



**KDV TEVKİFATI ve İNŞAAT İŞLERİ
UYGULAMASI ÖRNEĞİ**

Mustafa ÇELİK

**Yüksek Lisans Tezi
Çalışma İktisadı Anabilim Dalı
Danışman: Prof.Dr. Abdülkadir IŞIK**

2016

**T.C.
NAMIK KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ÇALIŞMA İKTİSADI ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

KDV TEVKİFATI ve İNŞAAT İŞLERİ UYGULAMASI ÖRNEĞİ

Mustafa ÇELİK

ÇALIŞMA İKTİSADI ANABİLİM DALI

DANIŞMAN: PROF.DR ABDÜLKADİR IŞIK

TEKİRDAĞ-2016

Her hakkı saklıdır

T.C.
NAMIK KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
..... ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mustafa ÇELİK tarafından hazırlanan “KDV Tevkifatı ve İnşaat İşleri Uygulaması Örneği” konulu YÜKSEK LİSANS Tezinin Sınavı, Namık Kemal Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Öğretim Yönetmeliği uyarınca 03.02.2016 günü saat 13.30’da yapılmış olup, tezin* kabul edilmesine OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞU ile karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYELERİ	KANAAT	İMZA

* Jüri üyelerinin tezle ilgili karar açıklaması kısmında “Kabul Edilmesine / Reddine” seçeneklerinden birini tercih etmeleri gerekir.

KDV TEVKİFATI ve İNŞAAT İŞLERİ UYGULAMASI ÖRNEĞİ

ÖZET

Katma Değer Vergisinde tevkifat müessesesinin kapsamı son yıllarda artma eğilimindedir. Özellikle 2012 yılında yayınlanan 117 seri No.lu KDV Genel Tebliği ile pek çok işlem tevkifat kapsamına alınmıştır .Bunlardan birisi de inşaat sektörü ile ilgili olup “Yapım İşleri İle Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri”dir. İnşaat sektörü Türkiye’nin ekonomik kalkınmasında lokomotif olarak sayılan sektörlerden birisidir. Genelde KDV tevkifatında özel olarak da yapım işlerinde tevkifat uygulanma safhasında çeşitli sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu çalışmada KDV tevkifatı ile ilgili yasal düzenlemeler incelenmiş, ortaya çıkan sorunlara Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının verdiğiözelgeler tevkifat başlıklarına göre ayırma tabi tutularak çalışmaya dahil edilmiştir. Bunların dışında Katma Değer Vergisi tevkifatı hakkında geçmiş yıllarda verilen Danıştay Kararlarından faydalanılmıştır.

Anahtar Kelimeler: KDV, Tevkifat, İnşaat,Uygulama,örnek

WITHHOLDING MECHANISM IN VALUE ADDED TAX ANDAN EXAMPLE OF WITHHOLDING IN CONSTRUCTION APPLICATIONS

SUMMARY

The scope and content of withholding mechanism in Value added tax(VAT) tend to expand in recent years. Particularly with the General Communique on Value added tax with serial number 117 which is issued by Ministry of Finance in 2012, lots of transactions were subjected to the withholding tax. One of these is “Constructional works related to Construction Industry, Architectural and Engineering Works and Consultancy Projects” Construction sector is known as locomotive sector for the development of Turkey. In generally in all sectors and in especially in building sector, Lots of problems are encountered in withholding mechanism in VAT. In these study, legal regulations for withholding mechanisms in VAT and in building sector were reviewed. Emerging issues with explanatory notes of Revenue Administration of Ministry of Finance are included to this study. Council of State decisions related to withholding mechanism in Value added tax are also included.

Key Words: application, construction, example, withholding, value added tax

ÖN SÖZ

Katma Değer Vergisinde tevkifat müessesesi verginin güvenliğini sağlamak amacıyla getirilmiştir. Son yıllarda pek çok ticari işlem tevkifat kapsamına altına alınmıştır. Bunlardan biri de inşaat yapım işleridir.

Pek çok Genel Tebliğe düzenlenen KDV Tevkifatı, 26 Nisan 2014 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanan “KDV Uygulama Genel Tebliği” ile tek bir tebliğe biraraya toplanmıştır. Ancak tevkifatların uygulama aşamasında çeşitli sorunlar ortaya çıkmış; Vergi İdaresi bu sorunları özgelgeler ile çözmeye çalışmıştır.

Bu çalışmanın amacı Katma Değer Vergisi Tevkifatını ve İnşaat yapım işlerinde tevkifat uygulamasını hem mevzuat yönünden hem uygulama örnekleri yönünden araştırmaktır.

Tez konunun tespiti ile çalışma süreci içerisinde beni yönlendiren, yardımlarını esirgemeyen değerli Prof.Dr. Abdulkadir IŞIK’a, tezin yazım aşamasında destek olan Araştırma Görevlileri Özge Selvi Yavuz’a, Gamze Yıldız Şeren Kurular’a ve bu süreçte hep yanımda olan aileme teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

ONAY SAYFASI.....	iii
ÖZET	iv
SUMMARY	v
ÖN SÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
TABLolar LİSTESİ	vi
KISALTMALAR.....	vii
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	3
1-İNŞAAT	3
1.1. İnşaat Sektörü Hakkında	3
1.2.Sektörler İçinde İnşaat Sektörünün Ülke Ekonomisi İçindeki Önemi.....	3
1.2.1. Sektörler İçinde İnşaatın GSYİH İçindeki Payı ve Büyüme ile İlişkisi	3
1.2.2.Özel Kesim Sabit Sermaye Yatırımlarında Konut İnşaatı Sektörünün Payı	3
1.2.3.Sektörler İçinde İnşaat Sektörünün Doğrudan Geri Bağlantısı.....	3
1.2.4.Sektörler İçinde İnşaat Sektörünün Toplam Geri Bağlantısı	5
1.2.5.Sektörler İçinde İnşaat Sektörünün Toplam İleri Bağlantısı (Bi)	6
1.2.6.Sektörler İçinde İnşaat Sektörü Üretimine İthalata Bağımlılığı.....	7
1.2.7.Sektörler İçinde İnşaat Sektörünün Toplam İstihdam İçindeki Yeri	7
1.2.8. Sektörler İçinde İnşaat Sektörünün Ödemeler Dengesi Üzerine Etkisi	9
1.3 .İnşaat sektörü ile ilgili değerlendirme	10
1.4.İnşaatın Vergilendirilmesi	11
1.4.1.Özel İnşaatlar	11
1.4.2. Taahhüde bağlı inşaatlar	11

1.4.2.1. Taahhüde Bağlı İnşaatlarda Gelir ve Kurumlar Vergisi.....	11
1.4.2.2. Yıllara Sari İnşaat/Taahhüt ve Onarım İşleri	12
1.4.2.2.1 Tanım ve Kapsam	12
1.4.2.2.2. İnşaat ve Onarma İşinin Taahhüde Bağlı Olarak Yapılması	13
1.4.2.2.3. İnşaat ve Onarma İşinin Yıllara Sari Olması	14
1.4.2.2.4. Yıllara Sari İnşaat/Taahhüt ve Onarım İşlerinin Kanuni Düzenlemesi.....	16
1.4.2.2.5. Yıllara Sari İnşaat/Taahhüt ve Onarım İşlerinde İşin Bitim Tarihi	18
1.4.2.2.6. Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde Müşterek Genel Giderlerin Dağıtılması	18
1.4.2.2.7 Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde Müşterek Amortismanların Dağıtımı	20
1.4.2.2.8. Geçici Kabulden Sonra Yapılan Giderler ve Alınan İstihkaklar	21
1.4.2.2.9. Başlangıçta Yıllara Sari Olmayan Bir İnşaat İşinin Sonraki Yıla Sarkması Durumunda Vergi Tevkifatı.....	21
1.4.2.2.10. Yıllara Sari İnşaat/Taahhüt ve Onarım İşlerinde Geçici Vergi	21
1.4.2.2.11. Yıllara Sari İnşaat/Taahhüt ve Onarma İşlerinde Zamanaşımı	22
1.4.3. Gayrimenkul Teslimlerinde KDV Oranları	24
1.4.4. İnşaat İşlerinde Kdv İadesi.....	24
1.4.4.1. Yılı İçinde Mahsubu İstenilen İade Tutarlarının Hesaplanması.....	25
1.4.4.2. Müteakip Yıl Nakden veya Mahsuben İstenilen İade Tutarlarının Hesaplanması	25
1.4.4.3. İade Hesabına Dahil Edilebilecek Yüklenen KDV	25
1.4.4.4. Stoklarda Yer Alan Mallar	26
1.4.4.5. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler	26
1.4.4.6. Yılı İçerisindeki Mahsup Taleplerinin Yerine Getirilmesi.....	26
1.4.4.6.1. İstenilen Belgeler	26
1.4.4.6.2. Mahsubu Talep Edilebilecek Borçlar.....	26
1.4.4.7. Yılı İçinde Mahsup Edilemeyen Vergilerin İadesi.....	26
1.4.4.8. Süresinden Sonra İade Talebinde Bulunulması	27
1.4.5. İnşaatlarda Tapu Harcı	27

İKİNCİ BÖLÜM 28

2-TEVKİFAT 28

2.1. Tevkifat Kavramı.....	28
2.2. Tevkifatın Yasal Dayanağı	28
2.3. Türk Vergi Sisteminde Tevkifat Usulü Kullanılan Vergiler.....	28
2.3.1. Gelir Vergisi	28
2.3.2. Kurumlar Vergisi	29
2.3.3. Özel Tüketim Vergisi.....	29
2.3.4. Damga Vergisi	29
2.3.5. Veraset ve İntikal Vergisi	30
2.3.6. Katma Değer Vergisinde Tevkifat	30
2.3.6.1. KDV Tevkifatının Yasal Düzenlemeleri.....	32
2.3.6.2. 117 seri No.lu Tebliğ Öncesinde de Tevkifata Tabi Olan İşlemler	33
2.3.6.3. 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği	37
2.3.6.3.1. KDV 117 No.lu Tebliğle Tevkifat Kapsamına Alınan İşlemler	38
2.3.6.4. KDV Uygulama Genel Tebliği	38
2.3.6.5. KDV Tevkifatının Avrupa Birliği Uygulaması.....	41
2.3.6.5.1. Genel Açıklama	41

2.3.6.5.2. Opsiyonel Tevkifat.....	42
2.3.6.6.Sorumluluk Uygulamasında Genel Kural	44
2.3.7.KDV Tevkifatının Türleri	46
2.3.7.1.Tam Tevkifat.....	46
2.3.7.2.Tam Tevkifata Tabi Olan İşlemler	46
2.3.7.2.1.Türkiye’de İkametgâh, İşyeri, Kanuni ve İş Merkezi Olmayanların Yaptıkları İşlemler	46
2.3.7.2.2.Serbest Meslek Faaliyeti Kapsamında Yapılan Teslim ve Hizmetler	50
2.3.7.2.3.Kiralama İşlemleri	51
2.3.7.3. Kısmi tevkifat	55
2.3.7.4.Kısmi Tevkifata Tabi İşlemler	55
2.3.7.4.1.Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri	55
2.3.7.4.2 Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler	56
2.3.7.4.3.Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri.....	60
2.3.7.4.4.Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri	61
2.3.7.4.5. İşgücü Temin Hizmetleri	61
2.3.7.4.6.Yapı Denetim Hizmetleri	64
2.3.7.4.7.Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri	65
2.3.7.4.8. Fason İşlerle İlgili Aracılık Hizmetleri	67
2.3.7.4.9. Turist Götürülen Mağazalara Verilen Müşteri Bulma Ve Götürme Hizmetleri.....	67
2.3.7.4.10 ProfesyonelSpor Kulüplerinin Yayın, Reklâm ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri	67
2.3.7.4.11.Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri	68
2.3.7.4.12. Servis Taşımacılığı Hizmeti.....	69
2.3.7.4.13. Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri.....	71
2.3.7.4.14.Yukarıda Belirlenenler Dışındaki Hizmetler	72
2.3.7.5.Kısmi Tevkifat Uygulanacak Mal Teslimleri	76
2.3.7.5.1.Külçe Metal Teslimleri	76
2.3.7.5.2. Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi.....	76
2.3.7.5.3.Hurda ve Atık Teslimi	77
2.3.7.5.4.Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâğıt, Cam Hurda ve Atıklarından Elde Edilen Hammadde Teslimi.....	77
2.3.7.5.5. Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimleri.....	79
2.3.8. KDV Tevkifatı Uygulamak Zorunda Olanlar	80
2.3.9.KDV Tevkifatında Belge Düzenlemesi	80
2.3.10. KDV Tevkifatında Muhasebe Kaydı.....	81
2.3.11.KDV Tevkifatında İade Uygulaması	83
2.3.11.1.Genel Açıklamalar	83
2.3.11.2.İade Uygulaması	84
2.3.11.2.1.Mahsuben İade Talepleri.....	84
2.3.11.2.2.Nakden İade Talepleri.....	84
2.3.11.2.3. İade Uygulaması ile İlgili Diğer Hususlar	84
2.4.Katma Değer Vergisi Tevkifatına İlişkin Yargı Kararları	85
2.5.Katma Değer Vergisi Tevkifatına Eleştiriler	88

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM..... 91

3-İNŞAAT İŞLERİNDE KDV TEVKİFATI UYGULAMASI.....	91
3.1.Yapım İşleri İle Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri	91
3.2.Tevkifat Uygulanmayacak Yapım İşleri	95
3.3 Yapım İşleri Tevkifatında Belge Düzeni	96
3.4.Yapım İşleri Tevkifatında Beyan.....	96
3.5. Yapım İşleri Tevkifatının Muhasebeleştirilmesi.....	97
SONUÇ	98
KAYNAKLAR.....	101
EK 1- KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ'NİN YAPIM İŞLERİ VE TEVKİFATLA İLGİLİ BÖLÜMLERİ	110

TABLolar LİSTESİ**TABLO 1 : İnşaat Sektörü Doğrudan Geri Bağlantı Katsayıları (Bg)****TABLO 2: İnşaat Sektörü Toplam Geri Bağlantı Katsayıları (Btg)****TABLO 3: İnşaat Sektörü Toplam İleri Bağlantı Katsayıları (Bi)****TABLO 4 İstihdam edilenlerin yıllara göre iktisadi faaliyet kolları ve dağılımı****TABLO 5 “İnşaat Sektörünün Ödemeler Dengesi Üzerine Etkisi**

KISALTMALAR

ATİK:	Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet
BİST:	Borsa İstanbul
BKK:	Bakanlar Kurulu Kararı
CMK:	Ceza Muhakemesi Kanunu
DSİ:	Devlet Su İşleri
GSYİH:	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
GVK:	Gelir Vergisi Kanunu
İTUS:	İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi
KDV:	Katma Değer Vergisi
KDVİRA:	KDV İadesi Risk Analiz Sistemi
KDVGUT:	Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
KVK:	Kurumlar Vergisi Kanunu
SMİYB :	Sahte Veya Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge
TCMB:	Türkiye Merkez Bankası
TÜİK :	Türkiye İstatistik Kurumu
VİR:	Vergi İnceleme Raporu
VUK:	Vergi Usul Kanunu
YMM:	Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Kamu harcamalarının karşılanmasında en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Anayasamızın 73.maddesine göre “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının yayınladığı faaliyet raporunun değerlendirilmesinde Genel bütçe vergi gelirleri içinde Katma Değer Vergisinin yaklaşık üçte bir oranında bir paya sahip olduğu görülmektedir. Verginin alıcı tarafından satıcıya ödendikten sonra satıcı tarafından da vergi idaresine ödenmesini öngören bir yapıya sahip olan bu vergi içinde kayıp zamanla artmıştır. Vergi idaresi Katma Değer Vergisinin güvenliğini sağlayarak doğru ve zamanında hazineye intikal etmesi için tevkifat müessesini düzenleme yoluna gitmiştir.

Tevkifat, işleme ilişkin Katma Değer Vergisini ödeme yükümlülüğünün verginin mükellefi olan satıcı veya işlemi yapan taraftan alınarak alıcıya yüklenmesidir. 1985 yılında yayınlanan 15 seri No.lu KDV Genel Tebliği ile başlayan tevkifat düzenlemesi yıllar içinde 19,30,49,51,53,59,68,72,73,83,89,91,93,96,104,105,107,108,110 seri No.lu Genel Tebliğlerle kapsamı genişletilmiştir. 117 seri No.lu Mayıs 2012’de yürürlüğe giren KDV Genel Tebliği tevkifat uygulamasında dağınık halde bulunan düzenlemeleri bir araya getirmiştir. 26 Nisan 2014 tarihinde yayınlanan KDV Uygulama Genel Tebliği tüm KDV Genel Tebliğlerini bir araya getirdiğinden bahsedilen tüm tebliğler yürürlükten kaldırılmıştır.

Türkiye’de devamlı gelişmekte olan inşaat sektörünün vergi gelirlerine katkısı artmaktadır. Bununla birlikte sektörde hazineye intikal etmeyen Katma Değer

Vergisinin de arttığı tahmin edilmektedir. Maliye Bakanlığı inşaat sektöründeki vergi kaybına çözümler aramaktadır. Bu nedenle KDV tevkifatını düzenleyen tebliğlerine yapım işlerini de dahil etmiştir.

Her ne kadar tevkifat ile ilgili düzenlemeler Genel Tebliğlerle yapılsa da tevkifatın nasıl uygulanacağı hususunda uygulamaya Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı özelgelerle yön vermeye çalışmaktadır. Bu çalışmada bu özelgelerden de faydalanılmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

1-İNŞAAT

1.1.İnşaat Sektörü Hakkında

İnşaat sektörü, mesken, işyeri, kamu binaları, fabrika gibi tesisler, köprü, üst geçit, yol gibi her türlü altyapı tesislerinin yapımından ve bunların elektrik, havalandırma gibi tesisat işlerinden oluşmaktadır.

İnşaat sektörünün o ülke için ifade ettiği değeri anlayabilmek ilişkili bulunduğu sektörlerle bağlantılarının düzeyini araştırmak suretiyle mümkün olabilir.

1.2.Sektörler İçinde İnşaat Sektörünün Ülke Ekonomisi İçindeki Önemi

1.2.1. Sektörler İçinde İnşaatın GSYİH İçindeki Payı ve Büyüme ile İlişkisi

TÜİK verilerine göre 2013 yılında inşaat sektörünün GSYİH'dan aldığı pay yüzde 4,4 iken 2014 yılında bu pay yüzde 4,6 olmuştur. Bunun rakam olarak ifadesi 2013 yılında 69.557.490. 000 TL, 2014 yılında 79.743.528.000 Türk Lirasıdır. (<http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do> metod temelist)

1.2.2.Özel Kesim Sabit Sermaye Yatırımlarında Konut İnşaatı Sektörünün Payı

Türkiye'de konut inşaatı yatırımları özel kesim sabit sermaye yatırımlarını sürüklemektedir. Özellikle 2006 ve 2007 yıllarından itibaren Konut inşaatı yatırımları artarak imalat sanayi ve ulaştırma sektöründen sonra üçüncü sıraya yükselmiştir.

1.2.3.Sektörler İçinde İnşaat Sektörünün Doğrudan Geri Bağlantısı

Üretilen her bir birim mal için başka sektörlerden kullanılması gereken mal oranına doğrudan geri bağlantı denir. Aşağıdaki tabloda 2008 yılı verileri ile inşaat sektöründen bir birim mal üretebilmek için hangi sektörlerden ne kadar girdi kullanmak gerektiği gösterilmiştir.

Tablo 1 : Sektörler İçinde İnşaat Sektörü Doğrudan Geri Bağlantı Katsayıları (Bg)

Numara	Tutar	Tür
1	9.12	Demir- çelik ana sanayi
2	8.20	Çimento, kireç, alçı vb imalatı
3	3.67	Karayolu ve boru hattı taşımacılığı
4	3.13	Metal yapı malz., tank, sarnıç, buhar kazanı imalatı
5	2.86	Seramik ürünleri İmalatı
6	2.61	Mali aracı kuruluşlar vb faaliyetler
7	2.29	Toptan ticaret ve tic. komisyonculuğu
8	1.73	Kum, kil ve taşocakçılığı
9	1.57	Perakende ticaret, kişisel ve ev eşyası tamiri
10	1.49	Kok fırını ve rafine edilmiş petrol ürünleri imalatı
Toplam 10	36.67	Yukarıdaki 10 dal için toplam tutar

Toplam 97 50.60 97 sektör için toplam Bg

http://www.kalkinma.com.tr/data/file/raporlar/ESA/GA/2008GA/Turkiyede_Insaat_Sektoru_Uzerine_Bir_Degerlendirme.pdf

Tablodan anlaşılacağı üzere ilk sırayı demir çelik sektörü almaktadır. Bu sektörü çimento, taşımacılık, yapı malzemeleri ve seramik ürünleri izlemektedir.

1.2.4. Sektörler İçinde İnşaat Sektörünün Toplam Geri Bağlantısı

Toplam geri bağlantı, inşaat sektörü talebinde bir birimlik değişikliğin ilişkili diğer sektörlerin üretimlerini ne kadar değiştireceğini ifade eder.

Tablo 2: Sektörler İçinde İnşaat Sektörü Toplam Geri Bağlantı Katsayıları

Numara	Tutar	Tür
1	100.08	İnşaat
2	17.21	Demir- çelik ana sanayi
3	9.36	Çimento, kireç, alçı vb imalatı
4	6.32	Karayolu ve boru hattı taşımacılığı
5	5.45	Mali aracı kuruluşlar vb faaliyetler
6	4.49	Kok fırını ve rafine edilmiş petrol ürünleri imalatı
7	3.97	Toptan ticaret ve tic. komisyonculuğu
8	3.93	Elektrik üretimi, iletimi ve dağıtımı
9	3.82	Metal yapı malz., tank, sarnıç, buhar kazanı imalatı
10	3.07	Demir-çelik dışındaki ana metal sanayi

Toplam 157 69 Yukarıdaki 10 sektör için toplam Birim

Toplam 97 199.83 97 sektör için toplam Birim

http://www.kalkinma.com.tr/data/file/raporlar/ESA/GA/2008GA/Turkiyede_Inaat_Sektoru_Uzerine_Bir_Degerlendirme.pdf

Tablo 2'ye göre inşaat sektörü ile birlikte en fazla geri bağlantılı olduğu sektörler ülke ekonomisinin toplam üretiminin yüzde 35 civarında kısmını oluşturmuşlardır.

1.2.5.Sektörler İçinde İnşaat Sektörünün Toplam İleri Bağlantısı (Bi)

Tablo 3 de gösterilen toplam ileri bağlantı etkisi, tüm sektörlerdeki birer birim talep değişikliğinin sonucunda diğer sektörlerin üretimlerinin ne kadar artacağını açıklamasıdır.

Tablo 3: Sektörler İçinde İnşaat Sektörü Toplam İleri Bağlantı Katsayıları (Bi)

Numara	Tutar	Tür
1	100.08	İnşaat
2	5.08	Konut sahipliği
3	1.59	Eğitim hizmetleri
4	1.17	Oteller, moteller ve diğer konaklama yerleri
5	0.87	Öğütülmüş tahıl ve nişasta ürünleri imalatı
6	0.52	Lokanta, kahvehane, bar ve yeme içme yerleri
7	0.48	Diğer hizmet faaliyetleri
8	0.44	Perakende ticaret, kişisel ve ev eşyası tamiri
9	0.40	Sağlık işleri ve sosyal hizmetler
10	0.38	Eğlence, dinlenme, kültür ve spor faaliyetleri
Toplam 10	111.01	

Yukarıdaki 10 sektör için toplam Bi Toplam 97 117.09 97 sektör için toplam Bi

http://www.kalkinma.com.tr/data/file/raporlar/ESA/GA/2008GA/Turkiyede_Insaat_Sektoru_Uzerine_Bir_Degerlendirme.pdf

Tablodan görüleceği gibi inşaat sektörünü en çok konut talebi etkilemektedir.

Başka bir anlatımla, inşaatın canlanması genel ekonomik yapıyı canlandırmakta, bireylerin gelirlerinin artması ise inşaatı aynı düzeyde artırmamaktadır.

1.2.6.Sektörler İçinde İnşaat Sektörü Üretiminin İthalata Bağımlılığı

İnşaat sektöründe üretiminin yüzde 93'ü yerli girdilerle gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle inşaat sektörünün dışa bağımlı bir yapı arz etmediği anlaşılmaktadır.

1.2.7.Sektörler İçinde İnşaat Sektörünün Toplam İstihdam İçindeki Yeri

Tablo 4: İstihdam edilenlerin yıllara göre iktisadi faaliyet kolları ve dağılımı,

İstihdam edilenlerin yıllara göre iktisadi faaliyet kolları ve dağılımı, NACE Rev.2

Yıllar -	Toplam Total	İnşaat Constraction	Hizmetler Services	Toplam Total	İnşaat Constraction	(Bin kişi)
2005 Yıllık - Annual	19 633	1 097	9 281	100,0	5,6	
2006 Yıllık - Annual	19 933	1 192	9 726	100,0	6,0	
2007 Yıllık - Annual	20 209	1 231	10 029	100,0	6,1	
2008 Yıllık - Annual	20 604	1 238	10 208	100,0	6,0	
2009 Yıllık - Annual	20 615	1 305	10 380	100,0	6,3	
2010 Yıllık - Annual	21 858	1 434	10 725	100,0	6,6	
2011 Yıllık - Annual	23 266	1 680	11 332	100,0	7,2	

2012	Yıllık - Annual	23 937	1 717	12 016	100,0	7,2
2013	Ekim - October	24 782	1 961	12 556	100,0	7,9
	Kasım - November	24 461	1 817	12 694	100,0	7,4
	Aralık - December	24 320	1 784	12 766	100,0	7,3
	Yıllık - Annual	24 601	1 768	12 528	100,0	7,2
2014	Ocak - January	24 456	1 699	12 738	100,0	6,9
	Şubat - February	24 999	1 757	12 828	100,0	7,0
	Mart - March	25 583	1 812	13 090	100,0	7,1
	Nisan - April	26 194	1 906	13 337	100,0	7,3
	Mayıs - May	26 538	1 954	13 401	100,0	7,4
	Haziran - June	26 586	1 958	13 360	100,0	7,4
	Temmuz - July	26 410	1 915	13 338	100,0	7,3
	Ağustos - August	26 313	1 964	13 277	100,0	7,5
	Eylül - September	26 169	1 975	13 264	100,0	7,5
	Ekim - October	26 138	2 005	13 376	100,0	7,7
	Kasım - November	25 874	1 967	13 453	100,0	7,6
	Aralık - December	25 642	1 829	13 537	100,0	7,1
	Yıllık - Annual	25 933	1 912	13 235	100,0	7,4
2015	Ocak - January	25 454	1 697	13 565	100,0	6,7
	Şubat - February	25 576	1 640	13 802	100,0	6,4
	Mart - March	25 953	1 789	13 662	100,0	6,9
	Nisan - April	26 638	1 916	13 884	100,0	7,2
	Mayıs - May	27 072	1 946	13 948	100,0	7,2
	Haziran - June	27 261	1 978	13 905	100,0	7,3
	Temmuz - July	27 342	2 013	13 974	100,0	7,4
	Ağustos - August	27 150	2 028	13 853	100,0	7,5
	Eylül - September	27 156	2 040	13 964	100,0	7,5
	Ekim - October	26 856	2 049	13 970	100,0	7,6

TÜİK, İşgücü İstatistikleri

Rakamlar yuvarlamadan dolayı toplamı vermeyebilir.
2005-Ocak 2014 dönem sonuçları
ekonometrik model ile tahmin edilmiştir.

The results of 2005-January2014
period were estimated by using
econometric model.

Tablo 4’de TÜİK 2015 Ekim verilerine göre istihdamın yüzde 7,6’sını oluşturan inşaat sektörünün 2.049.000 kişiyi istihdam ettiği anlaşılmaktadır. Tablonun değerlendirilmesinde son 10 yılda inşaat sektöründeki istihdamın 1 milyon kişi arttığını görebiliriz. <http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do> metod temelist

Ayrıca inşaat sektöründe işgücü talebinin özellikle düşük eğitimli nüfustan kaynaklandığı gözönüne alındığında bu sektörün istihdam edilmesi görece daha zor nüfusu çalıştırdığı ve göçten kaynaklanan işsizliğin azaltılmasında önemli yer tuttuğu anlaşılabacaktır.

1.2.8. Sektörler İçinde İnşaat Sektörünün Ödemeler Dengesi Üzerine Etkisi

Tablo 5, ödemeler dengesinin cari işlemler hesabını içermektedir. Bu tabloda cari işlemler hesabının detayları inşaat sektörünün önemini göstermek için ele alınmıştır.

Tablo 5: İnşaat Sektörünün Ödemeler Dengesi Üzerindeki Etkisi (Milyon USD)

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
CARİ İŞLEMLER HESABI	-9,920	3,760	-626	-7,515	-14,431	-22,137	-31,893	-37,697
DIŞ TİCARET DENGESİ	-22,057	-3,363	-6,390	-13,489	-22,736	-32,988	-40,941	-46,669
HİZMETLER DENGESİ	11,375	9,136	7,885	10,511	12,797	15,272	13,831	13,879
Turizm	5,923	6,352	6,599	11,090	13,364	15,280	14,110	15,227
İnşaat Hizmetleri	968	654	832	682	724	874	879	759

Tablo 5'den görüldüğü gibi yurtdışında faaliyette bulunan Türk müteahhitlerin yıllık ortalama 800 milyon dolar civarında döviz katkısı bulunmaktadır. İnşaat sektörü girdilerin de büyük bölümünü yurtiçinden temin etmektedir. Bu nedenle sektörün hem yurtiçi hem de yurtdışı gelişimi cari işlemler açığına olumsuz etki oluşturmamaktadır. http://www.kalkinma.com.tr/data/file/raporlar/ESA/GA/2008GA/Turkiyede_Insaat_Sektoru_Uzerine_Bir_Degerlendirme.pdf

1.3 .İnşaat sektörü ile ilgili değerlendirme

İnşaat sektörünün ülke ekonomisindeki önemini maddeler halinde gösterelim:

- İnşaat sektörü GSYİH içindeki payı ortalama yüzde 6.5 ler düzeyinde gerçekleşmektedir. Bununla beraber en yüksek geri bağlantıya sahip 9 sektörle beraber toplam üretim içindeki yüzde 35'lik paya sahiptir.

- TCMB verilerine göre 2008 yılında inşaat sektörüne yönelik kredilerin toplam kredilere oranı yüzde 16'lara erişmiştir.

- Konut yapımına yönelik yatırımlar toplam özel kesim sabit sermaye yatırımları içinde üçüncü sıradadır.

- İnşaat sektörü konjonktürel hareketlerin en sık görüldüğü sektörlerden biridir.

- İnşaat sektörü en çok demir- çelik ana sanayiinden girdi sağlamaktadır.

- İnşaat sektörünün canlanması diğer sektörleride canlandıracağından ekonomiyi olumlu etkilemektedir. Tüketicinin gelirin artmasıisektöre bu oranda artış getirmemektedir.

- İnşaat sektörü üretimi büyük çoğunlukla yerli girdilerle karşılandığından ithalatta artışa sebebiyet vermemektedir.

- İnşaat sektörütek başına istihdamın yüzde 6'sını oluşturmaktadır. Sektörün bağlantılı olduğu diğer sektörlerle beraber çok ciddi bir istihdam potansiyeli meydana getirmektedir.

- İnşaat sektörü genellikle düşük eğitim düzeyine sahip işçilerden oluştuğundan göçten kaynaklanan işsizliğin azalmasına katkıda bulunmaktadır.

- İnşaat sektörü yurtdışındaki müteahhitler vasıtasıyla sağladığı döviz girdileri sayesinde cari işlemler dengesine pozitif katkı sağlamaktadır.

http://www.kalkinma.com.tr/data/file/raporlar/ESA/GA/2008GA/Turkiyede_Insaat_Sektoru_Uzerine_Bir_Degerlendirme.pdf

1.4.İnşaatın Vergilendirilmesi

İnşaatları yapım şekline göre ikiye ayırmak gerekir.

1-Özel İnşaatlar

2-Taahhüde bağlı inşaatlar

1.4.1.Özel İnşaatlar

Özel İnşaat kendi adına yaptığı apartman, işyerigibi inşaatı kısım kısım veya bütün şeklinde satmak veya kendi ihtiyacı için ayırmak şeklinde tanımlanabilir.

1.4.1.1.Özel İnşaatlarda Gelir ve Kurumlar Vergisi

GVK'nın 37. maddesinin 2. fıkrasının 4. bendinde,devamlı olarak gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleri ile ilgili iştigalden doğan kazançların ticari kazanç olduğu ifade edilmiştir.

1.4.2. Taahhüde bağlı inşaatlar

Taahhüt başkalarına karşı bir malın verilmesi veya bir sözünerine getirilmesidir.

1.4.2.1. Taahhüde Bağlı İnşaatlarda Gelir ve Kurumlar Vergisi

Takvim yılı içinde başlanılıp bitirilen inşaat ve onarma işi gelirleri normal vergilendirme usullerine tabi iken aynı yıl içinde bitirilmeyen “birden fazla yılı etkileyeninşaat ve onarma işleri” farklı bir vergilendirme rejimine tabi tutulmuştur.

1.4.2.2. Yıllara Sari İnşaat/Taahhüt ve Onarım İşleri

1.4.2.2.1 Tanım ve Kapsam

Vergilendirme ilkelerinden biri olan dönemsellik ilkesi mükelleflerin faaliyetlerini icra ettiği hesap dönemi üzerinden vergilendirilmelerini esas alır. Ancak yıllara sari inşaat ve onarma işleri bu ilkenin bir istisnasıdır. Bu husus Gelir Vergisi Kanununun 42. Maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre birden fazla takvim yılına yayılan inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kesin olarak tespit edilip o yılın geliri olarak beyan edilir. Ancak bu husus vergilendirmede gecikmeye sebebiyet verdiği için yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 ve Kurumlar Vergisi Kanununun 25. Maddesi gereğince %3 oranında tevkifat yapılır.

Gelir Vergisi Kanununun 42. Maddesine göre bir faaliyetin yıllara sari inşaat ve onarma işi olarak vergilendirilmesi için gereken şartlar işin inşaat ve onarım işi olması, taahhüde bağlı yapılması, birden fazla takvim yılına isabet etmesidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi, "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri" başlığını taşımaktadır. Fakat, Gelir Vergisi Kanunu'nun inşaat ve onarım işleriyle sınırlı tuttuğu bu düzenlemede, yürütülen faaliyetin inşaat ve onarım işi kapsamında yer alıp almadığı hususunda bir açıklık getirilmemiştir (Gök, 2001: 51). Diğer vergi kanunlarında olduğu gibi, Gelir Vergisi Kanunu'nda da, "birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri" ibaresi kullanılmasına rağmen, bu kavramın açıklamasına yer verilmemiştir. (Bıyık; 2000: 37).

Yıllara sari işlerde, bir işin birden fazla takvim yılını ve birden fazla faaliyeti kapsamaması halinde, söz konusu işin hakim unsuruna bakılması gerekmektedir. Bu durumda, ortada inşaat ve onarım tanımlarına uygun bir iş olmalıdır. Bir inşaat işinin birden fazla faaliyeti kapsamı durumunda, işin hakim unsurunun inşaat veya onarım olması halinde, kural olarak bu kapsamda yapılan tüm işler, inşaat ve onarım işi sayılmalıdır (Çankaya, 2003: 26).

Bu takdirde, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde, bir yatırımın etüt ve proje aşamasından, makine ve teçhizat temini, montaj işlerinden, anahtar teslimine kadar üstlenilmesi halinde, bu işin tamamı inşaat işidir. Dolayısıyla, makine ve malzeme temini, mühendislik ve montaj işlerini inşaat işinden ayırmak mümkün olamayacağından, faaliyetin bütünü GVK'nın 42. maddesine dahil edilmelidir (Kızılot, 2000: 28). Fakat, etüt ve proje kısmı ile ilgili faaliyetler ayrı olarak serbest meslek faaliyetidir. Örneğin, bir fabrikadaki makine ve teçhizat montajı, makine ve teçhizat fabrika sahibine ait olmak suretiyle serbest meslek faaliyeti sayılır (Atay, 2003: 140a; Tuğlu, 2004: 111-112).

Herhangi bir işin, inşaat ve onarım işi kapsamına alınıp alınmaması gerektiği, çoğu zaman yapılan işin niteliğinden anlaşılmasına karşın, bazı işlerin konumlarını tayin etmekte zorluklar yaşanmakta ve bu nedenle ihtilaflar doğmaktadır. Yapılan inşaat işinin GVK'nın 42. madde kapsamına girip girmediği hususu, Maliye Bakanlığı'nın çeşitli tebliğ ve muktezaları ile yargı mercilerinin kararları doğrultusunda çözüme kavuşturulmaktadır (Gök, 2001a: 53).

Bazı işler tek başına inşaat ve onarım işi olarak kabul edilmezken, yapılan işin bütünlüğü sebebiyle, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi sayılabilmektedir.

1.4.2.2.2. İnşaat ve Onarma İşinin Taahhüde Bağlı Olarak Yapılması

Taahhüt, sözleşmeli ya da sözleşmesiz olarak, bir işin yapılması veya bir malın tesliminin üstlenilmesi olup (Atay, 2003: 140), uygulamada inşaat taahhüt işleri genellikle bir sözleşmeye dayalı olarak yapılmaktadır (Tuğlu, 2004: 112).

Bir inşaat ve onarma işinin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42.- 44. maddeleri kapsamında değerlendirilebilmesi için, söz konusu inşaat ve onarım işinin başkasına ait olup, bir sözleşme kapsamında taahhüt şeklinde yapılması gerekmektedir (Çankaya, 2003: 26). Diğer bir ifadeyle, başka bir gerçek veya tüzel kişiye ait olan, müteahhit (yüklenici) tarafından üstlenilmiş bulunan bir inşaat ve onarım işinin mevcut olması gerekmektedir (Çankaya, 2003: 19).

Özel vergileme sisteminin uygulanması bakımından, yıllara yaygın inşaat/taahhüt ve onarım işleri için yapılacak sözleşmesinin yazılı ya da sözlü olma zorunluluğu yoktur. Fakat, uygulamada, sözleşmelerin genellikle yazılı şekilde yapıldığı görülmektedir (Kızılot, 2000: 29). Borçlar Kanunu'na göre, yapılan yazılı inşaat taahhüdü (sözleşme), istisna akdi hükmündedir (Çankaya, 2003: 19).

Başkalarının hesabına ve taahhüde bağlı olarak yapılması gereken yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, taahhüt, kamuya karşı olabileceği gibi, özel sektörde faaliyet gösteren firmalara karşı da olabilmektedir (Durlanık, 2003: 24). Bununla birlikte, bir gerçek veya tüzel kişiye ait inşaat ve onarma işini, önceden belirlenen koşullara uygun olarak yapmayı üstlenen yüklenici firma (müteahhit), söz konusu taahhüt işini tek başına üstlenebileceği gibi, başka firmalarla birlikte konsorsiyum oluşturarak da üstelenebilir (Çankaya, 2003: 19). “Örneğin, (A) firması, bir kamu kurumuna karşı lojman inşaatı şeklinde yıllara yaygın inşaat ve onarım işini üstlenmiştir. Taşeron (B) ise, iki yılda tamamlanmak üzere, lojmanların kaba inşaatını (A)'ya karşı üstlenmiştir. Burada, hem (A) hem de (B), yıllara yaygın inşaat işi yapıyor durumdadır (Kızılot, 2000: 29).

Ayrıca, bir kimsenin kendi nam ve hesabına yapmış olduğu özel inşaat, GVK'nın 42. maddesindeki anlamda inşaat işi sayılmaz. Bu tür inşaat işleri imalat faaliyeti kapsamındadır ve buna göre vergilendirilir (Atay, 2003a: 140). Apartman inşa edip daire, kat ve dükkan halinde satanlar, yıllara sari inşaatlar gibi, özel vergileme rejimine tabi değildirler. Aynı zamanda, bir başkasının arsası üzerine, ona belirli sayıda daire, kat ve dükkan verme taahhüdü ile inşaat yapanlar da, GVK'nın 42. maddesinden yararlanamazlar. Bu hususta, Maliye Bakanlığı ve Danıştay görüş birliği içindedir (Kızılot, 2000: 29-30).

BURADA İLGİLİ DANIŞTAY VE MALİYE BAKANLIĞI GÖRÜŞLERİNE DE YER VERİLMELİDİR.

1.4.2.2.3. İnşaat ve Onarma İşinin Yıllara Sari Olması

İnşaat ve onarma işlerine özel vergileme rejiminin uygulanabilmesi için, aranan diğer bir koşul, yapılan inşaat ve onarma işinin yıllara sari olması yani birden fazla takvim yılına sirayet etmesidir (Atay, 2003a: 140). Dolayısıyla, GVK'nın 42.-

44. maddelerinde yer alan düzenleme sadece, başladığı yılı izleyen yıllarda tamamlanan inşaat ve onarım işlerini kapsamaktadır (Çankaya, 2003: 26).

Yukarıdaki açıklamadan anlaşıldığı üzere, ortada faaliyet konusu bir inşaat ve onarım işi olsa ve bir taahhüde bağlı olarak yapılsa dahi, aynı yıl içinde başlanıp bitirildiği takdirde, bu iş GVK'nın 42. maddesinde belirtilen türden bir iş sayılmaz ve özel vergileme sistemine dahil olmaz (Kızılot, 2000: 30). Fakat, yapılan inşaat ve onarım işinin süresi taahhüde göre bir yıldan az olsa bile, çeşitli nedenlerden dolayı, gelecek yıllara sirayet etmesi halinde, söz konusu inşaat ve onarım işi başlangıçta yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olmamakla birlikte, bu tarihten itibaren yıllara sari iş olarak kabul edilmektedir (Bıyık, 2000: 39).

Söz konusu inşaat ve onarım işinin, birden fazla takvim yılına sari olup olmadığı, taraflar arasında yapılan sözleşme hükümlerine göre başlangıçta tayin edilebilir. Burada esas olan, işin başladığı ve bittiği yılların farklı tarihler olmasıdır (Yakışıklı, s.157; akt.; Atay, 2003: 141). Takvim yılından kasıt, 12 aylık bir süre değil, işin başladığı takvim yılından sonra gelen başka bir takvim yılında bitmesidir (Özbakır, 2002: 101).

Diğer bir ifade ile, işin başlama ve bitim tarihinin ayrı vergilendirme dönemlerine yayılması gerekmektedir (Durlanık, 2003: 25), **yoksa işin süresinin 12 aydan uzun olması aranmamaktadır**. Örneğin, bir inşaat ve onarım işi, Kasım 2004 tarihinde başlamış ve Şubat 2005 tarihinde tamamlanmış ise, işin süresi bir yıldan az dahi olsa, bu iş yıllara sirayet etmiş olduğundan, GVK'nın 42. maddesi hükmünde vergilendirilecektir.

Ayrıca, yıllara yaygın inşaat/taahhüt ve onarım işiyle uğraşan mükelleflerin, her inşaat ve onarım işinden elde edilen hasılatı ve bu işle ilgili giderleri ayrı defterlerde izlemeleri ya da tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeleri gerekmektedir (Polat, 2002: 129). **BURDA KAYNAĞA LÜZUM YOK NİTEKİM KAYNAK KANUN MADDESİ OLARAK AŞAĞIDA VERİLMİŞ DURUMDA**

GVK'nın 42. maddesinde bu durum şu şekilde düzenlenmiştir: "Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayı sonuna kadar vermeye mecburdurlar"

Aynı şekilde, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her bir işin gelir ve gider kalemleri, ayrı defterlerde tutulabileceği gibi, aynı defterin ayrı sayfalarında da tutulabilir (Tuğlu, 2004: 112; Atay, 2003a: 141).

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde, kazanç işin bitiminde belirlendiğinden dolayı, vergileme de işin bitim tarihi itibarıyla yapılmaktadır. Söz konusu işlerin birkaç yıl sürdüğü düşünüldüğünde, bu tür işlerle iştigal eden mükelleflerden uzun süre vergi alınmaması, verginin mali amacı ve genellik ilkesi ile bağdaşamamaktadır. Ayrıca, yapılan inşaat ve onarma işinin bedelinin, işin bitiminde toplu halde ödenmesi de mükellef yönünden güçlük yaratacaktır. Bu nedenle, hem hazineye intikal edecek verginin kısmen de olsa gecikmesinin önlenmesi amacıyla hem de müteahhidin ödemedeki mali yükünü hafifletmek amacıyla, yıllara sari inşaat ve onarma işlerine vergi kesintisi esası getirilmiştir (Kızılot, 2000: 30).

Bu doğrultuda, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3. maddesi uyarınca, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan mükelleflere, yapılan işler karşılığı olarak iş bitim tarihinden önce ödenen hak edişler üzerinden, avans olarak yapılan ödemeler dahil olmak üzere, vergi tevkifatı yapılması öngörülmüştür. Yapılan bu vergi kesintileri, işin bitiminde verilecek beyannamede ortaya çıkacak kazanç üzerinden hesaplanacak gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmektedir (Atay, 2003a: 139).

1.4.2.2.4. Yıllara Sari İnşaat/Taahhüt ve Onarım İşlerinin Kanuni Düzenlemesi

Gelir vergisi konusu ve uygulaması bakımından günümüze kadar çeşitli değişiklikler göstermiştir. Bugünkü anlamda gelir vergisi, ülkemizde 1950 yılında 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile yürürlüğe girmiş ve 31.12.1960 tarih ve 193

Sayı Kanun ile yeniden yapılandırılmıştır (Akdoğan, 2001: 88). **BU PARAGRAFA LÜZUM YOK**

Yıllara sari inşaat ve onarma işleri için, 193 Gelir Vergisi'nin 42., 43. ve 44. maddeleri doğrultusunda, özel bir vergileme sistemi öngörülmüştür. Söz konusu kanunların ilgili maddeleri, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin kanuni dayanağını oluşturmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat/taahhüt ve onarım işlerinde işin başlangıç tarihi, inşaat işi için sözleşme yapılıp yapılmamasına göre değişik durumlar arz etmektedir.

Buna göre, yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin müteahhit firma ve iş sahibi arasında yapılan bir sözleşmeye dayanması durumunda, işe başlama tarihi dört farklı şekilde belirlenmektedir (Çankaya, 2003: 27).

1-Yapılan sözleşmede, işe başlama tarihi taraflar arasında belirlenmişse, söz konusu bu tarih, işe başlama tarihi olarak kabul edilmektedir.

2-Fakat, mukavelede böyle bir tarih belirlenmemiş ve yapılacak işin yer teslimi öngörülmüş ise, yapılan işin yerine teslim edildiği tarih, işe başlama tarihi olarak kabul edilmektedir.

3-Yer teslim tarihi belirtilmemiş ise, inşaat ve onarım işinin mukavelede belirtilen fiilen başlangıç tarihi, işe başlama tarihi sayılmaktadır.

4-Ancak, sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise, sözleşmenin düzenlendiği tarih, işin başlangıç tarihi olarak kabul edilmektedir (Şengöz, 2002b: 123).

Sözleşmeye bağlı olarak, yukarıda verilen tarihlerden önce herhangi bir şekilde, inşaat ve onarım işinin fiilen başlaması durumunda ise, işe başlandığının kabul edilmesi gerekmektedir (Bıyık, 2000: 39).

1.4.2.2.5. Yıllara Sari İnşaat/Taahhüt ve Onarım İşlerinde İşin Bitim Tarihi

Kanun hükmüne göre, 01.01.2004 tarihinden itibaren inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih değil, geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarih, GVK'nın 42. maddesi kapsamındaki yıllara sari inşaat/taahhüt ve onarım işlerinde işin bitim tarihi olarak kabul edilmiştir (Uçmazbaş, 2004: 91).

1.4.2.2.6. Yıllara **Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde** Müşterek Genel Giderlerin Dağıtılması

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42'nci maddesinin ikinci fıkrası gereği yıllara sari inşaat ve onarma işi yapan mükellefler bu kapsamdaki her inşaat işine ait kayıtlarını ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterin ayrı sayfalarında göstermek kar ve zararlarını ayrı ayrı saptamak zorundadırlar.

1- Birden Fazla İnşaat ve Onarma İşinin Birlikte Yapılması Hali:

Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılacaktır. Burada mükellefin işi sadece yıllara sari inşaat ve onarma işidir.

Örnek: Mükellef Bay (Z), yıllara sari inşaat ve onarma işi olarak 3 ayrı iş yapmaktadır. A işi ile ilgili 75.000 TL, B işi ile ilgili 42.000TL ve C işi ile ilgili de 33.000 TL gider yapmıştır. Bu 3 ayrı iş için 12.000 TL müşterek genel gider yapmıştır. Bu müşterek genel giderin işlere dağılımı bu işlerle ilgili harcama tutarlarının birbirine olan oranına göre yapılacaktır.

	Harcama	Harcama	İşlere Düşen
	<u>Tutarı (TL)</u>	<u>Oranı (%)</u>	<u>Ortak</u>
			<u>Genel Giderler</u>
			<u>(TL)</u>
(A) İş	75.000	50	6.000
(B) İş	42.000	28	3.360

(C) İşi	33.000	22	2.640
TOPLAM	150.000	100	12.000

İnşaatlardan bir kısmının bitmemiş olması, söz konusu bu inşaatlara genel giderlerden pay verilmesine engel değildir. **KAYNAK BELİRTİLMELİ**

2- İnşaat ve Onarma İşinin Diğer İşlerle Birlikte Yapılması:

Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şumulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispetidahilinde dağıtılacaktır.

Yıl içinde bir veya daha fazla yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinin, diğer işlerle birlikte yapılması halinde genel giderler, tahsil olunan istihkak bedelleri ile diğer işlere ait satış veya hasılat tutarının birbirine olan nispetlerine göre dağıtım yapılır.

Örnek: Bay Ahmet iki ayrı yıllara sarı inşaat ve onarım işi, bir alım satım ve bir de nakliye işi yapmaktadır. Bunların hepsi için yapılan ortak genel giderler toplamı 15.000 TL'dir. Bay Ahmet'in inşaat işleri ile ilgili harcamaları A İnşaatı için 18.750 TL, B İnşaatı için 30.750'dir. Alım satım işinin yıllık hasılatı 15.000 TL, nakliye işinden elde edilen yıllık hasılat ise 10.500 TL'dir. Buna göre ortak genel giderler aşağıdaki gibi dağıtılacaktır.

	Harcama, Satış ve Hasılat Tutarı (TL)	Harcama, Satış ve Hasılat Tutarları Yüzdesi (%)	İşlere Düşen Ortak Genel Giderler (TL)
(A) Taahhüt İşi	18.750	25	2.625
(B) Taahhüt İşi	30.750	41	4.305
Alım-Satım	15.000	20	2.100

İşi			
Nakliye İşi	10.500	14	1.470
TOPLAM	75.000	100	10.500

1.4.2.2.7 Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde Müşterek Amortismanların Dağıtım

Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılır. Amortisman dağıtımında bazı özellik arz eden durumlar vardır. Bunlar; **KAYNAK GÖSTERİLMELİ**

- Mobilya, mefruşat, hesap ve yazı makinası gibi büro malzemelerinin amortismanı, ortak genel giderlere eklenerek o yolla dağıtımına tabi tutulur.

- Yıl içinde alınan tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının satın alındığı tarihten önceki günlere isabet eden amortismanları, yine ortak genel giderlere eklenerek o yolla dağıtımına tabi tutulur.

- Tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının kullanılmayıp boş kaldığı günlere isabet eden amortismanları, ortaklar genel giderlere eklenerek o yolla dağıtımına tabi tutulur.

Bu işlem yapılırken tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının kullanılmadığı ve kullanılmasının mümkün olmadığı işlere pay verilmez.

Örnek: Mükellefin (A) ve (B) işi olmak üzere iki adet yıllara sari inşaat ve onarma işi vardır. Ayrıca bir hırdavat mağazası işletmektedir. Bu 3 işinde kullandığı 36.000 TL değerinde kamyoneti vardır. Bu işlerde kullanılan gün sayısı aşağıdaki gibidir:

	<u>Gün Sayısı (360 gün)</u>	<u>Amortisman Oranı</u>
(A) İnşaatında	180 gün	1/2
(B) İnşaatında	120 gün	1/3
Hırdavat İşinde	60 gün	1/6

Ayrılacak amortisman, % 20 oranı üzerinden ve normal usule göre, (36.000 x % 20)

= 7.200 TL'dir.

Kullanma Yerlerine Göre Amortisman Payları:

	<u>Amortisman</u>	<u>Amortisman Tutarı</u>
	<u>Oran</u>	<u>(YTL)</u>
(A) İnşaatına isabet eden	1/2	3.600
(B) İnşaatına isabet eden	1/3	2.400
Hırdavat işine isabet eden	1/6	1.200
TOPLAM	6/6	7.200

(http://www.maliesigortayor.com.tr/maliesi/dergi_yazi.dergi2007)

1.4.2.2.8. Geçici Kabulden Sonra Yapılan Giderler ve Alınan İstihkaklar

GVK'nın 42. maddesi kapsamındaki yıllara sari inşaat/taahhüt ve onarım işlerinde geçici kabulün yapıldığı tarihten sonra, aynı vergilendirme dönemi sona ermeden, yapılan giderler ve alınan istihkakların, elde edildiği yılın kar ya da zararına dahil edilmesi gerekmektedir.

1.4.2.2.9. Başlangıçta Yıllara Sari Olmayan Bir İnşaat İşinin Sonraki Yıla Sarkması Durumunda Vergi Tevkifatı

Sözleşmede belirtilen sürede bitirilemeyerek ertesi yıla taşan inşaatlarda ek süre verildiğitarihden itibaren tevkifat yapmaya devam edilir. (Kızılot, 2000: 144).

1.4.2.2.10. Yıllara Sari İnşaat/Taahhüt ve Onarım İşlerinde Geçici Vergi

Geçici vergi, yıllara sari inşaat/taahhüt ve onarım işleri bakımından özellik taşıyan bir uygulamadır. Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120. Maddesi 'Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen

ilgili hesap döneminin altışar aylık kazançları (**42 nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç**) üzerinden 103 üncü maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler' ifadesini kullanarak Gelir Vergisi Kanununun 42 .madesinde belirtilen yıllara sari inşaat taahhüt ve onarım işlerini geçici vergi kapsamı dışında bırakır.

Bu husus 217 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Tebliğe göre 'Senelere sari inşaat ve onarma işi yapan mükellefler ile noter bulunmayan yerlerde Adalet Bakanlığınca geçici yetkili noter yardımcısı olarak görevlendirilenler, bu kazançları dolayısıyla geçici vergi ödemeyeceklerdir. Ancak, söz konusu mükellefler, senelere sari inşaat ve onarma veya geçici yetkili noter yardımcılığı işlerinden elde ettikleri kazançları dışında kalan ticari veya mesleki kazançları için geçici vergi ödemek zorundadırlar.'

1.4.2.2.11.Yıllara Sari İnşaat/Taahhüt ve Onarma İşlerinde Zamanaşımı

Yıllara sari inşaat ve onarma işleri, mahiyeti gereği özel bir vergileme rejimine tabi tutulmuş ve söz konusu işlerin kapsamı ile kazancın tespiti ve beyanına ilişkin esaslar, GVK.'nun 42-44'üncü maddelerinde düzenlenmiştir.

GVK.'nun 42'nci maddesi hükmü kapsamına giren yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde vergi alacağının doğumu bakımından, zamanaşımı, işin sonuçlandığı tarihi izleyen takvim yılının başı olarak belirlenmiştir.

İnşaat ve onarma işlerinde işin bitimi GVK.'nun 44'üncü maddesine göre: Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde, işin fiilen tamamlandığı tarihi, inşaat ve onarım işinin herhangi bir nedenle bırakılması halinde, işin fiilen bırakıldığı tarihi,izleyen takvim yılı başı itibariyledir.

Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne ad ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınır.

Diğer taraftan farklı yıllarda biten birden fazla inşaat ve onarım işinin bulunması veya inşaat ve onarma işi ile diğer işlerin bir arada yapılması halinde, ortak giderlerin, zamanaşımı yönünden nasıl bir işleme tabi tutulacağı hususu da özellik arz etmektedir. Bununla ilgili düzenleme GVK.'nun 43'üncü maddesinde yer almaktadır. Yapılan ortak bir gider öncelikle GVK.'nun 43'üncü maddesinde yapılan düzenlemeler göz önünde bulundurularak yıllara sari inşaat işleri ile diğer işler arasında dağıtılacak, daha sonra vergiyi doğuran olayda göz önünde bulundurularak zamanaşımı süresi hesaplanacaktır.

Örnek: Mükellef Uçak Ltd. Şti. Ankara Büyükşehir Belediyesiyle yaptığı sözleşme gereği Kızılırmak suyunun Ankara'ya getirilmesi ihalesini almıştır. Su kanallarının yapım çalışmalarına ise 2006 yılında başlanılmıştır. Ayrıca Uçak Ltd. Şti şehirlerarası nakliyecilik faaliyetiyle de iştigal etmektedir İlgili yıllarda tamamlanan kanalların yapım işiyle ilgili hak ediş bedellerini tahsil etmiş olup, geçici kabul tutanağını 12.10.2009 tarihinde düzenleyerek idarenin onayına sunmuş, ilgili tutanak ise idare tarafından 15.05.2010 tarihinde onaylanmıştır.

Burada yıllara sari inşaat işi yanında, nakliyecilik faaliyeti de bulunmaktadır. Nakliyecilik faaliyetinden elde edilen kazanç yönünden vergiyi doğuran olay her yıl itibariyle gerçekleşmiş olup zamanaşımı süresi de takip eden yılın başından başlayarak 5 yıl sonra sona erecektir. Örneğin 2006 yılı için zamanaşımı süresi 01.01.2007 tarihinde başlayacak 31.12.2011 tarihinde sona erecektir.

Yıllara sari inşaat için ise geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı 2010 yılında (2006, 07, 08, 09, 10 yıllarının tamamı) vergiyi doğuran olay gerçekleştiği için zamanaşımı süresi 01.01.2011 tarihinde başlayacak 31.12.2015 tarihinde sona erecektir.

Yani nakliyecilik faaliyetinde 2006 yılıyla ilgili olarak 31.12.2011 tarihine kadar tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrarken, yıllara sari inşaat işinde ise 2010 yılıyla ilgili olarak 31.12.2015 tarihine kadar tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler

zamanaşımına uğrayacaktır. http://www.maliyesigortayor.com.tr/maliyesi/dergi_yazi
2011

1.4.3. Gayrimenkul Teslimlerinde KDV Oranları

Ticari organizasyon sonucu satışı yapılan gayrimenkullerden işyerleri için % 18 katma değer vergisi uygulanmakta iken, net alanı 150 metrekareye kadar olan konutların teslimleri % 1 oranında katma değer vergisine tabi idi. Ancak 150 metrekarenin altındaki konutlarla ilgili olarak Bakanlar Kurulunca 2012 yılında çıkarılan 4116 sayılı kararname büyükşehir sınırları içinde arsa birim metrekare vergi değeri 1000 TL ve üzeri olanlara % 18, arsa birim metrekare vergi değeri 500 ile 1000 TL arası olanlara % 8 KDV uygulanacağını kararlaştırmıştır. PEKİ 500 TL altı ne olacak?

1.4.4. İnşaat İşlerinde Kdv İadesi

Yukarıda belirtildiği üzere net alanı 150 metrekareye kadar olan konutların satışında indirimli oranda katma değer vergisi uygulanmasından dolayı inşaat sahipleri belli şartlarla İndirimli Oranda KDV İadesine hak kazanırlar.

Bu husus 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29.maddesinin 2.bendinde düzenlenmiştir: “Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan (5615 Sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değişen ibare. Yürürlük:04.04.2007) işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. (5838

sayılı kanunun 12 nci maddesiyle değişen ibare)Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Maliye Bakanlığı bu yetkisini çeşitli Genel Tebliğler ile kullanmış ve son olarak 26.04.2014 tarihinde yayınlanan KDV Genel Uygulama Tebliği tüm KDV tebliğlerini tek tebliğde toplamıştır. Bu tebliğe göre indirimli oranda yani yüzde bir oranında konut satışında bulunan inşaat sahibi dilerse yılı içinde mahsuben iade talebinde bulunabilir ya da satışı takip eden yıl nakden veya mahsuben iade talebinde bulunabilir.

1.4.4.1. Yılı İçinde Mahsubu İstenilen İade Tutarlarının Hesaplanması

İndirimli oranda iadeyi ertesi yıla sarkmadan o yıl içinde talep eden mükellefler bunu yalnızca mahsuben talep edebilirler. Yılı içinde mahsuben iade uygulamasından faydalanabilmek için yapılması gereken işlemlerKDV Uygulaması Genel Tebliğinin (bundan sonraki ifadelerde KDVGUT olarak geçecektir)3.1.1 bölümünde açıklanmıştır.(EK 1 shf 132)

1.4.4.2. Müteakip Yıl Nakden veya Mahsuben İstenilen İade Tutarlarının Hesaplanması

İndirimli oranda gayrimenkul satışı veya diğer indirimli orana tabi mal satışında bulunanlar iade alacaklarını dilerlerse izleyen yıl nakden veya mahsuben talep edebilirler. Bununla ilgili düzenleme KDVGUT 3.1.2.bölümünde açıklanmıştır.(EK 1 shf 134)

1.4.4.3.İade Hesabına Dahil Edilebilecek Yüklenilen KDV

İndirimli orana tabi gayrimenkul satışından doğan KDV iade alacağı hesaplanırken, önce satışı yapılan gayrimenkullerin imal edilmesi safhasındademir,çimento gibidoğrudan yapılan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDVgözönüne alınır, sonra genel yönetim giderlerine ait yüklenilen KDV'den pay verilir. Bu safhalardan sonra hesaplanan tutarhalen iade edilebilir tutardan düşük ise

amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ait yüklenen vergilere aitiade hesabına dahil edilebilir.

1.4.4.4.Stoklarda Yer Alan Mallar

İade alacağına konu olan dönemde satılmayarak stokta bekleyen mallara ilişkin yüklenen vergiler iade hesabına dahil edilemez.

1.4.4.5.Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetler

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ait yüklenen Katma Değer Vergilerin iade hesabına dahil edilmesinde bu kıymetlerin indirimli orana tabi işlerde kullanılması şartı bulunmaktadır.

1.4.4.6.Yılı İçerisindeki Mahsup Taleplerinin Yerine Getirilmesi

1.4.4.6.1.İstenilen Belgeler

KDVGUT'nin 3.2. bölümü yılı içindeki indirimli oranlı satışlardan doğan ve yalnızca mahsuben yerine getirilecek iade talepleri için istenen belgeleri belirtmiştir.(EK 1 shf 135)

1.4.4.6.2.Mahsubu Talep Edilebilecek Borçlar

Mükellefler verecekleri dilekçe ile indirimli orandan doğan KDV iade alacaklarını aşağıdaki belirtilen borçlara mahsup talep edebilirler.

- Mükellefin kendisine ait; ithalde alınanlar da dahil vergi borçlarına,
- Sosyal Sigorta Primi borçlarına
- Yarıdan fazla hissesi kamuya ait kuruluşlardan temin edilen elektrik
- Yarıdan fazla hissesi kamuya ait kuruluşlardan temin edilen doğalgaz borçlarına

1.4.4.7. Yılı İçinde Mahsup Edilemeyen Vergilerin İadesi

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmı KDVGUT'nin 3.3.bölümündeki açıklamalar doğrultusunda

müteakip yılın Ocak Kasım arası dönemlerine ait KDV beyannamelerinden biri ile talep edilebilecektir.(Ek 1 Shf 137)

1.4.4.8.Süresinden Sonra İade Talebinde Bulunulması

Beyanname verme süresinde iade hakkını kullanmayan mükellefler, daha sonra düzeltme beyannameleri vererek iade talebinde bulunamazlar. Düzeltme beyannamesi vererek iade artıran mükellefler için artırılan kısmın iadesi yalnızca vergi inceleme raporuna göre yapılır.

1.4.5.İnşaatlarda Tapu Harcı

30.12.2013 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 71 nolu Harçlar Kanunu Genel Tebliğine göre gayrimenkullerin tapuda devir işlemlerinde alan ve satandan ayrı olarak binde yirmi tapu harcı alınır.

Örnekle açıklayacak olursak 200.000. TL değeri olan dairenin satışından

$$200.000 * 20/1000 = 4.000 \text{ alıcıdan}$$

$200.000 * 20/1000 = 4.000$ satıcıdan olmak üzere 8.000 TL harç tahsil edilir.

İKİNCİ BÖLÜM

2-TEVKİFAT

2.1. Tevkifat Kavramı

Tevkifat Arapça kökenli bir kelime olup Türk Dil Kurumunun sözlüğünde ‘para konusunda kesintiler’ tanımıyla ifade edilmiştir. Tevkifat kelimesinin dışında Fransızca kökenli stopaj kelimesi de kullanılmaktadır. Ticari hayatta stopaj verginin ele geçmeden kaynakta kesilmesini ifade etmektedir.

2.2.Tevkifatın Yasal Dayanağı

Vergi Usul Kanununun 8.maddesi vergi sorumlusunu, verginin ödenmesi yönünden vergi dairesine karşı muhatap kişi olarak tanımladıktan sonra mükellef tanımının vergi sorumlularını da kapsadığını ifade etmiştir.

Yine Vergi Usul Kanununun 11.maddesivergi sorumlularının vergiyi tam olarak tevkif etmeleri ve ödemelerinden mesul olduklarını ve rücu haklarınıbelirttikten sonra,bu mesuliyetlerin yerine gelmemesi durumunda verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanların, hizmetten faydalananların ve aralarında doğrudan veya dolaylı ilişkide bulunduğu tespit olunanların müteselsilen sorumlu olacaklarını düzenlemiştir.<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>

2.3.Türk Vergi Sisteminde Tevkifat Usulü Kullanılan Vergiler

Aşağıdaki bölümlerde ayrıntılı açıklanacak olan Katma Değer Vergisinin dışında tevkifata tabi olan vergiler ve tevkifat konuları şöyledir.

2.3.1.Gelir Vergisi

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94.maddesinde de tevkifat yapacaklar belirtildikten sonra gelir vergisi kesilecek ödemeler oranları ile birlikte sayılmıştır.

Ayrıca Gelir Vergisi kanununun Geçici 67.maddesi ile menkul kıymetler ile sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması veya elde tutulmasın kaynaklanan gelirler ile bazı menkul sermaye iratlarının tevkifat yolu ile vergilendirilmesine olanak sağlanmıştır.

2.3.2. Kurumlar Vergisi

Aynı şekilde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15.maddesi Kamu kuruluşlarını, Kurumlar Vergisi mükelleflerini, Sair Kurumları,Ticaret şirketlerini, yatırım fonu yönetenleri, dernek ve vakıfları,gerçek usul mükellef olanticaret ve serbest meslek erbabını, yine gerçek usul çiftçileri; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları belli ödemeler üzerinden kurumlar vergisine mahsuben %15 oranında kesinti yapma mecburiyeti getirmiştir.

2.3.3.Özel Tüketim Vergisi

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin 2 numaralı fıkrasında Maliye Bakanlığına tevkifat için yetki verilmiştir.

Maliye Bakanlığına verilen bu yetkiye istinaden,34 seri nolu Özel Tüketim Vergisi Kanunu tebliği çıkarılmış ve adı geçen Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinin 38.11 tarife pozisyon numarasında yer alan malların sanayi sicil belgesini haiz olan KDV mükellefi imalatçılara tesliminde ilişkin olarak tevkifat uygulamasına geçilmesi uygun görülmüştür.

2.3.4.Damga Vergisi

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 19.maddesinde tevkifata ilişkin

Genel ve özel bütçeli dairelerle il özel idareleri ve belediyeler, bankalar, iktisadi kamu teşekkülleri ile bunların iştirakleri ve müesseseleri ve benzeri teşekkül, iştirak ve müesseselerin ödemelerinde kullanılan ve nispi vergiye tabi bulunan makbuzlarla bu mahiyetteki kâğıtlara ait vergilerin,

- a) Bu ödemelerin yapılması,
- b) Avans suretiyle ödemelerde avansın itası,

Sırasında ilgili daire ve müesseseler tarafından istihkaklardan kesinti yapılması şeklinde ödenmesine Maliye Bakanlığınca izin verilebilir. Maliye Bakanlığı lüzum gördüğü hallerde vergiyi istihkaktan kesinti yapılması şeklinde ödetmeye yetkilidir.

hükmü bulunmaktadır.

2.3.5.Veraset ve İntikal Vergisi

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 17.maddesine göre mirasçılara veya diğer hak sahiplerine para veya senet alacaklarını teslim etmesi gereken kurum ve kuruluşlar, hak sahibinin Veraset İntikal Vergisi yönünden ilişigi olmadığına dair vergi dairesi yazısını isterler.Bu yazıyı ibraz edemeyenlere para veya senet verebilmek için veraseten intikallerde % 5 ivazsız intikallerde % 15 tevkifattan sonra kalanını ödeyebilirler.

2.3.6.Katma Değer Vergisinde Tevkifat

Bazı işlemlerde ortaya çıkan Katma Değer Vergisinin hazineye intikal etmeyişi Vergi İdaresini çeşitli tedbirler almaya sevk etmiştir. Bu tedbirlerin en önemlisi özel esas düzenlemeleridir.Özel Esaslar Katma Değer Vergisi iade işlemlerinde iade edilecek KDV tutarının gerçek olup olmadığının tespit edilmesi suretiyle, Hazine'ye intikal etmemiş ve/veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların KDV iadesi çatısı altında yolsuz olarak iadesini önlemeyi amaçlamaktadır.Bu amaçla aşağıda sayılan mükellefler özel esaslar kapsamına alınır.

1- 213 sayılı Kanunun (153/A) maddesi kapsamına giren mükellefler,

2- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiiline iştirak eden mükellefler de dahil olmak üzere sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma konusunda haklarında “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükellefler,

3- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme konusunda haklarında “olumsuz rapor” bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki

ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler,

4- Haklarında beyanname vermeme, defter ve belge ibraz etmeme ve adresinde bulunamama konusunda tespit bulunan mükellefler,

5- Haklarında KDV. yönünden ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanan mükellefler.

Ayrıca haklarında “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükelleflerin iade taleplerinin bulunmaması;

- Bunlardan doğrudan mal veya hizmet alan mükelleflerin,Haklarında “sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz raporu” veya “sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz tespiti” bulunanların;

- Raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükelleflerin,

Bu mükelleflerin kendileri ve/veya bunlardan mal veya hizmet alanların iadeleri özel esaslara göre yerine

getirilir.(<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/kdvgeneluygulamatebliği/kdvgeneluygulamatebliği>)

6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü hakkındaki Kanunun tedbirleri, tevkifat düzenlemeleri olarak sayabiliriz.

Tevkifat uygulamasının sebepleri çeşitlidir. Bu sebepleri sıralayalım.

-Vergiye tabi işlemi yapan kişinin Türkiye’de bulunmaması,

- Mal teslimi veya hizmet ifasının KDV’nin konusuna girmesi fakat,herhangi bir sebepten dolayı satıcının KDV mükellefi olmaması durumları,

-Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımının yaygın olması,

- Bazı sektörlerde KDV’li girdilerin azlığı,

- KDV kayıp ve kaçığının yüksek olarak görüldüğü sektörler,

- Beyan edilen vergilerin ödenmediği sektörlerin varlığı,

-Vergi idaresinin bazı sektörlerde satıcılardan ziyade alıcıları daha güvenli olarak kabul etmesi.

(http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SeminerNotlar/11012014/KDV_tevkifat.pdf)

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının yayınladığı 2013 yılı faaliyet raporuna göre genel bütçe vergi gelirlerinin toplam tutarı 367.473.551.000 TL'dir. (http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2013/2013_Faaliyet_Raporu.pdf)

Yine Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının yayınladığı 2013 yılı bütçe gelirleri tablosunda tevkif suretiyle elde edilen KDV 2.385.342.000.Tl olup, genel bütçe vergi gelirleri tahsilatının % 0,65'lik kısmını oluşturmaktadır.

(http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_22.xls.htm)

2.3.6.1. KDV Tevkifatının Yasal Düzenlemeleri

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 9.maddesine göre Mükellefin ülke içinde ikametgâh, işyeri, kanunî veya iş merkezinin yoksa veya Maliye Bakanlığınca gerek görülmesi durumunda vergi alacağını güvenliğini sağlamak için, vergiye tabi işlemlere taraf olanlar verginin ödenmesinden sorumlu tutulabilir.

İlgili kanun maddesinin gerekçesine bakıldığında karşımıza gelen ifade şöyledir: Maddede sayılan haller, mükellefin idarece takibinin güç olduğu, dolayısıyla verginin, tarih, tahakkuk ve tahsilatında kaybın mümkün bulunduğu hallerdir. Burada sayılan hallerle sınırlı olmayıp, vergi alacağının emniyet altına alınmasının gerekli görüldüğü diğer durumlarda da Maliye Bakanlığının mükelleften gayri bir şahsı verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisi bulunmaktadır. (http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf)

2.3.6.2 117 seri No.lu Tebliğ Öncesinde de Tevkifata Tabi Olan İşlemler

KDV Kanununun 9. Maddesinde mükellefin Türkiye’de bulunmaması durumunda tevkifat uygulamasına ilişkin ilk düzenleme KDV Kanununun yürürlüğe girdiği 1985 yılında yapılmıştır. 21 Temmuz 1985 tarihinde yayımlanan 15 seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (C) bölümünde yurtdışından sağlanan hizmetlere ilişkin KDV’nin alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödeneceği belirtilmiştir.

21 Mart 1986 tarihinde yayımlanan 19 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A) bölümünde ise, Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde gelir vergisinden istisna edilmiş olan serbest meslek faaliyeti kapsamındaki işlemlerde de belirli şartlarla alıcının tevkifat uygulayacağı belirtilmiştir. Söz konusu Tebliğde söz konusu serbest meslek faaliyetlerinden KDV’ye tabi olacaklar “mutad ve sürekli şekilde yapılanlar” olarak belirtilmiştir.

16 Aralık 1988 tarihinde yayımlanan 30 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (F) bölümünde de, KDV Kanununun 1/3-f maddesi hükmüne göre KDV’ye tabi bulunan kiralama ve reklam verme işlemlerinde sorumluluk uygulaması getirilmiştir. Bu Tebliğ düzenlemesi, idari uygulamada reklam verme işlemlerinin 1988’den bu yana kiralama işlemleri ile paralel düşünüldüğünü göstermektedir.

20 Temmuz 1995 tarih ve 49 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (B) bölümü ile sorumlu sıfatıyla ödenen KDV’nin indirimine ilişkin açıklamalar yapılmış ve 2 No.lu KDV beyannamesine dayalı olarak 1 No.lu beyannamede indirim yapılabileceği açıklanmıştır.

KDV Kanununun yürürlüğe girdiği 1 Ocak 1985 tarihinden 10 Ocak 1996 tarihine kadar sorumluluk uygulaması “ tam tevkifat” la sınırlı tutulmuş, herhangi bir işlem için “ kısmi tevkifat” uygulaması öngörülmemiştir. 10 Ocak 1996 tarihinde yayımlanan 51 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (2) numaralı bölümü ile fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile hurda metal alımlarında sorumluluk uygulaması getirilmiştir. Buna göre fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde fason iş yaptırılanlar tarafından, hurda metal teslimlerinde ise

alıcı tarafından KDV tutarının 2/3'ünün sorumlu sıfatıyla beyan edilmek üzere tevkifata tabi tutulacağı belirtilmek suretiyle kısmi tevkifat uygulaması getirilmiştir.

51 seri No.lu Genel Tebliğin getirdiği önemli yeniliklerden birisi de müteselsil sorumluluk uygulamasına ilişkin olmuştur. Buna göre, kısmi tevkifat uygulaması getirilen bu iki işlemle ilgili olarak, Katma Değer Vergisi tevkifatı uygulayanların, tevkifat tutarını beyan edip ödemiş ortaya çıkan verginin hazineye intikal etmiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmayacakları belirtilmiştir.

Bahse konu Tebliğ ile getirilen veya açıklanan düzenlemelerden biri de tevkifatta iadeye ilişkindir. Geçekten de Tebliğin 2/B bölümünde hurda metal alımlarına sorumluluk uygulaması getirildikten sonra, bu işlem nedeniyle iade talep edecek mükelleflerin ilgili bildirimini doldurmak suretiyle, tevkifat nedeniyle iade edilecek KDV doğması halinde bu tutarın temel gıda maddelerinde Katma Değer Vergisi iadesine ilişkin genel esaslar çerçevesinde iade edilebileceği belirtilmiştir.

Dolayısıyla, söz konusu Tebliğ öncesinde tam tevkifat öngörülen iade uygulamasının söz konusu olamayacağı işlemlerde iadeye ilişkin herhangi bir düzenleme yer almazken, kısmi tevkifatla birlikte hesaplanan KDV tutarının bir kısmi tevkif edilmek suretiyle ödenmeyen mükelleflere iade imkanı tanınmıştır. Bu nedenle, 51 seri No.lu Tebliğ tevkifatta iade uygulamasını düzenleyen ilk Tebliğ olma niteliğini kazanmıştır.

30 Mart 1996 tarihinde yayımlanan 53 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile tevkifat kapsamındaki fason tekstil ve konfeksiyon işlemlerini kapsamı genişletilmiş ile hurda metal alımlarındaki tevkifat uygulamasına yönelik de açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu Tebliğde ayrıca tevkif edilen verginin beyanı, indirimi ile iade mahsup konularında da düzenlemeler yapılmıştır. Bu Tebliğ ile, 51 seri No.lu Tebliğ ile yüzeysel olarak düzenlenmiş olan iade konusu daha detaylı olarak ve nakden ve mahsuben iade konuları ayrı ayrı ve detaylı ele alınmak suretiyle yeniden düzenlenmiştir.

Kısmi tevkifat uygulaması ile birlikte tevkifata tabi işlemlerin kapsamı, iade gibi hususlar daha fazla tartışılır hale gelmiş, İdare de sıklıkla Tebliğ düzenlemesi yapmak suretiyle sorunlu alanları netleştirmeye çalışmıştır. 7 Aralık 1996 tarihinde yayımlanan 58 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A) bölümünde bu doğrultuda düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. Söz konusu Tebliğde, matrahta değişiklik meydana gelmesi ve mallarının iadesi halinde tevkifat uygulamasının nasıl yapılacağına ilişkin düzenleme de ilk defa yer almıştır.

58. seri No.lu Tebliğin yanı sıra, 28 Aralık 1996 tarihli 59 seri No.lu, 13 Kasım 1988 tarihli 71 seri No.lu ve 24 Şubat 1999 tarihli 72 seri No.lu Tebliğlerde tevkifattan kaynaklanan iadelerde usule ilişkin düzenlemeler detaylı olarak yer almaya başlamıştır. 10 Eylül 1998 tarihinde yayımlanan 70 seri No.lu KDV Genel Tebliğinde de, KDV Kanununun 9. Maddesi uyarınca Katma Değer Vergisini tevkifata tabi tutarak vergi dairesine nakden veya mahsuben ödeyenlerin, bu işlemlerle ilgili önceki safhalarda ortaya çıkan verginin Hazine'ye intikal etmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulamasına muhatap tutulmayacakları açık olarak belirtilmiştir.

11 Haziran 1998 tarihinde yayımlanan 68 seri No.lu KDV Genel Tebliği ile bazı akaryakıt teslimleri de tevkifat kapsamına alınmıştır.

21 Ocak 2000 tarihinde yayımlanan 73 seri No.lu Tebliğ ise, 4369 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununda yapılan değişikliklerle getirilen basit usulde vergilemeye tabi Mükelleflerin de tevkifat uygulaması yapacakları belirtilmek suretiyle, tevkifat yapacakların kapsamı genişletilmiştir.

Bu süreçte muhtelif tebliğlerle tevkifata tabi işlemlerin kapsamı ve iade uygulaması gibi tevkifata ilişkin konularda açıklamalar yapılmış, 29 Haziran 2001 tarihli ve 83 seri No.lu Tebliğ ile 21 Ekim 2003 tarihli ve 89 seri No.lu Tebliğde tevkifatın kapsamına yeni işlemler eklenmiştir. 83 seri No.lu Tebliğ ile sınır ticareti yoluyla ithal edilen malların satışında tevkifat uygulaması ve sorumlu sıfatıyla ödenen verginin nasıl indirim konusu yapılacağı açıklanmıştır. 89 seri No.lu Tebliğde ise belirli alıcılar tespit edilmiş ve bu alıcıların almış oldukları inşaat

taahhüt işleri, temizlik, özel güvenlik, makine, teçhizat ve demirbaşlara ilişkin bakım onarım hizmetleri, personele verilen yemek servisi ile danışmanlık ve denetim hizmetlerine ait KDV'nin belirlenen kısmını tevkif ederek ödemeleri zorunlu tutulmuştur.

23 Aralık 2001 tarihli 84 seri No.lu Tebliğde 18 Haziran 2003 tarihli 87 seri No.lu Tebliğle eklenen ifade ile, Katma Değer Vergisi Kanununun 9. Maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yapılan düzenlemeler gereğince fason tekstil ve konfeksiyon işleri ile hurda ve atık; metal, kağıt, plastik, cam vb. alımları nedeniyle tevkifat uygulayan alıcının, ihracat veya diğer işlemlerden doğan iade taleplerinin, tevkif etmiş oldukları vergiyi beyan edip ödemiş olmaları şartıyla genel esaslara göre yerine getirileceği belirtilmiştir. Bu düzenlemeyle, tevkif edilen verginin ancak ödenmiş olmak suretiyle iadeye konu olabileceği açık olarak ifade edilmiştir.

117 seri No.lu Tebliğden önce, KDV tevkifatı konusundaki en kapsamlı düzenlemeler ise, tevkifat tebliği olarak da bilinen 28 Şubat 2004 tarihli ve 91 seri No.lu KDV Genel Tebliği ile yapılmıştır. Söz konusu Tebliğde tevkifat yapmak üzere sorumlu tayin edilen kişi, kurum ve kuruluşlar sayılmış ve bunların tevkifat yapmak zorunda oldukları işlemlerde detaylı olarak açıklanmıştır.

19 Ocak 2005 tarihinde yayımlanan 93 seri No.lu KDV Genel Tebliği ile fazla ve yersiz tevkif edilen verginin iadesi düzenlenerek, fazla veya yersiz olarak uygulanan tevkifat tutarlarının iade usul ve esasları belirlenmiştir. Söz konusu Tebliğle ayrıca uluslar arası gözetim şirketleri tarafından ifa edilen gözetim hizmetleri ile yapı denetim kuruluşlarının sunduğu yapı denetim hizmetlerinin denetim hizmeti kapsamında tevkifata tabi olduğu açıklanmıştır. 11 Temmuz 2006 tarihli 99 seri No.lu Tebliğde ise bu işlemlerde tevkifat uygulamasının nasıl yapılacağı açıklanmıştır.

18 Kasım 2005 tarihli 96 seri No.lu KDV Genel Tebliği ile işgücü hizmetleri ile bakır ürünleri de tevkifat kapsamına alınmış, 31 Aralık 2005 tarihli ve 97 seri No.lu Tebliğde de tevkifata tabi işlemler detaylı olarak açıklanmıştır.

1 Mayıs 2005 tarihinde yayımlanan 104 seri No.lu KDV Genel Tebliği ile çinko ve alüminyum mamulleri ile külçeleri de tevkifat kapsamına alınmıştır. 30 Haziran 2007 tarihli 105 seri No.lu Tebliğ ile de alüminyum profil ve alüminyum levha teslimleri tevkifat kapsamına dahil edilmiştir.

Fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde tevkifata ilişkin açıklamalar içeren 4 Ocak 2008 tarihli ve 107 seri No.lu KDV Genel Tebliği, pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimlerini tevkifat kapsamına dahil etmiş, 26 Şubat 2008’de yayımlanan 108 seri No.lu Tebliğin (B) bölümü ile de büyük ve küçükbaş hayvan etlerinin teslimleri tevkifat kapsamına alınmıştır.

11 Temmuz 2008 tarihinde yayımlanan 110 seri No.lu Tebliğ ise, KDV Kanununun 17/4-g maddesinde istisna kapsamında olan “hurda metalden elde edilen külçelerin” 5766 sayılı Kanunla kapsamdan çıkarılması ile hurda metalden elde edilen külçe teslimlerinde tevkifat uygulaması öngörülmüştür.

1 Mayıs 2012’den itibaren yürürlüğe giren 117 seri No.lu KDV Genel Tebliği ise tevkifat uygulamasında son derece dağınık halde bulunan düzenlemeleri bir araya getirmiş, az da olsa bazı işlemler tevkifat kapsamından çıkarmış, bazı işlemleri ise tevkifat kapsamına almıştır.

2.3.6.3. 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği

117 seri No.lu KDV Genel Tebliğinin temel amacı, uygulandığı işlemler itibariyle oldukça karmaşık hale gelen ve çok fazla Tebliğ kapsamında düzenlenen tevkifat uygulamalarını işlemler itibariyle tek bir metin içerisinde birleştirerek, daha açık ve uygulanabilir bir metin ortaya çıkarmaktır. Bu nedendir ki Tebliğ kapsamında düzenlenen tevkifata tabi işlemlerin büyük çoğunluğu daha önce farklı Tebliğlerde tevkifat kapsamına alınan işlemlerden oluşmaktadır. Daha önce de tevkifat uygulanan söz konusu işlemler tek bir metin altında ve uygulaması daha kolay ve anlaşılır şekilde 117 seri No.lu Tebliğde düzenlenmiştir.

Öte yandan, yeni tebliğ düzenlemesiyle daha önce tevkifat kapsamında olmayan bazı işlemler de kapsama alınmıştır. Dolayısıyla, tevkifat uygulamasında

işlemler bazında bir kronoloji düzenlenmesi, en azından uygulamanın geçmişi açısından önem arz etmektedir. 117 seri No.lu Tebliğin yürürlük tarihi olan 1 Mayıs 2012 tarihinden önceki işlemler için, tevkifat açısından bu Tebliğ öncesi mevzuatın uygulanacağı tabidir. (Çakıcı ve diğ.2012)

2.3.6.3.1. KDV117 No.lu Tebliğe Tevkifat Kapsamına Alınan İşlemler

KDV oranı %1'e düşürülen et teslimleri ile uygulanma imkanı bulunmayan mutad depo kapsamında getirilip satılan akaryakıt ürünleri ve sınır ticareti kapsamında getirilip satılan ürünlere yönelik tevkifat uygulaması kaldırılmıştır.

117 seri No.lu Tebliğ, ardından KDV Uygulama Genel Tebliği tevkifat yapmakla yükümlü tutulan kişi, kurum ve kuruluşları daha detaylı olarak düzenlemiş, her işlem türü itibariyle de kimlerin tevkifat yapacağını ayrı ayrı belirlemiştir.

Söz konusu Tebliğlerde daha önce tevkifata tabi bazı işlemlerin kapsamı genişletilirken, bazı işlemler ise ilk defa tevkifat uygulamasına konu edilmiştir. Örneğin, daha önce tevkifata tabi bulunan yemek servisi hizmetlerine organizasyon hizmetleri eklenmiş, fason tekstil ve konfeksiyon işlerine ise ayakkabı ,çanta dikim işleri ile bu işlere aracılık işlemleri de dahil edilmiştir.

Profesyonel spor kulüplerinin yayın, reklam ve isim hakkı gelirlerine konu işlemleri, servis taşımacılığı hizmeti ile her türlü baskı ve basım hizmetleri ile ağaç ve orman ürünleri teslimi de tevkifat kapsamına alınmıştır.

Tebliğle getirilen bir diğer önemli uygulama ise kamu kurumlarının hizmet alımlarına yönelik olmuştur. Bu kapsamda, 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan kurum ve kuruluşların Tebliğde ayrıca zikredilmeyen tüm hizmet alımları da tevkifat uygulaması kapsamına dahil edilmiştir.

2.3.6.4. KDV Uygulama Genel Tebliği

Bilindiği üzere 26.04.2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliği ile bu tarihe kadar geçmişte yayımlanmış olan tüm KDV tebliğleri yürürlükten kaldırılarak tek bir tebliğ altında birleştirilmiştir. Yeni tebliğ ile geçmiş

tebliğlerde yapılan düzenlemeler genel olarak korunmuş olmakla birlikte; başta KDV iade sistemi olmak üzere bazı özellikli konularda değişiklikler yapılmıştır. Yeni yayınlanan tebliğde de mülga 117 No.lu KDV Genel Tebliği'nde yer verilen düzenlemelerin hemen hemen tamamının aynen korunduğunu, sadece aşağıda yer verdiğimiz hususlarda değişiklikler olduğunu görmekteyiz.

Mülga 117 No.lu KDV Genel Tebliği'nde (3.3.2) numarası ile yer alan "Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi" başlığı yeni KDV Uygulama Genel Tebliği'nde (I/C-2.1.3.3.2) numarası ile aynen yer almıştır. Ancak söz konusu teslim kapsamına "çinko oksit" eklenmiştir.

Tevkifat uygulamasına bağlı olarak gerek nakden gerekse mahsuben KDV iade talebi oluşması halinde, vergi inceleme raporu (VİR), teminat ve YMM tasdik raporu aranılmadan iade edilecek tutar sınırı 4.000 TL'den 5.000 TL'ye yükseltilmiştir.

Aşağıda yer verilen teslimler çerçevesinde yapılacak KDV iade talepleri eski düzenlemede 4.000 TL'nı aşmaması halinde VİR, YMM Raporu ve teminat aranılmadan; 4.000 TL'nı aşması halinde ise VİR veya YMM raporu ile yerine getirilmekte, teminat verilmesi halinde ise teminat, VİR sonucuna göre veya YMM raporu ile çözülmekteydi:

- Külçe metal işi teslimleri,
- Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun mallarının teslimi,
- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile bunlardan elde edilen hammadde teslimi,
- Pamuk, tiftik, yün ,yapağı, ham post,deri teslimi,

- Ağaç ve orman ürünleri teslimleri.

Ancak yeni tebliğde, yukarıda yer alan teslimler çerçevesinde yapılacak mahsuben iade taleplerinin miktarına bakılmaksızın VİR, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirileceği açıklanmıştır.

Ayrıca KDV tevkifatı uygulaması kapsamında oluşan KDV iade taleplerinde de indirimli teminat uygulamasından (İTUS) yararlanılabilecektir.

Vergi İnceleme Raporu ile yapılan mahsuben iade uygulamasında raporun beklenilmesi şartı kaldırılmıştır

Mülga 117 numaralı KDV Genel Tebliği'nde mahsuben iade taleplerinde tüm gerekli belgeler tamamlanmış olsa dahi, VİR olumlu gelmeden mahsup işlemi yapılmamaktaydı.

Diğer taraftan yeni KDV Uygulama Genel Tebliği'nde Vergi İnceleme Raporu'nun kapsamı hakkında da düzenleme yapılmıştır. Ayrıca tebliğde, Katma Değer Vergisi İade Risk Analiz (KDVİRA) sisteminin ürettiği kontrol raporunun olumlu olmasının, indirilecek KDV listesinin doğruluğuna dayanak oluşturacağı belirtilmiştir.

KDV Uygulama Genel Tebliği ile birden fazla döneme ilişkin iade alacaklarının aynı dilekçe ile talep edilebilmesi uygulaması kaldırılmıştır.(<http://www.dengeakademi.com/Files/Circular/1272.pdf>)

Görüldüğü üzere, tam tevkifatla başlayan KDV tevkifatı, 27 yıllık süreçte gittikçe yaygın hale gelmiştir. Başlangıçta mükellefin Türkiye’de bulunmaması veya bazı işlemler bakımından işleme ilişkin KDV’nin mükelleften değil de alıcıdan alınmasının uygun görüldüğü son derece sınırlı bir uygulama alanı, 1996 yılından itibaren gerek hizmet gerekse teslim karakterli işlemleri de kapsamına almaya başlamıştır. Şüphesiz KDV tevkifatının temel amacı vergi kayıp ve kaçağının, vergide erozyona sebebiyet veren süreçlerin elenerek vergi gelirlerinin Hazine’ye daha doğru ve hızlı bir şekilde aktarılması olduğuna göre, tevkifat uygulamasının bu amaçları sağlayıp sağlamadığının zaman içerisinde değerlendirilmesi gerekmektedir. (Çakıcı ve diğ.2012)

2.3.6.5. KDV Tevkifatının Avrupa Birliği Uygulaması

2.3.6.5.1. Genel Açıklama

KDV tevkifatı AB üyesi ülkeler arasında da gittikçe yaygın hale gelmektedir. Klasik anlamda tevkifat uygulanan işlemlerin yanı sıra, AB’nin opsiyonel olarak KDV tevkifatı uygulanabileceğini de belirtmesiyle uygulama ülke içi işlemlere de şamil olmaya başlamıştır.

Avrupa Birliği Komisyonu, 28 Kasım 2006 tarihli 2006/112/EC Konsey Direktifine (KDV Direktifi), vergisel yolsuzluklar, vergi aşınması gibi sorunlarla mücadele edebilmek için vergi kaçırmaya müsait olduğu düşünülen bazı işlemler itibariyle geçici olarak KDV tevkifatı uygulaması getirilebilmesine imkan tanıyan bir öneriyi kabul etmiştir. Öneri öncelikle, getirilen tevkifat uygulamasının kesinlikle KDV’nin temel prensiplerini bozmaması, değiştirmemesi gerektiğine vurgu

yapmakta ve tevkifat uygulamasının belirlenen ve önceden net olarak tanımlanmış mal ve hizmetler itibariyle uygulanması gerektiğini belirtmektedir. Dolayısıyla, getirilen uygulamanın KDV'nin temel mekanizmasına zarar verebileceği düşüncesiyle, öncelikli uygulamanın KDV'nin kendisi olduğuna vurgu yapma ihtiyacı hissedilmiştir. Tevkifat uygulamasının ülkelerin kendi kararlarına bağlı, yani opsiyonel olduğu da ayrıca belirtilmiştir. (Çakıcı ve diğ.2012)

2.3.6.5.2. Opsiyonel Tevkifat KAYNAK ZENGİNLEŞTİRİLMELİ, BLOK ALINTILAR UYGUN DEĞİL

Yukarıda da açıklandığı üzere, KDV tevkifatı kural olarak, mükellef satıcının teslim veya hizmetin gerçekleştiği ülkede mükellefiyeti olamayacağı durumlarda vergi ödeme yükümlülüğünün alıcıya devredilmesinde kullanılmaktadır. Ancak, 1992'den beri AB ülkeleri arasındaki sınır aşırı işlemleri 0 oranlı vergilemeye tabidir. Dolayısıyla, ithalatçılar üye ülkelerin herhangi birinden aldıkları malları herhangi bir vergi ödemeksizin ithal edebilmekte, satışa konu ettiklerinde de tekrar KDV'ye tabi tutmaktadırlar. Carousel Fraud'un ortaya çıkmasının ana nedeni de bu olarak görülmektedir.???? KOPUKLUK SÖZ KONUSU BU BAŞLIK REVİZE EDİLMELİ OLDUĞU GİBİ KİTAP ALINTISI UYGUN DEĞİL

Carosel Froud aslında basit bir mekanizma üzerine kurulmuştu. Örneğin Almanya'da bir kişi üye ülkelerin birinden mal ithal etmekte, sonra satışa konu etmekte, sattığı kişi ise söz konusu malı ihraç etmekteydi. Almanya'da malı vergi ödmeden ithal eden kişi satışta KDV hesaplamakta, ihracatçı da söz konusu vergi bütçeye intikal etmeden iade alınmaktaydı. Doğal olarak bu yolsuzluk halk deyimiyle pahada ağır, yükte hafif cep telefonu gibi ürünler kullanılarak yapılmaktaydı.

Bu yolsuzluk türü 2000 sonrasında AB üyesi ülkelerde ciddi bütçe kayıplarına neden olmuştur. 2005-2006 yılında İngiltere'ye maliyetinin 4,75 milyar

sterlin düzeylerinde olduğu, 2006 yılında Almanya'ya maliyetinin ise 10 milyar avronun üzerinde olduğu tahmin edilmektedir.

Getirilen en önemli çözüm önerisi, yolsuzluğa neden olan işlemde tevkifat uygulanması olarak öne çıkmıştır. Buna işlemin ara sürecinde zincirin kırılması olarak da bakabiliriz. Şöyle ki, mal yasal düzenleme gereği ithalatta vergi ödenmeksizin ithal edilmekte, son aşamada da yine vergiden arındırılmış olarak ihraç edilmektedir. Fakat iki vergisiz işlemin arasına giren ve yasal olarak vergisiz olan ara işlemin mükellefinin vergi ödememesi nedeniyle ilgili devlet kayba uğramaktadır. Dolayısıyla, aradaki missing trader **(DİPNOTTA AÇIKLANMALI)** olarak tanımlanan mükellefin satış işleminin ihracatçı tarafından tevkifata tabi tutulması, iadeyi de söz konusu ihracatçı alacağından problemi çözecektir.(Çakıcı ve diğ.2012)

AB çerçevesinde vuku bulan bir başka KDV yolsuzluğu emisyon ticaretinde 2008 ve 2009 yıllarında yaşandı. Hileli ticaret metodlarıyla emisyon hakları, AB'de sınır ötesi ticareti yoluyla bir kaç kez satılmış gibi gösterilerek, bu satışlara tekabül eden katma değer vergisi payları gayrimeşru şekilde vergi dairelerine beyan edildi. Ve yurtiçi ticaretle ülkeler arası ticarete geçerli olan düzenlemeler ve ülkeden ülkeye farklılık gösteren katma değer vergisi iadesi süreleri istismar edildi. Kısa adı Europol olan Avrupa Polis Ofisi'nden 2009 yılının aralık ayında bildirilen verilere göre, bazı ülkelerde çevre kirlenme hakları piyasasında ticaret hacminin % 90'lara varan bir kısmının dolandırıcılık yoluyla oluştuğu tahmin ediliyor.

Bunun üzerine İngiltere'de ve Fransa'da bir ilk tedbir olarak emisyon sertifikaları, katma değer vergilendirmesinden çıkarıldı; Hollanda'da ve İspanya'da ise alış/satışlardan doğan vergi borcu mükellefiyeti, reverse-charge yöntemiyle (vergi borçlandırmasının hizmet alan tarafa yüklenmesi) satıcı yerine alıcıya yüklendi. AB hukukunda öngörülen şartların uygulanması kanunu temelinde 1 Temmuz 2010'dan itibaren Almanya da emisyon sertifikası ticaretinde vergi borcu mükellefiyetinin alıcı tarafa kaydırılması planlandı.(<http://www.white-energy-systems.com/index.php/ab-emisyon-ticareti.html>)

Bu yolsuzluklara getirilen en önemli çözüm önerisi, yolsuzluğa neden olan işlemde tevkifat uygulanması olarak öne çıkmıştır. Buna işlemin ara sürecinde zincirin kırılması olarak da bakabiliriz. Şöyle ki, mal yasal düzenleme gereği ithalatta vergi ödenmeksizin ithal edilmekte, son aşamada da yine vergiden arındırılmış olarak ihraç edilmektedir. Fakat iki vergisiz işlemin arasına giren ve yasal olarak vergisiz olan ara işlemin mükellefinin vergi ödememesi nedeniyle ilgili devlet kayba uğramaktadır. Dolayısıyla, aradaki missing trader olarak tanımlanan mükellefin satış işleminin ihracatçı tarafından tevkifata tabi tutulması, iadeyi de söz konusu ihracatçı alacağından problemi çözecektir.(Çakıcı ve diğ.2012)

2.3.6.6.Sorumluluk Uygulamasında Genel Kural

KDV, işlemi yapan tarafın işleme ilişkin düzenlendiği ve alıcıdan tahsil edeceği faturaya KDV'yi 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 tarafında 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 işlenmektedir.

Yasal açıdan KDV kanununun 8. maddesinde KDV'nin mükellefinin temel olarak “mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar” olduğu belirtilmiştir. Aynı maddede ithalat işleminde ithalatı yapanların verginin mükellefi olduğu belirtilmiş, yani ithalatta alıcı Türk KDV sisteminde vergi sorumlusu değil, mükellef olarak tanımlanmıştır. Halbuki ithalatta da verginin “işlemi yapan” mükellefi Türkiye’de bulunmadığından alıcıya yüklenen sorumluluğun tevkifat kapsamında değerlendirilmesi mümkündür. Avrupa Birliği ülkelerinde ise temel olarak ithalatta sorumluluk uygulaması kapsamında işlem yapılmaktadır.

Sorumluluk 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 verginin

tamamından sorumlu tutulması “tam tevkifat” bir kısmının ödenmesinden sorumlu tutulması ise “kısmi tevkifat” olarak tanımlanmaktadır.

Alıcının bu suretle satıcıya değil de getirip hazineye ödediği vergi alıcı açısından yüklenilen ve indirim konusu yapılması gereken vergi niteliğini kaybetmemektedir. Dolayısıyla bu suretle beyan edilip ödenen vergi 1 nolu katma değer vergisi beyannamesinde alıcının satışları üzerinden hesapladığı KDV tutarından indirim konusu yapılabilecektir.

Vergi sorumlusu tarafından satıcıya ödenmeksizin kesilen KDV, bu işlemin beyanına münhasır geliştirilen 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilecek ve ödenecektir. 2 No.lu beyanname ile beyan edilip ödenen bu vergi, aynı dönemde 1 No.lu KDV beyannamesinde ise indirilecek KDV hanesine eklenecektir.

Tevkif edilen vergi açısından vergiyi doğuran olay, matrah, oran, beyan dönemi gibi hususlarda herhangi bir değişiklik söz konusu değildir. KDV Kanununun 10. Maddesi doğrultusunda vergiyi doğuran olay gerçekleşecek, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği vergilendirme dönemi esas alınarak alıcı tarafından tevkif edilen KDV 2 No.lu beyanname ile beyan edilecektir. Dolayısıyla gerek mal teslimi gerekse hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra, tevkifata tabi bir işlem söz konusu ise, başka bir merasime gerek kalmaksızın tevkifatın uygulanması zaruridir.

2 No.lu KDV beyannamesi ile 1 No.lu KDV beyannamesi birbirinden ayrılmaktadır. Şöyle ki 1 No.lu KDV beyannamesi sürekli KDV yükümlülüğünü kapsadığından 1 No.lu KDV beyannamesi vermek zorunda olan KDV mükelleflerinin, herhangi bir vergilendirme dönemi içerisinde vergiye tabi işlemleri söz konusu olmasa dahi, 1 No.lu beyannameyi vermeleri gerekmektedir. Öte yandan, 2 No.lu KDV beyannamesi ise daha ziyade süreksiz yükümlülüklerle yönelik olup, sadece tevkifata tabi işlemlerin bulunduğu dönemde verilmesi gerekli ve yeterlidir. Tevkifata tabi işlem bulunmayan dönemler için 2 No.lu KDV beyannamesinin verilmesine gerek bulunmamaktadır. (Çakıcı ve diğ.2012)

2.3.7.KDV Tevkifatının Türleri

Katma Değer Vergisinde tevkifat, tam tevkifat ve kısmi tevkifat olarak ikiye ayrılır.

2.3.7.1.Tam Tevkifat

Tam tevkifat hesaplanan Katma Değer Vergisinin tamamının işlemin tarafı olan alıcı tarafından beyan edilerek ödenmesi;

2.3.7.2.Tam Tevkifata Tabi Olan İşlemler

Tam tevkifata tabi işlemleri sırayla açıklayalım:

2.3.7.2.1.Türkiye’de İkametgâh, İşyeri, Kanuni ve İş Merkezi Olmayanların Yaptıkları İşlemler

Türkiye’de ikametgâh ve işyeri adresi bulunmayan, kanuni ve iş merkezide olmayanların Türkiye’de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye’de faydalanılan hizmetler KDV’ye tabi olacak ve KDV’nin tamamı, hizmetin yurt içindeki alıcısı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenecektir. KDVGUT2.1.2.1.bölümünde bu hizmetin istisna kapsamına girip girmediğini ve istisna kapsamında değilse nasıl tevkifat yapılacağını açıklamıştır.(Ek 1 Shf 95)

Bu tevkifatın uygulanmasında ortaya çıkan tereddütleri gidermek amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığının verdiği çeşitli özelgeler aşağıya alınmıştır.

-İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 07/04/2014 tarih 39044742-KDV.6-808 sayılı özelgesinde Türkiye’de yerleşik firmanın Danimarka firmasına isim kullanım hakkı bedeli olarak yapacağı ödemeler KDV ye tabi olup yapılacak ödeme bedeli üzerinden hesaplanan KDV nin sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesi ile Türkiye’de yerleşik firma tarafından beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

-Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 07/04/2014 tarih 45404237-130[I.13.148]-97 sayılı özelgesinde Türkiye’de yerleşik firma tarafından internet üzerinden aylık ve yıllık abone yapılarak verilen bilgi paylaşım hizmeti 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2) bölümünde sayılan tevkifat uygulanacak

hizmetler arasında yer almadığından söz konusu hizmet dolayısıyla anılan Tebliğ kapsamında tevkifat yapılmasına gerek bulunmamaktadır

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 31/03/2014 tarih 45404237-130[I.13.189]-79 sayılı özelgesinde , ihraç kaydıyla satışı yapılan ürünler için ihracatçı firma tarafından yurt dışındaki firmalardan alınan ihracat işlemlerine aracılık hizmeti, Kanunun 6/b maddesi uyarınca KDV nin konusuna girmediğinden, tarafınıza yansıtılan komisyon bedeli üzerinden KDV hesaplanmaması gerekir.

-İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 16/08/2013 tarih .9-1267 sayılı özelgesinde yurt dışında yerleşik firmalardan satın alınan bilgisayar programları ile ilgili yapılan ödemeler katma değer vergisine tabi olup yurt dışındaki bu firmalara ödenen bedel üzerinden genel oranda (% 18) hesaplanacak KDV nin, Türkiye’de yerleşik firma tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek kanuni süresinde ödenmesi gerekmektedir.

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 19/07/2013 KVK 6-1062 sayılı özelgesinde Türkiye’de yerleşik firmanın serbest bölgede bulunan şubesi tarafından yurt dışından bilgisayar yazılımı hizmeti ithali KDV ye tabi olup, hizmeti veren yurt dışındaki firmanın Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV nin, hizmeti alan firma tarafından sorumlu sıfatıyla 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

-İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 26/04/2013 tarih **KDV.17-624** sayılı özelgesinde Şirketin serbest bölgede faaliyette bulunan şubesinin, Amerika Birleşik Devletleri’nde yerleşik grup firmasından aldığı "data hattı kullandırma" hizmeti KDV Kanununun 1 ve 6 ncı maddeleri gereğince KDV ye tabi olduğundan hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV nin de Türkiye’de yerleşik firma tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir

- Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 11/07/2013 tarih 45404237-130.12.18-187 sayılı özelgesinde serbest bölgede faaliyette bulunan şirketin merkezi İspanya’da bulunan yurtdışı grup şirketlerinden almış olduğu "Mühendislik Hizmetleri,

Kurumsal Yönetim ve Destek Hizmetleri ile Ticarileştirme Servis Hizmetleri" ne ilişkin yaptığı ödemeler üzerinden hizmetten Türkiye'de faydalanıldığından KDV ye tabi bulunacağı ve hizmeti alan firma tarafından sorumlu sıfatıyla 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

-Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 10/07/2013 tarih 84974990-130[2012-4-1-6]-705sayılı özelgesinde konferansa konuşmacı olarak katılan Fransa mukimi öğretim görevlisi gerçek kişiden alınan hizmetten Türkiye'de faydalanacağınızdan söz konusu hizmet ifası KDV Kanununun 1/2 nci maddesi gereğince KDV'ye tabi olup, bu işleme ilişkin hesaplanan KDV'nin firmanız tarafından 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 02/07/2013 tarih KDV.6-956 sayılı özelgesinde Amerika Birleşik Devletlerinde mukim firmadan alınan dublaja ön hazırlık ile dublaj ve mikşaj hizmetinden Türkiye'de yararlanıldığından bu hizmet KDV ye tabi olacak, hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV hizmeti alan firma tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenecektir.

-Kırıkkale Defterdarlığınca verilen 26/03/2013 tarih 3 sayılı özelgede , üniversite tarafından yurtdışındaki firmadan alınan elektronik veri tabanı aboneliği hizmeti için ödenen bedelin dövizle veya dövize endeksli olarak belirlenmesi halinde, hizmetin ifa edildiği tarihteki cari alış kuru üzerinden TL ye çevrilmesi ve bu bedel üzerinden genel oranda (%18) KDV hesaplanarak, üniversite tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesiyle beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 17/08/2012 tarih KDV 9-2629 sayılı özelgesinde sanat eserlerinin yurtdışında yerleşik gerçek veya tüzel kişilerce Türkiye'de yerleşik firmaya teslimi KDV ye tabi olup, söz konusu teslim dolayısıyla hesaplanan KDV nin 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin "2.1. İkametgahı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar" başlıklı bölümünde yer alan açıklamalar doğrultusunda Türkiye'de yerleşik firma tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekmektedir.

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 17/08/2012 tarih KDV 6-2608 sayılı özelgesinde yurt dışında faaliyet gösteren firmalardan alınacak pazarlama ve danışmanlık hizmetlerinden Türkiye'de faydalanılması halinde, söz konusu hizmetler KDV'ye tabi olup, hizmet bedeli üzerinden KDV'nin tamamının sorumlu sıfatıyla tevkif edilerek anılan Tebliğ'de yer alan açıklamalar doğrultusunda hizmetten faydalanan firma tarafından 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 13/08/2012 tarih KDV 6-2525 sayılı özelgesinde yabancı firmanın Türkiye'de yerleşik firmaya yapacağı dizayn ve fizibilite çalışmaları hizmeti ile ön arıtma sistemi sahada montaj hizmeti faaliyetleri KDV ye tabi olup, söz konusu faaliyetler kapsamında hesaplanan katma değer vergisinin, adı geçen firmanın Türkiye'de KDV mükellefiyetinin bulunmaması halinde anılan Tebliğin "2.1. İkametgahı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar" başlıklı bölümünde yapılan açıklamalara göre Kurumunuzca sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

-Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 08/05/2014 tarih 473sayılı özelgesinde yurt dışında mukim firmalardan temin edilen ve Türkiye'de faydalanılan analiz hizmetleri Kanununun 1/1 inci maddesine göre KDV ye tabi olup bu işlemde doğan KDV hizmetten faydalanan tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilerek ödenecektir.

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 29/05/2014 tarih KDV.9-1505 sayılı özelgesinde İngiltere'de mukim firma tarafından verilen mühendislik, projeyönetimi ve süpervizörlük hizmetinden Türkiye'de yararlanıldığından bu hizmetler genelhükümler çerçevesinde KDV'ye tabi bulunmakta olup, söz konusu hizmetler karşılığında yapılacak ödemeler üzerinden genel oranda hesaplanacak KDV'nin, hizmetten faydalanan tarafından sorumlu sıfatıyla 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

-Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığının 01/04/2014 tarih 1331-22 sayılı özelgesinde Türk şirketi tarafından İrlanda mukimi firmadan arama motoru üzerinden alınan reklam hizmetinden Türkiye'de yararlanıldığından bu hizmet ifası KDV'ye

tabi olacaktır. Söz konusu firmanın Türkiye'de ikametgâhı, iş yeri, kanuni merkezi veya işmerkezinin bulunması halinde, İrlanda mukimi firma tarafından hizmet bedeli üzerinden hesaplanacak verginin düzenlenen faturada gösterilmesi ve 1 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, verginin mükellefi İrlanda mukimi firma olmakla birlikte, sözkonusu firmanın Türkiye'de ikametgâhı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması halinde hizmet bedeli üzerinden hesaplanacak verginin, Kanunun 9/1 inci maddesi ve 15 seri no.lu KDV Genel Tebliğinin (C) bölümü gereğince Türk şirketi tarafından 2 no.lu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

-İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 25/10/2013 tarih KDV.24-1698 sayılı özelgesinde Yurt dışındaki firma tarafından grup firmasının hukuk bürosuna olan borçları karşılığı yaptığı ödemelerden tevkifat yapılması gerekmektedir.

-İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 21/10/2013 tarih KDV.24-1685 sayılı özelgesinde şirketin, kullandığı programlara ilişkin olarak, Almanya'da mukim yurtdışı ortak firmadan çalışanı vasıtası ile aldığı eğitim hizmeti, bu hizmetten Türkiye'de yararlandığından, KDV Kanununun 1 ve 6 ncı maddeleri gereği KDV tevkifatına tabi bulunmaktadır.

(<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/index3.html>)

2.3.7.2.2.Serbest Meslek Faaliyeti Kapsamında Yapılan Teslim ve Hizmetler

KDV kanununa göre serbest meslek faaliyetlerini mutat ve devamlı olarak yapanlar KDV mükellefiyeti tesis edilecek, bu faaliyeti arızı yapanların KDV mükellefiyeti olmayacaktır. Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesindeki Serbest Meslek istisnasından faydalanan ve yalnızca 94.maddede sayılan tevkifat yapacaklara teslim ve hizmette bulunanlar KDV mükellefiyeti tesis ettirmezler. Bunlara ödeme yapanlar KDV'nin de tamamını sorumlu sıfatıyla beyan ederek vergi dairesine ödemeleri gerekir. Bununla ilgili detaylara KDVGUT'nin 2.1.2.2. bölümünde yer verilmiştir.(Ek 1 Shf 96)

Bu tevkifatın uygulanmasında ortaya çıkan tereddütleri gidermek amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığının verdiği çeşitli özelgeler aşağıya alınmıştır.

-Adıyaman Defterdarlığının 22/10/2013 tarih 26 sayılı özelgesinde mahkemeler nezdinde icra edilen avukatlık hizmetleri, danışmanlık ve denetim hizmetleri kapsamında değerlendirilmediğinden söz konusu zorunlu avukatlık hizmetleri nedeniyle yapılan ödemelere ait KDV tutarı üzerinden tevkifat uygulanmasına gerek bulunmamaktadır.

-Rize Defterdarlığının 20/02/2013 tarih **KDV-202-5** sayılı özelgesinde reklam filmlerinde oynayıp, kuruma hizmet bedeli karşılığında serbest meslek makbuzu düzenleyen serbest meslek erbaplarının Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından, bunlara yapılan ödemelere ait katma değer vergisi tevkifata tabi tutulmayacak, söz konusu vergi kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

-Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 16/08/2012 tarih **66-841sayılı özelgesinde** resim atölyesinde yapılan çalışmaların sergilenip satılması işlemi söz konusu faaliyetin mutad meslek halinde ifa edilmesi ve GVK nun 18 inci maddesinde düzenlenen istisna kapsamındaki eserlerin aynı Kanununun 94 üncü maddesinde sayılanlar dışındakilere de satılması halinde yapılan teslim ve hizmetler KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre genel hükümler çerçevesinde KDV ye tabi tutulacak vebu ödemeler ile ilgili hesaplanan KDV, kişi ve kuruluşlar tarafından tevkif edilerek sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

-Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığının 15/04/2014 tarih **51 sayılı özelgesinde** Türkiye'deki projelerin yürütülmesi için yurtdışı firmasının personelleri vasıtasıyla alınan mühendislik hizmetlerinin yurt dışında yerleşik firmalardan alınan serbest meslek hizmeti KDV'ye tabi olduğundan, hizmetten faydalanan tarafından bu hizmete ilişkin bedel üzerinden hesaplanan KDV'nin sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.(<http://www.gib.gov.tr/node/89564>)

2.3.7.2.3.Kiralama İşlemleri

3065 sayılı Kanununun (1/3-f) maddesine göre, Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemleri KDV.'nin konusuna girmektedir.

Buna göre, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa dahi KDV.'ye tabi olacaktır.

Bu kiralama işlemleri ile ilgili KDV;

- Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle KDV. mükellefiyetinin bulunmaması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV. ödeyenler bu kapsama dahildir),
- Kiracının KDV. mükellefi olması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV. ödeyenler bu kapsama dahil değildir), 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 KDV.'den istisna olan işletmeler,
- Sadece KDV.'ye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde KDV. mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenler,
- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar olması hallerinde de, kiralama hizmetine ait KDV. söz konusu kiracılar tarafından bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.

Tevkifata tabi tutulan KDV.'nin beyan ve ödenmesi konusunda, Yeni Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.1.1) bölümündeki açıklamalar dikkate alınır.

KDV.'ye tabi olan kiralama işlerinde kiraya verenin başka faaliyetleri dolayısıyla KDV. mükellefi olması halinde, tam tevkifat uygulaması söz konusu olmaz; kiraya veren, kiralama faaliyetlerine ait KDV.'yi diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan eder. Faaliyetleri sadece 2 no.lu KDV. Beyannamesi vermelerini gerektirenler, bu kapsamda mütalaa edilmez.

Yukarıda belirtilenler hariç kiracının KDV. mükellefi olmaması halinde de (faaliyetleri sadece 2 no.lu KDV. Beyannamesi vermelerini gerektirenler de bu kapsamda mütalaa edilecektir) kira bedeli üzerinden hesaplanan KDV., kiraya veren

tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilir. Kiraya verenin başka nedenlerle KDV. mükellefiyeti olmaması bu uygulamaya engel değildir.

Kiralama işleminin KDV.'den müstesna olması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV. beyan edilmez.

Örneğin; Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde sayılan mal ve haklar arasında yer alan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri, bir iktisadi işletmeye dahil olmamaları şartıyla, 3065 sayılı Kanunun (17/4-d) maddesine göre KDV.'den müstesnadır.

Dolayısıyla, bir iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinde KDV. ve sorumluluk uygulaması söz konusu olmamaktadır.

5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların kiralama işlemlerinde, kiracının KDV. mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın, tevkifat uygulanmayacaktır. Bu durumda, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar kiraya verme işlemleri dışında KDV.'ye tabi işlemleri bulunmamaları kaydıyla, 1 no.lu KDV. Beyannamesini sadece kiralama işleminin gerçekleştiği dönemler için verirler. (Demir, C. 2014)

Bu tevkifatın uygulanmasında ortaya çıkan tereddütleri gidermek amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığının verdiği çeşitli özelgeler aşağıya alınmıştır.

-Hatay Vergi Dairesi Başkanlığının 22/02/2013 tarih 19 sayılı özelgesinde okul aile birliğinin kantin kiralaması işlemi gayrimenkulün kendisi iktisadi işletme oluşturduğundan Kanunun 1/3-f maddesine göre KDV ye tabi olup, bu işlemde doğan KDV nin kantin işletmecisi tarafınızdan, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde 2 No.lu KDV Beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

-Aydın Vergi Dairesi Başkanlığının 28/11/2012 tarih 20 sayılı özelgesinde Belediyenin gerçek usulde KDV mükellefiyetinin bulunmaması halinde Belediyenin Derneğe yapmış olduğu yol kenarlarının otopark olarak kiralama işlemine ilişkin olarak kiralama bedeline genel oran (%18) uygulanmak suretiyle hesaplanacak KDV, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (2.3.) bölümündeki açıklamalara göre Dernek tarafından sorumlu sıfatıyla 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenecek,

adı geçen Belediyenin gerçek usulde KDV mükellefiyetinin bulunması halinde ise işleme ait KDV, Belediye tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilerek ödenecektir.

-Muğla Vergi Dairesi Başkanlığının 19/04/2013 tarih26 sayılı özelgesinde yat işletmeciliği faaliyetinde kullanılan yatların şirket tarafından kiralanması, hizmet mahiyetinde bir işlem olduğundan, bu işlemin KDV den istisna tutulması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla yurt dışındaki firmalardan kiralayacağınız yatlar için yurt dışındaki firmalara ödenecek kira bedelleri üzerinden KDV hesaplanarak KDV Kanununun 9/1 maddesi uyarınca firmanızca sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekmektedir.

-Mersin Vergi Dairesi Başkanlığının 28/02/2013 tarih14 sayılı özelgesinde şirket aktifine kayıtlı binanın Kredi Yurtlar Kurumu'na kiraya verilmesi halinde kiraya verenin başka işlemleri nedeniyle KDV mükellefiyetinin bulunduğu, kiracının durumuna bakılmaksızın işleme ilişkin vergi kiraya veren tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Ancak Şirkete ait binanın, 5018 sayılı Kanuna ekli II sayılı cetvelin B/11 sırasında özel bütçeli idareler arasında sayılan Kredi Yurtlar Kurumuna kiraya verilmesi işleminde, kira bedelleri üzerinden hesaplanan KDV nin Tebliğin (3.2.13) numaralı bölümü uyarınca 5/10 oranında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

-Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 01/03/2013 tarih49 sayılı özelgesinde basit usulde vergilendirilen mükellefin işletmeye dahil edilmesi mümkün bulunmayan taşıt aracını kiraya vermesi işlemi; basit usulde vergilendirilen mükellefin esas faaliyetine ilişkin teslim ve hizmet mahiyetinde olmadığından ve Gelir Vergisi Kanununa göre gayrimenkul sermaye iradı kapsamında olduğundan, Kanunun 1-3/f maddesine göre katma değer vergisine tabi tutulacaktır. Bu itibarla, söz konusu kiralama işlemine ait KDV nin tamamının; 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (2.3) bölümü ile KDV-60/2011-1 no.lu KDV Sirkülerinin (1.4) bölümünde yer alan açıklamalar çerçevesinde kiralayan şirketçe sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

-Adıyaman Defterdarlığının 21/03/2014 tarih 7 sayılı özelgesinde kiralanan araca ait yakıtın ayrı fatura edilmesi halindefaturada söz konusu hizmete ait bedelden

ayrı olarak gösterilen yakıt bedeline isabet eden KDV tutarı üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.

-İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 20/07/2012 tarih 2193 sayılı özelgesinde işyerinin bir bölümünün ATM cihazı yerleştirilmek üzere bankaya kiraya verilmesi işlemi KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre katma değer vergisine tabidir. Şirketinizin kiralama işlemi karşılığında her yılın ocak ayında tahsil edeceği KDV, işlemin gerçekleştiği döneme mahsus olarak verilecek 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edileceğinden tevkifat uygulanmayacaktır.

-Manisa Vergi Dairesi Başkanlığının 02/06/2014 tarih 50 sayılı özelgesinde Üniversitenin kantin kafeteryakiralaması işleminde kiralama konusu bir taşınmaz kiralaması değil taşınmaza bağlı işletme hakkının kiralanması olup KDV Kanununun 1/3-f maddesine göre bu işlem KDV ye tabi bulunmaktadır. Kiralama işlemi nedeniyle hesaplanacak KDV nin ise tevkifata tabi tutulmayarak,5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan Üniversite tarafından 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.(<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/index3.html>)

2.3.7.3. Kısmi tevkifat

Hesaplanan KDV'nin Maliye Bakanlığınca çıkarılan tebliğlerle tespit edilen orandaki kısmı, muhatap alıcı tarafından beyan edilerek ödenir.Kalan kısım ise satıcı tarafından normal Katma Değer Vergisi prosedürüne göre beyan edilerek ödenir.(<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>)

2.3.7.4.Kısmi Tevkifata Tabi İşlemler

Bu bölümde sayılan işlemler hizmet ifasıdır ve 14 alt başlık altında incelenmiştir.Mal teslimi olarak sayılan işlemler bir sonraki bölümün konusudur.

2.3.7.4.1.Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri

Bu tevkifata tabi işlemler ile ilgili açıklamalara3.1. bölümünde yer verilmiştir.

2.3.7.4.2 Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler

KDVGUT'nin 2.1.3.2.2.bölümü sayılan işlemlerde 9/10 oranında tevkifat yapılacağını belirterek tevkifatın nasıl ve kimlere uygulanacağını açıklamıştır.(EK Shf 105)Piyasa etüt-araştırma, ekspertiz, plan-proje; teknik, ekonomik, mali ve hukuki alanda sunulan danışmanlık, müşavirlik, denetim ve benzeri hizmetler tevkifat kapsamına girmektedir..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 de bu bölüm kapsamında değerlendirilecektir.

Danışmanlık hizmeti tanımının hangi faaliyetleri kapsadığı konusunda oluşan belirsizlikler hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı özelgeler ile uygulamaya yön vermeye çalışmaktadır. Bunlardan birinde Kırşehir Defterdarlığı 18.02.2013 tarih 2 sayılı özalgede "Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarından olan Kırşehir Barosu Adli Yardım Bürosu, Kırşehir Barosu CMK ve Kırşehir Baro Başkanlığına defter tutmak, beyanname düzenlemek ve vermek şeklinde vermiş olduğunuz hizmetler danışmanlık, müşavirlik ve denetim hizmetleri kapsamında değerlendirilemeyeceğinden ancak söz konusu meslek kuruluşlarına, vergi mevzuatına ya da diğer mevzuata yönelik danışmanlık ve müşavirlik hizmeti verilmesi, denetim yapılması veya denetim sonucunda rapor düzenlenmek suretiyle hizmet verilmesi halinde ise verilen hizmetin denetim hizmeti kapsamında değerlendirilerek bu hizmete isabet eden bedel üzerinden hesaplanan KDV'den (9/10) oranında KDV tevkifatı yapılması gerekmektedir."

Aynı şekilde yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin faaliyet konusu gereği Tespit Raporu düzenlemek suretiyle verdikleri hizmetlerin 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi olup olmadığı hususunda İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 26/04/2013 tarih 631 sayılı özalgesinde "Buna göre yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde, yetkilendirilmiş gümrük müşavirlerinin 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin (3.1.2/b) ayırımında sayılan belirlenmiş alıcılara (KDV mükellefi olsun olmasın) yaptıkları tespit işlemleri ve sonucunda tespit raporu düzenlemek suretiyle

verdikleri hizmetler denetim ve müşavirlik hizmeti kapsamında 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi olacaktır.”

Eğitim hizmetleri ile ilgili olarak İş Sağlığı ve Güvenliği Hizmetleri Yönetmeliğine göre 4857 sayılı İş Kanunu kapsamındaki işyerlerine iş güvenliği uzmanlığı hizmeti vermekte olan şirketin bu faaliyeti nedeniyle düzenlediği faturalarda KDV tevkifatı yapıp yapılmayacağı tereddüt konusu olmuştur. Konu ile ilgili Amasya Defterdarlığı 14.11.2012 tarih 29-44 sayılı özelgesinde “ilgili mevzuat çerçevesinde verilen iş güvenliği ve uzmanlığı eğitim hizmeti, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde sayılmadığından, prensip olarak tevkifat uygulaması kapsamında bulunmamaktadır.”

Kalkınma ajansları aracılığı ile verilen eğitim hizmetlerinde Katma Değer Vergisi tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı yönündeki özelge talebine Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı 03.06.2014 tarih 89 sayılı özelgesinde “Kalkınma ajansları Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) bölümünde sayılan belirlenmiş alıcılar arasında yer almaktadır.

Tebliğin (I/C-2.1.3.2.2.) Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık Denetim ve Benzeri Hizmetler başlıklı bölümünde, “*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 değerlendirilir.*” açıklamasına yer verilmiştir. Bu çerçevede, Ajansınıza, herhangi bir teslim ya da hizmet kapsamında veya bu teslim ya da hizmetin devamı niteliğinde verilen eğitim hizmetleri, bedeli ayrıca belirlenmek ve KDV dahil tutarı 1.000 TL. yi aşmak kaydıyla Tebliğin (I/C-2.1.3.2.2.) bölümüne göre (9/10) oranında KDV tevkifatına tabi tutulacağı belirtilmiştir.

Eğitim ile ilgili verilen bir diğer özelge talep yazısında yönetici firmalara yangın danışmanlığı ve eğitimi konusunda seminerler düzenlenerek yangın danışmanlık ve eğitim hizmetleri verildiği belirtilerek tevkifata tabi olup olmadığı konusunda görüş istenmiş İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığından alınan cevabi yazıda “*belirlenmiş alıcılara verilen yangın tehditlerine karşı caydırıcı ön tedbirler alma,*

güvenlik ve korumaya yönelik eğitim ve danışmanlık hizmetleri işgücü temin hizmeti kapsamında 9/10 oranında tevkifata tabi olduğu” belirtilmiştir.

- Şirketin Devlet Su İşlerinin ihale ettiği baraj ve göletlerin etüt plan ve proje ihalesini alan ABC Ltd. Şti.'ne, proje kapsamında göletlerin malzeme seçim etütleri yapılması için alınan toprak numunelerin laboratuvar analizleri hizmeti verdiği belirtilerek, söz konusu laboratuvar hizmetinin katma değer vergisi tevkifatına tabi olup olmadığı hususunda görüş istenmiş,

Manisa Vergi Dairesi Başkanlığının 5.2.2013 tarih 7 sayılı özelgesinde

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.1.2/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetlerinde tevkifat uygulaması söz konusu olup Şirketinizin, Devlet Su İşlerinin ihale ettiği baraj ve göletlerin etüt plan ve proje ihalesini alan ilk yüklenici ABC Ltd. Şti.'ne, proje kapsamında vermiş olduğu toprak numunelerinin laboratuvar analizleri hizmetine, ABC Ltd. Şti.'nin söz konusu Tebliğin (3.1.2/b) ayırımında belirlenen alıcılar kapsamında olması halinde KDV tevkifatı uygulanacak, ABC Ltd. Şti.'nin 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.1.2/b) ayırımında belirlenen alıcılardan olmaması halinde ise KDV tevkifatı uygulanması söz konusu olmayacağı

belirtilmiştir.

Benzer bir tereddüt şirketler tarafından Belediyelere verilecek su, atıksu, deniz suyu, gıda gibi ürünlerin test edilmesi hizmeti işinin katma değer vergisi tevkifatına tabi olup olmadığı hususunda yaşanmıştır. Bu konu ile ilgili olarak Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 08.08.2012 tarih 389 sayılı özelgesinde “su, atıksu, deniz suyu, gıda gibi ürünlerin test edilmesi hizmeti işinin katma değer vergisi tevkifatına tabi olmadığı” ifade edilmiştir.

Ayrıca bu hizmetlerin tevkifata tabi olup olmadığı araştırılırken öncelikle tevkifat uygulaması gereken alıcının hukuki durumuna da bakılır. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı özerk federasyonlar ile Türk Silahlı Kuvvetleri konut yönetimlerine verilen danışmanlık, müşavirlik ve denetim hizmetlerinin KDV tevkifatına tabi olup olmadığı sorusuna 23/05/2014 tarih 514 sayılı özelgesinde

Tebliğin (I/C-2.1.3.2.2.) Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler" başlıklı bölümünün (I/C-2.1.3.2.2.1) ayrımında, Tebliğin (I/C-2.1.3.1./b) ayrımında sayılanlara karşı ifa edilen etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetlerde alıcılardan (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacağı ifade edilmiştir. 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanununun Ek 9 uncu maddesi ile Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Özerk Spor Federasyonları Çerçeve Statüsüne göre özerk statülü spor federasyonları Gençlik ve Spor Bakanlığının bağlı kuruluşu olarak faaliyet göstermekle birlikte bu kuruluşlar bir kamu kuruluşunun en temel özelliği olan "kamu hukuku"na tabi olmayıp "özel hukuk" hükümlerine tabi bulunmaktadır. Bununla birlikte kamu kuruluşu niteliği taşımayan özerk spor federasyonları Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.1./b) ayrımına girmemektedir.

Buna göre, tarafınızca verilen danışmanlık hizmeti, hizmetin alıcısı olan ... Komutanlığı konut yönetimi ile özerk federasyonların Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) bölümünde sayılan belirlenmiş alıcılar arasında sayılmaması nedeniyle tevkifata tabi bulunmamaktadır.

ifadesini kullanmıştır.

Bunun dışında Proje yönetim hizmeti sözleşmesi çerçevesinde verilen hizmetlerde tevkifat uygulaması konusunda İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 15/04/2014 tarih 961 sayılı özeldede

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin "3.1. Kısmi Tevkifatın Mahiyeti ve Tevkifat Uygulayacak Alıcılar" başlıklı bölümünde, kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulabilecekler KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılar olmak üzere iki grup halinde sayılmış ve belirlenmiş alıcıların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde KDV tevkifatı uygulanmayacağı açıklanmıştır.

Aynı Tebliğin "3.2.2. Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetleri" başlıklı bölümünde, belirlenmiş alıcılara etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetlerinde alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacağı ve bu bölüm kapsamına dahil olan hizmetler açıklanmıştır. Buna göre, Şirketiniz tarafından Gayrimenkul Yatırım

Ortaklığı A.Ş'ne verilen "proje yönetim hizmeti", Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş'nin Tebliğin (3.1.2/b) ayırımı kapsamında (belirlenmiş alıcı) olması nedeniyle (9/10) oranında tevkifata tabidir.

İfadesi ile tevkifat yapılması gerektiğini belirtmiştir.

Uygulamada kararsızlığa neden olan bir diğer husus da serbest meslek erbabının hizmet sözleşmesi ile danışmanlık faaliyetinde bulunması halinde KDV tevkifatının nasıl uygulanması gerektiğidir. Bu konuda Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı 9.4.2014 tarih 90 sayılı özelgesinde

KDV mükellefi anonim şirket ile aranızda yapılan danışmanlık hizmetinin hizmet sözleşmesi ile yürütülmesi halinde elde dileyen gelir ücret olarak kabul edilerek KDV nin konusuna girmeyecek ve tevkifata konu olmayacaktır.

Öte yandan ilmi, mesleki bilgi ve ihtisasa dayanarak işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabınıza gerçekleştirilen danışmanlık hizmeti, hizmetinalıcısı olan anonim şirketin Tebliğin (3.1.2/b) bölümünde sayılan belirlenmiş alıcılar arasındabulunmaması kaydıyla tevkifata tabi olmayacaktır.

İfadesi ile hizmet akdi bulunmaması ve hizmetin alıcısının belirlenmiş alıcı olması halinde tevkifat uygulanacağını belirtmiştir.

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

KDVGUT 2.1.3.2.3.bölümüne göre belirlenmiş alıcılara yönelik makine, teçhizat, demirbaş, taşıtlara ait tadil, bakım,onarım hizmetlerinde uygulanacak KDV tevkifat oranı 5/10'dur. (EK 1 Shf106)Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtların bakım hizmetleri, bunların kendinden beklenen görev ve işlevleri sağlamak için belli aralıklarla veya gerektiği zaman yapılan faaliyetlerdir. Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtların onarımı ise bozulmuş, eskimiş araçların kullanılabilir hale getirilmesinden ibarettir. Bakım hizmeti sırasında bakımı yapılan şeyin belli aksam ve parçalarının değiştirilmesi de hizmetin ayrılmaz bir parçasıdır.

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 hizmetin gereği olarak yapılan mal, malzeme ve parça teslimlerine ilişkin KDV de tevkifat kapsamındadır.

<http://www.vergidegundem.com/tr/custom> 2015

2.3.7.4.4.Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri

KDVGUT2.1.3.2.4.bölümünde belirlenmiş alıcı yönelik yemek, servis,organizasyon hizmetlerinde uygulanacak KDV tevkifat oranı 5/10'dur. (EK 1 Shf 108)Yemek servis hizmetleri; tevkifat sorumluluğu bulunan kurum ve kuruluşların personel, öğrenci, hasta, müşteri, misafir, yolcu sıfatı taşıyan kişilerin yemek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapacakları hizmet alımlarını kapsamaktadır. Ayrıca bu kuruluşların kokteyl, davet, toplu yemek ve bunun gibi hizmet alımları da tevkifata tabidir.

Bu amaçla yapılan hizmet alımlarının tevkifat yapmakla sorumlu kurum veya kuruluşlara ait bir yerde hazırlanması (pişirilmesi) veya tüketilmeye hazır halde temin edilmesi tevkifat uygulanmasına engel değildir.(<http://www.muhasibetr.com/muhasebe/036/>)

Bu tevkifatın uygulanması ile ilgili karşılaşılan sorunlara yönelik Gelir İdaresi Başkanlığı'nın vermiş olduğu özelge örnekleri aşağıdadır.

-Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.08.2013 tarih 895 sayılı özelgesinde kamu ve özel sektördeki kurumlara kişisel gelişim eğitimleri, seminerleri veren ve eğitim organizasyonları yapan bir şirkete hızlı okuma, hafıza teknikleri, iletişim, etkili konuşma, işte mutluluk, takım çalışması gibi eğitim organizasyonları faaliyetleri için tevkifat uygulanmayacağını belirtmiştir.

- Gümüşhane Defterdarlığı'nın 14.04.2014 tarih 1 sayılı özelgesinde yemek servis hizmeti veren firmanın oluşturduğu sisteme dahil lokantalardan Devlet Memurlarına SMS yoluyla ödenme şeklinde vereceği yeme-içme hizmeti teminine ilişkin hesaplanan KDV nin İl Özel İdarenizce tevkifata tabi tutulmasına gerek bulunmamaktadır.

2.3.7.4.5. İşgücü Temin Hizmetleri

İşgücü temin hizmetleri tevkifat uygulamasında en fazla tereddüt edilen tevkifat konularındandır. İşgücü temin hizmetlerinde tevkifat oranı 9/10'dur. Bu KDV GUT 'nin 2.1.3.2.5. bölümü hem de Gelir İdaresi Başkanlığının verdiği çeşitli özgelgeler ile sorunlar azaltılmaya çalışılmıştır. (Ek 1 Shf109) Katma değer vergisi mükellefi bazı işletmelerin mal veya hizmet üretimlerine ilişkin olarak ihtiyaç duydukları işgücünü kendilerine hizmet akdi ile bağlı ücretli statüsünde hizmet erbabı çalıştırarak temin etmek yerine, alt işverenlerden veya bu alanda faaliyette bulunan diğer kurum, kuruluş veya organizasyonlardan satın almaları durumunda, iş gücü temini söz konusu olmaktadır (<http://www.vergidegundem.com/tr/custom2015>)

Bu tevkifat türü ile ilgili özelge örnekleri şöyledir:

-İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 01.04.2014 tarih 709 sayılı özeldesinde toplam hizmet bedelinden personel teminine ilişkin bedelin; sözleşme, ücret bordrosu gibi . belge ve kayıtlardan hareketle ayrıştırılması ve faturada ayrıca gösterilmesi halinde, bu bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden (9/10) oranında tevkifat yapılacak, gemi kiralama bedeline isabet eden KDV tutarı üzerinden ise tevkifat yapılmayacaktır.

-Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 08.04.2014 tarih 338 sayılı özeldesinde tevkifata konu olan işlemin işgücü mü temizlik mi olduğu hususunun belirlenebilmesi için yapılan Temizlik Hizmet Alımı Teknik Şartnamesi'ne bakılarak mahiyeti tespit edilir. Buna göre, söz konusu hizmetin; istihdam edilecek elemanların sevk, idare ve kontrolünün temizlik firmasında olması halinde "işgücü temin hizmetleri" kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayıp, "temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri" kapsamında (7/10) oranında KDV tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

-Şanlıurfa Vergi Dairesi Başkanlığının 20.08.2013 tarih 27 sayılı özeldesinde Malzemesiz temizlik hizmetleri ve özel güvenlik hizmetlerinde Tebliğin (3.2.2.1) ve (3.2.5.2) bölümleri uyarınca 9/10 oranında, malzemeli temizlik hizmetlerinde ise 7/10 oranında, KDV tevkifatı yapmanız gerekmektedir.

-Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 15.08.2013 tarih 235 sayılı özelgesinde “ İşyeri Hekimliği Sözleşmesinin" incelenmesinden; işin, 4857 Sayılı İş Kanunu ve 6331 Sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu kapsamında “iş yeri hekimliği" hizmeti olduğu ve bu işte çalışan elemanın sevk ve idaresinin yüklenici firmada bulunduğu anlaşıldığından, işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilmesi söz konusu olmayan “iş yeri hekimliği" hizmeti alımında KDV tevkifatı uygulanmasına gerek bulunmamaktadır.

-Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığının 25.07.2013 tarih 136 sayılı özelgesinde Sözleşmenin incelenmesinden; işin, hizmeti alan Şirkete ait fabrikada 3 sağlık işçisinin vardiyalı olarak çalıştırılması işi olduğu, işin görülmesi esnasında uyulması gereken kuralların işveren tarafından yükleniciye bildirilerek yüklenici firmanın bu kuralları aynen uygulanmasını sağlamakla yükümlü olduğu ve hizmeti alan Şirketin iş kurallarında gereğinde değişiklik yapabileceği anlaşıldığından, söz konusu iş “işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilecektir.

- Mersin Vergi Dairesi Başkanlığının 31.07.2013 tarih 75 sayılı özelgesinde firma tarafından Genel Müdürlüğüne verilen online sayaç okuma, kesme açma ve buna bağlı hizmetlere ilişkin sözleşme ve teknik şartname uyarınca, bu hizmetlerin ifasında kullanılan elemanların firmanızın sevk, idare ve kontrolünde bulunması nedeniyle, söz konusu hizmet işgücü temin hizmeti olarak değerlendirilmeyeceğinden, hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır.

- Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 21.02.2013 tarih 45 sayılı özelgesinde şirkete hizmet akdi ile bağlı çalışan elemanlar aracılığıyla çeşitli otel, motel, tatil köyü nitelikli faaliyet gösteren firmalara verilen animasyon ve gösteri hizmeti 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.5) bölümü ile 63 No.lu KDV Sirkülerinde açıklanan işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilmemektedir. Dolayısıyla, söz konusu hizmete ait hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır.

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 29.04.2013 tarih 11 sayılı özelgesinde işgücü temin hizmetlerinde, söz konusu elemanlar için ödenen yemek,

ulaşım ve giyim masrafları da dahil toplam bedele ait KDV tutarı üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir.

-Batman Defterdarlığının 26.02.2013 tarih 10 sayılı özelgesinde işgücü ve özel güvenlik hizmetine ilişkin bedelin sözleşme, ücret bordrosu, muhasebe kayıtları, sigorta prim bildireleri vb. belge ve kayıtlardan hareketle ayrıştırılması ve faturada ayrıca gösterilmesi halinde bu kısma ait KDV üzerinden (9/10) oranında tevkifat uygulanacaktır.

- Diyarbakır Vergi Dairesi Başkanlığının 19.02.2013 tarih 9 sayılı özelgesinde hizmete ait bedelden şoför/operatör teminine ilişkin bedelin; sözleşme, ücret bordrosu, muhasebe kayıtları, sigorta prim bildireleri vb. belge ve kayıtlardan hareketle ayrıştırılması ve faturada ayrıca gösterilmesi halinde, bu bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden (9/10) oranında tevkifat yapılacak; araç kiralama bedeline isabet eden KDV tutarı üzerinden ise tevkifat yapılmayacaktır.

- Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 28.05.2014 tarih 165 sayılı özelgesinde temin edilen elamanların sevk, idare ve kontrolünün hizmeti alan firmada olmaması nedeniyle iplik düğümleme (işbağ) hizmetinin işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2.3.7.4.6.Yapı Denetim Hizmetleri

Yapı denetim kuruluşları tarafından KDVGUT 'nin ilgili bölümlerinde sayılan kurum ve kuruluşlar ile gerçek usulde KDV mükelleflerine verilen yapı denetim hizmetlerinde alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır. Bu husus ile ilgili KDVGUT 2.1.3.2.6. bölümünde açıklamalar yapılmıştır.(Ek 1 Shf111)

KDV mükellefiyeti bulunmayanların tevkifatı uygulayıp uygulamayacağı hususundaki tereddütlü bir hususta Diyarbakır Vergi Dairesi Başkanlığı 28.06.2013 tarih 24 sayılı özelgesinde “KDV mükellefiyeti bulunmayan ABC Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifine verilen yapı denetim hizmeti nedeniyle hesaplanan KDV nin tevkifata tabi tutulmaması, gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunan ABC vakfına verilen yapı denetim hizmeti nedeniyle

hesaplanan KDV nin bu Vakıf tarafından (9/10) oranında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

ifadesini kullanmıştır.

2.3.7.4.7.Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri

KDVGUT'nin 2.1.3.2.7.bölümünde fason tekstil, konfeksiyon , fason çanta ve ayakkabı dikim işleri ile bu sektördeki bazı aracılık hizmetlerinde, 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı belirtilerek bunula ilgili detaylara yer verilmiştir.(Ek 1 Shf112) rde, mobilya kumaşı, havlu, oto koltuk kumaşı, çuval ve benzerleri ile bunların imalinde kullanılacak iplik veya kumaşa verilen fason hizmetlerde de tevkifat uygulanacaktır.

Fason imalatın şartı, imal edilecek mal ile ilgili ana hammadde başta olmak üzere hammaddelerin fason iş yaptıranlarca temin edilmesidir.Fason olarak yapılan işlerde fason işi yapanlar tarafından kullanılan iplik, tela, fermuar, düğme, astar ve benzeri her türlü yardımcı madde ve malzemeler, fason hizmet bedeline dahil edilmeli ve toplam bedel üzerinden hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmalıdır.

Ayrıca bu tevkifat türü ile ilgili verilen çeşitli özelge örnekleri şöyledir:

-Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 22.04.2014 tarih 437 sayılı özelgesinde “tevkifat uygulaması kapsamındaki fason işler sadece giyim eşyalarına verilen fason işlerle sınırlı değildir. Perdeler, mobilyaların kumaşları ile örtüleri, otomobil koltuk kumaşları, havlular, çuvallar ile bunların üretiminde kullanılan kumaşlar için verilen fason hizmetler detevkifat uygulaması kapsamına girmektedir. Buna göre, çadır üretiminde kullanılan malzemelerin tamamının tarafınızca temin edilerek, sadece çadırların dikimine yönelik olarak ilgili firmadan alınan işçilik hizmeti, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.7.) başlıklı bölümüne göre fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri kapsamında değerlendirileceğinden, söz konusu hizmet

bedellerine ait KDV tutarı üzerinden Kurumunuzca (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

-İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 30.05.2014 tarih 1514 sayılı özelgesinde

Derinin tekstil ve konfeksiyon ürünlerinin imalinde kullanılmak üzere lazer ile modellere göre kesilmesi ve işlenmesi şeklinde verilen hizmetlerin 2007/13033 sayılı BKK eki(II) sayılı listenin (B/10) sırasında yer alan “Fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işleri” kapsamında değerlendirilmesi ve %8 oranında KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir. Bu hizmetler nedeniyle hesaplanan KDV, KDV Genel Uygulama Tebliğinin “I/C-2.1.3.2.7.1.” ayrımı gereğince, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlar tarafından (5/10) oranında tevkifata tabi tutulacaktır. Derinin ayakkabı, çanta ve aksesuar ürünlerinin imalinde kullanılmak üzere lazer ile kesilmesi ve işlenmesi hizmetleri 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listede yer alan “fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işleri” kapsamında değerlendirilemeyeceğinden genel oranda (%18) KDV uygulanacak ve tevkifat söz konusu olmayacaktır.

- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 29.06.2012 tarih 620 sayılı özelgesinde 3. kişilere ve kurumlara ait çığitli pamuğun çırçırılama işlemine tabi tutularak işlenmiş mahlıç pamuk haline getirilmesi işlemi fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işleri kapsamında değerlendirilemeyeceğinden genel oranda (% 18) KDV ye tabi bulunmaktadır. Bu nedenle, söz konusu işleme tevkifat uygulanmayacaktır.

-Denizli Vergi Dairesi Başkanlığının 10.08.2012 tarih 465 sayılı özelgesinde fason iplik büküm hizmetinin kısım kısım verilmesi hususunda mutabık kalınmış ise KDV dahil 1.000 TL lik alt sınırın her bir kısım hizmet bedeli için ayrı ayrı dikkate alınması; büküm hizmetinin parçalara ayrılmayacak şekilde bir bütün olarak verilmesi halinde ise KDV dahil 1.000 TL lik alt sınırın bütünlük arz eden işlem bedelinin tamamı için dikkate alınması gerekmekte olup, malların muhtelif sevk irsaliyeleri ile sevk edilmesinin bu uygulamaya bir etkisi bulunmamaktadır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 28.08.2013 tarih 1367 sayılı özelgesinde ithal edilen rulo kağıtların fason olarak kestirilmesi hizmeti,117 Seri No.lu Tebliğine göre fason olarak yapılan/yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, fason kesim işçiliği %18 oranında KDV ye tabi tutulacak ve bu hizmete KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

2.3.7.4.8. Fason İşlerle İlgili Aracılık Hizmetleri

Fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri 5/10 oranında tevkifata tabidir.Burada yapılan hizmet fason iş yapacak olan ile fason iş yaptıracak olanın birarada getirilmesidir.(Ek 1 Shf113).

Bu tevkifat uygulaması ile ilgili Gelir İdaresi Başkanlığının vermiş olduğu bazı özelgeler aşağıya çıkarılmıştır

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 31.10.2012 tarih 2948 sayılı özelgesinde fason ayakkabı dikim işleri (saya dikimi dahil) ile bu işlere aracılık hizmetlerinde Tebliğin (3.2.7) bölümü gereğince (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacağını belirtmiştir.

2.3.7.4.9. Turist Götürülen Mağazalara Verilen Müşteri Bulma Ve Götürme Hizmetleri

KDV mükelleflerine yönelik müşterinin mağazaya götürülmesi faaliyetinde bu hizmetin alıcısı tarafından (9/10) KDV tevkifatı uygulanır. Rehberlik faaliyetinde bulunanların turist kabilelerini belirli alışveriş noktalarına götürmeleri karşılığında bu işletmelerden aldıkları komisyonlar yüzde 18 oranında KDV'ye tabi olup 9/10 oranında da tevkifat uygulanacaktır.(Ek 1 Shf114)

2.3.7.4.10 ProfesyonelSpor Kulüplerinin Yayın, Reklâm ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri

Profesyonel spor kulüplerinin

- Sponsorluk gelirleri

- reklâm gelirleri,

- yayın gelirleri,
- isim hakkı gelirleri ,

Yüzde 18 oranında Katma Değer Vergisine tabidir.

Ancak bu gelirleri kulüplere sağlayanlar 9/10 oranında tevkifat uygulamak zorundadırlar. Bu tevkifatın uygulanma aşamasında spor kulübünün şirket olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır. (Ek 1 Shf 114)

2.3.7.4.11. Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri

KDVGUT 2.1.3.2.10 bölümüne göre temizlik işleri, çevre ve bahçe bakım hizmetleri alımlarında tevkifat 7/10 oranında uygulanacaktır. Bu konu ile ilgili açıklamalar ilgili tebliğde bulunmaktadır. (ek 1 Shf 116) Temizlik hizmetleri sektörünün yaygın olarak sunduğu hizmetler;

- Bina temizliği,
- Sağlık kuruluşlarının hijyenik temizliği ve hastane atıklarının imhası,
- Çöp toplama ve toplanan çöplerin imhası,
- Park ve bahçeler ile mezarlık alanlarının temizliği ve bakımı,
- Haşere mücadelesi,
- Demiryolu ve kara nakil vasıtalarının temizliği,

ve benzeri işlerden oluşmaktadır.

Öte yandan, 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile sorumlu tayin edilen kurum ve kuruluşların park ve bahçeler ile bulvar, refüj, göbek, rekreasyon alanları ve havuzların bakımı, bitkilendirilmesi, sulanması ve haşere mücadelesine ilişkin hizmet alımları da tevkifata tabi olacaktır. (<http://www.vergidegundem.com/tr/customPaper2015>)

Bu tevkifat türü ile ilgili özelge örnekleri şöyledir:

- Şanlıurfa Vergi Dairesi Başkanlığının 20.02.2013 tarih 6 sayılı özelgesinde Şirket tarafından gerçek usulde KDV mükellefi olan belediye Otobüs İşletme Dairesi Başkanlığına verilecek olan "Otobüs İç Temizliğinin 24 Ay Süre ile Yürütülmesi" hizmetinde; bu hizmetin temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri kapsamında değerlendirilmesi ve yapılacak hakediş ödemeleri üzerinden hesaplanan KDV nin (7/10) oranında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

- Batman Defterdarlığının 29.01.2013 tarih 2 sayılı özelgesinde Yapılan işin mahiyeti sözleşme ile teknik şartnamenin incelenmesi neticesinde sözleşmeye konu hizmetin "Temizlik Çevre ve Bahçe Bakım Hizmeti" mahiyetinde olduğu anlaşılmakta olup, hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin (7/10) oranında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

- Afyonkarahisar Defterdarlığının 10.04.2014 tarih 6 sayılı özelgesinde Devlet Hastanesine verilen 210 işçi ile malzemeli genel temizlik hizmetinin 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.10.) bölümünde düzenlenen temizlik hizmeti kapsamında (7/10) oranında KDV tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

2.3.7.4.12. Servis Taşımacılığı Hizmeti

Servis taşımacılığı hizmeti alımlarında (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır. KDVGUT 2.1.3.2.11 bölümünde bu konu açıklanmıştır.(Ek 1 Shf 117)KDV mükellefleri, kamu kurum ve kuruluşları ve belirlenmiş alıcılar; personel, öğrenci, müşteri ve benzerlerinin belirli bir güzergah dahilinde taşınması amacıyla ihdas ettikleri servis hizmetlerine ilişkin olarak yaptıkları taşımacılık hizmeti alımlarında KDV tevkifatı uygulayacaktır.(www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ozanbingol/2013)

Konu ile ilgili bazı özelge örnekleri aşağıdadır:

-Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı 25.07.2013 tarih 204 sayılı özelgesinde Şirket tarafından verilen servis taşımacılığı hizmetlerinin kısım kısım hizmet ifası niteliğini taşıması ve her bir kısım hizmet ifası karşılığı düzenlenen faturada gösterilen işlem bedelinin, hesaplanan KDV ile birlikte 1.000,00 TL sınırının altında kalması halinde tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan (bir aydan fazla devam eden) hizmetlerde, her bir vergilendirme dönemi (her ay) itibariyle ilgili vergilendirme dönemine isabet eden tutara ait KDV nin söz konusu dönem beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmekte olup, bu şekilde beyanı gereken işlemlerde 15 günlük sürelerle fatura düzenlenip tutarın 1.000 TL nin altına düşürülmesi şeklinde bir uygulama, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 3.4.1.2. numaralı bölümündeki açıklamaya aykırı olacaktır.

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı 05.07.2013 tarih 162 sayılı özelgesinde

- Servis taşımacılığı hizmetinin fiilen ihaleyi alan şirketin kendi araçlarıyla verilmesi halinde 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

- Servis taşımacılığı hizmeti, sözleşmenin tarafı olan firma . tarafından bizzat ifa edilmeyip bir başka firmaya devredilirse, sorumlu durumda olan şirkete karşı ifa edilen hizmet aracılık hizmeti mahiyetinde olacağından, bu şirket tarafından tevkifat yapılmayacaktır.

- Hizmetin fiilen ihaleyi alan firma tarafından ifa edilmeyip alt taşeron firma tarafından ifa edilmesi halinde servis taşımacılığı hizmetini fiilen ifa eden firma tarafından düzenlenen faturadaki KDV 5/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

- Kastamonu Defterdarlığının 25.04.2013 tarih 9 sayılı özelgesinde kooperatif tarafından İlçe Milli Eğitim Müdürlüğüne verilen organizasyon hizmet bedeline ait KDV tutarı üzerinden ilgili Müdürlükçe Tebliğin (3.2.13.) bölümüne göre (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunan ya da basit usulde vergilendirilmekle beraber KDV istisnası uygulamasından vageçen üyeler tarafından kooperatife verilen servis taşımacılığı hizmeti ise kooperatifçe Tebliğin (3.2.11.) bölümüne göre (5/10) oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

-İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 09.04.2014 tarih 843 sayılı özelgesinde hususi binek araçla bir televizyon kanalının kameraman ve muhabirlerinin taşınması işi, söz konusu taşımacılık hizmeti yıllık sözleşme gereği ifa ettiğinden bu hizmet için aracı turizm firması adına fatura düzenlenerek yapılan taşıma işinde; bizzat sahipleri tarafından kullanılan araçlarla verilen "taşımacılık hizmeti" de tevkifat uygulanacak işlemler arasında yer olmadığından tevkifat uygulanmasına gerek bulunmamaktadır.

2.3.7.4.13. Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri

Her tür 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 dâhil) baskı ve basımı hizmeti ile bunların veya sorumlu tayin edilenler tarafından kullanılan her çeşit evrakın ciltlenmesine ilişkin hizmetler 5/10 oranında tevkifata tabi olup bu hususla ilgili bilgiler KDVGUT 2.1.3.2.12 bölümünde verilmiştir.(Ek 1 Shf 118) <http://www.aslanhuseyin.com/2012>

Bu tevkifat türünün uygulanmasında karşılaşılan tereddütler ile ilgili özelge örneklerine aşağıda yer verilmiştir:

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 29.07.2013 tarih 1123 sayılı özelgesinde firma tarafından müşterilerin siparişi doğrultusunda akıllı kart imal edilmesi hizmet mahiyetinde bir işlem olup, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 3.2.12. bölümü uyarınca hizmet bedeline ilişkin KDV tutarının 5/10 oranında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 30.04.2013 tarih 641 sayılı özelgesinde Firma tarafından yurt dışından ithal edilen hologramların yurt içindeki müşterilere teslimi, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2) ve (3.3) bölümleri kapsamında yer almadığından, söz konusu teslim nedeniyle hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır.

-Rize Defterdarlığının 20.04.2013 tarih 5 sayılı özelgesinde Kurumun ürettiği çayların torbalanması ve ambalajlanması amacıyla piyasadan doğrudan temin/ihale yoluyla temin edilen ve Kurum logosunu taşıyan torba, ambalaj malzemesi ile hologramlı etiketler için ödenen bedele isabet eden katma değer vergisinin ise Kurumunuzun 117 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (3.1.2./b) ayrımında sayılan "belirlenmiş alıcılar"dan olması halinde 5/10 oranında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

2.3.7.4.14.Yukarıda Belirlenenler Dışındaki Hizmetler

KDVGUT'ne göre KDV mükelleflerince 5018 sayılı yasa eki cetveller kapsamındaki kuruluşlara verilen diğer bütün hizmetlerde (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.(Ek 1 Shf 119)

Konu ile ilgili uygulama örnekleri şöyledir:

- Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 31.12.2013 tarih 346 sayılı özelgesinde İl Özel İdaresine verilen şoförsüz araç kiralama hizmetine ilişkin KDV nin, adı geçen idarenin 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer almaması nedeniyle tevkifata tabi tutulmaması gerekmektedir.

- Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 16.09.2013 tarih 1499 sayılı özelgesinde sağlık hizmetleri söz konusu Tebliğde bulunan tevkifata tabi hizmetler arasında sayılmamıştır. Ancak 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara verilen ve bedeli bu kurum ve kuruluşlar tarafından ödenen sağlık hizmeti bedellerine ait KDV tutarı üzerinden bu kurum ve kuruluşlarca 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır. SGK dan tahsil ettiğiniz sağlık hizmetlerinde, doğrudan adı geçen Kuruma ifa edilen bir sağlık hizmetinden söz edilemeyeceğinden SGK'ya düzenlenen faturalarda yer alan KDV tutarları üzerinden adı geçen Kurum tarafından KDV tevkifatı yapılmayacaktır.

- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 06.09.2013 tarih 952 sayılı özelgesinde Kültür ve Turizm Bakanlığı ile yapılan "Destek Sözleşmesi" kapsamında düzenlenen kültürel organizasyonlar için tevkifat uygulanması gerekmektedir.

- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 28.08.2013 tarih 933 sayılı özelgesinde şirket aktifinde kayıtlı gayrimenkulün 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan Sermaye Piyasası Kuruluna kiralanması işleminde, kira bedeline ilişkin KDV tutarı üzerinden Sermaye Piyasası Kurulunca (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

-Batman Defterdarlığının 23.08.2013 tarih 28 sayılı özelgesinde 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer almayan İl Özel İdaresine sunulan nakliye hizmet bedellerine ait KDV tutarı üzerinden ilgili İdarece KDV tevkifatı yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

-Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.07.2013 tarih 55 sayılı özelgesinde 5018 sayılı Kanuna ekli II sayılı cetvelde yer alan Orman Genel Müdürlüğüne bağlı Orman İşletme Müdürlüğü tarafından kesim, sürgü, aralama ve odun istihsali gibi hizmetler için kooperatife ödeme yapılırken Tebliğin (3.2.13) bölümü kapsamında 5/10 oranında tevkifata tabi tutulacak, nakliye hizmetine ait bedel üzerinden hesaplanan KDV tutarı ise tevkifata tabi tutulmayacaktır.

- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.07.2013 tarih 798 sayılı özelgesinde 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara yapılan hukuk mevzuat programı satış bedellerine ait KDV tutarı üzerinden 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.13.) bölümüne göre (5/10) oranında tevkifat uygulanması gerekmektedir.

- Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.07.2013 tarih 201 sayılı özelgesinde Hastane tarafından faturası özürü bireyler adına düzenlenmek suretiyle verilen fizik tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerine ait bedellerin Kanun gereği Milli Eğitim Bakanlığı adına Malmüdürlüğüne ödenmesinde, söz konusu işlemler için gerçek kişilerin tevkifat yapma zorunluluğu bulunmadığından KDV tevkifatı uygulanmayacaktır. Ancak, fizik tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerine ait faturanın Milli Eğitim Bakanlığı adına düzenlenmesi halinde söz konusu ödemelere ait KDV tutarları üzerinden 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğindeki usul ve esaslar çerçevesinde 5/10 oranında KDV tevkifatı yapılacaktır.

-Bitlis Defterdarlığının 29.08.2013 tarih 5 sayılı özelgesinde Sağlık Müdürlüğü 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamında yer aldığından gayrimenkul kiralama işlemi nedeniyle hesaplanan KDV nin Sağlık Müdürlüğü tarafından Tebliğin (3.2.13.) bölümü uyarınca (5/10) oranında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

-Kütahya Defterdarlığı 18.04.2013 tarih 11 sayılı özelgesinde İl Sağlık Müdürlüğüne bağlı Özel Özürlü Bakım Merkezlerinde bakıma muhtaç özürllülere verilen bakım hizmeti karşılığında yapılan ödemelerin tamamı üzerinden hesaplanan KDV, Sağlık Müdürlüğüne (5/10) oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

- Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.03.2013 tarih 14 sayılı özelgesinde hizmet sunucuları tarafından sigortalılara verilen sağlık hizmeti nedeniyle SGK'ya düzenlenen faturalarda KDV tevkifatı yapılmayacaktır.

- Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.02.2013 tarih 5 sayılı özelgesinde Firma tarafından özürllü kişilere verilen ve özürllü kişiler adına düzenlenen faturalara istinaden Milli Eğitim Bakanlığı (MEB) tarafından yapılan ödemeye ait KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır. Ancak, söz konusu ödemelerin MEB adına düzenlenen faturalara istinaden yapılması halinde, bu ödemeye ait KDV nin Bakanlık tarafından 5/10 oranında tevkifata tabi tutulması gerekir.

-Şanlıurfa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.02.2013 tarih 5 sayılı özelgesinde Dershane/kurs hizmeti, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.) bölümünde ismen sayılan hizmetler arasında yer almamaktadır. Diğer taraftan, köylere hizmet götürme birlikleri, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar arasında sayılmamaktadır.Buna göre, dershane ile Kaymakamlık Köylere Hizmet Götürme Birliği arasında imzalanan sözleşme çerçevesinde verilen derhane/kurs hizmetine ilişkin firmanıza yapılacak hakediş ödemeleri üzerinden KDV tevkifatı yapılmayacaktır.

-Batman Defterdarlığı 03.01.2013 tarih 1 sayılı özelgesinde Üniversite tarafından şoförsüz olarak araç kiralama hizmeti alımlarında Üniversite KDV mükelleflerinden alacağı ve 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde ayrı bir başlık altında sayılmayan diğer bütün hizmetlere 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulaması gerekmekte olup, araç kiralama hizmetinin 5/10 oranında tevkifata tabi olması gerekmektedir.

- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.02.2013 tarih 28 sayılı özelgesinde kargo taşıma hizmetlerine ilişkin haftalık fatura düzenlenmesi

durumunda faturadaki toplam tutarın Tebliğin 3.4.1.2. bölümünde belirlenen bedeli aşması halinde hesaplanan katma değer vergisi (5/10) oranında tevkifata tabi tutulacak, Yapılan sözleşme gereği bir ay boyunca yapılan işlemlere ilişkin ay sonunda tek bir fatura düzenlenmesi durumunda ise hizmetin ay sonunda tamamlandığı kabul edilerek, hizmet ifasından itibaren yedi gün içerisinde hizmete ilişkin fatura düzenlenecek ve söz konusu tutarın Tebliğin 3.4.1.2. bölümünde belirlenen bedeli aşması halinde hesaplanan katma değer vergisi (5/10) oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

-Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.04.2014 tarih 39 sayılı özelgesinde KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara ifa edilen ve kısmi tevkifat uygulaması başlığının altında belirtilmeyen diğer bütün hizmet ifalarının söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacağı ifade edildiğinden 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan TÜBİTAK Bilgem Gebze Kuruluşuna verilen yazılım hizmeti nedeniyle hesaplanan KDV 5/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

- Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.04.2014 tarih 25 sayılı özelgesinde 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara ifa edilen raf sistemleri montaj işi Tebliğin (3.2.13.) bölümüne göre 5/10 oranında KDV tevkifatına tabi bulunmaktadır.

-Diyarbakır Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.04.2014 tarih 8 sayılı özelgesinde şirkete ait tomografi cihazlarının, 5018 sayılı Kanuna ekli II sayılı cetvelin özel bütçeli idareler arasında sayılan Üniversiteye kiraya verilmesi işleminde, kira bedelleri üzerinden hesaplanan KDV nin Tebliğin (3.2.13) numaralı bölümü uyarınca 5/10 oranında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

-Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.03.2014 tarih 65 sayılı özelgesinde Sulama Birlikleri için 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.1.2/b)bölümünde belirtilen "5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri" ile "Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla

kurulan kamu kurum ve kuruluşları" kapsamında yer almayan sulama birliklerinin, yalnızca belirlenmiş alıcıların tevkifat yapmakla sorumlu bulunduğu hizmet alımlarında tevkifat yapmasına gerek bulunmamaktadır.

2.3.7.5.Kısmi Tevkifat Uygulanacak Mal Teslimleri

2.3.7.5.1.Külçe Metal Teslimleri

Külçe metallerin KDV mükelleflerine ve belirlenmiş alıcılara tesliminde, (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.tevkifat kapsamınaHer türlü hurda metallerden elde edilen külçeler ile hurda metallerden elde edilenler dışındaki bakır, çinko ve alüminyum külçelerinin teslimi girmektedir. Slab, billet (biyet), kütük ve ingot teslimleri de bu uygulama bakımından külçe olarakdeğerlendirilecektir.Bu tevkifatın hangi aşamalarda uygulanacağı KDVGUT 2.1.3.3.1. bölümünde yer almaktadır. (Ek 1 Shf 119)<http://www.referansymm.com.tr/tr/sirkuler.asp>

2.3.7.5.2. Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi

Bakır, çinko, alüminyum, kurşun ve bu sayılanların alaşımlarından mamul ürünlerin, KDV mükelleflerine ve belirlenmiş alıcı olarak sayılanlara tesliminde tevkifat oranı 5/10 olup açıklaması KDVGUT 2.1.3.3.2 .bölümünde yer almaktadır.(Ek 1 Shf 120)

Konu ile ilgili özelge örnekleri aşağıdadır:

-Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığının 22.02.2013 tarih 21 sayılı özelgesinde Tebliğdeyapılan açıklamalara göre, tevkifat kapsamındaki külçe veya billet (biyet)'in ithal edilerek herhangi bir işleme tabi tutulmaksızın doğrudan (külçe ve billet (biyet) olarak) tesliminde KDV tevkifatı uygulanmayacağından ithal edilen alüminyum külçenin işlenerek billet (biyet) halinde tesliminde (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacak olup, billet (biyet)'in ithal edilerek doğrudan tesliminde ise KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

- Karabük Defterdarlığının 17.04.2013 tarih 4 sayılı özelgesinde Şirketin cevherden üretimini yaptığı kütük demir ürününü satın alarak hiçbir işlem yapmadan yine kütük demir olarak satması halinde külçe metal kapsamında KDV tevkifatına konu olmayacaktır.

2.3.7.5.3.Hurda ve Atık Teslimi

Kdv kanununun 17.maddesi ile istisna kapsamında olan Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi ile ilgili olarak istisnadan vazgeçilebilir.Ancak bu durumda KDVGUT 2.1.3.3.3 bölümüne göre (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır. (Ek 1 Shf 121)

2.3.7.5.4.Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâğıt, Cam Hurda ve Atıklarından Elde Edilen Hammadde Teslimi

KDV mükellefleri tarafından bu kapsamdaki belirtilen ürünlerin, KDV mükelleflerine ve belirlenmiş alıcı olarak sayılanlara tesliminde KDVGUT 2.1.3.3.4 bölümünde belirtildiği üzere (9/10) oranında tevkifat uygulanır.(Ek 1 Shf 123)Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-g maddesi uyarınca, metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi KDV'den istisnadır. Ancak söz konusu istisna uygulamasından Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesi kapsamında vazgeçen mükelleflerin bu maddede sayılan metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının tesliminde hesaplanan KDV tevkifata tabi olacaktır. Ancak, işlenmemiş elektrolit olan külçe çinko, birincil (primer) alüminyum, rafine edilmiş kurşun, elektrolitik bakırdan gibi birincil metal mahiyetindeki ürünlerin teslimi tevkifata tabi değildir.<http://www.vergidegundem.com/tr/customPaper>

Konu ile ilgili uygulamaya yön veren özelge örnekleri aşağıdadır:

-İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 02.07.2013 tarih 951 sayılı özelgesinde KDV Kanununun 17/4-g maddesi kapsamında vergiden istisna olan hurda plastik teslimleri ile ilgili olarak, aynı Kanunun 18/1 inci maddesi hükmüne göre ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak istisnadan vazgeçilebilmesi

mümkün bulunmakta olup, bu talebin istisnaya dahil olan işlemlerin tamamını kapsamaması şarttır. İstisnadan vazgeçme durumunda ise, teslimler KDV ye tabi olacak ve alıcılar tarafından söz konusu bedelin tamamı üzerinden 5/10 oranında tevkifat uygulanacaktır.

-Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığının 19.02.2013 tarih 3 sayılı özelgesinde hurda kağıdın işlenmesi sonucu elde edilen kağıt teslimleri 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği çerçevesinde tevkifat uygulanacak işlemler kapsamında yer almamaktadır.

-İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 29.05.2014 tarih 1502 sayılı özelgesinde hurda plastik ve hurda olmayan plastik karıştırılarak imal edilen hammaddelerin tesliminde Tebliğin (I/C-2.1.3.3.4) bölümü kapsamında (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

-Diyarbakır Vergi Dairesi Başkanlığının 07.04.2014 tarih 7 sayılı özelgesinde plastik bir malzeme olan astraforun, döküntü ve hurdalarının eritilmesi sonucunda oluşan ve Ps polistiren granül imalatı ile çerçeve ve tablo imalatında hammadde olarak kullanılan strafor takoz teslimleri genel oranda (% 18) KDV ye tabi olup, Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanlara tesliminde (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

- Afyonkarahisar Defterdarlığının 30.05.2014 tarih 18 sayılı özelgesinde KDV den istisna olarak ithal edilen pet şişelerin çeşitli işlemlerden geçirilerek plastik-lastik esaslı malzeme imalatında hammadde olarak kullanılan mamul niteliğindeki teslimleri KDV Kanununun 17/4-g maddesi kapsamında olmayıp bu teslimlerin % 18 oranında KDV ye tabi tutulması ve teslim bedellerine ait KDV tutarı üzerinden 9/10 oranında tevkifat uygulanması gerekmektedir.

-Çorum Defterdarlığının 01.07.2013 tarih 8 sayılı özelgesinde hurda kağıdın işlemden geçirilerek niteliğinin tamamen değişmesi sonucu elde edilen ve farklı bir ürüne dönüşen gri karton, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.3.4.2.) bölümünde sayılan tevkifat kapsamındaki ürünler arasında yer almadığından, bu ürünlerin tesliminde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

2.3.7.5.5. Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimleri

KDV mükellefleri tarafından KDVGUT 2.1.3.3.5 bölümündesayılan malların, KDV mükelleflerine ve belirlenmiş alıcı olarak sayılanlara tesliminde(9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır. (Ek 1 Shf 123)

2.3.7.5.6.Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi

Ağaç ve orman ürünlerine tevkifat uygulamada oran 5/10 olarak gözönüne alınır. KDVGUT 2.1.3.3.6. bölümü odun artığı talaş teslimleri tevkifat uygulaması kapsamında olduğunu ve ve bu ürünlerin ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanmaması gerektiğini ifade etmiştir.(Ek 1 Shf 124)

Gelir İdaresi Başkanlığı bu konu hakkında çeşitli özelgeler vermiştir.

- Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 19.08.2013 tarih 214 sayılı özelgesinde imalat artığı ve odun artığı talaş teslimleri, tevkifata tabi,ancak bunların Gelir Vergisinden muaf olanlarca teslimi Kanunun 17/4-a maddesi kapsamında KDV den istisna olduğundan, bu alımlarda tevkifat uygulanması söz konusu olmayacaktır.

-Bolu Defterdarlığının 29.07.2013 tarih 5 sayılı özelgesinde şirketçe üretilen ahşap paletin teslimi KDV tevkifatına tabi tutulmayacak imal edilen ahşap paletlerin üretiminde kullanılan önceden belirlenmiş ölçülerdeki ahşap tahta ve ahşap takoz alımlarında (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

-Kastamonu Defterdarlığının 19.12.2012 tarih 46 sayılı özelgesinde ilk madde malzeme niteliğindeki ahşap panel teslimi (9/10) oranında KDV tevkifatına tabidir.

-Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 15.08.2012 tarih 405 sayılı özelgesinde masif panel teslimi KDV tevkifatına tabi tutulmayacaktır.

-Malatya Vergi Dairesi Başkanlığının 10.08.2012 tarih 28 sayılı özelgesinde ilk madde ve malzeme sayılmayan plywood ve kontrplak kalıp malzemesi satışında KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

-Van Defterdarlığının 18.09.2013 tarih 15 sayılı özelgesinde ileri derecede işlem görmüş tüfek dipçığı, karabin, otomatik tüfek dipçığı, el kundağı gibi ürünlerin tesliminde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

2.3.8. KDV Tevkifatı Uygulamak Zorunda Olanlar

KDVGUT kısmi KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulanları ikiye ayırmaktadır. Bazı tevkifat türlerinde tüm KDV mükellefleri tevkifat yapmakla sorumlu tutulmuşlardır. Bazı tevkifat türlerinde ise KDV mükellefi olsun olmasın belirlenmiş alıcı olarak sayılanlar tevkifat yapmakla sorumlu kılınmışlardır. Bunlar KDVGUT 2.1.3.1. bölümünde sayılmışlardır. (Ek 1 Shf 100)

Bu konuda ortaya çıkan sorunlara yönelik verilen bazı özelgeler şöyledir:

-Kütahya Defterdarlığının 14.08.2013 tarih 23 sayılı özelgesinde Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumunuzun 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.1.2.) bölümünde; belirtilen alıcılar arasında yer almaması nedeniyle kısmi tevkifat kapsamındaki mal ve hizmet alımlarında KDV tevkifatı uygulanmaması gerekmektedir.

-Samsun Vergi Dairesi Başkanlığının 02.05.2013 tarih 36 sayılı özelgesinde 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.1.2/b) ayrımı kapsamında olmayan ve KDV mükellefiyeti de bulunmayan okul aile birlikleri, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği kapsamındaki mal ve hizmet alımları nedeniyle KDV tevkifatı yapmayacaktır.

2.3.9. KDV Tevkifatında Belge Düzenlemesi

KDVGUT 2.1.3.4.2. bölümünde tevkifatlı faturanın nasıl düzenleneceğini açıklamıştır. (Ek 1 Shf 140) Bununla ilgili 3.000 TL işlem bedelli örnek fatura aşağıya alınmıştır.

Hesaplanan KDV : 540 TL

Tevkifat Oranı : 5/10

Alıcı tarafından Tevkif 270 TL

Edilecek KDV :

Tevkifat Dahil Toplam 3.540 TL

Tutar :

Tevkifat Hariç Toplam 3.270 TL

Tutar :

Yalnız ÜçbinikiyüzyetmişTLdir.

2.3.10. KDV Tevkifatında Muhasebe Kaydı

Tevkifatlı faturanın muhasebe kaydını iki şekilde ele almak gerekir.

Faturayı düzenleyen muhasebe kaydı

örnek	satış	fatura	dökümü:
Tevkifatlı	Fatura %8	KDV	' li Dönemi ;
İşlem	bedeli	100.000.-	TL.
Hesaplanan	KDV	8.000.-	TL.
Toplam		108.000.-	TL.
(-)	Tevkif edilen	KDV(1/2)	4.000.- TL.

Tahsil edilecek toplam tutar 104.000.- TL.

satışın muhasebeleştirilmesi:

Muhasebe Kaydı;

_____ / _____

120-ALICILAR HESABI 104.000.- TL

-..... Belediyesi

600-YURTİÇİ SATIŞLAR 100.000.- TL

-..... Tevkifatlı Satışlar

391-HESAPLANAN KDV 4.000.- TL

-..... Tevkifatlı Satışlar

(Düzenlenen tevkifatlı faturanın kayda alınması) (9)

_____ / _____

alışın muhasebeleştirilmesi:

· Muhasebe Kaydı;

_____ / _____

153 TİCARİ MALLAR 100.000.- TL

191-İNDİRİLECEK KDV 8.000.- TL

320-SATICILAR 104.000.- TL

360-ÖDENECEK KDV 4.000.- TL

_____ / _____

2.3.11.KDV Tevkifatında İade Uygulaması

2.3.11.1.Genel Açıklamalar

Tevkifattan doğan KDV iade alacaklarının mükellefe geri iade edilebilmesi için temel şart satıcının 1 No.lu KDV Beyannamesini , alıcının da yaptığı tevkifatla ilgili 2 No.lu KDV Beyannamesini vergi dairesine vermiş olması zorunludur. KDVGUT 2.1.5.1.bölümü 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen KDV'nin ödenmesinin şart olmadığını belirterek iade uygulaması ile ilgili belgeleri göstermektedir.(Ek 1 Shf 125)

Genel bütçe kapsamındaki idareler beyanname vermeyeceğinden hakedişin harcama yetkilisince onaylanması yeterli olacaktır.

İade istenebilecek KDV, tevkifata tabi tutulan KDV'yi geçemez.

Vergi dairesiiade taleplerinin yerine getirilmesinde şu belgeleri ister:

- Standart iade talep dilekçesi
- İnternette gönderilen listelere ait liste alındısı,
- işlemlerin gerçekleştiği döneme ilişkin 191 indirilecek KDV listesi,
- Tevkifatlı satış faturalarının dökümünü gösteren liste,

İade talebinde bulunulabilmesi için dönem KDV beyannamesi ve eki bildirim verilmesi gerekir.

Bu belgelerin dışında İnceleme raporu, YMM Raporu ve/veya teminat ile yapılacak nakden iade talepleri, bunların eksiksiz ibraz edildiği tarihte geçerlik kazanır. Mahsuben iadelerde de aynı durum geçerlidir. Ancak VİR sonucuna göre

yerine getirilecek mahsup talepleridilekçenin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla geçerlidir.

YMM Raporunun gerektiği hallerde, gümrük beyannameli mal ihracından kaynaklanan iade talepleri için gerekli tutarlar geçerlidir.

2.3.11.2.İade Uygulaması

2.3.11.2.1.Mahsuben İade Talepleri

Tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade alacaklarının mahsuben iadesinin kimlerin, hangi borçlarına, hangi belgeler ile yapılacağı, belge eksikliği halinde ne yapılması gerektiği ve YMM Raporuna göre işlem yapılıp yapılamayacağı hususları KDVGUT'nin 2.1.5.2.1. bölümünde açıklanmıştır.(Ek 1 Shf 126)

2.3.11.2.2.Nakden İade Talepleri

Mükellefin KDV tevkifatı uygulamasından doğan ve nakden talep ettiği iade alacaklarının bir kısmı yalnızca vergi inceleme raporu ve teminat mektubuna göre yerine getirilirken diğer bir kısmı teminat, vergi inceleme raporunun dışında YMM raporu ile de yerine getirilebilmektedir. KDVGUT nakden iade ile ilgili hususları 2.1.5.2.2. bölümünde açıklamaktadır.(Ek 1 Shf 129)

2.3.11.2.3. İade Uygulaması ile İlgili Diğer Hususlar

Nakden veya mahsuben iade taleplerinde özellik arz eden bazı hususlar vardır. Beyanname verildikten sonra iadeden vazgeçilip vazgeçilemeyeceği, iade alacağının temlike konu edilmesi halinde hangi belgelerin gerekeceği, YMM Raporunu nasıl düzenleneceği gibi konular KDVGUT 2.1.5.3. bölümünde açıklanmış bulunmaktadır.(Ek 1 Shf 130)

2.4.Katma Değer Vergisi Tevkifatına İlişkin Yargı Kararları

Katma Değer Vergisi tevkifatının yapılmayıp verginin tamamının satıcıya ödenmesi halinde vergi ziyandan söz edilip edilemeyeceğine ilişkin ihtilaflar bulunmaktadır. Vergi idaresi hurda-metal alım faaliyetiyle uğraşan mükellefin hesaplarının incelenmesinde tevkifat uygulanmadığı işlemler bulunduğu, bunun da vergi ziyana neden olduğu gerekçesiyle mükellefe cezalı tarhiyat uygulamıştır. Vergi Mahkemesi 3.4.2000 tarih 187 sayılı karar ile her ne kadar alıcı tevkifat uygulamasına da satıcının bu işlere ait KDV'yi beyan ettiği, dolayısıyla ortada bir vergi ziyat bulunmadığı, bu halde tevkifatın uygulanmasının mükerrerliğe yol açacağını belirterek ceza kesilemeyeceği gerekçesiyle davayı kabul etmiştir.

Konuyu görüşen Danıştay 9. Dairesi 28.11.2002 tarih 2002/4960 sayılı kararında Vergi Mahkemesinin kararını uygun bularak temiz istemini reddetmiştir.

Başka bir olayda Adana 2. Vergi Mahkemesinin 4.3.2009 gün ve E:2008/1100, K:2009/218 sayılı kararı ile yurtdışında yerleşik firmaya yapılan komisyon ödemeleri üzerinden vergi tevkif edilmediği, Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi bulunmayan bu firmaya yapılan ödemelerden sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi tevkif edilerek ödenmesi gerekirken, davacı şirketçe bu yükümlülüğün yerine getirilmediğinin anlaşıldığı, ayrıca ilgili genel tebliğlerle getirilen düzenlemeler uyarınca cezalı vergi tarhiyatının ödenmesinden sonra vergi aslının, ödendiği dönemde indirimine olanak tanınmış ise de geç tahakkuk ederek vadesinde ödenmemiş olması suretiyle vergi ziyana neden olması karşısında ceza kesileceğinin açık olduğu, yükümlülerin katma değer vergisi indiriminden 3065 sayılı Kanununun 29 ve 34' üncü maddeleri uyarınca faydalanabilmeleri için indirim konusu edilen verginin alış faturası v.b. belgelerde gösterilmesi ve yasal defterlere kaydedilmesi gerekmesine karşın sorumlu sıfatıyla 2 numaralı katma değer vergisiyle beyan edilmeyen ve ödenmeyen vergi, uyuşmazlık konusu döneme ait 1 numaralı beyannamede gösterilmediğinden, esasen beyan dönemi geçtikten sonra da gösterilmesi imkanı bulunmadığından, davacı şirketin, tevkif edilerek 2 numaralı beyannameyle beyan edilmesi gereken verginin, 1 numaralı katma değer vergisi beyannamesiyle indirilebileceğinden ve ihracat faaliyetlerinin sürekliliği nedeniyle

doğacak katma değer vergisi iade alacakları dikkate alındığında ortada ödenecek katma değer vergisi çıkmayacağından bahisle cezalı tarhiyat yapılamayacağı yolundaki iddiasına da itibar edilemeyeceği, bu haliyle her ne kadar davacı şirket ile dar mükellef kurum arasında daimi temsilcilik ilişkisinin varlığı açıkça tespit edilemese de ihracata ilişkin bir takım pazarlama ve aracılık hizmetine ait olarak verilen hizmetten Türkiye'de yerleşik olan davacı şirket tarafından faydalanılması ve bunun karşılığında yapılan ödemenin gider olarak kayıtlarına alınmış olması karşısında, Türkiye'de faydalanıldığı açık olan bu hizmet karşılığında ödenen tutar üzerinden Katma Değer Vergisi Kanununun 9'uncu maddesi uyarınca sorumluluk hükümleri kapsamında katma değer vergisi tevkif edilerek beyan etmesi ve ödemesi gereken davacı hakkında yapılan cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle reddetmiş Danıştay 3. Daire 2009/1816 E., 2010/2796 Kararları ile Vergi Mahkemesinin bu görüşünü kabul ederek temyiz istemini reddetmiştir.

Bir başka olayda 68 seri nolu KDV Genel Tebliği gereğince .. Finans Kurumu Anonim şirketinden satın almış olduğu akaryakıt bedelleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin % 90 ını sorumlu sıfatıyla beyan etmediğinin tespiti üzerine düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca 2000/Kasım dönemi için salınan katma değer vergisini, kesilen vergi zıyaı cezasını kaldıranE skişehir 2. Vergi Mahkemesinin 14.2.2002 günlü ve E:2001/374, K:2002/74 sayılı kararının Daanıştay 4.Dairesi 7.2.2006 tarih 2006/99 sayılı kararı ile temyizen inceleyerek bozmuştur.Danıştay 4.Dairesi gerekçesinde Davacı, finans kurumunun sadece finansör olduğunu, akaryakıt bayisi ile alım-satım ilişkisi olmadığını, akaryakıtın bayiden kendilerince alındığını, bayi ile finans kurumu arasındaki ilişkinin sadece paranın tahsilatı olduğunu, bayiinin finans kurumuna, finans kurumunun da kendilerine fatura kesme nedeninin finans kurumunun kayıtlarında bu durumun ispatı amacını taşıdığını ileri sürmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun Vergi Sorumlusu başlığını taşıyan 9 uncu maddesinin birinci fıkrasında; 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 hükmü uyarınca çıkarılan 68 Seri sayılı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde; Katma Değer Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin Bakanlığa verdiği yetkiye dayanılarak, aşağıda belirtilen akaryakıt teslimlerinin katma değer vergisi tevkifat uygulaması kapsamına alınması uygun görülmüştür. Buna göre; ithalatçılar, rafineriler, akaryakıt dağıtım firmaları, akaryakıt bayileri dışında kalan satıcılar tarafından, gerçek usule tabi katma değer vergisi mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan motorin, benzin ve fuel oil teslimlerinde, teslim bedeli üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinin % 90 ı satıcıya ödenmeyecek, alıcılar tarafından vergi sorumlularına ait 2 numaralı katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilerek vergi dairesine yatırılacaktır. açıklaması yer almaktadır.

İncelenen dosyada bu düzenlemelere göre, akaryakıt bayisinin sattığı akaryakıt bedeli için finans kurumu adına, finans kurumunun sattığı akaryakıt bedeli için davacı şirket adına fatura düzenleyerek tüm gelir ve giderlerin işin niteliğine uygun belgelerle tevsik edildiği görülmektedir.

Bu durumda, bayii dışında finans kurumundan akaryakıt satın alan, akaryakıt satışları için her iki firmanın da fatura düzenlediğini kabul eden davacı, yukarıda belirtilen Kanun hükmü gereği finans kurumundan satın aldığı akaryakıt için sorumlu sıfatıyla 68 Seri sayılı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği uyarınca 2 nolu Katma Değer Vergisi Beyannamesini vermesi ve hesaplanan katma değer vergisinin % 90 ını da ödemesi gerekmektedir.

Bu nedenle söz konusu inceleme raporuna dayanılarak davalı idare tarafından salınan katma değer vergisi ve kesilen vergi zıyaı cezasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Danıştay 7.Daire 12.12.2002 tarih 2002 / 4088 kararında yurt dışında bulunan yabancı firmaya yaptığı lisans ödemesi nedeniyle 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 9'uncu maddesi uyarınca sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi tevkifatı yapmadığından ve 2 numaralı katma değer vergisi beyannamesiyle beyan ederek ödemediğinden bahisle, re'sen katma değer vergisi salınıp ceza kesildiği; bu işlemin iptali istemiyle açılan davada, Vergi Mahkemesince, 2 numaralı beyanname ile beyan edilerek ödenmesi gereken katma değer vergisi, aynı dönemde 1 numaralı beyannamede indirim konusu yapılacağından, idare aleyhine bir durum doğmayacağı

gerekçesiyle, davacının sorumlu sıfatıyla ödemesi gereken verginin 1 numaralı katma değer vergisi beyannamesi ile mahsup imkanı bulunan kısmı için işlemin kısmen iptaline karar verildiği anlaşılmıştır. Sorumlu sıfatıyla 2 numaralı katma değer vergisi beyannamesi ile beyan ederek ödemediği vergiyi, uyuşmazlık konusu döneme ait 1 numaralı beyannamede de göstermeyen ve beyan dönemi geçtikten sonra esasen göstermesi de olanaklı bulunmayan davacı Şirketin, indirim hakkının varlığından söz edilemeyeceğinden; vergi mahkemesi kararının temyiz konusu vergi aslına ilişkin hükmünü bozmuştur.

2.5.Katma Değer Vergisi Tevkifatına Eleştiriler

Katma Değer Vergisi bir ürünün üretimden tüketime kadar tüm aşamalarının vergilendirildiği yayılı muamele vergisidir. Vergi her safhada üzerine konulan değer üzerinden alınır. Satıcılar alış sırasında ödedikleri vergiyi indirme imkanına sahiptir.Katma Değer Vergisinin gerçekte ödeyeni nihai tüketicilerdir.Tevkifat müessesesi Katma Değer Vergisinin vergileme tekniğine ve ruhuna aykırıdır. Ancak tevkifatın 23 farklı sektörde uygulanması KDV'nin yapısını tamamen bozmaktadır.

Katma Değer Vergisi tevkifatında Maliye Bakanlığı sektörler bazında farklı oranlar uygulamaktadır. Bunun en temel sebebi bazı sektörlerde vergi ziyanının daha fazla olmasıdır. Ancak KDV tevkifatında 23 farklı tevkifat konusu bulunması,sektörler arasında farklı oran uygulanması mükelleflerin uyumunu zorlaştırmaktadır.Ayrıca bazı mükellefler hem Gelir Vergisi yönünden hem de KDV yönünden tevkifat uygulamak zorundadırlar. Bu da belge düzenlemeyi kolay bir iş olmaktan çıkartmaktadır.

Katma Değer Vergisinde bir diğer sorun ödeneğin geç gelmesi halinde tevkifatın nasıl yapılacağı hususudur. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Bütçe Kontrol Kanununun 26.maddesine göre bütçede yeterli ödeneği bulunmayan işler için yüklenmeye girilemez. Ancak belirtilen kanunun 27.maddesi taşıma, koruma, güvenlik, temizlik, yemek hizmetleri gibi aynı zamanda KDV tevkifatına da tabi olan bazı alımlar için yeterli ödenek olmadan yüklenmeye girilebileceğini belirtmiştir. KDVGUT' ne göre hakediş raporunun onaylandığı tarihte vergiyi

doğuran olay gerçekleşir. Dolayısıyla tevkifat en geç bu tarihte yapılmalıdır. Ödenek ise daha ileriki tarihlerde geleceğinden 2 nolu KDV beyanı ile tahakkuk ettirilen KDV'nin vadesi ile ödendiği tarih farklı olmaktadır. Bu durumda kamu kurumları gecikme zammına muhatap olmakta hatta rücu ilkesi gereği çalışanları ile davalık olma durumu ile karşı karşıya kalmaktadırlar.

Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği bedeli KDV dahil 1.000.TL'yi geçmeyen işlemlerde tevkifat uygulanmayacağını belirttiikten sonra tevkifat zorunluluğundan kaçınmak için bedelin parçalara ayrılmayacağını ifade etmiştir. Ancak bazı işletmeler aynı gün içinde aynı satıcıdan bir çok alış yapmaktadırlar. Bu durumda tevkifat yapıp yapmamakta tereddüt etmektedirler.

Tevkifat uygulaması hazine açısından bir yönüyle kısa vadeli faizsiz borçlanmadır.Önce alıcının verdiği 2 Nolu KDV beyannamesi ile tahakkuk ettirilen KDV satıcı tarafından verilen 1 nolu KDV beyannamesi ile devreden KDV alacağı da gözönüne alınarak iade edilir. Ancak vergi iadesi işlemleri uzun sürmektedir.Bu da mükellef mağduriyetine sebep olmaktadır.Ayrıca 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, işgücü temin hizmeti, turistik mağazalara verilen müşteri bulma götürme hizmeti gibi tevkifata tabi konularda YMM Raporuna göre iade yapılamamaktadır.(<http://istanbulymmo.org.tr/resimler/dosyalar/492.pdf>). Bu durum mükellef mağduriyetini daha da artırmaktadır.

2014 yılı rakamlarına göre Türkiye/de incelenen mükellefin toplam mükellefe oranı % 2,4'dür.Bu oran dünya ortalamasının üzerinde olmakla birlikte incelenemeyen mükellef oranının da ne kadar yüksek olduğunu göstermektedir. Bu oranlara göre tevkifat uygulamayan mükelleflerin tespit edilebilmesi mümkün görülmemektedir.

Tevkifat müessesesinin yalnızca devletin istediği alanlarda ve lehine kullanılması eleştirilere konu olmaktadır. Katma Değer Vergisinde satıcının ürünün

bedelini ve KDV'sini tahsil edip etmemesi vergilemeyi etkilemez. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi örneğin mal teslimi veya hizmet ifasının yerine getirilmesi halinde satıcı KDV'yi devlete borçlanır. Ancak bedelin alıcıdan tahsili bazen çok geç olmakta, bazen hiç olmamaktadır. Bu nedenle mali sektörde çalışanlar gibi bazı mükellefler kendi hizmet ifalarına da tevkifat uygulanmasını böylece üzerlerindeki riskin azaltılmasını talep etmektedirler.

Katma Değer Vergisinde tevkifat uygulanmasının en önemli nedeni hesaplanan KDV'nin sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme ve kullanımından dolayı hazineye intikal etmeyişi engellemektir. SMİYB organizasyonunda bir şekilde yer alan mükelleflerden yapılan alımlarda satıcıya ödenen KDV'nin indirimi vergi idaresi tarafından kabul edilmemekte hatta bu faturaya ait KDV indirim hesaplarından çıkarıldıktan sonra tekrar ödenecek KDV çıkabilmektedir. Ancak vergi mahremiyeti ilkesi gereği mükellefin karşısındaki faturayı düzenleyen kişinin SMİYB organizasyonunda yer alıp almadığını bilme imkanı yoktur. Hüsünîyet sahibi mükelleflere sektör ayrımı olmadan ihtiyari olarak tevkifat uygulama yetkisi verilirse kendileri tarafından hazineye intikal ettirilecek KDV'den dolayı olumsuzluklar yaşanmayacaktır. (<http://www.mizanturk.com.tr/KDV-Tevkifati-Ortak-Silahimiz-Olsa-133-1913-Makale.html>)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3-İNŞAAT İŞLERİNDE KDV TEVKİFATI UYGULAMASI

3.1.Yapım İşleri İle Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri

Yapım işleri; 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, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, tamamlama, (boya badana dahil) her türlü onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işlerini kapsamakta ve tevkifata tabi bulunmaktadır.

91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 28.12.2004 tarihinden itibaren yapım işlerine uygulanacak tevkifat oranı 1/3 olarak belirlenmiştir. 99 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin yayımını izleyen üçüncü günden **(14.07.2006) itibaren ise tevkifat oranı 1/6 olarak belirlenmiştir.** Buna göre, yukarıda belirttiğimiz kapsama giren yapım işleri dolayısıyla düzenlenecek fatura ve benzeri belgelerde gösterilen bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin 5/6'sı işi yapanlara ödenecek, 1/6'sı işi yaptıran kurum, kuruluş, işletmeler tarafından 2 No.lu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir. Öte yandan, **30.04.2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce ihalesi tamamlanmış yapım işlerine ilişkin olup, bu Tebliğin yayımı tarihinden sonra düzenlenecek faturalarda gösterilecek KDV tutarı tevkifata tabi tutulmayacaktır.** 01.05.2006 ve izleyen tarihlerde ihale edilmiş yapım işleri ve buna bağlı olarak ifa edilen mühendislik, mimarlık, etüt ve proje hizmetleri, 91 No.lu Tebliğ'de belirtilen kurum ve kuruluşlara yahut bu kapsamda tevkifata uğrayan müteahhitlere, bunların taşeronlarına yahut taşeronların taşeronlarına sunulduğu takdirde KDV tevkifatına konu olmaktadır.
(http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/104malicozum/fevzi_bulut.pdf)

14.04.2012 tarihinde yayımlanan 117 seri No.lu Uygulama Genel Tebliğine göre yukarıda sayılan belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilen yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde, alıcılar tarafından (2/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

KDV Uygulama Genel Tebliği yapım işlerinde tevkifat uygulaması ile ilgili çeşitli örnekler vermiştir .Tebliğe göre 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 yapılır.

Örnek 1: (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.

Örnek 2: DSİ tarafından yaptırılan bir baraj inşasında kullanılacak hazır betonun, işin asıl yüklenicisi (A) İnş. Taah. A.Ş. tarafından (B) Hazır Beton A.Ş. nden 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.

Alıcının, belirlenmiş alıcı olarak sayılanlar arasında yer almaması halinde, ilk yüklenicinin ve alt yüklenicilerin bu kapsamdaki hizmetleri tevkifata tabi tutulmaz. Ancak ilk yüklenicinin belirlenmiş alıcı kapsamında yer alması halinde, ilk aşamada tevkifat kapsamına girmeyen bu işin kısmen veya tamamen devredildiği alt yüklenicilerden tevkifat yapılır.

Örnek 3: Belirlenmiş alıcı kapsamına girmeyen (A) Ltd. Şti., yaptıracığı hizmet binası inşaatını (B) A.Ş. ne ihale etmiştir. (B), hisse senetleri BİST’te işlem gören bir şirkettir. (B), bu inşaatın su basmanı işini (C) firmasına yaptırmaktadır.

Bu durumda, (B)’nin (A)’ya düzenlediği faturada tevkifat uygulanmayacak, (C)’nin (B)’ye düzenlediği faturada ise tevkifat uygulanacaktır.

Alıcı ve ilk yüklenicinin Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamında yer alması halinde, ilk safhada tevkifat söz konusu değildir. Ancak ilk yüklenicinin bu yapım işini halinde, alt yükleniciler ve daha alt yüklenicilerin ifa ettikleri inşaat taahhüt (yapım) işlerinde, belirlenmiş alıcılar kapsamında yer almayan alt yüklenicilere devretmesi halinde, kendisi tarafından tevkifat uygulanır.

Örnek 4:Hisse senetleri BİST’de işlem gören (X) A.Ş. ne, işlettiği limanın genişletilmesi işi ile ilgili olarak 3065 sayılı Kanununun (13/e) maddesi kapsamında verilen inşaat taahhüt işlerinin, asıl yüklenici tarafından alt yüklenicilere devredilmesi halinde, alt yükleniciler ve daha alt yüklenicilerin ifa ettikleri inşaat taahhüt (yapım) işlerinde, belirlenmiş alıcılar kapsamında olmamaları kaydıyla, tevkifat uygulanır.

Yapım işlerinde tevkifat uygulaması ile ilgili olarak Gelir İdaresi başkanlığının vermiş olduğu bazı özelge örnekleri aşağıdadır:

Mersin Vergi Dairesi Başkanlığının 24.02.2015 tarih 6 sayılı özelgesinde “hazır betonunun aynı firmanın mikserleri ile taşıtarak müteahhit firmalara satışı işlemi hazır beton işi, inşaat taahhüt işi kapsamında “hizmet” niteliğinde bir işlem olduğundan tevkifat uygulamasına tabi bulunmaktadır. Dolayısıyla söz konusu yapım işinin Tebliğin (I/C-2.1.3.1.) bölümünde "Belirlenmiş alıcılar" olarak sayılanlara ya da bunlara karşı yapım işini yüklenen mükelleflere karşı ifa edilmesi halinde, hazır beton işine ilişkin KDV tutarı üzerinden (I/C-2.1.3.2.1) bölümüne göre sorumlu tutulan alıcıların (2/10) oranında tevkifat uygulaması gerekmekte olup, hazır betonun nakli ve yerine konulması işinin imalatçı firma tarafından yapılmasının uygulamaya etkisi bulunmamaktadır. Tebliğin (I/C-2.1.3.1.) bölümünde "Belirlenmiş alıcılar" olarak sayılanlara ya da bunlara karşı yapım işini yüklenen mükellefler

haricinde bulunanlara karşı ifa edilen yapım işlerinde ise KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.” (<http://www.gib.gov.tr/index.>)

Aydın Vergi Dairesi Başkanlığının 07.11.2013 tarih 14 sayılı özelgesinde “road-mix malzemesinin yerinden alınarak taşınması ve köy yollarına yama yapılması işine ait KDV nin tarafından (2/10) oranında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.”

Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığının 25.07.2013 tarih 135 sayılı özelgesinde “akaryakıt istasyonlarına ışıklı ve baskı görseller şeklinde reklam giydirme işlemleri, reklam totemleri, fiyat panolarının imalatı ve montajı, benzin pompa giydirmeleri, kanopilerin imalatı, yönlendirme panoları, market içindeki gerek ahşap gerekse metal ürün standlarının imalatı ve montajı ile kuruluşların bayilerine dış cephe pano yenilemeleri, reklam totemleri, mobilya ürünleri (masa, sandalye, karşılama bankoları), ürün standları, fiyat panoları imalatı ve montajı gibi kurumsal kimlik yenileme, bayi dış cephe yenileme, mobilya ahşap işleri, dış cephe ve tabela kaplamaları işleri inşaat yapım işi sayıldığından "Belirlenmiş alıcılar" olarak sayılanlara karşı yapılması halinde tevkifat uygulanması gerekmektedir.”

Şanlıurfa Vergi Dairesi Başkanlığının 25.02.2013 tarih 8 sayılı özelgesinde “Mıçır Alımı ve Nakliyesi” hizmetinin yapım işi olarak değerlendirilmesi ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV nin (2/10) oranında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 19.12.2012 tarih 1037 sayılı özelgesinde ” İl Özel İdaresine yapılan montaj dahil oyun parkı tesliminin mal teslimi niteliğinde old uğundan dolayı katma değer vergisi tevkifatına tabi olmadığı” ifade edilmiştir.

Çankırı Defterdarlığının 21.02.2013 tarih 7 sayılı özelgesinde kalkınma kooperatiflerine alt yüklenici olarak fidan dikimi, tohum ekimi, bakımı ve erozyon kontrol hizmeti yapım işi kapsamında (2/10) oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 15.04.2014 tarih 951 sayılı özelgesinde belirlenmiş alıcı kapsamındaki firmaya çelik inşa malzemesi kullanılarak su üzerine 30 metre boyunda, 15 metre genişliğinde, 1,5 metre derinliğinde ve 120 ton ağırlığında kalıcı mahiyette platform (yüzer duba) inşasının, yapım işi kapsamında (2/10) oranında KDV tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığının 29.11.2013 tarih 202 sayılı özelgesinde” Jandarma Birlikleri ve Bağlı Birliklerinin Emniyet Odalarının Kayıt Altına Alınması İçin Kamera Sistemi Alımı” işi düzenlenen “Mal Alımına Ait Sözleşme”nin incelenmesinden, teslim mahiyetinde değerlendirilmesi mümkün bulunmayan işin, Jandarma Birlikleri ve Bağlı Birliklerinin Emniyet odalarının kayıt altına alınması için kamera sistemlerinin temini ve taahhüdün yerine getirilmesine ilişkin ulaşım, montaj, sigorta giderleri ile alım konusuna yönelik eğitimi olduğu anlaşıldığından, söz konusu işin “yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri” kapsamında değerlendirilerek hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV’ nin (2/10) oranında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.” (<http://www.gib.gov.tr/index.>)

3.2.Tevkifat Uygulanmayacak Yapım İşleri

KDV tevkifatı yapma zorunluluğu bulunanların birbirlerine karşı yaptığı inşaat işleri tevkifata tabi değildir. Örneğin, 5018 sayılı cetvelde yer alan iki kurumun yapmış olduğu inşaat işinde tevkifat uygulanmayacaktır.

Fatura düzenleme sınırının altında olan işlemlerde tevkifat uygulanmayacaktır. 2015 yılı için bu rakam 880 TL’dir.

KDV istisnası öngörülen yapım işlerinde de tevkifat uygulanmayacaktır. Bu istisnaları Limanlar ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesine İlişkin İstisna, Serbest Bölgelerde Verilen Hizmetlerde İstisna ve Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhütlerinde İstisna olarak sıralayabiliriz. (http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/104malicozum/fevzi_bulut.pdf)

3.3 Yapım İşleri Tevkifatında Belge Düzeni

Tevkifat kapsamına giren yapım işlerini ifa eden mükellefler düzenleyecekleri faturada; işlem bedelini, hesaplanan katma değer vergisini, tevkifat oranını, tevkifat miktarını ve tevkifattan sonra tahsil edilecek toplam meblağı gösterirler.

Örneğin; 200000 TL tevkifata tabi bir iş için, KDV oranının % 18, tevkifat oranının 2/10 olduğu da dikkate alındığında ilgili fatura aşağıdaki şekilde düzenlenmelidir.

İşlem bedeli	200.000
Hesaplanan KDV	36.000.
Toplam	236.000.
(-) Tevkif edilen KDV(2/10)	7.200
Tahsil edilecek toplam tutar	228.800.
Beyan edilecek KDV	28.800.

<http://ardenetim.com/ardenetim-yazimakale/14/yapim-islerinde-tevkifat-uygulaması>

3.4.Yapım İşleri Tevkifatında Beyan

Örneğin; tevkifata tabi ancak yıllara sari olmayan bir inşaat işi için 2.000.000 TL hakediş alındığı ve KDV oranının % 18, tevkifat oranının ise 2/10 olduğu da dikkate alındığında ilgili faturanın KDV beyanı şekilde düzenlenmelidir.

Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemlerin	2.000.000
Matrahı	TL.
KDV Oranı	% 18.
Tevkifat	2/10
Hesaplanan KDV	288.000 TL.
Önceki Dönemden Devir KDV	260.000 TL.
Bu Döneme Ait İnd.KDV	140.000 TL.
İndirimler Toplamı	400.000 TL.
Hesaplanan KDV	288.000 TL.
İade Edilebilir KDV	72.000 TL.
Tecil Edilecek KDV	-
Ödenmesi Gereken KDV	-
İade Edilmesi Gereken KDV	72.000 TL.

Sonraki Döneme Devreden KDV 112.000 TL.

3.5. Yapım İşleri Tevkifatının Muhasebeleştirilmesi

İnşaat taahhüt işleri ile iştigal olan (H) şirketi, (O) bankasına yapacağı banka inşaatı işinden (yıllara sair inşaat olmadığı varsayılmıştır) dolayı 2.000.000 TL tutarlı 1 No.lu hakediş düzenlemiştir.

Hizmet Binası İnşaatı Hakediş Bedeli	= 2.000.000 TL
KDV Oranı %18	= 360.000 TL
2/10 KDV Tevkifatı	= 72.000 TL
Beyan Edilecek KDV (8/10)	= 288.000 TL
Tahsil Edilecek Toplam Tutar	= 2.288.000 TL

a) _____ / _____
 120-ALICILAR HESABI 2.288.000 TL
 120.01-“0” Bankası
 600-YURİÇİ SATIŞLAR 2.000.000 TL
 - Tevkifatlı Satışlar
 391-HESAPLANAN KDV 288.000 TL
 - Tahsil Edilecek KDV

(Hakedişin ve Düzenlenen tevkifatlı faturanın kaydı)

b) _____ / _____
 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 72.000 TL
 - İade Alınacak Tevkifatlı KDV
 391-HESAPLANAN KDV 72.000 TL
 - Tevkifatlı KDV

(Tevkif edilen ve İade alınacak KDV'nin kaydı)

<http://ardenetim.com/ardenetim-yazimakale/14/yapim-islerinde-tevkifat-uygulamasi>

SONUÇ

Ekonomide büyüme ve kalkınmanın hızlanması için süreci yatırıma yönelik harcamalarının artması gerekmektedir. Bundan dolayı inşaat sektörünün önemi daha fazla artmaktadır. Çünkü yatırımlar için gerekli tüm alt yapı yatırımları, turizm, enerji, yol, su, kanalizasyon gibi hizmetler inşaat sektörü kapsamında meydana gelmektedir.

İnşaat sektörü kapsamında meydana gelen faaliyetlerin birçoğu taşıdığı bir takım özellikler nedeniyle vergileme açısından diğer faaliyetlerden ayrılmaktadır. Bu özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir;

1. İşin yıllara sari olması (bir yıldan fazla bir süreye yayılması)
2. İşin bitirilmeden kesin faaliyet sonucunun alınamaması,
3. İşlerin proje (şantiye-iş) bazında yürütülmesi,
4. Projelerin bazı bölümlerinde taşeron firma kullanılabilmesi'dir.

gibi özellikler bunlardan bir bölümüdür BU İFADE ÇIKARILMALI. Bu özellikler nedeniyle inşaat işletmelerinin vergi ve muhasebe uygulamaları diğer sektörlerden farklılık arz etmektedir.

Tevkifat müessesesi ile Katma Değer Vergisinde ciddi kayıplarla mücadele amaçlanmıştır. Bu nedenle Katma Değer Vergisinin yürürlüğe girdiği 1985 yılından itibaren zaman içinde tevkifatın kapsamı genişletilmiştir. 2012 yılında yayımlanan 117 No.lu KDV Genel Tebliği ile bu kapsam daha da genişlemiş ve tüm tevkifat konusu işlemler bu tebliğde toplanmıştır.

Katma Değer Vergisine tabi bir işleme tevkifat uygulanıp uygulanmayacağı hususunun doğru bir şekilde belirlenmesi vergi mükelleflerini karşılaştıkları risklerden koruyacaktır. Bununla birlikte tevkifatın doğru uygulanması da mükellefin gereksiz külfetlere girmesine mani olacaktır. Ancak tevkifatı düzenleyen genel tebliğler uygulamaya yön vermek açısından kimi zaman yeterli olamamaktadır. Bu

nedenle örnek olay ve kişilere yer verilen özgelereinden faydalanılması gerekmektedir.(TEBLİĞLER HAZIRLANIRKEN Mİ?)

Tevkifat uygulaması sırasında fatura ve diğer belgelerin nasıl düzenleneceği,muhasebe kayıtlarının doğru yapılması, indirim mekanizmasının işleyişi dikkat edilmesi gereken hususlardır. Tevkif edilen verginin nakden veya mahsuben iadesi ayrı bir süreçtir.Bu çalışmada bu sayılanların tamamından bahsedilmiştir. Bunların dışında inşaat yapım işleri ile ilgili örnek tevkifat uygulamasına da yer verilmiştir.BU İFADE YÜKSEK LİSANS TEZİ İÇİN UYGUN DEĞİL, KISA OLARAK NELERE DİKKAT EDİLMESİ GEREKTİĞİ VE ÖNERİLERİNİZ YER ALMALI

Katma Değer Vergisi bir ürünün üretimden tüketime kadar tüm aşamalarının vergilendirildiği yayılı muamele vergisidir.Verginin ilk safhada uygulanması Katma Değer Vergisinin tekniğine ve ruhuna aykırıdır.Ancak bu işlemin 23 farklı konuda uygulanması bu yapıda ve belge düzeninde çok ciddi problemlerin olduğunu ve sorunların kaynağına inilmediğini göstermektedir.

Tevkifata tabi konuların fazla ve oranların farklı olması, bunların dışında bazı işlemlerde Gelir Vergisi ve KDV yönünden ayrı ayrı tevkifatın uygulanması mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu ve belge düzenini zorlaştırmaktadır. Ödenek durumuna göre ödemesi yapılan tevkifatlarda gecikme zammının doğması da düzeltilmesi gereken bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır.

Tevkifattan doğan KDV'nin iadesi bürokratik işlemlerden dolayı uzun sürmektedir.Bu mükelleflere maliyet olarak yansımaktadır.Ayrıca işlemin daha çabuk olmasını sağlayan YMM Raporu ile iade sınırlandırılmıştır.Bu sınırlandırmanın kalkması ve işlemlerin çabuklaştırılması gereksiz maliyetleri azaltacaktır.

Tevkifat uygulaması yalnızca devletin istediği konularda yapılmaktadır.BU İFADE YUMUŞATILMALI Bu durum demokratik,sosyal devlet yapısına aykırıdır.Hüsünüyet sahibi mükellefleri koruyacak tedbirler alınmalıdır. Bu tedbirlerin alınmasında vergi mükelleflerinin, mali sektör temsilcilerinin görüşleri

dikkate alınmalıdır. Mükelleflere ihtiyari tevkifat uygulama hakkı getirilmesi tartışılmalıdır.

İnşaat yapım işlerinde Katma Değer Vergisi tevkifatı uygulamasının her safhada yapılması gerekmektedir.Yapım işleriyle ilgili pek çok ihale açılmaktadır.Kurumlara taahhütte bulunan ana firmalar tarafından kısmen veya tamamen alt yüklenicilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilen işlerden de ana firmalar Katma Değer Vergisi tevkifatını KDVGUT’de belirtilen esaslar çerçevesinde yerine getirmeleri gerekmektedir. Uygulamada işlerin bir kısmını taşeron firmalara devreden firmaların tevkifat yapma sorumluluğunu yerine getirmedikleri görülmekte olup, ileride herhangi bir cezai müeyyideyle karşılaşmamaları bakımından kendi aralarında taşeronluk sözleşmesi imzalayan firmaların da anılan tebliğ hükümleri gereği tevkifat sorumluluklarını yerine getirmeleri gerekmektedir.

SON CÜMLE VE DEĞERLENDİRME YAPILARAK BİTİRİLMELİ,

KAYNAKLAR

ANON.2008. “*Türkiye’de İnşaat Sektörü Üzerine Bir Değerlendirme*” Türkiye Kalkınma Bankası AŞ. Ankara. İnternet sitesi:

http://www.kalkinma.com.tr/data/file/raporlar/ESA/GA/2008-GA/Turkiyede_Insaat_Sektoru_Uzerine_Bir_Degerlendirme.pdf. Erişim Tarihi:13.06.2015

ANON. 1984. “*Katma Değer Vergisi Kanunu-Genel Gereğesi , Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları* ” internet sitesi:

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf. Erişim Tarihi: 13.06.2015

ANON.2013. “*Gelir İdaresi Faaliyet Raporu*” internet sitesi:

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2013/2013_Faaliyet_Raporu.pdf. Erişim Tarihi: 13.06.2015

ANON.2015. (<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/index3.html>)

ANON 2014. “*Üniversitenin kantin kiralamasında KDV tevkifatı Hakkında özelge*” Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgesi. Sayı: 85373914-130[53.01.49]-50

ANON.2014. “*Almanya'dan serbest meslek hizmeti alınmasında kurumlar vergisi tevkifatının ve katma değer vergisinin olup olmayacağı Hakkında Özelge*”.Gelir İdaresi Başkanlığı özelgesi. Sayı : 93767041-125[30-2012/11]-51

ANON.2013. “*Kullanılan program için yurt dışı firmadan alınan eğitim desteği nedeniyle yapılan ödemelerin vergisel durumu hakkında Özelge*”.Gelir İdaresi Başkanlığı özelgesi. Sayı :39044742-KDV.6-1685

ANON.2013. “*Yapım İşlerinde Tevkifat Uygulaması*” internet sitesi:

<http://ardenetim.com/ardenetim-yazimakale/14/yapim-islerinde-tevkifat-uygulamasi>

ANON.2014. “2014 Yılı Merkezi Yönetim Gelirleri” internet sitesi:

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_22.xls.htm

Erişim Tarihi: 13.06.2015

ANON.2015. “İstihdam edilenlerin yıllara göre iktisadi faaliyet kolları ve dağılımı”
TÜİK, İşgücü İstatistikleri

http://www.turkstat.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=1540. Erişim

Tarihi:15.01.2016

ANON. 2014. “Katma Değer Vergisi Tevkifat Uygulamaları” internet sitesi

http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SeminerNotlar/11012014/KDV_tevkifat.pdfErişim

m Tarihi:13.06.2015

ANON. 2014. “KDV Uygulama Genel Tebliği” internet sitesi:

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>. Erişim tarihi: 13.06.2015

ANON.2014. “Danimarka firması ile yapılan lisans sözleşmesine göre isim hakkı bedeline ilişkin ödemelerin vergisel boyutu.” İnternet sitesi:

<http://www.ozelgearsivi.com/2014/10/danimarka-firmas-ile-yaplan-lisans.html>

ANON. 2016. “Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde vergi açısından dikkat edilmesi gereken hususlar” internet sitesi: <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/arsa-payi-karsiligi-inaat-islerinde-vergi-acisindan-dikkat-edilmesi-gereken-hususlar/7966>

ANON. 2016. “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Hak Edişlerden Kesilen Gelir Vergisi Tevkifatı ile Fon Paylarının Mahsubu ve İade İşlemleri” İnternet

Sitesi: <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/yillara-yaygin-inaat-ve-onarim-islerinde-hak-edislerden-kesilen-gelir-vergisi-tevkifat-ile-fon-paylarinin-mahsubu-ve-iade-islemleri/7835>. Erişim Tarihi: 20.01.2016

ANON. 2004. “Katma Değer Vergisine Tabi Bazı Hizmetlerle İlgili Olarak Yapılan Tevkifat” Vergidegundem.com. No:45

<http://www.vergidegundem.com/tr/makale?groupId=10156&publicationId=666661536&version=0.0> Erişim Tarihi:15.01.2016

ANON.2016. “*Konut İnşaatlarında Vergi, Resim, Harç İstisnası Uygulaması*”
İnternet Sitesi: <http://www.vergisorumlari.com.tr/makale/konut-insaatlarinda-vergi---resim---harc-istisnasi-uygulamasi/4158>. Erişim Tarihi:20.01.2016

ANON. 1995. “*İnşaat Sektöründe Tekdüzen Muhasebe ve İşçilik*”, İçel Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası,Mersin,

ANON, 1993. “*Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı*”, Ankara, TÜRMOB.

ANON.2015. “*AB Emisyon Ticareti*” <http://www.white-energy-systems.com/index.php/ab-emisyon-ticareti.html>. Erişim Tarihi:15.01.2016

ANON. 2012. “*100 Soruda Katma Değer Vergisi Tevkifatı*”
<http://www.vergidegundem.com/documents/10156/89578851-9f90-415e-9597-dbb43f62ca85> Erişim tarihi:15.01.2016

ANON.2012. “*Külçe Metal Teslimlerinde KDv Tevkifatı Uygulaması*”
http://www.referansymm.com.tr/tr/sirkuler_ayrinti.asp?id=395. Erişim Tarihi: 15.01.2016

ANON.2015. “*100 Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması*”
<http://www.vergidegundem.com/tr/customPaper?> Erişim:15.01.2016

ANON.2014. “*KDV Genel Uygulama Tebliği*”
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/kdvgeneluygulamatebligi/kdv_genteb.pdf
Erişim Tarihi:15.01.2016

ASLAN, H. 2012. “*Baskı ve Basım Hizmetlerinde KDV Tevkifatı*”
<http://www.aslanhuseyin.com/2012/05/12/baski-ve-basim-hizmetlerinde-kdv-tevkifat/> Erişim Tarihi: 15.01.2016

ACAR Durmuş, TETİK Nilüfer. 2000. “*Tekdüzen Hesap Planına Uygun Genel Muhasebe*”, 2. Baskı, Isparta

AĞIRTOPÇU, F.Ş. 2013. “*Konutta Yeni Dönem: Lüks Semtte Lüks Konuta Farklı KDV*”. İnternet Sitesi: <http://www.vergisorumlari.com.tr/makale/konutta-yeni-donem-luks-semtte-luks-konuta-farkli-kdv/5062>. Erişim Tarihi: 20.01.2016

AKDOĞAN, N. SEVİLENGÜL, O. 2002. *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, İSMMMO Yay. No.7, 12. Baskı, Mart Matbaacılık, İstanbul

ALTUĞ, M. 2004. “*Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat- Taahhüt İşlerinde KDV Uygulaması*” Vergi Dünyası, Sayı: 270, Şubat

ATAY, T. 2006. “*Katma Değer Vergisinde Kısmi Tevkifat, İşgücü Hizmetlerinde Tevkifat ve Yapım İşlerinde İade Uygulaması- 2 (96 Seri Numaralı KDV. Genel Tebliği Bağlamında)*”. İnternet sitesi:

http://www.maliesigortayor.com.tr/maliesi/dergi_yazi.php?dy_dergi_id=23&dy_id=369&year=2006. Erişim Tarihi: 20.01.2016

ATAY, T. 2006. “*Katma Değer Vergisinde Kısmi Tevkifat Uygulaması (99 Seri Numaralı KDVK. Genel Tebliği İle Yapılan Değişiklikler Dahil)*” İnternet sitesi:

http://www.maliesigortayor.com.tr/maliesi/dergi_yazi.php?dy_dergi_id=47&dy_id=1610&year=2006. Erişim Tarihi: 20.01.2016

BAĞ, B. 2014. “*Katma Değer Vergisi Kanununa Göre Kısmi Tevkifat Uygulanacak Hizmetler*”. İnternet sitesi:

http://www.maliesigortayor.com.tr/maliesi/dergi_yazi.php?dy_dergi_id=229&dy_id=8508&year=2014. Erişim Tarihi: 20.01.2016

BAĞDINLI, İ.H. 2013. “*Arsa Karşılığı İnşaatlarda Vergilendirme*” İnternet Sitesi:

<http://www.vergisorumlari.com.tr/makale/arsa-karsiligi-insaatlarda-vergilendirme/4909>. Erişim Tarihi:20.01.2016

BATAROĞLU,Ö. 2013. “*KDV Tevkifati Ortak Silahımız Olsa...*” İnternet

Sitesi:<http://www.mizanturk.com.tr/KDV-Tevkifati-Ortak-Silahimiz-Olsa-133-1913-Makale.html>. Erişim Tarihi:15.01.2016

BENLİGİRAY, Y.1981.“*İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi*”, Eskişehir,

- BENLİGİRAY, Y. 1999. Yılmaz, “*Uzmanlık Muhasebeleri*”, Eskişehir
- BOZKURT, E. 2002. “*Hukukun Temel Kavramları*”, 2. Baskı, Ankara
- BULUT, F., COŞKUN, O. 2014. “*Yapım İşlerinde KDV Tevkifatı Uygulaması*”
internetsitesi: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/104malicozum/10%20fevzi%20bulut.pdf> Erişim Tarihi: 13.06.2015
- ÇAKICI ve diğ. 2012. “*KDV Tevkifatı*” Seçkin Yayıncılık 1. Baskı. İstanbul
- ÇANKAYA, İ. 1998. İnşaat Muhasebesi, Ankara, 1998
- DEMİR, C. 2014. “*Üniversitelere ait kantinlerin Kiraya Verilmesi KDV açısından özellik arz ediyor mu?*” Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi. Sayı 593.
- DOĞAN, U. 2011. “*Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergi Tevkifatı Uygulaması*” <http://www.vergisorumlari.com.tr/makale/yillara-yaygin-insaat-ve-onarma-islerinde-vergi-tevkifatı-uygulaması/3895>
- ERÇOKLU, Z. 2005. “*Katma Değer Vergisinde Sorumluluk*” İnternet sitesi: http://www.malYESIGORTAYOR.com.tr/malYESI/dergi_yazi.php?dy_dergi_id=41&dy_id=1305&year=2005. Erişim Tarihi: 20.01.2016
- ERDEN S. A. 1997. “*İnşaat Taahhüt İşleri ve Muhasebesi*”, 2. Basım, Isparta
- ESER, Ş. 2016. “*Konut Teslimlerinden Kaynaklı İndirimli Oran Katma Değer Vergisi İadesi*”. İnternet sitesi: http://www.malYESIGORTAYOR.com.tr/malYESI/dergi_yazi.php?dy_dergi_id=249&dy_id=8983&year=2016. Erişim Tarihi: 20.01.2016
- GÖK, A. 2012. “*İnşaat Sektöründe Muhasebe ve Konsolidasyon İşlemlerinin Uluslar arası Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında İncelenmesi ve Örnek Uygulama*” Yüksek Lisans Tezi. Okan Üniversitesi.
- GÖKDOĞAN, N., Bıyık, S. 2013. “*Konut Teslimlerinde KDV Uygulaması ve Özellikli Durumlar*” İnternet Sitesi: <http://www.vergisorumlari.com.tr/makale/konut-teslimlerinde-kdv-uygulaması-ve-ozellikli-durumlar/4917>. Erişim Tarihi: 20.01.2016

GÖKMEN, S. 2013. “*Son Düzenlemeler Kapsamında Konut Teslimlerinde KDV*”. İnternet Sitesi: <http://www.vergisorumlari.com.tr/makale/son-duzenlemeler-kapsaminda-konut-teslimlerinde-kdv/5053>. Erişim Tarihi: 20.01.2016

GÜLÇİÇEK, A. 2015. “*Tevkifata Tabi İşlemlerde KDV iadesi*”. İnternet Sitesi: <http://www.vergisorumlari.com.tr/makale/tevkifata-tabi-islemlerde-kdv-iadesi/7978>. Erişim Tarihi:20.01.2016

GÜNEŞ R.,ve Diğerleri,2005.“*Dönem Sonu İşlemleri*”, Tuğra Ofset, Isparta

İŞİK Ç. ve diğerleri ,2012. “*KDV Tevkifatı*”.

<http://www.dengeakademi.com/Files/Circular/1272.pdf>. Erişim Tarihi: 13.06.2015

İnan, A. 2014. “*Son Maliye Bakanlığı Özelgeleri Işığında Yıllara Yaygın Yapım ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı*” İnternet sitesi:

http://www.maliyesigortayor.com.tr/maliyesi/dergi_yazi.php?dy_dergi_id=234&dy_id=8623&year=2014. Erişim Tarihi: 20.01.2016

KATTAŞ, C. 2015. “*İndirimli Orana Tabii İşlemlerde İndirilen KDV iadesi Olur mu?*” İnternet sitesi: <http://www.vergisorumlari.com.tr/makale/indirimli-orana-tabi-islemlerde-indirilen-kdv-iade-konusu-olur-mu/5503>.Erişim Tarihi:20.01.2016

KAYRAK, M.1999. “*Kurumlarda Yurt Dışı Zararların İndirimi ve Uygulanabilirliği*”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:7, Sayı:84, Aralık

KIRIKTAŞ İlhan, 2000.“*İnşaat Şirketlerinin Döviz Cinsinden Sattıkları Konut ve İşyerlerinde KDV*”, Yaklaşım, Yıl:8, Sayı:92, Ağustos

KIZILOT Ş.1999.“*İnşaat Muhasebesi*”, Vergilendirilmesi, Mevzuatı ve Asgari İşçilik, Ankara

KÜTÜKCÜ, A. 2012. “*KDV Sorumluluğunda Yeni Dönem*” İnternet sitesi:

http://www.maliyesigortayor.com.tr/maliyesi/dergi_yazi.php?dy_dergi_id=201&dy_id=7772&year=2012. Erişim Tarihi: 20.01.2016

MAÇ,M.1999.,“*Kurumlar Vergisi*”, Ankara.

MAÇ, M., TURUT, Ş.2000. “*Topraktan Ya da İşyeri Satışlarında Vergiyi Doğuran Olay ve Matrah*”, Yaklaşım, Yıl:8, Sayı: 91 Temmuz

- ÖRTEN, R., KARAPINAR A.2003.“*Enflasyon Muhasebesi*”, Ankara
- ÖZBANK H.A.1977.“*Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar*”, 3.Baskı, İstanbul
- ÖZBEK, H.N. 2013. “*Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesi*”
İnternet Sitesi: <http://www.vergisorumlari.com.tr/makale/yillara-sari-insaat-ve-onarim-islerinin-muhasebelestirilmesi/4911>. Erişim Tarihi: 20.01.2016
- SAYARI, M.1993.“*Yapı İşlerinde Muhasebe Düzeni*”, Ankara
- SELİMOĞLU,R. 2001 “*Konut Yapı Kooperatiflerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması*”, Mali Çözüm, Yıl:11, Sayı:56, Eylül
- SÜRMEYEN, Y. KAYA, U.2004.“ *Enflasyon Düzeltmesiyle İlgili Maliye Bakanlığı Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi ve yeni Açılan Hesapların İncelenmesi*”, Vergi Dünyası, Yıl.23, Sayı: 276, Ağustos
- ŞİMŞEK,H. 2014. “*KDV tevkiyatına Tabi Olan Hizmet İşlemlerinde Hesaplanan KDV'nin İadesi*” İnternet sitesi:
http://www.maliesigortayor.com.tr/maliesi/dergi_yazi.php?dy_dergi_id=229&dy_id=8487&year=2014. Erişim Tarihi: 20.01.2016
- TOK, A.2015. “*Kat Karşılığı İnşaat İşleri ve Bir-İki Sorunlu Husus*”.İnternet sitesi:
http://www.maliesigortayor.com.tr/maliesi/dergi_yazi.php?dy_dergi_id=247&dy_id=8935&year=2015. Erişim Tarihi: 20.01.2016
- USUL, H.2003.“*İnşaat Muhasebesi*”, Süleyman Demirel Üniversitesi Yay. No:37, SDÜ Basımevi, Isparta
- UYANIK, Z. 2007. “*193 Sayılı Gelir Vergisi kanununa göre yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde müşterek genel giderler ve Amortismanların Dağıtım Şekli*”. Maliye ve Sigorta Yorumları. Dergi Sayı 499
- ÜSTÜN R.1994.“*Maliyet Muhasebesi*”, Eskişehir
- YALÇIN, H.. 2011. “*Yıllara Sari İnşaat İşlerinin Muhasebe Kayıtları*”İnternet Sitesi: <http://www.muhasibevergi.com/makale.aspx?id=170>. Erişim tarihi: 20.01.2016

YAŞAR, S. 2015. “*Taşınmazlarda Uygulanacak KDV Oranı*”. İnternet sitesi:
http://www.malYESIGORTAYOR.com.tr/malYESI/dergi_yazi.php?dy_dergi_id=243&dy_id=8853&year=2015. Erişim Tarihi: 20.01.2016

YENİ, M.A.. 2006. “*İşgücü Alımlarında Tevkifat Uygulaması*” İnternet sitesi:
http://www.malYESIGORTAYOR.com.tr/malYESI/dergi_yazi.php?dy_dergi_id=29&dy_id=638&year=2006. Erişim Tarihi: 20.01.2016

YILDIRIM, H. 2007. “*Taşeronlardan Alınan Hizmetlerde KDV Tevkifatı Uygulaması*” İnternet sitesi:
http://www.malYESIGORTAYOR.com.tr/malYESI/dergi_yazi.php?dy_dergi_id=55&dy_id=2151&year=2007. Erişim Tarihi: 20.01.2016

YILDIRIM, M. 2014. “*Hasılat Paylaşımı Sistemi ve Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinin KDV Karşısındaki Durumu ve Karşılaştırılması*” İnternet Sitesi:
<http://www.vergisorumlari.com.tr/makale/hasilat-paylasimi-sistemi-ve-arsa-karsiligi-insaat-islerinin-kdv-karsisindaki-durumu-ve-karsilastirilmesi/5352>. Erişim Tarihi: 20.01.2016

YÜKÇÜ S, 1998. “*Çözümlü Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Problemleri*”, İzmir
 12 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği, 5.5.2004 Resmi Gazete, No:
 25453

Gelir Vergisi Genel Tebliği; 194 Seri N’olu, 7.3.1996 Tarihli Resmi Gazete No:
 22573

Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı 96/11 Sayılı tebliği,6.1. 1996 Tarihli resmi
 Gazete No: 22515

Maliye Bakanlığı, 15.10.1991 Tarih ve 261017Sayılı Özelge

Maliye Bakanlığı, 09.06.1995 Tarih ve 31729 Sayılı Özelge

Maliye Bakanlığı, 04.08.1997 Tarih ve 32761 Sayılı Özelge

Maliye Bakanlığı, 22.05.1998 Tarih ve 19201 Sayılı Özelge

Maliye Bakanlığı, 20.02. 1999 Tarih ve 05310Sayılı Özelge

Maliye Bakanlığı, 06.11.2002 Tarih ve 54/5417 Sayılı Özelge

Maliye Bakanlığı, 23.06. 2003.Tarih ve 54/5417 Sayılı Özelge
Maliye Bakanlığı, 18.09.2003 Tarih ve 55/55171 Sayılı Özelge
Maliye Bakanlığı, 21.01.2004 Tarih ve 55/5517 Sayılı Özelge
Gelir Vergisi Kanunu,
Damga Vergisi Kanunu,
İmar Kanunu
Vergi Usul Kanunu,
Kurumlar Vergisi Kanunu
Kambiyo Mevzuatı,
5024 Sayılı Kanun
www.treasury.gov.tr

EK 1- KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ'NİN YAPIM İŞLERİ VE TEVKİFATLA İLGİLİ BÖLÜMLERİ

2.1.2.1. İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler

3065 sayılı Kanunun 1 inci maddesine göre bir hizmetin KDV'nin 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 KDV'ye tabi olacaktır.

Bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV'nin 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 KDV beyan edilmeyecektir.

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

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,

- KDV mükellefiyeti olmayan genel bütçeli bir idareye yurt dışından verilen bilgisayar yazılım hizmeti,

- KDV mükellefiyeti olmayan bir sivil toplum kuruluşuna konusuyla ilgili olarak dünyadaki hukuki gelişmeler hakkında yurt dışından bilgi gönderilmesi hizmeti.

Bu bölüm kapsamında olan hizmetlerin aynı zamanda kısmi tevkifat uygulaması kapsamında da olması halinde, bu bölüme göre işlem tesis edilir.

İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından yapılan 3065 sayılı Kanunun 1 inci maddesi kapsamındaki mal teslimlerinde de bu bölüm kapsamında işlem tesis edilir.

Teslimin vergiden müstesna olması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla vergi beyan edilmez.

2.1.2.2. Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler

3065 sayılı Kanunun (1/1) inci maddesine göre, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Sözü edilen faaliyetleri mutad ve sürekli olarak yapanlar KDV mükellefi olacak, arızı serbest meslek faaliyetinde bulunanların ise KDV mükellefiyeti tesis edilmeyecektir.

Serbest meslek faaliyetlerini mutad ve sürekli olarak yapanların, prensip olarak KDV 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 KDV’nin, bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekir.

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 KDV beyannamesi vermez ve defter tutmazlar. İşlemin belgelendirilmesi ise Vergi Usul Kanununun genel hükümlerine göre gerçekleştirilir.

Bu uygulamaya göre, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar, aynı Kanunun 18 inci maddesi kapsamına giren kişilere yaptıkları ödemeler ile ilgili olarak gelir vergisi (GV) tevkifat tutarı dâhil işlem bedeli üzerinden KDV hesaplayıp sorumlu sıfatıyla beyan edip öderler. Hesaplanan KDV tutarı GV tevkifat matrahına dâhil edilmez.

Örnek: 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 GV ve KDV tevkifat tutarlarını aşağıdaki şekilde hesaplayacaktır.

- KDV hariç, GV tevkifatı dahil tutar: $200 / 0,83 = 240,96$ TL

- GV Tevkifatı : $240,96 \times 0,17 = 40,96$ TL

- KDV : $240,96 \times 0,18 = 43,37$ TL

- GV Tevkifatı ve KDV dahil toplam bedel: $200 + 40,96 + 43,37 = 284,33$ TL

Dergi işletmesi 40,96 TL tutarındaki GV tevkifatını, muhtasar beyannamesine dahil edecek, 43,37 TL tutarındaki KDV'yi ise 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edecektir. Bu tutarın 1 No.lu KDV beyannamesinde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabileceği açıktır.

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 faydalanamazlar.

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 KDV, Tebliğin (I/C-2.1.3) bölümü saklı kalmak kaydıyla, kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenir. Bu mükellefler genel hükümler çerçevesinde defter tutar, belge düzenler ve KDV beyannamesi verirler. Bu durumda, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşların, Tebliğin (I/C-2.1.3)bölümü saklı kalmak kaydıyla, bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu olmaz.

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar bu bölüm kapsamındaki alımlarında, satıcılardan bir yazı talep ederler. Bu yazıda işlemi yapanlar;

- Faaliyetlerinin arızı olması nedeniyle KDV'ye tabi olmadığını veya

- Faaliyetlerinin KDV'ye tabi olduğunu ve hesaplanacak KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyanını tercih ettiklerini veya

- Faaliyetlerinin KDV'ye tabi olduğunu ve hesaplanacak KDV'nin kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edileceğini,

belirtirler. Bu yazı, Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklanır ve gerektiğinde yetkililere ibraz edilir.

Öte yandan, serbest meslek mensuplarından yapılan gelir vergisi kesintileri muhtasar beyanname ile beyan edilmekte, bunlardan Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına girenler, "Ödemeler" kulakçığında "021" kodu ile listelenmektedir. Listede "021" kodu ile yer alan serbest meslek mensuplarından KDV tevkifatı yapılanlar ve yapılmayanlar ilgili satırlara giriş yapılmak suretiyle beyan edilir.

2.1.2.3. Kiralama İşlemleri

3065 sayılı Kanunun (1/3-f) maddesine göre, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemleri KDV'nin konusuna girmektedir.

Buna göre, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi, ticari, sınaî, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa dahi KDV'ye tabi olacaktır.

Bu kiralama işlemleri ile ilgili KDV;

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

- Kiracının KDV 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 KDV'den istisna olan işletmeler,

- Sadece KDV'ye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenler,

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar

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

Tevkifata tabi tutulan KDV'nin beyan ve ödenmesi konusunda, Tebliğin (I/C-2.1.1.1) bölümündeki açıklamalar dikkate alınır.

KDV'ye tabi olan kiralama işlerinde kiraya verenin başka faaliyetleri dolayısıyla KDV mükellefi olması halinde, tam tevkifat uygulaması söz konusu olmaz; kiraya veren, kiralama faaliyetlerine ait KDV'yi diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan eder. Faaliyetleri sadece 2 No.lu KDV Beyannamesi vermelerini gerektirenler, bu kapsamda mütalaa edilmez.

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

Kiralama işleminin KDV'den müstesna olması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmez.

Örneğin; Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde sayılan mal ve haklar arasında yer alan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri, bir iktisadi işletmeye dahil olmamaları şartıyla, 3065 sayılı Kanunun (17/4-d) maddesine göre KDV'den müstesnadır.

Dolayısıyla, bir iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinde KDV ve sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacaktır.

5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların Tebliğin bu bölümü kapsamındaki kiralama işlemlerinde, kiracının KDV mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın, tevkifat uygulanmayacaktır. Bu durumda, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar kiraya verme işlemleri dışında KDV'ye tabi işlemleri bulunmamaları kaydıyla, 1 No.lu KDV Beyannamesini sadece kiralama işleminin gerçekleştiği dönemler için verirler. Genel bütçeli idarelerde KDV'nin beyanı konusunda, Tebliğin (I/C-2.1.1.1) bölümündeki açıklamalar dikkate alınır.

2.1.2.4. Reklâm Verme İşlemleri

KDV mükellefi olan gerçek veya tüzel kişiler (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir), KDV 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,

suretiyle ve bunlara benzer şekillerde reklâm vermektedirler.

Bu şekilde reklâm verme işlemleri ile ilgili KDV, reklâm hizmeti verenlerin KDV mükellefi olmaması halinde, reklâm hizmeti alanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Ayrıca, bu bölüm kapsamındaki reklam hizmetini alanların;

- Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilenler (istisnadan vazgeçerek KDV mükellefi olmasalar dahi),

- Banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olan işletmeler,

- Sadece KDV'ye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenler,

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar olması hallerinde de reklam hizmetine ait KDV, hizmeti alanlar tarafından bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.

Tevkifata tabi tutulan KDV'nin beyan ve ödenmesi konusunda, Tebliğin (I/C-2.1.1.1) bölümündeki açıklamalar dikkate alınır.

5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların Tebliğin bu bölümü kapsamında reklâm hizmeti vermeleri halinde, reklâm hizmeti alanın KDV mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın tevkifat uygulanmayacaktır. Bu işlemlerde KDV'nin beyanı, Tebliğin (I/C-2.1.2.3) bölümünde bu konuya ilişkin açıklamalara göre yapılacaktır.

2.1.3. Kısmi Tevkifat Uygulaması

2.1.3.1. Kısmi Tevkifatın Mahiyeti ve Tevkifat Uygulayacak Alıcılar

Tebliğin (I/C-2.1.3.2) ve (I/C-2.1.3.3) bölümleri kapsamındaki işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin 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 (beyanname ödenmesi gereken KDV çıkması halinde) ödenecektir.

Kısmi tevkifat uygulanacak işlemler, söz konusu bölümlerde belirtilenlerle sınırlı olup, bunlar dışındaki işlemlerde işleme muhatap olanlar tarafından kısmi tevkifat yapılmayacaktır.

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulabilecekler aşağıda iki grup halinde sayılmış olup, tevkifat uygulaması kapsamındaki her bir işlem bazında tevkifat yapması gerekenler, söz konusu gruplardan birine veya ikisine veyahut söz konusu gruplar kapsamında olan bazı sorumlulara atıf yapılmak suretiyle Tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilmektedir.

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 Borsa İstanbul (BİST)A.Ş.nde işlem gören şirketler,

- Kalkınma ve yatırım ajansları.

Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamında değerlendirilmez.

Belirlenmiş alıcıların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde (şirketleşenler dahil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç), KDV tevkifatı uygulanmaz.

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.

Bu kapsamda tevkif edilen vergiler, vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV Beyannamesi ile yetki alanı içerisinde bulunan vergi dairesine, Tebliğin (I/C-2.1.1.1)bölümündeki açıklamalara göre beyan edilip kanuni süresi içerisinde ödenir.

KDV mükellefiyeti bulunmayanların, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamında olmamak kaydıyla, kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarında tevkifat uygulaması söz konusu olmayacaktır.

Örnek:*KDV mükellefiyeti bulunmayan apartman yönetimlerine verilen özel güvenlik hizmetlerinde ya da KDV mükellefiyeti bulunmayan konut yapı kooperatiflerine verilen yapı denetim hizmetlerinde, tevkifat uygulanmayacaktır.*

2.1.3.2. Kısmi Tevkifat Uygulanacak Hizmetler

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 alımlarında (Tebliğin (I/C-2.1.3.3) bölümü kapsamındaki mallar hariç) tevkifat uygulanmayacaktır.

Ancak, bu bölüm kapsamına giren hizmetleri ifa edenlerin bu amaçla kullandıkları mallara ait tutarlar hizmet bedelinden düşülmeyecek; tevkifat, kullanılan mallara ait tutarlar da dahil olmak üzere toplam hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarına göre belirlenecektir.

Örnek:*Bir banka şubesi bahçe duvarının inşası işini, malzeme bankaya, işçilik müteahhide ait olmak üzere 4.000 TL + 720 TL KDV karşılığında ihale etmiştir. Banka şubesi, kum, demir, çimento, tuğla, briket vb. malzemeyi piyasadan 6.000 TL + 1.080 TL KDV'ye temin etmiştir. Banka şubesi, malzemelerin alımı sırasında tevkifat uygulamayacak, müteahhidin yapacağı 4.000 TL tutarındaki hizmete ilişkin 720 TL KDV üzerinden ise Tebliğin (I/C-2.1.3.2.1) bölümü gereğince tevkifat uygulanacaktır.*

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

2.1.3.2.1. Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri

2.1.3.2.1.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde, alıcılar tarafından (2/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.1.2. Kapsam

Bu bölüm 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 dâhil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri hizmetler. Bu hizmetler yapım işlerinden ayrı ve bağımsız olarak verildiği takdirde Tebliğin (I/C-2.1.3.2.2.) bölümü kapsamında değerlendirilir.

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 yapılır.

Örnek 1: (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.

Örnek 2: DSİ tarafından yaptırılan bir baraj inşasında kullanılacak hazır betonun, işin asıl yüklenicisi (A) İnş. Taah. A.Ş. tarafından (B) Hazır Beton A.Ş. nden 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.

Alıcının, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımında sayılanlar arasında yer almaması halinde, ilk yüklenicinin ve alt yüklenicilerin bu kapsamdaki hizmetleri tevkifata tabi tutulmaz. Ancak ilk yüklenicinin Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamında yer alması halinde, ilk aşamada tevkifat kapsamına girmeyen bu işin kısmen veya tamamen devredildiği alt yüklenicilerden tevkifat yapılır.

Örnek 3: *Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamına girmeyen (A) Ltd. Şti., yaptıracığı hizmet binası inşaatını (B) A.Ş. ne ihale etmiştir. (B), hisse senetleri BİST'te işlem gören bir şirkettir. (B), bu inşaatın su basmanı işini (C) firmasına yaptırmaktadır.*

Bu durumda, (B) 'nin (A) 'ya düzenlediği faturada tevkifat uygulanmayacak, (C) 'nin (B) 'ye düzenlediği faturada ise tevkifat uygulanacaktır.

Alıcı ve ilk yüklenicinin Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamında yer alması halinde, ilk safhada tevkifat söz konusu değildir. Ancak ilk yüklenicinin bu yapım işini Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamında yer almayan alt yüklenicilere devretmesi halinde, kendisi tarafından tevkifat uygulanır.

Tevkifata tabi olan işlerin, 3065 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde vergiden müstesna olması halinde, işlem bedelleri üzerinden KDV hesaplanmayacağı için herhangi bir tevkifat da yapılmaz. Ancak, vergiden istisna olan işlerin alt yüklenicilere devredilmesi ve alt yüklenicilerin yaptığı işlemin KDV'den müstesna olmaması halinde, alt yüklenicilerin gerçekleştirdikleri işlemler üzerinden hesaplanan KDV, bu Tebliğde belirlenen esaslar çerçevesinde tevkifata tabi tutulur.

Örnek 4: *Hisse senetleri BİST'de işlem gören (X) A.Ş. ne, işlettiği limanın genişletilmesi işi ile ilgili olarak 3065 sayılı Kanununun (13/e) maddesi kapsamında verilen inşaat taahhüt işlerinin, asıl yüklenici tarafından alt yüklenicilere devredilmesi halinde, alt yükleniciler ve daha alt yüklenicilerin ifa ettikleri inşaat taahhüt (yapım) işlerinde, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamında olmamaları kaydıyla, tevkifat uygulanır.*

Mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri işlerin ilk yüklenici tarafından yapım işinin bir kısmı ile birlikte alt yüklenicilere devredilmesi halinde, alt yüklenici

tarafından düzenlenen faturalarda tevkifat uygulanır. Yapım işlerinden ayrı ve bağımsız olarak mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri işlerin alt yükleniciye devredilmesi halinde bu bölüm kapsamında işlem tesis edilmez. Devredilen söz konusu işler için işi devreden durumuna göre Tebliğin (I/C-2.1.3.2.2.) bölümü kapsamında tevkifat uygulanır.

Tebliğin bu bölümünde belirtilen işlerin, yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılması halinde de alt yüklenicilere devredilen işler bakımından yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde işlem tesis edilir.

Tebliğin bu bölümü kapsamındaki işlerde, 30/4/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce ihalesi tamamlanmış işlere ilişkin faturalarda gösterilen KDV tutarı tevkifata tabi tutulmaz. (“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, 30/4/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce alt yüklenicilere devrettikleri kısımlara ait KDV üzerinden tevkifat yapmazlar. Ancak, 30/4/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce sözleşmesi imzalanan yapım işi yüklenicilerinin bu tarihten sonra alt yüklenicilere devrettikleri veya devredecekleri kısımlara ait KDV üzerinden ise tevkifat yapmaları gerekmektedir.

2.1.3.2.2. Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler

2.1.3.2.2.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetlerde alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.2.2. Kapsam

Bu bölüm kapsamına;

- Piyasa etüt-araştırma,

- Ekspertiz,

- Plan-proje,

- Teknik, ekonomik, mali ve hukuki alanda sunulan danışmanlık, müşavirlik, denetim

ve benzeri hizmetler girmektedir.

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 değerlendirilir.

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 değerlendirilir.

Avukatların hukuki ihtilaflarla ilgili olarak yargı mercileri nezdinde veya yargı kararlarının sonuçları ile ilgili olarak vekâlet 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 uygulanır.

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, reklâm ve benzeri hizmetler danışmanlık ve denetim hizmetleri kapsamında değerlendirilmez.

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

2.1.3.2.3.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımında sayılanlara karşı ifa edilen makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.3.2. Kapsam

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımında sayılanlara ait veya bunlara tahsis edilen ve faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri tevkifat kapsamındadır.

Örnek 1: *Hisse senetleri BİST'te 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 KDV tevkifata tabi olacaktır.*

Örnek 2: *(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. hizmetler 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 KDV'nin 5/10'u (A) tarafından tevkifata tabi tutulacaktır.

Isıtma-soğutma sistemleri, havalandırma sistemi, ses sistemi, görüntü sistemi, ışık sistemi, asansör ve benzerlerine yönelik bakım ve onarım hizmetleri bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulur. Bunların ilk yapımı veya tamamen yenilenmesi ise Tebliğin (I/C-2.1.3.2.1.) bölümü kapsamında tevkifata tabidir.

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 parçasıdır.

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 için 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, Tebliğin (I/C-2.1.3.3) bölümünde yapılan açıklamalar saklı kalmak kaydıyla, tevkifat uygulanmaz.

2.1.3.2.4. Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri

2.1.3.2.4.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen her türlü yemek servis ve organizasyon hizmetlerinde alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.4.2. Kapsam

Yemek servis hizmetleri; Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılan idare, kurum ve kuruluşların personel, öğrenci, hasta, müşteri, misafir, yolcu sıfatı taşıyan kişilerin yemek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapacakları hizmet alımlarını kapsamaktadır.

Örnek: Milli Eğitim Bakanlığı'nın (il veya ilçe milli eğitim müdürlüklerinin) taşınmalı eğitim kapsamında öğrencilere verilen öğle yemeği (kumanya) alımlarında, yemeği hazırlayan ve/veya dağıtımını yapan yüklenicilere yapılacak ödemelerden KDV 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 dâhil işyerlerinde yeme-içme hizmeti teminine imkan veren yemek çeklerinin (karnelerinin-biletlerinin) bedeli üzerinden hesaplanan KDV, tevkifata tabi tutulmaz. Ancak, yemek servis hizmetinin hizmeti alan idare, kurum veya kuruluşun bünyesinde ve doğrudan yemek çekini satan firma tarafından verilmesi halinde tevkifat uygulanır.

Yemek servis hizmetinin, bu hizmetin verildiği mahallere (lokanta, restoran ve benzeri yerlere) gidilmesi suretiyle alınması ve hizmete ait faturanın Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılan idare, kurum ve kuruluşlar adına düzenlenmesi halinde de tevkifat kapsamında işlem tesis edilir.

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 yapılır.

Tevkifat yapmak zorunda olan idare, kurum ve kuruluşların kendi personeli marifetiyle hazırladıkları yemekler için piyasadaki yiyecek maddeleri ve hazırlanan yemekle ilgili çeşitli malzemeleri satın alması, bu bölüm kapsamında tevkifata tabi değildir.

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımında sayılan idare, kurum ve kuruluşların konser, fuar, kutlama, parti, kokteyl, davet, kongre, seminer, panel, tanıtım ve benzeri hizmet alımları bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulur.

Söz konusu hizmetleri veren mükelleflerin, organizasyonun yapıldığı yeri (salon, otel ve benzeri) işletenlerden aldıkları 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.

Örnek: (A) Organizasyon A.Ş., (B) kamu kurumu ile kurumun 50. kuruluş yıldönümü kutlaması organizasyonunu düzenlemek için anlaşmıştır. Kutlama, bir başka ilde gerçekleştirilecek ve iki 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 KDV ise (5/10) oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

2.1.3.2.5. İşgücü Temin Hizmetleri

2.1.3.2.5.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanlara, faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili işlemlerde kullanılan işgücünün sağlanması şeklinde verilen hizmetlerde (işgücü temin hizmeti alımlarında), alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.5.2. 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 itibarıyla, 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 uygulanır:

- 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 üretimi safhalarından herhangi birinde çalıştırılması halinde, sevk, idare ve kontrolün hizmeti alan işletmede olduğu kabul edilir.

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 bulundurulur, bu hususların varlığı, taraflar arasında bir sözleşme yapılmışsa bu sözleşmedeki hükümler veya sözleşmeye bağlı teknik şartnamedeki açıklamalar da dikkate alınarak tespit edilir.

İşgücü temin hizmeti veren mükellefin, söz konusu hizmeti bir başka mükelleften temin ettiği elemanları kullanarak sunması halinde, sadece kendisine verilen işgücü temin hizmetinde tevkifat uygulanır.

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara verilen özel güvenlik ve koruma hizmetleri de işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifata tabi tutulur.

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

- Sabotaj, yangın, hırsızlık, soygun, yağma, yıkma tehditlerine karşı caydırıcı ön tedbirleri alma,

- Tesis, alan, alış-veriş merkezi, bina, nakil vasıtaları, konut, işyeri, etkinlik, gösteri, toplantı, kutlama, tören, müsabaka, organizasyon ve benzerlerinin güvenliğini sağlama,

- Arama ve kurtarma, özel eğitimli 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,

- İkaz-ihbar, alarm izleme,

ve benzeri tüm hizmetler işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifata tabidir.

Yalnızca özel güvenlik sistemlerinin kurulması, bu kapsamda tevkifata tabi değildir. Ancak bu kurulumun Tebliğin (I/C-2.1.3.2.1.) bölümünde açıklanan yapım işlerinin özelliklerini taşıması halinde, bu kapsamda tevkifat uygulanır.

2.1.3.2.6. Yapı Denetim Hizmetleri

2.1.3.2.6.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara verilen yapı denetim hizmetlerinde, alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.6.2. Kapsam

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

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 uygulanır. 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 edilir. Ruhsat sahibinin Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümleri kapsamında olması halinde, tevkifat uygulamasına ilişkin işlem tesis edilir.

2.1.3.2.7. Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri

2.1.3.2.7.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara yapılan fason tekstil ve konfeksiyon işleri, fason çanta ve ayakkabı dikim işleri ile Tebliğin (I/C-2.1.3.2.7.3) bölümünde belirtilen aracılık hizmetlerinde, alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.7.2. 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.

Terziler tarafından, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanlara verilen dikim, tadil, onarım şeklindeki hizmetler de tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Fason imalatın şartı, imal edilecek mal ile ilgili ana hammadde başta olmak üzere hammaddelerin fason iş yaptırılanlarca temin edilmesidir.

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

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.

Fason olarak yapılan yıkama ve kurutma işlerinde de yardımcı malzemelerin işi yaptırılanlar 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 uygulanırken, presleme işinin yıkama ve kurutma işinden ayrı olarak yapılması durumunda tevkifat uygulanmayacaktır.

Fason olarak yaptırılan kapitone işlerinde astarın üzerine sadece elyaf veya elyafı 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 itibarıyla kısmi olarak fason iş yaptırılması da mümkündür.

Örnek 1: *Bir konfeksiyon firmasının pazarlayacağı gömleklerin kumaşını, kesimini, dikimini ayrı ayrı firmalara fason olarak yaptırmaları 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.

Örnek 2: *İmal 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.*

Fason olarak yapılan işlerde, fason işi yapanlar tarafından kullanılan iplik, fermuar, düğme, tela, astar ve benzeri her türlü yardımcı madde ve malzemeler, fason hizmet bedeline dahildir. Fason iş için kullanılan bu madde ve malzemelerin, ayrı fatura edilmesi söz konusu değildir.

2.1.3.2.7.3. Fason İşlerle İlgili Aracılık Hizmetleri

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 bu bölüm kapsamında tevkifata tabidir.

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

2.1.3.2.8. Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma / Götürme Hizmetleri

2.1.3.2.8.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a) ayrımı kapsamındakilere turizm acentesi, rehber ve benzerlerince verilen müşteri bulma hizmetlerinde, alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.8.2. Kapsam

Turizm acentesi, rehber ve benzerlerinin turist kabilelerini alışveriş etmeleri için belirli dükkânlara/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 uygulanır.

2.1.3.2.9. Spor Kulüplerinin Yayın, Reklâm ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri

2.1.3.2.9.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Profesyonel spor kulüplerince (şirketleşenler dahil) yapılan, bu Tebliğin (I/C-2.1.3.2.9.2.) bölümü kapsamındaki işlemlerde, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.9.2. Kapsam

Profesyonel spor kulüpleri (şirketleşenler dahil);

- Sponsorluk yoluyla veya reklâm almak (reklam alanları ve panolarının kiralanması dahil) suretiyle reklâm 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 (reklâm hizmeti alanlar, yayın faaliyetini gerçekleştirenler, isim hakkını kullananlar vb.) tarafından tevkifata tabidir.

Örnek 1: (A) Hazır Giyim A.Ş., şirketin reklamının futbolcuların formalarında yapılması amacıyla hem Türkiye Süper Liginde mücadele eden (Z) spor kulübü hem de faaliyet gösterdiği ilin mahalli liginde mücadele eden (Y) spor kulübü ile anlaşmıştır.

KDV mükellefi (Z) spor kulübünün verdiği reklâm hizmeti bu bölüm kapsamında kısmi tevkifata tabi olacaktır. (Y) spor kulübünün reklâm hizmetine ilişkin KDV ise KDV mükellefiyetinin bulunmaması kaydıyla Tebliğin (I/C-2.1.2.4) bölümü kapsamında tam tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 2: Türkiye Futbol Federasyonu, Türkiye Süper Ligi 2012/2013 futbol sezonu müsabakalarının televizyondan yayınlanmasına ilişkin yayın hakkını yapılanihale 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.

Örnek 3: 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 (Z) Spor Kulübüne Spor-Toto Teşkilat Başkanlığınca Eylül/2012 dönemi ile ilgili olarak aktarılacak bedele ilişkin söz konusu işlem genel oranda KDV'ye tabi olacaktır.

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

Örnek 4: (A) Spor Ürünleri A.Ş., 2013 takvim yılında üretimini yapacağı spor malzemelerinde kulüp isminin kullanılması amacıyla 100.000TL 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 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 kullanım haklarının devri genel esaslar çerçevesinde KDV'ye ve tevkifata tabi olacaktır.

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

2.1.3.2.10. Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri

2.1.3.2.10.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanların Tebliğin (I/C-2.1.3.2.10.2.) bölümünde belirtilen temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmeti alımlarında, alıcılar tarafından (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.10.2. 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 temizliği,

ve 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 tabidir.

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

Sorumlu tayin edilenlerin 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 tabidir.

2.1.3.2.11. Servis Taşımacılığı Hizmeti

2.1.3.2.11.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanların, Tebliğin (I/C-2.1.3.2.11.2.) bölümü kapsamındaki taşımacılık hizmeti alımlarında (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.11.2. 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.

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 uygulanmaz. Ancak, faturanın tevkifat yapmakla sorumlu tutulanlar adına düzenlenmesi halinde tevkifat uygulaması kapsamında işlem tesis edilir.

2.1.3.2.12. Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri

2.1.3.2.12.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen baskı ve basım hizmetlerinde alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.2.12.2. 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 dâhil) baskı ve basımı hizmeti ile bunların veya sorumlu

tayin edilenler tarafından kullanılan her çeşit evrakın ciltlenmesine ilişkin hizmetler bu bölüm kapsamında tevkifata tabidir.

Üretimde kullanılacak kâğıt, 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 kâğıt, defter ve benzeri malların alımı bu bölüm kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Örnek: *Milli Eğitim Bakanlığının 2011–2012 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 aynı eğitim-öğretim yılında yardımcı ders kitabı olarak kullanmayı uygun bulması ve mal alım ihalesiyle doğrudan bu kitapları piyasadan veya yayın evinden satın alması halinde bu işlem esas itibarıyla mal alımı olması nedeniyle "teslim" niteliği taşıdığından tevkifat kapsamında değerlendirilmeyecektir.

2.1.3.2.13. 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 uygulanır.

2.1.3.3. Kısmi Tevkifat Uygulanacak Teslimler

2.1.3.3.1. Külçe Metal Teslimleri

2.1.3.3.1.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (I/C-2.1.3.3.1.2.) bölümünde belirtilen külçe metallerin Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara tesliminde, (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Hurda metallerden elde edilenler dışındaki bakır, çinko, alüminyum ve kurşun külçelerinin ithalatçıları ve ilk üreticileri (cevherden üretim yapanlar) tarafından yapılan

teslimlerinde tevkifat uygulanmaz, bu safhalardan sonraki el değiştirmelerde ise tevkifat uygulanır. Hurda metalden elde edilen külçelerin ithalatçıları ve üreticileri tarafından tesliminde de tevkifat uygulanır.

İthalatçılar tarafından yapılan teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenen faturada “Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.” açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilir. Cevherden üretim yapanlar ise düzenlenen faturada “Teslim edilen mal firmamızca cevherden üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.” açıklamasına yer vermek suretiyle tevkifat uygulanmaksızın işlem yapar.

2.1.3.3.1.2. Kapsam

Tevkifat kapsamına, her türlü hurda metallere elde edilen külçeler ile hurda metallere elde edilenler dışındaki bakır, çinko, alüminyum ve kurşun külçelerinin teslimi girmektedir. Slab, billet (biyet), kütük ve ingot teslimleri de bu uygulama bakımından külçe olarak değerlendirilir.

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 uygulanır.

2.1.3.3.2. Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi

2.1.3.3.2.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Bakır ve alaşımlarından, çinko ve alaşımlarından, alüminyum ve alaşımlarından, kurşun ve alaşımlarından mamul, Tebliğın (I/C-2.1.3.3.2.2.) bölümünde belirtilen ürünlerin, Tebliğın (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara tesliminde, (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

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

İthalatçılar tarafından yapılan teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenen faturada “Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.” açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilir. Cevherden üretim yapanlar ise düzenlenen faturada “Teslim edilen mal firmamızca cevherden üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.” açıklamasına yer vermek suretiyle tevkifat uygulanmaksızın işlem yapar.

2.1.3.3.2.2. 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, çinko oksit ile kurşun ve alaşımlarından mamul, tuğla, mühür, yaprak, plaka, folyo, pul, saçma, ızgara, toz, kurşun oksit, kurşun monoksit, kırmızı oksit 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 değildir.

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 tutulmaz.

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 değildir.

Örnek: Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ve bunların alaşımı metallerden 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.

2.1.3.3.3. Hurda ve Atık Teslimi

2.1.3.3.3.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesi gereğince KDV'den müstesnadır. Ancak, bu malların teslimi ile ilgili olarak aynı Kanunun (18/1) inci maddesine göre istisnadan vazgeçilmesi mümkündür.

İstisnadan vazgeçenlerin metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının tesliminde, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümü kapsamındaki alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.3.3.2. Kapsam

Hurda kavramı; her türlü metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurdasını, bunların hurda halindeki karışımlarını, aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılmayacak haldeki metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam karakterli her türlü ham, yarı mamul ile mamul maddeyi ifade etmektedir.

Hurda kavramında işaret edilen genel anlam 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,

- İmalathane ya da fabrikalarda imalat sırasında ortaya çıkan metal kırıntı, döküntü ve talaşlar ile standart dışı çıkan metal ürünler,

- İzabe tesislerinden çıkan standart dışı metal hammaddeler, yarı mamuller, hadde bozukları,

ve benzerleri "hurda metal" kabul edilir.

Ayrıca, hurda veya atık niteliğindeki; her türlü kâğıt, 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, kâğıt ve cam esaslı eşya teslimlerinde tevkifat uygulanma.

Örnek 1: "Hurda" olarak tabir edilen bir jeneratör, bobinleri sarılıp tamir ve bakımdan sonra yeniden jeneratör olarak kullanılacak hale getiriliyorsa, kullanılmış jeneratörün tesliminde tevkifat uygulanmayacaktır.

Örnek 2: (A) Ltd. Şti. tarafından, atık değerlendirme işiyle uğraşan Hurda A.Ş. ne yapılacak hurda pil, hurda akü vb. teslimleri esas itibarıyla Kanunun (17/4-g) maddesi kapsamında KDV'den istisna olacak, (A)'nın istisnadan vazgeçmiş olması halinde teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin (5/10)'u Hurda A.Ş. tarafından tevkifata tabi tutulacaktır.

Hurda akü ve pilin belirli bir işlemde geçirildikten sonra tekrar kullanılabilir duruma gelmesinin mümkün olması halinde, bu teslimde istisna veya tevkifat uygulanmayacaktır.

Araç-gereç ve iş makinelerinin, Kanunun (17/4-g) maddesi veya tevkifat uygulaması kapsamında değerlendirilebilmesi için ekonomik ömrünü doldurmuş bir şekilde satılması ve satış sonunda alıcının bunları, hurda olarak değerlendirmesi gerekmektedir. Aynen veya

onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılacak durumda olanların teslimi tevkifat kapsamında değerlendirilmez.

İlgili mevzuat çerçevesinde hurdaya ayrılmak suretiyle trafikten çekilmeleri nedeniyle teslimleri 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesi uyarınca vergiden müstesna olan motorlu kara taşıtlarının tesliminde de aynı şekilde işlem tesis edilir.

Hurda gemilerden yapılan söküm sonrası teslimlerde de yukarıdaki açıklamaya göre hareket edilir.

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 yapılmaz.

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

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

2.1.3.3.4. Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâğıt, Cam Hurda ve Atıklarından Elde Edilen Hammadde Teslimi

2.1.3.3.4.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

KDV mükellefleri tarafından Tebliğin (I/C-2.1.3.3.4.2.) bölümünde belirtilen ürünlerin, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanlara tesliminde, (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Söz konusu ürünlerin teslimleri, 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesi kapsamında olmayıp, genel oranda (%18) KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Bunların, ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanma, sonraki safhaların teslimleri ise tevkifata tabidir. İthalatçılar tarafından yapılan teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenen faturada “Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.” açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilir.

2.1.3.3.4.2. Kapsam

Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının çeşitli işlemlerden geçirilip işlenmesi sonucunda elde edilen ve genellikle hurda ve atık niteliklerini kaybederek metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam esaslı malzeme imalatında hammadde olarak

kullanılan mamul niteliğindeki kırık, çapak, toz, granül ve benzeri ürünlerin teslimi tevkifat uygulaması kapsamındadır.

2.1.3.3.5. Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimleri

2.1.3.3.5.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

KDV mükellefleri tarafından Tebliğin (I/C-2.1.3.3.5.2.) bölümünde belirtilen malların, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanlara tesliminde, (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

2.1.3.3.5.2. Kapsam

Mal ve hizmetlere uygulanan KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı¹ 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 Cetvelininin 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 uygulanır.

2.1.3.3.6. Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi

2.1.3.3.6.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanların, Tebliğin (I/C-2.1.3.3.6.2) bölümünde belirtilen ürün, artık, talaş ve kırıntı alımlarında (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Söz konusu malların ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanmaz. İthalatçılar tarafından yapılan teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenen faturada “Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.” açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilir.

¹ 30.12.2007 tarihli ve 26742 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

2.1.3.3.6.2. Kapsam

Ağaç işleme endüstrisinde kullanılan ve ilk madde-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, çıta 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, rabıta, lambri, süpürgelik ve benzeri ürünlerin tesliminde tevkifat uygulanmaz.

2.1.5. Tevkifata Tabi İşlemlerde KDV İadesi

Kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinin aşağıda belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilmesi uygun görülmüştür.

2.1.5.1. Genel Açıklamalar

Tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının mükellefe iade edilebilmesi için, satıcının tevkifat uygulanmayan KDV tutarını 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmiş olması, alıcının da yaptığı tevkifatla ilgili 2 No.lu KDV Beyannamesini vergi dairesine vermiş olması zorunludur.

İade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması şartı aranmaz.

Genel bütçe kapsamındaki idarelere yapılan işlemlerde ise hakedişin harcama yetkilisince onaylanmış olması gerekir. Bunlara yapılan işlemlerde, ayrıca beyan ve ödeme aranmaz.

İade olarak talep edilen tutar, işlemin bünyesine giren KDV değil, tevkif edilen KDV esas alınarak belirlenir. İadesi istenilen KDV, hiçbir surette tevkifata tabi tutulan KDV'den fazla olamaz.

Tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinde, vergi dairelerince;

- 429 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde² belirtilen standart iade talep dilekçesi ve internet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listelere ait internet vergi dairesi liste alındısı,

- Tevkifatlı işlemlerin gerçekleştiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi,

²10.10.2013 tarihli ve 28791 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Tevkifat uygulanan işleme ilişkin satış faturalarının dökümünü gösteren liste, aranacaktır.

İade talebinde bulunulabilmesi için iade tutarının yer aldığı, ilgili dönem KDV beyannamesi ve eki “Kısmi Tevkifat Uygulaması Kapsamındaki İşlemlere Ait Bildirim”in verilmiş olması zorunludur.

İade taleplerinde standart iade talep dilekçesinin 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 gönderilir. İnternet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listeler ayrıca kâğıt ortamında vergi dairesine ibraz edilmez.)

İade talepleri, yukarıda belirtilen belgeler tamamlanmadıkça hüküm ifade etmez.

Vergi inceleme raporu, YMM Raporu ve/veya teminat ile yapılacak nakden iade talepleri, bunların eksiksiz ibraz edildiği tarihte geçerlik kazanır.

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

Mahsuben iade taleplerinde, Tebliğin (I/C-2.1.5.2.1.) bölümünde yapılan açıklamalar da göz önünde bulundurulur.

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

Tebliğin(IV/E) bölümündeki açıklamalar, tevkifat uygulamasından doğan iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından da geçerlidir. Satıcının özel esaslara tabi olması halinde, tevkifatlı işlemlerinden doğan iade talepleri Tebliğin (IV/E) bölümündeki açıklamalara göre yerine getirilecektir. Alıcının bu işlemle ilgili olarak tevkifat tutarını beyan etmesi ve ödemiş olması özel esaslar uygulanmasına engel değildir.

Alıcının, 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 KDV'nin 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 KDV Beyannamesi ile beyan edilen verginin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılması ve aynı dönemde indirim yoluyla giderilemeyen bu verginin iade alacağına dönüşmesi nedeniyle aynı dönem 2 No.lu KDV Beyannamesinden doğan borca mahsup edilmiş olması halinde, önceki paragrafta belirtilen ödeme şartının sağlanmadığı kabul edilir. Ancak, diğer dönemlere ilişkin iade alacağının söz konusu borca mahsup edilmesi halinde, ödeme şartı gerçekleşmiş sayılır.

2.1.5.2. İade Uygulaması

2.1.5.2.1. Mahsuben İade Talepleri

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 fer'ileri için söz konusu olabilecektir.

Mahsup kapsamına, tevkifatla ilgili olarak verilen 2 No.lu KDV Beyannamesine göre tahakkuk eden vergiler de dahildir.

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 edilebilir.

Tevkifat uygulamasından kaynaklanan ve vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılan mahsuben iade taleplerinde, vergi inceleme raporu dışında diğer belgelerin tamamlanmış olması şartıyla standart iade 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 hesaplanmaz.

İadeye ilişkin düzenlenecek vergi inceleme raporu ise,

- Tevkifatın sorumlu sıfatıyla beyan edilip edilmediği,
- İndirilecek 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 oluşturur.

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

Tebliğin (I/C-2.1.3.) bölümü 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,

ile ilgili KDV iade alacaklarının mahsubunu isteyen mükelleflerin 5.000 TL'yi aşmayan mahsup talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilir.

5.000TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri ise sadece teminat ve/veya vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. 5.000TL'yi aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, VİR ile çözülür.

Tebliğin (I/C-2.1.3.) bölümü kapsamında 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,
- Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü kapsamındaki hizmetler,

ile ilgili 5.000TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilir.

5.000 TL ve üzerindeki mahsubeniade talepleri ise vergi inceleme raporu sonucuna göre veya YMM raporu ile yerine getirilir. 5.000 TL'yi aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, vergi inceleme raporu sonucuna göre veya YMM raporu ile çözülür.

Tebliğin (I/C-2.1.3.) bölümü kapsamında tevkifat uygulanan;

- Külçe metal teslimleri,
- Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun 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 mahsuben iade talepleri miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

2.1.5.2.2. Nakden İade Talepleri

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

Tebliğin (I/C-2.1.3.) bölümü 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,
ile ilgili nakden iade talepleri münhasıran teminat ve/veya vergi inceleme raporu ile yerine getirilir.

İade talebinin tamamı kadar teminat verilmesi halinde teminat, münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

Tebliğın (I/C-2.1.3.) bölümü kapsamında 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,

- Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü kapsamındaki hizmetler,

- Külçe metal teslimi,

- Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun 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 5.000TL'yi aşmayan nakden iade talepleri teminat, vergi inceleme raporu ve YMM raporu aranılmadan yerine getirilir.

5.000TL ve üzerindeki nakdeniade talepleri ise vergi inceleme raporu sonucuna göre veya YMM raporu ile yerine getirilir 5.000TL'yi aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, vergi inceleme raporu sonucuna göre veya YMM raporu ile çözülür.

2.1.5.3. İade Uygulaması ile İlgili Diğer Hususlar

Tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinin yerine getirilmesi ile ilgili olarak, Tebliğin bu bölümünde açıklama bulunmayan durumlarda, mal ihracından kaynaklanan iade talepleri için geçerli olan usul ve esaslara göre işlem yapılır.

Mükelleflerin tevkifat uygulaması kapsamındaki işler dolayısıyla alıcı tarafından tevkifata tabi tutulan KDV'yi, 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.

Aynı işlem dolayısıyla, tevkifat ve indirimli oran uygulamaları nedeniyle KDV iade alacağı doğmuşsa, öncelikle tevkifattan doğan KDV alacağı iade edilir.

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 sonuçlandırılır.

Mükellefin aynı dönemde diğeriade hakkı doğuran işlemlerinin de (indirimli orana tabi işlemler hariç) 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 sonuçlandırılır.

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

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

İade alacağının, Tebliğin (I/C-2.1.5.2.1.) bölümünde belirtilmeyen; mükellefin kendisinin vergi dairesine olan borçlarına veya üçüncü kişilerin vergi dairesine olan borçlarına mahsubunun talep edilmesi halinde, iade 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 edilir.

İade alacakları, her bir vergilendirme dönemi için ayrı ayrı talep edilir. Birden fazla döneme ilişkin iade alacaklarının, kümülatif hesaplama yapılmak suretiyle birlikte (toplam tutar olarak) iadesi talep edilemez.

İadenin YMM raporu verilmek suretiyle talep edildiği durumlarda, aynı takvim yılı içinde bulunmak ve her bir vergilendirme dönemine ait iade tutarı ayrı ayrı belirtilmek/hesaplanmak, istenilen bilgilere her bir dönem itibarıyla 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 itibarıyla, YMM raporunun her bir iade hakkı doğuran işlem türü itibarıyla 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 belirtilmek/hesaplanmak, istenilen bilgilere ayrı ayrı yer verilmek ve benzeri hususlara dikkat edilmek suretiyle hazırlanır.

3.1.1. Yılı İçinde Talep Edilen Mahsuben İade Tutarlarının Hesaplanması

İndirimli orana tabi işlemleri bulunan mükellefler, bu işlemleri nedeniyle yükledikleri ve indirim yoluyla telafi edemedikleri için yılı içinde mahsuben iadesini talep edecekleri KDV tutarını aylar itibarıyla ve kümülatif olarak hesaplarlar. İade talebinin, ilgili vergilendirme dönemleri itibarıyla indirimli orana tabi tüm işlemleri kapsamaması gerekmekte olup, işlemlerin ayrıştırılıp sadece bir kısmına yönelik hesaplama yapılması ve bu şekilde iade talep edilmesi mümkün değildir.

Hesaplama aşağıdaki şekilde yapılacaktır:

-Hesaplamaya her yılın Ocak ayı itibarıyla başlanır. Ay içindeki iade hakkı doğuran işlemin bünyesine giren vergiden, işlem dolayısıyla (% 1) veya (% 8) oranı uygulanarak hesaplanan KDV düşülür ve ay içi itibarıyla “iadeye esas KDV” tutarına ulaşılır. Bu tutar Ocak ayı devreden KDV tutarı ile karşılaştırılır. Karşılaştırmada devreden vergi tutarı olarak, şayet aynı dönemde iade talep edilmiş ise iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı dikkate alınır. Beyannameye sonraki döneme devreden vergi yer almıyorsa o dönem için dönem sonu iade hesabı “sıfır” kabul edilir. Sonraki döneme devreden vergi mevcutsa ve iadeye esas KDV tutarını (yüklenilen KDV - hesaplanan KDV

farkı) aşıyorsa iadeye esas KDV tutarı, aşmıyorsa devreden vergi tutarı “İade Edilebilir KDV” olarak kabul edilir. Bu tutar ilk ay sonu itibarıyla iade edilebilir KDV tutarıdır.

-Ocak ayında indirimli orana tabi işlem yoksa iade edilebilir KDV “sıfır” olarak dikkate alınır.

-Şubat ayında indirimli orana tabi işlemin bünyesine giren vergiden, işlem dolayısıyla hesaplanan vergi düşülerek Ocak ayında yapıldığı gibi ay içi iadeye esas KDV tutarına ulaşılır. Bu tutar, Ocak sonu iade edilebilir KDV tutarı ile toplanır ve toplam Şubat sonu devreden vergisi ile karşılaştırılır. Karşılaştırmada devreden vergi tutarı olarak, şayet aynı dönemde iade talep edilmiş ise iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı dikkate alınır. Karşılaştırma Ocak ayındaki gibi yapılarak, Şubat sonu “İade Edilebilir KDV” tutarına ulaşılır. Bu tutar, iadeye hak kazanılan iki aylık kümülatif KDV tutarıdır.

Şubat ayında indirimli orana tabi işlem yoksa Şubat içi iadeye esas KDV de olmayacağından devreden vergi ile karşılaştırma Ocak sonu iade edilebilir KDV esas alınarak yapılır.

Yıl içerisinde yapılacak tüm iade taleplerinde, önceki dönemlerde iade talebinde bulunulup bulunulmadığına bakılmaksızın, ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve iadesi talep edilen tutarlar dikkate alınmadan iadenin talep edildiği her bir döneme kadar yukarıda belirtildiği şekilde kümülatif bir hesaplama yapılması gerekmektedir.

İlk iade talebinden sonraki dönemlerde yapılacak iade taleplerinde, kümülatif iade edilebilir tutardan ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve önceki dönemlerde mahsuben iadesi talep edilen tutar düşüldükten sonra kalan tutar, iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı ile karşılaştırılır, beyannamede gösterilen devreden vergi tutarı, bulunan tutardan fazla ise bulunan tutarın tamamı, altında ise söz konusu satırda yazan tutar iade olarak talep edilebilir. Devreden vergi tutarı “0” (bir başka deyişle ilgili dönemde mükellefin ödenecek vergisi çıkmış) ise iade talebinde bulunulamayacağı tabiidir. Ödeme çıkan vergilendirme döneminden önceki iade tutarları ile ilgili bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak hesaplamaya ödeme çıkan vergilendirme döneminden itibaren yeniden başlanır.

Öte yandan, ilk defa iade talebinde bulunulduğu dönemden önceki dönemlerden herhangi birinde ödenecek verginin bulunması durumunda ödenecek vergi çıkan bu dönemden önceki dönemlere ilişkin olarak herhangi bir iade talebinde bulunulamaz.

İndirimli orana tabi işlemlerde iade tutarı, indirimli orana tabi teslim veya hizmetle ilgili olarak yüklenen vergi ile söz konusu işlemler üzerinden hesaplanan vergi arasındaki

farkın sonraki döneme devreden KDV ile karşılaştırılması sonucu belirlenmektedir. Bu hesaplama yapılırken, indirimli orana tabi işlemler üzerinden hesaplanan verginin bu işlemler nedeniyle yüklenilen vergiden yüksek olduğu dönemlerdeki tutarlar arasındaki fark, cari dönem sonu iade edilebilir KDV tutarından düşülür.

Diğer taraftan indirimli orana tabi teslim veya hizmetle ilgili olarak yüklenilen vergi ile söz konusu işlemler üzerinden hesaplanan vergi arasındaki farkın, (% 1) oranına tabi işlemler için işlem bedelinin (% 17)'sini, (% 8)'e tabi işlemler için ise işlem bedelinin (% 10)'unu aşan kısmı, iade hesabına dahil edilmez. Azami iade tutarının belirlenmesinde iade talebinde bulunulan döneme kadar yapılan toplam işlem bedeli dikkate alınır, ay içi hesaplamalarda azami iade edilebilir tutarın aşılması bu durumu değiştirmez. Ancak işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalara ilişkin olarak yüklenilen verginin, azami iade tutarını aşması halinde, mükellefin iade talebi, aşan kısım için münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

3.1.2. İzleyen Yıl İçerisinde Talep Edilen Nakden/Mahsuben İade Tutarlarının Hesaplanması

Dileyen mükellefler indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacaklarını izleyen yıl içerisinde nakden veya mahsuben talep edebilir. Bu iade tutarı, bir önceki takvim yılının bütün vergilendirme dönemleri için yukarıda belirtildiği gibi hesaplanır.

Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin izleyen yıl içinde nakden veya borçlarına mahsuben iadesinde, yılı içinde mahsuben iade edilen tutarlar dikkate alınmadan aylar itibarıyla kümülatif hesaplama yapılır, bulunan tutardan yılı içinde mahsuben iadeler düşülür, kalan tutarın işlemin yapıldığı yıl için belirlenen iade edilmeyecek alt sınırı aşan kısmının nakden veya mahsuben iadesi, izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin KDV beyannameleri ile talep edilebilir.

İadesi talep edilebilir tutar, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar verilen beyannamelerde yer alan devreden vergi tutarları ile karşılaştırılır. İadenin talep edildiği döneme ait karşılaştırmada devreden vergi tutarı olarak iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı dikkate alınır.

Buna göre;

-Devreden vergi tutarı, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar bütün dönemlerde iadesi talep edilen tutarı aşarsa, talep edilen tutarın tamamı iade edilebilir.

-Devreden vergi tutarı, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar herhangi bir dönemde iadesi talep edilebilir tutarı aşmıyorsa, iadenin talep edildiği döneme kadar verilen beyannamelerde yer alan en düşük devreden vergi tutarı iade edilebilir tutar olarak dikkate alınır.

-İzleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar aradaki dönemlerden herhangi birisinde ödenecek vergi çıkması halinde, iade talep edilemez.

Yıllık iadelerde azami iade tutarının belirlenmesinde, iade talebinde bulunulan yıldaki toplam işlem bedeli esas alınır, ay içi hesaplamalarda azami iade edilebilir tutarın aşılması bu durumu değiştirmez.

İzleyen yıl içerisinde iade talebinde bulunulabilmesi için işlemin yapıldığı yıl içerisinde hiç iade talebinde bulunulmamış ya da iade talep edilmekle birlikte talep edilen tutarların iadesi gerçekleşmemiş olmalıdır. İndirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade tutarlarının tamamının yılı içerisinde iadesinin alınması (bir başka deyişle izleyen yıl içerisinde talep edilebilecek bir tutarın kalmaması) durumunda bu bölüm kapsamında iade talebinde bulunulması söz konusu değildir.

3.2.Yılı İçerisindeki Mahsup Taleplerinin Yerine Getirilmesi

3.2.1. Genel Olarak

Mahsuben iade talebi, 429 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen standart iade talep dilekçesi kullanılmak suretiyle yapılır ve bu dilekçeye aşağıdaki belgeler eklenir:

a) Takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar yapılan alışlara ilişkin fatura ve benzeri belgeler ile aynı dönemde yapılan indirimli orana tabi satışlara ilişkin fatura ve benzeri belgelerin listesi.

b) Takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar iade edilecek vergi tutarının hesaplanmasına ilişkin olarak dönemler itibarıyla hazırlanacak tablo.

c) Cari yıl içerisinde bir iade talebi sonuçlandırıldıktan sonra yapılacak iade taleplerinde, iade hakkı doğuran işlemin ait olduğu dönemden iadenin talep edildiği döneme kadar aradaki dönemlere ilişkin olarak indirilecek KDV listesi, indirimli orana tabi işlemlere ait satış faturaları veya bu faturaların dökümünü gösteren liste ile yüklenilen KDV listesi ve tablosu.

Kollektif şirketler ile adi ortaklıklar adına ortaya çıkan KDV iade alacaklarının ortakların borçlarına yönelik mahsup taleplerinde mahsup talep dilekçesine, yukarıda sayılan belgelerin yanı sıra, diğer ortakların mahsup yapılmasına izin verdiğini gösteren noter tarafından onaylanmış bir belge de eklenir.

Vergilendirme dönemleri itibarıyla 5.000 TL'yi aşmayan mahsup talepleri vergi inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir, talep belgelerinin tamamlandığı tarih itibarıyla geçerlik kazanır. Söz konusu belgelerin veya belgelerde yer alması gereken bilgilerin eksikliği durumunda Tebliğin (IV/A-2.1.2.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde hareket edilir.

5.000 TL ve üstündeki mahsup talepleri, vergi inceleme raporu veya YMM Raporuna göre yerine getirilir. Talep tutarının 5.000 TL'yi aşan kısmı kadar teminat gösterilmesi halinde ilgili belgelerin tamamlanıp teminatın verildiği tarih itibarıyla mahsup talebi geçerlik kazanır ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM Raporu ile çözülebilir. YMM Raporlarında, iadenin talep edildiği yıl için belirlenen limitler geçerli olur. Örneğin; 2013 yılında gerçekleşen işlemlerle ilgili olarak 2014 yılı içerisinde yapılacak iade taleplerinde 2014 yılı için YMM Raporu ile azami alınabilecek iade tutarına ilişkin limitler uygulanır.

İade talebi; mahsuben iadenin vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılması durumunda iade talep dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla, YMM Raporu ile talep edilmesi halinde ise YMM Raporunun ibraz edildiği tarih itibarıyla geçerlik kazanır.

Tebliğin (IV/D-3) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşların bu kapsamdaki mahsuben iade talepleri, yukarıda yer alan belgelerin ibrazı üzerine miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM Raporu veya teminat aranmadan yerine getirilir.

Örnek: *Mükellef (A) vergilendirme dönemleri itibarıyla, kümülatif iade tutarını aşağıdaki gibi hesaplamıştır.*

Ocak 2011	5.600
Şubat 2011	6.900
Mart 2011	8.700
Nisan 2011	10.800
Mayıs 2011	13.200
Haziran 2011	15.800
Temmuz 2011	16.800
Ağustos 2011	18.200
Eylül 2011	24.800

Bu mükellefe ilgili yıl (2011) için belirlenen alt sınırın aşıldığı Haziran döneminde (15.800–14.300=) 1.500 TL mahsuben iade edilebilecektir. Mahsup talebi Haziran dönemi beyannamesi ve mahsup talep dilekçesinin verilmesinden sonra bu bölümün (a) ve (b) alt ayrımındaki belgelerin tamamlandığı tarihte geçerlik kazanacaktır. Belgeler Ocak-Haziran döneminin bütününe kapsayacak şekilde hazırlanacaktır. Haziran döneminden önce 14.300 TL tutarındaki limitin aşılmamış olması nedeniyle mahsup talebinde bulunulamayacağından belge ibraz etmeye de gerek bulunmamaktadır.

Haziran döneminden sonraki dönemlerde yapılacak iade taleplerinde de iade tutarının kümülatif olarak hesaplanmasına devam edilecek, bu hesaplama sonucu bulunan tutardan ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve önceki dönemlerde mahsuben iadesi talep edilen tutarlar çıkarılacak ve varsa kalan tutarın mahsuben iadesi talep edilecektir.

Bu mükellefe, vergilendirme dönemleri itibarıyla ilgili yılda geçerli olan 4.000 TL'yi aşmadığı için;

- Haziran dönemi iade tutarı olan (15.800–14.300=) 1.500 TL
- Temmuz dönemi iade tutarı olan [16.800–(14.300+1.500)] = 1.000 TL
- Ağustos dönemi iade tutarı olan [18.200–(14.300+1.500+1.000)] = 1.400 TL

vergi inceleme raporu, YMM Raporu veya teminat aranmaksızın iade edilecektir. Mahsuben iade talebi, bu bölümde sayılan mahsuben iade için gerekli belgelerin tamamlandığı tarihte geçerlik kazanacaktır.

Mükellef, Eylül dönemi iade tutarını $[24.800-(14.300+1500+1000+1400)]=6.600$ TL olarak hesaplamıştır. Mükellef mahsuben iadenin teminat karşılığında yapılmasını isterse $(6.600-4.000=)$ 2.600 TL için teminat göstermesi gerekmektedir. Mahsup talebi, Eylül beyannamesi ve mahsup talep dilekçesinin verilmesinden sonra Eylül ayına ilişkin olarak bu bölümde sayılan belgelerin tamamlanması şartıyla teminatın gösterildiği tarih itibarıyla geçerlik kazanacaktır.

3.3.Yılı İçinde Mahsup Edilemeyen Vergilerin İadesi

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmı, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak nakden veya mahsuben iade edilebilir. İadenin mahsuben talep edilmesi durumunda mahsuben iade bu bölümdeki açıklamalara göre yerine getirilir.

İade talebi en erken izleyen yılın Ocak dönemine ait olup Şubat ayı içinde verilecek, en geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı içinde verilecek KDV beyannameleri ile yapılabilecektir. Üç aylık vergilendirme dönemine tabi olan mükelleflerde iade talebi en erken izleyen yılın ilk üç aylık, en geç üçüncü üç aylık vergilendirme dönemlerine ait beyannamelerle yapılabilecektir.

İndirimli orana tabi işlemlere ilişkin olup indirim yoluyla telafi edilemeyen yüklenilen vergi tutarları, yılı içinde mahsup edilen vergiler dikkate alınmadan, Tebliğin (III/B-3.1.2.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde işlemlerin yapıldığı yılın tamamı için yıllık olarak ve Aralık dönemi sonu itibarıyla hesaplanır.

Bu tutardan, yılı içinde mahsup edilen vergiler düşüldükten sonra kalan kısmın işlemin gerçekleştiği yıl için belirlenen alt sınırı (2006 yılı için 10.000 TL, 2007 yılı için 10.800 TL, 2008 yılı için 11.600 TL, 2009 yılı için 13.000 TL, 2010 yılı için 13.300 TL, 2011 yılı için 14.300 TL, 2012 yılı için 15.800 TL, 2013 yılı için 17.000 TL ve 2014 yılı için 17.700 TL'yi) aşan kısmı "İade Edilebilir KDV" olarak hesaplanır. Bu tutar, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği vergilendirme dönemine kadar aradaki dönemlere ait devreden vergi tutarları ile karşılaştırılmak suretiyle "iade edilecek KDV tutarı" belirlenir.

Bu şekilde hesaplanan KDV alacağının 5.000 TL'yi aşmaması halinde nakden ve/veya mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, teminat ve YMM Raporu aranılmadan yerine getirilir, talep bu bölümün sonunda belirtilen belgelerin tamamlandığı tarih itibarıyla geçerlik kazanır. Söz konusu belgelerin veya belgelerde yer alması gereken

bilgilerin eksikliği durumunda Tebliğin (IV/A-2.1.2.) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde işlem yapılır.

İade talebinin 5.000 TL ve üstünde olması halinde 5.000 TL'yi aşan kısmın nakden ve/veya mahsuben iadesi vergi inceleme raporu, YMM Raporu veya teminat karşılığında yerine getirilir. İade talebi;

-Vergi inceleme raporu sonucuna göre talep edilmiş ise mahsuben iade taleplerinde vergi inceleme raporu dışındaki diğer belgelerin tamamlanmış olması koşuluyla iade talep dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla; nakden iade taleplerinde vergi inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihte,

-Nakden/mahsuben iadenin YMM Raporu ile talep edilmesi halinde, belgelerin tamamlanıp YMM Raporunun eksiksiz olarak ibraz edildiği tarihte,

-Nakden/mahsuben iadenin teminat karşılığı talep edilmesi halinde ise teminatın gösterilip belgelerin tamamlandığı tarihte,

geçerlik kazanır.

Vergi inceleme raporu sonucuna göre yapılan mahsuben iade taleplerinde, diğer belgelerin tamamlanması koşuluyla vergi inceleme raporu beklenmeksizin iade yapılır ve 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 hesaplanmaz.

Yılı içerisinde mahsup edilemeyen KDV'nin iadesi için bu bölümdeki açıklamalara göre izleyen yılda ayrıca bir iade talebinde bulunulması gerektiğinden yılı içinde mahsuben iadeye yönelik olarak düzenlenen YMM Raporunun izleyen yıl talep edilecek nakden/mahsuben iade için geçerliliği bulunmamaktadır. İzleyen yıl içerisinde yapılacak nakden/mahsuben iade talebi için ayrıca bir YMM Raporu düzenlenmesi gerekmektedir.

5.000 TL'yi aşan tutarlar için teminat gösterilmesi halinde teminatın gösterilip belgelerin tamamlanmasından sonra nakden ve/veya mahsuben iade talepleri yerine getirilir, teminat vergi inceleme raporu veya YMM Raporu ile çözülür. YMM Raporlarında, iadenin talep edildiği yıl için belirlenen limitler geçerli olur. Örneğin; 2012 yılında gerçekleşen işlemlerle ilgili olarak 2013 yılı içerisinde yapılacak iade taleplerinde 2013 yılı için YMM Raporu ile azami alınabilecek iade tutarına ilişkin limitler geçerli olacaktır.

Tebliğin (IV/D-3) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşların bu kapsamdaki nakden/mahsuben iade talepleri, yukarıda yer alan belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM Raporu veya teminat aranmadan yerine getirilir.

İade talebi, 429 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen standart iade talep dilekçesi kullanılmak suretiyle yapılır ve bu dilekçeye aşağıdaki belgeler eklenir:

- İndirimli orana tabi işlemlerin yapıldığı yılda söz konusu işlemlere ait alış ve satış faturaları ve benzeri belgelerin listesi

- Yıllık iade tutarının hesaplanmasına ilişkin tablo

- Yılı içinde mahsup edilen tutarları aylık olarak gösteren tablo (Bu tabloda yılı içinde mahsubu gerçekleşen tutarların toplamı da tek satırda gösterilecektir.)

- İadenin talep edildiği izleyen yılın ilk döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar aylar itibarıyla devreden KDV tutarlarını gösteren tablo

Örnek: Mükellef (A) ya, 2010 takvim yılında iade alacağıının 13.300 TL 'yi aşan kısmı olan 10.000 TL mahsuben iade edilmiştir.

Mükellef 2010 yılının tamamı için iade tutarını 13.300 TL'lik alt sınırı ve yılı içinde mahsuben iade edilen kısmı dikkate almadan, Tebliğin (III/B-3.1.2.) bölümüne göre 26.700 TL olarak hesaplamıştır. Bu mükellefe 2011 yılında nakden veya mahsuben iade edilebilecek azami tutar $[26.700 - (10.000 + 13.300)] = 3.400$ TL 'dir.

Bu mükellef iade alacağını Mayıs 2011 dönemi beyannamesinde yaptığı beyan ile talep etmektedir.

Mükellefin 2011 yılının Ocak-Mayıs arasındaki dönemlere ait beyannamelerindeki devreden vergi tutarları aşağıdaki gibidir:

Ocak 2011	14.300
Şubat 2011	14.200
Mart 2011	13.600
Nisan 2011	2.900
Mayıs 2011	4.800

Bu mükellefe yapılacak iade tutarı, devreden verginin en düşük olduğu Nisan 2011 dönemindeki 2.900 TL ile sınırlıdır.

2.1.3.4. Tevkifat Uygulamasıyla İlgili Ortak Hususlar

2.1.3.4.1. Tevkifat Uygulamasında Sınır

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanların, kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki teslim ve hizmetlerinde hesaplanan KDV, alıcıların durumuna bakılmaksızın,

tevkifata tabi tutulmayacaktır. Ancak, bu durum profesyonel spor kulüplerince (şirketleşenler dahil) Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara yapılan teslim ve hizmetlerde geçerli değildir.

Ayrıca, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) ve geçici 17 nci maddeleri kapsamındaki teslimlerde ve bu Kanun uyarınca KDV'den istisna olan teslim ve hizmetlerde tevkifat söz konusu olmaz.

Örnek: *Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan bir çiftçi tarafından yapılan yün ve yapağı teslimleri, 3065 sayılı Kanunun (17/4-b) maddesi uyarınca KDV'den müstesna olduğundan, bu işleme ait bedel üzerinden KDV hesaplanmayacak ve dolayısıyla tevkifat yapılmayacaktır.*

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren her bir işlemin KDV dahil bedeli 1.000 TL'yi aşmadığı takdirde, hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmaz. Sınırın aşılması halinde ise tutarın tamamı üzerinden tevkifat yapılır.

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

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

2.1.3.4.2. 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 gösterilir.

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

Faturaya, borçlanılan miktar olarak rakam ve yazı ile tevkifattan sonra kalan tutar yazılır.

Örnek: *KDV hariç 3.000 TL tutarındaki (% 18) oranında KDV'ye tabi bir işlem (5/10) oranında KDV tevkifatına tabidir. Bu işleme ait fatura aşağıdaki şekilde düzenlenecektir:*

<i>İşlem Bedeli</i>	:	<i>3.000 TL</i>
<i>Hesaplanan KDV</i>	:	<i>540 TL</i>
<i>Tevkifat Oranı</i>	:	<i>5/10</i>
<i>Alıcı tarafından Tevkif Edilecek KDV :</i>		<i>270 TL</i>
<i>Tevkifat Dahil Toplam Tutar :</i>		<i>3.540 TL</i>
<i>Tevkifat Hariç Toplam Tutar :</i>		<i>3.270 TL</i>
<i>Yalnız Üçbinikiyüzyetmiş TL'dir.</i>		

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 gösterilir. Bu şekilde yapılan faturalamalarda da tevkifat uygulaması kapsamındaki işlem bedelinin KDV dahil tutarının Tebliğin (I/C-2.1.3.4.1.) bölümünde belirlenen alt sınırı aşp aşmadığı dikkate alınır, aşmıyorsa tevkifat uygulanmaz.

2.1.3.4.3. Beyannamenin Düzenlenmesi

2.1.3.4.3.1. 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 edilir ve ödenir. 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 olmadığından, bu durumda da genel bütçeli idareler tarafından tevkif edilen vergiler, vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenir.

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 yazarlar.

“Kesinti Yapılan Satıcılar” kulakçığında ise her bir kesinti yapılan mükellef itibarıyla, tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemleri yapan (satıcı) mükellefle ilgili kimlik bilgileri, tevkifata tabi işleme ait matrah ve tevkifat tutarına ilişkin kayıt yapılır.

“Vergi Bildirimi” kulakçığının, “Tam Tevkifat Uygulanan İşlemlere Ait Bildirim” tablosunda, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV’nin tamamının alıcı tarafından tevkif edildiği işlemler beyan edilir. Tablonun “İşlem Türü” alanı, bu alana ilişkin işlem türü listesinden seçim yapılmak suretiyle doldurulur. “Matrah” alanına, işlemin KDV hariç bedeli, “Oran” alanına işlemin tabi olduğu KDV oranı girilir. 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 yapılır. “Matrah” alanına işlemin KDV hariç bedeli, “Oran” alanına işlemin tabi olduğu KDV oranı, “Tevkifat Oranı” alanına beyanı yapılan işlem için öngörölmüş alıcıların yapacağı tevkifat oranı yazılır. 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.

3065 sayılı Kanunun (9/1) inci 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 ziyai 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 aranmaz.

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 uygulanır.

2.1.3.4.3.2. Satıcıların Beyanı

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemleri yapan mükelleflerin beyanına ilişkin olarak, ilgili dönem 1 No.lu KDV Beyannamesinin iki ayrı bölümüne kayıt yapılır. 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 doldurulur. "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 alır.

Daha sonra, "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosunda "İşlem Türü" listesinden, yapılan işleme ait "Kod" seçilir.

"Teslim ve Hizmet Tutarı" alanına, işleme ait bedelin (KDV hariç) tamamı yazılır. Bu alana yazılan tutar, beyanı yapılan işlem ile ilgili olarak "Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemler" tablosunun "Matrah" alanına yazılan tutarla aynı olmalıdır.

"İadeye Konu Olan KDV" alanına, alıcı tarafından tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilen tutar yazılır.

Tevkifat uygulaması nedeniyle iade almak istemeyen mükellefler bu tabloya kayıt yapmazlar.

Beyannamenin usulüne uygun olarak doldurulmasından sonra "Sonuç Hesapları" kulakçığında yer alan "İade Edilmesi Gereken KDV" satırındaki tutarın bu uygulamadan kaynaklanan kısmı, talep edilmesi halinde Tebliğin (I/C-2.1.5.) bölümünde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, mükellefe iade edilir.

2.1.4. Düzeltme İşlemleri

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

2.1.4.1. Mal İadeleri

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

Örnek: Pamuk toptancısı (A), 14/4/2012 tarihinde tekstil firması (B)'ye 50.000 TL karşılığında pamuk teslim etmiş, hesaplanan $(50.000 \times 0,08 =) 4.000$ TL KDV'nin $(4.000 \times 0,10 =) 400$ TL'lik kısmı (A)'ya ödenmiş ve onun tarafından beyan edilmiş, $(4.000 \times 0,90 =) 3.600$ TL'lik kısmı ise (B) tarafından tevkifata tabi tutulmuş ve Nisan/2012 dönemi beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilmiştir.

İşleme ilişkin fatura (B) tarafından 21/4/2012 tarihinde yasal kayıtlara alınmıştır. (B), (A)'ya ödediği 400 TL ile sorumlu sıfatıyla beyan ettiği 3.600 TL'yi Nisan/2012 dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapmıştır.

Söz konusu pamuğun (1/5)'i 10/6/2012 tarihinde (A)'ya iade edilmiştir.

Bu durumda (B), (A)'dan 10.080 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 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.

2.1.4.2. Matrahta Değişiklik

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 hesaplanır ve hesaplanan KDV üzerinden (tevkifat alt sınırı dikkate alınmaksızın) tevkifat uygulanır. 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, matrahta oluşan azalma

tutarı, tevkifata tabi tutulmayan KDV tutarı ile birlikte, satıcı tarafından alıcıya iade edilir. Ayrıca, söz konusu KDV tutarı alıcı tarafından 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilir.

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 açıklamaların yer aldığı Tebliğin (I/C-2.1.4.1.) bölümü çerçevesinde işlem yapılır.

Örnek: *Konfeksiyon toptancısı (A)'dan 100.000 TL' ye 1.000 parçalık fason iş siparişi alan imalatçı (B), 2012/Nisan döneminde bu işle ilgili olarak fatura düzenlemiş, faturada gösterilen ($100.000 \times 0,08 =$) 8.000 TL KDV'nin ($8.000 \times 0,10 =$) 800 TL'si (B)'ye ödenmiş, ($8.000 \times 0,90 =$) 7.200 TL'lik kısmı ise (A) tarafından tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilmiştir.*

(B), bu siparişin 200 adetlik kısmını zamanında teslim edemediğinden bedelde 20.000 TL'lik bir azalma meydana gelmiştir.

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

Buna göre (B), (A)'ya 20.000 TL ile birlikte bu tutara ait ($20.000 \times 0,08 =$) 1.600 TL KDV'nin tevkifata tabi tutulmayan ($1.600 \times 0,10 =$) 160 TL'sini (toplam 20.160 TL) iade edecek, 2012/Nisan döneminde beyan ettiği 160 TL'yi 2012/Mayıs dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.

(A) ise 2012/Nisan döneminde indirim konusu yaptığı 160 TL'yi, 2012/Mayıs döneminde 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edecektir.

(A)'nın bu fason sipariş nedeniyle tevkifata tabi tutarak beyan ettiği verginin, 20.000 TL'ye isabet eden kısmı olan ($1.600 \times 0,90 =$) 1.440TL aynı zamanda indirim konusu yapılmış olduğundan, bir düzeltme işlemine konu olmayacaktır.

2.1.4.3. Fazla veya Yersiz Tevkif Edilen Vergilerin İadesi

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 edilir. 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 edilir.

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

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 edilir. Dolayısıyla bu durumda alıcıya iade söz konusu olmaz.

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

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

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 düzeltilir ve gereken durumlarda iade edilir.

2.1.5. Tevkifata Tabi İşlemlerde KDV İadesi

Kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinin aşağıda belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilmesi uygun görülmüştür.

2.1.5.1. Genel Açıklamalar

Tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının mükellefe iade edilebilmesi için, satıcının tevkifat uygulanmayan KDV tutarını 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmiş olması, alıcının da yaptığı tevkifatla ilgili 2 No.lu KDV Beyannamesini vergi dairesine vermiş olması zorunludur.

İade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması şartı aranmaz.

Genel bütçe kapsamındaki idarelere yapılan işlemlerde ise hakedişin harcama yetkilisince onaylanmış olması gerekir. Bunlara yapılan işlemlerde, ayrıca beyan ve ödeme aranmaz.

İade olarak talep edilen tutar, işlemin bünyesine giren KDV değil, tevkif edilen KDV esas alınarak belirlenir. İadesi istenilen KDV, hiçbir surette tevkifata tabi tutulan KDV'den fazla olamaz.

Tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinde, vergi dairelerince;

- 429 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde^[13] belirtilen standart iade talep dilekçesi ve internet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listelere ait internet vergi dairesi liste alındısı,

- Tevkifatlı işlemlerin gerçekleştiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi,
- Tevkifat uygulanan işleme ilişkin satış faturalarının dökümünü gösteren liste, aranacaktır.

İade talebinde bulunulabilmesi için iade tutarının yer aldığı, ilgili dönem KDV beyannamesi ve eki “Kısmi Tevkifat Uygulaması Kapsamındaki İşlemlere Ait Bildirim”in verilmiş olması zorunludur.

İade taleplerinde standart iade talep dilekçesinin 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 gönderilir. İnternet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listeler ayrıca kâğıt ortamında vergi dairesine ibraz edilmez.)

İade talepleri, yukarıda belirtilen belgeler tamamlanmadıkça hüküm ifade etmez.

Vergi inceleme raporu, YMM Raporu ve/veya teminat ile yapılacak nakden iade talepleri, bunların eksiksiz ibraz edildiği tarihte geçerlik kazanır.

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

Mahsuben iade taleplerinde, Tebliğin (I/C-2.1.5.2.1.) bölümünde yapılan açıklamalar da göz önünde bulundurulur.

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

Tebliğin(IV/E) bölümündeki açıklamalar, tevkifat uygulamasından doğan iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından da geçerlidir. Satıcının özel esaslara tabi olması halinde, tevkifatlı işlemlerinden doğan iade talepleri Tebliğin (IV/E) bölümündeki açıklamalara göre yerine getirilecektir. Alıcının bu işlemle ilgili olarak tevkifat tutarını beyan etmesi ve ödemiş olması özel esaslar uygulanmasına engel değildir.

Alıcının, 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 KDV'nin 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 KDV Beyannamesi ile beyan edilen verginin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılması ve aynı dönemde indirim yoluyla giderilemeyen bu verginin iade alacağına dönüşmesi nedeniyle aynı dönem 2 No.lu KDV Beyannamesinden doğan borca mahsup edilmiş olması halinde, önceki paragrafta belirtilen ödeme şartının sağlanmadığı kabul edilir. Ancak, diğer dönemlere ilişkin iade alacağının söz konusu borca mahsup edilmesi halinde, ödeme şartı gerçekleşmiş sayılır.