



ANKARA SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
(CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF ANKARA)

KDV TEVKİFATI UYGULAMASI VE TEVKİFAT UYGULAMASINDAN DOĞAN KDV İADELERİ

Ankara
2012

Yönetim Yeri ve Yazışma Adresi
ANKARA SMMM ODASI

Kumrular Caddesi No: 26 Kızılay/ANKARA
Tel: (0312) 232 33 77
Faks: (0312) 231 71 17

web: www.asmmmo.org.tr

e-posta: asmmmo@asmmmo.org.tr

Copyright:Tüm hakları saklıdır. Bu kitabın tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Yasası'nın ilgili hükümleri uyarınca, yazarın izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemiyle çoğaltılamaz, özetlenemez, yayınlanamaz, depolanamaz. Kaynak gösterilmek koşuluyla alıntı yapılabilir.

ANKARA SMMM ODASI Yayın No: 83

Ankara, Temmuz 2012

Sayfa ve Kapak Tasarımı: Uğur MERMER

Baskı: Bizim Repro (0312) 341 10 20

Odamız kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir.
Yayıncı kuruluş Ankara SMMM Odası'nı bağlamaz.

SUNUŐ

Sevgili MeslektaŐlar,

Gelir ve Kurumlar vergisinde tevkif yoluyla alınan vergiler yaygınlaŐmakta, bu uygulama Katma Değer Vergisi üzerinde de ağırlıklı olarak uygulamaya baŐlamaktadır. Katma değer vergisinde tevkifat uygulaması yeni olmasına karŐın, 2012 yılı mayıs sonu itibarı ile 32. Milyar Lira beyana dayalı KDV tahakkuk edilmesine karŐın bunun 1.3 milyar liralık kısmı tevkifat yoluyla toplanmıŐtır.

KDV Kanununda tevkifatla ilgili herhangi bir madde bulunmamaktadır. Anılan kanunun 9. Maddesi: "Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, iŐyerinin kanuni ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli grlen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir." Őeklinindedir. Maliye Bakanlığı'na verilen yetki, uygulama alanının geniŐletilmesine yol açmıŐtır. 15 sıra numaralı KDV Genel Tebliğ ile baŐlayan tevkifat uygulaması zamanla geniŐleyerek 34 adet KDV tebliği çıkarılmasına yol açmıŐtır. Yeni tebliğ ile, 34 adet KDV tebliğinde yer alan tevkifat tek tebliğde toplanmıŐtır.

117 Sıra Numaralı KDV Genel Tebliği ile Akaryakıt teslimleri, Büyük ve Küçükbaş hayvan etlerinin teslimleri ile İthalinde KDV ödenmeyen malların teslimleri tevkifat kapsamından çıkarılmıştır.

Buna karŐın 5018 sayılı kanun kapsamında yer alan kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan ve tebliğde yer almayan diğer bütün hizmet teslimleri de tevkifat kapsamına alınmıştır.

Belediyeler ve aile hekimlikleri belirlenmiş alıcılar kapsamından çıkarılmıŐ ancak belediyelerin iktisadi işletmeleri (KDV mükellefiyeti bulunması Şartı ile) tevkifat kapsamında bırakılmıŐtır.

Tebliğde, Mali Müşavirlik hizmetlerini kapsam dışı bırakmasını bir eksiklik olarak gördüğümüzü belirtmekte yarar var. Buna rağmen, tevkifatın tek bir tebliğde toplanması çalışması biz uygulayıcılara kolaylık sağlayacaktır.

Odamızca hazırlanan bu kitapçığın meslektaŐlarıma yardımcı olacağı inancı ile hepimize baŐarılar diliyorum.

Mehmet KOÇ

Oda BaŐkanı

İÇİNDEKİLER

1. GENEL AÇIKLAMALAR	1
1.1. KDV Tevkifatının Niteliği	2
1.2. KDV Tevkifatının Beyanı ve Ödenmesi	3
1.3. Tevkif Edilen KDV'nin İndirimi	4
2. TAM TEVKİFAT UYGULAMASI	6
2.1. HİZMET İTHALİ İLE YURT DIŞINDA YERLEŞİK KİŞİ VE KURULUŞLAR TARAFINDAN TÜRKİYE'DE YAPILAN TESLİM VE HİZMETLERDE KDV TEVKİFATI	6
2.2. GELİR VERGİSİ KANUNUNUN 18. MADDESİ KAPSAMINA GİREN İŞLEMLERDE KDV TEVKİFATI	7
2.3. KİRALAMADA KDV TEVKİFATI	10
2.4. REKLÂM VERMEDE KDV TEVKİFATI	11
3. KISMİ TEVKİFAT UYGULAMASI	14
3.1. Kısmi Tevkifat Uygulayacak Alıcılar	14
3.2. KISMİ TEVKİFAT UYGULANACAK HİZMETLER	18
3.2.1. YAPIM İŞLERİ İLE BU İŞLERLE BİRLİKTE İFA EDİLEN MÜHENDİSLİK-MİMARLIK VE ETÜT-PROJE HİZMETLERİ	18
3.2.1.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar	18
3.2.1.2. Tevkifat Kapsamına Giren Hizmetler	19
3.2.2. ETÜT, PLAN-PROJE, DANIŞMANLIK, DENETİM VE BENZERİ HİZMETLER	22
3.2.2.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar	22
3.2.2.2. Tevkifat Kapsamına Giren Hizmetler	23
3.2.3. MAKİNE, TEÇHİZAT, DEMİRBAŞ VE TAŞITLARA AİT TADİL, BAKIM VE ONARIM HİZMETLERİ	25
3.2.3.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar	25
3.2.3.2. Tevkifat Kapsamına Giren Hizmetler	26
3.2.4. YEMEK SERVİS VE ORGANİZASYON HİZMETLERİ	27
3.2.4.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar	27
3.2.4.2. Tevkifat Kapsamına Giren Hizmetler	28
3.2.5. İŞGÜCÜ TEMİN HİZMETLERİ	29
3.2.5.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar	29
3.2.5.2. Tevkifat Kapsamına Giren Hizmetler	30
3.2.6. YAPI DENETİM HİZMETLERİ	40
3.2.6.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar	40
3.2.6.2. Tevkifat Kapsamına Giren Hizmetler	41
3.2.7. FASON OLARAK YAPTIRILAN TEKSTİL VE KONFEKSİYON İŞLERİ, ÇANTA VE AYAKKABI DİKİM İŞLERİ VE BU İŞLERE ARACILIK HİZMETLERİ	41
3.2.7.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar	41
3.2.7.2. Tevkifat Kapsamına Giren Hizmetler	42
3.2.8. HANUÇÇULUK (MÜŞTERİ BULMA, GETİRME HİZMETİ)	44
3.2.8.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar	44
3.2.8.2. Tevkifat Kapsamına Giren Hizmetler	45
3.2.9. SPOR KULÜPLERİNİN YAYIN, REKLÂM VE İSİM HAKKI GELİRLERİNE KONU İŞLEMLERİ	45
3.2.9.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar	45
3.2.9.2. Tevkifat Kapsamına Giren İşlemler	46
3.2.10. TEMİZLİK, ÇEVRE VE BAHÇE BAKIM HİZMETLERİ	47
3.2.10.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar	47
3.2.10.2. Tevkifat Kapsamına Giren İşlemler	48
3.2.11. SERVİS TAŞIMACILIĞI HİZMETİ	50
3.2.11.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar	50
3.2.11.2. Tevkifat Kapsamına Giren İşlemler	51
3.2.12. HER TÜRLÜ BASKI VE BASIM HİZMETLERİ	53
3.2.12.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar	53

3.2.12.2. Tevkifat Kapsamına Giren İşlemler	54
3.2.13. KAMU KURUM VE KURULUŞLARINA YUKARIDA BELİRLENENLER DIŞINDA YAPILAN HİZMETLER	56
3.3. KISMİ TEVKİFAT UYGULANACAK TESLİMLER	65
3.3.1. KÜLÇE METAL TESLİMLERİ	65
3.3.1.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar	65
3.3.1.2. Tevkifat Kapsamına Giren İşlemler	66
3.3.2. BAKIR, ÇİNKO VE ALÜMİNYUM ÜRÜNLERİNİN TESLİMİ	67
3.3.2.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar	67
3.3.2.2. Tevkifat Kapsamına Giren İşlemler	68
3.3.3. HURDA VE ATIK TESLİMİ	70
3.3.3.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar	71
3.3.3.2. Tevkifat Kapsamına Giren İşlemler	72
3.3.4. METAL, PLASTİK, LASTİK, KAÜÇUK, KÂĞIT VE CAM HURDA VE ATIKLARDAN ELDE EDİLEN HAMMADDE TESLİMİ	73
3.3.4.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar	73
3.3.4.2. Tevkifat Kapsamına Giren İşlemler	74
3.3.5. PAMUK, TİFTİK, YÜN VE YAPAĞI İLE HAM POST VE DERİ TESLİMLERİ	76
3.3.5.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar	76
3.3.5.2. Tevkifat Kapsamına Giren İşlemler	76
3.3.6. AĞAÇ VE ORMAN ÜRÜNLERİ TESLİMİ	76
3.3.6.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar	76
3.3.6.2. Tevkifat Kapsamına Giren İşlemler	77
3.4. KISMİ TEVKİFAT UYGULAMASIYLA İLGİLİ ORTAK HUSUSLAR	79
3.4.1. TEVKİFAT UYGULANMAYACAK İŞLEMLER	79
3.4.2. TEVKİFAT İŞLEMLERİNDE BELGE DÜZENİ	81
3.4.3. KDV BEYANNAMELERİNİN DÜZENLENMESİ	82
3.4.3.1. Alıcıların Sorumlu Sıfatıyla KDV Beyanı	82
3.4.3.2. Satıcıların KDV Beyanı	85
4. DÜZELTME İŞLEMLERİ	89
4.1. Mal İadeleri	89
4.2. Matrahta Değişiklik	90
4.3. Fazla veya Yersiz Tevkif Edilen Vergilerin İadesi	91
4.3.1. Fazla veya yersiz tevkif edilerek ödenen vergi bulunması halinde, gerek alıcı gerekse satıcının beyanlarının düzeltilmesi suretiyle işlemin tevkifat uygulanmadan önceki hale döndürülmesi gerekir.	91
5. TEVKİFATA TABİ İŞLEMLERDE KDV İADESİ	92
5.1. GENEL AÇIKLAMALAR	92
5.2. İADE UYGULAMASI	94
5.2.1. MAHSUBEN İADE	94
5.2.2. NAKDEN İADE TALEPLERİ	96
5.3. İADE UYGULAMASI İLE İLGİLİ DİĞER HUSUSLAR	97
6. BİLDİRİM ZORUNLULUĞU VE MÜTESELSİL SORUMLULUK	96
6.1. Bildirim Zorunluluğu	96
6.2. Müteselsil Sorumluluk	96
7. KDV TEVKİFATI UYGULAMASI İLE İLGİLİ KALDIRILAN HÜKÜMLER	100
8. DİĞER HUSUSLAR	103
9. YÜRÜRLÜK	103
EK:1	105

1. GENEL AÇIKLAMALAR

KDV Kanununun 9. maddesi, mükellefin Türkiye içinde ikamet-gahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması durumun-da veya gerekli görölen diğer hallerde, vergi alacağıın emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutulabilme konusunda Maliye Bakanlığına yetki vermiştir. Bakanlık bu yetkisini kullanarak, verginin konusuna giren işlemleri yapan mükellefin Türkiye’de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması durumunda, bu işlemde doğan verginin malı satın alan veya hizmeti yaptıran kişi ya da kuruluşlarca sorumlu sıfatıyla beyan edilmesini öngörmüştür.

Tevkifat Uygulamasının Tarihçesi

15 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (C) bölümünde, hizmet ithalinde vergilemenin, hizmeti ithal edenler tarafından sorumlu sıfatıyla beyanname verilmesi suretiyle yapılacağı açıklanmıştır.

Daha sonra 19 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A) bölümü ile Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetleri, **münhasıran aynı Kanunun 94. maddesinde zikredilen kişi ve kuruluşlara yapanların KDV’sinin, 94. maddede sayılan kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi uygun görölmüştür.**

30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (F) bölümüyle, kiralama ve reklam verme hizmetlerinde, kiraya veren veya reklam hizmeti verenin başka faaliyetleri dolayısıyla KDV mükellefiyeti bulunmaması, kiracı veya reklamı verenin ise KDV mükellefi olması halinde, bu işlemlerden doğan KDV’nin kiracı veya reklamı veren tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi uygun görölmüştür.

Öte yandan KDV Kanununun 9. maddesindeki yetki kullanılmak suretiyle, vergi beyanında bulunulmadığı veya sürekli sonraki döneme devreden vergi beyan edildiği ya da beyan edilen vergilerin **ödenmediği tespit edilen bazı sektörlerde KDV’nin sorumlu sıfatıyla ödenmesi konusunda düzenlemeler yapılmaktadır.**

Bu şekildeki tevkifat uygulamasının temel mantığı, vergiye tabi işlem üzerinden hesaplanan verginin bir kısmının, mal satın alan veya hizmeti yaptıran tarafından, satıcıya veya hizmeti yapana değil, doğrudan kendi vergi dairesine ödenmesidir. Böylece hesaplanan verginin belirli bir kısmı, satıcının veya hizmeti yapanın insiyatifi dışında vergi dairesine intikal etmiş olmaktadır.

Vergi güvenliğine yönelik bu uygulama ilk olarak 51 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (II) bölümünde yapılan düzenlemeyle, tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason imalat ile hurda metal teslimlerine getirilmiştir. Daha sonra bunları hurda plastik malzeme, atık kağıt ve hurda cam teslimleri izlemiştir. 1998 yılında, sınır ticareti kapsamında vergisiz getirilen akaryakıtın yurt içinde satılması işleminde taşımacılar tarafından vergi beyan edilmediği tespit edildiğinden, bu tür akaryakıt satışlarında da KDV tevkifatı yapılması öngörölmüştür. **2003 yılında kamusal karakterli kurum ve kuruluşlar ile bankalara yapılan bazı hizmetler de tevkifat kapsamına alınmıştır.**

1 Ağustos 2005 tarihinden itibaren külçe bakır teslimleri tevkifat kapsamına alınmıştır. Bu kapsama, 1 Aralık 2005 tarihinden itibaren külçe bakırın yanı sıra bakırdan mamul diğer mallar da dahil edilmiştir. Ayrıca işgücü hizmetleri ile hanutçuluk (müşteri bulma) hizmetleri de KDV tevkifatı uygulanacak işler kapsamına dahil edilmiştir.

Göröldüğü gibi vergi tevkifatı, KDV uygulamasında da yaygın bir vergi güvenlik yöntemi olarak kullanılmaya başlanmıştır. Öte yandan sattığı mal veya yaptığı hizmet karşılığında hesapladığı KDV'nin tamamını değil bir kısmını tahsil edebilen satıcılar, çoğu zaman yüklendiği vergileri indirememe sorunuyla karşılaşmaktadır. Bakanlık, bu mükelleflerin yüklendiği vergilerden indirimle gidemedikleri kısmın (nakden veya mahsuben) iade edilmesi yönünde düzenlemeler yapmaktadır. Böylece KDV'de tevkifat uygulaması; sektörleri, tarafları, oranları, iade prosedürleri itibarıyla başlı başına bir müessese haline gelmiştir.

Son olarak 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile tevkifat kapsamına yeni işlemler dahil edilirken, tevkifat uygulamasının usul ve esasları yeniden belirlenmiştir. Böylece tevkifat uygulaması tek bir tebliğ bünyesinde toplulaştırılmış ve bu konuda daha önce yayımlanan KDV tebliğleri yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu tebliğe tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerle ilgili tereddütlerin giderilmesi amacıyla, 21/6/2012 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde yayınlanan 63 Sıra No.lu KDV Sirkülerinde de açıklamalar yapılmıştır.

Bu çalışmada, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğiyle belirlenen ve KDV tevkifatı uygulamasına ilişkin açıklamalar yapılırken, tevkifat kapsamına yeni alınan işlemler ile değişen usul ve esaslara ilişkin 63 Sıra No.lu KDV Sirkülerindeki açıklamalara değinilmiştir. Çalışmamızda, **açıklamaların tebliğe karşılaştılabilmesi için, tebliğin paragraf numaralarına sadık kalınmıştır.**

1.1. KDV Tevkifatının Niteliği

KDV tevkifatı, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, mal teslim eden veya hizmeti yapanlar tarafından değil, malı alan veya hizmeti yapanlar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesidir.

İşlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme muhatap olan alıcılar tarafından beyan edilip ödenmesi “tam tevkifat”; hesaplanan verginin Maliye Bakanlığınca belirlenen kısmının **işleme muhatap olan alıcılar tarafından, diğer kısmının ise işlemi (teslim veya hizmeti) yapan tarafından** beyan edilip ödenmesi ise “kısmi tevkifat” olarak tanımlanmaktadır.

1.2. KDV Tevkifatının Beyanı ve Ödenmesi

KDV tevkifatı, genel bütçeli idareler hariç, tevkifata tabi işlemin yapıldığı dönemde vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilecektir.

Tevkifat kapsamındaki işlemlerde vergiyi doğuran olay bakımından özelliğli bir durum söz konusu olmayıp, bu işlemlere ilişkin KDV'nin beyan dönemi KDV Kanununun 10. maddesine göre tespit edilecektir. Bu kapsamda, işleme ait fatura veya benzeri belge izleyen ay içinde düzenlense dahi sorumlu sıfatıyla beyan, işlemin vuku bulduğu dönemi izleyen ayın 24. gününe kadar yapılacaktır. Kısmi tevkifat uygulamasında satıcının mükellef sıfatıyla 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edeceği kısım da aynı dönemde beyan edilecektir.

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

Genel bütçeli idareler dışındaki vergi sorumlularının başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetlerinin bulunmaması, 2 No.lu KDV beyannamesi vermelerine engel değildir.

2 No.lu KDV beyannamesi sadece tevkifata tabi işlemlerin olduğu dönemlerde verilecektir. “KDV 1” vergi türünden mükellef sicilinde kayıtlı olanlar tevkifata tabi tutulan KDV'nin beyanında (1015 B) kodlu 2 No.lu KDV beyannamesini, gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunmayanlar ise söz konusu verginin beyanında (9015) kodlu 2 No.lu KDV beyannamesini kullanacaklardır.

Genel bütçeli idareler, tevkif ettikleri KDV için sorumlu sıfatıyla beyanname vermeyecekler, tevkif edilen KDV doğrudan bunların muhasebe birimlerince gelir kaydedilecektir.

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

KDV mükellefiyeti bulunmayan BSMV mükellefleri 2 No.lu KDV beyannamesini kurumlar vergisi yönünden bağılı oldukları vergi dairesine vereceklerdir. An-

çak, bankaların tevkif ettikleri vergiyi ödemeyi yapan şubeler itibarıyla şubelerin bağlı buldukları vergi dairesine beyan edip ödemeleri de mümkün bulunmaktadır. Bu tercihi yapan bankaların, durumu bir dilekçe ile önceden genel müdürlüğün bağlı olduğu vergi dairesine yazılı şekilde bildirmeleri gerekmektedir. Bu bildirim için yazının bir örneği genel müdürlük tarafından şubelere gönderilecek, şubeler tarafından da kendi bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz edilmek suretiyle sorumlu sıfatıyla beyanın şubeler tarafından yapılmasına başlanılacaktır.

1.3. Tevkif Edilen KDV'nin İndirimi

2 No.lu KDV beyannamesinde herhangi bir surette indirim yapılması mümkün olmadığından tevkif edilen KDV'nin tamamının beyan edilerek vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, tevkifat uygulayan alıcının KDV mükellefiyetinin bulunması ve tevkifat uyguladığı teslim veya hizmeti indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacak olması halinde, sorumlu sıfatıyla beyan edilen tutar, beyanın yapıldığı ay içinde verilmesi gereken 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir. Bu indirimin dayanağı 2 No.lu KDV beyannamesi olacaktır.

Kısmi tevkifata tabi işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin;

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

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

1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

Örnek: Satıcı (B), alıcı (A)'ya 12 Mayıs'ta 1.000 lira karşılığında bakır tel teslim etmiş, genel oranda KDV'ye tabi bu teslimle ilgili olarak 13 Mayıs'ta düzenlediği faturada: 180 TL hesaplanan KDV, 126 TL tevkif edilecek KDV ve 54 TL tahsil edilecek KDV tutarlarını göstermiştir.

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

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

Satıcının bu teslimle ilgili faturayı süresinden sonra, mesela, 16 Temmuz'da

düzenleyip (A)'ya intikal ettirmesi sorumlu sıfatıyla beyanın 24 Haziran'a kadar yapılmasına engel değildir. Bu durumda hesaplanan verginin sorumlu sıfatıyla beyan edilecek olan 126 liralık kısmı 24 Haziran'a kadar verilecek, satıcıya ödenmesi gereken 54 liralık **kısmı ise (vergiyi doğran olayın gerçekleştiği takvim yılı geçmemek şartıyla) faturanın defterlere kaydedildiği dönem için verilecek 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir.**

Burada 117 Seri No.lu KDV Tebliğiyle açıklanan bir durumu belirtmek isteriz. Tebliğin (1.3.) bölümünde, kısmi tevkifata tabi işlemlerde işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilen kısmının, takvim yılı aşılmamak kaydıyla 2 No.lu KDV beyannamesinin verildiği ay içinde verilmesi gereken 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılacağı sonucu çıkmaktadır. Halbuki 49 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (B) bölümünde, sorumlu sıfatıyla beyanın hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine ikmalen veya re'sen tarhedilen vergilerin, vergi dairesine ödenmesi ve "ödemenin gerçekleştiği takvim yılı" aşılmaması şartıyla kanuni defterlere kaydedildiği dönemde yapılabileceği açıklanmıştı. Bu durumda sorumlu sıfatıyla vergi beyanına esas teşkil eden "vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılının" aşılmaması halinde, sorumlu sıfatıyla beyan edilen verginin indirim konusu yapılamayacağı şeklinde bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Bunun tek istisnası vergiyi doğuran olayın Aralık ayında meydana gelmesi halidir. Aralık ayında meydana gelen vergiyi doğuran olayla ilgili sorumlu sıfatıyla beyan takip eden yılın Ocak ayının 24. günü yapılabileceğinden, Aralık ayında meydana gelen vergiyi doğuran olayla ilgili takip eden yılın Aralık ayı sonuna kadar verilecek 2 numaralı beyannamedeki KDV'nin, aynı aya kadar verilecek 1 numaralı beyannamede indirim konusu yapılabileceğini düşünürüz.

2. TAM TEVKİFAT UYGULAMASI

İşlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamının, mal veya hizmetin alıcıları tarafından tevkifata tabi tutulduğu tam tevkifat uygulanacak işlemler aşağıda belirtilenlerle sınırlı olup, bunlar dışındaki işlemlerde işleme muhatap olanlar tarafından tam tevkifat uygulaması kapsamında işlem yapılmayacaktır.

- İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi **Türkiye**'de bulunmayanların teslim ve hizmetleri,
- Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına giren serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler,
- Kiralama işlemleri,
- Reklam verme.

Bu işlemlerde tam tevkifat uygulamasının usul ve esasları aşağıdadır.

2.1. HİZMET İTHALİ İLE YURT DIŞINDA YERLEŞİK KİŞİ VE KURULUŞLAR TARAFINDAN TÜRKİYE'DE YAPILAN TESLİM VE HİZMETLERDE KDV TEVKİFATI

Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanların, KDV Kanununun 1. maddesiyle verginin konusuna girdiği belirtilen işlemleri Türkiye'de yapması halinde, bu işlemlerden doğan 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 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.

Bu kapsamda yurt dışından ithal edilen hizmetler de gümrükte değil, sorumlu sıfatıyla vergi dairesine beyanda bulunulmak suretiyle vergilendirilecektir. Yurt dışından temin edilen ve tevkifata tabi tutulması gereken hizmetlere ilişkin olarak aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Türkiye’de inşa edilecek bir alış-veriş merkezi için yurt dışında mimari proje **çizilip Türkiye’ye gönderilmesi,**

- Türkiye’de faaliyette bulunan enerji santralinin işletilmesine ilişkin olarak yurt dışından danışmanlık hizmeti verilmesi,

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

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

Tam tevkifat kapsamına giren hizmetlerin aynı zamanda kısmi tevkifat uygulaması kapsamında da olması halinde, bu bölümde yapılan açıklamalara göre sadece tam tevkifat uygulanacaktır.

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile yapılan açıklamalar, daha önce 15 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile belirlenen uygulamayla aynı olup, bir değişiklik söz konusu değildir.

2.2. GELİR VERGİSİ KANUNUNUN 18. MADDESİ KAPSAMINA GİREN İŞLEMLERDE KDV TEVKİFATI

Serbest meslek faaliyetlerini mutad ve sürekli olarak yapanlar, prensip olarak KDV **mükellefiyeti tesis ettirerek genel hükümlere göre vergi beyan edip ödemeleri** gerekmektedir. Ancak, Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetlerin, münhasıran aynı Kanunun 94. maddesinde belirtilen kişi ve kuruluşlara yapılması halinde, bu işlemde doğan KDV’nin 94. maddede belirtilen kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Buna göre, Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde sayılan:

- Müellif,
- Mütercim,
- Heykeltıraş,
- Hattat,
- Ressam,
- Bestekâr,
- Bilgisayar programcısı,
- Mucit,

ve bunların kanuni mirasçılarının, **şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve inceleme, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi,**

bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını,

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde sayılan; kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilere,

satmaları, haklarını devir ve temlik etmeleri veya kiralamalarından doğan KDV, Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde sayılan kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilebilecektir.

Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler de tevkifata tabi tutulabilecektir.

Böylece yukarıda sayılan serbest meslek erbabı, mükellefiyet tesis etme, defter tutma, belge düzenleme gibi yükümlülüklerden kurtulacaktır.

Bu uygulamadan faydalanabilmesi için, KDV mükellefiyetinin sadece Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması ve işlemlerinin tamamının aynı **Kanunun 94. maddesinde sayılan kişi** ve kuruluşlara yapılması gerekmektedir. Ayrıca, Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına giren işlemleri yapan kişilerin, bu şekilde işlem yapılmasını önceden vergi sorumlusuna (Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılanlara) bildirmesi şarttır.

Tevkifat uygulamasında, Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlar, aynı Kanunun 18. maddesi kapsamına giren kişilere yapacakları ödemeler ile ilgili olarak gelir vergisi stopaj tutarı dâhil olmak üzere **işlem bedeli üzerinden KDV hesaplayıp sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeyeceklerdir. Hesaplanan KDV tutarı gelir vergisi stopaj matrahına dâhil edilmeyecektir.**

Örnek: Dergilere karikatür çizen bir serbest meslek mensubu karikatür başına 200 TL net telif ücreti almaktadır. Karikatüristin her ay bir karikatür verdiği (A) dergi işletmesi bu hizmetle ilgili gelir vergisi ve KDV tevkifat tutarlarını aşağıdaki şekilde hesaplayacaktır.

- Gelir vergisi stopajı dahil, KDV hariç tutar : $200 / 0,83 = 240,96$ TL
- Gelir vergisi stopajı : $240,96 \times 0,17 = 40,96$ TL
- KDV : $240,96 \times 0,18 = 43,37$ TL
- GV stopajı ve KDV dahil toplam tutar : $200+40,96+43,37=284,33$ TL

Dergi işletmesi 40,96 TL tutarındaki GV stopajını, muhtasar beyannamesine

dahil edecek, 43,37 TL tutarındaki KDV'yi ise 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edecektir. Bu tutarın 1 No.lu beyannamede genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabileceği açıktır.

Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına giren teslim veya hizmetleri aynı Kanunun 94. maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlar yanında, bu maddede yer almayanlara da yapanlar yukarıda belirtilen uygulamadan faydalanamayacaktır. Ayrıca sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler ile esasen bu kapsama girmesi mümkün olmayan mükellefler de, Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlar ile bunlar dışındakilere yaptıkları işlemleri sebebiyle genel hükümler çerçevesinde defter tutacak, belge düzenleyecek ve KDV beyannamesi vereceklerdir. Bu durumda, Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde sayılan kişi ve kuruluşların, bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu olmayacaktır.

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

- Faaliyetlerinin arızı olması nedeniyle KDV'ye tabi olmadığını,

veya

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

veya

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

belirteceklerdir.

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

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 edilecektir.

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile yapılan açıklamalar, daha önce 19 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile belirlenen uygulamayla aynı olup, bir değişiklik söz konusu değildir.

2.3. KİRALAMADA KDV TEVKİFATI

Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların **tesliminin** KDV'nin konusuna girip girmediği, bu teslimlerin ticari, sınai, zirai veya serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılıp yapılmadığına göre tespit edilecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların **kiralanası** ise KDV Kanununun 1/3-f maddesi uyarınca KDV'nin konusuna girmektedir. Ancak KDV Kanununun 17/4-g maddesi ile iktisadi işletmelerin aktifinde yer almayan gayrimenkullerin kiralanası işlemleri KDV'den istisna edilmiştir.

Öte yandan Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde:

- a) Bina, arsa, arazi gibi gayrimenkul mallar,
 - b) Taşıtlar, motorlu araçlar, makineler gibi menkul mallar,
 - c) Telif, arama, işletme, imtiyaz hakkı gibi haklar,
- yer almaktadır.

Buna göre, Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde yer alan bina, arsa, arazi gibi gayrimenkullerden iktisadi işletmelerin aktifinde yer alanların kiralanası KDV'ye tabi olacak, iktisadi işletmelerin aktifinde yer almayanların kiralanasında ise KDV uygulanmayacaktır.

Ancak Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde yer alan taşıtlar, motorlu araçlar, makineler gibi menkul mallar ile telif, arama, işletme, imtiyaz hakkı gibi hakların kiralanası, bunlar iktisadi işletmelerin aktifinde yer almasa dahi KDV'ye tabi bulunmaktadır.

KDV'ye tabi olan bu kiralama işlemlerinde:

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

b) Kiracının ise,

- KDV mükellefi olması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhil değildir),

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

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

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

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

hallerinde, kiralama işleminden doğan KDV kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

KDV'ye tabi olan kiralama işlerinde kiraya verenin başka faaliyetleri dolayısıyla KDV mükellefi olması halinde, sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacak; kiraya veren, kiralama faaliyetlerine ait KDV'yi diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan edecektir. Faaliyetleri sadece 2 No.lu KDV beyannamesi vermelerini gerektirenler ise bu kapsamda mütalaa edilmeyecektir.

Kiracının yukarıda belirtilenler olmaması ve KDV mükellefiyetinin de bulunmaması 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 edilecektir. Kiraya verenin başka nedenlerle KDV mükellefiyeti olmaması bu uygulamaya engel değildir.

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

Örnek: Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde sayılan mal ve haklar arasında yer alan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri, bir iktisadi işletmeye dahil olmamaları şartıyla, KDV Kanununun (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 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 vereceklerdir.

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile yapılan açıklamalar, daha önce 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile belirlenen uygulamayı kapsamaktadır. Ancak basit usulde vergilendirilen, (istisnadan vazgeçerek KDV mükellefi olmasalar dahi), banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olan, sadece KDV'ye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermesi uygun görülen ve 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alanların kiralamada sorumluluk uygulaması yapması, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğiyle getirilen yeni bir uygulamadır.

2.4. REKLÂM VERMEDE KDV TEVKİFATI

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 **çıkarılan** dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak,

üzere yapılan reklâm hizmetlerinde, reklâm hizmetinde bulunanların KDV mükellefi olmaması, reklamı verenlerin ise KDV mükellefi (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir) olması halinde, bu işlemde doğan KDV, reklâmı verenler tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Ayrıca reklâm hizmetinde bulunanların KDV mükellefi olmaması, reklam verenlerin ise;

- 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 kurum ve kuruluşlar,

olması hallerinde de reklam hizmetine ait KDV, reklam verenler tarafından bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.

5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların Tebliğın bu bölümü kapsamında reklâm hizmeti vermeleri halinde, reklâm hizmeti alan KDV mükellefi olsun olmasın, tevkifat uygulanmayacaktır.

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğı ile yapılan açıklamalar, daha önce 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğı ile belirlenen uygulamayı kapsamaktadır. Ancak basit usulde vergilendirilenlerin, banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olanların, sadece KDV'ye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermesi uygun görülenlerin ve 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan kurum ve kuruluşların KDV mükellefi olmasalar dahi reklam vermede sorumluluk uygulaması yapması, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğıyle getirilen yeni bir uygulamadır.

Öte yandan 68 Seri No.lu KDV Genel Tebliğı uyarınca **geçmişte KDV tevkifatı uygulanan; ithalatçılar rafineriler, akaryakıt dağıtım firmaları ve akaryakıt bayileri dışında kalan satıcılar tarafından, gerçek usule tabi KDV mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan, motorin, benzin ve fuel oil teslimlerinde % 90 oranındaki tevkifat uygulanması, söz konusu tebliğın 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğıyle yürürlükten kaldırılması nedeniyle son bulmuştur. Ancak kamyon ve TIR'ların mutad depolarında KDV uygulanmadan yurda soktuğı akaryakıtların satışında tevkifat uygulamasına son verilmesi, tamamen kayıt dışı yapılan bu ticarete KDV kaybına neden olacağı gerekçesiyle isabetli olmadığını düşünüyöruz.**

Tam tevkifat uygulamasına ilişkin son olarak, KDV Kanununun 9. maddesinin 3. fıkrası gereğince, 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslim edecek kişi veya kuruluşların KDV mükellefi olmaması halinde, bu satış işleminden doğan KDV'nin, lisanslı depo işleticisi tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesine ilişkin uygulamada bir değişiklik olmadığını hatırlatmak isteriz.

3. KISMİ TEVKİFAT UYGULAMASI

3.1. Kısmi Tevkifat Uygulayacak Alıcılar

Bu bölümde yer alan işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı değil, belirlenen orandaki kısmı alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecek; tevkifata tabi tutulmayan kısım ise satıcılar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilecektir.

Kısmi tevkifat uygulanması öngörülen işlemler belirlenenlerle sınırlı olup, bunlar dışındaki işlemlerde kısmi tevkifat yapılmayacaktır.

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulacak olanlar iki gruba ayrılmaktadır.

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

b) KDV mükellefi olsun olmasın:

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

- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,

- Döner sermayeli kuruluşlar,

- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,

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

- Bankalar,

- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu iktisadi kuruluşları, iktisadi devlet teşekkülleri),

- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,

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

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

- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,

- Kalkınma ve yatırım ajansları.

Yukarıda sayılan kuruluşların (şirketleşenler dahil) teslim ve hizmetlerinde alıcılar tarafından tevkifat uygulanmayacağı gibi, bunların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde (profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç) KDV tevkifatı uygulanmayacaktır. Buna göre yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlardan sadece profesyonel spor kulüpleri tarafından yapılan teslim ve hizmetlerde alıcıların bu kapsama girmesi halinde tevkifat uygulanacaktır.

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.

Daha önce tevkifat kapsamına girenlerden hisse senetleri İMKB'ye kote edilmiş olan şirketler ifadesi de payları İMKB'de işlem gören şirketler olarak değiştirilmiştir. Payları İMKB'de işlem gören bir şirketin yarıdan fazla hissesine sahip olduğu şirketler ile kalkınma ve yatırım ajanslarının yarıdan fazla hissesine sahip olduğu şirketler belirlenmiş alıcılar kapsamında yer almamaktadır.

Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları ise tevkifat kapsamına girmemektedir.

Öte yandan köylere hizmet götürme birlikleri ise ayrıca sayılmak suretiyle tevkifat kapsamında olduğu belirtilmiştir.

Belediyelerin Durumu

Görüldüğü gibi daha önce kısmi tevkifat uygulayacak kurum ve kuruluşlar arasında yer alan belediyeler (büyükşehir belediyeleri dâhil) ile yarıdan fazla hissesi tek başına veya birlikte belediyelere ait olan işletmeler tevkifat kapsamından çıkarılmıştır. Bu durumda 1 Mayıs 2012 tarihinden itibaren belediyelere ve yarıdan fazla hissesi belediyelere ait olan işletmelere kısmi tevkifat kapsamına giren mal teslimi veya hizmet ifalarında KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

Ancak belediyelerin bünyelerinde oluşan iktisadi işletmeler nedeniyle gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunması halinde Tebliğin (3.1.2/a) bölümü çerçevesinde tevkifat yapma zorunlulukları bulunmaktadır. Bu suretle KDV mükellefi olan belediyelerin iktisadi işletme faaliyetleri ile sınırlı olmak üzere, Tebliğin (3.2) ve (3.3) bölümlerinde yer alan ve KDV mükelleflerinin tevkifat yapmak üzere sorumlu tayin edildiği teslim ve hizmetlerde KDV tevkifatı yapmaları gerekmektedir. Dolayısıyla belediyelerin iktisadi işletme kapsamında olmayan faaliyetleri nedeniyle mal ve hizmet alımlarında KDV tevkifatı yapmaları söz konusu değildir.

Örnek 1: (A) Belediyesinin beledi hizmetlerinde kullanacağı iş makinasının şoförüyle birlikte (K) Ltd. Şti. tarafından belediyeye kiraya verilmesi işleminde belediye tarafından KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

Örnek 2: (Z) Belediyesinin su teslimi nedeniyle oluşan iktisadi işletmesinin (C) Ltd. Şti.›nden aldığı bina temizliği hizmeti, belediye iktisadi işletmesi tarafından 7/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır. Bu faaliyete ilişkin KDV mükellefiyeti belediye tüzel kişiliği adına tesis edilmiş ise, sadece iktisadi işletmenin alımlarına ilişkin tevkifat yapılacaktır. Dolayısıyla, (Z) Belediyesinin parkların bakım ve temizliğine yönelik alacağı hizmetlerde, parklarla ilgili belediye bünyesinde bir iktisadi işletme oluşmadığından KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

Örnek 3: %95 hissesi belediyeye ait firma belirlenmiş alıcılar arasında yer almadığından 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2) ve (3.3) bölümlerinde Tebliğın (3.1.2/b) ayırımında sayılanların tevkifat yapmakla sorumlu tutulduğu işlemler nedeniyle KDV tevkifatı yapmayacaktır. Ancak, KDV mükellefiyeti bulunan söz konusu firmanın Tebliğın (3.1.2/a) ayırımında sayılan KDV mükelleflerinin tevkifat yapmakla sorumlu tutulduğu işlemlerde KDV tevkifatı yapması gerekmektedir.

Hakedişli İşlerde Tevkifat Uygulaması

KDV Kanununun 10. maddesinin (a) bendinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslimi veya hizmetin yapılmasıyla; (b) bendinde ise malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesiyle vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hükme bağlanmıştır.

KDV uygulaması bakımından, taahhüde dayanan işlerde vergiyi doğuran olay, ihaleye ilişkin hakedişin ihale makamınca onaylandığı anda meydana gelmektedir. Öte yandan, hakediş belgesinin onaylanmasından önce bu işleme ait fatura veya benzeri belge düzenlenmesi halinde, fatura veya benzeri belgenin düzenlenmesi ile KDV bakımından vergiyi doğuran olayın meydana geleceği tabiidir.

Buna göre, hakedişli işlerdeki KDV tevkifatının hakedişin düzenlenmesine esas olan fatura tarihini kapsayan ayı geçmemek kaydıyla, hakedişin ihale makamınca onaylandığı tarih itibarıyla beyan edilmesi gerekmektedir.

Kısmi Tevkifatın Kapsamı

Kısmi tevkifat kapsamındaki işlemler “mal teslimleri” ve “hizmet ifaları” olarak ikiye ayrılmaktadır. 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğın dispozisyonuna uygun olarak kısmi tevkifat uygulaması iki bölüm halinde irdelenecektir.

Kısmi Tevkifat Beyanı ve Ödenmesi

KDV tevkifatı, genel bütçeli idareler hariç, tevkifata tabi işlemin yapıldığı dönemde vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilecektir.

Tevkifat kapsamındaki işlemlerde vergiyi doğuran olay bakımından özellikli bir durum söz konusu olmayıp, bu işlemlere ilişkin KDV'nin beyan dönemi KDV Kanununun 10. maddesine göre tespit edilecektir. Bu kapsamda, işleme ait fatura veya benzeri belge izleyen ay içinde düzenlense dahi sorumlu sıfatıyla beyan, işlemin vuku bulduğu dönemi izleyen ayın 24. gününe kadar yapılacaktır. Kısmi tevkifat uygulamasında satıcının mükellef sıfatıyla 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edeceği kısım da aynı dönemde beyan edilecektir.

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

Genel bütçeli idareler dışındaki vergi sorumlularının başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetlerinin bulunmaması, 2 No.lu KDV beyannamesi vermelerine engel değildir.

2 No.lu KDV beyannamesi sadece tevkifata tabi işlemlerin olduğu dönemlerde verilecektir. "KDV 1" vergi türünden mükellef sicilinde kayıtlı olanlar tevkifata tabi tutulan KDV'nin beyanında (1015 B) kodlu 2 No.lu KDV beyannamesini, gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunmayanlar ise söz konusu verginin beyanında (9015) kodlu 2 No.lu KDV beyannamesini kullanacaklardır.

Genel bütçeli idareler, tevkif ettikleri KDV için sorumlu sıfatıyla beyanname vermeyecekler, tevkif edilen KDV doğrudan bunların muhasebe birimlerince gelir kaydedilecektir.

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

KDV mükellefiyeti bulunmayan BSMV mükellefleri 2 No.lu KDV beyannamesini kurumlar vergisi yönünden bağılı oldukları vergi dairesine vereceklerdir. Ancak, bankaların tevkif ettikleri vergiyi ödemeyi yapan şubeler itibarıyla şubelerin bağılı buldukları vergi dairesine beyan edip ödemeleri de mümkün bulunmaktadır. Bu tercihi yapan bankaların, durumu bir dilekçe ile önceden genel müdürlüğün bağılı olduğu vergi dairesine yazılı şekilde bildirmeleri gerekmektedir. Bu bildirimde ait yazının bir örneği genel müdürlük tarafından şubelere gönderilecek, şubeler tarafından da kendi bağılı oldukları vergi dairelerine ibraz edilmek sure-

tiyle sorumlu sıfatıyla beyanın şubeler tarafından yapılmasına başlanılacaktır.

Yukarıda (3.1.2/b) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşlar dışında KDV mükellefiyeti bulunmayanların alımlarında kısmi 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.

3.2. KISMİ TEVKİFAT UYGULANACAK HİZMETLER

Bu bölümde kısmi tevkifata tabi tutulan hizmet ifaları yer almaktadır. Kısmi tevkifata tabi mal teslimi mahiyetindeki işlemler bu bölüm kapsamına girmemektedir.

Bu nedenle, bu bölümdeki hizmetlere tevkifat uygulayacak alıcıların tevkifat kapsamına giren hizmetlerde kullanılmak üzere piyasadan yapacakları mal alımlarında 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 bedel üzerinden hesaplanan KDV tutarına göre belirlenecektir.

Örnek: Bir banka şubesi bahçe duvarının inşası işini, malzeme bankaya, işçilik müteahhide ait olmak üzere 4.000 TL bedel + 720 TL KDV karşılığında ihale etmiştir. Banka şubesi, kum, demir, çimento, tuğla, briket gibi malzemeleri piyasadan 6.000 TL bedel + 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 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 için yapım işlerinde geçerli olan oranda tevkifat uygulanacaktır.

3.2.1. YAPIM İŞLERİ İLE BU İŞLERLE BİRLİKTE İFA EDİLEN MÜHENDİSLİK-MİMARLIK VE ETÜT-PROJE HİZMETLERİ

3.2.1.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar

KDV mükellefi olsun olmasın:

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

- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,

- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliğı haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu iktisadi kuruluşları, iktisadi devlet teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları.

Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağılı aile hekimliğı kurumları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Yukarıda sayılan kuruluşların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde (şirketleşenler dahil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç) KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

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

Tevkifat Oranı

Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde tevkifat oranı 2/10'dur. Buna göre hizmet bedeli üzerinden hesaplanan %18 oranındaki KDV'nin 2/10'unu (%3,6) bağılı olduğı vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edecek olan alıcılar, 8/10'unu (%14,4) hizmeti yapana ödeyecektir.

3.2.1.2. Tevkifat Kapsamına Giren Hizmetler

- 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,

evre düzenleme, dekapaj, sondaj, yıkma, güçlendirme, montaj, demontaj ve benzeri işler. (Bu işler, yukarıda belirtilen yapılarla ilgili olmakla birlikte inşaat işinden sonra veya inşaat işinden bağımsız olarak yapılmaları halinde de bu kapsamda tevkifata tabi tutulur.)

- Yapım işleri ile birlikte ifa edilen; mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri hizmetler. Bu hizmetler yapım işlerinden ayrı ve bağımsız olarak verildiği takdirde bir sonraki bölümde yapılan açıklamalar kapsamında değerlendirilir.

- Maden istihracına (ıkarılmasına) ilişkin saha hazırlama, tünel delme, havalandırma, enerji hatları imalatı da yapım işi olarak değerlendirilecektir.

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

rnek 1: (A) Bakanlığı tarafından yapılan enerji nakil hattı işi ihalesini (B) İnşaat A.ř. kazanmıştır. (B) bu işe ait nakliye işlerini (C) firmasına devretmiştir. Bu durumda, (B)'nin (A)'ya, (C)'nin (B)'ye düzenledikleri faturalarda tevkifat uygulanacaktır.

rnek 2: DSİ tarafından yaptırılan bir baraj inşasında kullanılacak hazır betonun, işin asıl yüklenicisi (A) İnş. Taah. A.ř. tarafından (B) Hazır Beton A.ř.'den temin edilmesi durumunda, hazır betonun hazırlanması, nakli ve yerine konulması işinin belirli bir yapım işinin bölümlerini teşkil eden işlerden olması ve bu nedenle inşaat taahhüt işi olarak kabul edilmesi nedeniyle (B) tarafından verilen hazır beton taahhüt ve temini hizmeti tevkifat uygulaması kapsamında olacaktır.

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

Alicının, **tevkifat yapması gereken kuruluşlar** arasında yer almaması halinde, ilk yüklenicinin ve alt yüklenicilerin bu kapsamdaki hizmetleri tevkifata tabi tutulmayacaktır. Ancak ilk yüklenicinin tevkifat kapsamında yer alması halinde, ilk aşamada tevkifat kapsamına girmeyen bu işin kısmen veya tamamen devredildiği alt yüklenicilerden tevkifat yapılacaktır.

rnek 3: Tevkifat kapsamına girmeyen (A) limited şirketi, yaptıracağı hizmet binası inşaatını (B) anonim şirketine ihale etmiştir. (B), hisse senetleri İMKB' de 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 tevkifat kapsamında yer alması halinde ilk safhada tevkifat söz konusu değildir. Ancak ilk yüklenicinin bu yapıım işini tevkifat kapsamında yer almayan alt yüklenicilere devretmesi halinde kendisi tarafından tevkifat uygulanacaktır.

Tevkifata tabi olan işlerin, KDV Kanunu hükümleri çerçevesinde vergiden müstesna olması halinde, işlem bedelleri üzerinden KDV hesaplanmayacağı için herhangi bir tevkifat yapılmayacaktır. 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** tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 4: Hisse senetleri İMKB'de işlem gören (X) A.Ş.'ye, işlettiği limanın genişletilmesi işi ile ilgili olarak KDV 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 tevkifat uygulanacaktır.

Mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri işlerin ilk yüklenici tarafından yapıım işinin bir kısmı ile birlikte alt yüklenicilere devredilmesi halinde, alt yüklenici tarafından düzenlenen faturalarda tevkifat uygulanacaktır. 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 ise bu bölüm kapsamında değil, **işi devreden**in durumuna göre bir sonraki bölümde yapılan açıklamalar kapsamında tevkifat uygulanacaktır.

Bu kapsamda tevkifat uygulamasına aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Tebliğin (3.1.2/b) ayrımında sayılanlardan otoyol ihalesini alan ve bu işe ilişkin hafriyat, nakliye ve hazır beton işlerini farklı alt yüklenicilere devreden firma, kendisine yapılan hafriyat, nakliye ve hazır beton işleri nedeniyle 2/10 oranında KDV tevkifatı yapacaktır.

- Tebliğin (3.1.2/b) ayrımında sayılanlardan köprü ihalesini alan ve bu işe ilişkin mühendislik-mimarlık, etüt-proje işini alt yükleniciye devreden firma Tebliğin (3.1.2/b) ayrımında yer almadığından kendisine ifa edilen ve yapıım işinden bağımsız olarak verilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmeti nedeniyle KDV tevkifatı yapmayacaktır.

- İl Gıda, Tarım ve Hayvancılık Müdürlüğüne mera ıslahı kapsamında verilen tel örgü çekme ve demir kapı takma işi, yapıım işi kapsamında değerlendirilerek 2/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

- KDV mükellefi gerçek kişinin Tebliğin (3.1.2/b) ayrımında yer alan il özel idaresine oyun parkı inşa ederek teslimi, yapıım işi kapsamında değerlendirile-

rek, Tebliğin (3.2.1) bölümü çerçevesinde il özel idaresince 2/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

Tevkifat kapsamındaki işlerin, yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılması halinde de alt yüklenicilere devredilen işler bakımından yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde işlem tesis edilecektir.

Öte yandan 30/4/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce ihalesi tamamlanmış işlere ilişkin faturalarda gösterilen KDV tutarı tevkifata tabi tutulmayacaktır. Bu kapsamda tevkifata tabi tutulmayacak yapım işlerinin yüklenicileri, 30/4/2006 tarihinden önce alt yüklenicilere devrettikleri kısımlara ait KDV üzerinden tevkifat yapmayacaklardır. Ancak, 30/4/2006 tarihinden önce sözleşmesi imzalanan yapım işi yüklenicilerinin bu tarihten sonra alt yüklenicilere devrettikleri veya devredecekleri kısımlara ait KDV üzerinden tevkifat yapmaları gerekmektedir. Burada bahsi geçen "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.

Yapım işlerinde tevkifat uygulamasına ilişkin bu bölümdeki açıklamalar, daha önceki uygulama ile paraleldir. Ancak daha önce 1/6 olan tevkifat oranı 2/10 olarak belirlenmiştir.

3.2.2. ETÜT, PLAN-PROJE, DANIŞMANLIK, DENETİM VE BENZERİ HİZMETLER

3.2.2.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar

KDV mükellefi olsun olmasın:

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

- 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 iktisadi kuruluşları, iktisadi devlet teşekkülleri),

- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,

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

- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları.

Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Yukarıda sayılan kuruluşların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde (şirketleşenler dahil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç) KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

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

Tevkifat Oranı

Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetlerde tevkifat oranını 9/10'dur. Buna göre hizmet bedeli üzerinden hesaplanan %18 oranındaki KDV'nin 9/10'unu (%16,2) bağlı olduğu vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edecek olan alıcılar, 1/10'unu (%1,8) hizmeti yapana ödeyecektir.

3.2.2.2. Tevkifat Kapsamına Giren Hizmetler

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

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

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

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 uygulanacaktır.

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 değerlendirilmeyecektir.

Bu kapsamdaki tevkifat uygulamasına ilişkin aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Gümrük müşavirlerinin yetkili temsilci sıfatıyla ithal ve ihraç edilen mallara ilişkin verdikleri gümrük işlemlerine aracılık hizmeti, danışmanlık, müşavirlik ve denetim hizmetleri kapsamında değerlendirilemeyeceğinden KDV tevkifatına tabi tutulmayacaktır. Ancak, gümrük müşavirlerinin Tebliğın (3.1.2/b) ayrımında sayılanlara verdiği; **gümrük işlemlerinde geçerli mevzuat düzenlemeleri, yabancı ülke uygulamaları, bir malın gümrük tarife istatistik pozisyonunun belirlenmesi gibi danışmanlık ve müşavirlik hizmetleri 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.**

- Yeminli mali müşavirlerin Tebliğın (3.1.2/b) ayrımında sayılan müşterilerine tam tasdik raporu, KDV iadesi tasdik raporu gibi yaptıkları denetim ve sonucunda rapor düzenlemek suretiyle verdikleri hizmetler denetim hizmeti kapsamında 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi olacaktır.

- Serbest muhasebeci mali müşavirlerin müşterilerinin defterlerini tutmak, beyannamelerini düzenlemek ve vermek şeklinde verdikleri hizmetler, danışmanlık, müşavirlik ve denetim hizmetleri kapsamında değerlendirilemeyeceğinden KDV tevkifatına tabi olmayacaktır. Ancak, Tebliğın (3.1.2/b) ayrımında sayılan müşterilerine verdikleri vergi mevzuatına ya da diğer mevzuata yönelik danışmanlık ve müşavirlik hizmetleri 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

- Bir ekonomistin Tebliğın (3.1.2/b) ayrımında sayılan belirlenmiş alıcılara vermiş olduğu ekonomi danışmanlığı, yatırım danışmanlığı gibi hizmetlerin tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

- Payları İMKB’de işlem gören (K) Holding A.Ş., (J) firmasından danışmanlık hizmeti almakta, bu hizmeti grup şirketi (KL) A.Ş.’ye aktarmaktadır. (K) Holding A.Ş. belirlenmiş alıcılar arasında yer aldığından (J) firmasından aldığı danışmanlık hizmeti Tebliğın (3.2.2) bölümüne göre tevkifata tabi tutulacaktır. Temin edilen bu hizmetin (K) Holding A.Ş. tarafından grup şirketi (KL) A.Ş.’ye aktarılmasında düzenlenen faturada hesaplanan KDV ise tevkifata tabi tutulmayacaktır.

(K) Holding A.Ş.’nin payları İMKB’de işlem görmeyen bir firma olması, dolaşısıyla belirlenmiş alıcılar arasında yer almaması halinde, (J) firmasının (K) Holding A.Ş.’ye verdiği danışmanlık hizmeti tevkifata tabi olmayacaktır. (K) Holding A.Ş. tarafından (KL) A.Ş.’ye danışmanlık hizmetinin aracılığına ilişkin verilen hizmet de tevkifat kapsamına girmeyecektir.

Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetlerde tevkifat uygulamasına ilişkin bu bölümdeki açıklamalar, daha önceki uygulama ile paraleldir. Ancak daha önce 1/2 olan tevkifat oranı 9/10 olarak belirlenmiştir. Ayrıca daha önce etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetlerde tevkifat uygulamayan İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketlerin de bu hizmetlerde tevkifat uygulaması öngörölmüştür.

3.2.3. MAKİNE, TEÇHİZAT, DEMİRBAŞ VE TAŞITLARA AİT TADİL, BAKIM VE ONARIM HİZMETLERİ

3.2.3.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar

KDV mükellefi olsun olmasın:

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

- 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 iktisadi kuruluşları, iktisadi devlet teşekkülleri),

- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,

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

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

- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,

- Kalkınma ve yatırım ajansları.

Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağılı aile hekimliği kurumları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Yukarıda sayılan kuruluşların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde (şirketleşenler dahil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç) KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

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

Tevkifat Oranı

Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde tevkifat oranı 5/10'dur. Buna göre hizmet bedeli üzerinden hesaplanan %18 oranındaki KDV'nin 5/10'unu (%8) bağlı olduğu vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edecek olan alıcılar, diğer 5/10'unu (%8) hizmeti yapana ödeyecektir.

3.2.3.2. Tevkifat Kapsamına Giren Hizmetler

Tevkifat kapsamına giren kuruluşlara 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 İMKB'de işlem gören (Y) 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: (V) kamu kurumu otomasyon sisteminin oluşturulması amacıyla (X) Yazılım ve Otomasyon Şirketi ile anlaşmıştır. Sözleşme kapsamında otomasyon sistemlerine ilişkin yazılım temini, satış sonrası güncelleme, bakım vb. hizmetleri de verilmektedir. Otomasyon sisteminin ve bilgisayarların kullanımında gerekli olan işletim sistemi yazılımlarına ilişkin olarak verilen değişiklik, sorun giderme, yenileme, bakım, güncelleme ve benzeri hizmetlere ilişkin bedel üzerinden hesaplanan KDV'nin 5/10'u (V) 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 tutulacaktır. Bunların ilk yapımı veya tamamen yenilenmesi ise yapım işleri kapsamında tevkifata tabi olacaktır.

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 işin tabii bir sonucudur.

Dolayısıyla, makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait bakım ve onarım hizmetlerinin yalnızca işçilik hizmetinden ibaret sayılması söz konusu olmayıp, bu hizmetlerin gereği olarak yapılan malzeme, yedek parça ve sarf malzemesi teslimleri de bakım ve onarım hizmetine dahil bulunmaktadır.

Ancak, bu hizmetlerde kullanılacak malzeme, yedek parça, sarf malzemesi gibi malların tadil, bakım ve onarımı yaptıranlar tarafından piyasadan satın

alınıp bu işleri yapanlara verilmesi halinde, malların piyasadan satın alınması sırasında tevkifat uygulanmayacaktır.

Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde tevkifat uygulamasına ilişkin bu bölümdeki açıklamalar, daha önceki uygulama ile paraleldir. Ancak daha önce 1/3 olan tevkifat oranı 5/10 olarak belirlenmiştir. Ayrıca daha önce makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde tevkifat uygulamayan İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketlerin de bu hizmetlerde tevkifat uygulaması öngörülmüştür.

3.2.4. YEMEK SERVİS VE ORGANİZASYON HİZMETLERİ

3.2.4.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar

KDV mükellefi olsun olmasın:

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

- 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 iktisadi kuruluşları, iktisadi devlet teşekkülleri),

- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,

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

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

- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,

- Kalkınma ve yatırım ajansları.

Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Yukarıda sayılan kuruluşların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde (şirketleşenler dahil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç) KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

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

Tevkifat Oranı

Yemek servisi ve organizasyonu hizmetlerinde tevkifat oranı 5/10'dur. Buna göre hizmet bedeli üzerinden hesaplanan %18 oranındaki KDV'nin 5/10'unu (%8) bağlı olduğu vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edecek olan alıcılar, diğer 5/10'unu (%8) hizmeti yapana ödeyecektir.

3.2.4.2. Tevkifat Kapsamına Giren Hizmetler

Yemek servis hizmetleri; kapsama giren 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) taşımali 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 dahil işyerlerinde yeme-içme hizmeti teminine imkan veren yemek çeklerinin (karnelerinin-biletlerinin) bedeli üzerinden hesaplanan KDV, tevkifata tabi tutulmayacaktır. Ancak, yemek servis hizmetinin hizmeti alan idare, kurum veya kuruluşun bünyesinde ve doğrudan yemek çekini satan firma tarafından verilmesi halinde tevkifat uygulanacaktır.

Yemek servis hizmetinin, bu hizmetin verildiği mahallere (lokanta, restaurant ve benzeri yerlere) gidilmesi suretiyle alınması ve hizmete ait faturanın kapsama giren idare, kurum ve kuruluşlar adına düzenlenmesi halinde de tevkifat kapsamında işlem tesis edilecektir.

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

Tevkifat yapmak zorunda olan idare, kurum ve kuruluşların kendi personeli marifetiyle hazırlanacak yemekler için piyasadaki yiyecek maddeleri ve hazır-

lanacak yemekle ilgili çeşitli malzemeleri satın alması, bu bölüm kapsamında, tevkifata tabi değildir.

Ancak kapsama giren idare, kurum ve kuruluşların konser, fuar, kutlama, parti, kokteyl, davet, kongre, seminer, panel, tanıtım ve benzeri hizmet alımları bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.

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

Örnek: (A) Organizasyon A.Ş., (B) kamu kurumu ile kurumun 50. kuruluş yıldönümü kutlaması organizasyonunu düzenlemek için anlaşmıştır. Kutlama, bir başka ilde gerçekleştirilecek ve 2 gün sürecektir. (A) bu kutlama için katılımcıların konaklamaları dahil bir otelle anlaşmıştır. Otel işletmesi tarafından (A)'ya verilen konaklama, salon kiralaması ve benzeri hizmetler tevkifata tabi olmayacaktır. (A)'nın, kutlama organizasyonu tertibi nedeniyle (B)'ye fatura edeceği toplam tutar üzerinden hesaplanan KDV ise (5/10) oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Payları İMKB'de işlem gören firmanın personelinin işlerini yaparken müşteri veya tedarikçilerle birlikte temsil ve ağırlama faaliyeti kapsamında firma adına yemek servisi hizmeti alımında KDV ile birlikte hizmet bedelinin 1.000 TL'yi aşması halinde firma tarafından 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Yemek servisi ve organizasyonu hizmetlerinde tevkifat uygulamasına ilişkin bu bölümdeki açıklamalar, daha önceki uygulama ile paraleldir. Ancak daha önce 1/2 olan tevkifat oranı 5/10 olarak belirlenmiştir.

3.2.5. İŞGÜCÜ TEMİN HİZMETLERİ

3.2.5.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar

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

b) KDV mükellefi olsun olmasın:

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

- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,

- Kanunla kurulan veya tüzeli kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu iktisadi kuruluşları, iktisadi devlet teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları.

Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Yukarıda sayılan kuruluşların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde (şirketleşenler dahil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç) KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

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

Tevkifat Oranı

Tevkifat kapsamına giren kişi ve kuruluşlara, faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili işlemlerde kullanacakları işgücünün sağlanması şeklinde verilen hizmetlerinde tevkifat oranı 9/10'dur. Buna göre hizmet bedeli üzerinden hesaplanan %18 oranındaki KDV'nin 9/10'unu (%16,2) bağlı olduğu vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edecek olan alıcılar, diğer 1/10'unu (%1,8) hizmeti yapana ödeyecektir.

3.2.5.2. Tevkifat Kapsamına Giren Hizmetler

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

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

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

- Temin edilen elemanların, hizmeti alana ücretli statüsünde hizmet akdiyle bağlı olmaması gerekmektedir.

- Temin edilen elemanların, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılması gerekmektedir. Elemanların işletmenin mal ve hizmet üretimi safhalarından herhangi birinde çalıştırılması halinde, sevk, idare ve kontrolün hizmeti alan işletmede olduğu kabul edilecektir.

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

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

İşgücü temini hizmetine ilişkin olarak 60 Sıra No.lu KDV Sirkülerinde örneklerle açıklamalar yer almaktadır.¹

Öte yandan tevkifat kapsamına girenlere verilen özel güvenlik ve koruma hizmetleri de işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.

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

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

- tesis, alan, 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,

¹ Bkz. 60 Sıra No.lu Sirkülerde KDV Uygulamasına İlişkin Açıklamalar, Kemal Oktar, Ankara SMMM Odası Yayın No:81,Eylül 2011, s.14.

- ikaz-ihbar, alarm izleme,

ve benzeri tüm hizmetler işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifata tabi olacaktır.

Yalnızca özel güvenlik sistemlerinin kurulması bu kapsamda tevkifata tabi **değildir. Ancak bu kurulumun** yapım işlerinin özelliklerini taşıması halinde, bu kapsamda tevkifat uygulanacaktır.

ÖRNEKLER

Örnek 1: (A) hastanesi, hastane faaliyetleri kapsamındaki yazışma, veri girişi, hazırlama ve kontrol, hasta yardımcılığı, hasta karşılama ve yönlendirme, hasta taşıma, hasta danışmanlığı, tıbbi dokümantasyon, koli, kargo ve posta ayırım dağıtım, sekreterlik, tıbbi sekreterlik ve benzeri hizmetleri, doğrudan kendi elemanlarına (kendi bünyesinde bulunan elemanlarına) yaptırmak yerine bu konuda faaliyet gösteren firmalardan almayı tercih etmiş ve (B) firması ile söz konusu hizmetlerin verilmesi hususunda sözleşme düzenlenmiştir.

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

Örnek 2: Yapımcı (C), yapımcılığını üstlendiği bir sinema filminde rol alacak oyuncularını bir ajans aracılığıyla temin etmek amacıyla (D) Film Ajansı ile anlaşmıştır. (D), söz konusu oyuncuların bir kısmını kendisine hizmet akdi ile bağlı (bordrolu elemanı) olanlardan bir kısmını da kişisel başvuru yapan (bordrolu elemanı olmayan) oyuncularından seçmiş ve (C)'ye göndermiştir.

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

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

Örnek 3: Büyükşehir belediyesine bağlı ayrı tüzel kişiliği bulunan (TR) Su İşletmesi ihtiyaçlarında kullanılmak üzere şoförü ile birlikte (B) firmasından araç

kiralamaktadır. Araçlardan bir kısmı (B) firmasının üzerine kayıtlı olup şirkette sigortalı olarak çalışanlar tarafından kullanılmaktadır. Araçlardan bir kısmı ise (B) firması tarafından kiralama yöntemi ile temin edilmekte ve araç sahipleri tarafından kullanılmaktadır.

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

(TR) Su İşletmesinin şoförü ile birlikte temin ettiği araç kiralama hizmetinde, İşletme ile şoförler arasında herhangi bir hizmet akdi bulunmaması ve şoförlerin iş süresince İşletme yetkililerinin emir ve talimatları altında çalışması halinde, bu hizmet işgücü temin hizmeti olarak değerlendirilecektir. Dolayısıyla, toplam hizmet bedeli (araç kirası+şoför ücreti) üzerinden hesaplanan KDV, İşletme tarafından 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

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

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

Örnek 4: (F) inşaat firması, yapmakta olduğu inşaat işinde çalıştırılmak üzere iş makinesine ihtiyaç duymuş, (O) şirketinden operatörü ile birlikte iş makinesi kiralamıştır.

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

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

Örnek 5: (M) firması, işyeri merkezinin başka bir binaya taşınması için (N) firması ile sözleşme yapmış, sözleşme kapsamında (N) firması taşıma işini 6 personel ile gerekli ekipmanı kullanarak yerine getirmiştir.

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

Örnek 6: Sağlık Bakanlığına bağlı (H) hastanesi laboratuvar hizmetlerini (L) laboratuvar firmasından temin etmektedir. (L) laboratuvar firmasının personeli hastaneye ait laboratuvar da doktorlar tarafından istenilen tahliller için kan, idrar vb. örnekleri almakta, gerekli analizleri, hastaneye ait cihazları kullanarak yapmakta ve sonuçları ilgili doktorlara bildirmektedirler.

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

Laboratuvar hizmetinin hastane yönetiminin tahsis ettiği bir bölümde, (L) firmasının kendi araç ve gereçleri ile sunulması veya alınan örneklerin (L) firmasının hastane dışındaki işyerine götürülerek orada gerekli analizler yapıldıktan sonra sonuçların bildirilmesi şeklinde ifa edilmesi halinde, işgücü temin hizmeti kapsamında KDV tevkifatı yapılmayacaktır. Öte yandan, Sağlık Bakanlığı 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer aldığından (H) hastanesine verilen bu analiz hizmeti Tebliğın (3.2.13) bölümü kapsamında 5/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

Örnek 7: Sağlık Bakanlığına bağlı (S) hastanesi, tahlil edilmek üzere örnek alınması amacıyla hastaların veya hastanede alınan örneklerin dışarıdaki bir laboratuvara götürülmesi işi için (Y) firması ile anlaşmış ve (Y) firmasından şoförü ile birlikte araç kiralamıştır.

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

Ancak bu hizmetle ilgili olarak şoför teminine ilişkin bedelin, ücret bordrosu, muhasebe kayıtları, sigorta prim bildirgeleri vb. kayıt ve beyanlardan tespit edilerek toplam hizmet bedelinden ayrıştırılabilmesi ve faturada da ayrıca gösterilmesi durumunda, şoför teminine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV

tutarı üzerinden 9/10 oranında KDV tevkifatı yapılacaktır. Öte yandan, Sağlık Bakanlığı 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer aldığından araç kiralama hizmetine ilişkin bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden (S) hastanesi tarafından Tebliğin (3.2.13) bölümü kapsamında 5/10 oranında KDV tevkifatı yapılacaktır.

Örnek 8: (C) özel hastane işletmesinin ortağı olan Doktor (A), hem ortağı olduğu hastanede hem de haftanın üç günü (D) özel sağlık merkezinde çalışmaktadır.

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

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

Örnek 9: Yurt dışındaki faaliyetlerine ağırlık verme konusunda karar alan (L) firması, aynı gruba bağlı (U) firmasında çalışan bir üst düzey yöneticinin 6 ay süreyle firmasında çalışması hususunda (U) firması ile anlaşmıştır.

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

Bu eleman temininin yurt dışındaki bir firmadan yapılması halinde, işyeri, iş merkezi ve kanuni merkezi Türkiye'de bulunmayan yabancı firmadan alınan ve Türkiye'de yararlanılan bir hizmet alımı söz konusu olduğundan, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (2.1) bölümü gereğince, yurt dışındaki firmaya yapılacak ödeme tutarı üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamının (L) firması tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edileceği tabiidir.

Örnek 10: (O) Organize Sanayi Bölgesi (OSB) yönetimi, bölgenin temizliği ve çevre bakımı konusunda (Z) firması ile anlaşmış, (Z) firması söz konusu hizmeti 15 eleman ile yapma taahhüdünde bulunmuştur. Temizlik ve bakımda kullanılacak malzemeler sözleşme gereğince OSB tarafından temin edilecektir.

Bu işlemde, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.10) bölümünde düzenlenen «temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri» kapsamında işlem yapılmayacak, (Z) firmasına hizmet akdiyle bağlı ve OSB yönetiminin sevk, idare ve kontrolü altındaki elemanlar tarafından verilen bu hizmet «işgücü temin hizmeti»

olarak değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, OSB yönetimi tarafından 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 11: İmalatçı (İ) firması, üretim faaliyetinde çalıştırmak üzere (B) firmasından, ürünlerin ambalajlama işlerinde çalıştırmak üzere de (C) firmasından eleman temin etmiştir. Sözleşmeden, (B) ve (C) firmalarına hizmet akdiyle bağlı ve (İ) firmasının sevk, idare ve kontrolü altındaki elemanlar tarafından verilen bu hizmetin “işgücü temin hizmeti” kapsamında olduğunun anlaşılması halinde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (İ) firması tarafından 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 12: Büyükşehir belediyesine ait su işletmesi, el terminali ile su sayaçlarındaki endekslerin okunması, tahakkuklarının yapılması ve su tüketim ihbarnamelerinin abonelere dağıtılması işini (O) firmasına ihale etmiştir. (O) firmasının elemanları büyükşehir belediyesi su işletmesi tarafından verilen araç ve gereçleri kullanarak belirli dönemlerde su sayaçlarını okumakta ve tahakkukları yaparak ihbarnameleri abonelere dağıtmaktadır.

Sözleşmeden bu hizmetin, (O) firmasına hizmet akdiyle bağlı ve büyükşehir belediyesi su işletmesinin sevk, idare ve kontrolü altındaki elemanlar tarafından büyükşehir belediyesi su işletmesine ait araç ve gereçlerle verildiğinin anlaşılması halinde, bu hizmet “işgücü temin hizmeti” kapsamında değerlendirilecek ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, 9/10 oranında tevkifata tabi tutularak su işletmesi tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Örnek 13: Elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları yüklenici firmalarla yaptıkları sözleşmeler ve teknik şartnameler çerçevesinde çeşitli hizmetler temin etmektedir. Sözleşme hükümlerine göre söz konusu hizmetlere tevkifat uygulanıp uygulanmayacağına ilişkin açıklamalar aşağıda yapılmıştır.

- Elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları ile yüklenici firmalar arasında düzenlenen “Elektrik Abonelik ve Tüketimi ile İlgili Fatura Tahsilatı Hizmet Alım Sözleşmesinde”; işin, elektrik aboneliğinden ve elektrik tüketiminden doğan tahakkuka bağlanmış tüm alacakların, elektrik fatura tahsilatının idarece nitelikleri şartnamede belirtilen personel aracılığıyla idarenin uygun göreceği yerlerde yüklenici tarafından yapılacağı belirtilmesi ve bu işte çalışan elemanların sevk ve idaresinin yüklenici firmada bulunması halinde söz konusu iş işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilmeyecektir.

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

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

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

- Elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları ile yüklenici firmalar arasında düzenlenen «Elektrik Dağıtım Şebekelerinin Arıza Onarım ve Bakım İşleri Hizmet Alım Sözleşmesinde»; işin, Alçak Gerilim (AG), Orta Gerilim (OG) ve Yüksek Gerilim (YG) elektrik dağıtım şebekelerinin arıza onarımı, periyodik bakımı, montajı, demontajı, güzargah değişikliği, karakteristiğinin değiştirilmesi, şebekelerinin ıslahı amacıyla kapasite artırımlarının yapılması olduğunun belirtilmesi halinde, söz konusu işin "yapım işi» kapsamında değerlendirilerek hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, elektrik **üretim, iletim ve** dağıtım firmasının 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.1.2/b) ayırımında sayılan belirlenmiş alıcılardan olması halinde bunlar tarafından 2/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

- Elektrik üretim, iletim ve dağıtım firmaları ile yüklenici firmalar arasında düzenlenen «Hizmet Alım Sözleşmesinde»; işin, merkez binaları ile bağılı ilçe işletme binalarının ve misafirhanelerin (temizlik malzemeleri yükleniciye ait olmak üzere) temizlik işleri olduğunun belirtilmesi halinde, söz konusu işin "temizlik hizmeti» kapsamında değerlendirilerek hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, elektrik **üretim, iletim ve** dağıtım firmasının 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.1.2/b) ayırımında sayılan belirlenmiş alıcılardan olması halinde bunlar tarafından 7/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

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

Örnek 14: (Y) firması ile bir ilçe kaymakamlığı, kaymakamlık bahçesi ve havuzunun bakımı, bitkilendirilmesi (fidan temini, fidan dikimi, bu alanların çimlendirilmesi vb.) ve sulanması hizmetleri için hizmet alım sözleşmesi imzalamışlardır.

Söz konusu hizmetler, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.10) bölümünde düzenlenen “temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri” kapsamında tevkifata tabi tutulacak, işgücü temin hizmeti olarak değerlendirilmeyecektir.

Örnek 15: (H) özel hastane işletmesinin ağız ve diş sağlığı polikliniğı, hareketli protez bitim işçiliğı hizmetini (P) firmasından satın almaktadır. Bu kapsamda (P) firmasının elemanları, hastanenin belirlediğı yerlerde hastane tarafından temin edilen araç ve gereçler ile malzemeyi kullanarak poliklinikte alınan ölçülere göre protezleri hazırlamaktadırlar.

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

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

Örnek 16: (K) firması, (M) maden işletmesine ait çeşitli açık ocaklarda üretilen ve belli ebatlarda kırılıp sınıflandırılan cevherler içerisindeki bazı mineraller ile diğer cins cevher parçalarının elle ayıklanması işini yüklenmiştir.

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

Örnek 17: Taşımacılık firmasının müşterilerine ikramlarını sunmak üzere başka bir firmadan aşçı temini, söz konusu aşçı taşımacılık firmasının sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırıldığında, işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilerek 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

Örnek 18: Devlet hastanesinin faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanmak üzere “teknik hizmet alımı” kapsamında teknik personelin hastanede hastanenin sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılmasına yönelik hizmet alımı işgücü temin hizmeti kapsamında 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

Örnek 19: (G) Ltd. Şti. tarafından gerçek usulde KDV mükellefi müşterilerine verilen, değerli evrak, nakit, koleksiyon, maden ve eşyanın bir yerden başka bir yere transferi, kâğıt ve madeni paranın sayımı, ayıklanması, paketlenmesi gibi işlemler, nakit değerlerin güvenli bir biçimde muhafaza edilmesi, fuarların kapalı olduğu gece saatlerinde değerli kıymetlerin muhafazası hizmetleri işgücü temin hizmeti kapsamında 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

Örnek 20: (SD) Ltd. Şti. tarafından Tebliğin (3.1.2/b) kapsamında yer alan orman fidanlık müdürlüğüne, fidan üretim kaplarının toprakla dolumu, fidanların yabancı otlardan temizlenmesi, tohum ekimi, fidanların sulanması şeklinde verilen hizmetlerde kullanılan ve (SD) Ltd. Şti.'ne hizmet akdiyle bağlı elemanların sevk, idare ve kontrolünün orman fidanlık müdürlüğünde bulunması halinde, bu hizmet işgücü temin hizmeti kapsamında 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

Örnek 21: Alış Veriş Merkezi (AVM) yönetici firması, (AB) firmasından özel güvenlik hizmeti, (RT) firmasından temizlik hizmeti, (DN) firmasından ise danışmanlık hizmeti almaktadır. Bu hizmetler nedeniyle ödediği bedelleri ise üzerine belirli oranda komisyon ekleyerek AVM'de faaliyette bulunan firmalara fatura etmektedir.

AVM yönetici firmasının;

-(AB) firmasından aldığı özel güvenlik hizmeti Tebliğin (3.2.5) bölümü kapsamında işgücü temin hizmeti olarak değerlendirilecek ve 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacak,

-(RT) firmasından aldığı temizlik hizmeti Tebliğin (3.2.10) bölümü kapsamında 7/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacak,

-(DN) firmasından aldığı danışmanlık hizmeti ise AVM yönetici firmasının sadece Tebliğin (3.1.2/b) bölümünde belirlenmiş alıcılar arasında yer alması halinde KDV tevkifatına tabi tutulacak, aksi halde tutulmayacaktır.

AVM yönetici firmasının AVM'de faaliyette bulunan firmalara verdiği hizmet yönetim ve aracılık hizmeti olduğundan, hizmet bedellerini belirli bir komisyon ekleyerek bu firmalara aktarması nedeniyle düzenlediği faturalarda hesaplanan KDV, AVM'de faaliyette bulunan firmalar tarafından tevkifata tabi tutulmayacaktır. Ancak AVM'de faaliyette bulunanlardan birisinin 5084 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlardan olması halinde, AVM yönetici firmasının verdiği bu hizmetin Tebliğin (3.2.13) bölümüne göre 5/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

İşgücü temini hizmetlerinde tevkifat uygulamasına ilişkin bu bölümdeki açıklamalar, daha önceki uygulama ile paraleldir. Daha önce %90 olan tevkifat oranı da 9/10 olarak korunmuştur. Öte yandan daha önce 4/5 oranında tevkifata tabi olan özel güvenlik hizmetleri, işgücü temini olarak nitelendi-

rilmek suretiyle 9/10 oranında tevkifat uygulanan bu kapsama alınmıştır. Ayrıca daha önce özel güvenlik ve koruma hizmetlerinde tevkifat uygulamayan tüm KDV mükelleflerinin, özel güvenlik ve koruma hizmetlerinde tevkifat uygulaması öngörölmüştür.

3.2.6. YAPI DENETİM HİZMETLERİ

3.2.6.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar

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

b) KDV mükellefi olsun olmasın:

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

- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,

- Döner sermayeli kuruluşlar,

- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,

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

- Bankalar,

- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu iktisadi kuruluşları, iktisadi devlet teşekkülleri),

- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,

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

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

- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,

- Kalkınma ve yatırım ajansları.

Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağılı aile hekimliğı kurumları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Yukarıda sayılan kuruluşların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde (şirketleşenler dahil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç) KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

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

Tevkifat Oranı

Tevkifat kapsamına giren kişi ve kuruluşlara yapı denetim firmalarınca verilen yapı denetim hizmetlerinde tevkifat oranı 9/10'dur. Buna göre hizmet bedeli üzerinden hesaplanan %18 oranındaki KDV'nin 9/10'unu (%16,2) bağlı olduğu vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edecek olan alıcılar, diğer 1/10'unu (%1,8) hizmeti yapana ödeyecektir.

3.2.6.2. Tevkifat Kapsamına Giren Hizmetler

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

Tevkifat yapmakla sorumlu tutulanlara verilen yapı denetim hizmetlerinde bedelin kamu kurumları aracılığıyla ödenmesi halinde tevkifat, hizmeti satın alan ve adına yapı denetim hizmeti faturası düzenlenen tarafından uygulanacaktır. Kamu kurumları tarafından bizzat satın alınmayan yapı denetim hizmetlerine ilişkin bedellerin, bunlar adına açılan hesaplardan ödenmesi nedeniyle sorumlu sıfatıyla KDV tevkifatı yapmaları söz konusu değildir.

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

Yapı denetimi hizmetleri daha önce danışmanlık ve denetim hizmetleri kapsamında 1/2 oranında tevkifata tabi tutulmaktaydı. 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile yapı denetimi hizmetleri, diğer danışmanlık ve denetim hizmetlerinden farklı bir başlık altında 9/10 oranında tevkifata tabi tutulmuştur.

3.2.7. FASON OLARAK YAPTIRILAN TEKSTİL VE KONFEKSİYON İŞLERİ, ÇANTA VE AYAKKABI DİKİM İŞLERİ VE BU İŞLERE ARACILIK HİZMETLERİ

3.2.7.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar

a) KDV mükellefi alıcılar (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsamda dahil değildir.)

b) KDV mükellefi olsun olmasın:

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

- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,

- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliğı haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu iktisadi kuruluşları, iktisadi devlet teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları.

Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağılı aile hekimliğı kurumları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Yukarıda sayılan kuruluşların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde (şirketleşenler dahil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç) KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

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

Tevkifat Oranı

Tevkifat kapsamına giren kişi ve kuruluşlara yapılan fason tekstil ve konfeksiyon işleri, fason çanta ve ayakkabı dikim işleri ile söz konusu fason işlerle ilgili aracılık hizmetlerinde tevkifat oranı 5/10'dur. Buna göre hizmet bedeli üzerinden hesaplanan %18 oranındaki KDV'nin 5/10'unu (%8) bağılı olduğu vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edecek olan alıcılar, diğer 5/10'unu ise (%8) hizmeti yapana ödeyecektir.

3.2.7.2. Tevkifat Kapsamına Giren Hizmetler

- 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

Terziler tarafından tevkifat kapsamına giren kişi ve kuruluşlara 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 yaptıranlarca temin edilmesidir.

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

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

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

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

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

Örnek 1: Bir konfeksiyon firmasının pazarlayacağı gömleklerin kumaşını, kesimini, dikimini ayrı ayrı firmalara fason olarak yaptırması halinde her bir kısmi iş, tevkifat uygulaması kapsamına girecektir.

Fason iş yapanların, başkalarına fason iş yaptırmaları, her iki fason iş bakımından tevkifat uygulamasına engel değildir.

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 dahil edilecektir. Fason iş için kullanılan bu madde ve malzemelerin ayrı fatura edilmesi söz konusu değildir.

Öte yandan tekstil ve konfeksiyon sektöründe 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 **şekilde gerçekleştirilen aracılık hizmetleri de** tevkifata tabidir.

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

Örnek 3: Çiğitli pamuğun çırçırılama işlemine tabi tutularak işlenmiş mahliç pamuk haline getirilmesi şeklinde verilen hizmet, fason tekstil ve konfeksiyon işi kapsamında değerlendirilmediğinden KDV tevkifatına tabi tutulmayacaktır.

Fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde tevkifat uygulamasına ilişkin bu bölümdeki açıklamalar, daha önceki uygulama ile paraleldir. Ancak daha önce 1/2 olan tevkifat oranı 5/10 olarak belirlenmiştir.

3.2.8. HANUTÇULUK (MÜŞTERİ BULMA, GETİRME HİZMETİ)

3.2.8.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar

KDV mükellefi olan kişi veya kuruluşlar, turizm acentesi, rehber veya diğer kişi veya kuruluşlar tarafından verilen müşteri bulma hizmetlerinde tevkifat uygulayacaktır. Sadece sorumlu sıfatıyla KDV beyan edip ödeyenler, kendilerine yapılan müşteri bulma hizmetinde tevkifat uygulamayacaklardır.

Tevkifat Oranı

Tevkifat kapsamına giren kişi ve kuruluşlara, turizm acentesi, rehber veya diğer kişi veya kuruluşlar tarafından verilen müşteri bulma hizmetlerinde tevkifat oranı 9/10'dur. Buna göre hizmet bedeli üzerinden hesaplanan %18 oranındaki KDV'nin 9/10'unu (%16,2) bağlı olduğu vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edecek olan alıcılar, diğer 1/10'unu (%1,8) hizmeti yapana ödeyecektir.

3.2.8.2. Tevkifat Kapsamına Giren Hizmetler

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

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

110 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile turizm acentesi, rehber ve benzerlerinin turist kabilelerini alışveriş etmeleri için belirli dükkânlara ve mağazalara götürmeleri karşılığında bu işletmelerden aldıkları komisyonlar 2/3 oranında tevkifata tabi tutulmuştur. 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde bu uygulama aynen sürdürülmekte olup, tevkifat oranı 9/10 olarak belirlenmiştir.

3.2.9. SPOR KULÜPLERİNİN YAYIN, REKLÂM VE İSİM HAKKI GELİRLERİNE KONU İŞLEMLERİ

3.2.9.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar

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

b) KDV mükellefi olsun olmasın:

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

- 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 iktisadi kuruluşları, iktisadi devlet teşekkülleri),

- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,

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

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

- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,

- Kalkınma ve yatırım ajansları.

Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Yukarıda sayılan kuruluşların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde (şirketleşenler dahil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç) KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

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

Tevkifat Oranı

Profesyonel spor kulüplerince (şirketleşenler dahil) tevkifat kapsamına giren kişi ve kuruluşlara yapılan aşağıdaki işlemlerde, kapsama giren kişi ve kuruluşlar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır. Buna göre hizmet bedeli üzerinden hesaplanan %18 oranındaki KDV'nin 9/10'unu (%16,2) bağlı olduğu vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edecek olan alıcılar, diğer 1/10'unu (%1,8) hizmeti yapana ödeyecektir.

3.2.9.2. Tevkifat Kapsamına Giren İşlemler

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 tabi tutulacaktır.

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 olan (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, reklam verme hizmetlerine ilişkin (2.4.) bölümü kapsamında tam tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 2: Türkiye Futbol Federasyonu, Türkiye Süper Ligi müsabakalarının televizyondan yayınlanmasına ilişkin yayın hakkını yapılan ihale sonucunda (Y) Medya A.Ş.'ye vermiştir. Futbol müsabakalarının yayın hakkı karşılığında yayın hakkı bedelinin Futbol Federasyonu tarafından Türkiye Süper Liginde mücadele eden (F) Spor Kulübüne aktarılmasına ilişkin olarak (F) tarafından düzenlenecek faturada genel oran üzerinden KDV hesaplanacak ve hesaplanan KDV tutarının (9/10)'u Federasyon tarafından tevkif edilerek (F)'ye ödenmeyecek, 2 No.lu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenecektir.

Örnek 3: Futbol müsabakaları üzerine tertip edilen "iddaa" oyun biletiinde müsabakası bulunan (Z) Spor Kulübüne, isim hakkı kullanımı nedeniyle Spor-Toto Teşkilat Başkanlığınca aktarılacak bedel genel oranda (%18) KDV'ye tabi olacaktır. (Z) Spor Kulübü 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 100.000 TL karşılığında Türkiye Basketbol Liginde mücadele eden (Y) Spor Kulübüyle anlaşmıştır. (Y) aynı zamanda, kendi ismi kullanılarak basketbol okulu açılmasına izin verilmesi hususunda (B) Basketbol Okulu ile anlaşmıştır. (Y) bu anlaşmadan 20.000 TL gelir elde edecektir. Her iki isim hakkı kullanımına izin verilmesine ilişkin sözleşmeler çerçevesinde isim hakkı bedelleri, faturaları düzenlenerek peşin tahsil edilmiştir. (Y)'nin, (A) ve (B)'ye verdiği isim hakkı kullanım haklarının devri genel esaslar çerçevesinde KDV'ye ve tevkifata tabi olacaktır. Bu durumda (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.

Profesyonel spor kulüplerinin yayın, reklâm ve isim hakkı gelirlerine konu işlemleri 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğiyle ilk defa tevkifat kapsamına alınmaktadır.

3.2.10. TEMİZLİK, ÇEVRE VE BAHÇE BAKIM HİZMETLERİ

3.2.10.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar

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

b) KDV mükellefi olsun olmasın:

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

- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliğı haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu iktisadi kuruluşları, iktisadi devlet teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları.

Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağılı aile hekimliğı kurumları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Yukarıda sayılan kuruluşların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde (şirketleşenler dahil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç) KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

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

Tevkifat Oranı

Tevkifat kapsamına giren kişi ve kuruluşlara yapılan temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetlerinde, kapsama giren kişi ve kuruluşlar tarafından (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır. Buna göre hizmet bedeli üzerinden hesaplanan %18 oranındaki KDV'nin 7/10'unu (%12,6) bağılı olduğu vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edecek olan alıcılar, diğer 3/10'unu (%5,4) hizmeti yapana ödeyecektir.

3.2.10.2. Tevkifat Kapsamına Giren İşlemler

Temizlik hizmetleri sektörünün yaygın olarak sunduğı hizmetler;

- Bina temizliğı,
- Sokak temizliğı,
- Sağlık kuruluşlarının hijyenik temizliğı 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 oluşmaktadır.

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

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

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

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 tabi olacaktır.**

Bu kapsamdaki tevkifat uygulamasına yönelik aşağıdaki örnekler verilebilir:

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

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

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

- Haşere ve böceklere yönelik yapılan ilaçlama hizmeti tevkifat kapsamındadır.

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

- Malzemesiz temizlik hizmeti, Tebliğin (3.2.5) bölümünde düzenlenen işgücü temin hizmetine ilişkin koşulları taşıması kaydıyla, ilgili bölüm kapsamında değerlendirilerek 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

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

Temizlik, çevre ve bahçe bakımı işlerinde tevkifat uygulamasına ilişkin bu bölümdeki açıklamalar, daha önceki uygulama ile paraleldir. Ancak daha önce temizlik hizmetleri için 2/3 (1.8.2005 tarihine kadar 1/3) oranında, bahçe ve çevre bakım hizmetleri için de 1/2 oranında ayrı tevkifat oranları belirlenmiş iken, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğiyle bu hizmetler 7/10 oranı uygulanacak tevkifat işleri olarak birleştirilmiştir.

3.2.11. SERVİS TAŞIMACILIğI HİZMETİ

3.2.11.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar

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

b) KDV mükellefi olsun olmasın:

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

- 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 iktisadi kuruluşları, iktisadi devlet teşekkülleri),

- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,

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

- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları.

Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Yukarıda sayılan kuruluşların birbirlerine karşı yaptıkları servis taşımacılığı hizmetlerinde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

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

Tevkifat Oranı

Tevkifat kapsamına giren kişi ve kuruluşlara yapılan servis taşımacılığı hizmetinde, kapsama giren kişi ve kuruluşlar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır. Buna göre hizmet bedeli üzerinden hesaplanan %18 oranındaki KDV'nin 5/10'unu (%9) bağlı olduğu vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edecek olan alıcılar, diğer 5/10'unu (%9) hizmeti yapana ödeyecektir.

3.2.11.2. Tevkifat Kapsamına Giren İşlemler

Servis taşımacılığı işlerinde tevkifat kapsamına, personel, öğrenci, müşteri ve benzerlerinin belirli bir güzergah dahilinde **taşıınması amacıyla ihdas edilen** servis hizmetlerine ilişkin taşımacılık hizmetleri 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 uygulanmayacaktır. Ancak, faturanın tevkifat yapmakla sorumlu tutulanlar adına düzenlenmesi halinde tevkifat uygulaması kapsamında işlem tesis edilecektir.

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

- Belli güzergâhlar dâhilinde yapılması,
 - Hizmetin alıcısı ile satıcısı arasındaki anlaşma uyarınca belirli bir dönem süresince devam etmesi,
 - Fiilen yapılması,
- gibi hususlar göz önünde bulundurulmalıdır.

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

Servis taşımacılığı hizmetine ilişkin tevkifat uygulamasına aşağıdaki örnekler verilebilir.

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

(VG) fabrikası, (Z) firmasının fiilen yaptığı taşımacılık işi nedeniyle Tebliğın (3.2.11) bölümüne göre 5/10 oranında KDV tevkifatı yapacaktır. (Z) firması tarafından fiilen yapılmayarak alt yüklenicilere devredilen taşımacılık işi nedeniyle düzenlenen faturada yer alan KDV ise (VG) fabrikası tarafından tevkifata tabi tutulmayacaktır. (Z) firması tarafından düzenlenen faturada fiilen yapılan taşımacılık ile alt taşeronların yaptığı taşımacılık bedelinin ayrıştırılması halinde sadece doğrudan ifa ettiği taşımacılık bedeline ilişkin KDV tevkifata tabi tutulacaktır. Ancak, (Z) firması tarafından düzenlenen faturada fiilen yapılan taşımacılık ile alt taşeronların yaptığı taşımacılık bedelinin ayrıştırılmaması halinde, (VG) fabrikası toplam taşımacılık hizmet bedeli üzerinden KDV tevkifatı yapacaktır.

(A), (B) ve (C) alt yüklenicilerinin fiilen gerçekleştirdikleri taşımacılık işi nedeniyle (Z) firmasına düzenledikleri taşımacılık hizmeti faturalarındaki KDV tutarları üzerinden Tebliğın (3.2.11) bölümüne göre 5/10 oranında tevkifat yapılacağı tabiidir.

- Termal konutların, devre mülklerin pazarlanmasına veya satılacak ürünlerin tanıtımına yönelik düzenlenen tanıtım gezilerine yönelik belirli bir dönem için alınan taşımacılık hizmeti, bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.

- Doğu Karadeniz Bölgesine düzenlenen geziler için tur operatörüyle yaptığı anlaşma uyarınca 2012 yılının yaz döneminde gezi güzergâhındaki taşımacılık hizmetini veren AB taşımacılık şirketinin söz konusu hizmeti servis taşımacılığı kapsamında tevkifata tabidir.

- Şirket çalışanlarının sportif ve sosyal amaçlı faaliyetlere katılımını sağlamak amacıyla yapılan bir defaya mahsus seyahat için alınan taşımacılık hizmeti, alıcı ile satıcı arasındaki anlaşma uyarınca belirli bir dönemi kapsamadığından servis hizmeti olarak değerlendirilmeyecek ve tevkifat kapsamına girmeyecektedir. Ancak, şirketin çalışanlarının sportif alışkanlıklarını geliştirmek için her Cumar-

tesi günü personelini futbol sahasına taşımak üzere alınan taşımacılık hizmeti ise servis taşımacılığı hizmeti olarak tevkifata tabi tutulacaktır.

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

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

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

Servis taşımacılığına ilişkin işlemler 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğiyle ilk defa tevkifat kapsamına alınmaktadır. Buna göre tebliğin yürürlüğe girdiği 1.5.2012 tarihinden itibaren gerçekleştirilecek servis taşımacılığı hizmetinde KDV tevkifatı uygulanmaya başlanacaktır. Servis taşımacılığı hizmetine ait bu tarihten önce fatura veya benzeri vesika düzenlenmiş olması halinde, KDV Kanununun 10/b maddesi uyarınca vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacağından, bu fatura veya benzeri belgenin ait olduğu taşımacılığın 1.5.2012 tarihinden sonra yapılması KDV tevkifatı uygulanmasını gerektirmeyecektir.

3.2.12. HER TÜRLÜ BASKI VE BASIM HİZMETLERİ

3.2.12.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar

KDV mükellefi olsun olmasın:

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

- 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 iktisadi kuruluşları, iktisadi devlet teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları.

Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Yukarıda sayılan kuruluşların birbirlerine karşı yaptıkları baskı ve basım hizmetlerinde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

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

Tevkifat Oranı

Tevkifat kapsamına giren kişi ve kuruluşlara yapılan baskı ve basım hizmetlerinde, kapsama giren kişi ve kuruluşlar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır. Buna göre hizmet bedeli üzerinden hesaplanan %18 oranındaki KDV'nin 5/10'unu (%9) bağlı olduğu vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edecek olan alıcılar, diğer 5/10'unu (%9) hizmeti yapana ödeyecektir.

3.2.12.2. Tevkifat Kapsamına Giren İşlemler

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 baskı ve basımı (CD, VCD, DVD gibi baskılar dâhil) hizmeti ile bunların veya sorumlu tayin edilenler tarafından kullanılan her çeşit evrakın ciltlenmesine ilişkin hizmetler bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.

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 kağıt, 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.

Bir işlemin bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulabilmesi için, öncelikle hizmet niteliğinde olması gereklidir. Diğer bir deyişle, teslimler bu bölüm kapsamında tevkifata tabi değildir. Dolayısıyla üzerine çeşitli baskılar yapılan ürünlerin bu kapsamda KDV tevkifatına tabi olup olmadığı, baskılı ürünün teslim veya hizmet niteliği taşıyıp taşımadığına göre belirlenecektir.

Bir işlemin teslim veya hizmet mahiyetinde olup olmadığı, işlem bedelinin içerisindeki hizmet ve teslimin ağırlığına göre tespit edilecektir. Dolayısıyla, değeri 1 kuruş olan bir plastik kağıtın, üzerine marka, içerik, kullanım tarihi, renk, logo gibi bilgiler basılmak suretiyle değeri 5 Kuruşa çıkıyorsa, bu işlemin hizmet niteliğinde olduğu kabul edilecektir. Benzer şekilde, koli olarak 10 Kuruşa satılan bir karton kutunun üzerine firma adı veya logosu basılmak suretiyle tesliminde fiyatı değişmiyor veya hizmet teslimin tali unsuru olacak şekilde cüzi oranda artıyorsa, bu işlemin teslim niteliğinde olduğu kabul edilecektir.

Bu kapsamdaki tevkifat uygulamasına ilişkin aşağıdaki örnekler verilebilir:

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

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

- Ofset, flekso ve rotogravür teknikleriyle baskı yapılmak suretiyle imal edilen ambalaj kutularının Tebliğin (3.1.2/b) ayırımında sayılanlara satışı teslim mahiyetinde olduğundan tevkifat kapsamında yer almamaktadır.

- 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin yürürlüğe girdiği 1 Mayıs 2012 tarihinden önce belirlenmiş alıcılara verilen baskı ve basım hizmetlerinde tevkifat uygulanmayacaktır.

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

Ancak, (BD) firmasının plastik içecek şişelerinde kullanılmak üzere firma marka, logo, renk, içerik ve benzeri bilgileri taşıyan plastik etiketleri temini, Tebliğin (3.2.12) bölümü kapsamında 5/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

Baskı ve basım hizmetleri 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğiyle ilk defa tevkifat kapsamına alınmaktadır. Buna göre tebliğin yürürlüğe girdiği 1.5.2012 tarihinden itibaren gerçekleştirilecek basım hizmetlerinde KDV tevkifatı uygulanmaya başlanacaktır.

3.2.13. KAMU KURUM VE KURULUŞLARINA YUKARIDA BELİRLENENLER DIŞINDA YAPILAN HİZMETLER

KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde sayılan idare, kurum ve kuruşlara yapılan ve yukarıda belirtilmeyen diğer bütün hizmet ifalarında söz konusu idare, kurum ve kuruşlar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Bu konuda aşağıdaki örnekler verilebilir.

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

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan kuruma verilen; yatay trafik işaretleme çalışmalarında yatay işaretlemeye hazırlık ve yatay işaretlemenin korunması hizmeti ile otoyol ve karayolu güzergâhında malzeme, araç-gereç ve personel nakli hizmeti Tebliğin (3.2.13) bölümü kapsamında (5/10) oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan kuruma verilen şoförü ile birlikte araç kiralama hizmetinde, şoför bedeli ile araç kiralama bedelinin ayrıştırılmaması halinde hizmet bedelinin tamamına işgücü temin hizmeti kapsamında 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır. şoför bedelinin araç kiralama be-

delinden ayrıştırılabilmesi halinde, şoför bedeline 9/10, araç kiralama bedeline 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

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

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

Orman işletme müdürlüklerinin bağlı olduğu Orman Genel Müdürlüğü ise 5018 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı cetvelde yer almaktadır. Bu nedenle, orman kooperatiflerinin orman işletme müdürlüklerine verdiği kesim, sürgü, aralama, odun istihsalı gibi hizmetler orman işletme müdürlükleri tarafından Tebliğin (3.2.13) bölümü kapsamında 5/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Basın İlan Hizmetleri

9/1/1961 tarihli ve 10702 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 195 sayılı Basın İlan Kurumunun Teşkiline Dair Kanununun 31. maddesinde, resmî ilânların Basın İlan Kurumunun şubesi bulunan yerlerin belediye hudutları içinde bu şubeler aracılığı ile yayınlatılacağı, Kurumun şubesi bulunmayan yerlerde, resmî ilânların yayınlanmasına Valiliklerin aracı olacağı hükme bağlanmıştır.

Söz konusu işlemlerde tevkifat uygulaması ise aşağıdaki gibi olacaktır:

- Basın İlan Kurumu şubeleri aracılığıyla yapılan ilan hizmetlerinde, Basın İlan Kurumu, Tebliğin (3.1.2/b) bölümü kapsamına girmekle beraber 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer almadığından, Basın İlan Kurumuna veya şubelerine verilen ilan yayınlama hizmetlerinde tevkifat uygulanmayacaktır.

Ayrıca Basın İlan Kurumunun diğer sorumlu tayin edilen idare, kurum ve kuruluşlar ile 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde sayılan idare, kurum ve kuruluşlara vereceği ilan hizmetlerinde tevkifat uygulanmayacaktır. Zira Basın İlan Kurumu Tebliğin (3.1.2/b) bölümünde yer alan tevkifat yapmakla sorumlu kuruluşlar arasında yer almakta olup, Tebliğin (3.1.4) bölümü uyarınca söz konusu kuruluşların ifa ettikleri hizmetlerde KDV tevkifatı uygulanması mümkün değildir.

- Basın İlan Kurumunun şubelerinin bulunmadığı yerlerde ise yalnızca 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlara (mahkemeler dâhil) verilen ilan yayınlama hizmetlerinde, bunlar tarafından Tebliğin (3.2.13) bölümüne göre 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır. Tebliğin (3.1.2) bölümünde sayılmış olsalar bile 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer almayan idare, kurum ve kuruluşlar ile KDV mükelleflerine verilen ilan hizmetlerinde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

Ayrıca, 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde sayılan idare, kurum ve kuruluşlara verilen tüm hizmetler tevkifat uygulaması kapsamında olduğundan, ilanın

yayınlanacağı gazetelerin bulunması şeklinde verilen aracılık hizmetlerinde de Tebliğin (3.2.13) bölümüne göre 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

KDV Tevkifatının Beyanı ve Ödenmesi

KDV tevkifatı, genel bütçeli idareler hariç, tevkifata tabi işlemin yapıldığı dönemde vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilecektir.

Buna göre, 5018 sayılı Kanun kapsamındaki kurum ve kuruluşlar 1.5.2012 tarihinden itibaren her türlü hizmet alımında, mükellefin hesaplayacağı KDV'nin yarısını (5/10'unu) hizmet yapan kişi veya kuruluşlara öderken, diğer yarısını sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeyecektir. Bu kurum ve kuruluşların KDV mükellefiyetlerinin bulunmaması, hizmet alımlarında tevkifat uygulanmasına engel değildir.

Genel bütçeli idareler dışındaki vergi sorumlularının başka faaliyetleri nedeniyle

2 No.lu KDV beyannamesi sadece tevkifata tabi işlemlerin olduğu dönemlerde verilecektir.

"KDV 1" vergi türünden mükellef sicilinde kayıtlı olanlar tevkifata tabi tutulan KDV'nin beyanında (1015 B) kodlu 2 No.lu KDV beyannamesini, gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunmayanlar ise söz konusu verginin beyanında (9015) kodlu 2 No.lu KDV beyannamesini kullanacaklardır.

Genel bütçeli idareler, tevkif ettikleri KDV için sorumlu sıfatıyla beyanname vermeyecekler, tevkif edilen KDV doğrudan bunların muhasebe birimlerince gelir kaydedilecektir.

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

Tevkifat kapsamına giren kurum ve kuruluşlara yapılan hizmetin tamamlanması halinde, fatura izleyen ayda düzenlense dahi, hizmetin yapıldığı ayı takip eden ayın 24. gününde tevkif edilen KDV'nin beyan edilmesi, 26. gününde de ödenmesi gerekir. **İşlem bedelinin ödenmemesi, işleme ait faturanın süresinde düzenlenmemesi, alıcıya geç gelmesi veya hiç gelmemesi**, sorumlu tarafından tevkifat yapılarak yukarıda belirtilen süre içinde beyan edilip ödenmesine engel değildir.

Hizmet alımları KDV tevkifatına tabi olan 5018 sayılı Kanun kapsamındaki kurum ve kuruluşlar aşağıdadır.

(I) SAYILI CETVEL: GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİ

- 1) Türkiye Büyük Millet Meclisi
- 2) Cumhurbaşkanlığı
- 3) Başbakanlık
- 4) Anayasa Mahkemesi
- 5) Yargıtay
- 6) Danıştay
- 7) Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu
- 8) Sayıştay
- 9) Adalet Bakanlığı
- 10) Millî Savunma Bakanlığı
- 11) İçişleri Bakanlığı
- 12) Dışişleri Bakanlığı
- 13) Maliye Bakanlığı
- 14) Millî Eğitim Bakanlığı
- 15) Sağlık Bakanlığı
- 16) Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı(8)
- 17) Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı
- 18) Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı
- 19) Kültür ve Turizm Bakanlığı
- 20) Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı
- 21) Avrupa Birliği Bakanlığı
- 22) Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı
- 23) Çevre ve Şehircilik Bakanlığı
- 24) Ekonomi Bakanlığı
- 25) Gençlik ve Spor Bakanlığı
- 26) Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı
- 27) **Gümrük ve Ticaret Bakanlığı**
- 28) Kalkınma Bakanlığı
- 29) Orman ve Su İşleri Bakanlığı (7)
- 30) Millî Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği
- 31) Millî İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı
- 32) Jandarma Genel Komutanlığı
- 33) Sahil Güvenlik Komutanlığı
- 34) Emniyet Genel Müdürlüğü
- 35) Diyanet İşleri Başkanlığı
- 36) Hazine Müsteşarlığı
- 37) Kamu Düzeni ve Güvenliği Müsteşarlığı

- 38) Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
- 39) Devlet Personel Başkanlığı
- 40) Türkiye İstatistik Kurumu
- 41) Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı
- 42) Gelir İdaresi Başkanlığı
- 43) Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü
- 44) Meteoroloji Genel Müdürlüğü(9)
- 45) Basın-Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü
- 46) Türkiye Halk Sağlığı Kurumu
- 47) Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu

(II) SAYILI CETVEL: ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER

A) Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri

- 1) Yükseköğretim Kurulu
- 2) Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi Başkanlığı
- 3) İstanbul Üniversitesi
- 4) İstanbul Teknik Üniversitesi
- 5) Ankara Üniversitesi
- 6) Karadeniz Teknik Üniversitesi
- 7) Ege Üniversitesi
- 8) Atatürk Üniversitesi
- 9) Orta Doğu Teknik Üniversite
- 10) Hacettepe Üniversitesi
- 11) Boğaziçi Üniversitesi
- 12) Dicle Üniversitesi
- 13) Çukova Üniversitesi
- 14) Anadolu Üniversitesi
- 15) Cumhuriyet Üniversitesi
- 16) İnönü Üniversitesi
- 17) Fırat Üniversitesi
- 18) Ondokuz Mayıs Üniversitesi
- 19) Selçuk Üniversitesi
- 20) Uludağ Üniversitesi
- 21) Erciyes Üniversitesi
- 22) Akdeniz Üniversitesi
- 23) Dokuz Eylül Üniversitesi
- 24) Gazi Üniversitesi

- 25) Marmara Üniversitesi
- 26) Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi
- 27) Trakya Üniversitesi
- 28) Yıldız Teknik Üniversitesi
- 29) Yüzüncü Yıl Üniversitesi
- 30) Gaziantep Üniversitesi
- 31) Abant İzzet Baysal Üniversitesi
- 32) Adnan Menderes Üniversitesi
- 33) Afyon Kocatepe Üniversitesi
- 34) Balıkesir Üniversitesi
- 35) Celal Bayar Üniversitesi
- 36) Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi
- 37) Dumlupınar Üniversitesi
- 38) Gaziosmanpaşa Üniversitesi
- 39) Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü
- 40) Harran Üniversitesi
- 41) İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü
- 42) Kafkas Üniversitesi
- 43) Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi
- 44) Kırıkkale Üniversitesi
- 45) Kocaeli Üniversitesi
- 46) Mersin Üniversitesi
- 47) Muğla Üniversitesi
- 48) Mustafa Kemal Üniversitesi
- 49) Niğde Üniversitesi
- 50) Pamukkale Üniversitesi
- 51) Sakarya Üniversitesi
- 52) Süleyman Demirel Üniversitesi
- 53) Zonguldak Karaelmas Üniversitesi
- 54) Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
- 55) Galatasaray Üniversitesi
- 56) Ahi Evran Üniversitesi
- 57) Kastamonu Üniversitesi
- 58) Düzce Üniversitesi
- 59) Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
- 60) Uşak Üniversitesi
- 61) Rize Üniversitesi
- 62) Namık Kemal Üniversitesi

- 63) Erzincan Üniversitesi
- 64) Aksaray Üniversitesi
- 65) Giresun Üniversitesi
- 66) Hitit Üniversitesi
- 67) Bozok Üniversitesi
- 68) Adıyaman Üniversitesi
- 69) Ordu Üniversitesi
- 70) Amasya Üniversitesi
- 71) Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi
- 72) Ağrı Dağı Üniversitesi
- 73) Sinop Üniversitesi
- 74) Siirt Üniversitesi
- 75) Nevşehir Üniversitesi
- 76) Karabük Üniversitesi
- 77) Kilis 7 Aralık Üniversitesi
- 78) Çankırı Karatekin Üniversitesi
- 79) Artvin Çoruh Üniversitesi
- 80) Bilecik Üniversitesi
- 81) Bitlis Eren Üniversitesi
- 82) Kırklareli Üniversitesi
- 83) Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi
- 84) Bingöl Üniversitesi
- 85) Muş Alparslan Üniversitesi
- 86) Mardin Artuklu Üniversitesi
- 87) Batman Üniversitesi
- 88) Ardahan Üniversitesi
- 89) Bartın Üniversitesi
- 90) Bayburt Üniversitesi
- 91) Gümüşhane Üniversitesi
- 92) Hakkari Üniversitesi
- 93) Iğdır Üniversitesi
- 94) Şırnak Üniversitesi
- 95) Tunceli Üniversitesi
- 96) Yalova Üniversitesi
- 97) Türk-Alman Üniversitesi
- 98) Yıldırım Beyazıt Üniversitesi
- 99) Bursa Teknik Üniversitesi
- 100) İstanbul Medeniyet Üniversitesi

- 101) İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi
- 102) Konya Üniversitesi
- 103) Kayseri Abdullah Gül Üniversitesi
- 104) Erzurum Teknik Üniversitesi
- 105) Adana Bilim ve Teknoloji Üniversitesi

B) Özel Bütçeli Diğer İdareler

- 1) Savunma Sanayi Müsteşarlığı
- 2) Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu
- 3) Atatürk Araştırma Merkezi
- 4) Atatürk Kültür Merkezi
- 5) Türk Dil Kurumu
- 6) Türk Tarih Kurumu
- 7) Türkiye ve Orta-Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
- 8) Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kuru
- 9) Türkiye Bilimler Akademisi
- 10) Türkiye Adalet Akademisi
- 11) Yükseköğretim Kredi ve Yurtlar Kurumu
- 12) Karayolları Genel Müdürlüğü
- 13) Spor Genel Müdürlüğü
- 14) Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü
- 15) Devlet Opera ve Balesi Genel Müdürlüğü
- 16) Orman Genel Müdürlüğü
- 17) Vakıflar Genel Müdürlüğü
- 18) Türkiye Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü
- 20) Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü
- 21) Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü
- 22) Türk Akreditasyon Kurumu
- 23) Türk Standartları Enstitüsü
- 25) Türk Patent Enstitüsü
- 26) Ulusal Bor Araştırma Enstitüsü
- 27) Türkiye Atom Enerjisi Kurumu
- 28) Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
- 30) Türk İşbirliği ve Koordinasyon Ajansı Başkanlığı
- 31) GAP Bölge Kalkınma İdaresi
- 33) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı
- 34) Ceza ve İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İş Yurtları Kurumu

- 35) Yurtdışı Türkler ve Akraba Topluluklar Başkanlığı
- 36) Türkiye Yazma Eserler Başkanlığı
- 37) Doğu Anadolu Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı
- 38) Konya Ovası Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı
- 39) Doğu Karadeniz Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı
- 40) Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü
- 41) Türkiye Su Enstitüsü
- 42) Türkiye İlaç ve Tıbbî Cihaz Kurumu

(III) SAYILI CETVEL: DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR

- 1) Radyo ve Televizyon Üst Kurulu
- 2) Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu
- 3) Sermaye Piyasası Kurulu
- 4) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
- 5) Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
- 6) Kamu İhale Kurumu
- 7) Rekabet Kurumu
- 8) Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu
- 9) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

(IV) SAYILI CETVEL: SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI

- 1- Sosyal Güvenlik Kurumu
- 2- Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü

3.3. KİSMİ TEVKİFAT UYGULANACAK TESLİMLER

Kısmi tevkifat kapsamındaki işlemler “mal teslimleri” ve “hizmet ifaları” olarak ikiye ayrılmaktadır. Önceki bölümde kısmi tevkifat kapsamına giren hizmet ifası mahiyetindeki işlemler yer almıştı.

Aşağıda, kısmi tevkifat kapsamına giren mal teslimi mahiyetindeki işlemler açıklanacaktır.

Hemen belirtmeliyiz ki, 108 ve 110 Seri No.lu KDV Genel Tebliğleriyle tevkifat kapsamına alınmış olan büyükbaş ve küçükbaş hayvan etleri, sakatları ve bağırsaklarının teslimi tevkifat kapsamından çıkarıldığından, 1 Mayıs 2012 tarihinden itibaren bunların tesliminde tevkifat uygulanmayacaktır.

3.3.1. KÜLÇE METAL TESLİMLERİ

3.3.1.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar

Külçe metal teslimlerinde KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulacak olan **alıcılar** şunlardır.

a) KDV mükellefi olan alıcılar (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.)

b) KDV mükellefi olsun olmasın:

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

- 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 iktisadi kuruluşları, iktisadi devlet teşekkülleri),

- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,

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

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

- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,

- Kalkınma ve yatırım ajansları.

Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Yukarıda sayılan kuruluşların birbirlerine karşı yaptıkları teslimlerde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

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

Tevkifat Oranı

Külçe metal teslimlerinde tevkifat oranı 7/10'dur. Buna göre tevkifat kapsamına giren alıcılar, satıcının külçe metal teslimi bedeli üzerinden hesapladığı %18 oranındaki KDV'nin 3/10'unu (%5,4) satıcıya öderken, 7/10'unu (%12,6) bağlı olduğu vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeyecektir.

3.3.1.2. Tevkifat Kapsamına Giren İşlemler

Tevkifat kapsamına:

a) Her türlü hurda metalden elde edilen metal külçeleri (ithalatçıları ve üreticileri tarafından teslimi dahil),

b) Hurda metallere elde edilenler dışındaki bakır, çinko ve alüminyum külçeleri (ithalatçıları ve ilk üreticiler (cevherden üretim yapanlar) tarafından yapılan teslimler hariç),

girmektedir.

Slab, billet (biyet), kütük ve ingot teslimleri de bu uygulama bakımından külçe olarak değerlendirilecektir.

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

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

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

İthalatçıları tarafından yapılacak teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından dü-

zenlenecek faturada “Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.” açıklamasına yer verilecek ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerini yazacaktır. Cevherden üretim yapanlar ise düzenlenecek faturada “Teslim edilen mal firmamızca cevherden üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.” açıklamasına yer vermek suretiyle tevkifat uygulanmaksızın işlem yapabileceklerdir.

Ancak, teslimi ve dolayısıyla ithalatı da KDV’den istisna olan “hurda metal” teslimlerinde KDV hesaplanması ve ödenmesi söz konusu olmadığından, hurda metal kullanılarak elde edilen külçelerin, ithalatçı ve üreticileri tarafından tesliminde KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir. Zira külçenin üretiminde kullanılan hurda metal KDV’den istisna olarak ithal edildiğinden veya satın alındığından, doğrudan yüklenilen indirilecek KDV’den bahsedilemez. Nitekim Tebliğ’in (3.3.1.1) bölümünde de açık olarak, hurda metalden elde edilen külçelerin ithalatçıları ve üreticileri tarafından tesliminde tevkifat uygulanacağı belirtilmiştir.

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

Dolayısıyla, Tebliğ’deki düzenleme gereği hurda metal ithal ederek veya yurt içinden temin ederek külçe üretenlerin bu teslimleri, tevkifat yapmakla yükümlü alıcılar tarafından tevkifata tabi tutulacaktır. Fakat külçe ithal edip satanların teslimlerinin tevkifata tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

Bu itibarla; slab, billet (biyet), kütük ve ingot olarak ithal edilen malların ithalatçıları tarafından yapılan ilk teslimlerinde 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine göre tevkifat yapılması söz konusu değildir.

Hurdadan elde edilen metal külçeleri ile hurdadan elde edilenler dışındaki bakır, çinko ve alüminyum külçeleri ve bunlardan imal edilen malların teslimlerinde %90 oranında KDV tevkifatı uygulanmaktaydı. 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile bu uygulamada bir değişiklik yapılmamış, ancak tevkifat oranı 7/10 olarak belirlenmiştir.

3.3.2. BAKIR, ÇİNKO VE ALÜMİNYUM ÜRÜNLERİNİN TESLİMİ

3.3.2.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar

Bakır, çinko ve alüminyum ürünlerin teslimlerinde KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulacak olan **alıcılar** şunlardır.

a) KDV mükellefi olan alıcılar (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.)

b) KDV mükellefi olsun olmasın:

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

- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliğı haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu iktisadi kuruluşları, iktisadi devlet teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları.

Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağılı aile hekimliğı kurumları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Yukarıda sayılan kuruluşların birbirlerine karşı yaptıkları teslimlerde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

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

Tevkifat Oranı

Bakır, çinko ve alüminyum ürünlerinin tesliminde tevkifat oranı 7/10'dur. Buna göre tevkifat kapsamına giren alıcılar, satıcının teslim bedeli üzerinden hesapladığı %18 oranındaki KDV'nin 3/10'unu (%5,4) satıcıya öderken, 7/10'unu (%12,6) bağılı olduğu vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeyecektir.

3.3.2.2. Tevkifat Kapsamına Giren İşlemler

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

Ancak bunların, ilk üreticileri (cevherden üretim yapanlar) ile ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanmayacak, sonraki safhaların teslimleri ise tevkifata tabi olacaktır. İthalatçılar tarafından yapılacak teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenecek faturada “Teslim edilen mal doğrudan ithalata yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.” açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilecektir. Cevherden üretim yapanlar ise düzenlenecek faturada “Teslim edilen mal firmamızca cevherden üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.” açıklamasına yer vermek suretiyle tevkifat uygulanmaksızın işlem yapabileceklerdir.

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

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

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

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

Ancak, bakır, çinko, alüminyum ve bunların alaşımlarından mamul tabaka, rulo, şerit, panel, sac, boru ve levha ve diğer ürünlerin, mahiyetini değiştirmeksizin belli ebatlarda parçalara bölünmesi veya kesilmesi tevkifat yapılmasına engel değildir.

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

Tevkifata tabi olan ve Tebliğın birden fazla bölümünde yer alan ürünlerle ilgili aşağıdaki gibi hareket edilmesi gerekmektedir:

- Hurda niteliğinde olmayan ve hurda ve atıktan da elde edilmeyen granül teslimleri 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğının (3.3.2.) bölümüne göre,

- Hurda ve atık niteliğinde olup Kanunun 17/4-g maddesine göre teslimi

KDV'den istisna olan ürünler ise istisnadan vazgeçilmesi halinde Tebliğın (3.3.3) bölümüne göre,

- Hurda ve atıktan elde edilen kırık, çapak, toz, granül ve benzeri ürünlerin teslimi ise Tebliğın (3.3.4) bölümüne göre,

tevkifata tabi tutulacaktır.

Bu kapsamdaki tevkifat uygulamasına ilişkin aşağıdaki örneklerin verilmesi mümkündür:

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

- Bakır ile kaplanmış alüminyum tel teslimi izoleli iletken olarak değerlendirilemeyeceğinden KDV tevkifatına tabi olacaktır.

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

- Nervürlü inşaat demiri teslimi tevkifat kapsamına girmemektedir.

- Bükülü çelik tel üzerine bükülü alüminyum telin sarılması ile elde edilen çelik özlü alüminyum iletken teslimleri, alüminyum ürün olarak tevkifata tabi tutulacaktır.

Bakır, çinko ve alüminyum mamullerinin tesliminde tevkifat uygulamasına ilişkin bu bölümdeki açıklamalar, daha önceki uygulama ile paraleldir. Ancak daha önce %90 olan tevkifat oranı, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğiyle 7/10 olarak belirlenmiştir.

3.3.3. HURDA VE ATIK TESLİMİ

Tarihçe

KDV tevkifatı uygulanması ilk defa, 51 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile hurda metaller için öngörölmüştü. Bunu hurda ve atık kağıt, hurda cam ve plastik malzeme teslimleri takip etmişti. Ancak tevkifat uygulaması, beraberinde KDV iadelerini de gündeme getirdiğinden, bu sektörde tevkifat uygulamasından beklenen fayda sağlanamamış, aksine haksız iade talep edilmesine zemin hazırlanmıştır. Bu durum gözönüne alınarak hurda metal, cam, plastik malzeme ve atık kağıt teslimleri 1.1.2004 tarihinden itibaren KDV'den istisna edilmiştir. KDV Kanununun 17/4-g maddesinde 5035 sayılı Kanunla yapılan değişikliğe göre, söz konusu malların teslimi KDV'den istisna olacak, bu teslimlere ilişkin yüklenilen KDV, Kanunun 30/a maddesi uyarınca indirim konusu yapılamayacak, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde işın mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır.

Ancak KDV Kanununun 18/1. maddesine göre KDV mükellefleri, dilerlerse (belli koşullar çerçevesinde) KDV istisnasından vazgeçebilmektedir. İşte hurda metal, cam, plastik malzeme ve atık kağıt teslimlerinde de KDV istisnasından vazgeçilerek, bu malların tesliminde KDV uygulaması mümkündür. Böyle bir durumda söz konusu mallar için alıcılardan KDV tahsil edilmesi, ancak beyan edilmemek veya beyan edilse dahi denmemek suretiyle yine haksız kazanç elde edilmesi şeklinde olumsuzluklar devam edebilecektir.

Bu husus dikkate alınarak 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğiyle, hurda metal, cam, plastik malzeme ve atık kağıt teslimlerinde KDV istisnasından vazgeçilmesi halinde, hesaplanan KDV için tevkifat uygulanması ngrlmştr.

3.3.3.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar

Hurda ve atık tesliminde istisnadan vazgeenlerden satın aldığı hurda ve atıklar için KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulacak olan **alıcılar** şunlardır.

a) KDV mükellefi olan alıcılar (sadece sorumlu sıfatıyla KDV **deyenler bu kapsama dahil değildir.**)

b) KDV mükellefi olsun olmasın:

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

- 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 iktisadi kuruluşları, iktisadi devlet teşekkülleri),

- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,

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

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

- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,

- Kalkınma ve yatırım ajansları.

Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Yukarıda sayılan kuruluşların birbirlerine karşı yaptıkları teslimlerde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

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

Tevkifat Oranı

Hurda ve atık tesliminde tevkifat oranı 9/10'dur. Buna göre tevkifat kapsamına giren alıcılar, satıcının teslim bedeli üzerinden hesapladığı %18 oranındaki KDV'nin 1/10'unu (%1,8) satıcıya öderken, 9/10'unu (%16,2) bağlı olduğu vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeyecektir.

3.3.3.2. Tevkifat Kapsamına Giren İşlemler

Tevkifat uygulaması kapsamındaki 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 ve mamul maddeyi ifade etmektedir.

Hurda kavramının işaret edilen genel anlamı çerçevesinde;

- Demir, bakır, alüminyum, pirinç, kurşun, teneke, çelik, çinko, pik, sarı, bronz, nikel, kızıl, lehim, mangan-tutya, antimon ve benzeri her türlü metaller,
- Bu metallerin alaşım, bileşim ve cürufları,
- 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 edilecektir.

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 uygulanmayacaktır.

Örnek 1: Hurda olarak geçen 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.'ye yapılacak hurda pil, hurda akü vb. teslimleri esas itibariyle Kanunun (17/4-g) maddesi kapsamında KDV'den istisna olacak, (A)'nın istisnadan vazgeçmiş olması halinde teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin (9/10)'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.

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

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

Hurda gemilerden yapılan söküm sonrası teslimlerde de yukarıdaki açıklamaya göre hareket edilecektir. Buna göre, gemi söküm işlerinde hurda gemilerin sökülmesi sonunda elde edilen metal aksam (pervane, motor, telsiz, radyo-teyp, uydu alıcısı vb.) aynı amaçla kullanılmak üzere satılıyorsa alıcılar tarafından KDV tevkifatı yapılmayacaktır. Söz konusu aksamın kullanılamaz durumda olması halinde ise bunların sökenler tarafından tesliminde ve sonraki safhalarda tevkifat uygulanacaktır. Aynı şekilde, hurda gemilerden sökülen sac aksamın, sökenler tarafından tesliminde ve sonraki safhalarda el değiştirmelerinde de tevkifat uygulanacaktır.

Hurda ve atık metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam teslimlerinde tevkifat uygulamasına ilişkin bu bölümdeki açıklamalar, daha önceki uygulama ile paraleldir. 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğiyle tevkifat oranı 9/10 olarak belirlenmek suretiyle daha önce %90 olan oran da korunmuştur.

3.3.4. METAL, PLASTİK, LASTİK, KAUCUK, KÂĞIT VE CAM HURDA VE ATIKLARDAN ELDE EDİLEN HAMMADDE TESLİMİ

3.3.4.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar

a) KDV mükellefi olan alıcılar (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.)

b) KDV mükellefi olsun olmasın:

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

köylere hizmet götürme birlikleri,

- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliğı haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu iktisadi kuruluşları, iktisadi devlet teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları.

Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağı aile hekimliğı kurumları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Yukarıda sayılan kuruluşların birbirlerine karşı yaptıkları teslimlerde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

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

Tevkifat Oranı

Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklardan elde edilen hammadde tesliminde tevkifat oranı 9/10'dur. Buna göre tevkifat kapsamına giren alıcılar, satıcının teslim bedeli üzerinden hesapladığı %18 oranındaki KDV'nin 1/10'unu (%1,8) satıcıya öderken, 9/10'unu (%16,2) bağı olduğu vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeyecektir.

3.3.4.2. Tevkifat Kapsamına Giren İşlemler

Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve 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.

Söz konusu ürünlerin teslimleri genel oranda (%18) KDV'ye tabi bulunmakta olup, hurda ve atık teslimlerine ilişkin KDV Kanununun (17/4-g) maddesi bu ürünleri kapsamamaktadır.

Öte yandan metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklarının çeşitli ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanmayacak, sonraki safhaların teslimleri ise tevkifata tabi olacaktır. İthalatçılar tarafından yapılacak teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenecek faturada "Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır." açıklamasına yer verilecek ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgileri yazılacaktır.

Hurda ve atıklardan elde edilen ve plastik esaslı malzeme imalatında kullanılan pet kırıkları, plastik çapak ve plastik granül halindeki ürünlerin tesliminde %90 oranında KDV tevkifatı uygulanmaktaydı. 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğı ile tevkifat kapsamına metal, kağıt, cam hurda atıklardan elde edilen hammaddeler de dahil edilmiştir. Bu arada tevkifat oranı 9/10 olarak korunmuştur.

3.3.5. PAMUK, TİFTİK, YÜN VE YAPAĞI İLE HAM POST VE DERİ TESLİMLERİ

3.3.5.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar

a) KDV mükellefi olan alıcılar (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.)

b) KDV mükellefi olsun olmasın:

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

- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,

- Döner sermayeli kuruluşlar,

- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,

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

- Bankalar,

- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu iktisadi kuruluşları, iktisadi devlet teşekkülleri),

- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,

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

- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait

olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,

- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları.

Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Yukarıda sayılan kuruluşların birbirlerine karşı yaptıkları teslimlerde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

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

Tevkifat Oranı

Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimlerinde tevkifat oranı 9/10'dur. Tekstil ve konfeksiyon sektörünün hammaddelerini oluşturan bu mallar, KDV oranlarına ilişkin 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 1 ve 2. sıraları kapsamında %8 oranında KDV'ye tabi bulunmaktadır. Buna göre tevkifat kapsamına giren alıcılar, satıcının teslim bedeli üzerinden hesapladığı %8 oranındaki KDV'nin 1/10'unu (%0,8) satıcıya öderken, 9/10'unu (%7,2) bağlı olduğu vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeyecektir.

3.3.5.2 Tevkifat Kapsamına Giren İşlemler

KDV mükellefleri tarafından hasat edilen 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 uygulanacaktır.

Tekstil hammaddeleri olan pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimlerinde %90 oranında KDV tevkifatı uygulanmaktaydı. 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğiyle hem tevkifat uygulaması, hem de tevkifat oranı (9/10) aynen devam ettirilmiştir.

3.3.6. AĞAÇ VE ORMAN ÜRÜNLERİ TESLİMİ

3.3.6.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar

a) KDV mükellefi olan alıcılar (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.)

b) KDV mükellefi olsun olmasın:

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

- 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 iktisadi kuruluşları, iktisadi devlet teşekkülleri),

- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,

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

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

- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,

- Kalkınma ve yatırım ajansları.

Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Yukarıda sayılan kuruluşların birbirlerine karşı yaptıkları teslimlerde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

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

Tevkifat Oranı

Ağaç ve orman ürünlerinin tesliminde tevkifat oranı 9/10'dur. Buna göre tevkifat kapsamına giren alıcılar, satıcının teslim bedeli üzerinden hesapladığı %18 oranındaki KDV'nin 1/10'unu (%1,8) satıcıya öderken, 9/10'unu (%17,2) bağlı olduğu vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeyecektir.

3.3.6.2. Tevkifat Kapsamına Giren İşlemler

Ağaç ve orman ürünlerinin artık, talaş ve kırpıntı alımlarında (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Söz konusu malların ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanma-

yacaktır. İthalatçılar tarafından yapılacak teslimlerde, satıcı (ithalatçı) tarafından düzenlenecek faturada “Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.” açıklamasına ve ithalata ilişkin fatura ve gümrük beyannamesi bilgilerine yer verilecektir.

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, çita ve benzeri imalat artıkları ile odun artığı talaş teslimleri tevkifat uygulaması kapsamındadır.

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

Bu kapsamdaki tevkifat uygulamasına ilişkin aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Tevkifat kapsamındaki ürünlerin ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak, ithal edilen tomruğun inşaatlık, doğramalık, marangozluk, mobilyalık ve benzeri keresteye dönüştürülerek tesliminde Tebliğin (3.1.2) bölümünde sayılan alıcılar 9/10 oranında KDV tevkifatı yapacaktır.

- Bu bölüm kapsamında tevkifat uygulanacak ürünler arasında yer alan tomruk, kereste gibi ürünlerin emprenye işlemine tabi tutulması, bunların tesliminde tevkifat uygulanmasına engel değildir.

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

- Tomruk veya keresteden üretilen tahta ve kaplama teslimi tevkifat kapsamındadır.

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

- Çita, odun ve kırpıntılarının işleme tabi tutulması sonucu elde edilen yonga levha tesliminde tevkifat uygulanmayacaktır.

- Ağaç işleme ve mobilya üretim tesislerinin Tebliğin (3.1.2) bölümünde sayılanlara imalat artığı kırpıntı ve talaş teslimi 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

Daha önce KDV tevkifatı kapsamında olmayan ağaç ve orman ürünleri, ilk defa 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 1 Mayıs 2012 tarihinden itibaren 9/10 oranında tevkifata tabi tutulmaktadır. Kamusal karakterli kurum ve kuruluşların teslimlerinde tevkifat olmayacağından, Orman İşletme Mü-

dürlüklerinden orman emvali satın alımında tevkifat uygulanmayacağını hatırlatmak isteriz.

3.4. KISMİ TEVKİFAT UYGULAMASIYLA İLGİLİ ORTAK HUSUSLAR

3.4.1. TEVKİFAT UYGULANMAYACAK İŞLEMLER

a) Kamusal Karakterli Kurum ve Kuruluşların Teslim ve Hizmetleri

Aşağıda sayılan kurum ve kuruluşların, kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki teslim ve hizmetlerinde, alıcıların durumuna bakılmaksızın tevkifat uygulanmayacaktır.

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

- 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 iktisadi kuruluşları, iktisadi devlet teşekkülleri),

- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,

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

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

- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,

- Kalkınma ve yatırım ajansları.

Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları bu kapsamda değerlendirilmeyeceğinden, bunların tevkifat kapsamına giren teslim ve hizmetlerinde tevkifat uygulanacaktır.

Ayrıca, payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören profesyonel spor kulüpleri (şirketleşenler dahil) tarafından yukarıda belirtilen kurum ve kuruluşlara yapılan teslim ve hizmetlerde de tevkifat uygulanacaktır.

b) Tecil-Terkin Uygulanan İşlemler

KDV Kanununun (11/1-c) maddesiyle düzenlenen ihraç kaydıyla teslimlerde ve Geçici 17. maddesiyle düzenlenen dahilde işleme rejimi kapsamındaki ham

ve yardımcı maddelerin yurt içinden alımında tecil-terkin uygulanan KDV için satıcı veya alıcıların durumlarını bakılmaksızın tevkifat uygulanmayacaktır.

c) KDV'den İstisna Olan İşlemler

KDV Kanunu uyarınca KDV'den istisna olan teslim ve hizmetlerde tevkifat söz konusu olmayacaktır.

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

d) Bedeli 1.000 Lirayı Aşmayan İşlemler

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren her bir işlemin KDV dahil bedeli 1.000 TL'yi aşmadığı takdirde, hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır. Sınırın aşılması halinde ise tutarın tamamı üzerinden tevkifat yapılacaktır.

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

Tevkifat zorunluluğundan kaçınmak amacıyla, birden fazla fatura düzenlemek suretiyle bedelin parçalara bölündüğünün tespiti halinde vergi dairelerince, bütünlük arzettiği anlaşılan alımların toplamının yukarıda belirtilen sınırı aşmış olduğuna bakılarak gerekli işlemler yapılacaktır.

Buna göre;

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

- 5018 sayılı Kanuna tabi bir kurumun makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlarına haftalık, aylık, yıllık bakım sözleşmeleri çerçevesinde sunulan hizmetler; her bir bakım döneminde sunulan kısım itibariyle değerlendirilecektir. Kurumun talep ve ihtiyaçları doğrultusunda ortaya çıkan, dönemselik içermeyen tamir, bakım ve onarım hizmetleri ise KDV dahil 1000 TL'yi geçmediği sürece tevkifata tabi olmayacaktır. Tamir, bakım ve onarım hizmetlerinin sorumlu kurumun muhtelif makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlarına aynı gün içinde ifa edilmesi halinde bedel, her bir araç itibariyle değil, toplam olarak dikkate alınacak ve 1.000 TL'yi geçtiği takdirde de tevkifata tabi tutulacaktır.

- Yılın tamamında belli miktarda ürün için fason konfeksiyon işi yapılması yönünde sözleşme düzenlenmesi, ancak yıl içinde günlük, haftalık ya da aylık olarak teslim edilen ürün karşılığında fason hizmet faturası düzenlenmesi halinde, her fason hizmet faturasındaki KDV dahil hizmet bedeli, tevkifat alt sınırının

hesabında dikkate alınacaktır. Ancak, bedelin parçalara bölünerek birden fazla fatura düzenlendiğinin tespiti halinde gerekli işlemlerin yapılacağı tabiidir.

3.4.2. TEVKİFAT İŞLEMLERİNDE BELGE DÜZENİ

22 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde, perakende mal satışları ile hizmet ifalarına ilişkin düzenlenecek fatura veya benzeri vesikalarda hesaplanan KDV'nin ayrıca gösterilmeyeceği, bedele dahil edilerek vergi dahil tek fiyat gösterileceği belirtilmiştir.

Ancak tevkifata tabi işlemler dolayısıyla satıcılar tarafından düzenlenecek belgelerde; "İşlem Bedeli, Hesaplanan KDV, Tevkifat Oranı, Alıcı Tarafından Tevkif Edilecek KDV Tutarı, Tevkifat Dahil Toplam Tutar ve Tevkifattan Sonra Tahsil Edilmesi Gereken Toplam Bedel (Tevkifat Hariç Toplam Tutar)" ayrıca gösterilecektir.

Bu fatura satıcı açısından, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'ye tevkifat uygulandığını tevsik eden belge mahiyetini de taşımaktadır. Faturaya, borçlanılan miktar olarak rakam ve yazı ile tevkifattan sonra kalan tutar yazılacaktır.

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.

İşlem Bedeli	: 3.000 TL
Hesaplanan KDV	: 540 TL
Tevkifat Oranı	: 5/10
Alıcı tarafından Tevkif Edilecek KDV	: 270 TL
Tevkifat Dahil Toplam Tutar	: 3.540 TL
Tevkifat Hariç Toplam Tutar	: 3.270 TL

Yalnız Üçbinikiyüzyetmiş Türk Lirasıdır.

Öte yandan, tevkifata tabi tutulan işlemlerle tevkifat uygulaması kapsamında bulunmayan işlemlerin birlikte yapılması halinde, bu işlemlerin tek fatura ile belgelendirilmesi mümkündür. Bu durumda, tevkifata tabi işlem bedeli ve bu bedel üzerinden hesaplanan KDV ile tevkif edilen KDV tutarı fatura üzerinde ayrıca gösterilecektir. Bu şekilde yapılan faturalamalarda da tevkifat uygulaması kapsamındaki işlem bedelinin KDV dahil tutarının, tevkifat zorunluluğu için belirlenen 1.000 liralık alt sınırı aşp aşmadığı dikkate alınacak, aşmıyorsa tevkifat uygulanmayacaktır.

3.4.3. KDV BEYANNAMELERİNİN DÜZENLENMESİ

3.4.3.1. Alıcıların Sorumlu Sıfatıyla KDV 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 takip eden ayın 24. gününe kadar beyan edilip, 26. gününe kadar ödenecektir. 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarına ait bedellerin, genel bütçe ödenekleri dışındaki bir kaynaktan ödenmesi halinde de tevkifat edilen vergiler, vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV beyannamesi ile yetki alanı içerisinde bulunulan vergi dairesine beyan edilip ödenecektir.

2 No.lu KDV beyannamesinin “Genel Bilgiler” kulakçığında vergi sorumlusu mükellefe ait sicil bilgilerinin doldurulmasına ilişkin satırlar yer almaktadır. Tevkifat yapan mükellefler, “Vergi Sorumlusuna Ait Sicil Bilgilerini” kapsayan satırlara kendi sicil bilgilerini dolduracaklardır.

“Kesinti Yapılan Satıcılar” kulakçığında ise her bir kesinti yapılan mükellef itibariyle, tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemleri yapan (satıcı) mükellefle ilgili kimlik bilgileri, tevkifata tabi işleme ait matrah ve tevkifat tutarına ilişkin kayıt yapılacaktır.

“Vergi Bildirimi” kulakçığının, “Tam Tevkifat Uygulanan İşlemlere Ait Bildirim” tablosunda, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV’nin tamamının alıcı tarafından tevkifat edildiği işlemler beyan edilecektir. Tablonun “İşlem Türü” alanı, bu alana ilişkin işlem türü listesinden seçim yapılmak suretiyle doldurulacaktır. “Matrah” alanına, işlemin KDV hariç bedeli, “Oran” alanına işlemin tabi olduğu KDV oranı girilecektir. Alıcı tarafından tevkifat 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 tevkifat edilen kısmının beyanı yapılacaktır. “Matrah” alanına işlemin KDV hariç bedeli, “Oran” alanına işlemin tabi olduğu KDV oranı, “Tevkifat Oranı” alanına beyanı yapılan işlem için öngörülen tevkifat oranı (7/10, 9/10 gibi) yazılacaktır. İşlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarına tevkifat oranının uygulanması suretiyle bulunan ve alıcı tarafından tevkifat edilen tutarı gösteren “Vergi” alanı, e-beyanname programı tarafından otomatik olarak hesaplanmaktadır.

Alıcılar sorumlu sıfatıyla KDV beyan ettikleri alımlar (Örneğin KDV oranı %18, tevkifat oranı 9/10 olan 100.000 liralık alış) için aşağıdaki şekilde muhasebe kaydı yapacaklardır.

153- Ticari Mal Hesabı

118.000 TL

191- İndirilecek KDV

18.000 TL

320- Satıcılar

101.800 TL

360- Ödenecek Vergi ve Fon.

16.200 TL

Örnek: (A) mükellefinin KDV tevkifatı kapsamındaki mal ve hizmet **alışmları** aşığıdaki tabloda gösterilmiştir.

TEVKİFAT UYGULANAN İŞLEM	MAL VEYA HİZMET BEDELİ	SATICININ HEŞAPLA-DIĞI KDV	TEVKİFAT ORANI	TEVKİFAT TUTARI
İşgücü temini	50.000	9.000	9/10	8.100
Araç tamiri	15.000	2.700	5/10	1.350
Telif hakkı ödemesi	2.000	360	Tam	360
Reklam verme	10.000	1.800	Tam	1.800

(A) mükellefinin 2 numaralı KDV beyannamesi aşığıdaki şekilde düzenlenecektir.

055110_111111111_KDV2_3_01052012-31052012.xml

Genel Bilgiler Kesinti Yapılan Mükellefler Vergi Bildirimi Düzenleme Bilgileri

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI **KATMA DEĞER VERĐİSİ BEYANNAMESİ** **1015 B**
(Vergi Sorumluları İçin)

İdari Bilgiler

Vergi Dairesi: 19 MAYIS MAL MÜDÜRLÜĞÜ

Dönem Tipi: Aylık

Ay: Mayıs

Yıl: 2012

Vergi Sorumlusunun

Vergi Kimlik Numarası (T.C. Kimlik No): [] Vergi Kimlik Numarası: 111-111-1111

Soyadı (Unvanı): (A) A.Ş.

Adı (Unvanın Devamı): []

Ticaret Sicil No: 2222222222

E-Posta Adresi: []

İrtibat Telefon No: 333 333 33 33

Beyan edilecek bilgi bulunmamaktadır.

055110_111111111_KDV2_3_01052012-31052012.xml

Genel Bilgiler Kesinti Yapılan Mükellefler Vergi Bildirimi Düzenleme Bilgileri

KATMA DEĞER VERGİSİ KESİNTİSİ YAPILAN MÜKELLEFLERE AİT BİLDİRİM

Soyadı (Unvanı)	Adı (Unvanın Devamı)	T.C. Kimlik Numarası	Vergi Kimlik Numarası	Vergiye Tabi Matrah	Tevkif Edilen KDV Tutarı (Kesinti Miktarı)
(C) İşgücü Ltd.Şti.			666-666-6666	50.000	8.100
(D) Kaporta Şirketi			777-777-7777	15.000	1.350
Ahmet Yazar		9999-9999-999		2.000	360
Umud Apt. Yönetimi			010-101-0101	10.000	1.800

TOPLAM 77.000,00 11.610,00

055110_111111111_KDV2_3_01052012-31052012.xml

Genel Bilgiler Kesinti Yapılan Mükellefler Vergi Bildirimi Düzenleme Bilgileri

TAM TEVKİFAT UYGULANAN İŞLEMLERE AİT BİLDİRİM

Matrah	Oran	Vergi
12.000	18	2.160,00

Vergi Toplamı 2.160,00

KİŞİ TEVKİFAT UYGULANAN İŞLEMLERE AİT BİLDİRİM

Matrah	Oran	Tevkifat Oranı	Vergi
50.000	18	9/10	8.100,00
15.000	18	1/2	1.350,00

Vergi Toplamı 9.450,00

Katma Değer Vergisi Matrahi 77.000,00

Tevkif Edilen Katma Değer Vergisi 11.610,00

İlave Edilecek Katma Değer Vergisi

Ödenmesi Gereken Katma Değer Vergisi 11.610,00

KDV Kanununun 9/1. maddesi kapsamında sorumlu tayin edilenlerin, sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemeleri gereken vergilerin beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu vergi tutarının ikmalen veya resen tarh edilerek vergi 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 aranmayacaktır. **Verginin satıcı tarafından beyan edilip ödenmiş olması, alıcı adına vergi ziyai cezası uygulanmasını engellemektedir.**

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

3.4.3.2. Satıcıların KDV Beyanı

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamında teslim veya hizmet yapan mükellefler, ilgili döneme ilişkin olarak vereceği 1 No.lu KDV beyannamesinde iki ayrı bölümünde kayıt yapacaktır. Birinci kayıt, "Matrah" kulakçığında "Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemler" tablosuna; ikinci kayıt "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosuna yapılacaktır.

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

b) Tevkifat uygulaması nedeniyle yüklendiği KDV'nin indirilemeyen kısmını iade olarak almak isteyen mükellefler, 1 No.lu KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçındaki "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosunun "İşlem Türü" listesinden, yapılan işleme ait "Kod"u seçecektir.

"Teslim ve Hizmet Tutarı" alanına, işleme ait bedelin (KDV hariç) tamamı ya-

zılacaktır. Bu alana yazılacak tutar, beyanı yapılacak işlem ile ilgili olarak “Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemler” tablosunun “Matrah” alanına yazılan tutarla aynı olacaktır.

“İadeye Konu Olan KDV” alanına, alıcı tarafından tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilen tutar yazılacaktır.

Tevkifat uygulaması nedeniyle iade almak istemeyen mükellefler bu tabloya kayıt yapmayacaklardır.

c) Beyannamenin usulüne uygun olarak doldurulmasından sonra «Sonuç Hesapları» kulakçığında yer alan «İade Edilmesi Gereken KDV» satırındaki tutarın bu uygulamadan kaynaklanan kısmı, talep edilmesi halinde, ilerideki bölümde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde satıcıya iade edilecektir.


Örnek: (Z) mükellefinin KDV tevkifatı kapsamında olan ve olmayan mal ve hizmet **satışları** aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

İŞLEM	SATIŞ BEDELİ	HESAPLANAN KDV	TEVKİFAT ORANI	TAHSİL EDİLEN TUTAR
İşgücü temini	50.000	9.000	9/10	900
Araç tamiri	15.000	2.700	5/10	1.350
%18'lik satışlar	10.000	1.800	Yok	1.800
%8'lik satışlar	2.000	160	Yok	160

(Z) mükellefinin 1 numaralı KDV beyannamesi aşağıdaki şekilde düzenlenecektir.

Beyanname1 - KDV1_10

İstisnalar - Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler Sonuç Hesapları Düzenleme Bilgileri Eklr
Genel Bilgiler Matrah İndirimler İhraç Kaydıyla Teslimler



GELİR İDARESİ
BAŞKANLIĞI

KATMA DEĞER VERGİSİ BEYANNAMESİ
(Gerçek Usulde Vergilendirilen Mükellefler İçin)

1015 A

İdari Bilgiler

Vergi Dairesi: 2 EYLÜL VERGİ DAİRESİ

Dönem Tipi: Aylık

Ay: Mayıs

Yıl: 2012

Mükellefin

Vergi Kimlik Numarası: Vergi Kimlik Numarası: 999-999-9999 ...

Soyadı (Unvanı): (Z) A.Ş.

Adı (Unvanın Devamı):

Ticaret Sicil No: 5555555

E-Posta Adresi:

İrtibat Telefon No: 777 | 777 77 77

Beyannamede beyan edilecek bilginin bulunmamasıdır.

Beyanname1 - KDV1_10

İstisnalar - Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler Sonuç Hesapları Düzenleme Bilgileri Ekler
Genel Bilgiler Matrah İndirimler İhraç Kaydıyla Teslimler

TEVKİFAT UYGULANMAYAN İŞLEMLER

Matrah	KDV Oranı	Vergi
10.000	18	1.800,00
2.000	8	160,00
Vergi Toplamı		1.960,00

KİSİMİ TEVKİFAT UYGULANAN İŞLEMLER

Matrah	KDV Oranı	Tevkifat Oranı	Vergi
50.000	18	9/10	900,00
15.000	18	1/2	1.350,00
Vergi Toplamı			2.250,00

DİĞER İŞLEMLER

İşlem Türü	Matrah	Vergi
Vergi Toplamı		

Toplam Matrah 77.000,00
Hesaplanan Katma Değer Vergisi 4.210,00
İlave Edilecek KDV
Toplam Katma Değer Vergisi 4.210,00

Beyanname1 - KDV1_10

İstisnalar - Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler Sonuç Hesapları Düzenleme Bilgileri Ekler
Genel Bilgiler Matrah İndirimler İhraç Kaydıyla Teslimler

İNDİRİMLER

İndirim Türü	Vergi	
Önceki Dönemden Devreden İndirilecek KDV	1.200	
Bu Döneme Ait İndirilecek KDV	500	
İndirimler Toplamı		1.700,00

BU DÖNEME AİT İNDİRİLECEK KDV TUTARININ ORANLARA GÖRE DAĞILIMI

KDV Oranı	Alınan Mal ve Hizmete Ait Bedel	KDV Tutarı
18	833,33	150
Toplam		150,00

Beyanname1 - KDV1_10			
İstisnalar - Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler		Sonuç Hesapları	Düzenleme Bilgileri
Genel Bilgiler	Matrah	İndirimler	İhraç Kaydıyla Teslimler
KİSMİ İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER			
İstisna Türü	Teslim ve Hizmet Tutarı	Yüklenilen KDV	
Toplam			
TAM İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER			
İstisna Türü	Teslim ve Hizmet Tutarı	Yüklenilen KDV	
Toplam			
İstisna Kapsamına Giren İşlemlere Ait Toplam Teslim ve Hizmet Tutarı			
DiĞER İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER			
İşlem Türü	Teslim ve Hizmet Tutarı	İadeye Konu Olan KDV	
91 No.lu G.T. (A/2) bölümünde belirtilen kurum ve kuruluşlara yapılan işgücü hizmetleri...	50.000	2.600	
91 No.lu G.T. (A/2) bölümünde belirtilen kurum ve kuruluşlara yapılan tadil,bakım,onarı...	15.000	750	
Toplam		65.000,00	3.350,00
İade Edilebilir KDV			3.350,00

Beyanname1 - KDV1_10	
İstisnalar - Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler	
Genel Bilgiler	Matrah
Tecil Edilecek Katma Değer Vergisi	0,00
Ödenmesi Gereken Katma Değer Vergisi	2.510,00
İade Edilmesi Gereken Katma Değer Vergisi	0,00
Sonraki Döneme Devreden Katma Değer Vergisi	0,00
DiĞER BİLGİLER	
Özel Matrah Şekline Tabi İşlemlerde Matraha Dahil Olmayan Bedel	
Teslim ve Hizmetlerin Karşılığını Teşkil Eden Bedel (aylık)	77.000,00
Teslim ve Hizmetlerin Karşılığını Teşkil Eden Bedel (kümülatif)	
Kredi Kartı İle Tahsil Edilen Teslim ve Hizmetlerin KDV Dahil Karşılığını Teşkil Eden Bedel	

Satıcılar, sorumluluk kapsamında yaptığı satışlar (Yukarıdaki örnekte KDV oranı %18, tevkifat oranı 9/10 olan 50.000 liralık satış) için aşağıdaki şekilde muhasebe kaydı yapacaklardır.

120- Alıcılar Hesabı

50.900 TL

600- Yurtiçi Satışlar

50.000 TL

391- Hesaplanan KDV

900 TL

4. DÜZELTME İŞLEMLERİ

Tevkifat kapsamına alınan işlemlerde ortaya çıkan mal iadeleri ve matrah değışikliklerinde aşağıdaki şekilde işlem yapılacaktır.

4.1. Mal İadeleri

Mal iadelerinde düzeltme, işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tevkifata tabi tutulmayan (satıcı tarafından beyan edilen) kısmı üzerinden gerçekleştirilecektir.

Örnek: Pamuk toptancısı (A), 14 Nisan 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 liralık kısmı (A)'ya ödenmiş ve onun tarafından beyan edilmiş, ($4.000 \times 0,90 =$) 3.600 liralık kısmı ise (B) tarafından tevkifata tabi tutulmuş ve Nisan/2012 dönemi beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilmiştir.

İşleme ilişkin fatura (B) tarafından 21 Nisan 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 (10.000 liralık kısmı) 10 Haziran 2012 tarihinde (A)'ya iade edilmiştir.

Bu durumda (B), iade ettiği kısmın bedeli olan 10.000 TL ile buna ilişkin olarak sorumlu sıfatıyla beyan ettiği 80 TL'nin toplamı olan 10.080 TL'yi (A)'dan geri alacaktır. Alıcı (B) satıcıdan aldığı 80 lirayı, malın iadesinin gerçekteştiği dönemde vereceği 1 No.lu KDV beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırında beyan edecektir.

Satıcı (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 liralık kısmı için düzeltme işlemi yapılacak, tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilmiş ve indirim konusu yapılmış olan tutar için düzeltme işlemi yapılmayacaktır.

Alıcının mal iadesiyle ilgili muhasebe kaydı şöyle olacaktır.

320- Satıcılar

10.080 TL

153- Ticari Mal Hesabı 10.000 TL

391- Hesaplanan KDV 80 TL

Söz konusu iadeyle ilgili satıcının muhasebe kaydı ise şöyle olacaktır.

610- Satıştan İadeler	10.000 TL	
191- İndirilecek KDV	80 TL	
	120- Alıcılar Hesabı	10.080 TL

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

4.2. Matrahta Değişiklik

Tevkifata tabi tutulmuş olan işlemin bedelinde fiyat farkı, kur farkı ve benzeri nedenlerle sonradan bir artış ortaya çıkması halinde, bu artışa ilişkin olarak fatura düzenlenmek suretiyle KDV hesaplanacak ve hesaplanan KDV üzerinden (tevkifat alt sınırı dikkate alınmaksızın) tevkifat uygulanacaktır.

Ödemenin yapıldığı tarihte alıcı lehine 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, bu tutara ait KDV'nin tevkifata tabi tutulmayan kısmı ile birlikte, satıcı tarafından alıcıya iade edilecektir. İade edilen mala ilişkin hesaplanan KDV'nin satıcı tarafından beyan edilmiş olan kısmı 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılırken, alıcı tarafından da 1 No.lu KDV beyannamesinde "İlave edilecek KDV" satırına yazılmak suretiyle beyan edilecektir.

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

Örnek: Konfeksiyon toptancısı (A)'dan 100.000 lira tutarında 1.000 parçalık %8 KDV oranına tabi fason iş siparişi alan imalatçı (B) tarafından, 2012/ Nisan döneminde bu işle ilgili olarak fatura düzenlenmiş, faturada gösterilen (100.000x0,08) 8.000 lira tutarındaki KDV'nin (8.000x0,5) 4.000 liralık kısmı (B)'ye ödenmiş, (8.000x0,5) 4.000 liralık kısmı ise (A) tarafından tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilmiştir.

(B), bu siparişin 200 adetlik kısmını zamanında teslim edemediğinden bedelde 20.000 lira tutarında bir azalma meydana gelmiştir.

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

Buna göre (B), (A)'ya 20.000 lira ile birlikte bu tutara ait (20.000x0,08) 1.600 lira tutarındaki KDV'nin tevkifata tabi tutulmayan (1.600x0,5) 800 liralık kısmını (toplam 20.800 TL) iade edecek, 2012/Nisan döneminde beyan ettiği 800 lira tutarındaki KDV'yi 2012/Mayıs dönemine ait 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.

(A) ise 2012/Nisan döneminde indirim konusu yaptığı 800 lira tutarındaki KDV'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 liralık tutarına isabet eden kısmı olan (1.600x0,5) 800 lira aynı zamanda indirim konusu yapılmış olduğundan, bir düzeltme işlemine konu olmayacaktır.

4.3. Fazla veya Yersiz Tevkif Edilen Vergilerin İadesi

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

Bu durumda olayın özelliğine göre aşağıdaki şekilde işlem yapılacaktır.

a) Fazla veya yersiz tevkif edilen vergi, öncelikle tevkifatı yapan alıcı tarafından satıcıya iade edilecektir. Alıcının, fazla veya yersiz tevkif ettiği KDV tutarını satıcıya ödediğini gösterir belge ve satıcının düzeltmeyi yaptığını gösterir vergi dairesi yazısı ile birlikte başvurması halinde, fazla veya yersiz tevkif edilen vergi, bu vergiyi vergi dairesine beyan ederek ödeyen alıcıya iade edilecektir.

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

c) Tevkifata tabi olan ve tevkifata tabi tutulan, ancak satıcı tarafından verginin tamamının beyan edildiği durumlarda, satıcının düzeltmeyi yapmasından sonra, varsa önceki beyanı üzerine ödenen KDV'nin, söz konusu işlemle sınırlı kısmı satıcıya iade edilecektir. Dolayısıyla bu durumda alıcıya iade söz konusu olmayacaktır. Satıcının ilgili dönemde KDV ödemesi olmaması halinde, sadece beyanın düzeltilmesinin sağlanacağı ve herhangi bir iade yapılmayacağı tabiidir.

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

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

f) 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 birimlerine düzeltilecek ve gereken durumlarda iade edilecektir.

5. TEVKİFATA TABİ İŞLEMLERDE KDV İADESİ

5.1. GENEL AÇIKLAMALAR

Sattığı mal veya yaptığı hizmet üzerinden hesapladığı KDV'nin tamamı kendisine ödenmeyen satıcılar, yüklendiğı vergilerden indiremediğı tutarların iade edilmesini talep edebilecektir.

Kısmi 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 aranmayacaktır.

Genel bütçe kapsamındaki idarelere yapılacak iade işlemlerde ise hakedişin harcama yetkilisince onaylanmış olması yeterli olup, ayrıca beyan ve ödeme aranmayacaktır.

İade olarak talep edilecek tutar, işlemin bünyesine giren KDV değil, tevkif edilen KDV esas alınarak belirlenecektir. Yani iade edilebilecek tutar, tevkifat uygulanan teslim veya hizmetin bünyesine giren mal ve hizmetlere ödenen KDV değil, alıcının tevkifat uyguladığı için satıcının tahsil edemediğı tutar olarak göz önüne alınacaktır. Dolayısıyla iadesi talep edilecek KDV, hiçbir surette tevkifata tabi tutulan KDV tutarından fazla olmayacaktır.

Tevkifattan Doğan KDV İadelerinde Aranılacak Belgeler

Kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinde vergi dairelerince:

- İade talep dilekçesi,
 - İnternet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listelere ait internet vergi dairesi liste alındısı,
 - Tevkifatlı işlemlerin gerçekleştiğı döneme ilişkin indirilecek KDV listesi,
 - Tevkifat uygulanan işleme ilişkin satış faturalarının dökümünü gösteren liste,
- aranacaktır.

Tevkifata tabi işlemlere ait satış faturası listesi ve indirilecek KDV listesi Gelir İdaresi Başkanlığınca öngörölen şekil ve içeriğe uygun olarak internet vergi dairesi aracılığıyla gönderilecektir. İnternet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listeler ayrıca kâğıt ortamında vergi dairesine ibraz edilmeyecektir.

İade talepleri, yukarıda belirtilen belgeler tamamlanmadıkça hüküm ifade etmemektedir.

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.

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

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

YMM tasdik raporunun arandığı hallerde, YMM raporlarına ilişkin limitlerde gümrük beyannameli mal ihracından kaynaklanan iade talepleri için öngörölen tutarlar geçerli olacaktır.

84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin «Özel Esaslar» bölümündeki açıklamalar, kısmi tevkifat uygulamasından doğan iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından da geçerlidir. Satıcının özel esaslara tabi olması halinde, tevkifatlı işlemlerinden doğan iade talepleri 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin “II. Özel Esaslar” bölümündeki açıklamalara göre yerine getirilecektir. Alıcının bu işlemle ilgili olarak kısmi tevkifat tutarını beyan etmesi ve ödemiş olması özel esaslar uygulanmasına engel değildir.

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 getirilecektir. 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 vergi-

nin iade alacağına dönüşmesi nedeniyle aynı dönem 2 No.lu KDV beyannamesinden doğan borca mahsup edilmiş olması halinde, önceki paragrafta belirtilen ödeme şartının sağlanmadığı kabul edilecektir. Ancak, diğer dönemlere ilişkin iade alacağının söz konusu borca mahsup edilmesi halinde, ödeme şartı gerçekleşmiş sayılacaktır.

5.2. İADE UYGULAMASI

5.2.1. MAHSUBEN İADE

Kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade alacaklarının mahsuben iadesi, mükellefin kendisinin, ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kollektif ve komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) ithalat sırasında uygulananlar dahil vergi borçları ile sosyal sigortalar prim borçları ve ferileri için söz konusu olabilecektir.

Mahsup kapsamına, tevkifatla ilgili olarak verilen 2 No.lu KDV beyannamesine göre tahakkuk eden vergiler de dahildir.

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

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

İadeye ilişkin düzenlenecek vergi inceleme raporu ise:

- Tevkifatın sorumlu sıfatıyla beyan edilip edilmediği,
- 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 oluşturacaktır.

Kısmi tevkifat kapsamındaki:

- 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 2.000 lirayı aşmayan mahsup talepleri VİR, YMM raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilecektir.

Bu işlemlerden doğan 2.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri sadece **teminat veya VİR** sonucuna göre yerine getirilecek, **YMM raporu ile mahsuben iade yapılmayacaktır**. 2.000 lirayı aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, VİR ile çözülecektir.

Kısmi tevkifat kapsamındaki:

- Yapım işleri ile bu işlemlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
- Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklâm gelirlerine konu işlemleri,
- 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara ifa edilen diğer bütün hizmetler,
- Külçe metal teslimleri,
- Bakır, çinko ve alüminyum ürünlerinin teslimi,
- Metal, plastik, 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 2.000 lirayı aşmayan mahsuben iade talepleri VİR, YMM raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilecektir.

Bu işlemlerden doğan 2.000 TL ve üzerindeki iade talepleri **teminat, VİR veya YMM raporu** ile yerine getirilecektir. 2.000 lirayı aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, VİR veya YMM raporu ile çözülebilecektir.

5.2.2. NAKDEN İADE TALEPLERİ

Kısmi tevkifat uygulamasından doğan KDV iadesinin, mükellefin talebi halinde nakden iadesi mümkündür.

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 veya VİR** ile yerine getirilecek, **YMM raporu ile nakdan iade yapılmayacaktır.**

İade talebinin tamamı kadar teminat verilmesi halinde teminat, münhasıran VİR sonucuna göre çözülecektir.

Kısmi tevkifat uygulanan;

- Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
- Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklâm gelirlerine konu işlemleri,
- 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara ifa edilen diğer bütün hizmetler,
- Külçe metal teslimi,
- Bakır, çinko ve alüminyum ürünlerinin teslimi,
- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi,

- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklarından elde edilen hammadde teslimi,

- Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi,

- Ağaç ve orman ürünleri teslimi

ile ilgili 2.000 lirayı aşmayan nakden iade talepleri teminat, VİR ve YMM raporu aranılmadan yerine getirilecektir.

2.000 TL ve üzerindeki iade talepleri ise **VİR veya YMM raporu** ile yerine getirilecek, 2.000 lirayı aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, VİR sonucuna göre veya YMM raporu ile çözülecektir.

5.3. İADE UYGULAMASI İLE İLGİLİ DİĞER HUSUSLAR

a) Kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinin yerine getirilmesi ile ilgili olarak 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde açıklama bulunmayan durumlarda, KDV Kanununun (11/1-a) maddesinde düzenlenen gümrük beyannameli mal ihracından kaynaklanan iade talepleri için geçerli olan usul ve esaslara (indirimli teminat uygulaması hariç) göre işlem yapılacaktır.

b) Mükelleflerin tevkifat uygulaması kapsamındaki işler dolayısıyla alıcı tarafından tevkifata tabi tutulan KDV'yi ilgili dönemde iade konusu yapmama tercihinde bulduktan 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.

c) Aynı işlem dolayısıyla, tevkifat ve indirimli oran uygulamaları nedeniyle KDV iade alacağı doğmuşsa, öncelikle tevkifattan doğan KDV alacağı iade edilecektir.

d) Mükellefin aynı dönemde başka iade hakkı doğuran işlemlerinin bulunması halinde bu işlemlere ait iade talepleri, söz konusu işlem veya işlemlerle ilgili usul ve esaslar çerçevesinde sonuçlandırılacaktır.

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

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

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

h) İade alacağının, 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 edilecektir.

i) İade alacakları, her bir vergilendirme dönemi için ayrı ayrı talep edilecektir. Birden fazla döneme ilişkin iade alacaklarının, kümülatif hesaplama yapılmak suretiyle birlikte (toplam tutar olarak) iadesi talep edilemeyecektir.

j) Birden fazla döneme ilişkin iade alacağının aynı dilekçe ile istenmesi mümkündür. Ancak bu durumda, her bir döneme ait iade talep tutarının ayrı ayrı olarak dilekçede belirtilmesi ve eklerin de her bir dönem için ayrı ayrı düzenlenmesi gerekmektedir.

k) 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.

l) 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 hazırlanacaktır.

6. BİLDİRİM ZORUNLULUĞU VE MÜTESELSİL SORUMLULUK

6.1. Bildirim Zorunluluğu

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde satıcılar, tevkifat uygulanan satışları ile satış yaptıkları alıcılara ait bir listeyi, satışın yapıldığı döneme ait 1 No.lu KDV beyannamesi ekinde elektronik ortamda vermek zorundadırlar.

Buna göre tevkifat uygulanan her satış faturası/serbest meslek makbuzu ve benzeri itibariyle;

- Belgenin tarih ve numarası,
- Tevkifat uygulanan işlemin cinsi, tutarı,
- İşlemin tabi olduğu KDV oranı, toplam hesaplanan KDV tutarı, alıcı tarafından tevkif edilen KDV tutarı,
- Alıcının adı/soyadı-unvanı ve vergi kimlik numarası veya TC kimlik numarası,

ve benzeri bilgilerini içeren liste (Ek:1), satıcı mükellefler tarafından ilgili döneme ait beyanname ekinde verilecektir.

Bu bildirim zorunluluğuna uymayan veya eksik ya da yanıltıcı bildirimde bulunanlar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu çerçevesinde işlem yapılacaktır.

6.2. Müteselsil Sorumluluk

Tevkifata tabi alımları dolayısıyla KDV tevkifatı uygulayanlar, tevkifat tutarını beyan edip ödemiş olmaları şartıyla, tevkif edilen vergi ile sınırlı olmak üzere bu işlemlerle ilgili olarak önceki safhalarda ortaya çıkan verginin Hazineye intikal etmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmayacaklardır.

7. KDV TEVKİFATI UYGULAMASI İLE İLGİLİ KALDIRILAN HÜKÜMLER

1- 15 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (C) bölümü (Hizmet ithalinde tam tevkifat uygulaması),

2- 19 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A) bölümü (Serbest meslek faaliyetlerinden Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetlerin, 94. maddesi kapsamına girenlere yapılması),

3- 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (F) bölümü (Kiralama işlerinde tam tevkifat uygulaması)

4- 49 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (B) bölümü (Tevkifat uygulamasında indirim),

5- 51 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (II) bölümü (Tekstil ve konfeksiyonda fason imalat ile hurda metal teslimlerinde tevkifat uygulaması),

6- 53 Seri No.lu KDV Genel Tebliği (Tekstil ve konfeksiyonda fason imalat ile hurda metalde tevkifat uygulaması, indirim ve beyan),

7- 58 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A) bölümü (A/4 bölümü hariç), (Hurda metal teslimlerinde tevkifat uygulaması ile KDV iadesi),

8- 59 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin, bu Tebliğ kapsamına giren iade taleplerine ilişkin olmak üzere (A) bölümü (İade işlemlerinde uygulanacak limitler),

9- 68 Seri No.lu KDV Genel Tebliği (Vergisiz ithal edilen akaryakıtlarda tevkifat uygulaması),

10- 70 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 6. ve 7. bölümleri (Hurda metal teslimlerinde tevkifat uygulaması ile KDV iadesi ve müteselsil sorumluluk),

11- 71 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 3. bölümü (Tevkifattan doğan iadelerde alt sınır),

12- 72 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (1.2) bölümünün 18 numaralı paragrafı ile 4. ve 5. bölümleri (Tevkifatın KDV beyannamesinde gösterimi),

13- 221 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin (3.5) bölümü (Serbest meslek faaliyetlerinden Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetlerin, 94. maddesi kapsamına girenlere yapılması),

14- 224 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin (5) numaralı ayrımı (Serbest meslek faaliyetlerinden Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetlerin, 94. maddesi kapsamına girenlere yapılması),

15- 73 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 8. bölümü, 9. bölümün son paragrafı ile 117 Seri No.lu Genel Tebliğ kapsamına giren iade taleplerine ilişkin olmak üzere 1. bölümü (Basit usulde vergilenenlerin KDV tevkifatı ile tevkifat uygulamasının KDV beyannamelerinde gösterimi),

16- 77 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 4. bölümü (Mahsuben iade sınırı),

17- 81 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 6. bölümü ile bu Tebliğ kapsamına giren iade taleplerine ilişkin olmak üzere 2. Bölümü (Atık kağıt, hurda plastik malzeme teslimlerinde tevkifat uygulaması),

18- 82 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (2.3.1) bölümü (Mahsuben iadede alt limit),

19- 83 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 5. bölümü (Vergisiz ithal edilen akaryakıtlarda tevkifat uygulaması),

20- 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (II/3.1.6.) bölümü ile bu Tebliğ kapsamına giren iade taleplerine ilişkin olmak üzere (IV/2) bölümü (İhracatta ve tevkifat uygulamasında iade),

21- 85 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (B) bölümü (Hurda metal teslimleri ile akaryakıt teslimlerinde tevkifat uygulaması),

22- 86 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (B) bölümünün 1. ve 2. bölümleri ile bu Tebliğ kapsamına giren iade taleplerine ilişkin olmak üzere 3. Bölümü (Hurda metal teslimlerinde KDV iadesi),

23- 87 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (E) bölümü (Çinko, bakır, kurşun ve alüminyum teslimlerinde birincil metal mahiyetindekilerde tevkifat olmayacağı),

24- 89 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A) bölümü (kamusal karakterli kuruluşlara yapılan hizmetler),

25- 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A) bölümü ve tevkifat uygulamasına ilişkin olmak üzere (F) bölümü (Kamu kurumlarına yapılan tevkifat ile hurda metal teslimlerinde istisnadan vazgeçenlerden satın alınan mallarda yapılacak tevkifat),

26- 92 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 1. ve 3. bölümleri (VUK hadleri ve tevkifat uygulamasının sınırları),

27- 93 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 5. ve 7. bölümleri ile 8. bölümün son "tire"si (Fazla yersiz tevkifat, fason işlerde mahsuben iade sınırı, uluslararası gözetim ve yapı denetiminde tevkifat uygulanması),

28- 95 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (1.3), 5. ve 7. bölümleri (fason işlerde mahsuben iade sınırı, tevkifat oranları, iade uygulaması),

29- 96 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 5. bölümü ile 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği kapsamına giren iade talepleri ile ilgili olarak 6. bölümü (İşgücü temini, yapım işleri, bakır malların satışında tevkifat uygulaması),

30- 97 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 1., 2., 3. ve 4. bölümleri (Bakır, işgücü, hurda ve atıkta istisnadan vazgeçme, hurda ve atık hammaddeler),

31- 99 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 5. bölümü (Yapı denetimi ve yapım işlerinde tevkifat uygulaması),

32- 104 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 2. bölümü (Çinko, özel güvenlik hizmetlerinde KDV tevkifatı uygulanması),

33- 105 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/1) ve (D) bölümleri (Alüminyum profil, levha teslimlerinde tevkifat uygulaması),

34- 107 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A) bölümü (Fason imalat, tekstil hammaddeleri, iplik, yün, deri teslimlerinde tevkifat uygulaması),

35- 108 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (B) bölümü (Tekstil ham maddeleri ile et ve sakatat tesliminde tevkifat uygulaması),

36- 110 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/3), (B/2) ve (D) bölümleri (Hurda metal ve hanutçuluk hizmetlerinde tevkifat uygulaması),

37- 116 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (4.5) bölümü (Tevkifat uygulamasında düzeltme yapılması),

yürürlükten kaldırılmıştır.

8. DİĞER HUSUSLAR

a) 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğiyle yürürlükten kaldırılan tebliğler ve tebliğ bölümleri dışındaki KDV genel tebliğlerinde ve diğer ilgili mevzuatta, tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemlere yapılan atıflar 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin ilgili bölümündeki açıklamalara yapılmış sayılacaktır.

b) 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin yürürlüğünden önce başlayan ve halen devam eden işlerde, yürürlük tarihinden itibaren yapılacak işlemler bakımından bu tebliğde yer alan düzenlemeler geçerli olacaktır.

c) 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yer verilmeyen, ancak daha önce kısmi tevkifat uygulaması kapsamında olan işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin, söz konusu işlemlerle ilgili olarak daha önce yapılan düzenlemelere göre sonuçlandırılmasına devam edilecektir.

d) Tevkifat uygulamasından kaynaklanan KDV iadelerine ilişkin olarak 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin yürürlüğünden önceki iade taleplerinin, ilgili dönemde geçerli düzenlemelere göre sonuçlandırılmasına devam edilecektir.

Buna göre, 1/5/2012 tarihinden önce gerçekteşen işlemlere ilişkin verilen 1 No.lu KDV beyannamelerinde iadesi gereken KDV olarak gösterilen miktarlar ait oldukları dönemde geçerli mevzuata göre değerlendirilip sonuçlandırılacaktır.

İade talep dilekçesinin 1/5/2012 tarihinden sonra verilmesi, mükellefe eksik belgelerini tamamlaması konusunda bildirimde bulunulması gibi nedenlerle iade işleminin 1/5/2012 tarihinden sonra yerine getirilmesi bu uygulamayı değiştirmeyecektir.

Ayrıca 1/5/2012 tarihinden önceki dönemlere ait olup, kısmen sonuçlandırılan iade taleplerinden 1/5/2012 tarihinden sonra gerçekteşirilecek kısımlar da ait oldukları dönemde geçerli mevzuat esas alınarak sonuçlandırılacaktır.

9. YÜRÜRLÜK

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar kapsamında KDV tevkifatı, bu Tebliğin yayımını izleyen ay olan 1 Mayıs 2012 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir.

KISMİ TEVKİFAT UYGULAMASINDA ESKİ-YENİ TABLOSU

TEVKİFATA TABİ İŞLEMLER (1)	YENİ DURUM		ESKİ DURUM	
	TEVKİFAT ORANI	TEVKİFAT UYGULAYACAK OLANLAR (2)	TEVKİFAT ORANI	TEVKİFAT UYGULAYACAK OLANLAR (2)
YAPIM İŞLERİ (Birlikte Yapılan Etüd-Proje ve Mimarlık-Mühendislik Dahil)	2/10	b) Diğer Kurumlar c) Taşeronlar	1/6	b) Diğer Kurumlar c) Taşeronlar
TADİL, BAKIM, ONARIM	5/10	b) Diğer Kurumlar	1/3	b) Diğer Kurumlar
YEMEK SERVİS VE ORG.	5/10	b) Diğer Kurumlar	1/2	b) Diğer Kurumlar
İŞGÜCÜ TEMİNİ	9/10	a) KDV Mükellefleri b) Diğer Kurumlar	%90	a) KDV Mükellefleri b) Diğer Kurumlar
ÖZEL GÜVENLİK (Yeni Durumda İşgücü Temini)	9/10	a) KDV Mükellefleri b) Diğer Kurumlar	4/5	b) Diğer Kurumlar
YAPI DENETİMİ (Eski Durumda Danışmanlık-Denetim Hizmeti Kapsamında)	9/10	a) KDV Mükellefleri b) Diğer Kurumlar	1/2	a) KDV Mükellefleri b) Diğer Kurumlar
TEKSTİL VE KONFEKSİYON SEKTÖRÜNDE FASON İMALAT	5/10	a) KDV Mükellefleri b) Diğer Kurumlar	1/2	a) KDV Mükellefleri b) Diğer Kurumlar
HANUTÇULUK	9/10	a) KDV Mükellefleri	2/3	a) KDV Mükellefleri
SPOR KULÜPLERİNİN YAYIN, REKLAM, İSİM HAKKI	9/10	a) KDV Mükellefleri b) Diğer Kurumlar	-	-
TEMİZLİK, ÇEVRE VE BAHÇE BAKIMI HİZMETLERİ	7/10	a) KDV Mükellefleri b) Diğer Kurumlar	2/3	a) KDV Mükellefleri b) Diğer Kurumlar
SERVİS TAŞIMACILIĞI	5/10	a) KDV Mükellefleri b) Diğer Kurumlar	-	-
BASKI VE BASIM HİZMETLERİ	5/10	b) Diğer Kurumlar	-	-
DİĞER HİZMETLER	5/10	b) 5018 sayılı Kanun kapsamındaki	-	-
KÜLÇE METAL TESLİMİ	7/10	a) KDV Mükellefleri b) Diğer Kurumlar	%90	a) KDV Mükellefleri b) Diğer Kurumlar
BAKIR, ÇİNKÜ VE ALÜMİNYUM MAMULLERİ	7/10	a) KDV Mükellefleri b) Diğer Kurumlar	%90	a) KDV Mükellefleri b) Diğer Kurumlar
HURDA VE ATIKTA İSTİSNADAN VAZGEÇENLERİN TESLİMLERİ	9/10	a) KDV Mükellefleri b) Diğer Kurumlar	%90	a) KDV Mükellefleri b) Diğer Kurumlar
HURDA VE ATIKTAN ELDE EDİLEN HAMMADDELER	9/10	a) KDV Mükellefleri b) Diğer Kurumlar	%90	a) KDV Mükellefleri b) Diğer Kurumlar
PAMUK, TİFTİK, YÜN, YAPAĞI, HAM POST VE DERİ TESLİMİ	9/10	a) KDV Mükellefleri b) Diğer Kurumlar	%90	a) KDV Mükellefleri b) Diğer Kurumlar
AĞAÇ VE ORMAN ÜRÜNLERİ	9/10	a) KDV Mükellefleri b) Diğer Kurumlar	-	-
ET, SAKATAT VE BAĞIRSAK 117 Seri No.lu Tebliğle tevkifat uygulaması kaldırılmıştır.	-	-	1/2	a) KDV Mükellefleri b) Diğer Kurumlar
VERGİSİZ İTHAL EDİLEN AKARYAKIT 117 Seri No.lu Tebliğle tevkifat uygulaması kaldırılmıştır.	-	-	%90	a) KDV mükellefleri b) Diğer Kurumlar

(1) KDV'den müstesna olan teslim ve hizmetlerde, tecil-terkin uygulanan işlemlerde, KDV dahil bedeli 1.000 lirayı aşmayan işlemlerde ve (b) grubundaki kuruluşların (profesyonel spor kulüpleri hariç) yaptığı teslim ve hizmetlerde tevkifat uygulanmayacaktır.

(2) a) grubu: KDV mükelleflerini, b) grubu: KDV mükellefi olsun olmasın kamusal karakterli kuruluşları, c) grubu: yapım işlerinde taşeronları (alt müteahhitleri) ifade etmektedir.

Ek: 1

KISMI TEVKİFAT UYGULAMASI KAPSAMINDAKİ İŞLEMLERE AİT BİLDİRİM											
Sıra No.	Alıcının			Satış Faturası ve Benzeri Belgenin			Tevkifat Uygulanan İşlem				
	Vergi Kimlik Numarası/ T.C. Kimlik Numarası	Soyadı-Adı/ Unvanı	Tarihi	İşletme No	Sıra No.su	Cinsi	Tutarı (KDV Hariç)	KDV Oranı	Toplam Hesaplanan KDV	Tevkifat Oranı	Tevkifat Tutarı (Alıcı Tarafından Beyan Edilecek KDV Tutarı)
1	9999999999	İNŞAAT A.Ş.	15/5/2012	A-9	99999	İşgücü Temini	50.000	% 18	9.000	9/10	8.100
2	3333333333	(X) BANKASI	27/5/2012	A-9	11001	Araç tamir ve bakımı	15.000	% 18	2.700	5/10	1.350
TOPLAM							65.000	-	11.700	-	9.450

