁷ **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, 2011 Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını s.149

fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden müstesnadır. Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir. Yukarıda yazılı kazançların arizi olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez. Hükmü yer almaktadır.

Serbest meslek faaliyetlerini mutad ve sürekli olarak yapanların prensip olarak, katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekmektedir. Ancak, 193 sayılı Gelir vergisi kanununun 18' inci maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetleri münhasıran aynı kanunun 94 'üncü maddesinde belirtilen kişi, kurum ve kuruluşlara yapanların hesaplayacağı katma değer vergisinin bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Serbest meslek erbabının bu uygulamadan faydalanabilmesi için KDV mükellefiyetinin sadece Gelir vergisi kanununun 18' inci maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması ve işlemlerinin tamamının aynı Kanunun 94'üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara yapılması gerekmektedir.

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.

İşlemlerine ait verginin beyan ve ödeme mükellefiyeti sorumlular tarafından yerine getirilen serbest meslek mensupları (Gelir vergisi kanununun 18'inci maddesinde sayılanlar) ayrıca katma değer vergisi beyannamesi vermeyecek ve defter tutmayacaklardır. İşlemin

belgelendirilmesi ise Vergi Usul Kanununun genel hükümlerine göre gerçekleştirilecektir.

Bu uygulamaya göre, Gelir vergisi kanununun 94' üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar, aynı kanunun 18' inci maddesi kapsamına giren kişilere yapacakları ödemeler ile ilgili olarak gelir vergisi (GV) stopaj tutarı dahil işlem bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplayıp sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeyeceklerdir. Hesaplanan katma değer vergisi tutarı gelir vergisi stopaj matrahına dahil edilmeyecektir.

Örneğin, dergilere karikatür çizen bir serbest meslek mensubu karikatür başına 200-TL, net telif ücreti almaktadır. Karikatüristin her ay 1 karikatür verdiği (A) dergi işletmesi bu hizmetle ilgili gelir vergisi ve katma değer vergisi tevkifat tutarlarını aşağıdaki şekilde hesaplayacaktır.

-Katma değer vergisi hariç, gelir vergisi stopajı dahil tutar: $200 / 0,83 = 240,96$ -TL

- Gelir vergisi stopajı: $240,96 \times 0,17 = 40,96$ -TL

- Katma değer vergisi: $240,96 \times 0,18 = 43,37$ -TL

- Gelir vergisi stopajı ve KDV dahil toplam bedel: $200 + 40,96 + 43,37 = 284,33$ -TL

Dergi işletmesi 40,96 -TL tutarındaki gelir vergisi stopajını, muhtasar beyannamesine dahil edecek, 43,37-TL tutarındaki katma değer vergisini ise 2 No.lu katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edecektir. Bu tutarı 1 No.lu katma değer vergisi beyannamesinde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapacaktır.

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 yukarıda belirtilen uygulamadan faydalanamayacaktır.

Örneğin, ressam (A) yapmış olduğu resimleri, şair (B) yazdığı şiir kitabını kendisi doğrudan tüketiciye satmakta ve bu faaliyetini sürekli yapmaktadır. Bu durumda, (A) ve (B) katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirecek ve serbest meslek makbuzu düzenleyecektir. (A)'dan resim alanlar

ile (B)'den şiiir kitabı alanlar gelir vergisi kanununun, 94' üncü maddesinde sayılmış olsa da tevkifat yapmayacaktır.²⁸

Sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler ile esasen bu kapsama girmesi mümkün olmayan mükelleflerin, gelir vergisi kanununun 94' üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar ile bunlar dışındakilere yaptıkları işlemleri sebebiyle hesaplanan katma değer vergileri kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Bu mükellefler genel hükümler çerçevesinde defter tutacak, belge düzenleyecek ve katma değer vergisi beyannamesi vereceklerdir. Bu durumda, gelir vergisi kanununun 94'üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşların, bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu olmayacaktır.

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 arizi olması nedeniyle katma değer vergisine tabi olmadığını veya
- Faaliyetlerinin katma değer vergisine tabi olduğunu ve hesaplanacak katma değer vergisinin sorumlu sıfatıyla beyanını tercih ettiklerini veya
- Faaliyetlerinin katma değer vergisine tabi olduğunu ve hesaplanacak katma değer vergisinin kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edileceğini, belirteceklerdir.

Bu yazı, Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklanacak ve gerektiğinde yetkililere ibraz edilecektir.

Örneğin, Ressam (R) İstanbul'da resim galerisi açarak, burada sadece resim çizip, çizmiş olduğu resimleri satmayı planlamaktadır, işyerinde başka bir ticari veya mesleki faaliyette bulunmayacaktır. Ressam (R)'nin bu suretle yapacağı faaliyet, gelir vergisi kanununun 18'inci maddesi kapsamında serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilecek ve resim yapıp satma işleminin

²⁸ Türmob e-kitap, age, s. 19

sürekliliği dikkate alındığından söz konusu serbest meslek faaliyetinin devamlılık arz ettiği kabul edilecektir. Dolayısıyla söz konusu işlem katma değer vergisi kanununun 1/1'inci maddesine göre katma değer vergisine tabi olacaktır.

Buna göre, Ressam (R) tarafından gelir vergisi kanununun 18'inci maddesine göre istisna kapsamındaki resim çalışmalarının aynı kanunun 94'üncü maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlara satılması halinde, bu işlemlere ilişkin katma değer vergisinin bu kişi ve kuruluşlarca sorumlu sıfatıyla 2 No.lu katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilip ödenecektir. Bunlar dışındaki kişi ve kuruluşlara satılması halinde ise, katma değer vergisinin Ressam (R) tarafından gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olarak, genel hükümler çerçevesinde mükellef sıfatıyla beyan edilmesi gerekmektedir.²⁹

2.3. KİRALAMA İŞLEMLERİ

Katma değer vergisi kanununun 1'inci maddesinin 3-f bendinde, gelir vergisi kanununun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemlerinin katma değer vergisinin konusuna girdiği hüküm altına alınmıştır.

Gelir vergisi kanununun 70'inci maddesi aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir. Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır.

1. Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;

2. Voli mahalleri ve dalyanlar;

²⁹ Muğla VDB tarafından verilen 23.02.2012 tarih ve 44-33 sayılı özelge

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

4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;

5. Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest kazancıdır.), alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.);

6. Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır);

7. Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilimum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;

8. Motorlu nakli ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.

Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır.

Tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dahil bulunmayan gayrimenkullerle haklar hakkında bu bölümdeki hükümler uygulanır.

Vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri bu kanunun uygulanmasında gayrimenkul sermaye iradı addolunur.

Verginin konusuna giren kiralama işlemlerinde, işlemlerin süreklilik arz edip etmemesinin vergilendirilme açısından bir önemi bulunmamaktadır. Buna göre, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi, ticari, sınai,

zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa dahi katma değer vergisine tabi olacaktır.³⁰

Bu kiralama işlemleri ile ilgili katma değer vergisi;

- Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunmaması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhildir),

- Kiracının katma değer vergisi mükellefi olması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhil değildir),

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

Ayrıca, kiracının;

- Gelir vergisi kanununa göre basit usulde vergilendirilenler (istisnadan vazgeçerek KDV mükellefi olmasalar dahi),

- Banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri katma değer vergisinden istisna olan işletmeler,

- Sadece katma değer vergisine tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde katma değer vergisine mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenler,

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar olması hallerinde de, kiralama hizmetine ait katma değer vergisi söz konusu kiracılar tarafından tevkifata tabi tutulacaktır.

Örneğin, basit usulde vergilendirilen ve taksi işleten bir gerçek kişinin taşıt kiralaması ya da taksi plakasını kiralaması halinde de yapmış olduğu kira ödemeleri nedeniyle katma değer vergisi tevkifatı yapacaktır.

Katma değer vergisine tabi olan kiralama işlemlerinde kiraya verenin başka faaliyetleri dolayısıyla katma değer vergisi mükellefi olması halinde, sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacak; kiraya veren, kiralama faaliyetlerine ait katma değer vergisini diğer faaliyetleri ile birlikte genel

³⁰ Türmob e-kitap, age, s. 22

esaslara göre beyan edecektir. Faaliyetleri sadece 2 No.lu katma değer vergisi beyannamesi vermelerini gerektirenler ise bu kapsamda mütalaa edilmemektedir. Dolayısıyla, sadece sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirenlerden yapılan kiralamalarda tevkifat yapılması gerekmektedir.

Yukarıda belirtilenler hariç kiracının katma değer vergisi mükellefi olmaması halinde de (faaliyetleri sadece 2 No.lu katma değer vergisi beyannamesi vermelerini gerektirenler de bu kapsamda mütalaa edilecektir) kira bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, kiraya veren tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilecektir. Kiraya verenin başka nedenlerle katma değer vergisi mükellefiyeti olmaması bu uygulamaya engel değildir.

Örneğin sahibi bulunduğu ya da kiraladığı taşıtı devlet memuru (A)'ya kiralayan (B), (A) katma değer vergisi mükellefi olmadığından, katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirecek ve 1 No.lu katma değer vergisi beyannamesi ile kira bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisini beyan edecektir.

Kiraya veren sıfatıyla katma değer vergisine mükellefiyeti tesis ettirenler, VUK hükümlerine göre bildirim, defter tutma, belge düzenleme gibi vergisel ödevleri de yerine getirmek zorundadır.

Kiralama işleminin katma değer vergisinden müstesna olması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi beyan edilmeyecektir.

Örneğin, gelir vergisi kanununun 70' inci 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 katma değer vergisinden müstesnadır.

Dolayısıyla, bir iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralınması işlemlerinde katma değer vergisi ve sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacaktır.

5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların kiralama işlemlerinde, kiracının katma değer vergisi mükellefi

olup olmadığına bakılmaksızın, tevkifat uygulanmayacaktır. Bu durumda, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar kiraya verme işlemleri dışında katma değer vergisine tabi işlemleri bulunmaması kaydıyla, 1 No.lu katma değer vergisi beyannamesini sadece kiralama işleminin gerçekleştiği dönemler için vereceklerdir.

Diğer taraftan, 5018 sayılı Kanun'a ekli (I) sayılı Cetvelde yer alan Genel bütçeli idareler, tevkif ettikleri katma değer vergisi için sorumlu sıfatıyla beyanname vermeyecekler, tevkif edilen katma değer vergisi doğrudan bunların muhasebe birimlerince gelir kaydedilecektir.³¹

Örneğin, basit usulde vergilenen bir inşaat müteahhidinin, işletme servetinden karşılamak suretiyle satın aldığı veya kiraladığı motorlu bir mozaik silme makinesini, faaliyetine ara verdiği kış aylarında, başka bir kimseye kiralaması katma değer vergisi kanununun 17/4-a maddesi uyarınca katma değer vergisinden istisnadır. Ancak, herhangi bir ticari, zirai veya mesleki faaliyetle iştigal etmeyen bir kişinin de, basit usule tabi olmakla birlikte kendi mamelekenden karşılamak ve işletmeye kaydetmemek suretiyle satın alan kişinin de bu işlemleri katma değer vergisine tabi bulunacak ve kiracının gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması şartıyla bu işleme ilişkin vergi kiracı tarafından beyan edilip ödenecektir. Kiracının katma değer vergisi mükellefiyetinin olmaması durumunda ise, işleme ilişkin vergi kiralayan tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

Örneğin, bir çiftçiye ait zirai bir işletmenin bünyesine dahil bulunan bir traktörün herhangi bir kimseye kiraya verilmesi işlemi, söz konusu çiftçi küçük çiftçi muaflığından yararlanmakta ise KDV'den istisna olacaktır. Ancak, zirai kazanç sahibi olmayan bir kişinin, örneğin traktör sahibi bir çiftçinin mirasçılarının veraset yoluyla edindikleri traktörü kiralamaları ise kanunun 1/3-f maddesine göre KDV'ye tabi olup, kiracının gerçek usulde KDV mükellefiyetinin bulunması halinde tevkifata da tabi bulunmaktadır. Öte yandan, bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre faaliyette bulunan bir

³¹ 117 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği

çiftçinin aktifine kayıtlı bir traktörü kiraya vermesi ise Kanununun 1/1'inci maddesine göre KDV'ye tabi olacak ve tevkifata tabi tutulmayacaktır. Ancak GVK'nın 70'inci maddesinde belirtilen mal ve haklardan olmayan elle çalıştırılan bir selektörün, çapanın, tırpanın kiralanması, KDV kanununun 1/3-f maddesi kapsamında KDV'ye tabi olmayacaktır.

Örneğin, basit usulde vergilendirilen bir kişinin, işine ilişkin kamyonetini kiralaması KDV'den istisna iken, herhangi bir mükellefiyeti bulunmayan bir kişinin kamyonet veya motorlu vasıtasını kiralaması ise KDV'ye tabi olacaktır.

Örneğin, sahip bulunduğu 290 dönüm arazide buğday ziraatı yapan ve zirai işletmesine dahil bir traktörün zaman zaman ücret mukabilinde başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştıran bir çiftçinin, küçük çiftçi muafılığından yararlanması durumunda bu işlemi KDV'den istisna, bilanço veya işletme hesabı esasma göre defter tutan bir zirai kazanç sahibi ise KDV kanununun 1/1 'inci maddesine göre KDV'ye tabi, fakat tevkifata tabi değildir.

Örneğin, sigorta aracılık faaliyetinde bulunduğu için katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmayan bir acente, aktifine kayıtlı bir taşıtı, araç kiralama şirketine satmıştır.110 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde sigorta aracılık faaliyetinde bulunduğu için katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmayan bir sigorta acentesi veya brokerin, sigorta şirketlerine yaptıkları sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri karşılığı aldıkları komisyon bedelleri KDV kanununun 17/4-e maddesi uyarınca KDV' den istisnadır. Ancak, sigorta acentesi veya brokerlerin işletmelerine ait taşınır ve taşınmazların teslimi ve sigorta muamelelerine ilişkin olanlar dışındaki hizmetleri, KDV kanununun 1/1'inci maddesine göre KDV'ye tabidir. Bu işlemlere ilişkin verginin de acente veya broker tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmekte olup, alıcı KDV mükellefi olsa dahi tevkifat uygulanması söz konusu değildir. Söz konusu tebliğ uyarınca, sözü edilen sigorta aracılarının istisna kapsamına girmeyen KDV'ye tabi arazi işlemlerinin bulunması halinde, bu işlemler sadece işlemin gerçekleştiği dönem için bir defaya mahsus olarak verilecek 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilecektir.

Dolayısıyla araç satışına ilişkin KDV'yi ilgili acentenin mükellef sıfatıyla ve sadece işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminde vereceği 1 No.lu KDV beyannamesiyle beyan etmesi mümkündür. Öte yandan, sigorta aracısının yapacağı kiralama işlemleri de KDV'ye tabi olup, kiralama hizmetinde vergiyi doğuran olayın kural olarak aylık dönemler itibariyle doğduğunun kabulü gerekir. Bu durumda ise, kiralama faaliyeti sona erene kadar aylık dönemler itibariyle 1 No.lu KDV beyannamesinin verilmesi gerektiği tabiidir.

Örneğin, araç kiralama faaliyetiyle iştigal eden Araç Ltd. Şti. ihtiyaç duyduğu araçlardan birini emekli bay E'den aylık 1.000,00-TL bedelle ve her ay sonunda bedelini peşin ödemek üzere kiralamıştır. Söz konusu kiralama işlemi kanununun 1/3-f maddesine göre KDV'ye tabi olup, kiraya veren KDV mükellefi olmadığından, kiracı ise KDV mükellefi olduğundan işleme ilişkin KDV'nin kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Örneğin, döviz büfesi işletmeciliği nedeniyle banker olarak BSMV mükellefi bulunan bir işletmenin, işyerinin bir bölümünü ATM cihazı yerleştirilmesi için kiraya vermesi, KDV kanununun 1/1 'inci maddesine göre KDV'ye tabidir. Bu durumda döviz alım satımı nedeniyle banker olarak BSMV mükellefi olan işletmenin KDV mükellefiyetini tesis ettirerek, kiralama işlemine ilişkin KDV'yi mükellef sıfatıyla beyan etmeleri gerekmektedir. Kiracının banka olup olmaması bu durumu değiştirmez.

Her ne kadar bankalara da KDV mükellefiyeti olmayanlardan yaptıkları kiralamar nedeniyle tevkifat yükümlülüğü getirilse de, bu yükümlülük kanununun 1/3-f maddesine göre vergiye tabi işlemler için geçerlidir. Dolayısıyla KDV kanununun 1/1'inci maddesine göre vergiye tabi işlemleri gerçekleştirenlerin KDV mükellefiyeti tesis ettirip, KDV'ye tabi işlemlerine ilişkin KDV'yi mükellef sıfatıyla beyan etmeleri kuraldır.³²

³² Ömer ÇAKICI, Abdullah KÜTÜKÇÜ, M.Bahattin AKÇAY, Mustafa ERSAN, age, s.84

2.4. REKLAM VERME İŞLEMLERİ

Katma değer vergisi mükellefi olan gerçek veya tüzel kişiler (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir), katma değer vergisi mükellefiyeti olmayan;

- 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 reklam vermektedir.

Bu şekilde reklam verme işlemleri ile ilgili katma değer vergisi, reklam hizmeti verenlerin katma değer vergisi mükellefi olmaması halinde, reklam hizmeti alanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Ayrıca, reklam hizmetini alanların;

- Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilenler (istisnadan vazgeçerek KDV mükellefi olmasalar dahi),
- Banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri katma değer vergisinden istisna olan işletmeler,
- Sadece katma değer vergisine tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenler,
- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar olması hallerinde de, reklam hizmetine ait katma değer vergisi, hizmeti alanlar tarafından tevkifata tabi tutulacaktır.

5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların reklam hizmeti vermeleri halinde, reklam hizmeti alanın, katma değer vergisi mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın, tevkifat uygulanmayacaktır. Bu durumda, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar kiraya verme işlemleri dışında katma değer vergisine tabi işlemleri

bulunmamaları kaydıyla, 1 nolu katma değer vergisi beyannamesini sadece kiralama işleminin gerçekleştiği dönemler için vereceklerdir.

Diğer taraftan, 5018 sayılı Kanun'a ekli (I) sayılı cetvelde yer alan Genel bütçeli idareler, tevkif ettikleri katma değer vergisi için sorumlu sıfatıyla beyanname vermeyecekler, tevkif edilen katma değer vergisi doğrudan bunların muhasebe birimlerince gelir kaydedilecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİNDE KISMİ TEVKİFAT

3.1. KISMİ TEVKİFATIN MAHİYETİ VE TEVKİFAT UYGULAYACAK ALICILAR

Kısmi tevkifat uygulamasında, işlem bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin tamamı değil, bu işlemler için izleyen bölümlerde belirlenen orandaki kısmı alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecek; tevkifata tabi tutulmayan kısım ise satıcılar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip (beyannamede ödenmesi gereken KDV çıkması halinde) ödenecektir.

Kısmi tevkifat uygulanacak işlemler, 117 Seri No.lu katma değer vergisi genel tebliğinde belirtilenlerle sınırlı olup, bunlar dışındaki işlemlerde işleme muhatap olanlar tarafından kısmi tevkifat yapılmayacaktır.

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamında katma değer vergisi tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulabilecekler aşağıda iki grup halinde sayılmış olup, tevkifat uygulaması kapsamındaki her bir işlem bazında tevkifat yapacaklar, söz konusu gruptan birine veya ikisine veyahut söz konusu gruplar kapsamında olan bazı sorumlulara atıf yapılmak suretiyle belirtilmiştir.

a) KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.)

b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,

- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,

- Döner sermayeli kuruluşlar,

- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,

- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları (Ancak okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.)

Belirlenmiş alıcıların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde (şirketleşenler dahil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç), katma değer vergisi tevkifatı uygulanmayacaktır.

5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarına ait bedellerin, genel bütçe ödenekleri dışındaki bir kaynaktan ödenmesi tevkifat uygulamasına engel değildir.

Belediyeler (büyükşehir belediyeleri dahil) 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yer alan belirlenmiş alıcılar arasında yer almamaktadır. Bu itibarla belediyelerin tebliğin yürürlüğe girdiği 01.05.2012 tarihinden itibaren kısmi tevkifat uygulaması kapsamında tevkifat yapma sorumlulukları kaldırılmıştır.

Ancak belediyelerin bünyelerinde oluşan iktisadi işletmeler nedeniyle gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetine sahip olmaları halinde Tebliğin (3.1.2/a) bölümü çerçevesinde tevkifat yapma zorunlulukları bulunmaktadır.

Bu suretle katma değer vergisi mükellefi olan belediyelerin iktisadi işletme faaliyetleri ile sınırlı olmak üzere, tebliğde yer alan ve katma değer vergisi mükelleflerinin tevkifat yapmak üzere sorumlu tayin edildiği teslim ve hizmetlerde katma değer vergisi tevkifatı yapmaları gerekmektedir. Dolayısıyla belediyelerin iktisadi işletme kapsamında olmayan faaliyetleri nedeniyle mal ve hizmet alımlarında katma değer vergisi tevkifatı yapmaları söz konusu değildir.³³

Örneğin, Denizli Belediyesinin beledi hizmetlerinde kullanacağı iş makinesinin şoförüyle birlikte (A) Ltd. Şti. tarafından belediyeye kiraya verilmesi işleminde belediye tarafından katma değer vergisi tevkifatı uygulanmayacaktır.

Örneğin, Yozgat Belediyesinin su teslimi nedeniyle oluşan iktisadi işletmesinin (C) Ltd. Şti.nden aldığı bina temizliği hizmeti, belediye iktisadi işletmesi tarafından 7/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır. Bu faaliyet nedeniyle katma değer vergisi mükellefiyeti belediye tüzel kişiliği adına tesis edilmiş ise, sadece iktisadi işletmenin alımlarına ilişkin tevkifat yapılacaktır. Dolayısıyla, Yozgat Belediyesinin parkların bakım ve temizliğine yönelik alacağı hizmetlerde, parklarla ilgili belediye bünyesinde bir iktisadi işletme oluşmadığından, katma değer vergisi tevkifatı uygulanmayacaktır.

Örneğin, %95 hissesi Fatih Belediyesine ait firma belirlenmiş alıcılar arasında yer almadığından 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2) ve (3.3) bölümlerinde tebliğin (3.1.2/b) ayrımında sayılanların tevkifat yapmakla sorumlu tutulduğu işlemler nedeniyle KDV tevkifatı yapmayacaktır. Ancak, katma değer vergisi mükellefiyeti bulunan söz konusu firmanın tebliğde katma değer vergisi mükelleflerinin tevkifat yapmakla sorumlu tutulduğu işlemlerde katma değer vergisi tevkifatı yapması gerekmektedir.

Katma değer vergisi kanununun 10' uncu maddesinin (a) bendinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslimi veya hizmetin

³³ 63 No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Sirküleri

yapılmasıyla; (b) bendinde ise malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesiyle vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hükme bağlanmıştır.

Katma değer vergisi uygulaması bakımından, taahhüde dayanan işlerde vergiyi doğuran olay, ihaleye ilişkin hak edişin ihale makamınca onaylandığı anda meydana gelmektedir. Öte yandan, hak ediş belgesinin onaylanmasından önce bu işleme ait fatura veya benzeri belge düzenlenmesi halinde, fatura veya benzeri belgenin düzenlenmesi ile katma değer vergisi bakımından vergiyi doğuran olayın meydana geleceği tabiidir.

Buna göre, hak edişli işlerdeki katma değer vergisi tevkifatının hak edişin düzenlenmesine esas olan fatura tarihini kapsayan ayı geçmemek kaydıyla, hak edişin ihale makamınca onaylandığı tarih itibarıyla beyan edilmesi gerekmektedir.³⁴

3.2. KISMİ TEVKİFAT UYGULANACAK HİZMETLER

Bu bölümde yer verilen kısmi tevkifat kapsamındaki işlemlerin tamamı "hizmet" mahiyetinde olup, "teslim" mahiyetindeki işlemler bu bölüm kapsamına girmemektedir.

Bu nedenle, bu bölüm kapsamında tevkifat uygulayacak alıcıların tevkifat kapsamına giren hizmetlerde kullanılmak üzere piyasadan yapacakları mal (Tebliğin mal tesliminde tevkifat uygulanacak mallar hariç) alımlarında tevkifat uygulanmayacaktır.

Ancak, bu bölüm kapsamına giren hizmetleri ifa edenlerin bu amaçla kullandıkları mallara ait tutarlar hizmet bedelinden düşülmeyecek; tevkifat,

³⁴ 63 No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Sirküleri

kullanılan mallara ait tutarlar da dahil olmak üzere toplam hizmet bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tutarına göre belirlenecektir.

Örneğin, bir banka şubesi bahçe duvarının inşası işini, malzeme bankaya, işçilik müteahhide ait olmak üzere 4.000,00 -TL + 720,00 -TL KDV karşılığında ihale etmiştir. Banka şubesi, kum, demir, çimento, tuğla, briket vb. malzemeyi piyasadan 6.000,00 -TL + 1.080,00 -TL KDV'ye temin etmiştir. Banka şubesi, malzemelerin alımı sırasında tevkifat uygulamayacak, müteahhidin yapacağı 4.000,00 -TL tutarındaki hizmete ilişkin 720,00 -TL KDV üzerinden ise 117 Seri No.lu katma değer vergisi tebliği gereğince tevkifat uygulanacaktır.

Banka şubesinin, bahçe duvarı yapım işini malzemeler de müteahhide ait olmak üzere 10.000,00 -TL karşılığında ihale etmesi halinde, müteahhidin faturasında malzeme ve işçilik tutarları 6.000,00 ve 4.000,00 -TL olarak ayrı ayrı gösterilse bile, 10.000,00 -TL tutarındaki toplam bedel üzerinden hesaplanacak 1.800,00 -TL katma değer vergisine, yapım işleri için geçerli olan oranda tevkifat uygulanacaktır.

Tevkifat kapsamına alınan hizmetlere ilişkin yapılacak sözleşmelerde, hizmete ilişkin kullanılacak malzemenin kim tarafından karşılanacağını belirlemek gerekmektedir. Sözleşmede bu şekilde bir belirleme yapılmadığı takdirde, hizmet bedeli ile birlikte kullanılan malzeme bedeli toplamı üzerinden hesaplanan katma değer vergisi esas alınarak kısmi tevkifat uygulanacaktır.

3.2.1- Yapım İşleri İle Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık Ve Etüt-Proje Hizmetleri

3.2.1.1- Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tevkifat uygulayacak alıcılar aşağıdaki gibidir:

Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları (Ancak okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları hariç.)

Yukarıda sayılanlara karşı ifa edilen yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde alıcılar tarafından (2/10) oranında katma değer vergisi tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.1.2. Kapsam

Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri kapsamına aşağıdaki hizmetler girmektedir.

- Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, dekapaj, taşkın koruma ve benzerlerine ilişkin her türlü inşaat işleri.

- Yukarıda sayılan yapılar ve inşaat işleri ile ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, ısıtma-soğutma sistemleri, ses sistemi, görüntü sistemi, ışık sistemi, tamamlama, (boya badana dahil) her türlü bakım-onarım, dekorasyon, restorasyon, çevre düzenleme, dekapaj, sondaj, yıkma, güçlendirme, montaj, demontaj ve benzeri işler. (Bu işler, yukarıda belirtilen yapılarla ilgili olmakla birlikte inşaat işinden sonra veya inşaat işinden bağımsız olarak yapılmaları halinde de bu kapsamda tevkifata tabi tutulur.)

- Yapım işleri ile birlikte ifa edilen; mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri hizmetler tevkifata tabi tutulacaktır.

Örneğin, Belediyelere arsa karşılığı yapılan konut teslimleri tevkifat uygulanacak işlemler arasında sayılan yapım işleri kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, belediyeler ile yapılan kat karşılığı inşaat sözleşmeleri kapsamında belediyelere kesilecek faturalarda tevkifat uygulaması söz konusu değildir.³⁵

Ayrıca yapım işleri ile birlikte ifa edilen mimarlık ve mühendislik, etüt ve proje, harita ve kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hizmetleri ve benzeri hizmetlerde de 2/10 oranında tevkifat uygulanacaktır. Ancak bu hizmetler yapım işlerinden ayrı olarak danışmanlık ve benzeri hizmetler adı altında verildiği takdirde 9/10 oranında tevkifat uygulanacaktır.³⁶

3.2.1.2.1.Yapım işlerinin tamamen veya kısmen alt yüklenicilere devredilmesi

³⁵ Maliye Bakanlığının 29.06.2007 tarih ve 58149 sayılı özelgesi

³⁶ Nuri DEĞER, age, s.322

Yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilen yapım işlerinde, işi devreden her yüklenici tarafından, kendisine ifa edilen hizmete ait KDV üzerinden tevkifat yapılacaktır.

Örneğin, (A) Bakanlığı tarafından yapılan enerji nakil hattı işi ihalesini (B) İnşaat A.Ş. kazanmıştır. (B) bu işe ait nakliye işlerini (C) firmasına devretmiştir. Bu durumda, (B)'nin (A)' ya, (C)'nin (B)' ye düzenledikleri faturalarda tevkifat uygulanacaktır.

Örneğin, DSİ tarafından yaptırılan bir baraj inşasında kullanılacak hazır betonun, işin asıl yüklenicisi (A) İnş. Taah. A.Ş. tarafından (B) Hazır Beton A.Ş.'den temin edilmesi durumunda, hazır betonun hazırlanması, nakli ve yerine konulması işinin belirli bir yapım işinin bölümlerini teşkil eden işlerden olması ve bu nedenle inşaat taahhüt işi olarak kabul edilmesi nedeniyle (B) tarafından verilen hazır beton taahhüt ve temini hizmeti tevkifat uygulaması kapsamında olacaktır.

Tevkifat uygulaması kapsamındaki işin bir kısmının alt yüklenicilere (taşeronlara) devredilmesi halinde, devir işlemlerinin yazılı bir sözleşmeye dayanıp dayanmaması tevkifat uygulaması bakımından önem arz etmemektedir.

Alicının, yukarıda sayılan belirlenmiş alıcılar arasında yer almaması halinde, ilk yüklenicinin ve alt yüklenicilerin bu kapsamdaki hizmetleri tevkifata tabi tutulmayacaktır. Ancak ilk yüklenicinin yukarıdan sayılan belirlenmiş alıcılar arasında yer alması halinde, ilk aşamada tevkifat kapsamına girmeyen bu işin kısmen veya tamamen devredildiği alt yüklenicilerden tevkifat yapılacaktır.

Vergiden istisna olan işlerin alt yüklenicilere devredilmesi ve alt yüklenicilerin yaptığı işlemin istisna kapsamına girmemesi halinde, alt yüklenicilerin gerçekleştirdikleri işlemler üzerinden hesaplanan katma değer

vergisinin genel esaslar çerçevesinde tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.³⁷

Tevkifat kapsamına giren yapım işlerinin yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılması halinde de alt yüklenicilere devredilen işler bakımından yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde işlem tesis edilecektir.

Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri kapsamındaki işlerde, 30/04/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce ihalesi tamamlanmış işlere ilişkin faturalarda gösterilen katma değer vergisi tutarı tevkifata tabi tutulmayacaktır. ("ihale" ibaresi, yapım işlerinin yazılı bir sözleşmeye dayanarak yaptırılmasını ifade etmekle birlikte, herhangi bir ihale düzenlenmeden taraflar arasındaki sözleşme hükümleri uyarınca gerçekleştirilen yapım işlerini de kapsamaktadır.)

Bu kapsamda tevkifata tabi tutulmayacak yapım işlerinin yüklenicileri, 30/04/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce alt yüklenicilere devrettikleri kısımlara ait katma değer vergisi üzerinden tevkifat yapmayacaklardır. Ancak, 30/04/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce sözleşmesi imzalanan yapım işi yüklenicilerinin bu tarihten sonra alt yüklenicilere devrettikleri veya devredecekleri kısımlara ait katma değer vergisi üzerinden ise tevkifat yapmaları gerekmektedir.

117 Seri No.lu katma değer vergisi tebliğinin (3.2.1.2.1) ayrımında belirtilen işlerin, yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılması halinde de alt yüklenicilere devredilen işler bakımından yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde işlem tesis edilecektir.

Bu kapsamda tevkifat uygulamasına aşağıdaki örnekler verilebilir:

Örneğin, 117 Seri No.lu katma değer vergisi tebliğinde belirlenmiş alıcı olarak sayılanlardan otoyol ihalesini alan ve bu işe ilişkin hafriyat, nakliye ve hazır beton işlerini farklı alt yüklenicilere devreden firma, kendisine yapılan

³⁷ Kadir ÇEKİRDEKOĞLU, "Yapım işlerinde katma değer vergisi tevkifatı ve bu işlere ait katma değer vergisinin iadesi", Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs 2008, sayı 321

hafriyat, nakliye ve hazır beton işleri nedeniyle 2/10 oranında katma değer vergisi tevkifatı yapacaktır.

Örneğin, 117 Seri No.lu katma değer vergisi tebliğinde belirlenmiş alıcı olarak sayılanlardan köprü ihalesini alan ve bu işe ilişkin mühendislik-mimarlık, etüt-proje işini alt yükleniciye devreden firma Tebliğin (3.1.2/b) ayrımında yer almadığından kendisine ifa edilen ve yapım işinden bağımsız olarak verilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmeti nedeniyle katma değer vergisi tevkifatı yapmayacaktır.

Örneğin, İl Gıda, Tarım ve Hayvancılık Müdürlüğüne mera ıslahı kapsamında verilen tel örgü çekme ve demir kapı takma işi, yapım işi kapsamında değerlendirilerek 2/10 oranında katma değer vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır.

Örneğin, katma değer vergisi mükellefi gerçek kişinin Tebliğin (3.1.2/b) ayrımında yer alan il özel idaresine oyun parkı inşa ederek teslimi, yapım işi kapsamında değerlendirilerek, Tebliğin (3.2.1) bölümü çerçevesinde il özel idaresince 2/10 oranında katma değer vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır.

Örneğin, İl Müdürlüğüne verilen ağaçlandırma, erozyon kontrolü fidan dikimi ile ilgili olarak yapılan işler, yapım işleri kapsamında katma değer vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır.³⁸

Örneğin, Elektrik dağıtım şirketine "Elektrik Dağıtım Şebekelerine Arıza Onarım ve Bakım İşleri Hizmet Alım Sözleşmesi" kapsamında ifa edilecek, elektrik dağıtım şebekelerinin arıza onarımı, periyodik bakımı, montajı, demontajı, güzergah değişikliği, karakteristiğinin değiştirilmesi, şebekelerinin ıslahı amacıyla kapasite artırımlarının yapılması; işi, "yapım işi" kapsamında değerlendirilerek hizmet bedeli üzerinden hesap edilecek KDV 2/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.³⁹

Örneğin, "Anadolu Lisesi ve Lojmanları Onarım İnşaatı Yapım İşine sözleşme" kapsamında yapılacak her türlü tadilat, tamirat ve onarım işinin

³⁸ Gelir idaresi Başkanlığının 03.11.2011 tarihli ve 103029 sayılı yazısı

³⁹ Gelir idaresi Başkanlığının 17.08.2010 tarihli ve 72053 sayılı yazısı

yapım işleri kapsamında değerlendirilerek, 2/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.⁴⁰

Örneğin, Dekapaj, kömür kazı ve nakliye işi olarak yapılan ihale nedeniyle düzenlenen bazı hak edişlerde yükleme, taşıma veya kömür işlerinin ayrıca yer alması ve bu hak edişler nedeniyle düzenlenen faturalarda bu işler için ayrıca bir bedel belirlenmesi, bedelin tamamı üzerinden tevkifat uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.⁴¹

Örneğin, Söz konusu işlerin yapım işlerinden ayrı ve bağımsız olarak alt yüklenicilere devredilmesi halinde ise verilen hizmet yapım işi kapsamına girmediğinden tevkifat uygulanmayacaktır. Bir başka deyişle, alt yükleniciler tarafından ifa edilen hizmetlerde hizmetin yapım işi kapsamına girmemesi halinde daha alt aşamalarda tevkifat yapılmasına gerek bulunmamaktadır.⁴²

3.2.2. Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim Ve Benzeri Hizmetler

3.2.2.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tevkifat uygulayacak alıcılar aşağıdaki gibidir:

Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,

⁴⁰ Afyon Defterdarlığı tarafından verilen 0 3.01.2012 tarihli ve 851-2 sayılı özelge

⁴¹ Gelir idaresi Başkanlığının 21.04.2010 tarihli ve 5409-334 sayılı yazısı

⁴² Gelir idaresi Başkanlığının 28.2.2012 tarihli ve 22720 sayılı yazısı

- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları (Ancak okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları hariç.)

Yukarıda sayılanlara karşı ifa edilen etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetlerde alıcılar tarafından (9/10) oranında katma değer vergisi tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.2.2. Kapsam

Tevkifat kapsamına;

- Piyasa etüt-araştırma,
- Ekspertiz,
- Plan-proje,
- Teknik, ekonomik, mali ve hukuki alanda sunulan danışmanlık, müşavirlik, denetim ve benzeri hizmetler girmektedir.

Örneğin, serbest muhasebeci mali müşavir (A)'nın danışmanlık sözleşmesi kapsamında halka açık bir şirkete sunduğu hizmet tevkifata tabi olacaktır. Mali müşavir (A)'nın (B) limited şirketine sunduğu denetim hizmeti

ise tevkifata tabi olmayacaktır. Çünkü (B) limited şirketi, belirlenmiş alıcılar içinde sayılmamaktadır.

Örneğin, hisseleri İMKB’de işlem gören bir sigorta şirketinin hasar tespitinde teknik rapor hazırlayan makine mühendisinin bu hizmeti teknik müşavirlik hizmeti olduğundan, bu hizmet nedeniyle mühendise yapılan ödemedeki katma değer vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Yapım işlerinden bağımsız ve ayrı olarak verilen mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri hizmetler bu bölüm kapsamında değerlendirilecektir.

Örneğin, herhangi bir yapım işinden bağımsız olarak alınan proje çizim hizmeti, danışmanlık ve denetim hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve tevkifat oranı hizmet bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin % 50’si olacaktır. Söz konusu proje çizim hizmetinin bir yapım işi ile birlikte ifa edilmesi halinde ise, bu hizmet yapım işlerine ilişkin etüt –proje hizmetleri kapsamında değerlendirilecek, hizmet bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin 1/3 oranında tevkifata tabi tutulacaktır. (Tevkifat oranları özelgenin verildiği yıl olan 2005 yılına aittir.)⁴³

Herhangi bir teslim ya da hizmet kapsamında veya bu teslim ya da hizmetin devamı niteliğinde verilmek ve bedeli ayrıca belirlenmek kaydıyla eğitim hizmetleri danışmanlık hizmeti kapsamında değerlendirilecektir.

Örneğin, TESMER’ de sadece eğitim hizmeti sunan eğitimcinin bu hizmeti danışmanlık olmadığından katma değer vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Sadece eğitim hizmetleri danışmanlık hizmeti kapsamında kabul edilmemektedir. Eğitim hizmetinin, danışmanlık hizmeti kapsamında değerlendirilebilmesi için bu hizmetin herhangi bir teslim ya da hizmet

⁴³ Maliye Bakanlığı tarafın verilen 10.05.2005 tarih ve 55/5509-234/20726 sayılı özelge

kapsamında veya bu teslim ya da hizmetin devamı niteliğinde verilmesi ve eğitim hizmet bedelinin de ayrıca belirlenmiş olması gerekmektedir.

Örneğin, kalkınma ve yatırım ajansında yapılan denetim tevkifata tabidir. Ayrıca, bu denetim sırasında tespit edilen hata ve noksanlıklar konusunda denetlenen personele eğitim verilmesi ve eğitim ücretinin ayrıca belirlenmesi halinde kalkınma ve yatırım ajansınca, eğitim bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi için de tevkifat yapılacaktır.

Örneğin, makine üreticisi bir mükellefin makineyi alan Bankanın personeline, belirlenen eğitim bedeli üzerinden makinenin kullanımı konusunda eğitim hizmeti sunması halinde, teslim edilen makine tevkifata tabi olmasa da, eğitim bedeli danışmanlık hizmeti olarak kabul edilerek, eğitim bedeline isabet eden katma değer vergisi üzerinden tevkifat yapılacaktır.

Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir özalgede sayısal kadastral harita çizim hizmetinin danışmanlık ve denetim hizmeti kapsamında değerlendirilerek hizmet bedeli üzerinden % 90 oranında katma değer vergisinin tevkifatına tabii tutulacağını açıklamıştır.

Buna göre; tevkifat yapma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlar tarafından herhangi bir yapım işinden bağımsız olarak alınan sayısal kadastral harita çizim hizmeti danışmanlık, müşavirlik, denetim hizmetleri kapsamında değerlendirilecek ve hizmet bedeli üzerinden 9/10 oranında katma değer vergisi tevkifatı uygulanacaktır.⁴⁴

Avukatların hukuki ihtilaflarla ilgili olarak yargı mercileri nezdinde veya yargı kararlarının sonuçları ile ilgili olarak vekalet akdi çerçevesinde (icra vb.) verdikleri hizmetler prensip olarak tevkifat kapsamına girmemektedir. Avukatların verdikleri danışmanlık hizmetleri ise tevkifata tabidir.

Avukatlarla yapılan sözleşmede avukatlık ve danışmanlık hizmetleri birlikte yer alıyorsa, bu iki unsur ayrı ayrı ücretlendirilmediği takdirde, toplam sözleşme bedeli üzerinden tevkifat uygulanacaktır.

⁴⁴ Nuri DEĞER, age, s.334

Uluslararası gözetim şirketleri tarafından ifa edilen gözetim hizmetleri ile araç, makine, teçhizat ve benzerlerinin kalite kontrol ve test edilmesine ilişkin hizmet alımları da tevkifata tabidir.

Ancak, yazılı ve görsel medya takip hizmetleri ile ilan, reklam ve benzeri hizmetler danışmanlık ve denetim hizmetleri kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Örneğin, sosyal tesis ve bekleme kulübesi yapım işine ait mimari, statik, mekanik ve elektrik tesisat projesinin hazırlanması işi, danışma ve denetim hizmetleri kapsamında tevkifata tabidir.⁴⁵

Örneğin, hükümet Konağının deprem analizlerinin yapılarak binanın depreme dayanıklı hale getirilmesi için gerekli projenin çizilmesi işi, yapım işi ile birlikte verilmesi halinde yapım işleri kapsamında, ayrıca verilmesi halinde etüt, plan, proje ve danışmanlık hizmetleri kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.⁴⁶

Örneğin, bir vakfa verilecek mühendislik ve müşavirlik hizmetlerinin, vakıflar tevkifat yapmakla sorumlu bulunmadığından, vakıf tarafından tevkifata tabi tutulmasına gerek bulunmamaktadır.

Örneğin, hisse senetleri İMKB'de işlem gören Deniz holdingin, A danışmanlık firmasından alacağı uluslararası taşımacılık hizmetlerine yönelik mevzuat konusundaki danışmanlık hizmetini grup şirketine aktarması halinde, Deniz holding aldığı danışmanlık hizmeti için danışmanlık firmasından tevkifat uygulayacak, ancak kendisi bu hizmeti grup firmasına aktarırken, bu aracılık hizmeti nedeniyle grup şirketleri holding şirketinden tevkifat yapmayacaktır.⁴⁷

3.2.3. Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri

3.2.3.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

⁴⁵Gelir idaresi Başkanlığının 27.07.2011 tarihli ve 5409-374 sayılı yazısı

⁴⁶Sivas Defterdarlığı tarafından verilen 23.08.2011 tarihli ve 24-101-6 sayılı özelge

⁴⁷Ömer ÇAKICI, Abdullah KÜTÜKÇÜ, M.Bahattin AKÇAY, Mustafa ERSAN, age, s.198

Tevkifat uygulayacak alıcılar aşağıdaki gibidir:

Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
 - Döner sermayeli kuruluşlar,
 - Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
 - Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
 - Bankalar,
 - Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
 - Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
 - Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
 - Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
 - Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,
 - Kalkınma ve yatırım ajansları (Ancak okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları hariç.)

Yukarıda sayılanlara karşı ifa edilen makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde alıcılar tarafından (5/10) oranında katma değer vergisi tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.3.2. Kapsam

Tevkifat yapmak zorunda olan alıcılara ait veya bunlara tahsis edilen ve faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri tevkifat kapsamındadır.

Örneğin, hisse senetleri İMKB'de işlem gören (A) A.Ş. tarafından satın alınan kamyon şasisi üzerinde kasa, depo ve benzeri ilaveler yaptırmak suretiyle tadilat uygulanması halinde tadilat bedelleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tevkifata tabi olacaktır.

Örneğin, (A) kamu kurumu otomasyon sisteminin oluşturulması amacıyla (X) Yazılım ve Otomasyon Şirketi ile anlaşmıştır.

Sözleşme kapsamında otomasyon sistemlerine ilişkin yazılım temini, satış sonrası güncelleme, bakım vb. hizmetleri de verilmektedir.

Otomasyon sisteminin ve bilgisayarların kullanımında gerekli olan işletim sistemi yazılımlarına ilişkin olarak verilen değişiklik, sorun giderme, yenileme, bakım, güncelleme ve benzeri hizmetlere ilişkin bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin 5/10'u (A) tarafından tevkifata tabi tutulacaktır.

Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir özalgede ; "Bilgisayar kullanabilmek için gerekli yazılımlar "işletim sistemleri" ve " uygulama programları" olmak üzere iki gruba ayrılmakta; bunlardan işletim sistemleri bilgisayar kullanımı için zorunlu bulunmaktadır.

Bu çerçevede, işletmelere ait demirbaş olan bilgisayarların işletim sistemleri, bilgisayardan ayrı kabul edilmediğinden, " işletim sistemlerine" yönelik yapılan tadil, bakım ve onarım işleri için yapılacak ödemelere ait katma değer vergisine tevkifat uygulanması gerektiği. Ancak bilgisayarlara ait uygulama programları ise bilgisayarlardan ayrı mütala edildiğinden bunlara ait tadil, bakım ve onarım işlerine ait katma değer vergisine tevkifat uygulanmaması gerektiğini bildirmiştir.⁴⁸

Isıtma-soğutma sistemleri, havalandırma sistemi, ses sistemi, görüntü sistemi, ışık sistemi, asansör ve benzerlerine yönelik bakım ve onarım

⁴⁸ Şükrü KIZILOT, age,s.527

hizmetleri tevkifata tabi tutulacaktır. Bunların ilk yapımı veya tamamen yenilenmesi ise yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri kapsamında (2/10) oranında KDV tevkifata tabi tutulacaktır.

Örneğin, Maliye Bakanlığı'nın asansör bakım onarım işinde (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır. Asansörün tamamen yenilenmesi halinde ise yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri kapsamında (2/10) oranında KDV tevkifata tabi tutulacaktır. (A) Yapı kooperatifine sunulan bakım onarım hizmetlerinde ise, kooperatif belirlenmiş alıcılar içinde sayılmadığından tevkifat uygulanmayacaktır.

Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtların bakım hizmetleri, bunların kendinden beklenen işlevleri sağlamak için belli aralıklarla veya gerektiği zaman yapılan faaliyetlerdir. Bu hizmet sırasında bakımı yapılan eşyanın belli aksam ve parçalarının değiştirilmesi de hizmetin ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilmektedir.

Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtların onarımı ise bozulmuş, eskimiş araçların kullanılabilir hale getirilmesinden ibarettir. Bakım hizmetinde olduğu gibi onarım hizmetinde de onarılan şeye ait bazı parçaların değiştirilmesi işin tabii bir sonucudur. Dolayısıyla, makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait bakım ve onarım hizmetlerinin yalnızca işçilik hizmetinden ibaret sayılması söz konusu olmayıp, bu hizmetlerin gereği olarak yapılan malzeme, yedek parça ve sarf malzemesi teslimleri de bakım ve onarım hizmetine dahil bulunmaktadır. Ancak, bu hizmetlerde kullanılacak malzeme, yedek parça, sarf malzemesi gibi malların tadil, bakım ve onarımı yaptıranlar tarafından piyasadan satın alınıp bu işleri yapanlara verilmesi halinde, malların piyasadan satın alınması sırasında, mal teslimlerinde uygulanacak tevkifata ilişkin düzenlemelere saklı kalmak kaydıyla, tevkifat uygulanmayacaktır.

Örneğin, İMKB'de hisseleri halka açık olan bir şirketin elektrikli cihazlarının tamir ve bakımını üstlenen bir mükellefin bu hizmet kapsamında yedek parça teslim bedelleri üzerinden KDV tevkifatı yapılacaktır. Söz

konusu yedek parçanın Şirket tarafından piyasadan satın alınıp, mükellefin sadece bakım ve onarım hizmeti sunması halinde sadece sunulan hizmet bedeli esas alınarak KDV tevkifatı uygulanacaktır

Örneğin, Devlet hastanelerine ait diyaliz makinelerinin tadil, bakım ve onarımına yönelik olarak verilen hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan KDV tutarının 5/10 oranında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.⁴⁹

Bu hizmetlerin verilmesi sırasında bazı parçaların değiştirilmesi de söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla, makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait bakım ve onarım hizmetlerinde yalnızca işçilik hizmetine ait bedel üzerinden hesaplanan KDV değil aynı zamanda bu hizmetlerin gereği olarak yapılan malzeme, yedek parça ve sarf malzemesi teslimlerine ait bedel üzerinden hesaplanan KDV tutarına da tevkifat uygulanacaktır. Bir başka deyişle, tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde, tadil bakım ve onarıma yönelik olarak verilen işçilik bedelleri ile bu hizmetler verilirken kullanılan yedek parça bedellerinin toplamı üzerinden hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulacaktır.⁵⁰

Örneğin, banka ile şirket arasında düzenlenen 'Bilgi Teknolojileri Hizmet Alımı Sözleşmesi'ne istinaden yapılan bankanın işleyiş ve faaliyetlerinin tamamının bilgisayar ortamında yapılabilmesine yönelik çalışmalarda yeterli deneyime sahip firma ve elemanları tarafından mevcut sistemin ve yazılımların çalışmaları sırasında çıkabilecek sorunların giderilmesinde, ilave yazılımların ve güncellemelerin yapılmasında gerekli teknik hizmet alımı, "makine, teçhizat, demirbaşlara ait tadil, bakım ve onarım" hizmeti kapsamında değerlendirilerek hizmet bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi banka tarafından 5/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.⁵¹

Örneğin, A komutanlığa yapılacak jeneratör, elektro optik yedek parça teslimi, herhangi bir bakım ve onarım hizmeti kapsamında yapılmadığından

⁴⁹ Antalya VDB tarafından verilen 26.08.2011 tarihli ve 148-273 sayılı özelge

⁵⁰ Gelir idaresi Başkanlığının 19.10.2011 tarihli ve 97701 sayılı yazısı

⁵¹ Gelir idaresi Başkanlığının 18.08.2010 tarihli ve 72284 sayılı yazısı

işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tevkifata tabi tutulmasına gerek bulunmamaktadır.⁵²

3.2.4. Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri

3.2.4.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tevkifat uygulayacak alıcılar aşağıdaki gibidir:

Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları (Ancak okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları hariç.)

⁵² Diyarbakır VDB tarafından verilen 17.08.2011 tarihli ve 177-18 sayılı özelge

Yukarıda sayılanlara karşı ifa edilen her türlü yemek servis ve organizasyon hizmetlerinde alıcılar tarafından (5/10) oranında katma değer vergisi tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.4.2. Kapsam

Yemek servis hizmetleri; tevkifat yapacak olan idare, kurum ve kuruluşların personel, öğrenci, hasta, müşteri, misafir, yolcu sıfatı taşıyan kişilerin yemek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapacakları hizmet alımlarını kapsamaktadır.

Örneğin, Milli Eğitim Bakanlığı'nın (il veya ilçe milli eğitim müdürlüklerinin) taşınmalı eğitim kapsamında öğrencilere verilen öğle yemeği (kumanya) alımlarında, yemeği hazırlayan veya dağıtımını yapan yüklenicilere yapılacak ödemelerden katma değer vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Bedelin kendi bütçe ödenekleri dışında bir kaynaktan karşılanması, mesela Sosyal Yardımlaşma Vakfı tarafından karşılanması halinde de yemek (kumanya) alımıyla ilgili olarak tevkifat yapılacaktır.

Yemeğin, tevkifat yapmakla sorumlu idare, kurum veya kuruluşlara ait bir yerde hazırlanması (pişirilmesi) veya tüketilmeye hazır halde temin edilmesi tevkifat uygulanmasına engel değildir.

Bazı şirketlerin üreterek pazarladıkları ve oluşturulan sisteme dahil işyerlerinde yeme, içme hizmeti teminine imkan veren yemek çeklerinin bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tevkifata tabi tutulmayacaktır. Ancak, yemek servis hizmetinin hizmeti alan idare, kurum veya kuruluşun bünyesinde ve doğrudan yemek çekini satan firma tarafından verilmesi halinde tevkifat uygulanacaktır.

Yemek servis hizmetinin, bu hizmetin verildiği mahallere (lokanta, restaurant ve benzeri yerlere) gidilmesi suretiyle alınması ve hizmete ait

faturanın tevkifat uygulayacak alıcılar adına düzenlenmesi halinde de tevkifat kapsamında işlem tesis edilecektir.

Örneğin, kamu kurumu niteliğindeki bir meslek kuruluşu olan İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odasının düzenlediği genel kurulda üyelerine ve konuklarına bir lokantada yemek vermesi ve faturanın meslek kuruluşu adına düzenlenmesi halinde katma değer vergisi tevkifatı yapılacaktır.⁵³

Ayrıca otel, motel, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde, konaklama hizmetinden ayrı olarak verilen veya birlikte verilmekle beraber ayrı bir fatura ile belgelendirilen ya da aynı faturada ayrı olarak gösterilen durumlarda yemek servis hizmeti ile ilgili olarak tevkifat uygulaması kapsamında işlem yapılacaktır.

Örneğin, Maliye Bakanlığının otelde düzenlediği panelde otel faturasının Bakanlık adına düzenlenmesi ve faturada yemek bedellerinin ayrıca gösterilmesi halinde tevkifat yapılacak, faturada sadece konaklama bedeli gösterilmesi halinde ise tevkifat yapılmayacaktır.

Tevkifat yapmak zorunda olan idare, kurum ve kuruluşların kendi personeli marifetiyle hazırlanacak yemekler için piyasadan yiyecek maddeleri ve hazırlanacak yemekle ilgili çeşitli malzemeleri satın alması, tevkifata tabi değildir.

Tevkifat uygulayacak alıcıların konser, fuar, kutlama, parti, kokteyl, davet, kongre, seminer, panel, tanıtım ve benzeri hizmet alımları bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.

Söz konusu hizmetleri veren mükelleflerin, organizasyonun yapılacağı yeri (salon, otel ve benzeri) işletenlerden alacakları hizmetler tevkifat uygulaması kapsamında değildir. Bu durum, organizasyonu yapan firmaların, hizmet verdikleri idare, kurum ve kuruluşlar adına düzenledikleri faturalarda yer alan toplam tutar üzerinden tevkifat uygulanmasına engel değildir.

⁵³ Türmob e-kitap, age, s. 49

Örneğin, (A) Organizasyon A.Ş., (B) kamu kurumu ile kurumun 50. kuruluş yıldönümü kutlaması organizasyonunu düzenlemek için anlaşmıştır. Kutlama, bir başka ilde gerçekleştirilecek ve 2 gün sürecektir. (A) bu kutlama için katılımcıların konaklamaları dahil bir otelle anlaşmıştır.

Otel işletmesi tarafından (A)'ya verilen konaklama, salon kiralaması ve benzeri hizmetler tevkifata tabi olmayacaktır. (A)'nın, kutlama organizasyonu tertibi nedeniyle (B)'ye fatura edeceği toplam tutar üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ise (5/10) oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Buna göre, payları İMKB'de işlem gören firmanın personelinin işlerini yaparken müşteri veya tedarikçilerle birlikte temsil ve ağırlama faaliyeti kapsamında firma adına yemek servisi hizmeti alımında katma değer vergisi ile birlikte hizmet bedelinin 1.000,00- TL'yi aşması halinde firma tarafından 5/10 oranında katma değer vergisi tevkifatı uygulanacaktır.⁵⁴

Örneğin, A bankası ile firma arasında düzenlenen "Hizmet Alımı Sözleşmesine göre, malzemesi A bankasına ait olmak üzere alınan yemek pişirilmesinde görevlendirilecek 31 adet tabldot işçiliği hizmet alımı (1 adet gıda mühendisi, 1 adet aşçıbaşı, 2 adet aşçıbaşı yardımcısı, 9 adet aşçı, 7 adet aşçı yardımcısı ve 11 adet garson) temini, yemek servis hizmetleri kapsamında değil "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilerek hizmet bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi. A bankası tarafından 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.⁵⁵

3.2.5. İşgücü Temin Hizmetleri

3.2.5.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tevkifat uygulayacak alıcılar aşağıdaki gibidir:

⁵⁴ 63 No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Sirküleri

⁵⁵ GİB 18.08.2010 tarihli ve 72284 sayılı yazısı

a) KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.)

b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,

- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,

- Döner sermayeli kuruluşlar,

- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,

- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,

- Bankalar,

- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),

- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,

- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,

- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,

- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,

- Kalkınma ve yatırım ajansları (Ancak okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları hariç.)

Yukarıda sayılanlara faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili işlemlerde kullanacakları işgücünün sağlanması şeklinde verilen hizmetlerde (işgücü temin hizmeti alımlarında) alıcılar tarafından (9/10) oranında katma değer vergisi tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.5.2. Kapsam

Gerçek veya tüzel kişiler faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin olarak ihtiyaç duydukları işgücünü kendilerine hizmet akdi ile bağlı ücretli statüsünde hizmet erbabı çalıştırarak temin etmek yerine, alt işverenlerden veya bu alanda ya da başka alanlarda faaliyette bulunan diğer kişi, kurum, kuruluş veya organizasyonlardan temin etmektedirler.

Bu tür hizmetler, esas itibariyle, temin edilen elemanların, hizmeti alan işletmenin bilfiil sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılabilmesinin mümkün bulunduğu durumlarda tevkifat kapsamına girmektedir.

Bu şekilde ortaya çıkan hizmetlerde aşağıdaki şartların varlığı halinde tevkifat uygulanacaktır.

- Temin edilen elemanların, hizmeti alana ücretli statüsünde hizmet akdiyle bağlı olmaması gerekmektedir.
- Temin edilen elemanların, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılması gerekmektedir. Elemanların işletmenin mal ve hizmet üretim safhalarından herhangi birinde çalıştırılması halinde, sevk, idare ve kontrolün hizmeti alan işletmede olduğu kabul edilecektir.

Dolayısıyla işgücü temin hizmetinin varlığının tespitinde; hizmetin ifasında kullanılan elemanların işgücü temin hizmetini veren firmanın bünyesinde bulunması ve ona hizmet akdiyle bağlı olması, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılması gibi karineler göz önünde bulundurulacak, bu hususların varlığı, taraflar arasında bir sözleşme yapılmışsa bu sözleşmedeki hükümler veya sözleşmeye bağlı teknik şartnamedeki açıklamalar da dikkate alınarak tespit edilecektir.

İşgücü temin hizmetlerinde tevkifat uygulamasına ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir.

Örneğin, Çikolata imalatçısı A firması, üretim faaliyetinde çalıştırmak üzere B firmasından, çikolataların kolilere konulması işlerinde çalıştırmak üzere de C firmasından eleman temin etmiştir. B ve C firmalarından yapılan bu eleman tedariki işgücü hizmet alımı mahiyetinde olduğundan (9/10) oranında katma değer vergisi tevkifatı tabi olacaktır.

Örneğin, Z firması, ürünlerinin pazarlama ve tanıtımını, müşteri ile birebir temas kuran elemanlar aracılığıyla yapmaktadır. Firma bu işi;

- Kişisel başvurular üzerine anlaşmaya varılan,
- C firmasından temin edilen,

Elemanlar aracılığıyla yürütmektedir. Kişisel başvurular üzerine anlaşmaya varılan elemanlar bakımından tevkifat söz konusu olmayacaktır. C firmasından temin edilen kişiler işgücü hizmet alımı mahiyetinde olduğundan yani elemanların sevk, idare ve kontrolü fiilen Z firmasında bulunduğundan (9/10) oranında tevkifat kapsamında işlem yapılacaktır.

Örneğin, ZL firması, işyeri merkezinin farklı bir ile taşınması için C firması ile anlaşma yapmış, C firması taşıma işini 10 eleman kullanarak sözleşme şartlarına uygun olarak yerine getirmiştir. Bu durumda ZL firması işgücü temin hizmeti değil taşıma hizmeti almış olduğundan tevkifat uygulanmayacaktır.

Örneğin, (A) hastanesi, hastane faaliyetleri kapsamındaki yazışma, veri girişi, hazırlama ve kontrol, hasta yardımcılığı, hasta karşılama ve yönlendirme, hasta taşıma, hasta danışmanlığı, tıbbi dokümantasyon, koli, kargo ve posta ayırım dağıtım, sekreterlik, tıbbi sekreterlik ve benzeri hizmetleri, doğrudan kendi elemanlarına (kendi bünyesinde bulunan elemanlarına) yaptırmak yerine bu konuda faaliyet gösteren firmalardan almayı tercih etmiş ve (B) firması ile söz konusu hizmetlerin verilmesi hususunda sözleşme düzenlenmiştir.

Sözleşmede, işin (B) firmasına hizmet akdiyle bağlı ve (A) hastanesinin sevk ve idaresinde bulunan elemanlar tarafından yapılacağı ifade edilmesi halinde, (B) tarafından (A)'ya fatura edilecek söz konusu işler, eleman temin hizmeti olarak değerlendirilecek ve işleme ait KDV, (A) tarafından 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örneğin, Yapımcı (C), yapımcılığını üstlendiği bir sinema filminde rol alacak oyuncuları bir ajans aracılığıyla temin etmek amacıyla (D) Film Ajansı ile anlaşmıştır. (D), söz konusu oyuncuların bir kısmını kendisine hizmet akdi

ile bağlı (bordrolu elemanı) olanlardan bir kısmını da kişisel başvuru yapan (bordrolu elemanı olmayan) oyuncuların seğmiş ve (C)'ye göndermiştir.

(D)'ye hizmet akdiyle bağlı oyuncuların yapımıcı (C)'nin sevk ve idaresinde çalıştırılması suretiyle verilen bu hizmet işgücü temin hizmeti olarak değerlendirilecek ve (D)'nin verdiği söz konusu hizmete ait bedel üzerinden hesaplanan KDV, (C) tarafından 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

(D)'nin kişisel başvuru yapanlar arasından göndermiş olduğu oyuncuların doğrudan (C) ile anlaşmaya varmış olmaları halinde, (D) sadece aracılık hizmeti vermekte olup bu işlem nedeniyle düzenlediği faturada hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır. Dolayısıyla, (D)'nin dışarıdan temin ettiği (aralarında hizmet akdi bulunmayan) oyuncular, yapımıcı (C)'nin sevk ve idaresinde bulunsa bile söz konusu oyuncular (D)'nin bünyesinde bulunmadığından, bu hizmete ilişkin olarak düzenlenen faturada hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır.⁵⁶

Örneğin, Büyükşehir belediyesine bağlı ayrı tüzel kişiliği bulunan (TR) Su İşletmesi ihtiyaçlarında kullanılmak üzere şoförü ile birlikte (B) firmasından araç kiralamaktadır. Araçlardan bir kısmı (B) firmasının üzerine kayıtlı olup şirkette sigortalı olarak çalışanlar tarafından kullanılmaktadır. Araçlardan bir kısmı ise (B) firması tarafından kiralama yöntemi ile temin edilmekte ve araç sahipleri tarafından kullanılmaktadır.

Bu işlemdede işgücü temin hizmetinin varlığı (TR) Su İşletmesi ile (B) firması arasında düzenlenen hizmet alım sözleşmesi ile idari şartnamenin incelenmesi sonucunda tespit edilecektir.

(TR) Su İşletmesinin şoförü ile birlikte temin ettiği araç kiralama hizmetinde, İşletme ile şoförler arasında herhangi bir hizmet akdi bulunmaması ve şoförlerin iş süresince İşletme yetkililerinin emir ve talimatları altında çalışması halinde, bu hizmet işgücü temin hizmeti olarak

⁵⁶ 63 No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Sirküleri

değerlendirilecektir. Dolayısıyla, toplam hizmet bedeli (araç kirası+şoför ücreti) üzerinden hesaplanan KDV, İşletme tarafından 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak söz konusu hizmetle ilgili olarak şoför teminine ilişkin bedelin; sözleşme, ücret bordrosu, muhasebe kayıtları, sigorta prim bildireleri vb. belge, kayıt ve beyanlardan tespit edilerek toplam hizmet bedelinden ayrıştırılabilmesi ve faturada da ayrıca gösterilmesi kaydıyla, yalnızca şoför teminine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden 9/10 oranında tevkifat yapılacaktır.

(B) firmasının söz konusu hizmetin bir kısmını kendisine ait olmayan ve bizzat sahipleri tarafından kullanılan araçlarla ifa etmesi durumunda, hizmetin ifasında kullanılan elemanlar (B) firmasına hizmet akdiyle bağlı olmadığı için bu kısım üzerinden KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.⁵⁷

Örneğin, (F) inşaat firması, yapmakta olduğu inşaat işinde çalıştırılmak üzere iş makinesine ihtiyaç duymuş, (O) şirketinden operatörü ile birlikte iş makinesi kiralamıştır.

Taraflar arasında düzenlenen sözleşmede, (O) firması tarafından operatörüyle birlikte verilen iş makinesi kiralama hizmetinde temin edilen operatörün sevk ve idaresinin (F)'de olacağı belirtildiğinden, bu işlem işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve toplam bedel üzerinden hesaplanacak KDV, (F) tarafından 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak bu hizmetle ilgili olarak iş makinesi operatörü teminine ilişkin bedelin, ücret bordrosu, muhasebe kayıtları, sigorta prim bildireleri vb. kayıt ve beyanlardan tespit edilerek toplam hizmet bedelinden ayrıştırılabilmesi ve faturada da ayrıca gösterilmesi kaydıyla yalnızca iş makinesi operatörü teminine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden tevkifat yapılabilecektir.

⁵⁷ 63 No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Sirküleri

Örneğin, (M) firması, işyeri merkezinin başka bir binaya taşınması için (N) firması ile sözleşme yapmış, sözleşme kapsamında (N) firması taşıma işini 6 personel ile gerekli ekipmanı kullanarak yerine getirmiştir.

Bu işlemde işgücü temin hizmeti değil, bir taşıma hizmeti söz konusu olduğundan tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak (N) firması, taşıma işinde kullanacağı elemanları bir alt firma olan (P) firmasından temin etmişse, taşıma işinde kullanılacak ve (P) firmasına hizmet akdiyle bağlı elemanlar (N) firması tarafından sevk ve idare edileceğinden, söz konusu elemanların (P) firmasından teminine ait bedel üzerinden hesaplanan KDV, (N) firması tarafından 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örneğin, Sağlık Bakanlığına bağlı (H) hastanesi laboratuvar hizmetlerini (L) laboratuvar firmasından temin etmektedir. (L) laboratuvar firmasının personeli hastaneye ait laboratuvar da doktorlar tarafından istenilen tahliller için kan, idrar vb. örnekleri almakta, gerekli analizleri, hastaneye ait cihazları kullanarak yapmakta ve sonuçları ilgili doktorlara bildirmektedirler.

Bu işe ilişkin sözleşmede, laboratuvar hizmetinin (L) laboratuvar firmasına hizmet akdiyle bağlı elemanlar tarafından (H) hastane yönetiminin sevk, idare ve kontrolü altında ve (H) hastanesine ait araç ve gereçlerle verileceği ifade edildiğinden, bu hizmet "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilerek hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (H) hastanesi tarafından 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Laboratuvar hizmetinin hastane yönetiminin tahsis ettiği bir bölümde, (L) firmasının kendi araç ve gereçleri ile sunulması veya alınan örneklerin (L) firmasının hastane dışındaki işyerine götürülerek orada gerekli analizler yapıldıktan sonra sonuçların bildirilmesi şeklinde ifa edilmesi halinde, işgücü temin hizmeti kapsamında KDV tevkifatı yapılmayacaktır. Öte yandan, Sağlık Bakanlığı 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer aldığından (H) hastanesine verilen bu analiz hizmeti diğer hizmetler kapsamında değerlendirileceğinden 5/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

Örneğin, Sağlık Bakanlığına bağlı (S) hastanesi, tahlil edilmek üzere örnek alınması amacıyla hastaların veya hastanede alınan örneklerin

dışarıdaki bir laboratuara götürülmesi işi için (Y) firması ile anlaşmış ve (Y) firmasından şoförü ile birlikte araç kiralamıştır.

Bu işe ilişkin düzenlenen sözleşmeden, (Y)'nin kendisine hizmet akdiyle bağlı şoförüyle birlikte araç kiralama hizmeti vereceği, temin edilen şoförün sevk ve idaresinin (S) hastanesinde olacağına anlaşılması halinde, söz konusu hizmet işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve toplam bedel üzerinden hesaplanacak KDV, (S) hastanesi tarafından 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak bu hizmetle ilgili olarak şoför teminine ilişkin bedelin, ücret bordrosu, muhasebe kayıtları, sigorta prim bildirgeleri vb. kayıt ve beyanlardan tespit edilerek toplam hizmet bedelinden ayrıştırılabilmesi ve faturada da ayrıca gösterilmesi durumunda, şoför teminine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden 9/10 oranında KDV tevkifatı yapılacaktır. Öte yandan, Sağlık Bakanlığı 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer aldığından verilen araç kiralama hizmetine diğer hizmetler kapsamında değerlendirileceğinden 5/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

Örneğin (C) özel hastane işletmesinin ortağı olan Doktor (A), hem ortağı olduğu hastanede hem de haftanın üç günü (D) özel sağlık merkezinde çalışmaktadır. Doktor (A)'nın, haftanın üç günü (D) özel sağlık merkezinde belirli bir bedel karşılığında çalışması hususunda her iki işletmenin anlaşmış olması ve bu hizmetin (C) tarafından (D)'ye fatura edilmesi halinde, söz konusu işlem işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (D) tarafından 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak, Doktor (A)'nın, haftanın üç günü (D) özel sağlık merkezinde belirli bir bedel karşılığında çalışması hususunda her iki işletme arasında bir anlaşma olmaması ve bu hizmetin (C) tarafından (D)'ye fatura edilmemesi halinde, (A) tarafından (D) özel sağlık merkezine verilen hizmet, ücret niteliğinde olmadığından serbest meslek faaliyeti çerçevesinde vergilendirileceğinden katma değer vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Örneğin, yurt dışındaki faaliyetlerine ağırlık verme konusunda karar alan (L) firması, aynı gruba bağlı (U) firmasında çalışan bir üst düzey yöneticinin 6 ay süreyle firmasında çalışması hususunda (U) firması ile anlaşmıştır.

(U) firmasına hizmet akdiyle bağlı ve (L) firmasının sevk, idare ve kontrolü altında bulunan yöneticinin bu hizmeti "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (L) tarafından 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Bu eleman temininin yurt dışındaki bir firmadan yapılması halinde, işyeri, iş merkezi ve kanuni merkezi Türkiye'de bulunmayan yabancı firmadan alınan Türkiye'de yararlanılan bir hizmet alımı söz konusu olduğundan, 117 seri nolu KDV genel tebliğini gereğince, yurt dışındaki firmaya yapılacak ödeme tutarı üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamının (L) firması tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edileceği tabiidir.

Örneğin, (O) Organize Sanayi Bölgesi (OSB) yönetimi, bölgenin temizliği ve çevre bakımı konusunda (Z) firması ile anlaşmış, (Z) firması söz konusu hizmeti 15 eleman ile yapma taahhüdünde bulunmuştur. Temizlik ve bakımda kullanılacak malzemeler sözleşme gereğince OSB tarafından temin edilecektir.

Bu işlemde, 117Seri No.lu KDV genel tebliğinde düzenlenen "temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri" kapsamında işlem yapılmayacak, (Z) firmasına hizmet akdiyle bağlı ve OSB yönetiminin sevk, idare ve kontrolü altındaki elemanlar tarafından verilen bu hizmet "işgücü temin hizmeti" olarak değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, OSB yönetimi tarafından 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örneğin, elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları yüklenici firmalarla yaptıkları sözleşmeler ve teknik şartnameler çerçevesinde çeşitli hizmetler temin etmektedir. Sözleşme hükümlerine göre söz konusu hizmetlere tevkifat uygulanıp uygulanmayacağına ilişkin açıklamalar aşağıda yapılmıştır.

Elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları ile yüklenici firmalar arasında düzenlenen "Elektrik Abonelik ve Tüketimi ile İlgili Fatura Tahsilatı Hizmet

Alım Sözleşmesinde"; işin, elektrik aboneliğinden ve elektrik tüketiminden doğan tahakkuka bağlanmış tüm alacakların, elektrik fatura tahsilatının idarece nitelikleri şartnamede belirtilen personel aracılığıyla idarenin uygun göreceği yerlerde yüklenici tarafından yapılacağı belirtilmesi ve bu işte çalışan elemanların sevk ve idaresinin yüklenici firmada bulunması halinde söz konusu iş işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları ile yüklenici firmalar arasında düzenlenen "Hizmet Alım Sözleşmesinde"; işin, elektrik abonelerine ait sayaçların endeks tespiti, tespit edilen endekslerin el bilgisayarına kaydedilmesi, bildirim tanzimi ve aboneye bırakılması, tespit edilmiş bilgilerin idare bilgisayarlarına aktarılması, abone sayaçlarının ve mühürlerinin kontrolü, kaçak ve usulsüz elektrik kullananların tespiti olduğunun belirtilmesi ve bu işte çalışan elemanların sevk ve idaresinin yüklenici firmada bulunması halinde söz konusu iş işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilmeyecektir.

- Elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları ile yüklenici firmalar arasında düzenlenen "2. İhbarname Dağıtım ve Enerji Kesme-Açma Hizmet Alım Sözleşmesinde"; işin, elektrik abonelerine ait 2. ihbarname dağıtım, enerji kesme, açma, sayaçların ve mühürlerin kontrolü, kaçak ve usulsüz elektrik kullananların tespiti olduğunun belirtilmesi ve bu işte çalışan elemanların sevk ve idaresinin yüklenici firmada bulunması durumunda söz konusu iş işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları ile yüklenici firmalar arasında düzenlenen "Sürücülü Binek Araç Kiralanması Hizmet Alım Sözleşmesinde"; işin, sürücüsü ile birlikte araç kiralanması hizmeti olduğunun belirtilmesi halinde, söz konusu işin işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilerek hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, elektrik üretim, iletim ve dağıtım firması tarafından 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır. Ancak, sürücü teminine ilişkin bedelin toplam hizmet bedelinden ayrıştırılabilmesi ve faturada da ayrıca gösterilmesi kaydıyla, yalnızca sürücü teminine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden tevkifat yapılacaktır.

Elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları ile yüklenici firmalar arasında düzenlenen "Elektrik Dağıtım Şebekelerinin Arıza Onarım ve Bakım İşleri Hizmet Alım Sözleşmesinde"; işin, Alçak Gerilim (AG), Orta Gerilim (OG) ve Yüksek Gerilim (YG) elektrik dağıtım şebekelerinin arıza onarımı, periyodik bakımı, montajı, demontajı, güzargah değişikliği, karakteristiğinin değiştirilmesi, şebekelerinin ıslahı amacıyla kapasite artırımlarının yapılması olduğunun belirtilmesi halinde, söz konusu işin "yapım işi" kapsamında değerlendirilerek hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmasının 117 Seri No.lu KDV genel tebliğinde sayılan belirlenmiş alıcılardan olması halinde bunlar tarafından 2/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları ile yüklenici firmalar arasında düzenlenen "Hizmet Alım Sözleşmesinde"; işin, merkez binaları ile bağlı ilçe işletme binalarının ve misafirhanelerin (temizlik malzemeleri yükleniciye ait olmak üzere) temizlik işleri olduğunun belirtilmesi halinde, söz konusu işin "temizlik hizmeti" kapsamında değerlendirilerek hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmasının 117 seri nolu KDV genel tebliğinde sayılan belirlenmiş alıcılardan olması halinde bunlar tarafından 7/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları ile yüklenici firmalar arasında düzenlenen "Koruma ve Güvenlik Hizmet Alım Sözleşmesinde"; işin, ambar sahası ile merkez ilçe şube müdürlüklerinin koruma ve güvenliği hizmetleri olduğunun belirtilmesi halinde, söz konusu işin "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilerek hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları tarafından 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.⁵⁸

Örneğin, (Y) firması ile bir ilçe kaymakamlığı, kaymakamlık bahçesi ve havuzunun bakımı, bitkilendirilmesi (fidan temini, fidan dikimi, bu alanların

⁵⁸ 63 No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Sirküleri

çimlendirilmesi vb.) ve sulanması hizmetleri için hizmet alım sözleşmesi imzalamışlardır.

Söz konusu hizmetler, 117 Seri No.lu KDV genel tebliğinde düzenlenen "temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri" kapsamında tevkifata tabi tutulacak, işgücü temin hizmeti olarak değerlendirilmeyecektir.

Örneğin, (H) özel hastane işletmesinin ağız ve diş sağlığı polikliniği, hareketli protez bitim işçiliği hizmetini (P) firmasından satın almaktadır. Bu kapsamda (P) firmasının elemanları, hastanenin belirlediği yerlerde hastane tarafından temin edilen araç ve gereçler ile malzemeyi kullanarak poliklinikte alınan ölçülere göre protezleri hazırlamaktadırlar.

Bu hizmete ilişkin olarak düzenlenen sözleşmeye göre, hizmetin (P) firmasına hizmet akdiyle bağlı ve (H) özel hastanesinin sevk, idare ve kontrolü altında bulunan elemanlar tarafından verilmesi halinde, bu hizmet işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (H) özel hastanesi tarafından 9/10 oranında tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Ancak, (P) firmasının, hastanede alınan ölçülere göre kendi işyerinde kendisine ait araç, gereç ve malzemelerle yaptığı protez dişleri hastaneye tesliminde (hizmet mahiyetinde bir işlem söz konusu olmadığından), KDV tevkifatı uygulanmayacağı tabiidir.

Örneğin, (K) firması, (M) maden işletmesine ait çeşitli açık ocaklarda üretilen ve belli ebatlarda kırılıp sınıflandırılan cevherler içerisindeki bazı mineraller ile diğer cins cevher parçalarının elle ayıklanması işini yüklenmiştir.

Bu işe ilişkin olarak düzenlenen sözleşmeye göre, hizmetin (K) firmasına hizmet akdiyle bağlı ve (M) işletmesinin sevk, idare ve kontrolü altında bulunan elemanlar tarafından verilmesi halinde, işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, 9/10 oranında tevkifata tabi tutularak (M) maden işletmesi tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Örneğin, A devlet hastanesinin faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanmak üzere "teknik hizmet alımı" kapsamında teknik personelin hastanede hastanenin sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılmasına yönelik hizmet alımı işgücü temin hizmeti kapsamında 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

Örneğin, (G) Ltd. Şti. tarafından gerçek usulde KDV mükellefi müşterilerine verilen, değerli evrak, nakit, koleksiyon, maden ve eşyanın bir yerden başka bir yere transferi, kağıt ve madeni paranın sayımı, ayıklanması, paketlenmesi gibi işlemler, nakit değerlerin güvenli bir biçimde muhafaza edilmesi, fuarların kapalı olduğu gece saatlerinde değerli kıymetlerin muhafazası hizmetleri işgücü temin hizmeti kapsamında 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

Örneğin, (SD) Ltd. Şti. tarafından Orman Fidanlık Müdürlüğüne, fidan üretim kaplarının toprakla dolumu, fidanların yabancı otlardan temizlenmesi, tohum ekimi, fidanların sulanması şeklinde verilen hizmetlerde kullanılan ve (SD) Ltd. Şti.'ne hizmet akdiyle bağlı elemanların sevk, idare ve kontrolünün orman fidanlık müdürlüğünde bulunması halinde, bu hizmet işgücü temin hizmeti kapsamında 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

Örneğin, kast ajansları tarafından kendi bordrolarında yer almayan oyuncuların film yapım şirketleri ile reklam ajanslarının taleplerini dikkate alarak bu şirketlere teklif etmesi, önermesi, niteliği itibarıyla aracılık hizmeti olduğundan işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilmemelidir. Ayrıca ajans tarafından temin edilen, önerilen oyuncuların sevk ve idaresinin, oyuncuların talep eden firmalarda olmaması sebebiyle de hesaplanan KDV'nin işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifata tabi tutulması söz konusu değildir.⁵⁹

Örneğin, Bartın Devlet Hastanesi Başhekimliğine malzemesiz yemek hazırlama ve dağıtım hizmetleri verilmesi, hizmet hastanenin sevk ve idaresi

⁵⁹ Gelir idaresi Başkanlığının 15.07.2011 tarihli ve 71687 sayılı yazısı

altında verildiğinden "işgücü temin" hizmetleri kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.⁶⁰

Örneğin, taraflar arasında yapılan sözleşmeye göre hizmetlerin görülmesi için gerekli araç ve iş makineleri; kesim, söküm ayıklama için gerekli aparat alet ve malzemeler; oksijen, LPG gazı ile depolama tüp ve tankların temini yüklenici firma tarafından karşılandığı bir durumda "hurda malzeme yükleme, boşaltma, kesim, söküm, ayıklama ve istifleme hizmeti" işgücü temin hizmeti olarak değerlendirilmeyecektir.⁶¹

Örneğin, (A) Şirketinin, (B) Şirketi ile imzaladığı "İşçi Çalıştırma ve Kiralama Protokolü" çerçevesinde (B) Şirketine, (B) Şirketinin işyerinde, sevk, idare ve kontrolü altındaki kendi personeli vasıtasıyla, üretim sürecinin tamamının sorumluluğunu alarak vereceği emaye ve teflon mutfak eşyalarının imalat işi, "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tevkifata tabi tutulmasına gerek bulunmamaktadır.⁶²

Örneğin, Marmara Üniversitesinin şoförü ile birlikte temin ettiği araç kiralama hizmetinde, üniversite ile şoförler arasında herhangi bir hizmet akdi bulunmaması ve şoförlerin iş süresince idare yetkililerinin emir ve talimatları altında çalışması halinde, bu hizmet işgücü temin hizmeti olarak değerlendirilmeli ve toplam hizmet bedeli (araç kirası + şoför ücreti) üzerinden hesaplanan KDV 9/10 oranında tevkifata tabi tutulmalıdır. Söz konusu hizmetin işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilmemesi halinde, Marmara Üniversiteleri 5018 sayılı Kanuna ekli II sayılı cetvelde yer aldığından bu hizmet "5018 sayılı Kanuna ekli cetvellere yer alan idare, kurum ve kuruluşlara sunulan diğer hizmet ifası" kapsamında 5/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.⁶³

⁶⁰ Gelir idaresi Başkanlığının 20.08.2010 tarihli ve 73617 sayılı yazısı

⁶¹ Gelir idaresi Başkanlığının 13.01.2011 tarihli ve 3862 sayılı yazısı

⁶² Kayseri VDB tarafından verilen 13.01.2012 tarihli ve 20-940-5 sayılı özelge

⁶³ Elazığ Defterdarlığı tarafından verilen 06.03.2012 tarihli ve 04-4 sayılı özelge

Tevkifat yapmak zorunda olanlara verilen özel güvenlik ve koruma hizmetleri de işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.

Buna göre, güvenlik hizmetleri sektöründe faaliyet gösteren işletmeler tarafından verilen;

- sabotaj, yangın, hırsızlık, soygun, yağma, yıkma tehditlerine karşı caydırıcı ön tedbirleri alma,
- tesis, alan, alışveriş merkezi, bina, nakil vasıtaları, konut, işyeri, etkinlik, gösteri, toplantı, kutlama, tören, müsabaka, organizasyon ve benzerlerinin güvenliğini sağlama,
- arama ve kurtarma, özel eğitilmiş şoför,
- güvenlik sistemi oluşturma ve izleme, giriş çıkış kontrolü, güvenlik etütleri hazırlama, personel güvenlik tahkikatları yapma, araştırma, koruma,
- güvenlik ve korumaya yönelik eğitim ve danışmanlık,
- değerli evrak, nakit, koleksiyon, maden ve eşya gibi kıymetlerin bir yerden başka bir yere transferi,
- ikaz, ihbar, alarm izleme, ve benzeri tüm hizmetler işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifata tabi olacaktır.

Yalnızca özel güvenlik sistemlerinin kurulması bu kapsamda tevkifata tabi değildir. Ancak bu kurulumun yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinin özelliklerini taşıması halinde, bu kapsamda (2/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Örneğin, özel güvenlik hizmeti veren bir şirketin, (A) Apartman Yönetimine sunduğu hizmet, (A) Apartmanı Yönetimi KDV mükellefi değilse tevkifat yapılmayacaktır. Şirketin özel güvenlik hizmetini, avukat (B)'nin işyeri için sunması halinde ise tevkifat uygulanacaktır. Çünkü Avukat (B) KDV mükellefi olup, tevkifat yapacaklar kapsamında sayılmıştır.

3.2.6. Yapı Denetim Hizmetleri

3.2.6.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tevkifat uygulayacak alıcılar aşağıdaki gibidir:

a) KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.)

b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları (Ancak okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları hariç.)

Yukarıda sayılanlara verilen yapı denetim hizmetlerinde alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.6.2. Kapsam

Tevkifatın kapsamını, yapı denetim firmalarınca verilen yapı denetim hizmetleri oluşturmaktadır. Su yapıları denetim hizmeti ve benzeri hizmetler de bu kapsamda değerlendirilecektir.

Tevkifat yapmakla sorumlu tutulanlara verilen yapı denetim hizmetlerinde bedelin kamu kurumları aracılığıyla ödenmesi halinde tevkifat, hizmeti satın alan ve adına yapı denetim hizmeti faturası düzenlenen tarafından uygulanacaktır.

Örneğin, Bizzat (X) Belediyesinde alınan yapı denetim hizmet bedelinin (X) belediyesi aracılığıyla ödenmesine rağmen yapı denetim hizmeti faturası, müteahhit adına düzenlenmiş ise, bu durumda tevkifatı müteahhit yapacaktır.

Kamu kurumları tarafından bizzat satın alınmayan yapı denetim hizmetlerine ilişkin bedellerin, bunlar adına açılan hesaplardan ödenmesi nedeniyle sorumlu sıfatıyla KDV tevkifatı yapmaları söz konusu değildir.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde, hizmet bedeli müteahhit tarafından ödenmekle birlikte yapı denetim hizmetine ait fatura ilgili mevzuatı gereğince inşaat ruhsat sahibi (arsa sahibi) adına düzenlendiğinden, inşaat ruhsat sahibinin mükellefiyet durumuna göre hareket edilecektir.

Ancak, ruhsat sahibinin tebliğin kısmi tevkifat yapacaklar kapsamında olması halinde, tevkifat uygulaması kapsamında işlem tesis edilecektir.

Örneğin, müteahhit (A) arsa karşılığı yapmış olduğu inşaat işinde yapı denetim hizmet bedelini bizzat ödemiştir. Ancak, hizmet faturası KDV mükellefi olmayan arsa sahibi adına düzenlenmiştir. Bu durumda, KDV tevkifatı yapılmayacaktır.

Örneğin; konut yapı kooperatifleri, gerçek usulde KDV mükellefiyetlerinin bulunması halinde yapı denetim hizmetleri nedeniyle yapı denetim şirketlerinden 9/10 oranında tevkifat yapacaklar, gerçek usulde KDV

mükellefiyetlerinin bulunmaması halinde ise tevkifat yapmakla sorumlu tutulmayacaklardır.⁶⁴

Örneğin, Yapı denetim hizmeti verilen arsa üzerinde birden fazla kişinin mülkiyet hakkının bulunması durumunda, arsa sahiplerinden KDV mükellefiyeti bulunanlar ile sorumlu tayin edilen kurum ve kuruluşlar adına düzenlenecek faturalarda yer alan KDV tutarı üzerinden sorumlularca 9/10 oranında tevkifat yapılacak, ancak KDV mükellefiyeti bulunmayan arsa sahiplerine ifa edilen yapı denetim hizmetlerinde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.⁶⁵

3.2.7. Fason Olarak Yaptırılan Tekstil Ve Konfeksiyon İşleri, Çanta Ve Ayakkabı Dikim İşleri Ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri

3.2.7.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tevkifat uygulayacak alıcılar aşağıdaki gibidir:

a) KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.)

b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,

⁶⁴ Denizli VDB tarafından verilen 24.08.2011 tarihli ve 65-120 sayılı özelge

⁶⁵ Antalya VDB tarafından verilen 26.08.2011 tarihli ve 13-268 sayılı özelge

- Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları (Ancak okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları hariç.)

Yukarıda sayılanlara verilen fason tekstil ve konfeksiyon işleri, fason çanta ve ayakkabı dikim işleri ile fason işlerine aracılık hizmetlerinde, alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.7.2. Kapsam

Tevkifat kapsamına;

- deriden mamul giyim eşyalarına ilişkin fason işler de dahil olmak üzere fason tekstil ve konfeksiyon işleri (perde, halı, mobilya kumaşı ve örtüsü, havlu, oto koltuk kumaşı, çuval ve benzerleri ile bunların imalinde kullanılacak iplik veya kumaşa verilen fason hizmetler dahil),

- fason çanta, kemer, cüzdan ve benzerleri ile ayakkabı (terlik, çizme ve benzerleri dahil) dikim işleri (söz konusu malların dikimi dışında tadil ve onarım şeklinde ortaya çıkan hizmetler hariç)

- bu işlerle ilgili aracılık hizmetleri girmektedir.

Diğer taraftan, terziler tarafından, verilen dikim, tadil, onarım şeklindeki hizmetler de tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Örneğin, giyim eşyası satan ve KDV mükellefi olan (C) A.Ş. satışını yaptığı pantolonların paçalarını, KDV mükellefi olan (B) terzisine

yaptırmaktadır. Bu durumda (C) A.Ş. KDV tevkifatı yapacaktır. Öte yandan, terzi (B)'nin basit usulde vergilendirilen mükellef olması ve istisnadan vazgeçmemesi halinde, terzinin yaptığı hizmet KDV'den istisna olduğundan tevkifat yapılmayacaktır.

Konuya ilişkin olarak İzmir Vergi Dairesi başkanlığı vermiş olduğu bir özalgede; tamir ve tadilat niteliğindeki işler ve nihai tüketicilere yapılan aynı türden işler ile dikim işlerinin, fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işleri kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, bu işlemlerin genel oranda (%18) katma değer vergisine tabi tutulması gerekmektedir.” Şeklinde yapılan açıklamanın ; “terzi ve konfeksiyon işi yapanlardan gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunanlarca, tekstil ve konfeksiyon ürünlerinin imalatını yada satışını yapanlara verilen, pantolon veya etek boyunun kısaltılması, bel daraltılması, genişletilmesi, ütülenmesi, ilik açılması, düğme dikilmesi, fermuar değişimi ve benzeri tamir tadilat niteliğindeki işlerin fason iş kapsamında değerlendirilmesi ve KDV oranının % 8 olarak uygulanması gerekmektedir.” Şeklinde değiştirilmesi uygun görülmüştür.” Şeklinde idari görüş vermiştir.⁶⁶

Fason imalatın şartı, imal edilecek mal ile ilgili ana hammadde başta olmak üzere hammaddelerin fason iş yaptıranlarca temin edilmesidir. Fason imalatı yaptıran kişi veya kurum imal ettirmek istediği ürüne ait kumaş, iplik ve diğer malzemeleri imalatçıya teslim etmekte, İmalatçıda istenen ürünü bu malzemelerle imal edip teslim etmektedir.⁶⁷

Bu çerçevede, tekstil ve konfeksiyon sektöründeki boya, apre, baskı ve kasarılama işlerinde, boya ve kimyevi maddelerin işi yaptıranlar tarafından temin edilip, bu işleri yapanlara verilmesi halinde tevkifat uygulanacak; boya ve kimyevi maddelerin bu işleri yapanlar tarafından temin edilip kullanılması halinde tevkifat yapılmayacaktır.

⁶⁶ İzmir VDB 28.08.2008 tarih ve 1149/1936 sayılı özalgesi

⁶⁷ Nuri DEĞER, age, s.303-304

Ütüleme, çözgü, haşıl, dikim, kesim, kapitone, tıraşlama, zımpara, şardon, yakma, ram, nakış ve benzeri bütün işler tevkifat uygulamasına tabidir. Ancak, bu işler boya, baskı, apre ve kasarılama işlerinin bir unsuru veya tamamlayıcısı olarak onlarla birlikte yapılıyorsa, aynı faturada gösterilmeleri kaydıyla bu işler tevkifat uygulaması bakımından boya, baskı, apre ve kasarılama hizmetleri gibi işlem görecektir.

Örneğin; boya ve kimyevi maddelerin işi yapanlar tarafından temin edildiği boyama işi ile birlikte bir bütün olarak verilen hizmetin parçası olan ram işi de boyama kapsamında değerlendirilecek ve fatura “boyama hizmeti ” olarak düzenlenip hizmetin tamamına %18 oranında KDV uygulanacaktır. Ancak bu örnekte belirtilen boyama işinin, boya ve kimyevi maddelerinin hizmeti yaptıranlar tarafından temin edilerek yapılması halinde, boya işi bir fason hizmet olarak %8 oranında KDV’ ye tabi olacağından, ram işi de hizmetin bütünü içinde %8 oranında KDV’ye tabi olacak ve (5/10) oranında KDV tevkifatı da uygulanacaktır.

Fason olarak yapılan yıkama ve kurutma işlerinde de yardımcı malzemelerin işi yaptıranlar tarafından temin edilip bu işleri yapanlara verilmesi halinde tevkifat uygulanacaktır. Presleme işinin yıkama ve kurutma işlerinin bir unsuru veya tamamlayıcısı olarak birlikte yapılması ve aynı faturada gösterilmesi halinde tevkifat uygulanacaktır. Presleme işinin yıkama ve kurutma işinden ayrı olarak yapılması durumunda tevkifat uygulanmayacaktır.

Fason olarak yaptırılan kapitone işlerinde astarın üzerine sadece elyaf veya elyafla birlikte tül veya tela tatbik edilmektedir. Sadece elyaf tatbik edilen hallerde elyafın, elyaf ile birlikte tül veya telanın tatbik edildiği hallerde elyaf ile tül veya elyaf ile telanın fason iş yaptıranlar tarafından temin edilip fason iş yapanlara astar ile birlikte verilmesi halinde tevkifat uygulanacak, astar hariç yukarıda sayılanların fason iş yapanlarca temin edilip kullanılması halinde ise tevkifat uygulanmayacaktır.

Fason işlerde mamul bir bütün olarak imal ettirilebileceği gibi, üretim aşamaları itibariyle kısmi olarak fason iş yaptırılması da mümkündür.

Örneğin, bir konfeksiyon firmasının pazarlayacağı gömleklerin kumaşını, kesimini, dikimini ayrı ayrı firmalara fason olarak yaptırması halinde her bir kısmi iş, tevkifat uygulaması kapsamına girecektir. Fason iş yapanların, başkalarına fason iş yaptırmaları, her iki fason iş bakımından tevkifat uygulamasına engel değildir.

Örneğin, imal edip pazarladığı pantolonların bir kısmını fason olarak imal ettiren bir mükellef, aynı zamanda ihracatçı firmalara fason olarak erkek takım elbisesi imal ediyorsa, fason yaptırdığı pantolonlar için kendisi tevkifat uygulayacak, ihracatçıya yaptığı fason takım elbiseler için ise ihracatçı tarafından tevkifat uygulanacaktır.

Örneğin, çiğitli pamuğun çırçırılama işlemine tabi tutularak işlenmiş mahliç pamuk haline getirilmesi şeklinde verilen hizmet, fason tekstil ve konfeksiyon işi kapsamında değerlendirilmediğinden KDV tevkifatına tabi tutulmayacaktır.

Örneğin, ana hammadde başta olmak üzere hammaddelerin işi yaptıranlarca temin edilmesi durumunda verilen kapitone dokumacılığı hizmeti, fason tekstil ve konfeksiyon işleri kapsamında %8 oranında KDV'ye tabi olduğundan fason tekstil ve konfeksiyon işleri kapsamında verilen kapitone dokumacılığı hizmetlerine ait bedeller üzerinden hesaplanan KDV, hizmeti satın alan KDV mükellefleri tarafından 5/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.⁶⁸

Örneğin, fason iş olarak alınan pantolon dikimi işinin başka bir firmaya yaptırılması halinde, fason iş yaptırılan firma tarafından aldığı fason işi bu firmaya yaptıran firmaya düzenlenecek fatura ile bu firmanın asıl mal sahibine düzenleyeceği faturada 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.⁶⁹

Fason olarak yapılan işlerde, fason işi yapanlar tarafından kullanılan iplik, fermuar, düğme, tela, astar ve benzeri her türlü yardımcı madde ve

⁶⁸ Kayseri VDB tarafından verilen 12.04.2011 tarihli ve 20-857-27 sayılı özelge

⁶⁹ Denizli VDB tarafından verilen 24.08.2011 tarihli ve 132-250 sayılı özelge

malzemeler, fason hizmet bedeline dahil edilecektir. Fason iş için kullanılan bu madde ve malzemelerin ayrı fatura edilmesi söz konusu değildir.

Fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde tevkifata tabidir.

Bazı KDV mükellefleri;

- Fason iş yaptıracak olanlara, fason iş yapacak işletmeleri,
- Fason iş yapacak işletmelere, fason iş yaptıracak olanları,

temin etmek suretiyle aracılık hizmeti vermektedir. Bu hizmetlerde aracı firmanın fason işle ilgili bir sorumluluğu bulunmamakta, sadece tarafları bir araya getirmektedir. Bu aracılık hizmetleri tevkifata tabi tutulacaktır.

Fason yapılmak üzere alınan işin tamamen başka firmalara fason olarak yaptırılması halinde de her iki aşamada tevkifat uygulanacaktır.

Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile ilgili yüklenilen katma değer vergisinin belirlenmesine ilişkin özel bir düzenleme yapılmamıştır. Bu nedenle iade hakkı doğuran işlemlerle (indirimli orana tabi işlemler) ilgili olarak yüklenilen katma değer vergisinin belirlenmesine ilişkin ilkeler, söz konusu işlemler içinde geçerli olacaktır.⁷⁰

3.2.8. Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma, Götürme Hizmetleri

3.2.8.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

KDV mükelleflerine (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.) turizm acentesi, rehber ve benzerlerince verilen müşteri bulma hizmetlerinde, alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

⁷⁰ İdris ŞENTÜRK, “Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde kdv uygulaması” Vergi Dünyası Dergisi, Şubat 2008, sayı 318

3.2.8.2. Kapsam

Turizm acentesi, rehber ve benzerlerinin turist kabilelerini alışveriş etmeleri için belirli dükkanlara, mağazalara götürmeleri karşılığında bu işletmelerden aldıkları komisyonlar genel oranda KDV'ye tabidir.

Bu kapsamdaki komisyon ve benzeri ödemeleri yapan işletmeler tarafından komisyon tutarına ait KDV üzerinden tevkifat uygulanacaktır.

Mağazalara turist kabilelerini alışveriş için götüren turizm acentesi, rehber ve benzerlerinin gelir ve kurumlar vergisi karşısındaki durumu farklı olabilir. Ancak bu farklılığın tevkifat uygulamasına etkisi yoktur.

25.11.2005 tarih ve 26004 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yine aynı tarihte yürürlüğe giren Profesyonel Turist Rehberliği Yönetmeliğinin "tanımlar" başlıklı 4'üncü maddesinde profesyonel turist rehberleri anılan yönetmelikte belirlenen usul ve esaslara uygun olarak turistlerin gezi öncesinde seçmiş oldukları dil ile uyumlu olmak üzere, rehberlik kimlik kartlarında belirtilen dillerde rehberlik eden, onlara tanıttıkları bölgenin kültürel ve doğal mirasını aktaran, gezi programının; tur operatörü veya seyahat acentesinin yazılı belgelerinde tanımlandığı ve tüketiciye satıldığı şekilde yürütülmesini sağlayan ve gezi programını seyahat acentesi adına yöneten kişiler şeklinde tanımlanmıştır.⁷¹

Turizm acente ve rehberlik faaliyeti ise,

-Kişisel ticari işletme olarak yapılması halinde, ticari kazanç olarak fatura ile belgelendirilecek.

-Şahsi faaliyet olarak yapılması halinde, elde edilen komisyon geliri serbest meslek kazancı olacak ve serbest meslek makbuzu ile belgelendirilecek.⁷²

⁷¹ Hakan BOZTAŞ, "Turist Rehberlerinin Vergisel Durumu" Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs 2009, sayı 333

⁷² Süleyman TURAN, "İhracat teslimlerine ilişkin komisyonlar dolayısıyla yüklenen KDV'nin iadesi ve tevkifat uygulaması", www.alomaliye.com, 28.09.2012

-Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılması halinde, alınan komisyonların kurum kazancı olarak fatura düzenlenerek vergilendirilmesi gerekir.

Turizm acentesi, rehber ve benzeri kişi ve kurumlara ödenen alış veriş komisyonları, bunların kurum kazancı, ticari kazanç ve serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi halinde % 18 oranında KDV' ye tabi olup bu ödemeler üzerinden hesaplanacak KDV'nin 9/10 'nu tevkif edilerek sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekir.

Rehberlik ve benzeri faaliyetlerini şahsi olarak sürdürenlerin, gelir vergisinden muaf olmaları halinde, elde edilen komisyon gelirleri, gelir vergisi ve KDV'ye tabi olmadığından KDV tevkifatı yapılması söz konusu değildir. Bu durumda belgelendirme gider pusulası ile yapılacaktır.

3.2.9. Spor Kulüplerinin Yayın, Reklâm Ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri

3.2.9.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

a) KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.)

b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,

- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları (Ancak okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları hariç.)

Profesyonel spor kulüplerince (şirketleşenler dahil) yapılan, ve tevkifat kapsamına alınan işlemlerde yukarıda sayılanlar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.9.2. Kapsam

Profesyonel spor kulüpleri (şirketleşenler dahil);

- sponsorluk yoluyla veya reklam almak (reklam alanları ve panolarının kiralanması dahil) suretiyle reklam gelirleri,

- spor müsabakalarının veya kulüple ilgili faaliyetlerin yayınlanması suretiyle yayın geliri,

- toplumsal şans oyunları ve diğer faaliyetlerde kulüp isminin kullanılmasına izin verilmesinden dolayı isim hakkı geliri elde etmektedirler.

Spor kulüplerinin genel oranda KDV'ye tabi olan bu gelirlerine konu işlemleri nedeniyle hesaplanan KDV'nin 9/10'u işlemin muhatapları (reklam hizmeti alanlar, yayın faaliyetini gerçekleştirenler, isim hakkını kullananlar vb.) tarafından tevkifata tabi tutulacaktır.

Örneğin, (A) Hazır Giyim A.Ş., şirketin reklamının futbolcuların formalarında yapılması amacıyla hem Türkiye Süper Liginde mücadele eden

Ordu Spor kulübü hem de faaliyet gösterdiği ilin mahalli liginde mücadele eden (Y) spor kulübü ile anlaşmıştır.

KDV mükellefi Ordu Spor kulübünün verdiği reklam hizmeti bu bölüm kapsamında kısmi tevkifata tabi olacaktır. (Y) spor kulübünün reklam hizmetine ilişkin KDV ise KDV mükellefiyetinin bulunmaması kaydıyla 117 Seri No.lu KDV genel tebliği gereğince tam tevkifata tabi tutulacaktır.

Örneğin, Türkiye Futbol Federasyonu, Türkiye Süper Ligi 2012/2013 futbol sezonu müsabakalarının televizyondan yayınlanmasına ilişkin yayın hakkını yapılan ihale sonucunda (Y) Medya A.Ş.'ye vermiştir.

Futbol müsabakalarının yayın hakkı karşılığında yayın hakkı bedelinin Futbol Federasyonu tarafından Türkiye Süper Liginde mücadele eden (F) Spor Kulübüne aktarılmasına ilişkin olarak (F) tarafından düzenlenecek faturada genel oran üzerinden KDV hesaplanacak ve hesaplanan KDV tutarının (9/10)'u Federasyon tarafından tevkif edilerek (F)'ye ödenmeyecek, ancak söz konusu vergi tutarı sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilerek ödenecektir.

Örneğin, 2012/2013 futbol sezonunda Spor-Toto Teşkilat Başkanlığınca futbol müsabakaları üzerine tertip edilen "iddaa" oyununda müşterek bahsinde, müsabakalarının söz konusu oyun biletlerinde yer verilmesine ilişkin isim hakkı kullanımı nedeniyle Türkiye Süper Liginde mücadele eden Ordu Spor Kulübüne Spor-Toto Teşkilat Başkanlığınca Nisan 2013 dönemi ile ilgili olarak aktarılacak bedele ilişkin söz konusu işlem genel oranda KDV'ye tabi olacaktır.

Ordu Spor tarafından Spor-Toto Teşkilat Başkanlığı adına düzenlenecek faturada hesaplanacak KDV'nin (9/10)'u adı geçen Başkanlıkça tevkifata tabi tutulacaktır.

Örneğin, (A) Spor Ürünleri A.Ş. 2013 takvim yılında üretimini yapacağı spor malzemelerinde kulüp isminin kullanılması amacıyla 100.000,00-TL karşılığında Türkiye Basketbol Liginde mücadele eden (Y) Spor Kulübüyle anlaşmıştır.

(Y) aynı zamanda, kendi ismi kullanılarak basketbol okulu açılmasına izin verilmesi hususunda (B) Basketbol Okulu ile anlaşmıştır. (Y) bu anlaşmadan 20.000,00-TL gelir elde edecektir.

Her iki isim hakkı kullanımına izin verilmesine ilişkin sözleşmeler çerçevesinde isim hakkı bedelleri, faturaları düzenlenerek peşin tahsil edilmiştir. (Y)'nin, (A) ve (B)'ye verdiği isim hakkı kullanım haklarının devri genel esaslar çerçevesinde KDV'ye ve tevkifata tabi olacaktır.

Bu çerçevede, (A)'ya düzenlenen faturada yer alan KDV'nin $[(100.000,00 \times 0,18) \times 0,90 =]$ 16.200,00-TL'lik kısmı, (B)'ye düzenlenen faturada yer alan KDV'nin ise $[(20.000,00 \times 0,18) \times 0,90 =]$ 3.240,00-TL'lik kısmı, bunlar tarafından tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

3.2.10. Temizlik, Çevre Ve Bahçe Bakım Hizmetleri

3.2.10.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

a) KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.)

b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,

- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları (Ancak okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir).

Yukarıda sayılanların temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmeti alımlarında, alıcılar tarafından (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.10.2. Kapsam

Temizlik hizmetleri sektörünün yaygın olarak sunduğu hizmetler;

- bina temizliği,
- sokak temizliği,
- sağlık kuruluşlarının hijyenik temizliği ve hastane atıklarının toplanması ve imhası,
- çöp toplama ve toplanan çöplerin imhası,
- park ve bahçeler ile mezarlık alanlarının temizliği,
- haşere mücadelesi,
- demiryolu ve kara nakil vasıtalarının temizliğine benzeri işlerden oluşmakta olup, bu işler tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Bina temizliğine; binaların müstemilat ve eklentileri dahil iç ve dış cephesinin temizliği ile her türlü mefruşatının (halı, perde, koltuk, süs eşyası vb.) bina içinde veya dışında yaptırılan temizliği dahildir.

Ayrıca havlu, çarşaf, elbise, çamaşır gibi eşyaların temizletilmesi veya yıkattırılması da temizlik hizmetleri kapsamında tevkifata tabi olacaktır.

Örneğin, (A) oteli, havlu ve çarşaflarını (B) Çamaşır Yıkama İşletmesine yıkatması karşılığında (B)'ye yaptığı ödemelerde KDV tevkifatı uygulayacaktır.

Ancak, temizlik işlerinde kullanılacak deterjan, süpürge gibi alet-edevat ve sarf malzemelerinin satın alınması sırasında tevkifat uygulanmayacaktır.

Tevkifat yapmak zorunda olanların park, bahçe ve mezarlık alanları ile bulvar, refüj, göbek, rekreasyon alanları ve havuzların bakımı, bitkilendirilmesi, sulanması, haşere mücadelesi, sokak hayvanlarının toplanması, ıslahı ve benzerlerine ilişkin hizmet alımları, çevre ve bahçe bakım hizmetleri kapsamında tevkifata tabi olacaktır.

Bu kapsamdaki tevkifat uygulamasına yönelik aşağıdaki örnekler verilebilir:

Örneğin, Sanayi kuruluşları ve kamu kurumlarından gelen evsel, endüstriyel ve arıtma çamuru gibi atıkların depolama ve bertaraf edilmesine yönelik verilen hizmet temizlik hizmeti kapsamında 7/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.⁷³

Örneğin, özel araçlarla tıbbi ve tehlikeli atıkların toplanması, özel depolarda depolanması ve imhası hizmeti temizlik hizmeti kapsamında 7/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır. Söz konusu atıkların toplandığı alandan imha alanına nakliyesinin müstakilen yapılması durumunda, nakliye hizmetine bu bölüm kapsamında tevkifat uygulanmayacağı tabiidir.

Örneğin, KDV mükellefiyeti bulunan Belediyeye ait iktisadi işletmenin atık su arıtma tesisinin bakımı ve işletilmesi suretiyle verilen hizmet, temizlik hizmeti kapsamında değerlendirilemeyeceğinden tevkifata tabi tutulmayacaktır.

Örneğin, haşere ve böceklere yönelik yapılan ilaçlama hizmeti tevkifat kapsamındadır.

⁷³ 63 No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Sirküleri

Örneğin, (AD) Ltd. Şti. tarafından karayolları bölge müdürlüğüne, tesisler ile ücret toplama istasyonlarının ve sahalarının temizlenmesi, tesislerin ve yeşil alanlarının bakımı hizmetleri, çalıştırılan işçilerle verilmektedir. Bu kapsamda çalıştırılan elemanların sevk, idare ve kontrolünün (AD) Ltd. Şti.nde bulunması halinde bu hizmet temizlik hizmeti kapsamında değerlendirilerek, karayolları bölge müdürlüğüne 7/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

Örneğin, sorumlu tayin edilmekle beraber, 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde sayılmayan bir kuruluşun temizlik hizmeti alım ihalesini alan bir firma, bu işi bizzat ifa etmeyip bir başka firmaya devrederse, sorumlu tayin edilen kuruluşa karşı ifa edilen hizmet aracılık hizmeti mahiyetinde olduğundan, sorumlu tayin edilen kuruluş bu firmanın düzenlemiş olduğu faturadaki KDV tutarı üzerinden tevkifat yapmayacaktır. Ancak, ihaleyi alan firmaya temizlik hizmetini fiilen ifa eden firma tarafından düzenlenen faturadaki KDV tutarı 7/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örneğin, bir bankanın "Temizlik Hizmet Alımı Sözleşmesi"ne istinaden alacağı hizmet binalarının ve ek hizmet binaları ile bahçelerin yeterli ve nitelikli bir şekilde malzemeli olarak temizliğinin sağlanarak ilaçlanması hizmeti, "temizlik hizmeti" kapsamında değerlendirilerek hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV 7/10 oranında tevkifata tabi tutulmalıdır.⁷⁴

Söz konusu temizlik hizmetinin, temizlikte kullanılacak malzemeler banka tarafından karşılanmak suretiyle sunulması halinde ise bu hizmet iş-gücü temin hizmeti olarak değerlendirilecek ve hizmet bedeline ait KDV tutarı üzerinden 9/10 oranında tevkifat yapılacaktır.

Örneğin, Elektrik Dağıtım Şirketine "Temizlik Hizmet Alım Sözleşmesi" çerçevesinde merkez binaları ile bağlı ilçe işletme binalarının ve misafirhanelerinin, temizlik malzemeleri yüklenici tarafından karşılanmak suretiyle ifa edilen temizlik hizmetleri tevkifat uygulaması kapsamına girmektedir.⁷⁵

⁷⁴ Gelir idaresi Başkanlığının 03.09.2010 tarihli ve 78235 sayılı yazısı

⁷⁵ Gelir idaresi Başkanlığının 17.8.2010 tarihli ve 72053 sayılı yazısı

Örneğin, Kömür İşletmeleri Müessesesi Müdürlüğüne, ekipman ile birlikte buharlı yıkama aracı ile verilen açık ocaklarda çalışan iş makinelerinin yıkanması hizmeti, "temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri" kapsamında değerlendirilerek hizmete ait bedel üzerinden hesaplanan KDV, müessese müdürlüğü tarafından 7/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.⁷⁶

3.2.11. Servis Taşımacılığı Hizmeti

3.2.11.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

a) KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.)

b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler,
- Belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,

⁷⁶ Kütahya Defterdarlığı tarafından verilen 12.01.2012 tarihli ve 2196-4 sayılı özelge

- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları (Ancak okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.)

Yukarıda sayılanların taşımacılık hizmeti alımlarında (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.11.2. Kapsam

Bu bölüm kapsamına, personel, öğrenci, müşteri ve benzerlerinin belirli bir güzergah dahilinde taşınması amacıyla ihdas ettikleri servis hizmetlerine ilişkin olarak yaptıkları taşımacılık hizmeti alımları girmektedir.

Söz konusu hizmetin, tahsis edilmiş özel plakalı araçlar ile yapılıp yapılmaması tevkifat uygulaması kapsamında işlem tesisine engel değildir.

Örneğin, (A) A.Ş, fabrika personelinin taşınması için (B) Taşımacılık A.Ş'den aldığı hizmet nedeniyle KDV tevkifatı yapacaktır.

Servis hizmetinin, personel veya öğrencilerin (veya velilerin) kendi aralarında anlaşmak suretiyle doğrudan taşımacı ile sözleşme yapılması, anlaşılması suretiyle sağlanması halinde, esas olarak hizmete ait faturaların servis hizmetinden yararlanan personel, öğrenci (veya velisi) adına düzenlenmesi gerektiğinden, tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak, faturanın tevkifat yapmakla sorumlu tutulanlar adına düzenlenmesi halinde tevkifat uygulaması kapsamında işlem tesis edilecektir.

Bir taşımacılık işinin servis taşımacılığı hizmeti olarak tevkifata tabi tutulabilmesi için,

- belli güzergahlar dahilinde yapılması,
- hizmetin alıcısı ile satıcısı arasındaki anlaşma uyarınca belirli bir dönem süresince devam etmesi,

- fiilen yapılması, gibi hususlar göz önünde bulundurulmalıdır.

Sorumlu tayin edilmekle beraber, 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde sayılmayan bir kuruluşun personel taşıması gibi herhangi bir servis taşımacılığı hizmeti alım ihalesini alan bir firma, bu işi bizzat ifa etmeyip bir başka firmaya devrederse, sorumlu tayin edilen kuruluşa karşı ifa edilen hizmet aracılık hizmeti mahiyetinde olduğundan, sorumlu tayin edilen kuruluş bu firmanın düzenlemiş olduğu faturadaki KDV tutarı üzerinden tevkifat yapmayacaktır. Ancak, ihaleyi alan firmaya servis taşımacılığı hizmetini fiilen ifa eden firma tarafından düzenlenen faturadaki KDV tutarı 5/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Servis taşımacılığı hizmetine ilişkin tevkifat uygulamasına aşağıdaki örnekler verilebilir:

Örneğin, (VG) fabrikasının personel servis taşımacılığı işini alan (Z) firması, taşıma işinin bir kısmını fiilen yapmakta, işin kalan kısmını ise alt yüklenicisi olan (A), (B) ve (C) firmalarına yaptırmaktadır.

(VG) fabrikası, (Z) firmasının fiilen yaptığı taşımacılık işi nedeniyle 5/10 oranında KDV tevkifatı yapacaktır. (Z) firması tarafından fiilen yapılmayarak alt yüklenicilere devredilen taşımacılık işi nedeniyle düzenlenen faturada yer alan KDV ise (VG) fabrikası tarafından tevkifata tabi tutulmayacaktır. (Z) firması tarafından düzenlenen faturada fiilen yapılan taşımacılık ile alt taşeronların yaptığı taşımacılık bedelinin ayrıştırılması halinde sadece doğrudan ifa ettiği taşımacılık bedeline ilişkin KDV tevkifata tabi tutulacaktır. Ancak, (Z) firması tarafından düzenlenen faturada fiilen yapılan taşımacılık ile alt taşeronların yaptığı taşımacılık bedelinin ayrıştırılmaması halinde, (VG) fabrikası toplam taşımacılık hizmet bedeli üzerinden KDV tevkifatı yapacaktır.

(A), (B) ve (C) alt yüklenicilerinin fiilen gerçekleştirdikleri taşımacılık işi nedeniyle (Z) firmasına düzenledikleri taşımacılık hizmeti faturalarındaki KDV tutarları üzerinden 5/10 oranında tevkifat yapılacağı tabiidir.

Örneğin, termal konutların, devre mülklerin pazarlanmasına veya satılacak ürünlerin tanıtımına yönelik düzenlenen tanıtım gezilerine yönelik

belirli bir dönem için alınan taşımacılık hizmeti, bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır. Doğu Karadeniz Bölgesine düzenlenen geziler için tur operatörüyle yaptığı anlaşma uyarınca 2013 yılının yaz döneminde gezi güzergahındaki taşımacılık hizmetini veren AB taşımacılık şirketinin söz konusu hizmeti servis taşımacılığı kapsamında tevkifata tabidir.

Örneğin, şirket çalışanlarının sportif ve sosyal amaçlı faaliyetlere katılımını sağlamak amacıyla yapılan bir defaya mahsus seyahat için alınan taşımacılık hizmeti, alıcı ile satıcı arasındaki anlaşma uyarınca belirli bir dönemi kapsamadığından servis hizmeti olarak değerlendirilmeyecek ve tevkifat kapsamına girmeyecektir. Ancak, şirketin çalışanlarının sportif alışkanlıklarını geliştirmek için her cumartesi günü personelini futbol sahasına taşımak üzere alınan taşımacılık hizmeti ise servis taşımacılığı hizmeti olarak tevkifata tabi tutulacaktır.

Örneğin, KDV mükellefiyeti bulunan köy muhtarlığı veya tüzel kişiliğinin ilçe milli eğitim müdürlüğüne verdiği servis taşımacılığı hizmeti belirlenmiş alıcılar arasında yer alan ilçe milli eğitim müdürlüğü tarafından 5/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

Örneğin, serbest bölgede faaliyet gösteren ve gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunmayan firmaya fiilen verilen servis taşımacılığı hizmeti, alıcı KDV tevkifatı yapmakla sorumlu tutulanlar arasında yer almadığından tevkifata tabi tutulmayacaktır. Ancak, söz konusu servis taşımacılığı hizmetini organizatör olarak alan aracı firmanın, alt firmalardan bu hizmeti alarak ifa etmesi durumunda, alt firmalardan alınan söz konusu hizmetler nedeniyle tevkifat uygulanacağı tabiidir.

Örneğin, diyaliz merkezi hastalarının hasta nakil araçları ile diyaliz merkezine ve tedavisi bittikten sonra ikametlerine taşınması suretiyle diyaliz merkezine verilen hasta taşıma hizmeti, bu bölüm kapsamında 5/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.⁷⁷

⁷⁷ 63 No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Sirküleri

3.2.12. Her Türlü Baskı Ve Basım Hizmetleri

3.2.12.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tevkifat uygulayacak alıcılar aşağıdaki gibidir:

Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları (Ancak okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları hariç.)

Yukarıda sayılanlara karşı ifa edilen baskı ve basım hizmetlerinde alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.2.12.2. Kapsam

Sorumlu tayin edilenlere verilen; kitap, ansiklopedi, risale, dergi, broşür, gazete, bülten, basılı kağıt, katalog, afiş, poster, dosya, klasör, matbu evrak, makbuz, kartvizit, antetli kağıt, zarf, bloknot, defter, ajanda, takvim, her çeşit belge ve sertifika, davetiye, mesaj ve tebrik kartı, etiket, ambalaj, test gibi süreli veya süresiz yayınlar ile diğer ürünlerin her türlü (cd, vcd, dvd gibi baskılar dahil) baskı ve basımı hizmeti ile bunların veya sorumlu tayin edilenler tarafından kullanılan her çeşit evrakın ciltlenmesine ilişkin hizmetler bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.

Üretimde kullanılacak kağıt, boya ve benzeri ham ve yardımcı maddelerin siparişi veren alıcı tarafından temin edilmesi veya edilmemesi tevkifat uygulamasına engel değildir.

Ayrıca, söz konusu işlemler hizmet niteliğinde olduğundan, baskısı yapılmış ve piyasada satışa sunulmuş hazır haldeki ürünlerin doğrudan alımında tevkifat uygulanmayacaktır. Bu kapsamda, hizmetin veya faaliyetin gerektirdiği kırtasiye, basılı kağıt, defter ve benzeri malların alımı bu bölüm kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Bu kapsamdaki tevkifat uygulamasına ilişkin aşağıdaki örnekler verilebilir:

Örneğin, payları İMKB'de işlem gören bisküvi firması tarafından üretilen "kek" için kullanılan ve firmanın marka ve logosunun basılı olduğu ambalaj malzemesi temini, hizmet mahiyeti açık olduğundan baskı basım hizmeti kapsamında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır. Ancak, bu "kek" lerin taşınması amacıyla alınan ve üzerinde firmanın marka ve logosunu taşıyan koli, karton kutu gibi gereçlerin temini teslim mahiyetinde olduğundan KDV tevkifatına tabi olmayacaktır.

Örneğin, gıda, boya ve kozmetik sektöründe kullanılan ve firma bilgilerini ihtiva edecek şekilde imal edilen plastik kapların satışı, hizmet niteliğinden ziyade teslim mahiyetinde olduğundan tevkifat kapsamında

değerlendirilmeyecektir. Yine ofset, flekso ve rotogravür teknikleriyle baskı yapılmak suretiyle imal edilen ambalaj kutularının satışı teslim mahiyetinde olduğundan tevkifat kapsamında yer almamaktadır.

Örneğin, payları İMKB'de işlem gören ve içecek üretimi ile uğraşan (BD) firmasının, içecekleri koyacağı teneke kutuları, bu teneke kutuların konulacağı karton kutuları ve plastik şişe kapaklarını firma marka ve logosunu içerecek şekilde çeşitli firmalardan temini, teslim niteliğinde bir işlem olduğundan ve ambalajlar üzerindeki baskılar bu niteliği değiştirmedikten, KDV tevkifatına tabi olmayacaktır.

Ancak, (BD) firmasının plastik içecek şişelerinde kullanılmak üzere firma marka, logo, renk, içerik ve benzeri bilgileri taşıyan plastik etiketleri teminde 5/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

Örneğin, Milli Eğitim Bakanlığının 2013-2014 eğitim-öğretim yılında ilköğretim okullarında okutulacak ve içeriğini kendisinin belirlediği ders kitaplarının baskı işi ihalesini (A) Matbaacılık A.Ş. kazanmış ve bu işe ilişkin sözleşme imzalanmıştır. Söz konusu iş, esas itibarıyla baskı hizmeti alımıdır ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin (5/10)'u Milli Eğitim Bakanlığı tarafından tevkifata tabi tutulacak ve (A)'ya ödenmeyecektir.

Öte yandan, (Y) Yayın Evi tarafından basımı yapılarak piyasada satışa sunulmuş olan bir kitabı, Milli Eğitim Bakanlığının 2013-2014 eğitim-öğretim yılında yardımcı ders kitabı olarak kullanmayı uygun bulması ve mal alım ihalesiyle doğrudan bu kitapları piyasadaki veya yayın evinden satın alması halinde bu işlem esas itibarıyla mal alımı olması nedeniyle "teslim" niteliği taşıdığından tevkifat kapsamında değerlendirilmeyecektir.

3.2.13. Yukarıda Belirlenenler Dışındaki Hizmetler

KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara ifa edilen ve yukarıda belirtilmeyen diğer bütün hizmet ifalarında söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Söz konusu tevkifat uygulamasına ilişkin aşağıdaki örnekler verilebilir:

Örneğin, 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan kuruma verilen yapı malzemelerinin test edilmesi, şoförsüz araç kiralama hizmetleri 5/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır. Bu hizmetler, belediye veya KDV mükelleflerine verilirse KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

Örneğin, 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan kuruma verilen; yatay trafik işaretleme çalışmalarında yatay işaretleme hazırlık ve yatay işaretlemenin korunması hizmeti ile otoyol ve karayolu güzergâhında malzeme, araç-gereç ve personel nakli hizmeti (5/10) oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

Örneğin, 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan kuruma verilen, gemi parçalarının kumlanması ve boyanması hizmeti 5/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

Örneğin, 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan kuruma verilen şoförü ile birlikte araç kiralama hizmetinde, şoför bedeli ile araç kiralama bedelinin ayrıştırılmaması halinde hizmet bedelinin tamamına işgücü temin hizmeti kapsamında 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır. Şoför bedelinin araç kiralama bedelinden ayrıştırılabilmesi halinde, şoför bedeline 9/10, araç kiralama bedeline 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

Örneğin, (A) Bakanlığının eşyalarının taşınması için KDV mükellefi olan taşımacı (B)'den aldığı hizmet nedeniyle KDV tevkifatı yapılacaktır. Taşımacılık hizmeti 117 Seri No.lu KDVK genel tebliği'nde sayılmamış olmasına rağmen, hizmeti satın alan (A) Bakanlığı 5018 sayılı Kanuna ekli cetvelde yer aldığından, 5/10 oranında KDV tevkifatı yapılacaktır.

3.2.13.1. Orman Kooperatifleri Tarafından Orman İşletme Müdürlüklerine Verilen Hizmetler

Orman kooperatifleri tarafından orman işletme müdürlüklerine kesim, sürgü, aralama, odun istihali gibi hizmetler verilmekte ve bu hizmetler işgücü temin hizmeti kapsamına girmemektedir.

Orman işletme müdürlüklerinin bağlı olduğu Orman Genel Müdürlüğü 5018 sayılı Kanuna ekli II sayılı cetvelde yer almaktadır. Bu nedenle, orman kooperatiflerinin orman işletme müdürlüklerine verdiği kesim, sürgü, aralama, odun istihali gibi hizmetler orman işletme müdürlükleri tarafından 117 Seri No.lu KDVK genel tebliğinin (3.2.13) bölümü kapsamında 5/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.⁷⁸

3.2.13.2. Basın İlan Hizmetleri

09.01.1961 tarihli ve 10702 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 195 sayılı Basın İlan Kurumunun Teşkiline Dair Kanununun 31' inci maddesinde, resmi ilanların, Basın İlan Kurumunun şubesi bulunan yerlerin Belediye hudutları içinde bu şubeler aracılığı ile yayınlatılacağı, Kurumun şubesi bulunmayan yerlerde, resmi ilanların yayınlanmasına Valiliklerin aracı olacağı hükme bağlanmıştır.

Söz konusu işlemlerde tevkifat uygulaması ise aşağıdaki gibi olacaktır:

Basın İlan Kurumu şubeleri aracılığıyla yapılan ilan hizmetlerinde, Basın İlan Kurumu, 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer almadığından, Basın İlan Kurumuna veya şubelerine verilen ilan yayınlama hizmetlerinde tevkifat uygulanmayacaktır.

Ayrıca Basın İlan Kurumunun diğer sorumlu tayin edilen idare, kurum ve kuruluşlar ile 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde sayılan idare, kurum ve kuruluşlara vereceği ilan hizmetlerinde tevkifat uygulanmayacaktır.

Basın İlan Kurumunun şubelerinin bulunmadığı yerlerde ise yalnızca 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlara (mahkemeler dahil) verilen ilan yayınlama hizmetlerinde, bunlar tarafından

⁷⁸ 63 No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Sirküleri

5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer almayan idare, kurum ve kuruluşlar ile KDV mükelleflerine verilen ilan hizmetlerinde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

Ayrıca, 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde sayılan idare, kurum ve kuruluşlara verilen tüm hizmetler tevkifat uygulaması kapsamında olduğundan, ilanın yayınlanacağı gazetelerin bulunması şeklinde verilen aracılık hizmetlerinde de 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.3. KISMİ TEVKİFAT UYGULANACAK TESLİMLER

3.3.1. Külçe Metal Teslimleri

3.3.1.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tevkifat uygulayacak alıcılar aşağıdaki gibidir:

a) KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.)

b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,

- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları (Ancak okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları hariç.)

Yukarıda sayılanlara yapılan külçe metal tesliminde, (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Hurda metallere elde edilenler dışındaki bakır, çinko ve alüminyum külçelerinin ithalatçıları ve ilk üreticiler (cevherden üretim yapanlar) tarafından yapılan teslimlerinde tevkifat uygulanmayacak, bu safhalardan sonraki el değiştirmelerde ise tevkifat uygulanacaktır. Hurda metalden elde edilen külçelerin ithalatçıları ve üreticileri tarafından tesliminde de tevkifat uygulanacaktır.

İthalatçıları tarafından yapılacak teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenecek faturada "Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır." açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilecektir. Cevherden üretim yapanlar ise düzenlenecek faturada "Teslim edilen mal firmamızca cevherden üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır." açıklamasına yer vermek suretiyle tevkifat uygulanmaksızın işlem yapabileceklerdir.

3.3.1.2. Kapsam

Tevkifat kapsamına, her türlü hurda metallere elde edilen külçeler ile hurda metallere elde edilenler dışındaki bakır, çinko ve alüminyum külçelerinin teslimi girmektedir.

Yukarıda belirtilen metallerin, alışlarında tevkifat uygulanıp uygulanmadığına ve silisyum, magnezyum, mangan, nikel, titan gibi maddeler ihtiva edip etmediklerine bakılmaksızın, külçe, slab, biyet, kütük ve ingot haline getirilmiş şekilde satışında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Buna göre, bir firma tarafından muhtelif demir hurdalarından üretilen kütük demir teslimi, bunların üreticileri tarafından teslimi de tevkifat kapsamında olduğundan, KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

3.3.1.3. Hurda Metalden Elde Edilen Külçelerin Tesliminde Tevkifat

İthalat aşamasında veya ilk üretimde KDV ödeyicisi konumunda bulunan ithalatçı ve ilk üreticilerin teslimlerinde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır. Bu durum, bakır, çinko ve alüminyum ürünlerinde de, külçe metal teslimlerinde de bu şekilde uygulanmaktadır.

Ancak, teslimi ve dolayısıyla ithalatı da KDV'den istisna olan "hurda metal" teslimlerinde KDV hesaplanması ve ödenmesi söz konusu olmadığından, hurda metal kullanılarak elde edilen külçelerin, ithalatçı ve üreticileri tarafından tesliminde KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir. Zira külçenin üretiminde kullanılan hurda metal KDV'den istisna olarak ithal edildiğinden veya satın alındığından, doğrudan yüklenilen indirilecek KDV'den bahsedilemez. Hurda metalden elde edilen külçelerin ithalatçıları ve üreticileri tarafından tesliminde tevkifat uygulanacaktır.

Ancak söz konusu düzenlemenin, "külçe" olarak ithal edilen ürünlerin tesliminde tevkifat uygulanacağı şeklinde değerlendirilmemesi gerekir. Zira külçe ithalatı KDV'ye tabi olduğundan, Tebliğde ithalatçının doğrudan KDV yüklenimi dikkate alınarak, ithalatçıların teslimleri için tevkifat öngörülmemiştir. Kaldı ki, ithal edilen külçenin üretim aşamalarının ve ne kadarının hurda metalden geldiğinin tespiti de olanaksızdır.

Dolayısıyla, Tebliğdeki düzenleme gereği hurda metal ithal ederek veya yurt içinden temin ederek külçe üretilip satanların bu teslimleri, tevkifat

yapmakla yükümlü alıcılar tarafından tevkifata tabi tutulacaktır. Fakat külçe ithal edip satanların teslimlerinin tevkifata tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

Bu itibarla; slab, billet (biyet), kütük ve ingot olarak ithal edilen malların ithalatçıları tarafından yapılan ilk teslimlerinde tevkifat yapılması söz konusu değildir.⁷⁹

3.3.2. Bakır, Çinko Alüminyum Ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi

3.3.2.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tevkifat uygulayacak alıcılar aşağıdaki gibidir:

a) KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.)

b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,

⁷⁹ 63 No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Sirküleri

- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları (Ancak okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları hariç.)

Bakır ve alaşımlarından, çinko ve alaşımlarından, alüminyum ve alaşımlarından, kurşun ve alaşımlarından mamul ürünlerin yukarıda sayılanlara tesliminde, (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Bunların, ilk üreticileri (cevherden üretim yapanlar) ile ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanmayacak, sonraki safhaların teslimleri ise tevkifata tabi olacaktır.

İthalatçılar tarafından yapılacak teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenecek faturada "Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır." açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilecektir. Cevherden üretim yapanlar ise düzenlenecek faturada "Teslim edilen mal firmamızca cevherden üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır." açıklamasına yer vermek suretiyle tevkifat uygulanmaksızın işlem yapabileceklerdir.

3.3.2.2. Kapsam

Tevkifat kapsamına, bakır ve alaşımlarından, çinko ve alaşımlarından, alüminyum ve alaşımlarından, kurşun ve alaşımlarından mamul; anot, katot, granül, filmaşın, profil, levha, tabaka, rulo, şerit, panel, sac, boru, pirinç çubuk, lama, her türlü tel ve benzerleri girmektedir.

Profilin boyanmış veya kaplanmış olması, bunların tesliminde tevkifat uygulanmasına engel değildir. Bu durumda, profilin boyanması veya kaplanmasına ilişkin fason eloksal işçiliği tevkifat kapsamında olmayacaktır.

Bakır, çinko alüminyum ve kurşun telin; plastik, cam, kâğıt, emaye, vernik ve benzeri izolasyon malzemeleri ile kaplanması suretiyle elde edilen "izoleli iletken" teslimleri tevkifata tabi tutulmayacaktır.

Ayrıca, söz konusu metal ve alaşımlarından imal edilen nihai ürünler ile bunların kesme, sıyırma, kıvrırma, kaynak, bükme, vida yeri delme, açma ve benzeri şekillerde işlenmesi sonucu elde edilen yarı mamul ve mamul mahiyetindeki malların teslimleri tevkifata tabi olmayacaktır.

Örneğin, bakır, çinko, alüminyum kurşun ve bunların alaşımı metallere elde edilen meşrubat kutusu, otomobil parçası, havalandırma kanal borusu, pano, çerçeve, kapı, kapı kolu, mahya, alüminyum folyo, köşebent, vida, somun, vida soketi, dübel, kilit, çivi, kepenk taşı, flanş, maşon, dirsek, bek, kanca, menteşe, aksesuar ve benzerlerinin teslimi tevkifata tabi olmayacaktır.

Bu kapsamdaki tevkifat uygulamasına ilişkin aşağıdaki örneklerin verilmesi mümkündür:

Örneğin, firma tarafından ithal edilen çelik "sac" ın çinko ile kaplanarak "galvanizli sac" şeklinde teslimi çinko ve alaşımlarından mamul ürün olarak değerlendirilemeyeceğinden, KDV tevkifatına tabi tutulmayacaktır.

Örneğin, bakır ile kaplanmış alüminyum tel teslimi izoleli iletken olarak değerlendirilemeyeceğinden KDV tevkifatına tabi olacaktır.

Örneğin, firma tarafından ithal edilen alüminyum külçe ve biyetten imal edilen alüminyum profil, tevkifata tabi ürünler arasında yer almakla birlikte, bu profilin ilk üreticileri tarafından tesliminde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

Örneğin, (Ç) firması tarafından bir kamu kuruluşuna yapılacak çelik levha teslimleri bu kapsamda değerlendirilmeyecek ve tevkifata tabi tutulmayacaktır.⁸⁰

Aynı şekilde alüminyum, kurşun, bakır ve kalay döküm teslimleri de anot, katot, granül, filmaşın, profil, levha, tabaka, rulo, şerit, panel, sac, boru,

⁸⁰ İVDB'nin 12.03.2012 tarih ve 976 sayılı özeldesi

pirinç çubuk, lama, her türlü tel ve benzerleri mamuller kapsamında olmadığından tevkifata tabi tutulmayacaktır.⁸¹

Ancak, bakıra kalay karıştırılması sonucu elde edilen ve bir çeşit bakır alaşımı olan bronz çubuk, lama ve burçların teslimi tevkifata tabidir.⁸²

Hurda alüminyum malzemesinin ergitilmesinden elde edilen hammadde ile üretilen et makinesi parçası (şanzıman, boğaz muhafazası) hamur makine dişlisi, irmik makinesi parçası, mermer makinesi parçası, un değirmeni valf makinesi vb. imal edilerek teslimlerin KDV tevkifatı uygulanması söz konusu değildir.⁸³

Ayrıca, rekor, kör tapa, somun, dişli ve montaja hazır ürünlerin tesliminde de KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

Satın alınan bakır levhaların belli işlemlerden geçirilerek çatı kaplama işlerinde kullanılmak üzere imal edilmesi sonucunda ortaya çıkan kaplamaların teslimlerinde, katma değer vergisi tevkifatı uygulanması söz konusu değildir.

3.3.3. Hurda Ve Atık Teslimi

3.3.3.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam hurda ve atıklarının teslimi KDV Kanununun (17/4-g) maddesi gereğince KDV'den müstesnadır. Ancak, bu malların teslimi ile ilgili olarak aynı Kanunun (18/1) maddesine göre istisnadan vazgeçilmesi mümkündür.

İstisnadan vazgeçenlerin metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam hurda ve atıklarının tesliminde, aşağıda sayılan alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

⁸¹ İzmir VDB'nin 26.08.2011 tarih ve 424 sayılı özelgesi

⁸² İVDB'nin 09.02.2012 tarih ve 505 sayılı özelgesi

⁸³ Konya VDB'nin 24.08.2011 tarih ve 67 sayılı özelgesi

a) KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.)

b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları (Ancak okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları hariç.)

3.3.3.2. Kapsam

Hurda kavramı; her türlü metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt ve cam hurdasını, bunların hurda halindeki karışımlarını, aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılamayacak haldeki metal,

plastik, lastik, kauçuk, kağıt ve cam karakterli her türlü ham, yarı mamul ve mamul maddeyi ifade etmektedir.

Hurda kavramının işaret edilen genel anlamı çerçevesinde;

- demir, bakır, alüminyum, pirinç, kurşun, teneke, çelik, çinko, pik, sarı, bronz, nikel, kızıl, lehim, mangan-tutya, antimon ve benzeri her türlü metaller,
- bu metallerin alaşım, bileşim ve cürufları,
- imalathane ya da fabrikalarda imalat sırasında ortaya çıkan metal kırıntı, döküntü ve talaşlar ile standart dışı çıkan metal ürünler,
- izabe tesislerinden çıkan standart dışı metal hammaddeler, yarı mamuller, hadde bozukları ve benzerleri "hurda metal" kabul edilecektir.

Ayrıca, hurda veya atık niteliğindeki; her türlü kağıt, karton, mukavva, kauçuk, plastik ile bunların kırıntıları, naylon, lastik kırıkları, cam şişe, kavanoz, otomobil ve pencere camları, cam kırıkları teslimleri de tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Tamir ve bakımdan sonra aynı amaçla kullanılması mümkün olan kullanılmış metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt ve cam esaslı eşya teslimlerinde tevkifat uygulanmayacaktır.

Örneğin, "Hurda" olarak tabir edilen bir jeneratör, bobinleri sarılıp tamir ve bakımdan sonra yeniden jeneratör olarak kullanılacak hale getiriliyorsa, kullanılmış jeneratörün tesliminde tevkifat uygulanmayacaktır.

Örneğin, (A) firması tarafından, hurda ve atık mal ticareti yapan (D) firmasına yapılacak hurda pil, hurda akü vb. teslimleri Kanunun 17/4-g, maddesi uyarınca KDV'den istisna olup, bu işlem için tevkifat uygulanması söz konusu değildir. Fakat (A)'nın istisnadan vazgeçmiş olması halinde teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin (9/10)'u (D) firması tarafından tevkifata tabi tutulacaktır.⁸⁴

⁸⁴ Bursa VDB'nin 24.08.2010 tarih ve 49 sayılı özelgesi

(A)'nın teslimine konu, hurda akü ve pilin, (D) tarafından belirli bir işlemten geçirildikten sonra tekrar kullanılacak duruma getirilmesi mümkün ise artık hurda akü ve pil olarak kabul edilmeyecek bu ürün tesliminde istisna ve tevkifat uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Katma değer vergisi kanununun (17/4-g) maddesi veya tevkifat uygulaması kapsamında değerlendirilebilmesi için ekonomik ömrünü doldurmuş araç, gereç ve iş makinelerinin hurda olarak satılması ve satış sonunda alıcının bunları, hurda olarak değerlendirmesi gerekmektedir. Aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılacak durumda olanların teslimi tevkifat kapsamında değerlendirilmeyecektir.

İlgili mevzuat çerçevesinde hurdaya ayrılmak suretiyle trafikten çekilmeleri nedeniyle teslimleri KDV Kanununun (17/4-g) maddesi uyarınca vergiden müstesna olan motorlu kara taşıtlarının tesliminde de aynı şekilde işlem tesis edilecektir.

Hurda gemilerden yapılan sökümler sonrası teslimlerde de yukarıdaki açıklamaya göre hareket edilecektir. Buna göre, gemi söküm işlerinde hurda gemilerin sökülmesi sonunda elde edilen metal aksam (pervane, motor, telsiz, radyo, teyp, uydu alıcısı vb.) aynı amaçla kullanılmak üzere satılıyorsa alıcılar tarafından KDV tevkifatı yapılmayacaktır.

Söz konusu aksamın kullanılamaz durumda olması halinde ise bunların sökenler tarafından tesliminde ve sonraki safhalarda tevkifat uygulanacaktır.

Aynı şekilde, hurda gemilerden sökülen sac aksamın, sökenler tarafından tesliminde ve sonraki safhalarda el değiştirmelerinde de tevkifat uygulanacaktır.

Örneğin, Metal karakterli olsa bile gerektiğinde tamir, bakım, düzeltme gibi ameliyelerden sonra aynen kullanılmak üzere satılan eşya malzemenin teslimleri de tevkifat kapsamı dışındadır. Söz konusu malzemenin basit ameliyelerden sonra değişik amaçlı işlemlerde kullanılacak olması ya da

eritilip metal hammaddeleri halinde kullanılmaları durumunda ise, bu teslimler tevkifata tabi tutulacaktır.⁸⁵

Örneğin, fabrikadan alınan ıskarta boruların herhangi bir sürkülasyona ve kimyevi ameliyeye tabi tutulmadan üçüncü kişilere satılması halinde KDV tevkifatı yapılmayacaktır.⁸⁶

Söküm sonrası ortaya çıkan parçaların yurt içi teslimlerinin KDV genel uygulaması bakımından 'hurda' kapsamına girip girmediğinin ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir

Buna göre, yüzer deniz aracı olarak kullanılmamak şartıyla sökülme üzere ithal edilen gemiler hurda kapsamında olduğundan ithalatı KDV'den istisnadır. Hurda kapsamında ithal edilen gemilerin sökülmesi sonucu ortaya çıkan ve "tamir edilmeksizin veya tamir ve bakımdan sonra aynı amaçla kullanılması mümkün olan" parçalarının teslimi KDV'ye tabi, hurda kapsamında olanların teslimi ise KDV'den istisna tutulacaktır.

Diğer taraftan, sökülen gemilerin bazı parçalarının hurda kapsamına girmediğinden KDV'ye tabi olması gemilerin bir bütün olarak hurda olma özelliğini değiştirmemektedir.⁸⁷

3.3.4. Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kağıt Ve Cam Hurda Ve Atıklardan Elde Edilen Hammadde Teslimi

3.3.4.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

KDV mükellefleri tarafından tevkifat kapsamına alınan ürünlerin, aşağıda sayılanlara tesliminde, (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

a) KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.)

⁸⁵ Maliye Bakanlığı'nın 21.05.1996 tarih ve 21010 sayılı özelgesi

⁸⁶ Maliye Bakanlığı'nın 01.05.1997 tarih ve 17583 sayılı özelgesi

⁸⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 21.05.2012 gün ve 54740 sayılı yazısı

b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları (Ancak okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları hariç.)

Söz konusu ürünlerin teslimleri, KDV Kanununun (17/4-g) maddesi kapsamında olmayıp, genel oranda (%18) KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Bunların, ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanmayacak, sonraki safhaların teslimleri ise tevkifata tabi olacaktır. İthalatçılar tarafından yapılacak teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenecek faturada "Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır." açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilecektir.

3.3.4.2. Kapsam

Metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt ve cam hurda ve atıklarının çeşitli işlemlerden geçirilip işlenmesi sonucunda elde edilen ve genellikle hurda ve atık niteliklerini kaybederek metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt ve cam esaslı malzeme imalatında hammadde olarak kullanılan mamul niteliğindeki kırık, çapak, toz, granül ve benzeri ürünlerin teslimi tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Buna göre, hurda demir, teneke ambalaj atığı gibi hurdaların taşıma ve depolama kolaylığının sağlanması amacıyla kesilip preslenmesi işlemine tabi tutulduktan sonra satılması Kanununun 17/4-g maddesi kapsamında KDV'den istisna olacağından, tevkifat uygulanması söz konusu değildir.

3.3.5. Pamuk, Tiftik, Yün Ve Yapağı İle Ham Post Ve Deri Teslimleri

3.3.5.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tevkifat uygulayacak alıcılar aşağıdaki gibidir:

a) KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.)

b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,

- Bankalar
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları (Ancak okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları hariç.)

KDV mükellefleri tarafından tevkifat kapsamına giren malların, yukarıda sayılanlara tesliminde, (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

3.3.5.2. Kapsam

Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 4 eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 1 ve 2 nci sıraları kapsamına giren ürünlerin teslimi tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Buna göre;

- kütlü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri, natürel veya tops haldeki tiftik, yün ve yapağı,
- Türk Gümrük Tarife 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 tevkifat uygulanacaktır.

Örneğin, A Tekstil A.Ş. KDV mükellefi olan B'den 200.000,00-TL tutarında kütlü pamuk satın aldığı anda B tarafından 16.000,00-TL KDV hesaplanacaktır. A Tekstil A.Ş. 200.000,00-TL mal bedeli ile hesaplanan

verginin 1/10 olan 1.600,00-TL'yi satıcı B'ye ödeyecektir. Verginin 9/10'luk kısmı olan 14.400,00-TL'yi kendi vergi dairesine 2.nolu KDV beyannamesini vermek suretiyle sorumlu sıfatıyla ödeyecektir.⁸⁸

3.3.6. Ağaç Ve Orman Ürünleri Teslimi

3.3.6.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Aşağıda sayılanlar, tevkifat kapsamına giren ürün, artık, talaş ve kırıntı alımlarında (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

a) KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.)

b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,

⁸⁸ Kemal OKTAR, **KDV İstisnalar ve İadeler**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 8. Baskı, s.336

- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları (Ancak okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları hariç.)

Söz konusu malların ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanmayacaktır. İthalatçılar tarafından yapılacak teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenecek faturada "Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır." açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilecektir.

3.3.6.2. Kapsam

Ağaç işleme endüstrisinde kullanılan ve ilk madde ve malzeme niteliğinde olan her türlü ağaç, tomruk, odun ile bunların önceden belirlenmiş ölçülerde biçilmesiyle elde edilen inşaatlık, doğramalık, marangozluk, mobilyalık ve benzeri kereste, mobilya ve kereste imalatı sonucu ortaya çıkan kırpıntı, çita ve benzeri imalat artıkları ile odun artığı talaş teslimleri tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Öte yandan, tomruk, odun, kereste, kırpıntı, atık vb. mahiyetinde olmayan; mobilya, kapı, pencere doğraması, döşeme malzemesi, sunta, levha, mdf, rabita, lambri, süpürgelik ve benzeri ürünlerin tesliminde tevkifat uygulanmayacaktır.

Bu kapsamdaki tevkifat uygulamasına ilişkin aşağıdaki örnekler verilebilir:

Örneğin, tevkifat kapsamındaki ürünlerin ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak, ithal edilen tomruğun inşaatlık, doğramalık, marangozluk, mobilyalık ve benzeri keresteye dönüştürülerek tesliminde 9/10 oranında KDV tevkifatı yapacaktır. Yine bu bölüm kapsamında tevkifat uygulanacak ürünler arasında yer alan tomruk, kereste

gibi ürünlerin emprenye işlemine tabi tutulması, bunların tesliminde tevkifat uygulanmasına engel değildir. Yine tomruk veya keresteden üretilen tahta ve kaplama teslimi tevkifat kapsamındadır.

Örneğin, kerestenin işlenmesi sonucu üretilen, ahşap palet, ahşap sandık, ahşap kasa, ahşap kutu, ahşap bandıl, ahşap takoz, ahşap H giriş, ahşap kablo makarası, ahşap ambalaj malzemesi tesliminde demonte olup olmadığına bakılmaksızın tevkifat uygulanmayacaktır.

Örneğin firmanın kamu kurumlarından temin ettiği hurda ahşap direkler ilk madde ve malzeme niteliği taşımadığından bu hurda direklerin firma tarafından tesliminde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

Örneğin, ağaç işleme ve mobilya üretim tesislerinin imalat artığı kırpıntı ve talaş teslimi 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır. Ancak çita, odun ve kırpıntıların işleme tabi tutulması sonucu elde edilen yonga levha tesliminde tevkifat uygulanmayacaktır.

6831 sayılı Orman Kanununun 40. maddesine göre Devlet ormanlarında kesme, tomruklama ve taşıma işleri Orman Köylerini Kalkındırma Kooperatifleri aracılığı ile yapılmaktadır. Orman kooperatifleri yaptıkları işlerin karşılığında orman işletmelerinden gerçekleşen üretimin %25'ini maliyet bedelinin %20 eksiği ile kerestelik tomruk olarak satın alma hakkı kazanmaktadırlar.

Orman işletmelerinin orman kooperatiflerine hak kazandıkları tomrukları teslimi KDV ye tabi, ancak tevkifata tabi değildir. Diğer taraftan, orman kooperatifleri tarafından belirtilen şekilde elde edilen tomrukların satışı da genel hükümler çerçevesinde KDV ye tabi bulunmakta, ancak bu kooperatiflerin hesapladığı KDV'nin alıcılar tarafından tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

Orman kooperatiflerinin orman işletmelerinden elde ettikleri %25'lik hakkı bağlı oldukları birliğe ilgili mevzuat çerçevesinde devretmeleri halin

orman işletme müdürlükleri tarafından bu kapsamdaki orman ürünlerinin birliklere satışında hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır.⁸⁹

3.4. KISMİ TEVKİFAT UYGULAMASIYLA İLGİLİ ORTAK HUSUSLAR

3.4.1.Tevkifat Uygulamasında Sınır

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren her bir işlemin KDV dahil bedeli 1.000,00-TL'yi aşmadığı takdirde, hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır. 1.000,00-TL'lik sınırın tespitinde, ÖTV vb. vergiler de dahil toplam bedel dikkate alınacaktır. Sınırın aşılması halinde ise tutarın tamamı üzerinden tevkifat yapılacaktır.

Tespit edilen tutarı aşan işlemlerde KDV tevkifatı zorunluluğundan kaçınmak amacıyla bedel parçalara ayıramayacak, aynı işleme ait bedellerin toplamı dikkate alınarak bu sınırın aşılması halinde tevkifat yapılacaktır.

Tevkifat zorunluluğundan kaçınmak amacıyla, birden fazla fatura düzenlenmek suretiyle bedelin parçalara bölündüğünün tespiti halinde vergi dairelerince, bütünlük arz ettiği anlaşılan alımların toplamının yukarıda belirtilen sınırı aşıp aşmadığına bakılarak gerekli işlemler yapılacaktır.

Buna göre;

- 1 yıl süreli hizmet alımı şeklinde sözleşme yapılan, ancak aylık vergilendirme dönemleri itibariyle kısım kısım verilebilen hizmetlerde, alt sınır hesabında aylık olarak verilen hizmete ilişkin düzenlenen faturadaki KDV dahil bedel dikkate alınacaktır.

⁸⁹ Gelir idaresi Başkanlığı'nın 08.06.2012 tarih ve 61909 sayılı yazısı

- 5018 sayılı Kanuna tabi bir kurumun makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlarına haftalık, aylık, yıllık bakım sözleşmeleri çerçevesinde sunulan hizmetler; her bir bakım döneminde sunulan kısım itibariyle değerlendirilecektir. Kurumun talep ve ihtiyaçları doğrultusunda ortaya çıkan, dönemselik içermeyen tamir, bakım ve onarım hizmetleri ise KDV dahil 1.000,00- TL'yi geçmediği sürece tevkifata tabi olmayacaktır. Tamir, bakım ve onarım hizmetlerinin sorumlu kurumun muhtelif makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlarına aynı gün içinde ifa edilmesi halinde bedel, her bir araç itibariyle değil, toplam olarak dikkate alınacak ve 1.000 TL'yi geçtiği takdirde de tevkifata tabi tutulacaktır.

- Yılın tamamında belli miktarda ürün için fason konfeksiyon işi yapılması yönünde sözleşme düzenlenmesi, ancak yıl içinde günlük, haftalık ya da aylık olarak teslim edilen ürün karşılığında fason hizmet faturası düzenlenmesi halinde, her fason hizmet faturasındaki KDV dahil hizmet bedeli, tevkifat alt sınırının hesabında dikkate alınacaktır. Ancak, bedelin parçalara bölünerek birden fazla fatura düzenlendiğinin tespiti halinde gerekli işlemlerin yapılacağı tabiidir.

Ayrıca, KDV Kanununun (11/1-c) ve geçici 17'nci maddeleri kapsamındaki teslimlerde ve KDV kanunu uyarınca KDV'den istisna olan teslim ve hizmetlerde tevkifat söz konusu olmayacaktır.

Örneğin, gelir vergisi kanununa göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan bir çiftçi tarafından yapılan yün ve yapağı teslimleri, KDV Kanununun 17/4-b maddesi uyarınca KDV'den müstesna olduğundan, bu işleme ait bedel üzerinden KDV hesaplanmayacak ve dolayısıyla tevkifat yapılmayacaktır.

3.4.2. Belge Düzeni

Tevkifata tabi işlemler dolayısıyla satıcılar tarafından düzenlenecek belgelerde; "İşlem Bedeli, Hesaplanan KDV, Tevkifat Oranı, Alıcı Tarafından Tevkif Edilecek KDV Tutarı, Tevkifat Dahil Toplam Tutar ve Tevkifattan Sonra

Tahsil Edilmesi Gereken Toplam Bedel (Tevkifat Hariç Toplam Tutar)" ayrıca gösterilecektir.

Bu fatura satıcı açısından, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'ye tevkifat uygulandığını tevsik eden belge mahiyetini de taşımaktadır.

Bu kapsamda, faturadaki toplam tutarın rakam ve yazı ile, satılan mal veya verilen hizmetin karşılığı borçlanılan vergi dahil tutarı kapsamı gerekir. Kısmi Tevkifat uygulamasına ilişkin faturada, rakam ve yazı ile toplam borçlanılan tutar kısmına, tevkifat tutarı düşülmeden önceki tutar yazılmalıdır.⁹⁰

Tevkifata tabi tutulan işlemlerle tevkifat uygulaması kapsamında bulunmayan işlemlerin birlikte yapılması halinde bu işlemlerin tek fatura ile belgelendirilmesi mümkündür.

Bu durumda, tevkifata tabi işlem bedeli ve bu bedel üzerinden hesaplanan KDV ile tevkif edilen KDV tutarı fatura üzerinde ayrıca gösterilecektir. Bu şekilde yapılan faturalamalarda da tevkifat uygulaması kapsamındaki işlem bedelinin KDV dahil tutarınının 117 Seri No.lu Tebliğin (3.4.1.2) bölümünde belirlenen alt sınırı aşp aşmadığı dikkate alınacak, aşmıyorsa tevkifat uygulanmayacaktır.

3.4.3. Beyannamenin Düzenlenmesi

3.4.3.1. Alıcıların Beyanı

Tevkifata tabi tutulan KDV, alıcılar tarafından (genel bütçeli idareler hariç), tevkifata tabi işlemin vuku bulduğu tarihi içine alan vergilendirme dönemine ait 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilecek ve ödenecektir. 117 Seri No.lu KDV genel tebliğinin (3.1.5) bölümünde belirtilen durumda da

⁹⁰ İVDB'nin 09.09.2011 tarih ve 1556 sayılı yazısı

genel bütçeli idareler tarafından tevkif edilen vergiler, vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenecektir.

2 No.lu KDV Beyannamesinin "Genel Bilgiler" kulakçığında vergi sorumlusu mükellefe ait sicil bilgilerinin doldurulmasına ilişkin satırlar yer almaktadır. Tevkifat yapan mükellefler, "Vergi Sorumlusuna Ait Sicil Bilgilerini" kapsayan satırlara kendi sicil bilgilerini dolduracaklardır."Kesinti Yapılan Satıcılar" kulakçığında ise her bir kesinti yapılan mükellef itibariyle, tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemleri yapan (satıcı) mükellefle ilgili kimlik bilgileri, tevkifata tabi işleme ait matrah ve tevkifat tutarına ilişkin kayıt yapılacaktır."Vergi Bildirimi" kulakçığının, "Tam Tevkifat Uygulanan İşlemlere Ait Bildirim" tablosunda, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamının alıcı tarafından tevkif edildiği işlemler beyan edilecektir. Tablonun "İşlem Türü" alanı, bu alana ilişkin işlem türü listesinden seçim yapılmak suretiyle doldurulacaktır. "Matrah" alanına, işlemin KDV hariç bedeli, "Oran" alanına işlemin tabi olduğu KDV oranı girilecektir. Alıcı tarafından tevkif edilen KDV tutarını gösteren "Vergi" alanı, e-beyanname programı tarafından hesaplanmaktadır.

Söz konusu kulakçığın "Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemlere Ait Bildirim" tablosunda ise Maliye Bakanlığınca kısmi tevkifat uygulaması kapsamına alınması uygun görülen ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarının tamamının değil, alıcı tarafından tevkif edilen kısmının beyanı yapılacaktır. "Matrah" alanına işlemin KDV hariç bedeli, "Oran" alanına işlemin tabi olduğu KDV oranı, "Tevkifat Oranı" alanına beyanı yapılan işlem için öngörülmüş alıcıların yapacağı tevkifat oranı yazılacaktır. İşlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'ye tevkifat oranının uygulanması suretiyle bulunan ve alıcı tarafından tevkif edilen tutarı gösteren "Vergi" alanı, e-beyanname programı tarafından hesaplanmaktadır.

KDV Kanununun (9/1) maddesi kapsamında sorumlu tayin edilenlerin, sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemeleri gereken vergilerin beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu vergi tutarının ikmalen veya resen tarh edilerek vergi ziyası cezası kesilmesi ve gecikme faizi hesaplanması

gerekmektedir. Sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyen tutarın 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılmamış olması bu şekilde işlem tesis edilmesine engel değildir.

Sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen KDV tutarının satıcı tarafından beyan edilmiş olması halinde sorumlu adına yapılacak tarhiyatta vergi aslı aranmayacaktır.

Sorumlu tarafından beyan edilip ödenmesi gerekirken satıcı tarafından beyan edilen KDV'nin ödenmiş olması halinde, bu verginin normal vade tarihinden ödendiği tarihe kadar; söz konusu verginin ödenmemiş olması halinde ise normal vade tarihinden yapılacak tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar gecikme faizi uygulanacaktır.

3.4.3.2. Satıcıların Beyanı

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemleri yapan mükelleflerin beyanına ilişkin olarak, ilgili dönem 1 No.lu KDV beyannamesinin iki ayrı bölümüne kayıt yapılacaktır. Birinci kayıt, "Matrah" kulakçığında "Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemler" tablosuna; ikinci kayıt "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosuna yapılır.

Öncelikle, "Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemler" tablosunun "İşlem Türü" alanı, bu alana ilişkin işlem türü listesinden seçim yapılmak suretiyle doldurulacaktır. "Matrah" alanına kısmi tevkifat uygulanan işleme ait bedel (KDV hariç) tam olarak yazılır. "Oran" alanına işlemin tabi olduğu KDV oranı, "Tevkifat Oranı" alanına ise tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde alıcı için öngörülen tevkifat oranı (alıcının uygulayacağı tevkifat oranı) yazılır. Örneğin, özel güvenlik hizmeti verenler tevkifat oranı için (9/10), bakır külçe teslimi yapanlar ise tevkifat oranı için (7/10) oranını seçmelidir. "Vergi" alanı, tevkifat oranının tersi alınarak beyanname programı tarafından hesaplanmaktadır. Buna göre, "Vergi" alanında, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tevkifata tabi tutulmayan kısmı yer alacaktır.

Daha sonra, "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosunda "İşlem Türü" listesinden, yapılan işleme ait "Kod" seçilecektir."Teslim ve Hizmet Tutarı" alanına, işleme ait bedelin (KDV hariç) tamamı yazılacaktır. Bu alana yazılacak tutar, beyanı yapılacak işlem ile ilgili olarak "Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemler" tablosunun "Matrah" alanına yazılan tutarla aynı olacaktır."İadeye Konu Olan KDV" alanına, alıcı tarafından tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilen tutar yazılacaktır. Tevkifat uygulaması nedeniyle iade almak istemeyen mükellefler bu tabloya kayıt yapmayacaklardır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİ TEVKİFATINDA DÜZELTME İŞLEMLERİ

Tevkifat kapsamına alınan işlemlerde ortaya çıkan mal iadeleri ve matrah değişiklikleri ile ilgili olarak aşağıdaki şekilde işlem yapılması gerekmektedir.

4.1. MAL İADELERİ

Mal iadelerinde düzeltme, işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tevkifata tabi tutulmayan kısmı üzerinden gerçekleştirilecektir.

Örneğin, Pamuk toptancısı (A), 15.06.2012 tarihinde tekstil firması (Z)'ye 50.000,00-TL karşılığında pamuk teslim etmiş, hesaplanan (50.000 x 0,08 =)4.00,000-TL KDV'nin (4.000 x 0,10 =) 400,00 TL'lik kısmı (A)'ya ödenmiş ve onun tarafından beyan edilmiş, (4.000 x 0,90 =) 3.600,00 -TL'lik kısmı ise (Z) tarafından tevkifata tabi tutulmuş ve Haziran/2012 dönemi beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilmiştir.

İşleme ilişkin fatura (B) tarafından 21.06.2012 tarihinde yasal kayıtlara alınmıştır. (Z), (A)'ya ödediği 400 -TL ile sorumlu sıfatıyla beyan ettiği 3.600 -TL'yi Haziran/2012 dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapmıştır.

Söz konusu pamuğun 1/5'i 10.08.2012 tarihinde (A)'ya iade edilmiştir.

Bu durumda (Z), (A)'dan 10.080,00- TL geri alacak, mal iadesinin gerçekleştiği dönemde, 80 TL'yi 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edecektir.(A) ise, aynı dönemde 80 -TL'yi 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.

Bu işlemler nedeniyle defter kayıtlarında KDV'nin sadece tevkifata tabi tutulmayan 80,00-TL'lik kısmı için düzeltme işlemi yapılacak, tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilmiş ve indirim konusu yapılmış olan tutar için düzeltme işlemi yapılmayacaktır.

Tevkifat uygulaması kapsamında bulunan hizmetlerde düzeltme, ifa edilen hizmetin iadesi söz konusu olmayacağından, faturanın hizmetin ifasından önce düzenlendiği durumlarda hizmetten tamamen vazgeçilmesi ya da hizmetin sözleşme şartlarına uygun olarak gerçekleştirilmemesi nedeniyle işlemin matrahında bir değişiklik meydana gelmesi halinde yapılabilecektir.

4.2. MATRAHTA DEĞİŞİKLİK

Fiyat farkı, kur farkı ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi işlemin bedelinde sonradan bir artış ortaya çıkması halinde, bu artış ile ilgili olarak fatura düzenlenerek KDV hesaplanacak ve hesaplanan KDV üzerinden (tevkifat alt sınırı dikkate alınmaksızın) tevkifat uygulanacaktır. Bu şekilde işlem yapılabilmesi için fiyat farkı, kur farkı ve benzerinin ait olduğu asıl işleme ait KDV dahil bedelin tevkifat alt sınırını geçmiş ve tevkifata tabi tutulmuş olması gerekmektedir.

Alıcı lehine, ödemenin yapıldığı tarihte kur farkı oluşması halinde ise kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Böylece, matrahda oluşan azalma tutarı, tevkifata tabi tutulmayan KDV tutarı ile birlikte, satıcı tarafından alıcıya iade edilecektir. Ayrıca, söz konusu KDV tutarı alıcı tarafından 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilecektir.

Malların kısmen iade edilmesi, hizmetin bir kısmının tamamlanmaması, malların ve hizmetin sözleşmede belirtilen evsafa uymaması ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi işlem bedelinde sonradan bir azalma meydana gelmişse, azalma miktarı ile ilgili olarak mal iadelerine ilişkin işlem yapılacaktır.

Örneğin, Konfeksiyon toptancısı (Y)'den 100.000,00-TL tutarında 1.000 parçalık %8 KDV oranına tabi fason iş siparişi alan imalatçı (İ) tarafından, 2012/Mayıs döneminde bu işle ilgili olarak fatura düzenlemiş, faturada gösterilen ($100.000 \times 0,08 =$) 8.000,00-TL tutarındaki KDV'nin

(8.000 x 0,5 =) 4.000,00-TL tutarlık kısmı (İ)' ye ödenmiş, (8.000 x 0,5 =) 4.000,00-TL tutarlık kısmı ise (Y) tarafından tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilmiştir.

(İ), bu siparişin 200 adetlik kısmını zamanında teslim edemediğinden bedelde 20.000,00-TL tutarında bir azalma meydana gelmiştir.

2012/Haziran döneminde ortaya çıkan bu değişiklik nedeniyle tarafların karşılıklı düzeltme yapması gerekmektedir.

Buna göre (İ), (Y)' ye 20.000,00-TL ile birlikte bu tutara ait (20.000 x 0,08 =) 1.600,00-TL tutarındaki KDV'nin tevkifata tabi tutulmayan (1.600 x 0,5 =) 800,00-TL tutarındaki kısmını (toplam 20.800,00-TL) iade edecek, 2012/Mayıs döneminde beyan ettiği 800,00-TL tutarındaki KDV'yi 2012/Haziran dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.

(Y) ise 2012/Mayıs döneminde indirim konusu yaptığı 800,00-TL tutarındaki KDV'yi, 2012/Haziran döneminde 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edecektir.

(Y)'nin bu fason sipariş nedeniyle tevkifata tabi tutularak beyan ettiği verginin, 20.000,00-TL tutarına isabet eden kısmı olan (1.600 x 0,5 =) 800,00-TL aynı zamanda indirim konusu yapılmış olduğundan, bir düzeltme işlemine konu olmayacaktır.

4.3. FAZLA VEYA YERSİZ TEVKİF EDİLEN VERGİLERİN İADESİ

Fazla veya yersiz tevkif edilerek ödenen vergi bulunması halinde, gerek alıcı gerekse satıcının beyanlarının düzeltilmesi suretiyle işlemin tevkifat uygulanmadan önceki hale döndürülmesi gerekir.

Fazla veya yersiz tevkif edilen vergi öncelikle tevkifatı yapan alıcı tarafından satıcıya iade edilecektir. Alıcının, fazla veya yersiz tevkif ettiği KDV tutarını satıcıya ödediğini gösterir belge ve satıcının düzeltmeyi yaptığını gösterir vergi dairesi yazısı ile birlikte başvurması halinde, fazla

veya yersiz tevkif edilen vergi, bu vergiyi vergi dairesine beyan ederek ödeyen alıcıya iade edilecektir.

Tevkifata tabi olmadığı halde tevkifat uygulanan ve satıcı tarafından verginin tamamının beyan edildiği durumlarda, satıcının düzeltmeyi yaptığını gösterir vergi dairesi yazısının ibrazı aranmayacaktır.

Tevkifata tabi olan ve tevkifata tabi tutulan, ancak satıcı tarafından verginin tamamının beyan edildiği durumlarda, satıcının düzeltmeyi yapmasından sonra, varsa önceki beyanı üzerine ödenen KDV'nin, söz konusu işlemle sınırlı kısmı satıcıya iade edilecektir. Dolayısıyla bu durumda alıcıya iade söz konusu olmayacaktır.

Yapılacak iadelerde teminat, YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ve Vergi İnceleme Raporu aranmayacaktır.

Tevkifata tabi tutulan KDV'nin alıcı tarafından beyan edilmiş ancak ödenmemiş olması halinde, sorumlu sıfatıyla beyan edilen bu vergi tahakkuktan terkin edilecektir.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe birimleri tarafından yapılan fazla veya yersiz tevkifatlar, satıcının beyanlarını düzelttiğini gösterir vergi dairesi yazısını ibraz etmesi üzerine ödemeyi yapan muhasebe birimlerince düzeltilecek ve gereken durumlarda iade edilecektir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

TEVKİFATA TABİ İŞLEMLERDE KDV İADESİ

Kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade talepleri 117 Seri No.lu katma değer vergisi kanunu genel tebliğinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilecektir. Tebliğe göre iade talep edilmesi için aşağıdaki şartların yerine getirilmesi gerekmektedir.

5.1. GENEL ŞARTLAR

Kısmi tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının mükellefe iade edilebilmesi için aranan genel şartlar aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

1- Satıcının tevkifat uygulanmayan katma değer vergisi tutarını 1 No.lu katma değer vergisi beyannamesi ile beyan etmiş olması,

2- Alıcının da yaptığı tevkifatla ilgili 2 No.lu katma değer vergisi beyannamesini vergi dairesine vermiş olması gerekmektedir.

Ayrıca, iade olarak talep edilecek tutar, işlemin bünyesine giren katma değer vergisi değil, tevkif edilen katma değer vergisi esas alınarak belirlenecektir. İadesi istenilecek katma değer vergisi, hiçbir surette tevkifata tabi tutulan katma değer vergisinden fazla olmayacaktır.

Öte yandan, iade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen katma değer vergisinin ödenmiş olması şartı aranmamaktadır. Genel bütçe kapsamındaki idarelere yapılan işlemlerde ise hakedişin harcama yetkilisince onaylanmış olması gereklidir. Bunlara yapılan işlemlerde, ayrıca beyan ve ödeme aranmamaktadır.

Kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinde vergi dairelerince;

- iade talep dilekçesi ve internet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listelere ait internet vergi dairesi liste alındısı,

- tevkifatlı işlemlerin gerçekleştiği döneme ilişkin indirilecek katma değer vergisi listesi,
- tevkifat uygulanan işleme ilişkin satış faturalarının dökümünü gösteren liste aranacaktır.

İade talebinde bulunulabilmesi için iade tutarının yer aldığı, ilgili dönem katma değer vergisi beyannamesi ve eki "Kısmi Tevkifat Uygulaması Kapsamındaki İşlemlere Ait Bildirim" in verilmiş olması zorunludur.

İade taleplerinde dilekçenin yanı sıra iade hakkı doğuran işlem itibarıyla yukarıda belirtilen belgelerin ibrazı şarttır. (Tevkifata tabi işlemlere ait satış faturası listesi ve indirilecek KDV listesi Gelir İdaresi Başkanlığınca öngörülen şekil ve içeriğe uygun olarak internet vergi dairesi aracılığıyla gönderilecektir. İnternet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listeler ayrıca kağıt ortamında vergi dairesine ibraz edilmeyecektir.) İade talepleri, yukarıda belirtilen belgeler tamamlanmadıkça hüküm ifade etmez.

Vergi inceleme raporu, Yeminli Mali Müşavir KDV İadesi Tasdik Raporu veya teminat ile yapılacak nakden iade talepleri, bunların eksiksiz ibraz edildiği tarihte geçerlik kazanacaktır.

Aynı şekilde, teminat veya YMM Raporu ile yapılacak mahsuben iade talepleri, diğer belgelerle birlikte bunların eksiksiz ibraz edildiği tarihte, geçerlilik kazanacaktır. VİR sonucuna göre sonuçlandırılacak mahsuben iade taleplerinde ise mahsup talep dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla iadeye hak kazanılacaktır.

YMM Tasdik Raporunun arandığı hallerde, YMM raporlarına ilişkin limitlerde gümrük beyannameli mal ihracından kaynaklanan iade talepleri için öngörülen tutarlar geçerlidir.

84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin "II. Özel Esaslar" bölümündeki açıklamalar, kısmi tevkifat uygulamasından doğan iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından da geçerlidir. Satıcının özel esaslara tabi olması halinde, tevkifatlı işlemlerinden doğan iade talepleri 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin "II. Özel Esaslar" bölümündeki açıklamalara göre yerine

getirilecektir. Alıcının bu işlemle ilgili olarak kısmi tevkifat tutarını beyan etmesi ve ödemiş olması özel esaslar uygulanmasına engel değildir.

Alicının, hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlardan tevkifat uygulayarak temin ettiği mal ya da hizmeti iade hakkı doğuran bir işlemde kullanması ve bu işleme ilişkin olarak iade talebinde bulunması halinde iade talebi, hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlardan alımlarda tevkifata tabi tutulan katma değer vergisinin sorumlu sıfatıyla vergi dairesine nakden veya mahsuben ödenmiş olması kaydıyla, tevkifatlı işlemlere ilişkin olarak satıcıya ödenen, borçlanılan KDV hariç, genel esaslara göre yerine getirilir. Bu şekilde işlem tesisi için alıcının diğer alımları ile ilgili olarak özel esas uygulamasını gerektirecek bir durumunun olmaması gerekmektedir.

Tevkifata tabi alımları nedeniyle tevkifat uygulayan alıcılar tarafından 2 No.lu katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilen verginin 1 No.lu katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılması ve aynı dönemde indirim yoluyla giderilemeyen bu verginin iade alacağına dönüşmesi nedeniyle aynı dönem 2 No.lu katma değer vergisi beyannamesinden doğan borca mahsup edilmiş olması halinde, önceki paragrafta belirtilen ödeme şartının sağlanmadığı kabul edilecektir. Ancak, diğer dönemlere ilişkin iade alacağının söz konusu borca mahsup edilmesi halinde, ödeme şartı gerçekleşmiş sayılacaktır.

Örneğin, Mayıs 2012 döneminde KDV tevkifatına tabi 100.000,00-TL'lik fason tekstil ve konfeksiyon işi yapan ve bu işle ilgili düzenlediği faturada hesapladığı 8.000,00-TL'lik KDV'nin 4.000,00-TL'lik kısmı alıcı tarafından tevkifata tabi tutulan, ayrıca bu işle ilgili yüklendiği vergi tutarı da 5.000,00-TL olan bir mükellef; bu işle ilgili olarak önceki uygulamada iade edilecek vergi olarak iade edilecek vergiyi, bu işlemlerle ilgili yüklenilen 5.000,00-TL vergi esas olarak hesaplarken, yeni uygulamada iade edilecek vergi tevkifata tabi tutulan 4.000,00-TL esas alınarak hesaplanacaktır.

Yüklenilen verginin tevkif edilen vergiden daha az olması (örneğin 3.000,00-TL) halinde de yapılacak işlem değişmeyecektir.⁹¹

5.2. İADE UYGULAMASI

5.2.1. Mahsuben İade Talepleri

Kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade alacaklarının mahsuben iadesi, mükellefin kendisinin, ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kollektif ve komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) ithalat sırasında uygulananlar dahil vergi borçları ile sosyal sigortalar prim borçları ve ferileri için söz konusu olabilecektir. Mahsup kapsamına, tevkifatla ilgili olarak verilen 2 No.lu katma değer vergisi beyannamesine göre tahakkuk eden vergiler de dahildir.

İade taleplerinde vergi daireleri; gerekli kontrolleri yaparak, belge ya da belgelerdeki muhteviyat eksikliklerinin tespiti halinde, eksiklikleri mükellefe yazı ile bildirecektir. Yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde eksiklikleri tamamlayan mükelleflerin VİR, YMM Raporu ve teminat istenmeyen mahsuben iade talepleri, mahsup dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibariyle yerine getirilecek ve bunlara gecikme zammı uygulanmayacaktır. 30 günlük ek süreden sonra eksikliklerini tamamlayan mükelleflerin mahsup talepleri ise eksikliklerin tamamlandığı tarih itibariyle yerine getirilecek ve borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanacaktır.

Bu tebliğ kapsamında kısmi tevkifat uygulanan;

- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,
- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,

⁹¹ İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Dergisi, 2012 Haziran sayısı

- Her türlü yemek servisi ve organizasyon hizmetleri,
- Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler,
- Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile fason ayakkabı ve çanta dikim işleri ve fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri,
- Yapı denetim hizmeti,
- Servis taşımacılığı hizmeti,
- Her türlü baskı ve basım hizmeti,
- İşgücü temin hizmeti,
- Turistik mağazalara verilen müşteri bulma, götürme hizmeti

ile ilgili katma değer vergisi iade alacaklarının mahsubunu isteyen mükelleflerin 4.000,00 -TL'yi aşmayan mahsup talepleri VİR, YMM raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilir.4.000,00-TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri ise sadece teminat veya VİR sonucuna göre yerine getirilir. 4.000,00-TL'yi aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, VİR ile çözülür.

Bu tebliğ kapsamında kısmi tevkifat uygulanan;

- Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
- Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklam gelirlerine konu işlemleri,
- 5018 sayılı kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara ifa edilen 117 Seri No.lu katma değer vergisi kanunu genel tebliğinde belirtilmeyen diğer bütün hizmetler,
- Külçe metal teslimleri,
- Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi,
- Metal, plastik, kağıt, cam hurda ve atıklarının teslimi,
- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt ve cam hurda ve atıklarından elde edilen hammadde teslimi,
- Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi,
- Ağaç ve orman ürünleri teslimi

ile ilgili 4.000,00-TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri VİR, YMM raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilir.4.000,00-TL ve üzerindeki iade talepleri ise VİR sonucuna göre veya YMM raporu ile yerine getirilir. 4.000,00-TL'yi aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, VİR sonucuna göre veya YMM raporu ile çözülür.

1 No.lu KDV beyannamesinde gösterilen ve mahsuben iade şartlarını taşıyan KDV iade alacağı, aynı döneme ilişkin 2 No.lu KDV beyannamesine göre tahakkuk eden KDV borcuna mahsup edilebilecektir.⁹²

5.2.2. Nakden İade Talepleri

Mükellefin talebi halinde, kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren işlemlerden kaynaklanan iade alacaklarının aşağıda her bir işlem türüne ilişkin olarak yapılan belirlemeler dahilinde nakden iadesi mümkündür.

Bu tebliğ kapsamında kısmi tevkifat uygulanan;

- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,
- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
- Her türlü yemek servisi ve organizasyon hizmetleri,
- Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler,
- Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile fason ayakkabı ve çanta dikim işleri ve fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri,
- Yapı denetim hizmeti,
- Servis taşımacılığı hizmeti,
- Her türlü baskı ve basım hizmeti,
- İşgücü temin hizmeti,
- Turistik mağazalara verilen müşteri bulma,götürme hizmeti

⁹² 122 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği

ile ilgili nakden iade talepleri münhasıran teminat veya VİR ile yerine getirilecektir. İade talebinin tamamı kadar teminat verilmesi halinde teminat, münhasıran VİR sonucuna göre çözülür.

Bu Tebliğ kapsamında kısmi tevkifat uygulanan;

- Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
- Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklâm gelirlerine konu işlemleri,
- 5018 sayılı kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara ifa edilen 117 sayılı katma değer vergisi kanunu genel tebliğinde belirtilmeyen diğer bütün hizmetler,
- Külçe metal teslimi,
- Bakır, çinko ve alüminyum ürünlerinin teslimi,
- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi,
- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklarından elde edilen hammadde teslimi,
- Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi,
- Ağaç ve orman ürünleri teslimi

ile ilgili 4.000,00-TL'yi aşmayan nakden iade talepleri teminat, VİR ve YMM raporu aranılmadan yerine getirilir.4.000,00-TL ve üzerindeki iade talepleri ise VİR sonucuna göre veya YMM raporu ile yerine getirilir. 4.000,00 -TL'yi aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, VİR sonucuna göre veya YMM raporu ile çözülür.

5.3. İADE UYGULAMASI İLE İLGİLİ DİĞER HUSUSLAR

5.3.1. 01.05.2012 Tarihinden Önceki Dönemlere Ait İade Taleplerinin Sonuçlandırılması

117 Seri No.lu katma değer vergisi genel tebliğinde, bu tebliğin iadeleri düzenleyen hükümlerinin 01.05.2012 tarihinden sonraki iade talepleri için geçerli olduğu belirtilmiştir.

Buna göre, 117 Seri No.lu katma değer vergisi genel tebliğinin yürürlüğünden (01.05.2012) önce gerçekleşen işlemlere ilişkin verilen 1 No.lu katma değer vergisi beyannamelerinde iadesi gereken katma değer vergisi olarak gösterilen miktarlar ait oldukları dönemde geçerli mevzuata göre değerlendirilip sonuçlandırılacaktır.

Bu uygulamada, iade talep dilekçesinin 01.05.2012 tarihinden sonra verilmesi, mükellefe eksik belgelerini tamamlaması konusunda bildirimde bulunulması gibi nedenlerle iade işleminin 01.05.2012 tarihinden sonra yerine getirilmesi bu uygulamayı değiştirmeyecektir. Ayrıca, 01.05.2012 tarihinden önceki dönemlere ait olup, kısmen sonuçlandırılan iade taleplerinden 01.05.2012 tarihinden sonra gerçekleştirilecek kısımlar da ait oldukları dönemde geçerli mevzuat esas alınarak sonuçlandırılacaktır.⁹³

5.3.2. Vergi İnceleme Raporuna Göre Mahsuben İade

Kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan ve vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılan mahsuben iade taleplerinde, vergi inceleme raporu dışında diğer belgelerin tamamlanmış olması şartıyla mahsup talep dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla mahsup işlemi yapılır. Vergi inceleme raporunda iadeye engel bir durumun tespit edilmemiş olması kaydıyla mahsuben iade talep edilen vergi borcunun vade tarihinden vergi inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihe kadar geçen süre için gecikme zammı hesaplanmayacaktır.

İadeye ilişkin düzenlenecek vergi inceleme raporu ise,

- tevkifatın sorumlu sıfatıyla beyan edilip edilmediği,

⁹³ 63 No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Sirküleri

- indirilecek KDV listesindeki alışların karşıt incelemesinin yapılarak doğruyu gösterip göstermediği, hususlarının tespitine yönelik olacaktır.

Bu kapsamda, KDVİRA sisteminin ürettiği kontrol raporunun olumlu olması indirilecek KDV listesinin doğruluğuna dayanak oluşturacaktır.

Kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinin yerine getirilmesi ile ilgili olarak bu tebliğde açıklama bulunmayan durumlarda, katma değer vergisi kanununun (11/1-a) maddesinde düzenlenen gümrük beyannameli mal ihracından kaynaklanan iade talepleri için geçerli olan usul ve esaslara (indirimli teminat uygulaması hariç) göre işlem yapılacaktır.

Mükelleflerin tevkifat uygulaması kapsamındaki işler dolayısıyla alıcı tarafından tevkifata tabi tutulan katma değer vergisini, ilgili dönemde iade konusu yapmama tercihinde bulunduktan sonra, izleyen dönemlerde bu tercihlerinden vazgeçerek iade talep etmeleri mümkündür. Ancak, tevkifatlı işlemin gerçekleştiği dönem için düzeltme beyannamesi verilecektir. Aynı şekilde, mükelleflerin tevkifat uygulanan tutarı beyannamede iade olarak gösterdikten sonra, iade işlemi tamamlanıncaya kadar bu tercihlerinden vazgeçmeleri mümkündür. Bu durumda da iade beyanının yapıldığı dönem için düzeltme beyannamesi verilecektir. Her iki durumun da bir dilekçe ile bağlı olunan vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir.⁹⁴

Aynı işlem dolayısıyla, tevkifat ve indirimli oran uygulamaları nedeniyle KDV iade alacağı doğmuşsa, öncelikle tevkifattan doğan KDV alacağı iade edilecektir. Mükellefin aynı dönemde başka iade hakkı doğuran işlemlerinin bulunması halinde bu işlemlere ait iade talepleri, söz konusu işlem veya işlemlerle ilgili usul ve esaslar çerçevesinde sonuçlandırılacaktır.

Örneğin fason konfeksiyon dikim işi ile uğraşan bir mükellefin aynı dönemde hem KDV tevkifatından hem de indirimli orandan kaynaklanan iade talebi olması halinde söz konusu iade talebi öncelikle KDV tevkifatından kaynaklanan iade prosedürüne göre yerine getirilecektir. Buna göre ay içinde

⁹⁴ 117 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği

yaptığı fason konfeksiyon dikim bedeli 20.000,00-TL bu işlemle ilgili yüklendiği vergi tutarı 2.900,00 TL ve toplam indirim konusu vergi tutarı da 3.000,00- TL olan bir mükellefin; bu dönemle ilgili olarak beyannamesinde yer alacak toplam 1.700,00-TL'lik iade edilecek verginin 800,00-TL'lik kısmı KDV tevkifatından kaynaklanan iade usul ve esaslarına göre, kalan 900,00-TL'lik kısmı ise indirimli orandan kaynaklanan iade usul ve esaslarına göre iade edilecektir.⁹⁵

Mükellefin aynı dönemde diğer iade hakkı doğuran işlemlerinin (indirimli orana tabi işlemler hariç) de bulunması ve iade edilmesi gereken KDV tutarının, tevkifat ve diğer iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin iade beyanı toplamından küçük olması halinde, iade talepleri mükellefin işlem türü bazında tercihi doğrultusunda sonuçlandırılacaktır.

İade hakkı sahiplerince, iade alacaklarının mahsubundan sonra kalan kısmının nakden iadesinin istenmesi halinde, ilgili bölümlerde nakden iade için yapılan açıklamalara göre işlem yapılacaktır. Bu şekilde yapılacak iadede, mahsup yoluyla iade edilen kısım, teminatsız incelemesiz nakden iade için bir sınır belirlenmişse, belirlenen sınırın hesabında dikkate alınmayacaktır.

İade alacağının tamamının üçüncü kişilere nakden ödenmesinin talep edilmesi halinde, iade hakkı sahibi mükellefe nakden iadeye ilişkin usul ve esaslar uygulanacaktır. Bu durumda, alacağın üçüncü kişilere ödenmesine ilişkin talep, alacağın açık bir şekilde kime temlik edildiğini içeren, noter tarafından onaylanmış alacağın temlik sözleşmesi ile yapılacaktır. Mahsup sonrası alacağın, üçüncü kişilere nakden iadesinin talep edilmesi halinde de alacağın temlikine ilişkin talebin yukarıda belirtilen şekilde yapılması gerekmektedir.

İade alacağının, yukarıda yer alan (5.2.1.) bölümünde belirtilmeyen; mükellefin kendisinin vergi dairesine olan borçlarına veya üçüncü kişilerin vergi dairesine olan borçlarına mahsubunun talep edilmesi halinde, iade

⁹⁵ İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Dergisi, 2012 Haziran Sayısı

hakkı sahibi mükellefe nakden iadeye ilişkin usul ve esaslar uygulanır. Üçüncü kişilerin vergi dairelerine olan borçlarına mahsubunun talep edilmesi halinde, önceki paragrafta yapılan açıklamalara göre işlem tesis edilecektir.

İade alacakları, her bir vergilendirme dönemi için ayrı ayrı talep edilecektir. Birden fazla döneme ilişkin iade alacaklarının, kümülatif hesaplama yapılmak suretiyle birlikte (toplam tutar olarak) iadesi talep edilemeyecektir.

Öte yandan, birden fazla döneme ilişkin iade alacağının aynı dilekçe ile istenmesi mümkündür. Ancak bu durumda, her bir döneme ait iade talep tutarının ayrı ayrı olarak dilekçede belirtilmesi ve eklerin de her bir dönem için ayrı ayrı düzenlenmesi gerekmektedir.

İadenin YMM raporu verilmek suretiyle talep edildiği durumlarda, aynı takvim yılı içinde bulunmak ve her bir vergilendirme dönemine ait iade tutarı ayrı ayrı hesaplanmak, istenilen bilgilere her bir dönem itibariyle ayrı ayrı yer verilmek koşuluyla birden fazla vergilendirme dönemi için tek bir YMM raporu verilmesi mümkündür.

İade alacağının YMM raporu ile alınmak istendiği hallerde, esas itibariyle, YMM raporunun her bir iade hakkı doğuran işlem türü itibariyle ayrı ayrı düzenlenerek verilmesi gerekmektedir. Ancak, farklı iade hakkı doğuran işlemlerden (tam istisna kapsamındaki işlemler, indirimli orana tabi işlemler, kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemler gibi) kaynaklanan iade taleplerinin, aynı vergilendirme dönemine ilişkin olması kaydıyla, aynı YMM raporuna istinaden sonuçlandırılması mümkündür. Bu durumda YMM raporu, her bir işlem türüne ait iade tutarı ayrı ayrı hesaplanmak, istenilen bilgilere ayrı ayrı yer verilmek ve benzeri hususlara dikkat edilmek suretiyle hazırlanacaktır.

ALTINCI BÖLÜM

BİLDİRİM ZORUNLULUĞU VE MÜTESELSİL SORUMLULUK

6.1. BİLDİRİM ZORUNLULUĞU

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde satıcılar, tevkifat uygulanan satışları ile satış yaptıkları alıcılara ait bir listeyi, satışın yapıldığı döneme ait 1 nolu katma değer vergisi beyannamesi ekinde elektronik ortamda vermek zorundadırlar.

Buna göre tevkifat uygulanan her satış faturası, serbest meslek makbuzu ve benzeri itibariyle;

- Belgenin tarih ve numarası,
- Tevkifat uygulanan işlemin cinsi, tutarı,
- İşlemin tabi olduğu KDV oranı, toplam hesaplanan KDV tutarı, alıcı tarafından tevkif edilen KDV tutarı,
- Alıcının adı, soyadı veya unvanı ve vergi kimlik numarası veya

TC kimlik numarası,

ve benzeri bilgilerini içeren liste (Ek 1), satıcı mükellefler tarafından ilgili döneme ait beyanname ekinde verilecektir.

Bu bildirim zorunluluğuna uymayan veya eksik ya da yanıltıcı bildirimde bulunanlar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu çerçevesinde işlem yapılacaktır.

6.2. MÜTESELSİL SORUMLULUK

Tevkifata tabi alımları dolayısıyla katma değer vergisi tevkifatı uygulayanlar, tevkifat tutarını beyan edip ödemiş olmaları şartıyla, tevkif edilen vergi ile sınırlı olmak üzere bu işlemlerle ilgili olarak önceki safhalarda ortaya çıkan verginin Hazineye intikal etmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmayacaklardır.

YEDİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİNDE TEVKİFAT MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Katma değer vergisinde yer alan vergi güvenlik müesseselerinden biri de tevkifat uygulamasıdır. Dünyada ve ülkemizde yaşanan rekabet ve ekonomik kırılmalıklar sonucu tüm sektörlerde kar oranları azalmaktadır. Ülkemizde, katma değer vergisi genel oranı % 18 olarak uygulanmaktadır. Bu oran oldukça yüksektir. Mükellefler bu oranda bir vergiyi ödemek istememektedirler.

Dolaylı bir vergi olan Katma Değer Vergisinin en büyük özelliği indirim mekanizmasına sahip olmasıdır. Bu sistem ile yükümlüler mal ve hizmet alımları sırasında yükledikleri katma değer vergilerini, satışları sırasında tahsil ettikleri katma değer vergisinden indirerek sadece kendi safhalarında yarattıkları katma değer vergilendirilmesini sağlarlar.

Ancak ülkemizde mükellefler tarafından yaygın bir şekilde sahte belge kullanmak suretiyle indirim konusu yapılacak katma değer vergisi tutarını yükseltip hesaplanan katma değer vergisini mahsup ederek vergi ödememek ya da daha az ödemek amacıyla sahte belge temin edebilmektedirler.

Bununla birlikte, özellikle giderlerine ilişkin katma değer vergisi oranı düşük, sundukları hizmete ilişkin katma değer vergisi oranı yüksek olmasından dolayı sürekli yüksek miktarda ödenecek katma değer vergisi oluşan hizmet işletmeleri mahsup edilecek katma değer vergilerini arttırmak amacıyla sahte belge kullanımına başvurumaktadırlar. Aynı şekilde, girişleri düşük oranda katma değer vergisine tabi, satışları yüksek oranda katma değer vergisine tabi olan büyük perakendeci işletmeler de ödenecek katma değer vergisi miktarlarını düşürmek amacıyla, hiç stoklarında bulunmayan ürünlere ilişkin belge temin ederek ödenecek katma değer vergisi miktarlarını düşürmeye çalışmaktadırlar.

Tevkifat müessesesiyle idare, takibi güçlük arz eden kayıt dışılığın yoğun olduğu özellikle hizmet üreten sektörler ve mükelleflerden doğabilecek

vergi kaybının önüne geçilebilmesi amacıyla, bahse konu mükelleflerden mal ve hizmet tedarikinde bulunan mükelleflere, verginin karşı tarafa ödenmesi yerine, tevkif yolu ile vergi idaresine beyan ve ödenmesi sorumluluğunu getirmektedir.

7.1. SİSTEMİN AVANTAJLARI VE HEDEFLERİ

- Maliye Bakanlığı tevkifat müessesesi ile yaptığı iş ve işlemler nedeniyle KDV ödemesi yapması gerekirken sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanarak KDV ödemeyen mükellefleri engelleyebilmektedir.
- Modern vergi sistemlerinde uygulanan bu sistemde, vergi gelirlerinin artırılması amaçlanmıştır.
- Mali İdare tarafından tüm bu işlemlerin tevkifat kapsamına alınmasının nedeni vergiyi bir an önce, güvenli ve eksiksiz olarak tahsil edebilmektir.
- Tevkifat kapsamına alınan mal ve hizmetler belirlenirken özellikle kayıtdışılığın yaygın olduğu, ağırlıklı olarak hizmet üreten ve yüklenilen katma değer vergisinin çok az olduğu sektörler belirlendiğinden bu sektörlerdeki vergi kaybı engellenebilmektedir.

7.2. SİSTEMİN EKSİKLİKLERİ

- Tevkifat kapsamının artması KDV'yi tevkifat üzerinden alınan bir vergi haline dönüştürmektedir.
- Bazı konularda ise karışıklığa, yanlış beyanlara, tepkilere ve bürokratik sorunlara yol açmakta, bu konuda çok fazla tebliğ yayınlanmış olması ve çok sayıda tevkifat oranının bulunması uygulamada mükelleflerin kafasını karıştırmakta, fatura düzenlemesi, muhasebe kayıtlarının oluşturulması ve beyanname düzenlenmesi sırasında birçok hata yapılmasına neden olmaktadır.

- Bazı mal ve hizmet teslimlerinde KDV tevkifat oranlarının çeşitliliği ve çokluğu uygulamada bazı sıkıntılara ve haksız rekabete veya sonucunda kayıt dışılığa da yol açmaktadır.
- Tevkifata tabi işlemlerin, tevkifat yapacakların ve tevkifat oranlarının sık sık değiştirilmesine mükellefler (uygulayıcılar) uyum sağlamakta zorlanmakta, hatta bazı mükellefler kapsama alındıklarını daha sonra öğrenmekte, bazı mükellefler ise yeni tevkifat oranlarından habersiz eski oranlar üzerinden işlemlerine devam etmektedirler. Oran değişikliklerinden günler sonra haberi olanlar olmakta, dolayısıyla belge ve beyanlarında geriye yönelik düzeltmeler yapmak zorunda kalmaktadır.
- Alıcılar tarafından satıcılara ödenmeyen tevkif edilen (hazineye intikal ettirilen) ancak daha sonra satıcılara iade edilmesi gereken katma değer vergilerinin iadesinde sorunlar ortaya çıkmaktadır. Vergi idaresinin iş yükü artmakta, bürokratik işlemler oluşmakta bu durum mükellefleri madur etmekte ve vergi idaresi ile ihtilaflar yaşanmasına sebep olmaktadır.
- Mal ve hizmetlerin genelinde uygulanan tevkifat müessesesi katma değer vergisinde sistemin özünü oluşturan indirim mekanizmasının sağlıklı çalışmasını engelleyecek, uzun vadede KDV sisteminin özünü etkileyecek ve bozulmasına yol açacaktır.

7.3.ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Gelinen noktada (teknolojik altyapının ileri düzeyde olması) idarenin artık kolaylığı tercih etmesi yerine denetimi artırması ve vergileri türlerine göre vergiyi tabana yayması dolaylı vergilerin kamu gelirleri içerisindeki payının azaltılması gerekmektedir. Tevkifat kapsamına alınacak mal teslimleri ve hizmet ifaları objektif bir analize tabi tutularak belirlenmeli, bu şekilde tevkifat kapsamına alınmaması gereken işlemler için tevkifat yapılması engellenmelidir. Tevkifat oranları sadeleştirilerek oran çeşitliliğinin azaltılması uygulamadaki sıkıntıları da azaltacaktır. Özellikle, tevkifata ilişkin değişikliklerin diğer vergi düzenlemelerinde olduğu gibi yılın başında ve en az

bir yıl için geçerli olmak üzere yapılması yararlı olacaktır. 2 No.lu KDV beyannamesinin ayrı beyanname yerine, tek bir beyannamede 1 No.lu beyanname şekli ile bir bütün oluşturulması yerinde olacaktır.

Özellikle tevkifat oranının yüksek belirlenmiş olması, bu işlemleri yapan mükellefleri zorlamaktadır. Bu mükelleflerin mağduriyetlerinin önlenmesi ise hak ettikleri iadeleri bir an önce almaları ile mümkün olabilecektir. Bazı tevkifatlı işlemlere ait 4.000,00 -TL yi aşan nakden ve mahsuben iade talepleri ancak teminat karşılığı ya da vergi inceleme raporu ile yerine getirilebilmektedir. Bu da anılan mükelleflerin iade taleplerinin yerine getirilmesinde gecikmelere ve mükelleflerin mağduriyetlerine yol açmaktadır. Bu nedenle tevkifat kaynaklı iade taleplerinin tamamında, Yeminli Mali Müşavirlerce düzenlenen raporlar ile iadenin nakden veya mahsuben çözümünün mümkün olabilmesi gerekmektedir.

Aynı zamanda mahsuben ve nakden iadelerde belirlenen 4.000,00-TL tutarındaki sınırın artırılmasının vergi idaresi ve mükellef açısından faydalı olacağı düşünülmektedir. Yine vergi dairelerinde sıkıntı yaşanmaması açısından vergi dairelerinin (personelinin) konuyla ilgili olarak bilgilendirilmesi ve uyarılması yararlı olacaktır.

SEKİZİNCİ BÖLÜM

SONUÇ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde; mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı'nın, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği hükme bağlanmıştır. Bu kapsamda çeşitli tarihlerde Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan tebliğlerle bazı mal teslimi veya hizmet alımlarında, ilgili mal veya hizmeti satın alan taraflara, bu mal veya hizmetler nedeniyle düzenlenen faturalarda hesaplanan katma değer vergisinin bir kısmının satıcılara ödenmeyip, doğrudan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla ödeme yükümlülüğü getirilmiştir. Bu sayede, işleme konu olan verginin hazineye intikalinin daha güvenli ve hızlı bir şekilde gerçekleşmesi sağlanmaya çalışılmıştır.

Bazı mal ve hizmet teslimlerinde KDV tevkifat oranlarının çeşitliliği ve çokluğu uygulamada bazı sıkıntılara ve haksız rekabete veya sonucunda kayıt dışılığa da yol açmaktadır. Tevkifat oranlarının sadeleştirilerek oran çeşitliliğinin azaltılması uygulamadaki sıkıntıları da azaltacaktır. Tevkifat kapsamına alınacak mal teslimleri ve hizmet ifaları objektif bir analize tabi tutularak belirlenmeli, bu şekilde tevkifat kapsamına alınmaması gereken işlemler için tevkifat yapılması engellenmelidir. Tevkifata tabi işlemlerin, tevkifat yapacakların ve tevkifat oranlarının sık sık değiştirilmesine mükellefler (uygulayıcılar) uyum sağlamakta zorlanmakta, hatta bazı mükellefler kapsama alındıklarını daha sonra öğrenmekte, bazı mükellefler ise yeni tevkifat oranlarından habersiz eski oranlar üzerinden işlemlerine devam etmektedirler. Oran değişikliklerinden günler sonra haberi olanlar olmakta, dolayısıyla belge ve beyanlarında geriye yönelik düzeltmeler yapmak zorunda kalmaktadırlar. Özellikle, tevkifata ilişkin değişikliklerin diğer

vergi düzenlemelerinde olduğu gibi yılın başında ve en az bir yıl için geçerli olmak üzere yapılmasının yararlı olabileceği kanaatindeyiz.

Vergi alacağının güvence altına alınmasını amaçlayan “tevkifat” uygulaması birçok konuda başarılı olmakla birlikte, bazı konularda ise karışıklığa, yanlış beyanlara, tepkilere ve bürokratik sorunlara yol açmaktadır. Gelineen noktada (teknolojik altyapının ileri düzeyde olması) idarenin artık kolaycılığı tercih etmesi yerine denetimi artırması ve vergileri türlerine göre tabana yayması dolaylı vergilerin kamu gelirleri içerisindeki payının azaltılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

AKYOL, M. Emin “Tevkifat Uygulamasından Doğan KDV Alacaklarının İade Yöntemleri” Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz 2009,sayı 335,s.71

ALPASLAN Mustafa, KAYA Eda “Bakır, Çinko ve Aliminyum Ürünlerinin Teslimi Konusunda 117 Seri Nolu KDVGİT Neler Getirdi” Vergi Dünyası, Ağustos 2012, sayı 372,s.204

ANKARA SMMMO e-kitap, **KDV Tevkifat Uygulaması ve Tevkifat Uygulamasından Doğan KDV İadeleri**, Ankara 2012

ARSLAN, Erdoğan, “KDV’de Sorumluluk ve Tevkifat” Vergi Dünyası, Mayıs 2008, sayı 321,s.13

ARSLAN Mehmet, BİNİŞ Mine “Vergi Tevkifatı ve Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması” Diyalog Dergisi, Ağustos 2012, Sayı 292,s.43

AYDIN, Erkan, **Katma değer vergisinde sorumluluk**, Seçkin Yayınları, 2009

BAĞDANLI ,İ Halil, “Yeni İndirimli oran KDV iade sisteminin değerlendirilmesi” Vergi Sorunlar Dergisi ,Eylöl 2012 ,sayı 288,s.33

Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını,2011 İstanbul

BOZTAŞ, Hakan, “Turist Rehberlerinin Vergisel Durumu” Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs 2009, sayı 333

BOZTAŞ, Hakan “KDV Konusunda Sorumluluk Uygulaması” Vergi Dünyası Dergisi, Mart 2009, sayı 331

ÇAKICI Ömer, KÜTÜKÇÜ Abdullah, AKÇAY M.Bahattin, ERSAN Mustafa, **KDV Tevkifatı**, Seçkin Yayınları, 2012

ÇEKİRDEKOĞLU, Kadir, “Yapım işlerinde katma değer vergisi tevkifatı ve bu işlere ait katma değer vergisinin iadesi” Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs 2008, sayı 321

ÇETİN, Rızkullah, “Katma Değer Vergisinde Tam Tevkifat Uygulamasının Kapsamı ve Muhasebeleştirilmesi” Vergi Raporu Dergisi, Ocak 2013, Sayı 160,s.79

DEĞER, Nuri, **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, 3.baskı, Yaklaşım yayınları, Ankara 2009

DİLBİR Emircan, BELGE Gökhan “Serbest Bölgelerde Faaliyette Bulunan Mükellefler Tarafından Yapılan KDV Tevkifatı” Vergi Dünyası Dergisi, Ağustos 2011, sayı 360,s.126

ERDEM, Tahir, “İndirimli orana tabi işlemler kapsamında yapılacak iadelere ilişkin usul ve esaslar” Vergi Sorunlar Dergisi, Eylül 2012, sayı 288,s.77

Ernst &Young e-kitap, **100 Soruda KDV Tevkifatı**,2012

GÜNEŞ, Şibli “Kısmi tevkifat uygulamasında son durum” Yaklaşım Dergisi, Eylül 2012, sayı 237

İNCE İÇTEN, Neslihan “117 Seri Nolu KDVGK Kapsamında Belediyeler İçin KDV Tevkifatı Yapılacak ve Yapılmayacak İşlemler” Diyalog Dergisi, Temmuz 2012, Sayı 291,s.75

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Dergisi, Haziran 2012

KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, 2.baskı, Yetkin Yayınları, 2003

KAYNAK, Harun “Bakır Ürünlerinde KDV Tevkifatı Uygulaması ve Başlık Sorunu” Vergi Dünyası Dergisi, Mart 2007, sayı 30,s.34

KILIÇ, Seçkin, Tevkifat Uygulamasının Vergi Kayıplarını Önlemedeki Rolü ve AB Ülkeleri İle Bir Karşılaştırma, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Doktora Tezi 2009

KIZILOT, Şükrü, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulamaları**, 4.baskı Yaklaşım Yayınları, Ankara 2010

MAÇ, Mehmet “KDV tevkifatı konusundaki kapsamlı ve önemli değişiklikler” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Haziran 2012, sayı 102,s.16

MAÇ Mehmet, TURUT Şenol “KDV Tevkifatına tabi Yapım İşlerinin Kapsamı” Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz 2010, sayı 347,s.7

OKTAR, Kemal, **KDV İstisnalar ve İadeler**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 8. Baskı

ÖZBALCI, Yılmaz, “**Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları**”, Oluş Yayıncılık, 2007

ÖZCAN, Zekai “Katma değer vergisi tevkifatına tabi malın ihraç kayıtlı tesliminde KDV uygulaması” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Temmuz 2012, sayı 103,s.148

ŞENTÜRK, İdris, “Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde kdv uygulaması” Vergi Dünyası Dergisi, Şubat 2008, sayı 318

TURAN, Süleyman, “ihracat teslimlerine ilişkin komisyonlar dolayısıyla yüklenen KDV'nin iadesi ve tevkifat uygulaması ” www.alomaliye.com. Erişim tarihi: 30.12.2012

TÜRMOB e-kitap, Katma **Değer Vergisinde Tam ve Kısmi Tevkifatı Uygulaması**, Ankara 2012

ÜNGÖRMÜŞ, Ayhan “Katma Değer Vergisi Tevkifatı Uygulaması Artık Derli Toplu” ” Vergi Dünyası, Haziran 2012, sayı 370,s.26

VARLI, Umut, “117 seri nolu KDVGİT ile KDV tevkifatı sisteminde yapılan değişiklikler” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Temmuz 2012, sayı 103,s.43

VURAL, Mahmut, **Katma Değer Vergisi İade Rehberi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 5.baskı, Ocak 2013

YAPMIŞ, Murat “Kısmı Tevkifat Kapsamındaki İşlemlerde KDV İadesi” Diyalog Dergisi, Temmuz 2012, Sayı 291

YAVAŞOĞLU, Mustafa, **Katma Değer Vergisi Uygulaması**, Seçkin Yayıncılık, Mayıs 2012

YILDIRIM, Mehmet, “117 nolu KDVGİT kapsamında KDV tevkifatı” Vergi Sorunlar Dergisi, Haziran 2012, sayı 285

YILMAZ Ejder, **Hukuk Sözlüğü**, Doruk Yayınları, Ankara 1976

YILMAZ Güneş, **Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Olarak Teslim**, Adalet Yayınevi, Haziran 2012

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

6802 Sayılı Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği

85 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği

86 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği

89 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği

91 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği

95 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği

96 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği

97 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği

104 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği

105 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği

107 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği

108 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği

110 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği

117 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği

122 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği

59 No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Sirküleri

60 No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Sirküleri

63 No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Sirküleri

EK:1

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununa Ekli Listeler

(I) SAYILI CETVEL

GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİ

- 1) Türkiye Büyük Millet Meclisi
- 2) Cumhurbaşkanlığı
- 3) Başbakanlık
- 4) Anayasa Mahkemesi
- 5) Yargıtay
- 6) Danıştay
- 7) Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu
- 8) Sayıştay
- 9) Adalet Bakanlığı
- 10) Millî Savunma Bakanlığı
- 11) İçişleri Bakanlığı
- 12) Dışişleri Bakanlığı
- 13) Maliye Bakanlığı
- 14) Millî Eğitim Bakanlığı
- 15) Sağlık Bakanlığı
- 16) Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı
- 17) Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı
- 18) Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı
- 19) Kültür ve Turizm Bakanlığı
- 20) Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı
- 21) Avrupa Birliği Bakanlığı
- 22) Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı
- 23) Çevre ve Şehircilik Bakanlığı

- 24) Ekonomi Bakanlığı
 - 25) Gençlik ve Spor Bakanlığı
 - 26) Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı
 - 27) Gümrük ve Ticaret Bakanlığı
 - 28) Kalkınma Bakanlığı
 - 29) Orman ve Su İşleri Bakanlığı
 - 30) Millî Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği
 - 31) Millî İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı
 - 32) Jandarma Genel Komutanlığı
 - 33) Sahil Güvenlik Komutanlığı
 - 34) Emniyet Genel Müdürlüğü
 - 35) Diyanet İşleri Başkanlığı
 - 36) Hazine Müsteşarlığı
 - 37) Kamu Düzeni ve Güvenliği Müsteşarlığı
 - 38) Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
 - 39) Devlet Personel Başkanlığı
 - 40) Türkiye İstatistik Kurumu
 - 41) Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı
 - 42) Gelir İdaresi Başkanlığı
 - 43) Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü
 - 44) Meteoroloji Genel Müdürlüğü
 - 45) Basın-Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü
 - 46) Türkiye Halk Sağlığı Kurumu
 - 47) Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu
- (II) SAYILI CETVEL

ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER

A)Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri

- 1) Yükseköğretim Kurulu
- 2) Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi Başkanlığı

- 3) İstanbul Üniversitesi
- 4) İstanbul Teknik Üniversitesi
- 5) Ankara Üniversitesi
- 6) Karadeniz Teknik Üniversitesi
- 7) Ege Üniversitesi
- 8) Atatürk Üniversitesi
- 9) Orta Doğu Teknik Üniversitesi
- 10) Hacettepe Üniversitesi
- 11) Boğaziçi Üniversitesi
- 12) Dicle Üniversitesi
- 13) Çukurova Üniversitesi
- 14) Anadolu Üniversitesi
- 15) Cumhuriyet Üniversitesi
- 16) İnönü Üniversitesi
- 17) Fırat Üniversitesi
- 18) Ondokuz Mayıs Üniversitesi
- 19) Selçuk Üniversitesi
- 20) Uludağ Üniversitesi
- 21) Erciyes Üniversitesi
- 22) Akdeniz Üniversitesi
- 23) Dokuz Eylül Üniversitesi
- 24) Gazi Üniversitesi
- 25) Marmara Üniversitesi
- 26) Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi
- 27) Trakya Üniversitesi
- 28) Yıldız Teknik Üniversitesi
- 29) Yüzüncü Yıl Üniversitesi
- 30) Gaziantep Üniversitesi
- 31) Abant İzzet Baysal Üniversitesi
- 32) Adnan Menderes Üniversitesi
- 33) Afyon Kocatepe Üniversitesi

- 34) Balıkesir Üniversitesi
- 35) Celal Bayar Üniversitesi
- 36) Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi
- 37) Dumlupınar Üniversitesi
- 38) Gaziosmanpaşa Üniversitesi
- 39) Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü
- 40) Harran Üniversitesi
- 41) İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü
- 42) Kafkas Üniversitesi
- 43) Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi
- 44) Kırıkkale Üniversitesi
- 45) Kocaeli Üniversitesi
- 46) Mersin Üniversitesi
- 47) Muğla Üniversitesi
- 48) Mustafa Kemal Üniversitesi
- 49) Niğde Üniversitesi
- 50) Pamukkale Üniversitesi
- 51) Sakarya Üniversitesi
- 52) Süleyman Demirel Üniversitesi
- 53) Bülent Ecevit Üniversitesi
- 54) Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
- 55) Galatasaray Üniversitesi
- 56) Ahi Evran Üniversitesi
- 57) Kastamonu Üniversitesi
- 58) Düzce Üniversitesi
- 59) Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
- 60) Uşak Üniversitesi
- 61) Recep Tayip Erdoğan Üniversitesi
- 62) Namık Kemal Üniversitesi
- 63) Erzincan Üniversitesi
- 64) Aksaray Üniversitesi

- 65) Giresun Üniversitesi
- 66) Hitit Üniversitesi
- 67) Bozok Üniversitesi
- 68) Adıyaman Üniversitesi
- 69) Ordu Üniversitesi
- 70) Amasya Üniversitesi
- 71) Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi
- 72) Ağrı Dağı Üniversitesi
- 73) Sinop Üniversitesi
- 74) Siirt Üniversitesi
- 75) Nevşehir Üniversitesi
- 76) Karabük Üniversitesi
- 77) Kilis 7 Aralık Üniversitesi
- 78) Çankırı Karatekin
- 79) Artvin Çoruh Üniversitesi
- 80) Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi
- 81) Bitlis Eren Üniversitesi
- 82) Kırklareli Üniversitesi
- 83) Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi
- 84) Bingöl Üniversitesi
- 85) Muş Alparslan Üniversitesi
- 86) Mardin Artuklu Üniversitesi
- 87) Batman Üniversitesi
- 88) Ardahan Üniversitesi
- 89) Bartın Üniversitesi
- 90) Bayburt Üniversitesi
- 91) Gümüşhane Üniversitesi
- 92) Hakkari Üniversitesi
- 93) Iğdır Üniversitesi
- 94) Şırnak Üniversitesi
- 95) Tunceli Üniversitesi

- 96) Yalova Üniversitesi
- 97) Türk-Alman Üniversitesi
- 98) Yıldırım Beyazıt Üniversitesi
- 99) Bursa Teknik Üniversitesi
- 100) İstanbul Medeniyet Üniversitesi
- 101) İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi
- 102) Necmettin Erbakan Üniversitesi
- 103) Abdullah Gül Üniversitesi
- 104) Erzurum Teknik Üniversitesi
- 105) Adana Bilim ve Teknoloji Üniversitesi

B) ÖZEL BÜTÇELİ DİĞER İDARELER

- 1) Savunma Sanayi Müsteşarlığı
- 2) Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu
- 3) Atatürk Araştırma Merkezi
- 4) Atatürk Kültür Merkezi
- 5) Türk Dil Kurumu
- 6) Türk Tarih Kurumu
- 7) Türkiye ve Orta-Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
- 8) Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
- 9) Türkiye Bilimler Akademisi
- 10) Türkiye Adalet Akademisi
- 11) Yükseköğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu
- 12) Karayolları Genel Müdürlüğü
- 13) Spor Genel Müdürlüğü
- 14) Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü
- 15) Devlet Opera ve Balesi Genel Müdürlüğü
- 16) Orman Genel Müdürlüğü
- 17) Vakıflar Genel Müdürlüğü
- 18) Türkiye Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü

- 19) Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü
- 20) Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü
- 21) Türk Akreditasyon Kurumu
- 22) Türk Standartları Enstitüsü
- 23) Türk Patent Enstitüsü
- 24) Ulusal Bor Araştırma Enstitüsü
- 25) Türkiye Atom Enerjisi Kurumu
- 26) Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi B.
- 27) Türk İşbirliği ve Koordinasyon Ajansı Başkanlığı
- 28) GAP Bölge Kalkınma İdaresi
- 29) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı
- 30) Ceza ve İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İş Yurtları Kurumu
- 31) Meslekî Yeterlilik Kurumu
- 32) Yurtdışı Türkler ve Akraba Topluluklar Başkanlığı
- 33) Türkiye Yazma Eserler Başkanlığı
- 34) Doğu Anadolu Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı
- 35) Konya Ovası Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı
- 36) Doğu Karadeniz Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı
- 37) Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü
- 38) Türkiye Su Enstitüsü
- 39) Türkiye İlaç ve Tıbbî Cihaz Kurumu

III) SAYILI CETVEL

DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR

- 1) Radyo ve Televizyon Üst Kurulu
- 2) Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu
- 3) Sermaye Piyasası Kurulu
- 4) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
- 5) Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu

- 6) Kamu İhale Kurumu
- 7) Rekabet Kurumu
- 8) Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu
- 9) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

(IV) SAYILI CETVEL

SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI

- 1- Sosyal Güvenlik Kurumu
- 2- Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü